Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GERARDA HOGANA
od 25. lipnja 2020.[1]

Predmet C-459/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
protiv
Wellcome Trust Ltd

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112 – Članci 43., 44. i 45. – Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav – Mjesto pružanja usluga upravljanja ulaganjima dobrotvornoj organizaciji za njezinu negospodarsku poslovnu djelatnost od strane pružatelja s poslovnim nastanom izvan Europske unije"

I. Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se, među ostalim, na tumačenje članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2], kako je izmijenjen Direktivom 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina; u daljnjem tekstu: HMRC) i Wellcome Trust Ltd (u daljnjem tekstu: WTL), poreznog obveznika, u pogledu mjesta pružanja usluga upravljanja ulaganjima koje je WTL primao od pružatelja s poslovnim nastanom izvan Europske unije[4].

3. WTL je dobrotvorna organizacija duge tradicije koja ima veoma vrijednu imovinu. Kao što se može očekivati, WTL koristi usluge investicijskih menadžera radi pomoći pri upravljanju tim velikim portfeljem imovine. Ta imovina ostvaruje vrlo značajne godišnje prihode, koje WTL potom dijeli kao bespovratna sredstva za potrebe medicinskih i farmaceutskih istraživanja.

1 Izvorni jezik: engleski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 SL 2008., L 44, str. 11. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.)

4 Iznos PDV-a o kojem se radi u sporu u glavnom postupku jest 13 113 822,00 britanskih funti (približno 14 530 000,00 eura). WTL želi ostvariti povrat pretporeza koji je platio na usluge koje su mu, u odnosu na njegova ulaganja, isporučili pružatelji s poslovnim nastanom izvan Europske unije.

4. WTL je u tom kontekstu, za potrebe određenih ulagačkih djelatnosti, za koje je Sud u predmetu koji se ticao WTL-a već utvrdio da čine negospodarske djelatnosti za potrebe PDV-a[5], koristio usluge upravljanja ulaganjima od strane pružatelja s poslovnim nastanom izvan Europske unije. Nesporno je da WTL te usluge nije koristio za oporezive isporuke u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, u bitnome zato što je bio samo ulagač, a ne gospodarski subjekt. Također je nesporno da WTL *nije* „porezni obveznik koji djeluje kao takav" u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u kada se sâm bavi ulagačkim djelatnostima.

5. Ključno pitanje koje sud koji je uputio zahtjev postavlja jest čini li WTL u takvim okolnostima svejedno „poreznog obveznika koji *nastupa kao takav*" u smislu članka 44. Direktive o PDV-u, čak i ako ne čini „poreznog obveznika koji [nastupa] kao takav" u smislu članka 2. stavka 1. točke (c). Odgovor na to pitanje potreban je kako bi se odredilo mjesto pružanja predmetnih usluga te je li WTL doista dugovao PDV u odnosu na te usluge.

6. Kako bi odgovorio na to pitanje, Sud, među ostalim, mora utvrditi ima li pojam „porezni obveznik koji djeluje kao takav" u članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u isto značenje kao pojam „porezni obveznik koji nastupa kao takav" u članku 44. te direktive. Međutim, prije analize tog pitanja potrebno je izložiti relevantni pravni okvir.

II. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije

7. Članak 2. Direktive o PDV-u predviđa:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

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

[…]"

8. Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa:

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

[…]"

9. Poglavlje 3. glave V. Direktive o PDV-u naslovljeno je „Mjesto pružanja usluga".

10. Odjeljak 1. tog poglavlja, naslovljen „Definicije", sadržava članak 43., koji predviđa:

„Za potrebe primjene pravila vezano uz mjesto pružanja usluga:

1. porezni obveznik koji također obavlja djelatnosti ili transakcije koje se ne smatraju oporezivom isporukom robe ili pružanja usluga u skladu s člankom 2. stavkom 1. smatra se poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu pružene;

5 Vidjeti presudu od 20. lipnja 1996., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; u daljnjem tekstu: presuda Wellcome Trust).

2. pravna osoba koja nije porezni obveznik a koja je identificirana u svrhu PDV-a smatra se poreznim obveznikom.”

11. Odjeljak 2. tog poglavlja, naslovljen „Opća pravila”, predviđa:

„Članak 44.

Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

Članak 45.

Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.[6]”

12. Članak 196. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u glavi XI., naslovljenoj „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, predviđa:

„PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ali je identificirana za potrebe PDV-a, kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.[7]”

13. Članak 19. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[8] (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), naslovljen „Svojstvo kupca”, predviđa:

„Za potrebe primjene pravila o mjestu isporuke usluga navedenih u člancima 44. i 45. Direktive 2006/112/EZ, porezni obveznici, ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a za koje se smatra da su porezni obveznici, koji primaju usluge isključivo za osobnu uporabu, uključujući osobnu uporabu svojeg osoblja, smatraju se osobama koje nisu porezni obveznici.

Osim ako raspolaže suprotnom informacijom, kao što je informacija o prirodi isporučenih usluga, isporučitelj može smatrati da su usluge namijenjene gospodarskoj djelatnosti kupca ako za tu transakciju kupac dostavi svoj osobni identifikacijski broj za PDV.

6 U skladu s uvodnom izjavom 4. Direktive 2008/8, „[z]a pružanje usluga poreznim obveznicima opće pravilo za mjesto pružanja usluga trebalo bi se temeljiti na mjestu gdje svoj poslovni nastan ima primatelj, a ne pružatelj. Za potrebe pravila kojima se određuje mjesto pružanja usluga i kako bi se na najmanju moguću mjeru svela opterećenja za poslovanje, porezni obveznici koji se također bave neoporezivim djelatnostima smatrat će se poreznim obveznicima za sve usluge koje su im pružene. Slično tome pravne osobe koje ne podliježu porezu, a koje trebaju platiti PDV, smatraju se poreznim obveznicima. Ove se odredbe u skladu s uobičajenim pravilima ne trebaju proširivati na pružanje usluga koje je primio porezni obveznik za svoju vlastitu uporabu ili uporabu svojeg osoblja”. U skladu s uvodnom izjavom 5. Direktive 2008/8, „[k]ada se usluge pružaju osobama koje ne podliježu porezu trebalo bi i dalje vrijediti općenito pravilo da je mjesto pružanja usluga mjesto gdje pružatelj ima sjedište svog poslovanja”.

7 Vidjeti uvodnu izjavu 7. Direktive 2008/8, prema kojoj „[k]ada porezni obveznik primi usluge od osobe koja nema poslovni nastan u istoj državi članici, trebao bi biti obvezan mehanizam obrnute naplate u određenim slučajevima, što znači da bi porezni obveznik trebao sam procijeniti odgovarajući iznos PDV-a za pruženu uslugu”.

8 SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.)

Ako je ista usluga namijenjena i za osobnu uporabu, uključujući osobnu uporabu osoblja kupca, i za gospodarsku djelatnost, tada isporuka navedene usluge mora biti obuhvaćena isključivo člankom 44. Direktive 2006/112/EZ, pod uvjetom da navedeno ne rezultira zlouporabom."

B. Pravo Ujedinjene Kraljevine

14. Relevantna pravila o mjestu pružanja usluga u pravo Ujedinjene Kraljevine prenesena su člankom 7.A Value Added Tax Act 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.; u daljnjem tekstu: VATA), koji predviđa:

„Mjesto pružanja usluga

1. Ovaj se članak primjenjuje za određivanje, za potrebe ovog Zakona, zemlje u kojoj su usluge pružene.

2. Usluge se smatraju pruženima:

   (a) u zemlji kojoj pripada primatelj usluga ako je osoba kojoj su usluge pružene relevantni gospodarski subjekt, a

   (b) u suprotnom, u zemlji kojoj pripada pružatelj usluga.

[…]

4. Za potrebe ovog Zakona, osoba je relevantni gospodarski subjekt u odnosu na isporuku usluga ako:

   (a) je porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive Vijeća 2006/112/EZ,

   (b) je registrirana u skladu s ovim Zakonom,

   (c) je identificirana u svrhu PDV-a u skladu s pravom države članice koja nije Ujedinjena Kraljevina, ili

   (d) je registrirana u skladu sa zakonom Tynwalda za potrebe poreza uvedenih zakonom Tynwalda ili na temelju njega koji odgovaraju porezu na dodanu vrijednost,

   te osoba usluge prima u svrhe koje nisu sasvim privatne."

III. Činjenično stanje i zahtjev za prethodnu odluku

15. WTL je jedini upravitelj dobrotvorne zaklade Wellcome Trust, koja dodjeljuje bespovratna sredstva za medicinska istraživanja. Ostvaruje prihode od ulaganja te obavlja i određene sporedne djelatnosti za koje je registriran kao obveznik PDV-a, a koje obuhvaćaju prodaju, usluge pripreme i posluživanja hrane i pića te iznajmljivanje nekretnina. Prihodi od ulaganja pretežno dolaze od prekomorskih ulaganja u vezi s kojima WTL prima usluge investicijskih menadžera iz EU-a i izvan njega. Ti prihodi od ulaganja, kako je već navedeno, izvor su najvećeg dijela bespovratnih sredstava koje WTL dodjeljuje.

16. Sud je u presudi Wellcome Trust utvrdio da pojam gospodarskih djelatnosti u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje [9] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva o PDV-u) (sada članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u) nije obuhvaćao djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira od strane upravitelja dobrotvorne zaklade u sklopu upravljanja njezinom imovinom.

17. Sud koji je uputio zahtjev u zahtjevu je naveo da je WTL-u, kao posljedica presude Suda Wellcome Trust, onemogućen povrat pretporeza u odnosu na sve izdatke za usluge upravljanja ulaganjima koje je primio od pružatelja s poslovnim nastanom izvan Unije.

18. WTL i HMRC slažu se da se WTL-ove djelatnosti u bitnome ne razlikuju od onih koje su se razmatrale u presudi Wellcome Trust. Osim toga, WTL je predmetne usluge upravljanja ulaganjima od pružatelja izvan Unije nabavio isključivo za potrebe svoje negospodarske poslovne djelatnosti. Nije dostavio svoj PDV broj niti jednom pružatelju od kojeg je te usluge nabavljao. WTL i HMRC slažu se i da je WTL porezni obveznik u smislu članaka 2. i 9. Direktive o PDV-u te da njegove negospodarske djelatnosti nisu privatne nego poslovne prirode. Također je nesporno da WTL te usluge nije koristio za oporezive isporuke u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

19. U skladu sa sustavom Wellcome Trusta, WTL mora ozbiljno voditi računa o dobrotvornom statusu zaklade te mu je zabranjeno, među ostalim, baviti se trgovinom.

20. Od 2010. nadalje WTL je na usluge u pitanju PDV obračunavao u skladu s mehanizmom obrnute naplate [10] uzimajući u obzir Ujedinjenu Kraljevinu kao mjesto pružanja usluga.

21. Između travnja 2016. i lipnja 2017. WTL je predao zahtjeve u skladu s člankom 80. VATA-e tvrdeći da je obračunao previsoki iznos izlaznog PDV-a na predmetne usluge zato što je, slijedom presude Wellcome Trust, porezni obveznik u skladu s člancima 2. i 9. Direktive o PDV-u, ali da nije porezni obveznik koji nastupa kao takav u skladu s člankom 44. te direktive kada je uključen u ulagačke djelatnosti koje se u bitnome ne razlikuju od onih koje je Sud razmatrao u spomenutoj presudi.

22. U presudi od 10. listopada 2018., First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) [11] odlučio je da predmetne usluge nisu obuhvaćene člankom 44. Direktive o PDV-u zato što riječi „nastupa kao takav" zapravo isključuju WTL iz njegova područja primjene. Taj je sud naveo da nije potrebno da isporuke (koje nisu obuhvaćene posebnim pravilima iz članaka 46. do 59.a Direktive o PDV-u) budu obuhvaćene bilo člankom 44. ili člankom 45. Direktive o PDV-u. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) zaključio je da to ne stvara pravnu nesigurnost zato što članak 18. Provedbene uredbe znači da se pružatelj usluga pri ocjenjivanju treba li na svoje usluge obračunati PDV vodi time je li primatelj dostavio svoj PDV broj. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) zaključio je da članak 7.A VATA-e, kojim je članak 44. Direktive o PDV-u prenesen u pravo Ujedinjene Kraljevine, a prema kojem je mjesto pružanja predmetnih usluga bila Ujedinjena Kraljevina iz razloga što je WTL porezni obveznik koji je nastupao u poslovnom svojstvu, nije u skladu s člankom 44. Direktive o PDV-u.

23. Dana 15. veljače 2019., HMRC je protiv presude First-tier Tribunala (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) podnio žalbu Upper Tribunalu (Tax and Chancery Chamber) (United Kingdom) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina).

9 SL 1977., L 145, str. 1.

10 Vidjeti članak 196. Direktive o PDV-u.

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

24. Sud koji je uputio zahtjev smatra da ključno pitanje koje Sud treba razmotriti jest može li se u takvim okolnostima smatrati da je WTL „porezni obveznik koji nastupa kao takav" u smislu članka 44. Direktive o PDV-u.

25. HMRC navodi da se članak 44. Direktive o PDV-u primjenjuje, osobito, kao prvo, zbog teksta i cilja te odredbe i povezanih odredbi te, kao drugo, zbog toga što, iz razloga pravne sigurnosti, mjesto pružanja usluga mora biti odredivo. Budući da se ne tvrdi da su predmetne usluge obuhvaćene člankom 45. Direktive o PDV-u niti da je primjenjivo ijedno posebno pravilo iz članaka 46. do 59.a te direktive, članak 44. mora se primjenjivati.

26. WTL tvrdi da, s obzirom na to da nije porezni obveznik „koji djeluje kao takav" u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u, nije ni porezni obveznik „koji nastupa kao takav" u smislu članka 44. te direktive.

27. U tim okolnostima, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 44. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se, kada porezni obveznik koji obavlja negospodarsku djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom dobrotvorne zaklade prima usluge upravljanja ulaganjima od osobe izvan Zajednice isključivo za potrebe te djelatnosti, navedeni porezni obveznik treba smatrati ‚poreznim obveznikom koji nastupa kao takav'?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, i članci 46. do 49. Direktive [o PDV-u] se ne primjenjuju, primjenjuje li se članak 45. te direktive na isporuku ili se na nju ne primjenjuju ni članci 44. ili 45.?"

IV. Postupak pred Sudom

28. Pisana očitovanja o pitanjima Upper Tribunala (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) podnijeli su WTL, Irska, španjolska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine te Europska komisija.

29. Nakon završetka pisanog dijela postupka, Sud je odlukom od 24. ožujka 2020. zaključio da je strankama potrebno postaviti nekoliko pitanja. Stranke su na to pristale te su odgovorile na pitanja u roku koji je Sud odredio.

V. Nadležnost Suda

30. Ujedinjena Kraljevina napustila je Europsku uniju u ponoć (SEV) 31. siječnja 2020. U skladu s člankom 86. stavkom 2. Sporazuma o povlačenju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (u daljnjem tekstu: Sporazum o povlačenju), Sud ostaje nadležan za odlučivanje o zahtjevima za prethodnu odluku koje sudovi Ujedinjene Kraljevine upute prije isteka prijelaznog razdoblja, kako je utvrđeno u članku 126. tog sporazuma, a to je načelno 31. prosinca 2020.

31. Osim toga, u skladu s člankom 89. Sporazuma o povlačenju, presuda koju Sud donese u ovom predmetu bit će u cijelosti obvezujuća za Ujedinjenu Kraljevinu i u Ujedinjenoj Kraljevini.

32. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku podnesen je tajništvu Suda 13. lipnja 2019. Sud je stoga nadležan o njemu odlučiti te će presuda koju Sud donese u ovom postupku biti obvezujuća za Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*).

VI. Uvodne napomene

A. Predmet C-155/94, Wellcome Trust

33. Kako sam već naveo, ovaj zahtjev za prethodnu odluku korijene vuče iz presude Wellcome Trust te iz izmjene Direktive o PDV-u koja je uvedena člankom 2. Direktive 2008/8 s učinkom od 1. siječnja 2010.

34. Iz teksta članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u jasno proizlazi da porezni obveznik mora djelovati „kao takav" kako bi transakcija podlijegala PDV-u [12].

35. Sud je u presudi Wellcome Trust utvrdio da WTL-ove ulagačke djelatnosti [13], koje su se u bitnome sastojale od nabave i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira s ciljem maksimiziranja dividendi i kapitalnih dobitaka namijenjenih poticanju medicinskih istraživanja, nisu činile gospodarske djelatnosti u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u (sada članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u). Budući da se WTL nije mogao baviti trgovinom, Sud je utvrdio da se, „neovisno o tome jesu li djelatnosti u pitanju slične djelatnostima investicijske zaklade ili mirovinskog fonda, mora zaključiti da se za djelatnosti zaklade koja je u položaju poput onog koji je sud koji je uputio zahtjev opisao mora […] smatrati da su ograničene na upravljanje njezinim investicijskim portfeljem na isti način kao privatni ulagač" [14]. Shodno tomu, Sud je u točki 41. te presude utvrdio da pojam gospodarskih djelatnosti u smislu te odredbe treba tumačiti na način da *ne* obuhvaća djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira od strane upravitelja dobrotvorne zaklade u sklopu upravljanja njezinom imovinom.

36. Osim toga, iz presude Suda od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, t. 60. do 70.), u kojoj se upućuje na presudu Wellcome Trust, jasno proizlazi da puka prodaja dionica i drugih utrživih vrijednosnih papira, kao što su udjeli u investicijskim fondovima, i prihodi ostvareni od ulaganja u investicijske fondove nisu obuhvaćeni područjem primjene Direktive o PDV-u. Također jasno proizlazi da takve transakcije ne čine gospodarske djelatnosti koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u [15].

B. Direktiva 2008/8

37. Sud je u točkama 28. i 29. presude od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) naveo da je cilj odredbi Direktive o PDV-u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje inače oporezivih usluga [16].

38. Prije nego što je 1. siječnja 2010. na snagu stupio članak 2. Direktive 2008/8 (kojim je izmijenjeno poglavlje 3. glave V. Direktive o PDV-u), mjestom pružanja usluga među ostalim se smatralo, u skladu s tada važećim člankom 43. Direktive o PDV-u, *mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti*. Kako je Komisija navela u svojim očitovanjima, to se pravilo primjenjivalo neovisno o identitetu ili naravi primatelja usluga.

12 Presuda od 4. listopada 1995., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, t. 16.). Porezni obveznik ima svojstvo „poreznog obveznika koji djeluje kao takav" ako obavlja transakcije u okviru svoje oporezive djelatnosti (vidjeti presudu od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 42.). Stoga, porezni obveznik koji transakciju obavlja u privatnom svojstvu ne podliježe PDV-u (vidjeti presudu od 4. listopada 1995., Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 17. i 18.).

13 Koje se do danas u bitnome nisu mijenjale

14 Vidjeti točku 36. presude Wellcome Trust.

15 Također vidjeti točku 30. presude od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), gdje je Sud naveo da negospodarske djelatnosti nisu obuhvaćene područjem primjene Šeste direktive o PDV-u.

16 Također vidjeti presudu od 22. listopada 2009., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, t. 32.).

39. U jeku izmjena uvedenih člankom 2. Direktive 2008/8, smisao odredbi Direktive o PDV-u koje se odnose na mjesto u kojem se uslugu smatra pruženom jest taj da usluge treba, koliko je to moguće, oporezivati u mjestu potrošnje [17].

40. Nakon izmjena poglavlja 3. glave V. Direktive o PDV-u uvedenih člankom 2. Direktive 2008/8, osobito onih koje se odnose na mjesto pružanja usluga, WTL je PDV u odnosu na iznose koje je plaćao za usluge koje su mu pružali investicijski menadžeri s poslovnim nastanom izvan Europske unije obračunavao u skladu s mehanizmom obrnute naplate predviđenim u članku 196. Direktive o PDV-u, smatrajući mjestom pružanja tih usluga Ujedinjenu Kraljevinu [18]. Te odredbe o obrnutoj naplati upućuju na članak 44. Direktive o PDV-u.

41. WTL u glavnom postupku sada zahtijeva povrat iznosa koje je platio. WTL u svojim pisanim očitovanjima Sudu navodi da je Ujedinjena Kraljevina nepravilno prenijela članak 44. Direktive o PDV-u u članku 7.A VATA-e zato što ta nacionalna odredba, u suprotnosti s člankom 44. Direktive o PDV-u, koji izričito predviđa jasan kriterij svojstva u kojem porezni obveznik nastupa koji razlikuje gospodarske od negospodarskih djelatnosti, pravi sasvim drukčiju razliku, to jest onu između privatne i poslovne uporabe, što nema temelja u Direktivi o PDV-u.

42. WTL smatra da riječi „porezni obveznik koji nastupa kao takav" iz članka 44. Direktive o PDV-u zahtijevaju da primatelj usluga te usluge upotrijebi za potrebe svoje gospodarske djelatnosti. WTL u tom pogledu upućuje na činjenicu da je Sud u presudi Wellcome Trust utvrdio da WTL, kada se bavio svojim ulagačkim djelatnostima, nije bio „porezni obveznik koji djeluje kao takav" u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u [19].

43. Za početak valja istaknuti da WTL ne navodi da se na njega primjenjuje neka od „Posebnih odredbi" o mjestu pružanja usluga iz odjeljka 3. poglavlja 3. Direktive o PDV-u koje su sadržane u člancima 46. do 59.a te direktive [20].

44. Umjesto toga, u ovom je mišljenju stoga potrebno usredotočiti se na definicije mjesta pružanja usluga sadržane u članku 43. Direktive o PDV-u te na opća pravila o mjestu pružanja usluga sadržana u člancima 44. i 45. Direktive o PDV-u.

VII. Prvo pitanje

45. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem traži od Suda da protumači članak 44. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na mjesto pružanja usluga, te da odredi, u bitnome, treba li poreznog obveznika koji u biti obavlja negospodarsku djelatnost, kao što je WTL, smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav" kada za potrebe te djelatnosti nabavlja usluge izvan Europske unije.

17 Vidjeti uvodnu izjavu 3. Direktive 2008/8, prema kojoj bi „[z]a sve pružene usluge mjesto oporezivanja […] u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kada bi se opće pravilo o mjestu pružanja usluga ovako promijenilo bile bi potrebne određene iznimke od ovog općenitog pravila i zbog administrativnih i političkih razloga."

18 Mora se istaknuti da u zahtjevu za prethodnu odluku ništa ne upućuje na to da je mjesto potrošnje predmetnih usluga izvan Ujedinjene Kraljevine. Iako u zahtjevu za prethodnu odluku to nije navedeno, mora se pretpostaviti da se sjedište WTL-ova poslovanja nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini.

19 Vidjeti točku 19. podtočku (ii.) zahtjeva za prethodnu odluku i točku 7. WTL-ovih pisanih očitovanja Sudu.

20 Uvodna izjava 6. Direktive 2008/8 predviđa da „[u] određenim okolnostima općenita pravila vezano za mjesto pružanja usluga i za porezne obveznike i za osobe koje ne podliježu porezu nisu primjenjiva i umjesto njih treba primijeniti specifične iznimke. Te se iznimke trebaju većinom temeljiti na postojećim kriterijima i odražavati načelo oporezivanja na mjestu potrošnje, a ne nametati nerazmjerna administrativna opterećenja pojedinim trgovcima".

A. Očitovanja stranaka

46. WTL smatra da izraz „porezni obveznik *koji nastupa kao takav*” pretpostavlja postojanje razlike između poreznih obveznika koji nastupaju u gospodarskom svojstvu i poreznih obveznika koji nastupaju u negospodarskom svojstvu. Shodno tomu, članak 44. Direktive o PDV-u, kako jasno proizlazi iz njegova teksta, ne primjenjuje se na WTL kada potonji od pružatelja usluga s poslovnim nastanom izvan Europske unije kupuje usluge isključivo za potrebe svojih negospodarskih djelatnosti.

47. WTL smatra da članak 43. Direktive o PDV-u ne mijenja taj zaključak jer ta odredba služi samo kao pojašnjenje da porezni obveznik koji se bavi i gospodarskim i negospodarskim djelatnostima uvijek ima status poreznog obveznika: ona za primatelja usluga ne smatra da nastupa u svojstvu poreznog obveznika. WTL naglašava činjenicu da riječi „koji nastupa kao takav” nema u članku 43. Direktive o PDV-u. Shodno tomu, članak 43. Direktive o PDV-u odnosi se samo na status te ne sadržava nikakav kriterij svojstva u kojem porezni obveznik nastupa. Budući da se riječi „koji nastupa kao takav” nalaze u članku 44. Direktive o PDV-u, WTL navodi da je zakonodavac Unije u toj odredbi uveo kriterij svojstva u kojem porezni obveznik nastupa. WTL također navodi da, u skladu s člancima 18. i 55. Provedbene uredbe, ako porezni obveznik ne nastupa kao takav te pružateljima usluga ne dostavi svoj PDV broj, ti pružatelji imaju zakonsko pravo obračunati PDV u državi u kojoj imaju poslovni nastan. To otvara mogućnost dvostrukog oporezivanja ako porezno tijelo države članice primatelja usluga želi naplatiti porez u odnosu na te iste usluge.

48. WTL također smatra da se iz članka 19. Provedbene uredbe ne može zaključiti da ga se, za potrebe članka 44. Direktive o PDV-u, treba smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav”, jer se u članku 19. nigdje izričito ne predviđa da je isključenje privatne uporabe iscrpan i isključiv izraz znamenitih riječi „koji nastupa kao takav”.

49. Osim toga, WTL smatra da bi tumačenje članaka 43. i 44. Direktive o PDV-u koje ga ne stavlja u položaj privatnog ulagača bilo teško pomiriti s presudom Wellcome Trust. Stavilo bi ga u jedinstveno nepovoljan položaj jer bi zahtijevalo da obračuna PDV kao da se bavi gospodarskom djelatnošću, ali bi mu onemogućilo odbitak pretporeza iz razloga što obavlja djelatnost ekvivalentnu djelatnosti privatnog pojedinca. U Direktivi o PDV-u nema ničega što bi upućivalo na to da se dobrotvorne organizacije htjelo sankcionirati na taj način.

50. Sve ostale stranke koje su intervenirale u postupak pred Sudom smatraju da članak 44. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se poreznog obveznika koji obavlja negospodarsku djelatnost, kao što je WTL, mora smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav” kada za potrebe te djelatnosti nabavlja usluge izvan Europske unije.

B. Analiza

51. Prvo je pitanje usredotočeno na izraz „porezni obveznik *koji nastupa kao takav*” iz članka 44. Direktive o PDV-u te na to djeluje li prisutnost specifičnih riječi „koji nastupa kao takav” – koje postoje i u drugim odredbama Direktive o PDV-u – na način da isključuje WTL iz područja primjene te odredbe te iz obveze obračunavanja PDV-a na usluge upravljanja ulaganjima koje mu pružaju dobavljači s poslovnim nastanom izvan Europske unije. U bitnome, WTL navodi da se članak 44. Direktive o PDV-u primjenjuje samo na porezne obveznike koji kupuju usluge za potrebe svojih oporezivih isporuka te da se *ne* primjenjuje kada on od subjekata s poslovnim nastanom izvan Europske unije prima usluge upravljanja ulaganjima za potrebe svoje negospodarske poslovne djelatnosti.

52. Sud je u točkama 20. i 21. presude od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) naveo da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u sadržavaju opće pravilo o određivanju mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga, dok članci 46. do 59.a te direktive predviđaju niz posebnih poveznica. Osim toga, članci 44. i 45. Direktive o PDV-u nisu nadređeni njezinim člancima 46. do 59.a. Valja se u svakoj pojedinoj situaciji upitati odgovara li ona jednomu od slučajeva navedenih u člancima 46. do 59.a te direktive. Međutim, ključno je to da je Sud utvrdio da je situacija, ako ne odgovara tim slučajevima, nužno obuhvaćena područjem primjene članaka 44. i 45. te direktive.

53. Nesporno je da članci 46. do 59.a Direktive o PDV-u nisu primjenjivi u glavnom postupku. Iz presude od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) stoga se čini da se mora primjenjivati ili članak 44. ili članak 45. Direktive o PDV-u. Međutim, WTL navodi da ni članak 44. ni članak 45. Direktive o PDV-u nisu primjenjivi u pogledu predmetnih usluga [21].

54. Međutim, ne mogu se s tim složiti.

55. Kako sam ranije naveo, sadašnja verzija članaka 43. do 45. Direktive o PDV-u u tu je direktivu uvedena člankom 2. Direktive 2008/8. S obzirom na zahtjeve jedinstva i sklada pravnog poretka Europske unije, ekvivalentni pojmovi iz direktiva 2006/112 i 2008/8 trebaju, barem načelno, imati isto značenje, osim ako je zakonodavac Unije, u specifičnom zakonodavnom kontekstu, izričito izrazio drukčiju namjeru [22]. Iz toga bi slijedilo da bi izraz „porezni obveznik koji djeluje kao takav" iz članka 2. stavka 1. točke (c) i izraz „porezni obveznik koji nastupa kao takav" iz članka 44. Direktive o PDV-u trebali, kako WTL navodi, imati isto značenje i učinak.

56. Međutim, prema mojemu mišljenju, takvo tumačenje članka 44. Direktive o PDV-u, koje izraz „koji nastupa kao takav" promatra odvojeno od okolnih riječi, ne može se prihvatiti [23]. Iako, kako sam upravo naveo, postoji opća pretpostavka da ekvivalentne riječi i izrazi trebaju načelno imati isto značenje iako se nalaze na različitim mjestima u danoj direktivi, to ne smije biti na račun temeljnijeg pravila u pogledu konteksta. Riječi i izrazi boju i značenje nužno poprimaju od riječi koje ih okružuju te, osobito, od specifičnog konteksta u kojem se javljaju. Stoga, glavni razlog zbog kojeg se ne slažem s WTL-ovim navodom jest činjenica da ne uzima u obzir specifičan kontekst u kojem se odnosne riječi nalaze i cilj pravila kojih su dio [24].

21 Irska je navela da bi se takav pristup očito protivio cilju u pogledu pravne sigurnosti koji se nastoji ostvariti pravilima Direktive o PDV-u koja se odnose na mjesto pružanja usluga i zahtjevu da isporuka mora biti obuhvaćena jednim od pravila. Vlada Ujedinjene Kraljevine ističe da niti jedan od članaka koji se odnose na mjesto pružanja usluga ne podupire stajalište da mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji ne djeluje isključivo u privatnom svojstvu, nego u poslovnom (primjerice, obvezniku kao što je WTL), može biti mjesto u kojem pružatelj usluga ima poslovni nastan. Ta vlada smatra da u člancima 43., 44. i 45. Direktive o PDV-u ili u članku 19. Provedbene uredbe nema potpore za takvo stajalište. Ističe da ni sam WTL ne upućuje na odredbu Direktive o PDV-u, Provedbene uredbe ili sudske prakse koja bi išla u prilog takvom zaključku. WTL-ovo stajalište da članak 44. Direktive o PDV-u nije primjenjiv na usluge koje je primalo stoga znači da, kada WTL prima usluge iz druge države članice, ne samo da Ujedinjena Kraljevina nije mjesto pružanja usluga, nego da to nije ni ta druga država članica. Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da je taj učinak (neoporezivanje) suprotno od onoga što se pravilima o mjestu pružanja usluga nastoji postići.

22 Vidjeti, po analogiji, presudu od 31. svibnja 2016., Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, t. 28. to 34.). U kontekstu PDV-a, vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, t. 37.). Također vidjeti točku 31. presude od 22. listopada 2009., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), gdje je Sud naveo da uredno funkcioniranje i ujednačeno tumačenje zajedničkog sustava PDV-a zahtijevaju da se pojmovi „transakcije osiguranja" i „reosiguranje" [neslužbeni prijevod] iz članka 9. stavka 2. točke (e) pete alineje i članka 13.B točke (a) Šeste direktive o PDV-u ne definiraju različito, ovisno o tome koriste li se u jednoj od tih odredbi ili u drugoj. Međutim, mora se naglasiti da je Sud u točki 32. te presude dalje naveo da su „usluge navedene u članku 9. stavku 2. točki (e) petoj alineji Šeste direktive o PDV-u pojmovi Zajednice koje se mora ujednačeno tumačiti *kako bi se izbjegli slučajevi dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja koji mogu nastati kao posljedica različitih tumačenja*" [neslužbeni prijevod]. Moje isticanje. Prema mojemu mišljenju, zahtjev ujednačenog tumačenja nije sam po sebi cilj, već proizlazi iz načela izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja.

23 Mora se istaknuti da je sama Komisija korištenje izraza „koji nastupa kao takav" u članku 44. Direktive o PDV-u nazvala „nespretnim". Istaknuo bih da taj problem ne postoji samo u engleskoj verziji Direktive o PDV-u. Naime, on se javlja i u francuskoj („agissant en tant que tel"), talijanskoj („che agisce in quanto tale"), portugalskoj („agindo nessa qualidade"), španjolskoj („que actúe como tal") i njemačkoj verziji („als solcher […] erbringt/als solcher handelt").

24 Presuda od 16. listopada 2014., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 41.). Sud je u točki 50. te presude naveo da je članak 44. Direktive o PDV-u pravilo kojim se utvrđuje mjesto oporezivanja usluga, određivanjem mjesta oporezivanja, a time i definiranjem ovlasti država članica.

57. Članak 44. Direktive o PDV-u dio je novih pravila o određivanju mjesta pružanja usluga koja su uvedena Direktivom 2008/8 kako bi se ta pravila modernizirala i pojednostavila te tu odredbu treba tumačiti u tom specifičnom kontekstu [25]. Smatram da članak 44. Direktive o PDV-u nije moguće tumačiti odvojeno od sadržaja članka 43. te direktive.

58. U tom je pogledu važno istaknuti da članak 43. Direktive o PDV-u sadržava dvije posebne „smatrajuće" odredbe. Kao prvo, on poreznog obveznika takvim smatra u odnosu na isporuke *svih* usluga koje su mu pružene (neovisno o tome bi li one *inače* bile oporezive usluge za potrebe članka 2. stavka 1. ili ne). Kao drugo, *pravnu osobu koja nije porezni obveznik* a koja je identificirana u svrhu PDV-a (kao što je WTL) smatra poreznim obveznikom, ali *samo* za potrebe primjene pravila o mjestu pružanja usluga, čak i ako je se takvom ne smatra za druge potrebe [26]. „Smatrajuće" odredbe sadržane u članku 43. u obama slučajevima imaju ograničeno područje primjene. Namijenjene su ne kao „smatrajuće" odredbe za sve potrebe, nego samo za potrebe pravila o mjestu pružanja usluga. Smatram da je potrebno voditi računa o umjetnoj naravi „smatrajuće" odredbe takve vrste: članak 43. stavak 2. Direktive o PDV-u u tom je slučaju doista praktična metoda zakonodavnog pisanja kojom je zakonodavac Unije predvidio da se pravila o mjestu pružanja usluga koja se primjenjuju na redovne porezne obveznike u tom slučaju primjenjuju i na pravne osobe koje nisu porezni obveznici a koje su identificirane u svrhu PDV-a.

59. Dakle, opća pravila o mjestu pružanja usluga „poreznom obvezniku", kako je izričito definiran u članku 43. Direktive o PDV-u, i „osobi koja nije porezni obveznik" [27] sadržana su u članku 44. odnosno u članku 45. te direktive. Smatram da se te ključne definicije pojma „porezni obveznik" sadržane u članku 43. Direktive o PDV-u ne smije previdjeti za potrebe tumačenja članka 44. odnosno, samim time, i članka 45. te direktive, unatoč činjenici da su te „smatrajuće" odredbe nužno umjetne.

60. Uključenje određenih neoporezivih djelatnosti i osoba koje nisu porezni obveznici u definiciju poreznog obveznika te upotreba riječi „sve" u članku 43. Direktive o PDV-u upućuju na namjeru zakonodavca Unije da područje primjene „pravila odredišta usluge" sadržanog u članku 44. te direktive učini veoma širokim.

61. Uvodna izjava 4. Direktive 2008/8 [28] dodatno pojašnjava područje primjene i članka 43. i članka 44. Direktive o PDV-u te potvrđuje da se pravila o mjestu pružanja usluga poreznim obveznicima „ne trebaju proširivati na pružanje usluga koje je primio porezni obveznik za svoju vlastitu uporabu ili uporabu svojeg osoblja".

25 Vidjeti uvodnu izjavu 2. Direktive 2008/8.

26 Osim toga, članak 196. Direktive o PDV-u potvrđuje da je PDV obvezan plaćati svaki porezni obveznik, *ili svaka osoba koja je identificirana u svrhe plaćanja PDV-a*, kojem se pružaju usluge iz članka 44. te direktive, ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici.

27 U tom bih pogledu istaknuo da pojam „osoba koja nije porezni obveznik" nije izričito definirana u članku 43. Direktive o PDV-u za potrebe primjene pravila o mjestu pružanja usluga predviđenih u poglavlju 3. glave V. te direktive. S obzirom na široke definicije poreznog obveznika u tom pogledu koje se nalaze u članku 43. Direktive o PDV-u, definicija osobe koja nije porezni obveznik za potrebe primjene pravila o mjestu pružanja usluga te osobito članka 45. te direktive u biti se implicitno ili automatski nameće.

28 U uvodnoj izjavi 5. Direktive 2008/8 pojašnjeno je područje primjene članka 45. Direktive o PDV-u.

62. Iz toga proizlazi da se sve usluge isporučene poreznom obvezniku, kako je definiran u članku 43. Direktive o PDV-u, uz iznimku usluga primljenih za privatne svrhe, smatraju pruženima u mjestu u kojem primatelj usluga ima poslovni nastan. Stoga smatram da je Komisija pravilno navela da je sam cilj članka 43. stavka 1. Direktive o PDV-u osigurati da se porezne obveznike na taj način treba tretirati za potrebe mjesta pružanja usluga *čak* i u pogledu usluga koje se koriste za djelatnosti ili transakcije koje se ne smatraju oporezivim isporukama u smislu članka 2. stavka 1. te direktive [29].

63. To je tumačenje sukladno i članku 19. prvom stavku Provedbene uredbe, koji predviđa da se „[z]a potrebe primjene pravila o mjestu isporuke usluga navedenih u člancima 44. i 45. Direktive [o PDV-u], porezni obveznici, ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a za koje se smatra da su porezni obveznici, koji primaju usluge isključivo za osobnu uporabu, uključujući osobnu uporabu svojeg osoblja, smatraju […] osobama koje nisu porezni obveznici". Iako odredbe Direktive o PDV-u nije moguće tumačiti s obzirom na Provedbenu uredbu, koja je kasnije usvojena, odredbe članka 19. svejedno su upadljive.

64. Osim toga, kako je navedeno u točki 41. mišljenja nezavisnog odvjetnika J. Mazáka u predmetu Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) te kao što je potvrđeno u točki 31. presude Suda od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), taj je pristup u skladu s interesima jednostavnosti primjene pravila o mjestu pružanja usluga. To tumačenje dodatno ide u prilog olakšavanju prikupljanja poreza kao i sprečavanju porezne utaje. Ako bi primatelj pruženih usluga morao biti porezni obveznik koji djeluje kao takav (u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u) ili ako bi se usluge morale koristiti za potrebe njegovih oporezivih transakcija, određivanje mjesta pružanja usluga u mnogim bi slučajevima bilo mnogo teže, kako za trgovačka društva tako i za porezna tijela država članica [30].

65. Stoga smatram da se članak 44. Direktive o PDV-u, tumačen u vezi s člankom 43. i uvodnom izjavom 4. te direktive i člankom 19. Provedbene uredbe, primjenjuje u pogledu pružanja *svih usluga* poreznom obvezniku kako je definiran u članku 43. Direktive o PDV-u, osim ako ih ta osoba prima „za svoju vlastitu uporabu ili uporabu svojeg osoblja" [31]. Uporaba izraza „koji nastupa kao takav" u članku 44. Direktive o PDV-u služi isključivanju usluga koje su poreznom obvezniku, kako je definiran u širokom smislu u članku 43. te direktive, pružene „za [njegovu] vlastitu uporabu ili uporabu [njegova] osoblja". Izraz „koji nastupa kao takav" ne isključuje iz područja primjene članka 44. Direktive o PDV-u porezne obveznike koji usluge primaju za potrebe svoje negospodarske poslovne djelatnosti.

66. Što se tiče WTL-ovih navoda u pogledu članaka 18. i 19., koji su sažeti u točkama 47. i 48. ovog mišljenja, smatram ih neuvjerljivima. Članci 18. i 19. Provedbene uredbe, koji samo omogućuju pružatelju usluga da izvuče određene zaključke iz ponašanja klijenta [32], primjerice iz činjenice je li potonji dostavio PDV broj ili nije, ne mogu, kako sam već istaknuo, promijeniti odredbe članaka 43. do

29 Španjolska vlada ističe da članak 43. stavak 1. Direktive o PDV-u služi kao pojašnjenje, namijenjeno sprečavanju nesigurnosti u pogledu definicije „poreznog obveznika". Međutim, članak 43. stavak 2. Direktive o PDV-u status poreznog obveznika proširuje na pravne osobe koje nisu porezni obveznici, ali su identificirane u svrhu PDV-a te ih se može obvezati da obračunaju PDV ako izvrše ulaganje. Prema mišljenju španjolske vlade, izraz „koji nastupa kao takav" se u članku 44. Direktive o PDV-u koristi kako bi se iz područja primjene te odredbe isključili oni koji nastupaju kao pojedinci. U skladu s tim, članak 19. Provedbene uredbe predviđa da porezni obveznik koji usluge prima isključivo za osobnu uporabu nema status poreznog obveznika. Iz toga proizlazi jasna posljedica da se ostale porezne obveznike (kao što je WTL) mora nastaviti tretirati kao takve. Irska smatra da članak 43. Direktive o PDV-u očito djeluje, te da ga sukladno tomu treba i tumačiti, na način da se u pogledu *svih* usluga pruženih poreznim obveznicima, neovisno o tome kako se koriste, primjenjuju pravila o mjestu pružanja usluga predviđena u članku 44. te direktive.

30 Ne smije se zanemariti da odnosna zakonodavna odredba (članak 9. stavak 2. točka (e) Šeste direktive o PDV-u) *nije* sadržavala izraz porezni obveznik „koji nastupa kao takav". Sud se na tu činjenicu izričito pozvao u točki 29. presude od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) te je to uvelike pojednostavilo njegovu zadaću u tom predmetu. Međutim, Sud je u konačnici zaključio da „ako klijent konzultantskih usluga poreznog obveznika s poslovnim nastanom u drugoj državi članici obavlja i gospodarsku djelatnost i djelatnost koja nije obuhvaćena područjem primjene tih direktiva, tog klijenta treba smatrati poreznim obveznikom čak i ako usluge koristi isključivo za potrebe potonjih djelatnosti" [neslužbeni prijevod]. Ne vidim zašto bi se u ovom predmetu odstupilo od tog zaključka, unatoč pomalo nesretnom načinu na koji je zakonodavac Unije sročio i članak 43. i članak 44. Direktive o PDV-u.

31 Također vidjeti uvodnu izjavu 19. Provedbene uredbe, u skladu s kojom „kad su isporučene usluge namijenjene za privatnu uporabu poreznog obveznika ili njegovog osoblja, ne smije se smatrati da naveden porezni obveznik djeluje u svojstvu poreznog obveznika".

32 Osim ako pružatelj ima informaciju o suprotnom.

45. Direktive o PDV-u [33]. Osim toga, budući da članci 44. i 45. Direktive o PDV-u mjesto pružanja usluga određuju ovisno o tome jesu li pružene poreznom obvezniku [34] ili osobi koja nije porezni obveznik, smatram da načelno ne postoji rizik od dvostrukog oporezivanja [35]. U svakom slučaju, nije navedeno da su usluge koje se razmatraju u glavnom postupku bile dvostruko oporezovane.

67. Smatram da WTL nije dokazao da se prema njemu nejednako postupalo niti da je načelo porezne neutralnosti – koje je temelj sustava PDV-a – dovedeno u pitanje. WTL-ov položaj nije usporediv s položajem privatnog ulagača, jer je on sam priznao da se usluge u pitanju koriste za negospodarsku *poslovnu djelatnost* [36]. Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da porezni obveznici nemaju pravo odbiti pretporez plaćen na izdatke povezane s njihovim negospodarskim djelatnostima. Osim toga, ako porezni obveznik istodobno obavlja i gospodarske i negospodarske djelatnosti, odbijanje pretporeza dopušteno je samo u mjeri u kojoj je izdatak povezan s gospodarskom djelatnosti poreznog obveznika [37].

68. Naime, Sud je nedavno u točki 30. presude od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) utvrdio da „[a]ktivnost koja se sastoji od ulaganja donacija i dotacija i troškovi koji se odnose na tu aktivnost ulaganja moraju u pogledu PDV-a imati isti tretman kao i negospodarska aktivnost koju predstavlja njihovo ubiranje i eventualni troškovi koji se na njega odnose. Naime, takva aktivnost financijskog ulaganja za Sveučilište u Cambridgeu – kao i za privatnog ulagača – ne predstavlja samo sredstvo koje omogućuje ostvarivanje prihoda od tako prikupljenih donacija i dotacija već i aktivnost izravno povezanu s njihovim prikupljanjem te stoga predstavlja samo izravno produženje te negospodarske aktivnosti. Stoga se ni ulazni PDV koji se odnosi na troškove povezane s tim ulaganjem ne može odbiti”.

69. S obzirom na sva navedena razmatranja, smatram da odgovor na prvo pitanje glasi da članak 44. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se, kada porezni obveznik koji obavlja negospodarsku djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom dobrotvorne zaklade prima usluge upravljanja ulaganjima od osobe izvan Europske unije isključivo za potrebe te djelatnosti, navedeni porezni obveznik treba smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav” u smislu tog članka.

VIII. Drugo pitanje

70. S obzirom na odgovor koji je pružen na prvo prethodno pitanje, smatram da na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti. Osim toga, budući da je nesporno da je WTL porezni obveznik, ne smatram, a niti jedna od stranaka postupka pred Sudom to nije ni tvrdila, da se članak 45. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik, primjenjuje na WTL.

33 Isti zaključak vrijedi i za WTL-ov navod da PDV broj nije dostavio u skladu s člankom 55. Provedbene uredbe jer nije „porezni obveznik koji djeluje kao takav”. Članak 55. Provedbene uredbe također treba tumačiti s obzirom na članak 44. Direktive o PDV-u.

34 Kako je definiran u članku 43. Direktive o PDV-u.

35 Ujedinjena Kraljevina u svojem je odgovoru na pitanje Suda u tom pogledu navela da rizik od dvostrukog oporezivanja proizlazi iz suprotstavljenih tumačenja primjenjivih pravila te da je ujednačeno tumačenje pravila jedino rješenje tog problema. Španjolska vlada je u svojem odgovoru na pitanje Suda navela da zajedničko (i sustavno) tumačenje članaka 43. i 44. Direktive o PDV-u, uvodne izjave 4. Direktive 2008/8 i članka 19. Provedbene uredbe osigurava da ne postoji mogućnost dvostrukog oporezivanja. Irska je u svojem odgovoru na pitanje Suda također navela da dvostruko oporezivanje ne bi trebalo nastati ako klijent pravilno odredi jesu li primljene usluge nabavljene za potrebe njegovih oporezivih djelatnosti, uključujući kada ga se smatra poreznim obveznikom u smislu članka 43. Direktive o PDV-u.

36 Komisija je u odgovoru na pitanje Suda navela da WTL „nije pojedinac nego subjekt koji je izabrao registrirati se kao obveznik PDV-a. Tretira ga se na isti način kao sve druge porezne obveznike (ili kao sve pravne osobe koje nisu porezni obveznici a identificirane su u svrhu PDV-a). Drugim riječima, WTL podliježe pravilima o mjestu pružanja usluga koja se primjenjuju na transakcije između gospodarskih subjekata. Pravila primjenjiva na transakcije između gospodarskih subjekata i potrošača primjenjuju se samo kada je riječ o uslugama koje je porezni obveznik primio za osobnu uporabu ili uporabu od strane njegova osoblja (ili osoblja poreznog obveznika koji je pojedinac). Predmetne usluge koje je [WTL] primio nisu namijenjene osobnoj uporabi od strane pojedinca. Sasvim je sukladno načelu jednakog postupanja to da je samo osobna uporaba od strane pojedinaca obuhvaćena potonjim pravilima”.

37 Vidjeti presudu od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30. i 31.). Također vidjeti presude od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 36. i 37.) i od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

IX. Zaključak

71. U skladu s navedenim, predlažem da se na sljedeći način odgovori na pitanja koja je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina):

Članak 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjen Direktivom 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga, treba tumačiti na način da se, kada porezni obveznik koji obavlja negospodarsku djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom dobrotvorne zaklade prima usluge upravljanja ulaganjima od osobe izvan Europske unije isključivo za potrebe te djelatnosti, navedeni porezni obveznik treba smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav" u smislu tog članka.