Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

GERARD HOGAN

prednesené 25. júna 2020(1)

Vec C?459/19

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

proti

Wellcome Trust Ltd

<návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý podal Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory), Spojené krá?ovstvo]>

„Návrh na za?atie prejudiciálneho konania – Zda?ovanie – Da? z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – ?lánky 43, 44 a 45 – Miesto poskytovania služieb zdanite?nej osobe, ktorá koná ako taká – Miesto poskytovania služieb správy investícií charitatívnej organizácii na ú?ely neekonomickej ?innosti dodávate?mi usadenými mimo Európskej únie“

I. Úvod

1. Tento návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa okrem iného týka výkladu ?lánku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty(2) zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dop??a smernica 2006/112/ES, pokia? ide o miesto poskytovania služieb(3) (?alej len „smernica o DPH“).

2. Návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (?alej len „HMRC“) a spolo?nos?ou Wellcome Trust Ltd (?alej len „WTL“), ktorá je zdanite?nou osobou, v súvislosti s miestom poskytovania služieb správy investícií spolo?nosti WTL dodávate?mi usadenými mimo Európskej únie.(4)

3. WTL je dlhodobo existujúcou charitatívnou organizáciou, ktorá dostáva mimoriadne štedré dary. Ako sa dá o?akáva?, spolo?nos? WTL využíva služby investi?ných manažérov, ktorí jej pomáhajú spravova? toto široké finan?né portfólio. Tieto investície vytvárajú ve?mi významné ro?né príjmy, ktoré spolo?nos? WTL následne vypláca v podobe grantov na medicínsky a farmaceutický výskum.

4. V tejto súvislosti spolo?nos? WTL využívala služby správy investícií poskytované dodávate?mi usadenými mimo Európskej únie pre ur?ité investi?né ?innosti, o ktorých už Súdny

dvor vo veci, ktorej ú?astníkom bola spolo?nos? WTL, rozhodol, že ide o neekonomické ?innosti na ú?ely DPH.(5) Je nesporné, že spolo?nos? WTL tieto služby nevyužívala na ú?ely zdanite?ných dodaní v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH predovšetkým z toho dôvodu, že bola len investorom, a nie profesionálnym obchodníkom. Rovnako je nesporné, že spolo?nos? WTL *nie* je „zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká“, na ú?ely ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ke? sama vykonáva investi?né ?innosti.

5. K?ú?ová otázka položená vnútroštátnym súdom spo?íva v tom, ?i je za takých okolností spolo?nos? WTL predsa len „zdanite?nou osobou, *ktorá koná ako taká*“, v zmysle ?lánku 44 smernice o DPH, hoci ?ou nie je na ú?ely ?lánku 2 ods. 1 písm. c). Odpove? na túto otázku je potrebná na ur?enie miesta poskytovania dotknutých služieb a toho, ?i spolo?nos? WTL v skuto?nosti mala plati? DPH v súvislosti s týmito službami.

6. Súdny dvor musí v odpovedi na túto otázku okrem iného ur?i?, ?i má výraz „zdanite?ná osoba, ktorá koná ako taká“, rovnaký význam v ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH a v ?lánku 44 smernice. Skôr než budem pokra?ova?, však najprv musím uvies? príslušný právny rámec.

II. **Právny rámec**

A. **Právo Európskej únie**

7. ?lánok 2 smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území ?lenského štátu zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

8. ?lánok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„‚Zdanite?ná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomko?vek mieste vykonáva ekonomickú ?innos?, odhliadnuc od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti.

…“

9. Kapitola 3 hlavy V smernice o DPH je nazvaná „Miesto poskytovania služieb“.

10. Oddiel 1 tejto kapitoly, nazvaný „Vymedzenie pojmov“, obsahuje ?lánok 43, ktorý stanovuje:

„Na ú?ely uplat?ovania pravidiel o mieste poskytovania služieb:

1. sa zdanite?ná osoba, ktorá vykonáva aj ?innosti alebo transakcie, ktoré sa nepovažujú za zdanite?né dodanie tovaru ani poskytnutie služieb v súlade s ?lánkom 2 ods. 1, považuje za zdanite?nú osobu s oh?adom na všetky služby, ktoré sa jej poskytnú;

2. sa nezdanite?ná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, považuje za zdanite?nú osobu.“

11. Oddiel 2 tejto kapitoly, nazvaný „Všeobecné pravidlá“, stanovuje:

„*?lánok 44*

Miestom poskytovania služieb zdanite?nej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdanite?nej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkare?. Ak takéto sídlo ekonomickej ?innosti alebo stála prevádzkare? neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdanite?ná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

?lánok 45

Miestom poskytovania služieb nezdanite?nej osobe je miesto, kde má poskytovate? zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovate?a umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej ?innosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkare?. Ak takéto sídlo ekonomickej ?innosti alebo stála prevádzkare? neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovate? trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“(6)

12. ?lánok 196 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v hlave XI nazvanej „Povinnosti zdanite?ných osôb a niektorých nezdanite?ných osôb“, stanovuje:

„DPH platí každá zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v ?lánku 44, ak služby poskytuje zdanite?ná osoba, ktorá nie je usadená na území ?lenského štátu.“(7)

13. ?lánok 19 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) ?. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty(8) (?alej len „vykonávacie nariadenie“), nazvaný „Postavenie odberate?a“, stanovuje:

„Na ú?ely uplat?ovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v ?lánkoch 44 a 45 smernice 2006/112/ES sa zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba považovaná za zdanite?nú osobu, ktorá prijíma služby výlu?ne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdanite?nú osobu.

Pokia? poskytovate? nemá informácie, ktoré sved?ia o opaku, ako napríklad informácie o povahe poskytovaných služieb, môže tieto služby považova? za služby ur?ené na ú?ely podnikania odberate?a, ak odberate? pre túto transakciu oznámil svoje individuálne identifika?né ?íslo pre DPH.

V prípade, že je jedna a tá istá služba ur?ená tak na osobnú spotrebu vrátane spotreby zamestnancov odberate?a, ako aj na ú?ely podnikania, na poskytovanie tejto služby sa vz?ahuje výlu?ne ?lánok 44 smernice 2006/112/ES za predpokladu, že nedochádza k zneužitiu.“

B. **Právo Spojeného krá?ovstva**

14. Príslušné ustanovenia o mieste poskytovania sú do práva Spojeného krá?ovstva prebraté v § 7A Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) (?alej len „VATA“), ktorý stanovuje:

„Miesto poskytovania služieb

1. Tento paragraf sa uplatní na ur?enie krajiny, v ktorej sa služby poskytujú, na ú?ely tohto

zákona.

2. Služby sa považujú za poskytované:

a) v krajine príjemcu, pokia? je osoba, ktorej sa služby poskytujú, príslušným hospodárskym subjektom, a

b) v opa?nom prípade v krajine dodávate?a.

…

4. Na ú?ely tohto zákona je osoba príslušným hospodárskym subjektom vo vz?ahu k dodaniu služieb, pokia?:

a) je to zdanite?ná osoba v zmysle ?lánku 9 smernice Rady 2006/112/ES;

b) je registrovaná pod?a tohto zákona;

c) je identifikovaná na ú?ely DPH v súlade s právom iného ?lenského štátu, než je Spojené krá?ovstvo, alebo

d) je registrovaná pod?a zákona parlamentu ostrova Man na ú?ely dane upravenej zákonom parlamentu ostrova Man, ktorá zodpovedá dani z pridanej hodnoty,

a služby osobe nie sú poskytované v plnej miere na súkromné ú?ely.“

III. **Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a návrh na za?atie prejudiciálneho konania**

15. Spolo?nos? WTL je jediným správcom charitatívneho trustu Wellcome Trust, ktorý poskytuje granty na medicínsky výskum. Má príjmy zo svojich investícií a vykonáva aj nieko?ko menšinových ?innností, v súvislosti s ktorými je registrovaná na ú?ely DPH, okrem iného predaj, zabezpe?ovanie ob?erstvenia a prenájom nehnute?ností. Príjmy z investícií jej plynú prevažne zo zahrani?ných investícií, vo vz?ahu ku ktorým spolo?nosti WTL poskytujú služby investi?ní manažéri z EÚ, ako aj mimo nej. Ako som už uviedol, tieto príjmy z investícií sú zdrojom vä?šiny finan?ných prostriedkov pre granty, ktoré spolo?nos? WTL poskytuje.

16. V rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor rozhodol, že pojem hospodárske ?innosti v zmysle ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(9) (?alej len „šiesta smernica o DPH“) (teraz ?lánok 9 ods. 1 smernice o DPH) nezah??a ?innos? spo?ívajúcu v tom, že správca nakupuje a predáva akcie a ?alšie cenné papiere pri spravovaní aktív charitatívneho trustu.

17. Vnútroštátny súd v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania uviedol, že v dôsledku rozsudku Súdneho dvora vo veci Wellcome Trust bolo spolo?nosti WTL odmietnuté vrátenie dane na vstupe v súvislosti so všetkými nákladmi na služby správy investícií, ktoré jej vznikli vo vz?ahu k portfóliu mimo Európskej únie.

18. Spolo?nos? WTL i HMRC zhodne tvrdia, že ?innosti spolo?nosti WTL sa v podstate nelíšia od ?innností, ktoré boli predmetom rozsudku vo veci Wellcome Trust. Navyše ke? spolo?nos? WTL nakúpila predmetné investi?né služby od dodávate?ov mimo Európskej únie, bolo to výlu?ne na ú?ely jej neekonomickej ?innosti. Ani jednému z dodávate?ov, od ktorých nakúpila tieto služby, neposkytla svoje ?íslo DPH. Spolo?nos? WTL a HMRC ?alej zhodne tvrdia, že WTL je zdanite?nou osobou v zmysle ?lánkov 2 a 9 smernice o DPH a že jej neekonomické ?innosti nie

sú súkromnými ?innos?ami, ale podnikate?skými ?innos?ami. Zhodnú sa aj na tom, že spolo?nos? WTL tieto služby nepoužila na ú?ely zdanite?ných dodaní v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

19. Pod?a stanov trustu Wellcome Trust musí spolo?nos? WTL bra? do úvahy predovšetkým charitatívnu povahu trustu a okrem iného nesmie obchodova?.

20. Od roku 2010 spolo?nos? WTL priznávala DPH z predmetných služieb v súlade s mechanizmom prenesenia da?ovej povinnosti(10) na základe toho, že miestom poskytovania bolo Spojené krá?ovstvo.

21. Od apríla 2016 do júna 2017 predložila spolo?nos? WTL žiadosti pod?a § 80 VATA, v ktorých tvrdila, že priznala da? na výstupe v nadmernej výške vo vz?ahu k predmetným službám, na základe toho, že pod?a rozsudku vo veci Wellcome Trust, je WTL zdanite?nou osobou pod?a ?lánkov 2 a 9 smernice o DPH, nie je však zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká, v zmysle ?lánku 44 smernice o DPH, ke? vykonáva investi?né ?innosti, ktoré sa v podstate nezmenili v porovnaní s tými, ktoré Súdny dvor skúmal v uvedenom rozsudku.

22. V rozsudku z 10. októbra 2018(11) First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostup?ový súd (senát pre da?ové spory), Spojené krá?ovstvo] rozhodol, že na predmetné služby sa nevz?ahuje ?lánok 44 smernice o DPH, lebo výraz „ktorá koná ako taká“ spolo?nos? WTL v skuto?nosti vylu?uje z jej pôsobnosti. Pod?a uvedeného súdu nie je potrebné, aby dodania (na ktoré sa nevz?ahovali osobitné ustanovenia ?lánkov 46 až 59a smernice o DPH) patrili do pôsobnosti ?lánku 44 alebo ?lánku 45 smernice o DPH. First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostup?ový súd (senát pre da?ové spory)] sa domnieval, že to nevyvoláva právnu neistotu, lebo ?lánok 18 vykonávacieho nariadenia znamená, že dodávate? môže vychádza? z toho, ?i mu odberate? poskytol ?íslo DPH, ke? ur?uje, ?i by mal na svoje dodávky uplatni? DPH. First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostup?ový súd (senát pre da?ové spory)] sa domnieval, že prebratie ?lánku 44 smernice o DPH Spojeným krá?ovstvom prostredníctvom § 7A VATA, pod?a ktorého je miestom poskytovania Spojené krá?ovstvo na základe toho, že spolo?nos? WTL je zdanite?nou osobou, ktorá koná ako podnikate?, nie je v súlade s ?lánkom 44 smernice o DPH.

23. D?a 15. februára 2019 podali HMRC na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory), Spojené krá?ovstvo] odvolanie vo?i rozsudku First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostup?ový súd (senát pre da?ové spory)] v tejto veci.

24. Vnútroštátny súd sa domnieva, že k?ú?ová otázka, ktorou sa Súdny dvor musí zaobera?, spo?íva v tom, ?i sa za takých okolností dá poveda?, že spolo?nos? WTL je „zdanite?ná osoba, ktorá koná ako taká“, v zmysle ?lánku 44 smernice o DPH.

25. HMRC tvrdili, že ?lánok 44 smernice o DPH sa predovšetkým uplatní po prvé na základe jazyka a ú?elu dodávky a súvisiacich dodávok a po druhé na základe toho, že z dôvodu právnej istoty musí by? možné ur?i? miesto dodania. Ke?že spolo?nos? WTL netvrdí, že dodania patria do pôsobnosti ?lánku 45 smernice o DPH alebo že sa na ne vz?ahujú osobitné ustanovenia ?lánkov 46 až 59a smernice, znamená to, že sa musí uplatni? ?lánok 44.

26. Spolo?nos? WTL tvrdila, že nie je zdanite?nou osobou, „ktorá koná ako taká“, v zmysle ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH, z ?oho ?alej vyplýva, že nie je zdanite?nou osobou, „ktorá koná ako taká“, v zmysle ?lánku 44.

27. Za týchto okolností sa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory)] rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 44 [smernice o DPH] vyklada? v tom zmysle, že ak zdanite?nej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú ?innos? spo?ívajúcu v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov v rámci správy majetku charitatívneho trustu, poskytuje služby správy investícií osoba mimo Spolo?enstva výlu?ne na ú?ely takejto ?innosti, má sa táto osoba považova? za ‚zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká'?

2. Ak bude odpove? na prvú prejudiciálnu otázku záporná a ?lánky 46 až 49 smernice [o DPH] sa nebudú uplat?ova?, uplat?uje sa na poskytovanie ?lánok 45 smernice [o DPH] alebo sa na poskytovanie neuplat?uje ?lánok 44 ani ?lánok 45?“

IV. **Konanie na Súdnom dvore**

28. Písomné pripomienky k otázkam, ktoré položil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory)], predložila spolo?nos? WTL, Írsko, španielska vláda, vláda Spojeného krá?ovstva a Európska komisia.

29. Na konci písomnej ?asti konania Súdny dvor rozhodnutím z 24. marca 2020 konštatoval, že je potrebné položi? ú?astníkom konania nieko?ko otázok. Ú?astníci konania tejto žiadosti vyhoveli a na otázky odpovedali v lehote stanovenej Súdnym dvorom.

V. **Právomoc Súdneho dvora**

30. Spojené krá?ovstvo vystúpilo z Európskej únie o polnoci (SE?) 31. januára 2020. V súlade s ?lánkom 86 ods. 2 dohody o vystúpení Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska z Európskej únie a Európskeho spolo?enstva pre atómovú energiu (?alej len „dohoda o vystúpení“) má Súdny dvor na?alej právomoc na rozhodovanie o návrhoch na za?atie prejudiciálneho konania, ktoré podajú prvostup?ové a odvolacie súdy Spojeného krá?ovstva pred uplynutím prechodného obdobia vymedzeného v ?lánku 126 tejto dohody, ktorým je v zásade 31. december 2020.

31. Navyše pod?a ?lánku 89 dohody o vystúpení bude rozsudok Súdneho dvora v tejto veci, ktorý bude vydaný po tomto dátume, záväzný v Spojenom krá?ovstve v plnom rozsahu.

32. Návrh na za?atie prejudiciálneho konania bol do kancelárie Súdneho dvora doru?ený 13. júna 2019. Súdny dvor tak má právomoc na rozhodnutie o tomto návrhu na za?atie prejudiciálneho konania a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory)] bude viazaný rozsudkom, ktorý Súdny dvor vydá v tomto konaní.

VI. **Úvodné poznámky**

A. **Vec C?155/94, Wellcome Trust**

33. Ako som už uviedol, prejednávaný návrh na za?atie prejudiciálneho konania vychádza z rozsudku vo veci Wellcome Trust a zo zmeny smernice o DPH, ktorú zaviedol ?lánok 2 smernice 2008/8 s ú?innos?ou od 1. januára 2010.

34. Zo znenia ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že ak má transakcia podlieha? DPH, zdanite?ná osoba musí kona? „ako taká“.(12)

35. V rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor konštatoval, že investi?né ?innosti spolo?nosti WTL,(13) ktoré spo?ívali najmä v nákupe akcií a ?alších cenných papierov s cie?om maximalizova? dividendy a kapitálové výnosy ur?ené na podporu medicínskeho výskumu, nepredstavujú hospodárske ?innosti v zmysle ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice o DPH (teraz ?lánok 9 ods. 1 smernice o DPH). Ke?že spolo?nos? WTL nemohla obchodova?, Súdny dvor rozhodol, že „bez oh?adu na to, ?i sa dotknuté ?innosti podobajú na ?innosti investi?ného trustu alebo dôchodkového fondu, je potrebné konštatova?, že trust, ktorý má také postavenie, aké opísal vnútroštátny súd, sa má… považova? za trust, ktorého ?innosti sú obmedzené na správu investi?ného portfólia rovnako ako v prípade súkromného investora“.(14) V bode 41 rozsudku tak Súdny dvor konštatoval, že pojem hospodárske ?innosti v zmysle uvedeného ustanovenia sa má vyklada? v tom zmysle, že *nezah??a* ?innos? spo?ívajúcu v tom, že správca nakupuje a predáva akcie a ?alšie cenné papiere pri spravovaní aktív charitatívneho trustu.

36. Navyše z rozsudku Súdneho dvora z 29. apríla 2004, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, body 60 až 70), ktorý odkazuje na rozsudok vo veci Wellcome Trust, vyplýva, že jednoduchý predaj akcií a ?alších obchodovate?ných cenných papierov, akými sú podiely v investi?ných fondoch, a výnosy z investícií v investi?ných fondoch nepatria do pôsobnosti smernice o DPH. Rovnako je jasné, že také transakcie nepredstavujú ekonomické ?innosti vykonávané zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká v zmysle ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH.(15)

B. **Smernica 2008/8**

37. V bodoch 28 a 29 rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C?647/17, EU:C:2019:195), Súdny dvor uviedol, že cie?om ustanovení smernice o DPH ur?ujúcich miesto poskytnutia služieb je vyhnú? sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli vies? k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu inak zdanite?ných príjmov.(16)

38. Pred nadobudnutím ú?innosti ?lánku 2 smernice 2008/8 1. januára 2010 (ktorým bola zmenená a doplnená kapitola 3 hlavy V smernice o DPH) sa za miesto poskytovania služieb v súlade s ?lánkom 43 v tom ?ase ú?innej smernice o DPH považovalo okrem iného *miesto, kde má dodávate? zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti*. Ako uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, toto pravidlo sa uplat?ovalo bez oh?adu na totožnos? alebo povahu príjemcu služieb.

39. Po zmenách zavedených ?lánkom 2 smernice 2008/8 vychádzajú ustanovenia smernice o DPH, ktoré sa týkajú miesta poskytovania služieb, z logiky, pod?a ktorej by sa služby v ?o najvä?šej miere mali zda?ova? v mieste spotreby.(17)

40. Po zmenách kapitoly 3 hlavy V smernice o DPH zavedených ?lánkom 2 smernice 2008/8, najmä pokia? ide o miesto poskytovania služieb, si spolo?nos? WTL vymerala DPH zo súm zaplatených za služby, ktoré jej poskytovali investi?ní manažéri usadení mimo Európskej únie, v súlade s mechanizmom prenesenia da?ovej povinnosti upraveným v ?lánku 196 smernice o DPH na základe toho, že miestom poskytovania týchto služieb bolo Spojené krá?ovstvo.(18) Tieto ustanovenia o prenesení da?ovej povinnosti osobitne odkazujú na ?lánok 44 smernice o DPH.

41. V spore vo veci samej sa teraz spolo?nos? WTL domáha vrátenia súm, ktoré zaplatila. V pripomienkach predložených Súdnemu dvoru spolo?nos? WTL tvrdí, že Spojené krá?ovstvo nesprávne prebralo ?lánok 44 smernice o DPH prostredníctvom § 7A VATA, lebo zatia? ?o ?lánok 44 smernice o DPH výslovne upravuje jednozna?né kritérium postavenia, ktorým rozlišuje ekonomickú ?innos? od neekonomickej ?innosti, § 7A VATA stanovuje úplne iné rozlišovanie, a to medzi využitím na súkromné a na podnikate?ské ú?ely, ktoré nemá základ v smernici o DPH.

42. Spolo?nos? WTL sa domnieva, že výraz „zdanite?ná osoba, ktorá koná ako taká“, v ?lánku 44 smernice o DPH si vyžaduje, aby príjemca služieb využíval tieto služby na ú?ely svojej ekonomickej ?innosti. V tomto smere spolo?nos? WTL poukazuje na to, že v rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor rozhodol, že spolo?nos? WTL pri uskuto??ovaní svojich investi?ných ?inností nie je „zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká“, v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.(19)

43. Na úvod treba poukáza? na to, že spolo?nos? WTL netvrdí, že sa na ?u vz?ahuje jedno z „Osobitných ustanovení“ týkajúcich sa miesta poskytovania v oddiele 3 kapitoly 3 smernice o DPH, ktoré obsahujú ?lánky 46 až 59a smernice.(20)

44. Je preto potrebné zamera? sa v týchto návrhoch namiesto toho na definície miesta poskytovania služieb uvedené v ?lánku 43 smernice o DPH a na všeobecné ustanovenia o mieste poskytovania služieb v ?lánkoch 44 a 45 smernice o DPH.

VII. **Prvá otázka**

45. Prvou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o výklad ?lánku 44 smernice o DPH v súvislosti s miestom poskytovania služieb a aby v podstate ur?il, ?i sa má taká zdanite?ná osoba, akou je spolo?nos? WTL, ktorá vykonáva predovšetkým neekonomickú ?innos?, považova? za „zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká“, ke? prijíma služby od dodávate?ov mimo Európskej únie na ú?ely tejto ?innosti.

A. **Pripomienky ú?astníkov konania**

46. Spolo?nos? WTL sa domnieva, že výraz „zdanite?ná osoba, ktorá *koná ako taká*“, predpokladá rozlišovanie medzi zdanite?nými osobami konajúcimi v ekonomickom postavení a v neekonomickom postavení. Vzh?adom na svoje jasné znenie sa teda ?lánok 44 smernice o DPH neuplatní na spolo?nos? WTL, ke? nakupuje služby výlu?ne na ú?ely svojich neekonomických ?inností od dodávate?ov usadených mimo Európskej únie.

47. Spolo?nos? WTL sa domnieva, že ?lánok 43 smernice o DPH na tomto stanovisku ni? nemení, lebo toto ustanovenie má len objasni?, že zdanite?ná osoba vykonávajúca ekonomické i neekonomické ?innosti má vždy štatút zdanite?nej osoby; príjemcu nepovažuje za konajúceho v postavení zdanite?nej osoby. Spolo?nos? WTL zdôraz?uje, že výraz „ktorá koná ako taká“ v ?lánku 43 smernice o DPH nie je uvedený. ?lánok 43 smernice o DPH sa teda týka len štatútu a neobsahuje kritérium postavenia. Ke?že ?lánok 44 smernice o DPH výraz „ktorá koná ako taká“ obsahuje, spolo?nos? WTL tvrdí, že normotvorca Únie do tohto ustanovenia zaviedol kritérium postavenia. Spolo?nos? WTL ?alej tvrdí, že z ?lánkov 18 a 55 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že ke? zdanite?ná osoba nekoná ako taká a neposkytuje dodávate?om svoje ?íslo DPH, títo dodávatelia sú zo zákona oprávnení fakturova? s DPH v krajine, v ktorej sú usadení. Vzniká tak riziko dvojitého zdanenia, ke? sa vnútroštátny da?ový orgán ?lenského štátu zdanite?nej osoby, ktorá je príjemcom, usiluje vybra? da? v súvislosti s tými istými dodávkami.

48. Spolo?nos? WTL sa tiež domnieva, že z ?lánku 19 vykonávacieho nariadenia nemožno vyvodi?, že na ú?ely ?lánku 44 smernice o DPH sa má spolo?nos? WTL považova? za „zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká“, lebo ?lánok 19 výslovne nestanovuje, že vylú?enie súkromného použitia je vy?erpávajúcim a výlu?ným vyjadrením k?ú?ového slovného spojenia „ktorá koná ako taká“.

49. Okrem toho sa spolo?nos? WTL domnieva, že výklad ?lánkov 43 a 44 smernice o DPH, z ktorého by jej vyplývalo odlišné postavenie, než je postavenie súkromného investora, by sa dal

?ažko zosúladi? s rozsudkom vo veci Wellcome Trust. Taký výklad by spolo?nos? WTL staval do jedine?nej a nezávideniahodnej pozície, lebo by znamenal, že by si musela sama vymera? DPH, ako keby vykonávala ekonomickú ?innos?, nemala by však nárok na odpo?ítanie dane na vstupe na základe toho, že vykonáva ?innos? rovnocennú s ?innos?ou súkromnej osoby. V smernici o DPH ni? nenazna?uje, že by charitatívne organizácie mali by? takto penalizované.

50. Všetci ostatní ved?ajší ú?astníci tohto konania na Súdnom dvore sa domnievajú, že ?lánok 44 smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že takú zdanite?nú osobu, akou je spolo?nos? WTL, ktorá vykonáva neekonomickú ?innos?, treba považova? za „zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká“, ke? prijíma služby od dodávate?a mimo Európskej únie na ú?ely tejto ?innosti.

B. **Analýza**

51. Prvá otázka je zameraná na použitie výrazu „zdanite?ná osoba, ktorá *koná ako taká*“, v ?lánku 44 smernice o DPH a na to, ?i má prítomnos? špecifických slov „ktorá koná ako taká“ – ktoré sú uvedené aj v ?alších ustanoveniach smernice o DPH –, za následok vylú?enie spolo?nosti WTL z pôsobnosti tohto ustanovenia a z povinnosti vymera? si DPH zo služieb správy investícií, ktoré jej poskytujú dodávatelia usadení mimo Európskej únie. Spolo?nos? WTL v podstate tvrdí, že ?lánok 44 smernice o DPH sa uplatní len na zdanite?né osoby, ktoré nakupujú služby pre svoje zdanite?né dodania, a že toto ustanovenie sa *neuplatní*, ke? prijíma služby správy investícií od osôb usadených mimo Európskej únie na ú?ely svojej neekonomickej ?innosti.

52. V bodoch 20 a 21 rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C?647/17, EU:C:2019:195), Súdny dvor uviedol, že ?lánky 44 a 45 smernice o DPH obsahujú všeobecné pravidlo na ur?enie miesta rozhodného pre vznik da?ovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb, zatia? ?o ?lánky 46 až 59a tejto smernice upravujú rad osobitných hrani?ných ukazovate?ov. ?lánky 44 a 45 smernice o DPH okrem toho nemajú vä?šiu váhu ako ?lánky 46 až 59a tejto smernice. V každej situácii si treba položi? otázku, ?i táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v ?lánkoch 46 až 59a smernice. ?o je však k?ú?ové, Súdny dvor konštatoval, že ak to tak nie je, uvedená situácia nevyhnutne patrí do pôsobnosti ?lánkov 44 a 45 tejto smernice.

53. Je nesporné, že ?lánky 46 až 59a smernice o DPH sa na spor vo veci samej neuplatnia. Z rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C?647/17, EU:C:2019:195), preto vyplýva, že sa musí uplatni? bu? ?lánok 44, alebo ?lánok 45 smernice o DPH. Spolo?nos? WTL však tvrdí, že na predmetné dodávky sa neuplatní ?lánok 44 a ani ?lánok 45 smernice o DPH.(21)

54. Ja s tým však nemôžem súhlasi?.

55. Ako som už uviedol, sú?asné znenie ?lánkov 43 až 45 smernice o DPH bolo do smernice 2006/112 zavedené ?lánkom 2 smernice 2008/8. Vzh?adom na požiadavky jednoty a súdržnosti právneho poriadku Európskej únie musia ma? pojmy použité v smerniciach 2006/112 a 2008/8 prinajmenšom v zásade rovnaký význam, pokia? normotvorca Únie v špecifickom legislatívnom kontexte výslovne nevyjadril odlišný úmysel.(22) Z toho vyplýva, že výraz „zdanite?ná osoba, ktorá koná ako taká“, by mal ma? v ?lánku 2 ods. 1 písm. c) a v ?lánku 44 smernice o DPH rovnaký význam a ú?inok, ako tvrdí spolo?nos? WTL.

56. Pod?a môjho názoru však taký výklad ?lánku 44 smernice o DPH, ktorý sa zameriava na výraz „ktorá koná ako taká“ oddelene od kontextu okolitých slov, nie je možné prija?.(23) Ako som síce práve uviedol, platí všeobecná domnienka, že slová a slovné spojenia uvedené na jednotlivých miestach ur?itej smernice by vo všeobecnosti mali ma? rovnaký význam, nemôže to však by? na úkor zásadnejšieho pravidla, pokia? ide o kontext. Zafarbenie a význam slov a slovných spojení sú nevyhnutne odvodené od slov, ktoré ich obklopujú, a najmä od ich

špecifického kontextu. S tvrdením spolo?nosti WTL preto nesúhlasím predovšetkým z toho dôvodu, že nezoh?ad?uje osobitný kontext konkrétnych slov a ciele sledované právnou úpravou, ktorej sú sú?as?ou.(24)

57. ?lánok 44 smernice o DPH je sú?as?ou nových pravidiel ur?ujúcich miesto poskytovania služieb, ktoré zaviedla smernica 2008/8 s cie?om modernizova? a zjednoduši? tieto pravidlá, a uvedené ustanovenie je potrebné vyklada? v tomto špecifickom kontexte.(25) Domnievam sa, že ?lánok 44 smernice o DPH nemožno vyklada? samostatne a oddelene od obsahu ?lánku 43 smernice.

58. V tomto smere je dôležité poukáza? na to, že ?lánok 43 smernice o DPH obsahuje dve špecifické fikcie. Po prvé považuje zdanite?nú osobu za zdanite?nú v súvislosti s dodávkami *všetkých* služieb, ktoré sú jej poskytnuté (bez oh?adu na to, ?i by *inak* išlo o zdanite?né služby na ú?ely ?lánku 2 ods. 1 alebo nie). Po druhé považuje *nezdanite?nú právnickú osobu*, ktorá je identifikovaná na ú?ely DPH (akou je spolo?nos? WTL), za zdanite?nú právnickú osobu, ale *len* na ú?ely uplatnenia pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb, aj ke? sa za takú nepovažuje na iné ú?ely.(26) V oboch prípadoch je pôsobnos? fikcií uvedených v ?lánku 43 obmedzená. Nie sú vyjadrené ako fikcie na *všetky* ú?ely, ale len na ú?ely ustanovení o mieste poskytovania služieb. Myslím si, že je potrebné vzia? do úvahy umelos? takejto fikcie: v tomto prípade je ?lánok 43 ods. 2 smernice o DPH skuto?ne vhodným typom legislatívneho textu, ktorým normotvorca Únie stanovil, že pravidlá týkajúce sa miesta poskytovania služieb, ktoré platia pre bežné zdanite?né osoby, sa v tomto prípade uplatnia aj na nezdanite?né právnické osoby identifikované na ú?ely DPH.

59. Všeobecné pravidlá týkajúce sa miesta poskytovania služieb „zdanite?nej osobe“, ktorá je osobitne definovaná v ?lánku 43 smernice o DPH, a „nezdanite?nej osobe“(27) sú tak uvedené v ?lánkoch 44 a 45 smernice. Myslím si, že nie je možné prehliadnu? tieto k?ú?ové definície „zdanite?nej osoby“ v ?lánku 43 smernice o DPH, pokia? ide o výklad ?lánku 44, a teda aj ?lánku 45 smernice, a to bez oh?adu na nevyhnutnú umelos? týchto fikcií.

60. Zahrnutie ur?itých nezdanite?ných ?inností a nezdanite?ných osôb do vymedzenia zdanite?nej osoby a použitie slova „všetky“ v ?lánku 43 smernice o DPH nazna?uje, že normotvorca Únie mal v úmysle rozhodi? siete ve?mi široko, pokia? ide o pôsobnos? „pravidla miesta ur?enia“ uvedeného v ?lánku 44 smernice.

61. Odôvodnenie 4 smernice 2008/8(28) ?alej objas?uje pôsobnos? ?lánku 43 i ?lánku 44 smernice o DPH a potvrdzuje, že ustanovenia o mieste poskytovania služieb zdanite?ným osobám by sa „nemali vz?ahova? na poskytovanie služieb zdanite?nej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov“.

62. Z toho vyplýva, že všetky služby poskytnuté zdanite?nej osobe vymedzenej v ?lánku 43 smernice o DPH s výnimkou služieb prijatých na súkromné ú?ely sa považujú za dodané v mieste, kde je príjemca usadený. Domnievam sa preto, že Komisia správne uviedla, že samotným cie?om ?lánku 43 ods. 1 smernice o DPH je zabezpe?i?, aby sa so zdanite?nými osobami takto zaobchádzalo na ú?ely ustanovení o mieste poskytovania, *dokonca aj* pokia? ide o služby využívané na ?innosti alebo transakcie, ktoré sa nepovažujú za zdanite?né dodania v súlade s ?lánkom 2 ods. 1 smernice.(29)

63. Tento výklad je tiež v súlade s ?lánkom 19 prvým odsekom vykonávacieho nariadenia, ktorý stanovuje, že „na ú?ely uplat?ovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v ?lánkoch 44 a 45 [smernice o DPH] sa zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba považovaná za zdanite?nú osobu, ktorá prijíma služby výlu?ne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdanite?nú osobu“. Hoci

ustanovenia smernice o DPH nie je možné vyklada? s odvolaním sa na následné vykonávacie nariadenie, ustanovenia ?lánku 19 si zasluhujú pozornos?.

64. Okrem toho, ako je uvedené v bode 41 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:348), a ako potvrdil Súdny dvor v bode 31 rozsudku zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), tento prístup je v súlade so záujmami jednoduchého výkonu pravidiel o mieste poskytovania služieb. Uvedený výklad podporuje aj zjednodušenie vyberania daní, ako aj predchádzanie da?ových únikov. Ak by odberate? poskytovaných služieb musel by? zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká [v súlade s ?lánkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH], alebo by služby museli by? použité na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, stanovenie miesta poskytovania služieb by sa v mnohých prípadoch stalo ove?a zložitejším tak pre spolo?nosti, ako aj pre da?ové orgány ?lenských štátov.(30)

65. Domnievam sa preto, že ?lánok 44 smernice o DPH vykladaný z h?adiska ?lánku 43 a odôvodnenia 4 smernice, ako aj ?lánku 19 vykonávacieho nariadenia sa uplatní na poskytovanie *všetkých služieb* zdanite?nej osobe vymedzenej v ?lánku 43 smernice o DPH, pokia? ich táto osoba neprijala „výlu?ne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov“.(31) Použitie výrazu „ktorá koná ako taká“ v ?lánku 44 smernice o DPH slúži na vylú?enie služieb poskytovaných zdanite?nej osobe široko vymedzenej v ?lánku 43 smernice „výlu?ne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov“. Výraz „ktorá koná ako taká“ nevylu?uje z ?lánku 44 smernice o DPH zdanite?né osoby, ktoré prijímajú služby na ú?ely neekonomických ?inností.

66. Pokia? ide o tvrdenia spolo?nosti WTL v súvislosti s ?lánkami 18 a 19 vykonávacieho nariadenia, ktoré som zhrnul v bodoch 47 a 48, považujem ich za nepresved?ivé. Ako som už uviedol, ?lánky 18 a 19 vykonávacieho nariadenia – ktoré dodávate?ovi len umož?ujú vyvodi? ur?ité závery zo správania odberate?a,(32) napríklad ?i odberate? poskytne alebo neposkytne identifika?né ?íslo DPH – nemôžu zmeni? ani doplni? znenie ?lánkov 43 až 45 smernice o DPH.(33) Navyše vzh?adom na to, že ?lánky 44 a 45 smernice o DPH ur?ujú miesto poskytovania služieb v závislosti od toho, ?i sú poskytované zdanite?nej(34) alebo nezdanite?nej osobe, sa domnievam, že v zásade neexistuje riziko dvojitého zdanenia.(35) V každom prípade ni? nenazna?uje, že služby, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, boli v skuto?nosti dvakrát zdanené.

67. Nemyslím si, že by spolo?nos? WTL preukázala, že sa stala predmetom nerovnakého zaobchádzania alebo že bola porušená zásada da?ovej neutrality – ktorá je jadrom systému DPH. Spolo?nos? WTL sa nenachádza v porovnate?nej situácii ako súkromný investor, lebo je nesporné, že predmetné služby sa využívajú na ú?ely neekonomickej ?innosti.(36) Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov, ktoré vynaložila zdanite?ná osoba, nemôže vzniknú? právo na odpo?ítanie, ak sa DPH vz?ahuje na neekonomické ?innosti. Navyše ak zdanite?ná osoba vykonáva sú?asne ekonomické ?innosti a neekonomické ?innosti, odpo?ítanie DPH sa umož?uje iba v rozsahu, v akom sú tieto výdavky priradené k ekonomickej ?innosti zdanite?nej osoby.(37)

68. Súdny dvor totiž prednedávnom v bode 30 rozsudku z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559), rozhodol: „?innos? spo?ívajúca v investovaní darov a grantov a výdavky spojené s touto investi?nou ?innos?ou musia by? so zrete?om na DPH predmetom rovnakého zaobchádzania ako nehospodárska ?innos?, ktorú predstavuje prijímanie týchto darov a grantov a prípadné výdavky s ?ou spojené. Podobne ako pre súkromného investora pre univerzitu v Cambridge totiž uvedená ?innos? finan?ného 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 ?innosti. Preto nie je možné odpo?íta? ani DPH zaplatenú na vstupe, ktorá súvisí s výdavkami na túto investíciu“.

69. Vzh?adom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že na prvú otázku treba odpoveda? tak, že ?lánok 44 smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že ke? zdanite?ná osoba, ktorá vykonáva neekonomickú ?innos? spo?ívajúcu v nákupe a predaji akcií a ?alších cenných papierov pri spravovaní aktív charitatívneho trustu, prijme dodávku služieb správy investícií od osoby mimo Európskej únie výlu?ne na ú?ely takej ?innosti, treba ju považova? za „zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká“, na ú?ely uvedeného ustanovenia.

VIII. **Druhá otázka**

70. Vzh?adom na odpove? na prvú prejudiciálnu otázku sa domnievam, že nie je potrebné odpoveda? na druhú otázku. Okrem toho vzh?adom na to, že je nesporné, že spolo?nos? WTL je zdanite?nou osobou, si nemyslím a netvrdí to ani jeden z ú?astníkov tohto konania na Súdnom dvore, že sa na spolo?nos? WTL uplatní ?lánok 45 smernice o DPH, ktorý sa týka miesta poskytovania služieb nezdanite?nej osobe.

IX. **Návrh**

71. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre da?ové a majetkové spory), Spojené krá?ovstvo], takto:

?lánok 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dop??a smernica 2006/112/ES, pokia? ide o miesto poskytovania služieb, sa má vyklada? v tom zmysle, že ke? zdanite?ná osoba, ktorá vykonáva neekonomickú ?innos? spo?ívajúcu v nákupe a predaji akcií a ?alších cenných papierov pri spravovaní aktív charitatívneho trustu, prijme dodávku služieb správy investícií od osoby mimo Európskej únie výlu?ne na ú?ely takej ?innosti, treba ju považova? za „zdanite?nú osobu, ktorá koná ako taká“, na ú?ely uvedeného ustanovenia smernice.

1 Jazyk prednesu: angli?tina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11.

4 V konaní vo veci samej dosahuje sporná suma DPH výšku 13 113,822 libier šterlingov (GBP) (približne 14 530 eur). Spolo?nos? WTL sa domáha vrátenia dane na vstupe zaplatenej z ceny služieb, ktoré jej v súvislosti s jej investíciami poskytli dodávatelia usadení mimo Európskej únie.

5 Pozri rozsudok z 20. júna 1996, Wellcome Trust (C?155/94, EU:C:1996:243; „rozsudok vo veci Wellcome Trust“).

6 Odôvodnenie 4 smernice 2008/8 stanovuje: „Pokia? ide o služby poskytované zdanite?ným osobám, všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb by sa malo zaklada? skôr na mieste, kde je usadený príjemca, ako na mieste, kde je usadený poskytovate?. Na ú?ely ur?enia pravidiel o mieste poskytovania služieb a na ú?ely minimalizácie za?aženia podnikov by sa zdanite?né osoby, ktoré vykonávajú aj nezdanite?né ?innosti, mali považova? za zdanite?né na ú?ely všetkých služieb, ktoré sa im poskytnú. Podobne by sa nezdanite?né právnické osoby, ktoré sú identifikované pre DPH, mali považova? za zdanite?né osoby. Tieto ustanovenia by sa v súlade s

bežnými pravidlami nemali vz?ahova? na poskytovanie služieb zdanite?nej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov.“ Odôvodnenie 5 smernice 2008/8 stanovuje, že „ak sa služby poskytujú nezdanite?ným osobám, na?alej by malo by? všeobecným pravidlom, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovate? zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti“.

7 Pozri odôvodnenie 7 smernice 2008/8, ktoré stanovuje, že „ak zdanite?ná osoba prijíma služby od osoby, ktorá nie je usadená v rovnakom ?lenskom štáte, mal by sa v niektorých prípadoch povinne uplat?ova? mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti, ?o znamená, že zdanite?ná osoba by si sama mala vymera? príslušnú výšku DPH z prijatej služby“.

8 Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

9 Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

10 Pozri ?lánok 196 smernice o DPH.

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

12 Rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304, bod 16). Zdanite?ná osoba koná v postavení „zdanite?nej osoby, ktorá koná ako taká“, ke? uskuto??uje transakcie v priebehu svojej zdanite?nej ?innosti [pozri rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i. (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16, bod 42)]. Zdanite?ná osoba uskuto??ujúca transakciu ako súkromná osoba nekoná ako zdanite?ná osoba. Transakcia, ktorú zdanite?ná osoba uskuto?ní ako súkromná osoba, preto nepodlieha DPH [pozri rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304, body 17 a 18)].

13 Ktoré sa dodnes v podstate nezmenili.

14 Pozri bod 36 rozsudku vo veci Wellcome Trust.

15 Pozri tiež bod 30 rozsudku z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam?Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687), v ktorom Súdny dvor uviedol, že neekonomické ?innosti nepatria do pôsobnosti šiestej smernice o DPH.

16 Pozri tiež rozsudok z 22. októbra 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647, bod 32).

17 Pozri odôvodnenie 3 smernice 2008/8, ktoré stanovuje: „Pre každé poskytovanie služieb by miestom zda?ovania malo by? v zásade miesto, kde dochádza ku skuto?nej spotrebe. Ak by sa malo všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb takto zmeni?, z administratívnych aj politických dôvodov by boli stále potrebné niektoré výnimky z tohto všeobecného pravidla“.

18 Treba poukáza? na to, že v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania ni? nenazna?uje, že miestom spotreby služieb, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, je iná krajina, než je Spojené krá?ovstvo. V návrhu na za?atie prejudiciálneho konania to síce nie je uvedené, ale treba vychádza? z toho, že spolo?nos? WTL má sídlo svojej ekonomickej ?innosti zriadené v Spojenom krá?ovstve.

19 Pozri bod 19 ods. ii) návrhu na za?atie prejudiciálneho konania a bod 7 písomných pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila spolo?nos? WTL.

20 Odôvodnenie 6 smernice 2008/8 stanovuje: „Za ur?itých okolností sa všeobecné pravidlá, pokia? ide o miesto poskytovania služieb zdanite?ným aj nezdanite?ným osobám, neuplat?ujú a

namiesto nich by sa mali uplat?ova? osobitné výnimky. Tieto výnimky by sa mali vo ve?kej miere zaklada? na existujúcich kritériách, mali by odráža? zásadu zda?ovania v mieste spotreby a zárove? neuva?ova? neprimerané administratívne za?aženie na ur?ité hospodárske subjekty“.

21 Írsko uviedlo, že taký prístup by bol v zjavnom rozpore s cie?om právnej istoty, ktorý sledujú ustanovenia o mieste poskytovania v smernici o DPH, a bol by nezlu?ite?ný s požiadavkou, že dodanie musí patri? do pôsobnosti jedného z týchto ustanovení. Vláda Spojeného krá?ovstva tvrdí, že ani jeden z ?lánkov týkajúcich sa miesta poskytovania nepodporuje názor, pod?a ktorého miestom poskytovania služieb zdanite?nej osobe, ktorá nekoná výlu?ne na súkromné ú?ely, ale ako podnikate? (to je takej osoby, akou je spolo?nos? WTL), môže by? miesto, kde je dodávate? usadený. Táto vláda sa domnieva, že taký postoj nepodporujú ?lánky 43, 44 a 45 smernice o DPH ani ?lánok 19 vykonávacieho nariadenia. Zdôraz?uje, že samotná spolo?nos? WTL nepoukazuje na nijaké ustanovenie smernice o DPH, vykonávacieho nariadenia ani judikatúry, ktoré by podporovalo taký záver. Názor spolo?nosti WTL, pod?a ktorého sa ?lánok 44 smernice o DPH neuplatní na služby, ktoré sú jej poskytované, preto znamená, že ke? spolo?nos? WTL prijíma služby z iného ?lenského štátu, nielenže Spojené krá?ovstvo nie je miestom poskytovania, ale nie je ním ani tento iný ?lenský štát. Vláda Spojeného krá?ovstva sa domnieva, že tento efekt nezdanenia je opakom cie?a, ktorý sa usilujú dosiahnu? ustanovenia o mieste poskytovania.

22 Pozri analogicky rozsudok z 31. mája 2016, Reha Training (C?117/15, EU:C:2016:379, body 28 až 34). V súvislosti s DPH pozri rozsudok z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam?Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687, bod 37). Pozri tiež bod 31 rozsudku z 22. októbra 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647), kde Súdny dvor uviedol, že riadne fungovanie a jednotný výklad spolo?ného systému DPH si vyžaduje, aby pojmy „poistné plnenie“ a „zais?ovacie plnenie“ uvedené v ?lánku 9 ods. 2 písm. e) piatej zarážke a v ?lánku 13B písm. a) šiestej smernice neboli definované rôznym spôsobom v závislosti od toho, ?i sú použité v jednom alebo v druhom ustanovení. Treba však poukáza? na to, že Súdny dvor ?alej v bode 32 tohto rozsudku konštatoval, že „poskytovanie služieb uvedené v ?lánku 9 ods. 2 písm. e) piatej zarážke šiestej smernice je totiž pojmom Spolo?enstva, ktorý musí by? vykladaný jednotne *s cie?om vyhnú? sa prípadom dvojitého zdanenia alebo nezdanenia, ktoré by mohli vzniknú? na základe rozdielnych výkladov*“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Požiadavka jednotného výkladu pod?a môjho názoru nie je samoú?elná, ale zakladá sa na všeobecnej zásade, pod?a ktorej treba zabráni? prípadom dvojitého zdanenia alebo nezdanenia.

23 Treba poukáza? na to, že samotná Komisia ozna?ila použitie výrazu „ktorá koná ako taká“ v ?lánku 44 smernice o DPH za „nešikovné“. Chcem zdôrazni?, že problém nie je obmedzený na anglické znenie smernice o DPH. Rovnaký problém tak vzniká napríklad vo francúzštine („agissant en tant que tel“), v talian?ine („che agisce in quanto tale“), v portugal?ine („agindo nessa qualidade“), v španiel?ine („que actúe como tal“) a v nem?ine („als solcher… erbringt/als solcher handelt“).

24 Rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, bod 41). V bode 50 tohto rozsudku však Súdny dvor uviedol, že ?lánok 44 smernice o DPH je pravidlom, ktoré ur?uje miesto zdanenia poskytovaných služieb ur?ením miesta da?ovej povinnosti, a teda vymedzením právomoci ?lenských štátov.

25 Pozri odôvodnenie 2 smernice 2008/8.

26 ?lánok 196 smernice o DPH okrem toho potvrdzuje, že DPH platí každá zdanite?ná osoba *alebo nezdanite?ná právnická osoba identifikovaná na ú?ely DPH*, ktorej sa poskytujú služby uvedené v ?lánku 44, ak služby poskytuje zdanite?ná osoba, ktorá nie je usadená na území ?lenského štátu.

27 V tomto smere by som poukázal na to, že ?lánok 43 smernice o DPH osobitne nevymedzuje pojem „nezdanite?ná osoba“ na ú?ely uplatnenia pravidiel o mieste poskytovania služieb uvedených v kapitole 3 hlavy V smernice. Vzh?adom na široké definície zdanite?nej osoby v tomto smere, ktoré sú uvedené v ?lánku 43 smernice o DPH, je nezdanite?ná osoba v podstate nepriamo alebo automaticky vymedzená na ú?ely uplat?ovania ustanovení o mieste poskytovania služieb a najmä ?lánku 45 smernice.

28 Odôvodnenie 5 smernice 2008/8 objas?uje pôsobnos? ?lánku 45 smernice o DPH.

29 Španielska vláda tvrdí, že ?lánok 43 ods. 1 smernice o DPH je objas?ujúcim ustanovením, ktoré má zabráni? neistote v súvislosti s definíciou „zdanite?nej osoby“. ?lánok 43 ods. 2 smernice o DPH však rozširuje štatút zdanite?nej osoby na právnické osoby, ktoré nie sú zdanite?nými osobami, ale majú identifika?né ?íslo na ú?ely DPH a dá sa od nich požadova?, aby si v prípade investovania samy vymerali DPH. Pod?a španielskej vlády je v ?lánku 44 smernice o DPH použitý výraz „ktorá koná ako taká“, aby sa z jeho pôsobnosti vylú?ili osoby konajúce ako súkromné osoby. V súlade s tým ?lánok 19 vykonávacieho nariadenia stanovuje, že zdanite?ná osoba, ktorá prijíma služby výlu?ne na súkromné ú?ely, nemá štatút zdanite?nej osoby. Jednozna?ne z toho vyplýva, že ostatné zdanite?né osoby (akou je spolo?nos? WTL) sa na?alej považujú za zdanite?né. Írsko sa domnieva, že jednozna?ný ú?inok, a teda správny výklad ?lánku 43 smernice o DPH spo?íva v tom, že bez oh?adu na využitie služieb platí, že ke? sú poskytované zdanite?ným osobám, pravidlá o mieste poskytovania upravené v ?lánku 44 smernice sa uplatnia na *všetky* poskytované služby.

30 Netreba zabúda? na to, že predmetné legislatívne ustanovenie [?lánok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice o DPH] *neobsahovalo* výraz zdanite?ná osoba, „ktorá koná ako taká“. Súdny dvor totiž na túto skuto?nos? osobitne poukázal v bode 29 rozsudku zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), ?o v uvedenej veci významne u?ah?ilo jeho úlohu. Nakoniec však Súdny dvor rozhodol, že „odberate? poradenských služieb poskytnutých osobou povinnou plati? da? v inom ?lenskom štáte, ktorý vykonáva sú?asne hospodársku ?innos? a ?innos?, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí by? považovaný za zdanite?nú osobu, hoci sa tento nákup služieb uskuto?nil len vzh?adom na ?innos? mimo pôsobnosti smerníc“. Nevidím dôvod odchýli? sa od tohto rozhodnutia v prejednávanej veci napriek tomu, že normotvorca Únie naformuloval legislatívne znenie ?lánkov 43 a 44 smernice o DPH trochu neš?astne.

31 Pozri tiež odôvodnenie 19 vykonávacieho nariadenia, ktoré stanovuje, že „ak služby poskytované zdanite?nej osobe sú ur?ené na osobnú spotrebu, vrátane spotreby zamestnancov odberate?a, táto zdanite?ná osoba sa nemôže považova? za konajúceho v postavení zdanite?nej osoby“.

32 Pokia? nemá opa?né informácie.

33 Tie isté úvahy sa uplatnia na tvrdenie spolo?nosti WTL, pod?a ktorého neposkytla svoje identifika?né ?íslo DPH v súlade s ?lánkom 55 vykonávacieho nariadenia, lebo nie je „zdanite?ná osoba, ktorá koná ako taká“. ?lánok 55 vykonávacieho nariadenia treba tiež vyklada? z h?adiska ?lánku 44 smernice o DPH.

34 Definovanej v ?lánku 43 smernice o DPH.

35 Vláda Spojeného krá?ovstva v tomto smere uviedla vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora, že riziko dvojitého zdanenia vyplýva z protichodných výkladov uplatnených ustanovení a jediným spôsobom na prekonanie tohto problému je jednotný výklad pravidiel. Španielska vláda vo

svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že kombinovaný (a systematický) výklad ?lánkov 43 a 44 smernice o DPH, odôvodnenia 4 smernice 2008/8 a ?lánku 19 vykonávacieho nariadenia zabezpe?uje nemožnos? dvojitého zdanenia. Írsko vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedlo aj to, že ak odberate? správne ur?í, ?i prijaté služby nadobudol na ú?ely svojich zdanite?ných ?inností, a to aj v prípade, že je považovaný za zdanite?nú osobu pod?a ?lánku 43 smernice o DPH, k dvojitému zdaneniu by nemalo dôjs?.

36 Komisia vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že spolo?nos? WTL „nie je súkromnou osobou, ale je to subjekt, ktorý sa rozhodol registrova? na ú?ely DPH. Zaobchádza sa s ?ou rovnako ako s každou inou zdanite?nou osobou (alebo aj s každou inou nezdanite?nou právnickou osobou, ktorá je identifikovaná na ú?ely DPH). Znamená to, že sa na ?u vz?ahujú pravidlá o mieste poskytovania, ktoré platia pre transakcie medzi podnikmi. Pravidlá platné pre transakcie medzi podnikmi a spotrebite?mi sa uplatnia len v prípade služieb, ktoré prijme zdanite?ná osoba, použije ich však na súkromnú spotrebu svojich zamestnancov (alebo samotnej zdanite?nej osoby, ktorá je súkromnou osobou). Predmetné služby, ktoré boli poskytnuté [spolo?nosti WTL], nie sú ur?ené na súkromnú spotrebu jednotlivca. Je v úplnom súlade so zásadou rovnakého zaobchádzania, ak sa posledné uvedené pravidlá vz?ahujú len na súkromnú spotrebu jednotlivcov“.

37 Pozri rozsudok z 13. marca 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, body 30 a 31). Pozri tiež rozsudky z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, body 36 a 37), a z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam?Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687).