Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GERARD HOGAN
prednesené 25. júna 2020 [1]

Vec C-459/19

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

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo]>

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Články 43, 44 a 45 – Miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká – Miesto poskytovania služieb správy investícií charitatívnej organizácii na účely neekonomickej činnosti poskytovateľmi usadenými mimo Európskej únie"

I. Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa okrem iného týka výkladu článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb [3] (ďalej len „smernica o DPH").

2. Návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (ďalej len „HMRC") a spoločnosťou Wellcome Trust Ltd (ďalej len „WTL"), ktorá je zdaniteľnou osobou, v súvislosti s miestom poskytovania služieb správy investícií spoločnosti WTL poskytovateľmi usadenými mimo Európskej únie. [4]

3. WTL je dlhodobo existujúcou charitatívnou organizáciou, ktorá dostáva mimoriadne štedré dary. Ako sa dá očakávať, spoločnosť WTL využíva služby investičných manažérov, ktorí jej pomáhajú spravovať toto široké finančné portfólio. Tieto investície vytvárajú veľmi významné ročné príjmy, ktoré spoločnosť WTL následne vypláca v podobe grantov na medicínsky a farmaceutický výskum.

4. V tejto súvislosti spoločnosť WTL využívala služby správy investícií poskytované poskytovateľmi usadenými mimo Európskej únie pre určité investičné činnosti, o ktorých už Súdny dvor vo veci, ktorej účastníkom bola spoločnosť WTL, rozhodol, že ide o neekonomické činnosti na účely DPH. [5] Je nesporné, že spoločnosť WTL tieto služby nevyužívala na účely zdaniteľných dodaní v zmysle článku 2

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11.

4 V konaní vo veci samej dosahuje sporná suma DPH výšku 13 113 822 libier šterlingov (GBP) (približne 14 530 000 eur). Spoločnosť WTL sa domáha vrátenia dane na vstupe zaplatenej z ceny služieb, ktoré jej v súvislosti s jej investíciami poskytli poskytovatelia usadení mimo Európskej únie.

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

ods. 1 písm. c) smernice o DPH predovšetkým z toho dôvodu, že bola len investorom, a nie profesionálnym obchodníkom. Rovnako je nesporné, že spoločnosť WTL *nie* je „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, na účely článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, keď sama vykonáva investičné činnosti.

5. Kľúčová otázka položená vnútroštátnym súdom spočíva v tom, či je za takých okolností spoločnosť WTL predsa len „zdaniteľnou osobou, *ktorá koná ako taká*“, v zmysle článku 44 smernice o DPH, hoci ňou nie je na účely článku 2 ods. 1 písm. c). Odpoveď na túto otázku je potrebná na určenie miesta poskytovania dotknutých služieb a toho, či spoločnosť WTL v skutočnosti mala platiť DPH v súvislosti s týmito službami.

6. Súdny dvor musí v odpovedi na túto otázku okrem iného určiť, či má výraz „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“, rovnaký význam v článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH a v článku 44 smernice. Skôr než budem pokračovať, však najprv musím uviesť príslušný právny rámec.

II. Právny rámec

A. Právo Európskej únie

7. Článok 2 smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

8. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

…“

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

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

„Na účely uplatňovania pravidiel o mieste poskytovania služieb:

1. sa zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva aj činnosti alebo transakcie, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné dodanie tovaru ani poskytnutie služieb v súlade s článkom 2 ods. 1, považuje za zdaniteľnú osobu s ohľadom na všetky služby, ktoré sa jej poskytnú;

2. sa nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, považuje za zdaniteľnú osobu.“

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

„Článok 44

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

Článok 45

Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“ [6]

12. Článok 196 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v hlave XI nazvanej „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.“ [7]

13. Článok 19 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [8] (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), nazvaný „Postavenie odberateľa“, stanovuje:

„Na účely uplatňovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v článkoch 44 a 45 smernice 2006/112/ES sa zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba považovaná za zdaniteľnú osobu, ktorá prijíma služby výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdaniteľnú osobu.

Pokiaľ poskytovateľ nemá informácie, ktoré svedčia o opaku, ako napríklad informácie o povahe poskytovaných služieb, môže tieto služby považovať za služby určené na účely podnikania odberateľa, ak odberateľ pre túto transakciu oznámil svoje individuálne identifikačné číslo pre DPH.

6 Odôvodnenie 4 smernice 2008/8 stanovuje: „Pokiaľ ide o služby poskytované zdaniteľným osobám, všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb by sa malo zakladať skôr na mieste, kde je usadený príjemca, ako na mieste, kde je usadený poskytovateľ. Na účely určenia pravidiel o mieste poskytovania služieb a na účely minimalizácie zaťaženia podnikov by sa zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú aj nezdaniteľné činnosti, mali považovať za zdaniteľné na účely všetkých služieb, ktoré sa im poskytnú. Podobne by sa nezdaniteľné právnické osoby, ktoré sú identifikované pre DPH, mali považovať za zdaniteľné osoby. Tieto ustanovenia by sa v súlade s bežnými pravidlami nemali vzťahovať na poskytovanie služieb zdaniteľnej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov.“ Odôvodnenie 5 smernice 2008/8 stanovuje, že „ak sa služby poskytujú nezdaniteľným osobám, naďalej by malo byť všeobecným pravidlom, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti“.

7 Pozri odôvodnenie 7 smernice 2008/8, ktoré stanovuje, že „ak zdaniteľná osoba prijíma služby od osoby, ktorá nie je usadená v rovnakom členskom štáte, mal by sa v niektorých prípadoch povinne uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, čo znamená, že zdaniteľná osoba by si sama mala vymerať príslušnú výšku DPH z prijatej služby“.

8 Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

V prípade, že je jedna a tá istá služba určená tak na osobnú spotrebu vrátane spotreby zamestnancov odberateľa, ako aj na účely podnikania, na poskytovanie tejto služby sa vzťahuje výlučne článok 44 smernice 2006/112/ES za predpokladu, že nedochádza k zneužitiu.“

B. Právo Spojeného kráľovstva

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

„Miesto poskytovania služieb

1. Tento paragraf sa uplatní na určenie krajiny, v ktorej sa služby poskytujú, na účely tohto zákona.

2. Služby sa považujú za poskytované:

   a) v krajine príjemcu, pokiaľ je osoba, ktorej sa služby poskytujú, príslušným podnikateľským subjektom, a

   b) v opačnom prípade v krajine poskytovateľa.

…

4. Na účely tohto zákona je osoba príslušným podnikateľským subjektom vo vzťahu k poskytnutiu služieb, pokiaľ:

   a) je to zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice Rady 2006/112/ES;

   b) je registrovaná podľa tohto zákona;

   c) je identifikovaná na účely DPH v súlade s právom iného členského štátu, než je Spojené kráľovstvo, alebo

   d) je registrovaná podľa zákona parlamentu ostrova Man na účely dane upravenej zákonom parlamentu ostrova Man, ktorá zodpovedá dani z pridanej hodnoty,

   a služby osobe nie sú poskytované v plnej miere na súkromné účely.“

III. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a návrh na začatie prejudiciálneho konania

15. Spoločnosť WTL je jediným správcom charitatívneho trustu Wellcome Trust, ktorý poskytuje granty na medicínsky výskum. Má príjmy zo svojich investícií a vykonáva aj niekoľko menšinových činností, v súvislosti s ktorými je registrovaná na účely DPH, okrem iného predaj, zabezpečovanie občerstvenia a prenájom nehnuteľností. Príjmy z investícií jej plynú prevažne zo zahraničných investícií, vo vzťahu ku ktorým spoločnosti WTL poskytujú služby investiční manažéri z EÚ, ako aj mimo nej. Ako som už uviedol, tieto príjmy z investícií sú zdrojom väčšiny finančných prostriedkov pre granty, ktoré spoločnosť WTL poskytuje.

16. V rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor rozhodol, že pojem hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia[9] (ďalej len „šiesta smernica o DPH“) (teraz článok 9 ods. 1 smernice o DPH) nezahŕňa činnosť spočívajúcu v tom, že správca nakupuje a predáva akcie a ďalšie cenné papiere pri spravovaní aktív charitatívneho trustu.

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

18. Spoločnosť WTL i HMRC zhodne tvrdia, že činnosti spoločnosti WTL sa v podstate nelíšia od činností, ktoré boli predmetom rozsudku vo veci Wellcome Trust. Navyše keď spoločnosť WTL nakúpila predmetné investičné služby od poskytovateľov mimo Európskej únie, bolo to výlučne na účely jej neekonomickej činnosti. Ani jednému z poskytovateľov, od ktorých nakúpila tieto služby, neposkytla svoje číslo DPH. Spoločnosť WTL a HMRC ďalej zhodne tvrdia, že WTL je zdaniteľnou osobou v zmysle článkov 2 a 9 smernice o DPH a že jej neekonomické činnosti nie sú súkromnými činnosťami, ale podnikateľskými činnosťami. Zhodnú sa aj na tom, že spoločnosť WTL tieto služby nepoužila na účely zdaniteľných dodaní v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

19. Podľa stanov trustu Wellcome Trust musí spoločnosť WTL brať do úvahy predovšetkým charitatívnu povahu trustu a okrem iného nesmie obchodovať.

20. Od roku 2010 spoločnosť WTL priznávala DPH z predmetných služieb v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti[10] na základe toho, že miestom poskytovania bolo Spojené kráľovstvo.

21. Od apríla 2016 do júna 2017 predložila spoločnosť WTL žiadosti podľa § 80 VATA, v ktorých tvrdila, že priznala daň na výstupe v nadmernej výške vo vzťahu k predmetným službám, na základe toho, že podľa rozsudku vo veci Wellcome Trust, je WTL zdaniteľnou osobou podľa článkov 2 a 9 smernice o DPH, nie je však zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, v zmysle článku 44 smernice o DPH, keď vykonáva investičné činnosti, ktoré sa v podstate nezmenili v porovnaní s tými, ktoré Súdny dvor skúmal v uvedenom rozsudku.

22. V rozsudku z 10. októbra 2018[11] First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (senát pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] rozhodol, že na predmetné služby sa nevzťahuje článok 44 smernice o DPH, lebo výraz „ktorá koná ako taká“ spoločnosť WTL v skutočnosti vylučuje z jej pôsobnosti. Podľa uvedeného súdu nie je potrebné, aby dodania (na ktoré sa nevzťahovali osobitné ustanovenia článkov 46 až 59a smernice o DPH) patrili do pôsobnosti článku 44 alebo článku 45 smernice o DPH. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (senát pre daňové spory)] sa domnieval, že to nevyvoláva právnu neistotu, lebo článok 18 vykonávacieho nariadenia znamená, že poskytovateľ môže vychádzať z toho, či mu odberateľ poskytol číslo DPH, keď určuje, či by mal na svoje dodávky uplatniť DPH. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (senát pre daňové spory)] sa domnieval, že prebratie článku 44 smernice o DPH Spojeným kráľovstvom prostredníctvom § 7A VATA, podľa ktorého je miestom poskytovania Spojené kráľovstvo na základe toho, že spoločnosť WTL je zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako podnikateľ, nie je v súlade s článkom 44 smernice o DPH.

23. Dňa 15. februára 2019 podali HMRC na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo] odvolanie voči rozsudku First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (senát pre daňové spory)] v tejto veci.

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

10 Pozri článok 196 smernice o DPH.

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

24. Vnútroštátny súd sa domnieva, že kľúčová otázka, ktorou sa Súdny dvor musí zaoberať, spočíva v tom, či sa za takých okolností dá povedať, že spoločnosť WTL je „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“, v zmysle článku 44 smernice o DPH.

25. HMRC tvrdili, že článok 44 smernice o DPH sa predovšetkým uplatní po prvé na základe jazyka a účelu dodávky a súvisiacich dodávok a po druhé na základe toho, že z dôvodu právnej istoty musí byť možné určiť miesto dodania. Keďže spoločnosť WTL netvrdí, že dodania patria do pôsobnosti článku 45 smernice o DPH alebo že sa na ne vzťahujú osobitné ustanovenia článkov 46 až 59a smernice, znamená to, že sa musí uplatniť článok 44.

26. Spoločnosť WTL tvrdila, že nie je zdaniteľnou osobou, „ktorá koná ako taká“, v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH, z čoho ďalej vyplýva, že nie je zdaniteľnou osobou, „ktorá koná ako taká“, v zmysle článku 44.

27. Za týchto okolností sa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 44 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť spočívajúcu v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov v rámci správy majetku charitatívneho trustu, poskytuje služby správy investícií osoba mimo Spoločenstva výlučne na účely takejto činnosti, má sa táto osoba považovať za ‚zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká‘?

2. Ak bude odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku záporná a články 46 až 49 smernice [o DPH] sa nebudú uplatňovať, uplatňuje sa na poskytovanie článok 45 smernice [o DPH], alebo sa na poskytovanie neuplatňuje článok 44 ani článok 45?“

IV. Konanie na Súdnom dvore

28. Písomné pripomienky k otázkam, ktoré položil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)], predložila spoločnosť WTL, Írsko, španielska vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia.

29. Na konci písomnej časti konania Súdny dvor rozhodnutím z 24. marca 2020 konštatoval, že je potrebné položiť účastníkom konania niekoľko otázok. Účastníci konania tejto žiadosti vyhoveli a na otázky odpovedali v lehote stanovenej Súdnym dvorom.

V. Právomoc Súdneho dvora

30. Spojené kráľovstvo vystúpilo z Európskej únie o polnoci (SEČ) 31. januára 2020. V súlade s článkom 86 ods. 2 dohody o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (ďalej len „dohoda o vystúpení“) má Súdny dvor naďalej právomoc na rozhodovanie o návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podajú prvostupňové a odvolacie súdy Spojeného kráľovstva pred uplynutím prechodného obdobia vymedzeného v článku 126 tejto dohody, ktorým je v zásade 31. december 2020.

31. Navyše podľa článku 89 dohody o vystúpení bude rozsudok Súdneho dvora v tejto veci, ktorý bude vydaný po tomto dátume, záväzný v Spojenom kráľovstve v plnom rozsahu.

32. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol do kancelárie Súdneho dvora doručený 13. júna 2019. Súdny dvor tak má právomoc na rozhodnutie o tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] bude viazaný rozsudkom, ktorý Súdny dvor vydá v tomto konaní.

VI. Úvodné poznámky

A. Vec C-155/94, Wellcome Trust

33. Ako som už uviedol, prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania vychádza z rozsudku vo veci Wellcome Trust a zo zmeny smernice o DPH, ktorú zaviedol článok 2 smernice 2008/8 s účinnosťou od 1. januára 2010.

34. Zo znenia článku 2 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že ak má transakcia podliehať DPH, zdaniteľná osoba musí konať „ako taká“. [12]

35. V rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor konštatoval, že investičné činnosti spoločnosti WTL, [13] ktoré spočívali najmä v nákupe akcií a ďalších cenných papierov s cieľom maximalizovať dividendy a kapitálové výnosy určené na podporu medicínskeho výskumu, nepredstavujú hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice o DPH (teraz článok 9 ods. 1 smernice o DPH). Keďže spoločnosť WTL nemohla obchodovať, Súdny dvor rozhodol, že „bez ohľadu na to, či sa dotknuté činnosti podobajú na činnosti investičného trustu alebo dôchodkového fondu, je potrebné konštatovať, že trust, ktorý má také postavenie, aké opísal vnútroštátny súd, sa má… považovať za trust, ktorého činnosti sú obmedzené na správu investičného portfólia rovnako ako v prípade súkromného investora“. [14] V bode 41 rozsudku tak Súdny dvor konštatoval, že pojem hospodárske činnosti v zmysle uvedeného ustanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že *nezahŕňa* činnosť spočívajúcu v tom, že správca nakupuje a predáva akcie a ďalšie cenné papiere pri spravovaní aktív charitatívneho trustu.

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

B. Smernica 2008/8

37. V bodoch 28 a 29 rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Súdny dvor uviedol, že cieľom ustanovení smernice o DPH určujúcich miesto poskytnutia služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu inak zdaniteľných príjmov. [16]

12 Rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 16). Zdaniteľná osoba koná v postavení „zdaniteľnej osoby, ktorá koná ako taká“, keď uskutočňuje transakcie v priebehu svojej zdaniteľnej činnosti [pozri rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42)]. Zdaniteľná osoba uskutočňujúca transakciu ako súkromná osoba nekoná ako zdaniteľná osoba. Transakcia, ktorú zdaniteľná osoba uskutoční ako súkromná osoba, preto nepodlieha DPH [pozri rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, body 17 a 18)].

13 Ktoré sa dodnes v podstate nezmenili.

14 Pozri bod 36 rozsudku vo veci Wellcome Trust.

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

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

38. Pred nadobudnutím účinnosti článku 2 smernice 2008/8 1. januára 2010 (ktorým bola zmenená a doplnená kapitola 3 hlavy V smernice o DPH) sa za miesto poskytovania služieb v súlade s článkom 43 v tom čase účinnej smernice o DPH považovalo okrem iného *miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti*. Ako uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, toto pravidlo sa uplatňovalo bez ohľadu na totožnosť alebo povahu príjemcu služieb.

39. Po zmenách zavedených článkom 2 smernice 2008/8 vychádzajú ustanovenia smernice o DPH, ktoré sa týkajú miesta poskytovania služieb, z logiky, podľa ktorej by sa služby v čo najväčšej miere mali zdaňovať v mieste spotreby. [17]

40. Po zmenách kapitoly 3 hlavy V smernice o DPH zavedených článkom 2 smernice 2008/8, najmä pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, si spoločnosť WTL vymerala DPH zo súm zaplatených za služby, ktoré jej poskytovali investiční manažéri usadení mimo Európskej únie, v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti upraveným v článku 196 smernice o DPH na základe toho, že miestom poskytovania týchto služieb bolo Spojené kráľovstvo. [18] Tieto ustanovenia o prenesení daňovej povinnosti osobitne odkazujú na článok 44 smernice o DPH.

41. V spore vo veci samej sa teraz spoločnosť WTL domáha vrátenia súm, ktoré zaplatila. V pripomienkach predložených Súdnemu dvoru spoločnosť WTL tvrdí, že Spojené kráľovstvo nesprávne prebralo článok 44 smernice o DPH prostredníctvom § 7A VATA, lebo zatiaľ čo článok 44 smernice o DPH výslovne upravuje jednoznačné kritérium postavenia, ktorým rozlišuje ekonomickú činnosť od neekonomickej činnosti, § 7A VATA stanovuje úplne iné rozlišovanie, a to medzi využitím na súkromné a na podnikateľské účely, ktoré nemá základ v smernici o DPH.

42. Spoločnosť WTL sa domnieva, že výraz „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“, v článku 44 smernice o DPH si vyžaduje, aby príjemca služieb využíval tieto služby na účely svojej ekonomickej činnosti. V tomto smere spoločnosť WTL poukazuje na to, že v rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor rozhodol, že spoločnosť WTL pri uskutočňovaní svojich investičných činností nie je „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. [19]

43. Na úvod treba poukázať na to, že spoločnosť WTL netvrdí, že sa na ňu vzťahuje jedno z „Osobitných ustanovení“ týkajúcich sa miesta poskytovania v oddiele 3 kapitoly 3 smernice o DPH, ktoré obsahujú články 46 až 59a smernice. [20]

44. Je preto potrebné zamerať sa v týchto návrhoch namiesto toho na definície miesta poskytovania služieb uvedené v článku 43 smernice o DPH a na všeobecné ustanovenia o mieste poskytovania služieb v článkoch 44 a 45 smernice o DPH.

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

18 Treba poukázať na to, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nič nenaznačuje, že miestom spotreby služieb, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, je iná krajina, než je Spojené kráľovstvo. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania to síce nie je uvedené, ale treba vychádzať z toho, že spoločnosť WTL má sídlo svojej ekonomickej činnosti zriadené v Spojenom kráľovstve.

19 Pozri bod 19 ods. ii) návrhu na začatie prejudiciálneho konania a bod 7 písomných pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila spoločnosť WTL.

20 Odôvodnenie 6 smernice 2008/8 stanovuje: „Za určitých okolností sa všeobecné pravidlá, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám, neuplatňujú a namiesto nich by sa mali uplatňovať osobitné výnimky. Tieto výnimky by sa mali vo veľkej miere zakladať na existujúcich kritériách, mali by odrážať zásadu zdaňovania v mieste spotreby a zároveň neuvaľovať neprimerané administratívne zaťaženie na určité hospodárske subjekty“.

VII. Prvá otázka

45. Prvou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o výklad článku 44 smernice o DPH v súvislosti s miestom poskytovania služieb a aby v podstate určil, či sa má taká zdaniteľná osoba, akou je spoločnosť WTL, ktorá vykonáva predovšetkým neekonomickú činnosť, považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“, keď prijíma služby od poskytovateľov mimo Európskej únie na účely tejto činnosti.

A. Pripomienky účastníkov konania

46. Spoločnosť WTL sa domnieva, že výraz „zdaniteľná osoba, ktorá *koná ako taká*“, predpokladá rozlišovanie medzi zdaniteľnými osobami konajúcimi v ekonomickom postavení a v neekonomickom postavení. Vzhľadom na svoje jasné znenie sa teda článok 44 smernice o DPH neuplatní na spoločnosť WTL, keď nakupuje služby výlučne na účely svojich neekonomických činností od poskytovateľov usadených mimo Európskej únie.

47. Spoločnosť WTL sa domnieva, že článok 43 smernice o DPH na tomto stanovisku nič nemení, lebo toto ustanovenie má len objasniť, že zdaniteľná osoba vykonávajúca ekonomické i neekonomické činnosti má vždy štatút zdaniteľnej osoby; príjemcu nepovažuje za konajúceho v postavení zdaniteľnej osoby. Spoločnosť WTL zdôrazňuje, že výraz „ktorá koná ako taká“ v článku 43 smernice o DPH nie je uvedený. Článok 43 smernice o DPH sa teda týka len štatútu a neobsahuje kritérium postavenia. Keďže článok 44 smernice o DPH výraz „ktorá koná ako taká“ obsahuje, spoločnosť WTL tvrdí, že normotvorca Únie do tohto ustanovenia zaviedol kritérium postavenia. Spoločnosť WTL ďalej tvrdí, že z článkov 18 a 55 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že keď zdaniteľná osoba nekoná ako taká a neposkytuje poskytovateľom svoje číslo DPH, títo poskytovatelia sú zo zákona oprávnení fakturovať s DPH v krajine, v ktorej sú usadení. Vzniká tak riziko dvojitého zdanenia, keď sa vnútroštátny daňový orgán členského štátu zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom, usiluje vybrať daň v súvislosti s tými istými dodávkami.

48. Spoločnosť WTL sa tiež domnieva, že z článku 19 vykonávacieho nariadenia nemožno vyvodiť, že na účely článku 44 smernice o DPH sa má spoločnosť WTL považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“, lebo článok 19 výslovne nestanovuje, že vylúčenie súkromného použitia je vyčerpávajúcim a výlučným vyjadrením kľúčového slovného spojenia „ktorá koná ako taká“.

49. Okrem toho sa spoločnosť WTL domnieva, že výklad článkov 43 a 44 smernice o DPH, z ktorého by jej vyplývalo odlišné postavenie, než je postavenie súkromného investora, by sa dal ťažko zosúladiť s rozsudkom vo veci Wellcome Trust. Taký výklad by spoločnosť WTL staval do jedinečnej a nezávideniahodnej pozície, lebo by znamenal, že by si musela sama vymerať DPH, ako keby vykonávala ekonomickú činnosť, nemala by však nárok na odpočítanie dane na vstupe na základe toho, že vykonáva činnosť rovnocennú s činnosťou súkromnej osoby. V smernici o DPH nič nenaznačuje, že by charitatívne organizácie mali byť takto penalizované.

50. Všetci ostatní vedľajší účastníci tohto konania na Súdnom dvore sa domnievajú, že článok 44 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že takú zdaniteľnú osobu, akou je spoločnosť WTL, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť, treba považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“, keď prijíma služby od poskytovateľa mimo Európskej únie na účely tejto činnosti.

B. Analýza

51. Prvá otázka je zameraná na použitie výrazu „zdaniteľná osoba, ktorá *koná ako taká*“, v článku 44 smernice o DPH a na to, či má prítomnosť špecifických slov „ktorá koná ako taká“ – ktoré sú uvedené aj v ďalších ustanoveniach smernice o DPH –, za následok vylúčenie spoločnosti WTL z pôsobnosti tohto ustanovenia a z povinnosti vymerať si DPH zo služieb správy investícií, ktoré jej poskytujú poskytovatelia usadení mimo Európskej únie. Spoločnosť WTL v podstate tvrdí, že článok 44 smernice o DPH sa uplatní len na zdaniteľné osoby, ktoré nakupujú služby pre svoje zdaniteľné dodania, a že toto ustanovenie sa *neuplatní*, keď prijíma služby správy investícií od osôb usadených mimo Európskej únie na účely svojej neekonomickej činnosti.

52. V bodoch 20 a 21 rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Súdny dvor uviedol, že články 44 a 45 smernice o DPH obsahujú všeobecné pravidlo na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb, zatiaľ čo články 46 až 59a tejto smernice upravujú rad osobitných hraničných ukazovateľov. Články 44 a 45 smernice o DPH okrem toho nemajú väčšiu váhu ako články 46 až 59a tejto smernice. V každej situácii si treba položiť otázku, či táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článkoch 46 až 59a smernice. Čo je však kľúčové, Súdny dvor konštatoval, že ak to tak nie je, uvedená situácia nevyhnutne patrí do pôsobnosti článkov 44 a 45 tejto smernice.

53. Je nesporné, že články 46 až 59a smernice o DPH sa na spor vo veci samej neuplatnia. Z rozsudku z 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), preto vyplýva, že sa musí uplatniť buď článok 44, alebo článok 45 smernice o DPH. Spoločnosť WTL však tvrdí, že na predmetné dodávky sa neuplatní článok 44 a ani článok 45 smernice o DPH. [21]

54. Ja s tým však nemôžem súhlasiť.

55. Ako som už uviedol, súčasné znenie článkov 43 až 45 smernice o DPH bolo do smernice 2006/112 zavedené článkom 2 smernice 2008/8. Vzhľadom na požiadavky jednoty a súdržnosti právneho poriadku Európskej únie musia mať pojmy použité v smerniciach 2006/112 a 2008/8 prinajmenšom v zásade rovnaký význam, pokiaľ normotvorca Únie v špecifickom legislatívnom kontexte výslovne nevyjadril odlišný úmysel. [22] Z toho vyplýva, že výraz „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“, by mal mať v článku 2 ods. 1 písm. c) a v článku 44 smernice o DPH rovnaký význam a účinok, ako tvrdí spoločnosť WTL.

21 Írsko uviedlo, že taký prístup by bol v zjavnom rozpore s cieľom právnej istoty, ktorý sledujú ustanovenia o mieste poskytovania v smernici o DPH, a bol by nezlučiteľný s požiadavkou, že dodanie musí patriť do pôsobnosti jedného z týchto ustanovení. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že ani jeden z článkov týkajúcich sa miesta poskytovania nepodporuje názor, podľa ktorého miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá nekoná výlučne na súkromné účely, ale ako podnikateľ (to je takej osoby, akou je spoločnosť WTL), môže byť miesto, kde je poskytovateľ usadený. Táto vláda sa domnieva, že taký postoj nepodporujú články 43, 44 a 45 smernice o DPH ani článok 19 vykonávacieho nariadenia. Zdôrazňuje, že samotná spoločnosť WTL nepoukazuje na nijaké ustanovenie smernice o DPH, vykonávacieho nariadenia ani judikatúry, ktoré by podporovalo taký záver. Názor spoločnosti WTL, podľa ktorého sa článok 44 smernice o DPH neuplatní na služby, ktoré sú jej poskytované, preto znamená, že keď spoločnosť WTL prijíma služby z iného členského štátu, nielenže Spojené kráľovstvo nie je miestom poskytovania, ale nie je ním ani tento iný členský štát. Vláda Spojeného kráľovstva sa domnieva, že tento efekt nezdanenia je opakom cieľa, ktorý sa usilujú dosiahnuť ustanovenia o mieste poskytovania.

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

56. Podľa môjho názoru však taký výklad článku 44 smernice o DPH, ktorý sa zameriava na výraz „ktorá koná ako taká“ oddelene od kontextu okolitých slov, nie je možné prijať.[23] Ako som síce práve uviedol, platí všeobecná domnienka, že slová a slovné spojenia uvedené na jednotlivých miestach určitej smernice by vo všeobecnosti mali mať rovnaký význam, nemôže to však byť na úkor zásadnejšieho pravidla, pokiaľ ide o kontext. Zafarbenie a význam slov a slovných spojení sú nevyhnutne odvodené od slov, ktoré ich obklopujú, a najmä od ich špecifického kontextu. S tvrdením spoločnosti WTL preto nesúhlasím predovšetkým z toho dôvodu, že nezohľadňuje osobitný kontext konkrétnych slov a ciele sledované právnou úpravou, ktorej sú súčasťou.[24]

57. Článok 44 smernice o DPH je súčasťou nových pravidiel určujúcich miesto poskytovania služieb, ktoré zaviedla smernica 2008/8 s cieľom modernizovať a zjednodušiť tieto pravidlá, a uvedené ustanovenie je potrebné vykladať v tomto špecifickom kontexte.[25] Domnievam sa, že článok 44 smernice o DPH nemožno vykladať samostatne a oddelene od obsahu článku 43 smernice.

58. V tomto smere je dôležité poukázať na to, že článok 43 smernice o DPH obsahuje dve špecifické fikcie. Po prvé považuje zdaniteľnú osobu za zdaniteľnú v súvislosti s dodávkami *všetkých* služieb, ktoré sú jej poskytnuté (bez ohľadu na to, či by *inak* išlo o zdaniteľné služby na účely článku 2 ods. 1 alebo nie). Po druhé považuje *nezdaniteľnú právnickú osobu*, ktorá je identifikovaná na účely DPH (akou je spoločnosť WTL), za zdaniteľnú právnickú osobu, ale *len* na účely uplatnenia pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb, aj keď sa za takú nepovažuje na iné účely.[26] V oboch prípadoch je pôsobnosť fikcií uvedených v článku 43 obmedzená. Nie sú vyjadrené ako fikcie na *všetky* účely, ale len na účely ustanovení o mieste poskytovania služieb. Myslím si, že je potrebné vziať do úvahy umelosť takejto fikcie: v tomto prípade je článok 43 ods. 2 smernice o DPH skutočne vhodným typom legislatívneho textu, ktorým normotvorca Únie stanovil, že pravidlá týkajúce sa miesta poskytovania služieb, ktoré platia pre bežné zdaniteľné osoby, sa v tomto prípade uplatnia aj na nezdaniteľné právnické osoby identifikované na účely DPH.

59. Všeobecné pravidlá týkajúce sa miesta poskytovania služieb „zdaniteľnej osobe“, ktorá je osobitne definovaná v článku 43 smernice o DPH, a „nezdaniteľnej osobe“[27] sú tak uvedené v článkoch 44 a 45 smernice. Myslím si, že nie je možné prehliadnuť tieto kľúčové definície „zdaniteľnej osoby“ v článku 43 smernice o DPH, pokiaľ ide o výklad článku 44, a teda aj článku 45 smernice, a to bez ohľadu na nevyhnutnú umelosť týchto fikcií.

60. Zahrnutie určitých nezdaniteľných činností a nezdaniteľných osôb do vymedzenia zdaniteľnej osoby a použitie slova „všetky“ v článku 43 smernice o DPH naznačuje, že normotvorca Únie mal v úmysle rozhodiť siete veľmi široko, pokiaľ ide o pôsobnosť „pravidla miesta určenia“ uvedeného v článku 44 smernice.

23 Treba poukázať na to, že samotná Komisia označila použitie výrazu „ktorá koná ako taká“ v článku 44 smernice o DPH za „nešikovné“. Chcem zdôrazniť, že problém nie je obmedzený na anglické znenie smernice o DPH. Rovnaký problém tak vzniká napríklad vo francúzštine („agissant en tant que tel“), v taliančine („che agisce in quanto tale“), v portugalčine („agindo nessa qualidade“), v španielčine („que actúe como tal“) a v nemčine („als solcher… erbringt/als solcher handelt“).

24 Rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 41). V bode 50 tohto rozsudku však Súdny dvor uviedol, že článok 44 smernice o DPH je pravidlom, ktoré určuje miesto zdanenia poskytovaných služieb určením miesta daňovej povinnosti, a teda vymedzením právomoci členských štátov.

25 Pozri odôvodnenie 2 smernice 2008/8.

26 Článok 196 smernice o DPH okrem toho potvrdzuje, že DPH platí každá zdaniteľná osoba *alebo nezdaniteľná právnická osoba identifikovaná na účely DPH*, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.

27 V tomto smere by som poukázal na to, že článok 43 smernice o DPH osobitne nevymedzuje pojem „nezdaniteľná osoba“ na účely uplatnenia pravidiel o mieste poskytovania služieb uvedených v kapitole 3 hlavy V smernice. Vzhľadom na široké definície zdaniteľnej osoby v tomto smere, ktoré sú uvedené v článku 43 smernice o DPH, je nezdaniteľná osoba v podstate nepriamo alebo automaticky vymedzená na účely uplatňovania ustanovení o mieste poskytovania služieb a najmä článku 45 smernice.

61. Odôvodnenie 4 smernice 2008/8[28] ďalej objasňuje pôsobnosť článku 43 i článku 44 smernice o DPH a potvrdzuje, že ustanovenia o mieste poskytovania služieb zdaniteľným osobám by sa „nemali vzťahovať na poskytovanie služieb zdaniteľnej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov“.

62. Z toho vyplýva, že všetky služby poskytnuté zdaniteľnej osobe vymedzenej v článku 43 smernice o DPH s výnimkou služieb prijatých na súkromné účely sa považujú za dodané v mieste, kde je príjemca usadený. Domnievam sa preto, že Komisia správne uviedla, že samotným cieľom článku 43 ods. 1 smernice o DPH je zabezpečiť, aby sa so zdaniteľnými osobami takto zaobchádzalo na účely ustanovení o mieste poskytovania, *dokonca aj* pokiaľ ide o služby využívané na činnosti alebo transakcie, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné dodania v súlade s článkom 2 ods. 1 smernice.[29]

63. Tento výklad je tiež v súlade s článkom 19 prvým odsekom vykonávacieho nariadenia, ktorý stanovuje, že „na účely uplatňovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v článkoch 44 a 45 [smernice o DPH] sa zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba považovaná za zdaniteľnú osobu, ktorá prijíma služby výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdaniteľnú osobu“. Hoci ustanovenia smernice o DPH nie je možné vykladať s odvolaním sa na následné vykonávacie nariadenie, ustanovenia článku 19 si zasluhujú pozornosť.

64. Okrem toho, ako je uvedené v bode 41 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348), a ako potvrdil Súdny dvor v bode 31 rozsudku zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), tento prístup je v súlade so záujmami jednoduchého výkonu pravidiel o mieste poskytovania služieb. Uvedený výklad podporuje aj zjednodušenie vyberania daní, ako aj predchádzanie daňových únikov. Ak by odberateľ poskytovaných služieb musel byť zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká [v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH], alebo by služby museli byť použité na účely jeho zdaniteľných plnení, stanovenie miesta poskytovania služieb by sa v mnohých prípadoch stalo oveľa zložitejším tak pre spoločnosti, ako aj pre daňové orgány členských štátov.[30]

65. Domnievam sa preto, že článok 44 smernice o DPH vykladaný z hľadiska článku 43 a odôvodnenia 4 smernice, ako aj článku 19 vykonávacieho nariadenia sa uplatní na poskytovanie *všetkých služieb* zdaniteľnej osobe vymedzenej v článku 43 smernice o DPH, pokiaľ ich táto osoba neprijala „výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov“.[31] Použitie výrazu „ktorá koná ako

28 Odôvodnenie 5 smernice 2008/8 objasňuje pôsobnosť článku 45 smernice o DPH.

29 Španielska vláda tvrdí, že článok 43 ods. 1 smernice o DPH je objasňujúcim ustanovením, ktoré má zabrániť neistote v súvislosti s definíciou „zdaniteľnej osoby“. Článok 43 ods. 2 smernice o DPH však rozširuje štatút zdaniteľnej osoby na právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, ale majú identifikačné číslo na účely DPH a dá sa od nich požadovať, aby si v prípade investovania samy vymerali DPH. Podľa španielskej vlády je v článku 44 smernice o DPH použitý výraz „ktorá koná ako taká“, aby sa z jeho pôsobnosti vylúčili osoby konajúce ako súkromné osoby. V súlade s tým článok 19 vykonávacieho nariadenia stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá prijíma služby výlučne na súkromné účely, nemá štatút zdaniteľnej osoby. Jednoznačne z toho vyplýva, že ostatné zdaniteľné osoby (akou je spoločnosť WTL) sa naďalej považujú za zdaniteľné. Írsko sa domnieva, že jednoznačný účinok, a teda správny výklad článku 43 smernice o DPH spočíva v tom, že bez ohľadu na využitie služieb platí, že keď sú poskytované zdaniteľným osobám, pravidlá o mieste poskytovania upravené v článku 44 smernice sa uplatnia na *všetky* poskytované služby.

30 Netreba zabúdať na to, že predmetné legislatívne ustanovenie [článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice o DPH] *neobsahovalo* výraz zdaniteľná osoba, „ktorá koná ako taká“. Súdny dvor totiž na túto skutočnosť osobitne poukázal v bode 29 rozsudku zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), čo v uvedenej veci významne uľahčilo jeho úlohu. Nakoniec však Súdny dvor rozhodol, že „odberateľ poradenských služieb poskytnutých osobou povinnou platiť daň v inom členskom štáte, ktorý vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti smerníc, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu, hoci sa tento nákup služieb uskutočnil len vzhľadom na činnosť mimo pôsobnosti smerníc“. Nevidím dôvod odchýliť sa od tohto rozhodnutia v prejednávanej veci napriek tomu, že normotvorca Únie naformuloval legislatívne znenie článkov 43 a 44 smernice o DPH trochu nešťastne.

31 Pozri tiež odôvodnenie 19 vykonávacieho nariadenia, ktoré stanovuje, že „ak služby poskytované zdaniteľnej osobe sú určené na osobnú spotrebu, vrátane spotreby zamestnancov odberateľa, táto zdaniteľná osoba sa nemôže považovať za konajúceho v postavení zdaniteľnej osoby“.

taká“ v článku 44 smernice o DPH slúži na vylúčenie služieb poskytovaných zdaniteľnej osobe široko vymedzenej v článku 43 smernice „výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov“. Výraz „ktorá koná ako taká“ nevylučuje z článku 44 smernice o DPH zdaniteľné osoby, ktoré prijímajú služby na účely neekonomických činností.

66. Pokiaľ ide o tvrdenia spoločnosti WTL v súvislosti s článkami 18 a 19 vykonávacieho nariadenia, ktoré som zhrnul v bodoch 47 a 48, považujem ich za nepresvedčivé. Ako som už uviedol, články 18 a 19 vykonávacieho nariadenia – ktoré poskytovateľovi len umožňujú vyvodiť určité závery zo správania odberateľa,[32] napríklad či odberateľ poskytne alebo neposkytne identifikačné číslo DPH – nemôžu zmeniť ani doplniť znenie článkov 43 až 45 smernice o DPH.[33] Navyše vzhľadom na to, že články 44 a 45 smernice o DPH určujú miesto poskytovania služieb v závislosti od toho, či sú poskytované zdaniteľnej[34] alebo nezdaniteľnej osobe, sa domnievam, že v zásade neexistuje riziko dvojitého zdanenia.[35] V každom prípade nič nenaznačuje, že služby, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, boli v skutočnosti dvakrát zdanené.

67. Nemyslím si, že by spoločnosť WTL preukázala, že sa stala predmetom nerovnakého zaobchádzania alebo že bola porušená zásada daňovej neutrality – ktorá je jadrom systému DPH. Spoločnosť WTL sa nenachádza v porovnateľnej situácii ako súkromný investor, lebo je nesporné, že predmetné služby sa využívajú na účely neekonomickej činnosti.[36] Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, nemôže vzniknúť právo na odpočítanie, ak sa DPH vzťahuje na neekonomické činnosti. Navyše ak zdaniteľná osoba vykonáva súčasne ekonomické činnosti a neekonomické činnosti, odpočítanie DPH sa umožňuje iba v rozsahu, v akom sú tieto výdavky priradené k ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.[37]

68. Súdny dvor totiž prednedávnom v bode 30 rozsudku z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), rozhodol: „Činnosť spočívajúca v investovaní darov a grantov a výdavky spojené s touto investičnou činnosťou musia byť so zreteľom na DPH predmetom rovnakého zaobchádzania ako nehospodárska činnosť, ktorú predstavuje prijímanie týchto darov a grantov a prípadné výdavky s ňou spojené. Podobne ako pre súkromného investora pre univerzitu v Cambridge totiž uvedená činnosť finančného investovania nie je len prostriedkom na vytváranie príjmov z takto získaných darov a grantov, ale priamo súvisí s ich príjmom, a preto predstavuje priame rozšírenie tejto nehospodárskej činnosti. Preto nie je možné odpočítať ani DPH zaplatenú na vstupe, ktorá súvisí s výdavkami na túto investíciu“.

32 Pokiaľ nemá opačné informácie.

33 Tie isté úvahy sa uplatnia na tvrdenie spoločnosti WTL, podľa ktorého neposkytla svoje identifikačné číslo DPH v súlade s článkom 55 vykonávacieho nariadenia, lebo nie je „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“. Článok 55 vykonávacieho nariadenia treba tiež vykladať z hľadiska článku 44 smernice o DPH.

34 Definovanej v článku 43 smernice o DPH.

35 Vláda Spojeného kráľovstva v tomto smere uviedla vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora, že riziko dvojitého zdanenia vyplýva z protichodných výkladov uplatnených ustanovení a jediným spôsobom na prekonanie tohto problému je jednotný výklad pravidiel. Španielska vláda vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že kombinovaný (a systematický) výklad článkov 43 a 44 smernice o DPH, odôvodnenia 4 smernice 2008/8 a článku 19 vykonávacieho nariadenia zabezpečuje nemožnosť dvojitého zdanenia. Írsko vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedlo aj to, že ak odberateľ správne určí, či prijaté služby nadobudol na účely svojich zdaniteľných činností, a to aj v prípade, že je považovaný za zdaniteľnú osobu podľa článku 43 smernice o DPH, k dvojitému zdaneniu by nemalo dôjsť.

36 Komisia vo svojej odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že spoločnosť WTL „nie je súkromnou osobou, ale je to subjekt, ktorý sa rozhodol registrovať na účely DPH. Zaobchádza sa s ňou rovnako ako s každou inou zdaniteľnou osobou (alebo aj s každou inou nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorá je identifikovaná na účely DPH). Znamená to, že sa na ňu vzťahujú pravidlá o mieste poskytovania, ktoré platia pre transakcie medzi podnikmi. Pravidlá platné pre transakcie medzi podnikmi a spotrebiteľmi sa uplatnia len v prípade služieb, ktoré prijme zdaniteľná osoba, použije ich však na súkromnú spotrebu svojich zamestnancov (alebo samotnej zdaniteľnej osoby, ktorá je súkromnou osobou). Predmetné služby, ktoré boli poskytnuté [spoločnosti WTL], nie sú určené na súkromnú spotrebu jednotlivca. Je v úplnom súlade so zásadou rovnakého zaobchádzania, ak sa posledné uvedené pravidlá vzťahujú len na súkromnú spotrebu jednotlivcov“.

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

69. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že článok 44 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že keď zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť spočívajúcu v nákupe a predaji akcií a ďalších cenných papierov pri spravovaní aktív charitatívneho trustu, prijme dodávku služieb správy investícií od osoby mimo Európskej únie výlučne na účely takej činnosti, treba ju považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“, na účely uvedeného ustanovenia.

VIII. Druhá otázka

70. Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku sa domnievam, že nie je potrebné odpovedať na druhú otázku. Okrem toho vzhľadom na to, že je nesporné, že spoločnosť WTL je zdaniteľnou osobou, si nemyslím a netvrdí to ani jeden z účastníkov tohto konania na Súdnom dvore, že sa na spoločnosť WTL uplatní článok 45 smernice o DPH, ktorý sa týka miesta poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe.

IX. Návrh

71. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo], takto:

Článok 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, sa má vykladať v tom zmysle, že keď zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť spočívajúcu v nákupe a predaji akcií a ďalších cenných papierov pri spravovaní aktív charitatívneho trustu, prijme dodávku služieb správy investícií od osoby mimo Európskej únie výlučne na účely takej činnosti, treba ju považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“, na účely uvedeného ustanovenia smernice.