Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GERARDA HOGANA,
predstavljeni 25. junija 2020 [1]

Zadeva C-459/19

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Členi 43, 44 in 45 – Kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak – Kraj opravljanja storitev naložbenega upravljanja, ki jih prejme dobrodelna organizacija za neekonomsko poslovno dejavnost od izvajalcev s sedežem zunaj Evropske unije"

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se med drugim nanaša na razlago člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, [2] kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev [3] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: HMRC) in družbo Wellcome Trust Ltd (v nadaljevanju: WTL), ki je davčni zavezanec, glede kraja opravljanja storitev naložbenega upravljanja, ki jih je družba WTL prejela od izvajalcev s sedežem zunaj Evropske unije. [4]

3. Družba WTL je že dolgo uveljavljena dobrodelna organizacija, ki razpolaga z izjemno obsežnimi dotacijami. Kot je mogoče pričakovati, družba WTL za pomoč pri upravljanju tega velikega portfelja dotacij uporablja storitve upraviteljev naložb. S temi dotacijami družba WTL ustvarja pomemben letni prihodek, ki ga nato razdeli v obliki donacij za medicinske in farmacevtske raziskave.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 UL 2008, L 44, str. 11.

4 Znesek DDV, ki je predmet spora o glavni stvari, znaša 13.113.822 britanskih funtov (GBP) (približno 14.530.000 EUR). Družba WTL želi povračilo vstopnega davka na strošek storitev, ki so jih v zvezi z njenimi naložbami opravili izvajalci s sedežem zunaj Evropske unije.

4. V tem okviru je družba WTL storitve naložbenega upravljanja izvajalcev storitev s sedežem zunaj Unije uporabljala za nekatere naložbene dejavnosti, za katere je Sodišče v zadevi, ki je vključevala družbo WTL, že razsodilo, da z vidika DDV niso ekonomske dejavnosti.[5] Ni sporno, da družba WTL teh storitev ni uporabljala za obdavčljive dobave v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, zlasti ker je bila le vlagatelj, in ne poklicni borzni trgovec. Prav tako ni sporno, da družba WTL *ni* „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, kadar se sama ukvarja z naložbenimi dejavnostmi.

5. Bistveno vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, je, ali je v takih okoliščinah družba WTL vseeno „davčni zavezanec, *ki deluje kot tak*“, v smislu člena 44 Direktive o DDV, čeprav to ne drži v smislu člena 2(1)(c). Odgovor na to vprašanje je potreben, da se določi kraj opravljanja zadevnih storitev in ugotovi, ali je imela družba WTL v zvezi s temi storitvami dejansko obveznost plačila DDV.

6. V odgovoru na to vprašanje mora Sodišče med drugim odločiti, ali ima pojem „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, enak pomen v členu 2(1)(c) Direktive o DDV in členu 44 te direktive ali ne. Vendar je treba pred nadaljevanjem te obravnave najprej opredeliti upoštevni pravni okvir.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

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

[…]“

8. Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

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

[…]“

9. Poglavje 3 naslova V Direktive o DDV je naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“.

10. Oddelek 1 tega poglavja, naslovljen „Opredelitve“, vsebuje člen 43, ki določa:

„Za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev:

1. davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki v skladu s členom 2(1) niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, šteje za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj;

2. pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV, šteje za davčnega zavezanca.“

5 Glej sodbo z dne 20. junija 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; v nadaljevanju: sodba Wellcome Trust).

11. Oddelek 2 tega poglavja, naslovljen „Splošne določbe“, določa:

„Člen 44

Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene [v] stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

Člen 45

Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“ [6]

12. Člen 196 Direktive o DDV, ki je vsebovan v naslovu XI, naslovljenem „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.“ [7]

13. Člen 19 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Izvedbena uredba), [8] naslovljen „Funkcija prejemnika“, določa:

„Za namene pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev iz členov 44 in 45 Direktive 2006/112/ES se davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in se šteje za davčnega zavezanca, ki prejme storitve izključno za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo svojih zaposlenih, šteje za osebo, ki ni davčni zavezanec.

Če [ne] razpolaga z nasprotnimi informacijami, kot je narava opravljenih storitev, lahko izvajalec šteje, da so storitve namenjene za gospodarsko dejavnost prejemnika, če mu je prejemnik za to transakcijo sporočil posamično identifikacijsko številko DDV.

Kadar je ena sama in ista storitev namenjena obenem za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo zaposlenih prejemnika, in za gospodarsko dejavnost, opravljanje te storitve ureja izključno člen 44 Direktive 2006/112/ES, pod pogojem, da ne prihaja do zlorab.“

6 V uvodni izjavi 4 Direktive 2008/8 je navedeno, da bi „[z]a opravljanje storitev davčnim zavezancem […] moralo splošno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev temeljiti na kraju, kjer ima sedež prejemnik, in ne, kjer ima sedež izvajalec. Pri določitvi pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev in da bi zmanjšali obremenitve podjetij, bi se morali davčni zavezanci, ki opravljajo tudi neobdavčljive dejavnosti, šteti za davčne zavezance za vse storitve, ki so jim opravljene. Podobno bi bilo treba za davčne zavezance šteti pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za namene DDV. Te določbe v skladu z običajnimi pravili ne bi smele veljati za opravljene storitve, ki jih je davčni zavezanec prejel za svojo zasebno rabo ali za potrebe svojega osebja.“ V uvodni izjavi 5 Direktive 2008/8 je navedeno, da „[č]e se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci, bi moralo še naprej veljati splošno pravilo, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti“.

7 Glej uvodno izjavo 7 Direktive 2008/8, v kateri je navedeno, da „[č]e storitev za davčnega zavezanca opravi izvajalec, ki nima sedeža v isti državi članici, bi bilo treba v določenih primerih obvezno uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kar pomeni, da bi moral davčni zavezanec sam obračunati ustrezni znesek DDV za pridobljeno storitev“.

8 UL 2011, L 77, str. 1.

B. Pravo Združenega kraljestva

14. Upoštevna pravila o kraju opravljanja storitev so bila v britansko pravo prenesena s členom 7A Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994; v nadaljevanju: VATA), ki določa:

„Kraj opravljanja storitev

1. Ta člen se uporabi, da se v smislu tega zakona določi država, v kateri so opravljene storitve.

2. Šteje se, da je storitev opravljena –

   (a) v državi, v kateri ima sedež prejemnik storitve, če je oseba, za katero se opravijo storitve, upošteven gospodarski subjekt,

   (b) sicer pa v državi, v kateri ima sedež izvajalec storitve.

[…]

4. V smislu tega zakona je oseba upošteven gospodarski subjekt v zvezi z opravljanjem storitev, če je ta oseba –

   (a) davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive Sveta 2006/112/ES,

   (b) registrirana v skladu s tem zakonom,

   (c) identificirana za DDV v skladu z zakonom države članice, ki ni Združeno kraljestvo, ali

   (d) registrirana v skladu z zakonom, ki ga je sprejel Tynwald (parlament Otoka Man), za davek, ki je naložen z zakonom, ki ga je sprejel parlament Otoka Man, ali na njegovi podlagi in ki ustreza davku na dodano vrednost,

   in oseba teh storitev ne prejme v celoti za zasebne namene“.

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

15. Družba WTL je edini skrbnik dobrodelnega sklada Wellcome Trust, ki dodeljuje donacije za medicinske raziskave. Prihodke prejema od svojih naložb, ukvarja pa se še s številnimi sorazmerno manjšimi dejavnostmi, vključno s prodajo, storitvami cateringa in najemom nepremičnin, za katere je identificirana za DDV. Prihodki od naložb, ki jih prejema, večinoma izvirajo iz tujih naložb, v zvezi s katerimi družba WTL uporablja storitve upraviteljev naložb iz Unije in zunaj nje. Prihodki od naložb so, kot sem že nakazal, vir večine sredstev za donacije, ki jih zagotavlja družba WTL.

16. Sodišče je v sodbi Wellcome Trust razsodilo, da pojem ekonomske dejavnosti v smislu člena 4(2) Šeste Direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV) [9] (postal člen 9(1) Direktive o DDV) ne zajema dejavnosti nakupa in prodaje delnic in drugih vrednostnih papirjev, ki jo v okviru upravljanja premoženja dobrodelnega sklada opravlja skrbnik.

9 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

17. Predložitveno sodišče je v predlogu za sprejetje predhodne odločbe navedlo, da je bilo na podlagi sodbe Sodišča Wellcome Trust družbi WTL zavrnjeno vračilo vstopnega davka za vse stroške storitev naložbenega upravljanja, ki so nastali v povezavi z njenim portfeljem zunaj Unije.

18. Družba WTL in HMRC se strinjata, da se dejavnosti družbe WTL v primerjavi s tistimi, ki so bile obravnavane v sodbi Wellcome Trust, v bistvu niso spremenile. Dalje, ko je družba WTL kupila zadevne naložbene storitve od izvajalcev, ki niso iz Unije, je to storila izključno za svoje neekonomske poslovne dejavnosti. Izvajalcem, od katerih je kupila storitve, ni dala svoje številke DDV. Družba WTL in HMRC se tudi strinjata, da je družba WTL davčni zavezanec v smislu členov 2 in 9 Direktive o DDV ter da njene neekonomske dejavnosti niso zasebne, temveč poslovne dejavnosti. Prav tako ni sporno, da družba WTL teh storitev ni uporabljala za obdavčljive dobave v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

19. Družba WTL mora v skladu z načrtom sklada Wellcome Trust dosledno upoštevati dobrodelni status sklada in se med drugim ne sme ukvarjati s trgovanjem.

20. Od leta 2010 je družba WTL obračunavala DDV za zadevne storitve v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti [10] na podlagi dejstva, da je bil kraj opravljanja storitev Združeno kraljestvo.

21. Med aprilom 2016 in junijem 2017 je družba WTL v skladu s členom 80 VATA predložila zahtevke, s katerimi je uveljavljala preplačilo izstopnega davka v zvezi z zadevnimi storitvami, pri čemer je trdila, da je na podlagi sodbe + Wellcome Trust družba WTL davčni zavezanec v skladu s členoma 2 in 9 Direktive o DDV, hkrati pa ni davčni zavezanec, ki deluje kot tak, v smislu člena 44 Direktive DDV, če se ukvarja z naložbenimi dejavnostmi, ki se niso bistveno spremenile v primerjavi s tistimi, ki jih je obravnavalo Sodišče v tej sodbi.

22. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) [11] je v sodbi z dne 10. oktobra 2018 odločilo, da zadevne storitve ne spadajo v člen 44 Direktive o DDV, ker izraz, „ki deluje kot tak“, družbo WTL dejansko izključuje z njegovega področja uporabe. Po mnenju tega sodišča ni nujno, da so dobave (za katere se ne uporabljajo posebna pravila iz členov od 46 do 59a Direktive o DDV) bodisi zajete s členom 44 bodisi členom 45 Direktive o DDV. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) je menilo, da to ne povzroča pravne negotovosti, ker se v skladu s členom 18 Izvedbene uredbe izvajalec za ugotovitev, ali mora za opravljene storitve uporabiti DDV, lahko opre na to, ali mu je prejemnik sporočil svojo številko DDV. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) je menilo, da to, da Združeno kraljestvo izvaja člen 44 Direktive o DDV v skladu s členom 7A VATA, na podlagi katerega je kot kraj opravljanja storitev opredeljeno Združeno kraljestvo, ker je družba WTL davčni zavezanec v funkciji gospodarskega subjekta, ni v skladu s členom 44 Direktive o DDV.

23. Davčna uprava je 15. februarja 2019 zoper sodbo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore)) vložila pritožbo pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo).

24. Predložitveno sodišče meni, da je osrednje vprašanje, na katero bi moralo odgovoriti Sodišče, ali je v takih okoliščinah WTL „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu člena 44 Direktive o DDV.

25. HMRC je trdila, da se člen 44 Direktive o DDV uporablja zlasti, prvič, na podlagi besedila in cilja določbe in povezanih določb, in drugič, na podlagi tega, da mora biti kraj opravljanja storitev določljiv zaradi pravne varnosti. Ker ni trditve, da dobave spadajo v okvir člena 45 Direktive o DDV ali da se uporablja katero od posebnih pravil, določenih v členih od 46 do 59a te direktive, sledi, da se mora uporabljati člen 44.

10 Glej člen 196 Direktive o DDV.

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

26. Družba WTL je trdila, da ni davčni zavezanec, „ki deluje kot tak“, v smislu člena 2(1) Direktive o DDV, zato iz tega izhaja tudi, da ni davčni zavezanec, „ki deluje kot tak“, v smislu člena 44.

27. V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 44 [Direktive o DDV] razlagati tako, da pomeni, da je treba zavezanca, ki opravlja netržno dejavnost, ki v okviru upravljanju premoženja dobrodelnega sklada vključuje nakup in prodajo delnic ter drugih vrednostnih papirjev, kadar pridobi storitve naložbenega upravljanja, ki jih je zanj opravila oseba, ki ni iz Skupnosti, izključno za tako dejavnost, šteti za ‚davčnega zavezanca, ki deluje kot tak‘?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen in se členi od 46 do 49 Direktive ne uporabljajo, ali se za opravljeno storitev uporablja člen 45 Direktive ali pa se zanjo ne uporabljata niti člen 44 niti člen 45?“

IV. Postopek pred Sodiščem

28. Pisna stališča glede vprašanj, ki jih je postavilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore)), so predložile družba WTL, Irska, španska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija.

29. Sodišče je ob koncu pisnega dela postopka s sklepom z dne 24. marca 2020 presodilo, da je treba strankam postaviti več vprašanj. Stranke so to zahtevo izpolnile in na ta vprašanja odgovorile v roku, ki ga je določilo Sodišče.

V. Pristojnost sodišča

30. Združeno kraljestvo je 31. januarja 2020 ob polnoči (po srednjeevropskem času) izstopilo iz Evropske unije. V skladu s členom 86(2) Sporazuma o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (v nadaljevanju: Sporazum o izstopu) ostane Sodišče pristojno za predhodno odločanje o zadevah na predloge sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja, ki je opredeljeno v členu 126 tega sporazuma in ki se načeloma konča 31. decembra 2020.

31. Poleg tega bo v skladu s členom 89 Sporazuma o izstopu sodba Sodišča v obravnavani zadevi, ki bo sprejeta v prihodnosti, za Združeno kraljestvo in v njem v celoti zavezujoča.

32. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložen 13. junija 2019. Sodišče je torej pristojno za odločanje o tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe in sodba, ki jo bo Sodišče izdalo v tej zadevi, je za Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore)) zavezujoča.

VI. Uvodna pojasnila

A. Zadeva C-155/94, Wellcome Trust

33. Kot sem že navedel, ta predlog za sprejetje predhodne odločbe izhaja iz sodbe Wellcome Trust in iz spremembe Direktive o DDV, uvedene s členom 2 Direktive 2008/8 z učinkom od 1. januarja 2010.

34. Iz člena 2(1) Direktive o DDV je razvidno, da mora davčni zavezanec za to, da je transakcija obdavčena z DDV, delovati „kot tak“.[12]

35. Sodišče je v sodbi Wellcome Trust ugotovilo, da naložbene dejavnosti družbe WTL,[13] ki zajemajo predvsem pridobitev in prodajo delnic in drugih vrednostnih papirjev z namenom maksimiranja dividend in kapitalskih dobičkov, namenjenih spodbujanju zdravstvenih raziskav, niso ekonomske dejavnosti v smislu člena 4(2) Šeste direktive o DDV (postal člen 9(1) Direktive o DDV). Ker se družba WTL ne sme ukvarjati s trgovino, je Sodišče menilo, da „je treba ne glede na to, ali so zadevne dejavnosti podobne dejavnostim investicijske družbe ali pokojninskega sklada, ugotoviti, da je treba za sklad, ki je v položaju, kakršnega je opisalo predložitveno sodišče, […] šteti, da so njegove dejavnosti enako kot v primeru zasebnega vlagatelja omejene na upravljanje naložbenega portfelja“.[14] Sodišče je v točki 41 te sodbe torej ugotovilo, da je treba pojem ekonomskih dejavnosti v smislu te določbe razlagati tako, da *ne* vključuje dejavnosti nakupa in prodaje delnic in drugih vrednostnih papirjev, ki ga opravlja skrbnik pri upravljanju premoženja dobrodelnega sklada.

36. Poleg tega iz sodbe z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, točke od 60 do 70), ki se sklicuje na sodbo Wellcome Trust, izhaja, da zgolj prodaja delnic in drugih prenosljivih vrednostnih papirjev, kot so deleži v investicijskih skladih, ter donosi naložb v investicijske sklade ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV. Ugotoviti je treba tudi, da take transakcije niso ekonomske dejavnosti, ki jih opravlja davčni zavezanec, ki deluje kot tak, v smislu člena 2(1) Direktive o DDV.[15]

B. Direktiva 2008/8

37. Sodišče je v točkah 28 in 29 sodbe z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), pojasnilo, da je cilj določb Direktive o DDV za določanje kraja obdavčenja opravljanja storitev izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju sicer obdavčljivih storitev.[16]

38. Preden je člen 2 Direktive 2008/8 s 1. januarjem 2010 (s katerim je bilo spremenjeno poglavje 3 naslova V Direktive o DDV) stopil v veljavo, se je štelo, da je kraj opravljanja storitev v skladu s členom 43 Direktive o DDV, ki je veljala takrat, med drugim *kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti*. Kot je navedla Komisija v svojih stališčih, se je to pravilo uporabljalo ne glede na identiteto ali naravo prejemnika storitev.

39. Po spremembah, uvedenih s členom 2 Direktive 2008/8, je logika, na kateri temeljijo določbe Direktive o DDV o kraju opravljanja storitve, ta, da se storitve v največji možni meri obdavčijo v kraju, kjer se potrošijo.[17]

12 Sodba z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, točka 16). Davčni zavezanec deluje v funkciji „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“, če opravlja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti. Sodba z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 42). Davčni zavezanec, ki opravi transakcijo kot zasebnik, ne ravna kot davčni zavezanec. Zato transakcija, ki jo opravi davčni zavezanec kot zasebnik, ni predmet davka na dodano vrednost. Glej sodbo z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, točki 17 in 18).

13 Te so danes v bistvu nespremenjene.

14 Glej točko 36 sodbe Wellcome Trust.

15 Glej tudi točko 30 sodbe z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), v kateri je Sodišče navedlo, da neekonomske dejavnosti ne spadajo na področje uporabe Šeste direktive o DDV.

16 Glej tudi sodbo z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, točka 32).

17 Glej uvodno izjavo 3 Direktive 2008/8, ki določa, da bi „[z]a vsako opravljanje storitev […] moral biti kraj obdavčitve načeloma kraj dejanske potrošnje. Če bi se na ta način spremenilo splošno pravilo za kraj opravljanja storitev, bi bile še vedno potrebne določene izjeme od tega splošnega pravila zaradi administrativnih razlogov in razlogov politik.“

40. Po spremembah poglavja 3 naslova V Direktive o DDV, ki so bile uvedene s členom 2 Direktive 2008/8, zlasti spremembah v zvezi s krajem opravljanja storitev, je družba WTL DDV za zneske, ki jih je plačala za storitve, ki so jih opravili upravitelji naložb s sedežem zunaj Evropske unije, obračunavala v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti iz člena 196 Direktive o DDV na podlagi tega, da je bil kraj opravljanja teh storitev Združeno kraljestvo.[18] Določbe o obrnjeni davčni obveznosti se izrecno sklicujejo na člen 44 Direktive o DDV.

41. Družba WTL v postopku v glavni stvari zdaj predlaga povračilo zneskov, ki jih je plačala. V svojih stališčih pred Sodiščem družba WTL trdi, da je Združeno kraljestvo člen 44 Direktive o DDV nepravilno preneslo v člen 7A VATA, kajti medtem ko člen 44 Direktive o DDV izrecno določa jasen preizkus funkcije, ki razmejuje ekonomske dejavnosti od neekonomskih, člen 7A VATA razlikuje nekaj povsem drugega, in sicer zasebno in poslovno rabo, za kar v Direktivi o DDV ni podlage.

42. Družba WTL meni, da izraz „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v členu 44 Direktive o DDV pomeni, da mora prejemnik storitev te storitve uporabljati za ekonomske dejavnosti. V zvezi s tem družba WTL poudarja, da je Sodišče v sodbi Wellcome Trust razsodilo, da družba WTL pri opravljanju naložbenih dejavnosti ni „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.[19]

43. Že na začetku je treba opozoriti, da družba WTL ne trdi, da se zanjo uporablja ena od „posebnih določb“ v zvezi s krajem opravljanja storitev iz oddelka 3 poglavja 3 Direktive o DDV, ki so navedene v členih od 46 do 59a te direktive.[20]

44. Zato se moram v teh sklepnih predlogih namesto tega osredotočiti na opredelitve kraja opravljanja storitev iz člena 43 Direktive o DDV in splošna pravila o kraju opravljanja storitev iz členov 44 in 45 Direktive o DDV.

VII. Prvo vprašanje

45. V okviru prvega vprašanja predložitveno sodišče prosi Sodišče, naj razloži člen 44 Direktive o DDV v zvezi s krajem opravljanja storitev in v bistvu določi, ali je treba davčnega zavezanca, kakršen je družba WTL, ki v bistvu opravlja neekonomsko poslovno dejavnost, šteti za „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“, kadar za namen te dejavnosti pridobi storitve zunaj Evropske unije.

A. Stališča strank

46. Družba WTL meni, da izraz „davčni zavezanec, *ki deluje kot tak*“, pomeni razlikovanje med davčnimi zavezanci, ki delujejo v ekonomski ali neekonomski funkciji. V skladu s tem naj se člen 44 Direktive o DDV v skladu s svojim jasnim besedilom ne bi uporabljal za družbo WTL, ko storitve pridobiva izključno za svoje neekonomske dejavnosti od izvajalcev zunaj Evropske unije.

18 Opozoriti je treba, da v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni ničesar, kar bi nakazovalo, da je kraj potrošnje zadevnih storitev iz postopka v glavni stvari kje drugje kot v Združenem kraljestvu. Čeprav to v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni navedeno, je treba domnevati, da ima družba WTL sedež v Združenem kraljestvu.

19 Glej točko 19(ii) predloga za sprejetje predhodne odločbe in točko 7 pisnih stališč, ki jih je družba WTL predložila Sodišču.

20 V uvodni izjavi 6 Direktive 2008/8 je navedeno, da se „[v] določenih okoliščinah […] splošna pravila v zvezi s krajem opravljanja storitev tako za davčne zavezance kot za osebe, ki niso davčni zavezanci, ne uporabljajo, namesto njih pa se uporabljajo opredeljene izjeme. Te izjeme bi morale predvsem temeljiti na obstoječih merilih in upoštevati načelo obdavčitve v kraju potrošnje, pri čemer ne bi smele nalagati nesorazmernih administrativnih obremenitev nekaterim podjetjem.“

47. Družba WTL meni, da člen 43 Direktive o DDV tega stališča ne spremeni, saj ta določba zgolj pojasnjuje, da ima davčni zavezanec, ki opravlja ekonomske in neekonomske dejavnosti, vedno status davčnega zavezanca; ne vsebuje trditve, da prejemnik deluje kot davčni zavezanec. Družba WTL poudarja dejstvo, da člen 43 Direktive o DDV ne vsebuje izraza, „ki deluje kot tak“. V skladu s tem naj bi se člen 43 Direktive o DDV nanašal samo na status in naj ne bi vseboval preizkusa funkcije. Ker člen 44 Direktive o DDV vsebuje izraz, „ki deluje kot tak“, družba WTL trdi, da je zakonodajalec Unije s to določbo uvedel preizkus funkcije. Družba WTL trdi tudi, da v skladu s členoma 18 in 55 Izvedbene uredbe, če davčni zavezanec ne deluje kot tak in dobaviteljem ne zagotovi svoje številke DDV, lahko ti dobavitelji po zakonu obračunajo DDV v jurisdikciji, v kateri imajo sedež. S tem se pojavi vprašanje dvojne obdavčitve, če želi nacionalni davčni organ države članice davčnega zavezanca prejemnika pobrati davek v zvezi z isto dobavo.

48. Družba WTL meni tudi, da iz člena 19 Izvedbene uredbe ni mogoče sklepati, da se družba WTL v smislu člena 44 Direktive o DDV šteje za „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“, saj v členu 19 ni ničesar, kar bi izrecno določalo, da je izključitev zasebne rabe izčrpen in izključen odraz temeljnega izraza, „ki deluje kot tak“.

49. Poleg tega družba WTL meni, da bi bila vsaka razlaga členov 43 in 44 Direktive o DDV, ki jo postavlja v položaj, ki je drugačen od položaja zasebnega vlagatelja, težko združljiva s sodbo Wellcome Trust. Družbo WTL naj bi postavljala v edinstven nezavidljiv položaj, saj bi taka razlaga to stranko zavezovala, da sama obračunava DDV, kot če bi opravljala ekonomsko dejavnost, vstopnega davka pa ne bi smela odbiti, ker opravlja dejavnost, ki je enakovredna dejavnosti fizične osebe. V Direktivi o DDV naj ne bi bilo ničesar, kar bi nakazovalo, da je bil namen dobrodelne subjekte kaznovati na ta način.

50. Vse druge stranke, ki so se kot intervenienti udeležile postopka pred Sodiščem, menijo, da je treba člen 44 Direktive o DDV razlagati v smislu, da je treba davčnega zavezanca, kakršen je družba WTL, ki opravlja neekonomsko poslovno dejavnost, šteti za „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“, če za to dejavnost pridobi storitve zunaj Evropske unije.

B. Analiza

51. Prvo vprašanje se osredotoča na uporabo pojma „davčni zavezanec, *ki deluje kot tak*“, v členu 44 Direktive o DDV in na to, ali vključitev posebnega izraza, „ki deluje kot tak“ – ki se pojavlja tudi v drugih določbah Direktive o DDV – učinkuje tako, da družbo WTL izključuje s področja uporabe te določbe in izvzema iz zahteve glede obračunavanja DDV na storitve naložbenega upravljanja, ki jih družbi zagotavljajo izvajalci s sedežem zunaj Evropske unije. Družba WTL v bistvu trdi, da se člen 44 Direktive o DDV uporablja samo za davčne zavezance, ki storitve kupujejo za svoje obdavčljive dobave, in da se ta določba *ne* uporablja, kadar prejema storitve naložbenega upravljanja od subjektov s sedežem zunaj Evropske unije za svoje neekonomske poslovne dejavnosti.

52. Sodišče je v točkah 20 in 21 sodbe z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), pojasnilo, da člena 44 in 45 Direktive o DDV vsebujeta splošno pravilo, s katerim se določi kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, medtem ko je v členih od 46 do 59a te direktive navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. Poleg tega člena 44 in 45 Direktive o DDV nimata prednosti pred členi od 46 do 59a te direktive. V vsakem položaju posebej se je treba vprašati, ali je zadevni primer zajet z enim od primerov iz členov od 46 do 59a te direktive. Bistveno pa je, da je Sodišče razsodilo, da če ne gre za tak primer, se za navedeni položaj uporabita člena 44 in 45 te direktive.

53. Ni sporno, da se členi od 46 do 59a Direktive o DDV v postopku v glavni stvari ne uporabljajo. Zdi se torej, da iz sodbe z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), izhaja, da se mora posledično uporabljati bodisi člen 44 bodisi člen 45 Direktive o DDV. Vendar družba WTL trdi, da se v zvezi z zadevnimi dobavami ne uporabljata niti člen 44 niti člen 45 Direktive o DDV.[21]

54. S tem pa se ne morem strinjati.

55. Kot sem že navedel, je bila sedanja različica členov od 43 do 45 Direktive o DDV uvedena v Direktivo 2006/112 s členom 2 Direktive 2008/8. Glede na zahteve po enotnosti in skladnosti pravnega reda Evropske unije bi morali imeti pojmi, ki se uporabljajo v Direktivi 2006/112 in Direktivi 2008/8, vsaj načeloma enak pomen, razen če ni zakonodajalec Unije v posebnih zakonodajnih okoliščinah izrecno navedel drugačnega namena.[22] Na podlagi tega sledi, kot trdi družba WTL, da bi moral imeti pojem „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v členu 2(1)(c) in členu 44 Direktive o DDV enak pomen in učinek.

56. Vendar menim, da takšna razlaga člena 44 Direktive o DDV, ki se osredotoča na izraz, „ki deluje kot tak“, ločeno od sobesedila, ni sprejemljiva.[23] Čeprav, kot sem pravkar navedel, obstaja splošna predpostavka, da bi morale besede in izrazi, ki se pojavljajo v različnih delih posamezne direktive, na splošno imeti enak pomen, to ne sme biti v škodo bolj temeljnemu pravilu sobesedila. Pomeni in pomenski odtenki besed in izrazov nujno izhajajo iz besed v njihovi okolici, zlasti iz konkretnega sobesedila, v katerem se pojavljajo. Temeljni razlog za moje nestrinjanje s trditvijo družbe WTL je torej, da v tej trditvi ni upoštevano konkretno sobesedilo, v katerem se pojavijo navedene besede, niti namen pravil, katerih del so.[24]

57. Člen 44 Direktive o DDV je del novih pravil za določanje kraja opravljanja storitev, ki so bila uvedena z Direktivo 2008/8 z namenom, da se ta pravila posodobijo in poenostavijo, in v tem konkretnem okviru je treba razumeti in razlagati to določbo.[25] Menim, da se člen 44 Direktive o DDV ne sme razlagati ločeno od vsebine člena 43 te direktive.

58. V zvezi s tem je pomembno opozoriti, da člen 43 Direktive o DDV vsebuje dve posebni fikciji. Prvič, predpostavlja, da je davčni zavezanec zavezan za davek na dobavo *vseh* storitev, ki so opravljene zanj (ne glede na to, ali bi bile *sicer* to obdavčljive storitve za namene člena 2(1) ali ne). Drugič, predpostavlja, da je *pravna oseba, ki ni davčni zavezanec*, vendar je identificirana za DDV (kot je

21 Irska je navedla, da bi bil tak pristop v očitnem nasprotju s ciljem pravne varnosti, ki se uresničuje s pravili o kraju opravljanja storitve, določenimi v Direktivi o DDV, in ne bi bil združljiv z zahtevo, da mora biti dobava zajeta z enim pravil. Vlada Združenega kraljestva navaja, da nobeden od členov o kraju opravljanja storitve ne podpira stališča, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki ne deluje izključno kot zasebnik, temveč kot poslovni subjekt (to je oseba, kot je družba WTL), lahko kraj sedeža izvajalca. Ta vlada meni, da ne členi 43, 44 in 45 Direktive o DDV ne člen 19 Izvedbene uredbe ne podpirajo takega stališča. Opozarja, da tudi družba WTL ne navaja nobene določbe iz Direktive o DDV, Izvedbene uredbe ali sodne prakse, ki bi podpirala tak sklep. Stališče družbe WTL, da se člen 44 Direktive o DDV ne uporablja za storitve, ki jih je prejela, torej pomeni, da kadar družba WTL prejme storitve iz druge države članice, ne le, da kraj opravljanja storitve ni Združeno kraljestvo, temveč ni to niti ta druga država članica. Vlada Združenega kraljestva meni, da ta učinek neobdavčitve nasprotuje ciljem pravil o kraju opravljanja storitve.

22 Glej po analogiji sodbo z dne 31. maja 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, točke od 28 do 34). Glej v okviru DDV sodbo z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, točka 37). Glej tudi točko 31 sodbe z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), v kateri je Sodišče pojasnilo, da dobro delovanje in enotna razlaga skupnega sistema DDV vključuje, da se pojma „zavarovalna transakcija“ in „pozavarovalna transakcija“ iz členov 9(2)(e), peta alinea, in 13B(a) Šeste direktive ne opredelita različno glede na to, ali sta uporabljena v eni ali drugi od teh določb. Vendar je treba poudariti, da je Sodišče v točki 32 te sodbe dodalo, da so „opravljanja storitev, določena v členu 9(2)(e), peta alinea, Šeste direktive, […] pojmi Skupnosti, ki jih je treba razlagati enotno, *da se prepreči dvojno obdavčenje ali neobdavčenje, ki bi lahko izhajalo iz različnih razlag*“. Moj poudarek. Menim, da zahteva po enotni razlagi ni cilj sama po sebi, temveč jo narekuje vodilno načelo preprečevanja primerov dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja.

23 Opozoriti je treba, da je tudi Komisija rabo izraza, „ki deluje kot tak“, v členu 44 Direktive o DDV označila za „nerodno“. Ugotavljam, da težava ni omejena na angleško različico Direktive o DDV. Enaka težava se tako pojavlja na primer v francoščini („agissant en tant que tel“), v italijanščini („che agisce in quanto tale“), v portugalščini („agindo nessa qualidade“), v španščini („que actúe como tal“) in v nemščini („als solcher […] erbringt/als solcher handelt“).

24 Sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 41). Sodišče je v točki 50 te sodbe pojasnilo, da je člen 44 Direktive o DDV pravilo, ki določa kraj obdavčitve opravljanja storitev, pri čemer določa kraj davčno upoštevne navezne okoliščine in tako razmejuje pristojnosti držav članic.

25 Glej uvodno izjavo 2 Direktive 2008/8.

družba WTL), davčni zavezanec, vendar *samo* v smislu uporabe pravil o kraju opravljanja storitev, tudi če se za druge namene ne šteje za zavezanca.[26] V obeh primerih imata fikciji iz člena 43 omejeno področje uporabe. Nista izraženi kot izenačitev za *vse* namene, temveč zgolj za namene pravil o kraju opravljanja storitev. Menim, da je treba upoštevati umetno naravo tovrstne fikcije: v tem primeru je člen 43(2) Direktive o DDV v bistvu pripravna metoda snovanja zakonodaje, s katero je zakonodajalec Unije določil, da pravila o kraju opravljanja storitev, ki veljajo za navadne davčne zavezance, v tem primeru veljajo tudi za pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za DDV.

59. Splošna pravila o kraju opravljanja storitev za „davčnega zavezanca“, kot je posebej opredeljen v členu 43 Direktive o DDV, in za „osebo, ki ni davčni zavezanec“,[27] torej vsebujeta člen 44 oziroma člen 45 te direktive. Menim, da se ne sme spregledati teh bistvenih opredelitev, kaj pomeni „davčni zavezanec“, iz člena 43 Direktive o DDV glede razlage člena 44 in, implicitno, člena 45 te direktive, ne glede ne nujno umetnost teh izenačitev.

60. Vključitev nekaterih neobdavčenih dejavnosti in oseb, ki niso davčni zavezanci, v opredelitev davčnega zavezanca in uporaba izraza „vse“ v členu 43 Direktive o DDV kažeta, da je želel zakonodajalec Unije določiti zelo široko področje uporabe „pravila namembnega kraja“ iz člena 44 te direktive.

61. V uvodni izjavi 4 Direktive 2008/8[28] je dalje pojasnjeno področje uporabe členov 43 in 44 Direktive o DDV in potrjeno, da pravila o kraju opravljanja storitev za davčne zavezance „ne bi smel[a] veljati za opravljene storitve, ki jih je davčni zavezanec prejel za svojo zasebno rabo ali za potrebe svojega osebja.“

62. Iz tega sledi, da se za vse storitve, opravljene za davčnega zavezanca, kot je opredeljen v členu 43 Direktive o DDV, razen storitev, prejetih za zasebne namene, šteje, da so bile opravljene v kraju, kjer ima prejemnik sedež. Zato menim, da je Komisija pravilno navedla, da je bil cilj člena 43(1) Direktive o DDV zagotoviti, da se davčni zavezanci v smislu pravil o kraju opravljanja storitev obravnavajo na ta način *tudi* v zvezi s storitvami, ki se uporabljajo za dejavnosti ali transakcije, ki se ne štejejo za obdavčljive dobave v skladu s členom 2(1) te direktive.[29]

63. Ta razlaga je tudi v skladu s členom 19, prvi odstavek, Izvedbene uredbe, ki določa, da se „[z]a namene pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev iz členov 44 in 45 [Direktive o DDV] […] davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in se šteje za davčnega zavezanca, ki prejme storitve izključno za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo svojih zaposlenih, šteje za osebo, ki ni davčni zavezanec“. Čeprav določb Direktive o DDV ni mogoče razlagati s sklicevanjem na poznejšo Izvedbeno uredbo, določbe člena 19 vseeno vzbujajo pozornost.

26 Poleg tega člen 196 Direktive o DDV potrjuje, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec *ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za DDV*, za katerega/katero se opravijo storitve iz člena 44 te direktive, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.

27 Naj opozorim, da člen 43 Direktive o DDV ne opredeljuje posebej pojma „oseba, ki ni davčni zavezanec“, v smislu uporabe pravil o kraju opravljanja storitev iz poglavja 3 naslova V te direktive. Glede na široke opredelitve davčnega zavezanca v tem smislu, ki jih vsebuje člen 43 Direktive o DDV, je oseba, ki ni davčni zavezanec, v smislu uporabe pravil o kraju opravljanja storitev in zlasti člena 45 te direktive v bistvu opredeljena implicitno ali privzeto.

28 V uvodni izjavi 5 Direktive 2008/8 je pojasnjeno področje uporabe člena 45 Direktive o DDV.

29 Španska vlada navaja, da je člen 43(1) Direktive o DDV določba za pojasnitev, katere namen je preprečiti negotovost glede opredelitve davčnega zavezanca. Vendar člen 43(2) Direktive o DDV status davčnega zavezanca razširja na pravne osebe, ki imajo identifikacijsko številko za DDV in od katerih se lahko zahteva, da v primeru naložbe opravijo postopek obrnjene davčne obveznosti za DDV. Španska vlada meni, da člen 44 Direktive o DDV uporablja izraz, „ki deluje kot tak“, zaradi izključitve s področja uporabe te direktive tistih, ki delujejo kot posamezniki. V skladu s tem člen 19 Izvedbene uredbe določa, da davčni zavezanec, ki prejme storitve izključno za zasebno rabo, nima statusa davčnega zavezanca. Jasna posledica tega je, da je treba druge davčne zavezance (kot je družba WTL) še naprej obravnavati kot take. Irska meni, da sta očitni učinek in s tem ustrezna razlaga člena 43 Direktive o DDV, da se pravila o kraju opravljanja storitev iz člena 44 te direktive, ne glede na rabo storitev, ki so opravljene za davčne zavezance, uporabljajo za *vse* opravljene storitve.

64. Dalje, kot je razvidno iz točke 41 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca J. Mazáka v zadevi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) in kot je Sodišče potrdilo v točki 31 sodbe z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), je ta pristop v skladu z interesi jasnosti delovanja pravil o kraju opravljanja storitev. Ta razlaga poleg tega omogoča preprosto pobiranje davka in spodbuja preprečevanje izogibanja davkom. Če bi moral biti prejemnik storitev davčni zavezanec, ki deluje kot tak (v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV), ali če bi morale biti storitve uporabljene za njegove obdavčljive transakcije, bi bila določitev kraja opravljanja storitev tako za družbe kot za davčne organe držav članic mnogokrat precej težavnejša. [30]

65. Zato menim, da se člen 44 Direktive o DDV v povezavi s členom 43 in uvodno izjavo 4 te direktive ter členom 19 Izvedbene uredbe uporablja v zvezi z opravljanjem *vseh storitev* za davčnega zavezanca, kot je opredeljen v členu 43 Direktive o DDV, razen če jih ta zavezanec ne prejme „za svojo zasebno rabo ali za potrebe svojega osebja“. [31] Uporaba izraza, „ki deluje kot tak“, v členu 44 Direktive o DDV je namenjena izključitvi storitev, opravljenih za davčnega zavezanca, kot je v širšem smislu opredeljen v členu 43 te direktive, „za [njegovo] zasebno rabo ali za potrebe [njegovega] osebja“. Izraz, „ki deluje kot tak“, iz člena 44 Direktive o DDV ne izključuje davčnih zavezancev, ki prejemajo storitve za neekonomske poslovne namene.

66. Glede trditev družbe WTL o členih 18 in 19 Izvedbene uredbe, ki so povzete v točkah 47 in 48 teh sklepnih predlogov, menim, da niso prepričljive. Člena 18 in 19 Izvedbene uredbe – ki izvajalcu zgolj omogočata, da iz ravnanja stranke, na primer, ali mu je ta zagotovila identifikacijsko številko za DDV ali ne, izvede nekatere sklepe – [32] kot sem že opozoril, ne moreta spremeniti ali dopolniti izrazov iz členov od 43 do 45 Direktive o DDV. [33] Poleg tega menim, da člena 44 in 45 Direktive o DDV določata kraj, kjer se opravljajo storitve, glede nato, ali se opravljajo za davčnega zavezanca [34] ali osebo, ki ni davčni zavezanec, zato načeloma ni tveganja za dvojno obdavčitev. [35] Vsekakor nič ne kaže, da bi bile zadevne storitve iz postopka v glavni stvari dejansko predmet dvojne obdavčitve.

30 Ne sme se spregledati, da zadevna zakonodajna določba (člen 9(2)(e) Šeste direktive o DDV) ni vsebovala pojma davčni zavezanec, „ki deluje kot tak“. Sodišče se je namreč prav na to dejstvo oprlo v točki 29 sodbe z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), kar je v tej zadevi zelo poenostavilo njegovo nalogo. Nazadnje je Sodišče vseeno razsodilo, da „je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, če ta naročnik opravlja tako ekonomsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se ti direktivi ne uporabljata, obravnavati, kot da ima status davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev uporabljena le za potrebe slednje dejavnosti“. Ne vidim razloga, da bi se v obravnavani zadevi odstopalo od te ugotovitve, čeprav je zakonodajalec Unije nekoliko nerodno zasnoval zakonodajno besedilo v členih 43 in 44 Direktive o DDV.

31 Glej tudi uvodno izjavo 19 Izvedbene uredbe, v kateri je navedeno, da „kadar so storitve namenjene zasebni rabi davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih, se ne more šteti, da ta davčni zavezanec deluje v funkciji davčnega zavezanca“.

32 Razen če nima informacij o nasprotnem.

33 Enako razlogovanje velja v zvezi s trditvijo družbe WTL, da ni sporočila identifikacijske številke za DDV v skladu s členom 55 Izvedbene uredbe, ker ni „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“. Člen 55 Izvedbene uredbe je prav tako treba razlagati ob upoštevanju člena 44 Direktive o DDV.

34 Kot je opredeljen v členu 43 Direktive o DDV.

35 V zvezi s tem je vlada Združenega kraljestva v svojem odgovoru na vprašanje Sodišča navedla, da tveganje dvojne obdavčitve izhaja iz nasprotujočih si razlag pravil, ki se uporabljajo, in da je mogoče to težavo premagati le z enotno razlago pravil. Španska vlada je v svojem odgovoru na vprašanje Sodišča navedla, da povezana (in sistematična) razlaga členov 43 in 44 Direktive o DDV, uvodne izjave 4 Direktive 2008/8 in člena 19 Izvedbene uredbe zagotavlja, da dvojna obdavčitev ni mogoča. Tudi Irska je v svojem odgovoru na vprašanje Sodišča navedla, da če stranka sama pravilno ugotovi, ali so bile prejete storitve pridobljene za njene obdavčljive dejavnosti, tudi kadar se šteje, da je davčni zavezanec v skladu s členom 43 Direktive o DDV, ne bi smelo priti do dvojne obdavčitve.

67. Menim, da družba WTL ni dokazala, da je bila neenako obravnavana ali da je bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti, ki je jedro sistema DDV. Družba WTL ni v primerljivem položaj kot zasebni vlagatelj, saj ni sporno, da se zadevne storitve uporabljajo za neekonomske *poslovne* dejavnosti.[36] V skladu z ustaljeno sodno prakso vstopni DDV za stroške, nastale davčnemu zavezancu v zvezi z neekonomskimi dejavnostmi, ne more biti odbiten. Poleg tega je, če davčni zavezanec sočasno opravlja ekonomske in neekonomske dejavnosti, odbitek DDV dovoljen le, če se lahko ti stroški pripišejo njegovi ekonomski dejavnosti.[37]

68. Sodišče je namreč nedavno v točki 30 sodbe z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), razsodilo, da morajo biti „[d]ejavnost, ki obsega plasiranje donacij in dotacij, ter stroški, povezani s to dejavnostjo plasiranja, […] glede DDV enako obravnavani kot neekonomska dejavnost, ki obsega njihov prejem in morebitne stroške, povezane s tem prejemom. Taka dejavnost finančnega plasiranja za univerzo v Cambridgeu tako kot za zasebnega investitorja ne pomeni le sredstva, ki omogoča ustvarjanje prihodkov od tako zbranih donacij in dotacij, temveč tudi dejavnost, ki se neposredno navezuje na njihovo pobiranje in torej pomeni le neposredno podaljšanje te neekonomske dejavnosti. Zato plačani vstopni DDV, ki se nanaša na stroške, povezane s tem plasmajem, ravno tako ne sme biti odbiten."

69. Glede na vse navedeno menim, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 44 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba davčnega zavezanca, ki opravlja neekonomsko dejavnost, ki zajema nakup in prodajo delnic ter drugih vrednostnih papirjev v okviru upravljanja premoženja dobrodelnega sklada, kadar pridobi storitve naložbenega upravljanja od osebe, ki ni iz Evropske unije, izključno za tako dejavnost, šteti za „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak", v smislu te določbe Direktive.

VIII. Drugo vprašanje

70. Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje menim, da na drugo ni treba odgovoriti. Poleg tega, ker ni sporno, da je družba WTL davčni zavezanec, menim, da se člen 45 Direktive o DDV, ki se nanaša na kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, ne uporablja za družbo WTL, česar tudi ni trdila nobena od strank v tem postopku pred Sodiščem.

IX. Predlog

71. V skladu z navedenim predlagam, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo), odgovori:

Člen 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev, je treba razlagati tako, da je treba davčnega zavezanca, ki opravlja neekonomsko dejavnost, ki zajema nakup in prodajo delnic ter drugih

36 Komisija je v svojem odgovoru na vprašanje Sodišča navedla, da družba WTL „ni zasebnik, temveč subjekt, ki se je odločil, da se identificira za DDV. Obravnava se enako kot vsi drugi davčni zavezanci (oziroma kot vse pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirani za namene DDV). To pomeni, da se zanjo uporabljajo pravila o kraju opravljanja storitev, ki veljajo za transakcije med podjetji. Pravila, ki veljajo za transakcije med podjetji in potrošniki, se uporabljajo samo v primeru storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, vendar se uporabijo za zasebno rabo njegovega osebja (ali davčnega zavezanca, ki je zasebnik). Sporne storitve, ki jih je prejela [družba WTL], niso namenjene zasebni rabi posameznika. Povsem v skladu z načelom enakega obravnavanja je, da pod zadnjenavedena pravila spada samo zasebna raba posameznikov."

37 Glej sodbo z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točki 30 in 31). Glej tudi sodbi z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točki 36 in 37), in z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

vrednostnih papirjev v okviru upravljanju premoženja dobrodelnega sklada, kadar pridobi storitve naložbenega upravljanja od osebe, ki ni iz Evropske unije, izključno za tako dejavnost, šteti za „davčnega zavezanca, ki deluje kot tak“, v smislu te določbe Direktive.