Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 25. června 2020[1]

Věc C-459/19

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (soud vyššího stupně daňový a obchodní senát) (Spojené království)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Zdanění – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Články 43, 44 a 45 – Místo poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková – Místo poskytnutí služby správy investic, kterou přijala dobročinná organizace pro neekonomické profesní činnosti od poskytovatelů usazených mimo Evropskou unii"

I. Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zejména výkladu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[2], ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby[3] (dále jen „směrnice o DPH").

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty' s Revenue Customs (daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „HMRC") a společností Wellcome Trust Ltd (dále jen „WTL"), která je osobou povinnou k dani, týkajícího se místa poskytnutí služeb správy investic, které společnost WTL přijala od poskytovatelů usazených mimo Evropskou unii[4].

3. Společnost WTL je dobročinnou organizací s dlouhodobou tradicí, která je velmi štědře obdarovávána. Nepřekvapí tedy, že společnost WTL na pomoc se správou tohoto rozsáhlého portfolia darů využívá služeb investičních správců. Tyto příspěvky vytvářejí velmi vysoký roční příjem, který je poté společností WTL rozdělován ve formě grantů na účely lékařského a farmaceutického výzkumu.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Úř. věst. 2008, L 44, s. 11.

4 – Částka DPH, jež je předmětem sporu v původním řízení, činí 13 113 822,00 liber šterlinků (GBP) (přibližně 14 530 000,00 eur). Společnost WTL usiluje o vrácení daně na vstupu z ceny služeb poskytovaných poskytovateli usazenými mimo Evropskou unii ve vztahu k jejím investicím.

4. V tomto kontextu využívala společnost WTL pro určité investiční činnosti služby správy investic od poskytovatelů usazených mimo Evropskou unii, šlo přitom o činnosti, o kterých již Soudní dvůr rozhodl – ve věci týkající se společnosti WTL – že se pro účely DPH jedná o neekonomické činnosti [5]. Je nesporné, že společnost WTL nevyužívala tyto služby pro zdanitelná plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, především proto, že byla pouze investorem, nikoliv profesionálním obchodníkem. Je rovněž nesporné, že společnost WTL *není* „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková" pro účely čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, vykonává-li sama investiční činnosti.

5. Klíčovou otázkou položenou předkládajícím soudem je, zda je za takových okolností společnost WTL přeci jen „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková" ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, i když takovou osobou není pro účely čl. 2 odst. 1 písm. c). Odpověď na tuto otázku je nezbytná pro určení místa poskytnutí dotčených služeb a pro určení toho, zda společnost WTL byla skutečně povinna odvést DPH z těchto služeb.

6. V odpovědi na tuto otázku musí Soudní dvůr zejména určit, zda má výraz „osoba povinná k dani, která jedná jako taková", stejný význam v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH a v článku 44 této směrnice. Než budu pokračovat, je však nejprve třeba uvést relevantní právní rámec.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

7. Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]"

8. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„ ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[…]"

9. Kapitola 3 hlavy V směrnice o DPH je nadepsána „Místo poskytnutí služby".

10. Oddíl 1 této kapitoly, nadepsaný „Definice", obsahuje článek 43, který stanoví:

„Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že:

1) osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;

5 – Viz rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, dále jen „rozsudek ve věci Wellcome Trust").

2) právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH se považuje za osobu povinnou k dani.“

11. Oddíl 2 této kapitoly, nadepsaný „Obecná pravidla“, stanoví:

„Článek 44

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 45

Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“ [6]

12. Článek 196 směrnice o DPH, který je obsažen v její hlavě XI, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“ [7]

13. Článek 19 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [8] (dále jen „prováděcí nařízení“), nadepsaný „Postavení příjemce“, stanoví:

„Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby uvedených v článcích 44 a 45 směrnice 2006/112/ES se osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani považovaná za osobu povinnou k dani, jíž je poskytnuta služba výlučně pro její soukromou potřebu, včetně soukromé potřeby jejích zaměstnanců, považuje za osobu nepovinnou k dani.

Nemá-li informace o opaku, jako jsou informace o povaze poskytnutých služeb, může se poskytovatel domnívat, že služby jsou určeny pro účely ekonomické činnosti příjemce, pokud mu příjemce pro účely daného plnění sdělil své osobní identifikační číslo pro DPH.

6 – Bod 4 odůvodnění směrnice 2008/8 stanoví, že „[v] případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se obecné pravidlo o místě poskytnutí služby mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby, než k místu, kde je usazen poskytovatel služby. Pro účely stanovení pravidel týkajících se místa poskytnutí služby a za účelem snížení zatížení hospodářských subjektů na minimum by se osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nepodléhající dani, měla považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí byly poskytnuty. Podobně by se právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikována pro účely DPH, měla považovat za osobu povinnou k dani. V souladu s obecnými pravidly by se tato ustanovení neměla týkat poskytnutí služby, která je osobě povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.“ Bod 5 odůvodnění směrnice 2008/8 stanoví, že „[v] případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani by se mělo nadále postupovat podle obecného pravidla, že místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti.“

7 – Viz bod 7 odůvodnění směrnice 2008/8, který stanoví, že „[j]e-li osobě povinné k dani poskytnuta služba osobou neusazenou ve stejném členském státě, měl by být v určitých případech povinný mechanismus přenesení daňové povinnosti, podle něhož by daná osoba povinná k dani měla za obdrženou službu sama vyměřit příslušnou částku DPH.“

8 – Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

Jestliže je jedna a tatáž služba určena jak pro soukromou potřebu včetně soukromé potřeby zaměstnanců příjemce, tak současně pro ekonomickou činnost, poskytnutí této služby spadá výlučně do oblasti působnosti článku 44 směrnice 2006/112/ES, a to za podmínky, že nedochází k žádnému zneužití.“

B. Právo Spojeného království

14. Pravidla týkající se místa poskytnutí služby byla do práva Spojeného království provedena v článku 7A Value Added Tax Act 1994 (zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994, dále jen „VATA“), který stanoví:

„Místo poskytnutí služby

1) Pro účely tohoto zákona se toto ustanovení použije pro určení země, v níž jsou služby poskytnuty.

2) Má se za to, že služby jsou poskytnuty:

   a) v případě, že příjemcem služeb je relevantní podnikatelský subjekt, v zemi, v níž je příjemce usazen, a

   b) v ostatních případech v zemi, v níž je usazen poskytovatel služeb.

[…]

4) Pro účely tohoto zákona je určitá osoba relevantním podnikatelským subjektem ve vztahu k poskytnutí služeb, pokud je tato osoba:

   a) osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice Rady 2006/112/ES,

   b) registrována podle tohoto zákona,

   c) určena pro účely DPH v souladu s právními předpisy některého členského státu vyjma Spojeného království, nebo

   d) registrována podle Act of Tynwald (Tynwaldův zákon) pro účely jakékoliv daně uvalené podle Tynwaldova zákona, která odpovídá dani z přidané hodnoty.

   a služby jsou touto osobou přijaty jinak než výlučně pro soukromé účely.“

III. Skutkový stav v původním řízení a předběžná otázka

15. Společnost WTL je jediným správcem dobročinného trustu Wellcome Trust, který poskytuje granty na lékařský výzkum. Společnost WTL má příjmy ze svých investic a rovněž vykonává řadu drobnějších činností, včetně prodeje, poskytování stravovacích služeb a pronájmu nemovitostí, přičemž pro účely výkonu těchto činností je registrována k DPH. Její příjem z investic pochází převážně z investic v zámoří, ve vztahu k nimž společnost WTL využívá služby správců investic usazených v Evropské unii i mimo ni. Tento příjem z investic je, jak jsem již uvedl, zdrojem většiny finančních prostředků pro granty, jež společnost WTL poskytuje.

16. V rozsudku ve věci Wellcome Trust Soudní dvůr rozhodl, že pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)[9] (dále jen „šestá směrnice o DPH“) (nyní čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH) nezahrnuje činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů správcem v rámci správy majetku dobročinného trustu.

17. Předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedl, že jako důsledek rozhodnutí Soudního dvora ve věci Wellcome Trust bylo společnosti WTL odmítnuto vrácení daně odvedené na vstupu z veškerých nákladů na správu investic vzniklých ve vztahu k jejímu portfoliu mimo Evropskou unii.

18. Společnost WTL a HMRC se shodují na tom, že činnosti společnosti WTL se v podstatě neliší od činností posuzovaných v rozsudku ve věci Wellcome Trust. Kromě toho, když společnost WTL nakupovala dotčené investiční služby od poskytovatelů usazených mimo Evropskou Unii, činila tak výhradně pro účely své neekonomické profesní činnosti. Žádnému z poskytovatelů, od nichž tyto služby nakoupila, neposkytla své daňové identifikační číslo. Společnost WTL a HMRC se rovněž shodují na tom, že společnost WTL je osoba povinná k dani ve smyslu článku 2 a článku 9 směrnice o DPH a že její neekonomické činnosti nejsou činnostmi soukromými, nýbrž profesními. Je rovněž nesporné, že společnost WTL tyto služby nevyužila pro zdanitelná plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

19. Podle statutu Wellcome Trust je společnost WTL povinna brát prvořadý ohled na dobročinný charakter trustu a je jí kromě jiného zakázáno obchodovat.

20. Od roku 2010 odváděla společnost WTL DPH za dotčené služby v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti[10] na základě toho, že místem poskytnutí bylo Spojené království.

21. V období od dubna 2016 do června 2017 uplatnila společnost WTL nároky podle článku 80 VATA, přičemž tvrdila, že v souvislosti s dotčenými službami odvedla na dani na výstupu více, než byla její povinnost, neboť v návaznosti na rozsudek ve věci Wellcome Trust je společnost WTL osobou povinnou k dani podle článku 2 a článku 9 směrnice o DPH, není ale osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, pokud vykonává investiční činnosti, které jsou v podstatě totožné s činnostmi posuzovanými Soudním dvorem v uvedeném rozsudku.

22. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát) (Spojené království)][11] v rozsudku ze dne 10. října 2018 rozhodl, že se článek 44 směrnice o DPH na dotčené služby nevztahuje, protože výraz „která jedná jako taková“ ve skutečnosti vyloučil společnost WTL z jeho působnosti. Podle tohoto soudu nebylo nutné, aby plnění (která nespadala do rámce zvláštních pravidel v článcích 46 až 59a směrnice o DPH) musela spadat do působnosti článku 44, nebo článku 45 směrnice o DPH. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] měl za to, že tento závěr nevytváří právní nejistotu, neboť článek 18 prováděcího nařízení znamená, že poskytovatel se může při určování, zda by měl na plnění jím poskytovaná uplatňovat DPH, spoléhat na to, zda mu jeho zákazník poskytl své daňové identifikační číslo. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] měl za to, že provedení článku 44 směrnice o DPH Spojeným královstvím podle článku 7A VATA, který určil za místo plnění Spojené království z důvodu, že společnost WTL byla osobou povinnou k dani jednající jako podnikatel, není v souladu s článkem 44 směrnice o DPH.

9 – Úř. věst. 1977, L 145, s. 1.

10 – Viz článek 196 směrnice o DPH.

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

23. Dne 15. února 2019 podala HMRC proti rozsudku First-tier Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] v této věci odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát (Spojené království)].

24. Předkládající soud má za to, že klíčovou otázkou, kterou by se měl Soudní dvůr zabývat, je, zda je společnost WTL za takových okolností „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH.

25. HMRC tvrdila, že článek 44 směrnice o DPH se použije zejména zaprvé z důvodu znění a účelu ustanovení a souvisejících ustanovení a zadruhé na základě toho, že z důvodu právní jistoty musí být místo plnění identifikovatelné. Vzhledem k tomu, že žádná ze stran netvrdí, že plnění spadá pod článek 45 směrnice o DPH, ani že se použije jedno ze zvláštních pravidel stanovených v článcích 46 až 59a této směrnice, vyplývá z toho, že se musí použít článek 44 směrnice o DPH.

26. Společnost WTL tvrdila, že jelikož není osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH, vyplývá z toho rovněž, že není osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44.

27. Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být článek 44 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že pokud jsou osobě povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů při správě majetku dobročinné organizace, výhradně pro účely této činnosti osobou mimo Společenství poskytnuty služby správy investic, je třeba ji považovat za ‚osobu povinnou k dani, která jedná jako taková‘?

2) V případě, že je odpověď na otázku 1 záporná a články 46 až 49 směrnice [o DPH] se nepoužijí, použije se na toto plnění článek 45 směrnice [o DPH], nebo se na toto plnění nepoužije ani článek 44, ani článek 45 směrnice?“

IV. Řízení před Soudním dvorem

28. K otázkám položeným Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)] předložily písemná vyjádření společnost WTL, Irsko, španělská vláda, vláda Spojeného království a Evropská komise.

29. Na závěr písemné části řízení Soudní dvůr rozhodnutím ze dne 24. března 2020 rozhodl, že je účastníkům řízení třeba položit řadu otázek. Účastníci řízení této výzvě vyhověli a odpověděli na tyto otázky ve lhůtě stanovené Soudním dvorem.

V. K pravomoci Soudního dvora

30. Spojené království opustilo Evropskou unii o půlnoci (SEČ) dne 31. ledna 2020. V souladu s čl. 86 odst. 2 dohody o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (dále jen „dohoda o vystoupení“) má Soudní dvůr pravomoc rozhodnout o žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce podaných soudy Spojeného království před tím, než přechodné období, jak je definováno v článku 126 této dohody, skončí, což je v zásadě dnem 31. prosince 2020.

31. Podle článku 89 dohody o vystoupení bude navíc rozsudek, který v budoucnu vynese Soudní dvůr v této věci, pro Spojené království a ve Spojeném království závazný v celém svém rozsahu.

32. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla kanceláři Soudního dvora dne 13. června 2019. Soudní dvůr má tedy i nadále pravomoc k rozhodnutí o této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)] je vázán rozsudkem, který Soudní dvůr vydá v tomto řízení.

VI. Úvodní poznámky

A. Věc C-155/94, Wellcome Trust

33. Jak jsem již uvedl, tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce má svůj základ v rozsudku ve věci Wellcome Trust a ve změně směrnice o DPH provedené článkem 2 směrnice 2008/8 s účinností od 1. ledna 2010.

34. Ze znění čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH jasně vyplývá, že osoba povinná k dani musí jednat „jako taková“, aby plnění podléhalo DPH [12].

35. V rozsudku ve věci Wellcome Trust Soudní dvůr konstatoval, že investiční činnosti společnosti WTL [13], které spočívaly především v nabývání a prodeji akcií a jiných cenných papírů s cílem maximalizovat dividendy a kapitálové příjmy určené k podpoře lékařského výzkumu, nepředstavují ekonomické činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice o DPH (nyní čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH). Vzhledem k tomu, že společnost WTL nemohla vykonávat obchodní činnost, měl Soudní dvůr za to, že „bez ohledu na to, zda jsou dotčené činnosti podobné činnostem investičního trustu nebo penzijního fondu, je třeba dospět k závěru, že trust nacházející se v takové situaci, jako je situace popsaná předkládajícím soudem, musí […] být považován za trust, jehož činnosti jsou omezeny na správu investičního portfolia stejným způsobem jako v případě soukromého investora.“ [14] Soudní dvůr proto v bodě 41 rozhodl, že pojem ekonomické činnosti ve smyslu tohoto ustanovení musí být vykládán tak, že *nezahrnuje* činnosti spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů správcem v rámci správy majetku dobročinného trustu.

36. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, body 60 až 70), který odkazoval na rozsudek ve věci Wellcome Trust, kromě toho jasně vyplývá, že pouhý prodej akcií a jiných obchodovatelných cenných papírů, jako jsou podíly v investičních fondech, jakož i výnos z vkladů do investičních fondů nespadají do působnosti směrnice o DPH. Je rovněž zřejmé, že taková plnění nepředstavují ekonomické činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, která jedná jako taková ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH [15].

12 – Rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 16). Osoba povinná k dani jedná v postavení jako „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti (viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42). Osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění pro soukromé účely, nejedná jako osoba povinná k dani. Plnění uskutečněné osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu proto nepodléhá DPH. Viz rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, body 17 a 18).

13 – Které zůstaly v podstatě nezměněné.

14 – Viz bod 36 rozsudku ve věci Wellcome Trust.

15 – Viz rovněž bod 30 rozsudku ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), v němž Soudní dvůr uvedl, že jiné než hospodářské činnosti nespadají do působnosti šesté směrnice o DPH.

B. Směrnice 2008/8

37. V bodech 28 až 29 rozsudku ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Soudní dvůr rozhodl, že cílem ustanovení směrnice o DPH určujících místo zdanění v případě poskytování služeb je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění jinak zdanitelných příjmů [16].

38. Před vstupem v účinnost článku 2 směrnice 2008/8 dne 1. ledna 2010 (kterým byla změněna kapitola 3 hlavy V směrnice o DPH) bylo podle tehdy účinného článku 43 směrnice o DPH za místo poskytnutí služby považováno mimo jiné *místo, kde měl poskytovatel sídlo ekonomické činnosti*. Jak Komise uvedla ve svých vyjádřeních, toto pravidlo se uplatňovalo nezávisle na totožnosti nebo povaze příjemce služeb.

39. V důsledku změn zavedených článkem 2 směrnice 2008/8 si tedy logika, na které jsou založena ustanovení směrnice o DPH týkající se místa poskytnutí služby, žádá, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby služeb [17].

40. V návaznosti na změny provedené v kapitole 3 hlavy V směrnice o DPH článkem 2 směrnice 2008/8, zejména ty týkající se místa poskytnutí služeb, společnost WTL odvedla DPH z částek zaplacených za služby, které jí poskytli správci investic usazení mimo Evropskou unii v souladu s mechanismem přenesení daňové povinnosti stanoveným v článku 196 směrnice o DPH z důvodu, že místem poskytnutí těchto služeb bylo Spojené království [18]. Tato ustanovení o přenesení daňové povinnosti odkazují konkrétně na článek 44 směrnice o DPH.

41. Ve věci v původním řízení se společnost WTL nyní domáhá vrácení částek, které zaplatila. Společnost WTL ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru tvrdí, že Spojené království v článku 7A VATA nesprávně provedlo článek 44 směrnice o DPH, neboť zatímco článek 44 směrnice o DPH stanoví jasné kritérium povahy činnosti, které rozlišuje mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi, článek 7A VATA stanoví naprosto odlišné rozlišení, a sice mezi využitím pro soukromé a podnikatelské účely, což nemá žádný podklad ve směrnici o DPH.

42. Společnost WTL má za to, že výraz „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“ v článku 44 směrnice o DPH vyžaduje, že příjemce služeb využívá tyto služby pro účely své ekonomické činnosti. Společnost WTL v tomto ohledu poukazuje na skutečnost, že Soudní dvůr v rozsudku ve věci Wellcome Trust rozhodl, že společnost WTL nebyla „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, když vykonávala své investiční činnosti [19].

43. Na začátek je třeba poukázat na to, že společnost WTL netvrdí, že se na ni vztahuje jedno ze „zvláštních ustanovení“ týkajících se místa poskytování služeb uvedených v oddílu 3 kapitoly 3 směrnice o DPH a obsažených v článcích 46 až 59a této směrnice [20].

16 – Viz rovněž rozsudek ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, bod 32).

17 – Viz bod 3 odůvodnění směrnice 2008/8, který stanoví, že „[v]eškeré poskytnutí služeb by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Pokud by v tomto smyslu mělo dojít ke změně obecného pravidla o místě poskytnutí služby, by byly přesto z administrativních i politických důvodů nutné určité výjimky z tohoto obecného pravidla.“

18 – Je třeba poukázat na to, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce není nic, co by naznačovalo, že místo spotřeby služeb dotčených ve věci v původním řízení je jinde než ve Spojeném království. Třebaže to nebylo uvedeno v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, je nutno vycházet z toho, že sídlem ekonomické činnosti společnosti WTL je Spojené království.

19 – Viz bod 19 odst. ii) žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a bod 7 písemného vyjádření společnosti WTL Soudnímu dvoru.

20 – Bod 6 odůvodnění směrnice 2008/8 stanoví, že „[z]a určitých okolností nejsou obecná pravidla o místě poskytnutí služby osobám povinným i nepovinným k dani použitelná a měly by se místo nich uplatnit vymezené výjimky. Ty by měly vycházet převážně ze stávajících kritérií a měly by odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby, přičemž by neměly představovat nepřiměřené administrativní zatížení pro některé obchodníky.“

44. V tomto stanovisku je proto třeba se namísto toho zaměřit na definice místa poskytnutí služeb uvedené v článku 43 směrnice o DPH a na obecná pravidla týkající se místa poskytnutí služeb obsažená v článcích 44 a 45 směrnice o DPH.

VII. K první otázce

45. Svou první otázkou předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby vyložil článek 44 směrnice o DPH týkající se místa poskytnutí služby a v podstatě určil, zda osoba povinná k dani, jako je společnost WTL, která v zásadě vykonává neekonomickou profesní činnost, musí být považována za „osobu povinnou k dani, která jedná jako taková“, nakupuje-li pro účely této činnosti služby z území mimo Evropskou unii.

A. Vyjádření zúčastněných

46. Společnost WTL má za to, že výraz „osoba povinná k dani, *která jedná jako taková*“ předpokládá rozlišení mezi osobami povinnými k dani jednajícími při výkonu ekonomické činnosti a při výkonu neekonomické činnosti. Článek 44 směrnice o DPH se tak podle svého jasného znění nepoužije na společnost WTL, nakupuje-li služby výlučně pro účely svých neekonomických činností od poskytovatelů usazených mimo Evropskou unii.

47. Společnost WTL se domnívá, že článek 43 směrnice o DPH na tomto závěru nic nemění, jelikož toto ustanovení slouží pouze k vyjasnění toho, že osoba povinná k dani, která provádí ekonomické i neekonomické činnosti, jedná vždy jako osoba povinná k dani; nepovažuje však příjemce za osobu jednající v postavení osoby povinné k dani. Společnost WTL zdůrazňuje skutečnost, že článek 43 směrnice o DPH výraz „která jedná jako taková“ neobsahuje. Článek 43 směrnice o DPH se proto zabývá samotným statusem a neobsahuje kritérium povahy činnosti. Vzhledem k tomu, že článek 44 směrnice o DPH výraz „která jedná jako taková“ obsahuje, tvrdí společnost WTL, že unijní normotvůrce zavedl v tomto ustanovení kritérium povahy činnosti. Společnost WTL rovněž tvrdí, že z článků 18 a 55 prováděcího nařízení vyplývá, že pokud osoba povinná k dani nejedná jako taková a neposkytne poskytovatelům své daňové identifikační číslo, jsou tito poskytovatelé ze zákona oprávněni účtovat DPH v zemi, v níž jsou usazeni. To vyvolává obavy z dvojího zdanění v případě, kdy vnitrostátní daňová správa členského státu příjemce povinného k dani zamýšlí vybrat daň ve vztahu ke stejnému plnění.

48. Společnost WTL má rovněž za to, že z článku 19 prováděcího nařízení nelze vyvodit, že společnost WTL musí být pro účely článku 44 směrnice o DPH považována za „osobu povinnou k dani, která jedná jako taková“, neboť v tomto článku 19 není nikterak výslovně stanoveno, že vyloučení soukromého užívání je vyčerpávajícím a výlučným výrazem ústředního slovního obratu „která jedná jako taková“.

49. Kromě toho se společnost WTL domnívá, že jakýkoliv výklad článků 43 a 44 směrnice o DPH, který ji staví do situace odlišné, než je ta soukromého investora, by byl obtížně slučitelný s rozsudkem ve věci Wellcome Trust. Společnost WTL by tím byla postavena do jedinečně znevýhodněné pozice, neboť by ji takový výklad zavázal k tomu, aby sama odvedla DPH, jako by vykonávala ekonomickou činnost, avšak odpočet daně zaplacené na vstupu by jí byl odepřen z důvodu, že vykonává činnost odpovídající činnosti soukromé osoby. Ve směrnici o DPH není nic, co by naznačovalo, že by dobročinné entity měly být tímto způsobem sankcionovány.

50. Ostatní zúčastnění, kteří se zúčastnili řízení před Soudním dvorem, mají za to, že článek 44 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková osoba povinná k dani, jako je společnost WTL, která vykonává neekonomickou profesní činnost, musí být považována za „osobu povinnou k dani, která jedná jako taková“, pokud pro potřeby této činnosti nakupuje služby mimo Evropskou unii.

B. Analýza

51. První otázka se zaměřuje na použití výrazu „osoba povinná k dani, *která jedná jako taková*“, v článku 44 směrnice o DPH a na to, zda má vložení zvláštního výrazu „která jedná jako taková“ – který je obsažen rovněž v jiných ustanoveních směrnice o DPH – za následek vyloučení společnosti WTL z působnosti tohoto ustanovení a povinnosti odvést DPH ze služeb správy investic, které jí byly poskytnuty poskytovateli usazenými mimo Evropskou unii. Společnost WTL v podstatě tvrdí, že článek 44 směrnice o DPH se použije pouze na osoby povinné k dani, které nakupují služby pro svá zdanitelná plnění, a že se toto ustanovení nepoužije, přijímá-li pro účely své neekonomické profesní činnosti služby správy investic od osob usazených mimo Unii.

52. V bodech 20 a 21 rozsudku ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Soudní dvůr uvedl, že články 44 a 45 směrnice o DPH obsahují obecné pravidlo pro určení místa, s nímž se pro daňové účely pojí poskytování služeb, zatímco články 46 až 59a této směrnice upravují řadu zvláštních případů. Kromě toho články 44 a 45 směrnice o DPH nemají přednost před jejími články 44 až 59a. V každé situaci si je tedy třeba klást otázku, zda se u této situace jedná o některý z případů upravených v článcích 46 až 59a této směrnice. Co je však rozhodující, Soudní dvůr konstatoval, že pokud tomu tak není, spadá tato situace nutně do působnosti článků 44 a 45 této směrnice.

53. Je nesporné, že články 46 až 59a směrnice o DPH se v původním řízení nepoužijí. Z rozsudku ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), proto vyplývá, že se v důsledku toho musí použít buď článek 44, nebo článek 45 směrnice o DPH. Společnost WTL však tvrdí, že ani článek 44, ani článek 45 směrnice o DPH se na dotčená plnění nepoužijí [21].

54. S tímto však nemohou souhlasit.

21 – Irsko uvedlo, že takový přístup by byl zjevně v rozporu s cílem právní jistoty, který sledují pravidla o místě poskytnutí ve směrnici o DPH, a byl by neslučitelný s požadavkem, že plnění musí spadat pod jedno z pravidel. Vláda Spojeného království tvrdí, že ani jeden z článků týkající se místa plnění nepodporuje názor, že místem poskytnutí služeb osobě povinné k dani, která nejedná výlučně v postavení soukromé osoby, nýbrž v postavení podnikatele (tj. osoby jakou je společnost WTL), může být místo, kde je poskytovatel usazen. Tato vláda má za to, že takový závěr nenachází oporu v článcích 43, 44, 45 směrnice o DPH ani v článku 19 prováděcího nařízení. Vláda Spojeného království zdůrazňuje, že společnost WTL sama neuvádí žádné ustanovení směrnice o DPH, prováděcího nařízení, ani judikaturu, které tento závěr potvrzují. Názor společnosti WTL, podle kterého se článek 44 směrnice o DPH nepoužije na služby, které obdržela, proto znamená, že pokud společnost WTL obdrží služby z jiného členského státu, nejenže místem poskytnutí služeb není Spojené království, ale není jím ani jiný členský stát. Vláda Spojeného království má za to, že tento efekt nezdanění je opakem toho, co sledují pravidla o místě dodání.

55. Jak jsem uvedl výše, aktuální znění článků 43 až 45 směrnice o DPH bylo zavedeno do směrnice 2006/112 článkem 2 směrnice 2008/8. S ohledem na požadavky jednotnosti a soudržnosti unijního právního řádu by měly mít pojmy používané ve směrnicích 2006/112 a 2008/8 přinejmenším v zásadě stejný význam, nevyjádřil-li unijní normotvůrce v konkrétním legislativním kontextu odlišnou vůli[22]. Z toho by na tomto základě vyplynulo, že pojem „osoba povinná k dani, která jedná jako taková" uvedený v čl. 2 odst. 1 písm. c) a článku 44 směrnice o DPH by měly mít, jak uvádí společnost WTL, stejný význam a účinek.

56. Podle mého názoru však nelze akceptovat takový výklad článku 44 směrnice o DPH, který se zaměřuje pouze na výraz „která jedná jako taková" izolovaně od výrazů, které jej obklopují[23]. Ačkoliv, jak jsem právě uvedl, existuje obecná domněnka, že slova a fráze uvedené na různých místech v určité směrnici, by měly mít obecně stejný význam, nemůže to být na úkor základnějšího pravidla týkajícího se kontextu. Slova a věty nutně odvozují své zabarvení a význam od slov, která je obklopují, a zejména ze specifického kontextu, v němž se objevují. S tvrzením společnosti WTL proto nesouhlasím především z toho důvodu, že nezohledňuje zvláštní kontext, v němž se slova objevují a účel, který sledují pravidla, jejichž jsou součástí[24].

57. Článek 44 směrnice o DPH je součástí nových pravidel pro určení místa poskytnutí služby, která byla zavedena směrnicí 2008/8 za účelem modernizace a zjednodušení těchto pravidel a tomuto ustanovení je třeba rozumět a vykládat jej v tomto specifickém kontextu[25]. Mám za to, že článek 44 směrnice o DPH nelze vykládat samostatně a odděleně od obsahu článku 43 této směrnice.

58. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že článek 43 směrnice o DPH obsahuje dvě zvláštní domněnky. Zaprvé považuje osobu povinnou k dani za osobu povinnou k dani ve vztahu ke *všem* službám, které jí jsou poskytnuty (bez ohledu na to, zda by se *jinak* jednalo o služby podléhající dani pro účely čl. 2 odst. 1, či nikoli). Zadruhé považuje *právnickou osobu nepovinnou k dani*, která je identifikována pro účely DPH (jako je WTL) za osobu povinnou k dani, ale *pouze* pro účely použití pravidel o místě poskytnutí služby, i když se nepovažuje za osobu povinnou k dani pro jiné účely[26]. Domněnky obsažené v článku 43 jsou v obou případech omezeny co do rozsahu. Nejsou vyjádřeny jako domněnky pro *všechny* účely, nýbrž pouze pro účely pravidel týkajících se míst poskytování služeb. Domnívám se, že je nutno vzít v potaz umělou povahu domněnky tohoto druhu: v tomto případě je čl. 43 odst. 2 směrnice o DPH opravdu pohodlnou metodou legislativní techniky, kterou unijní normotvůrce stanovil, že pravidla o místě poskytnutí služeb, která se uplatní v případě běžných osob povinných k dani, se v tomto případě uplatní rovněž na právnické osoby nepovinné k dani identifikované pro DPH.

22 – Obdobně viz rozsudek ze dne 31. května 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, body 28 až 34). V kontextu DPH viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, bod 37). Viz rovněž bod 31 rozsudku ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), ve kterém Soudní dvůr uvedl, že řádné fungování a jednotný výklad společného systému DPH předpokládají, že pojmy „pojišťovací operace" a „bankovní operace" uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) páté odrážce a v čl. 13 části B písm. a) šesté směrnice nebudou vymezovány odlišně podle toho, zda jsou použity v prvním, nebo v druhém z těchto ustanovení. Je však třeba zdůraznit, že Soudní dvůr v bodě 32 tohoto rozsudku dále konstatoval, že „[v] případě služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) páté odrážce šesté směrnice se […] jedná o pojmy práva Společenství, které musí být vykládány jednotně, aby se předešlo *situacím dvojího zdanění nebo neuložení daně, které mohou vzniknout z různých výkladů*". Kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Požadavek jednotného výkladu není podle mého názoru cílem sám o sobě, ale je spíše veden zastřešující zásadou, podle které je třeba zamezit případům dvojího zdanění nebo nezdanění.

23 – Je třeba podotknout, že sama Komise označila použití pojmu „jedná jako taková" v článku 44 směrnice o DPH za „kostrbaté". Podotýkám, že se problém neomezuje na anglické znění směrnice o DPH. Tentýž problém tak vyvstává například ve francouzštině („agissant en tant que tel"), v italštině („che agisce in quanto tale"), v portugalštině („agindo nessa qualidade"), ve španělštině („que actúe como tal") a v němčině („als solcher … erbringt/als solcher handelt").

24 – Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 41). V bodě 50 tohoto rozsudku Soudní dvůr uvedl, že článek 44 směrnice o DPH je pravidlem, které určuje místo zdanění poskytovaných služeb tím, že určuje místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti, a tudíž vymezuje příslušnost členských států.

25 – Viz bod 2 odůvodnění směrnice 2008/8.

26 – Článek 196 směrnice o DPH kromě toho potvrzuje, že daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.

59. Obecná pravidla o místě poskytnutí služby „osobě povinné k dani“, jak je konkrétně vymezeno v článku 43 směrnice o DPH a „osobě nepovinné k dani“ [27], jsou tak obsažena v článcích 44 a 45 této směrnice. Podle mého názoru nelze přehlížet tyto zásadní definice toho, co tvoří „osobu povinnou k dani“ obsažené v článku 43 směrnice o DPH, pokud jde o výklad článku 44 a potažmo článku 45 této směrnice, navzdory nutně umělému charakteru těchto domněnek.

60. Zahrnutí některých činností nepodléhajících dani a osob nepovinných k dani do definice osob povinných k dani a použití výrazu „všem“ v článku 43 směrnice o DPH naznačuje, že unijní normotvůrce měl v úmyslu rozhodit síť doširoka, pokud jde o oblast působnosti „pravidla místa určení“ obsaženého v článku 44 této směrnice.

61. Bod 4 odůvodnění směrnice 2008/8 [28] dále vyjasňuje působnost článku 43 i článku 44 směrnice o DPH a potvrzuje, že pravidla o místě poskytnutí služby osobám povinným k dani „by se […] neměla týkat poskytnutí služby, která je osobě povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.“

62. Z toho vyplývá, že všechny služby poskytnuté osobě povinné k dani, jak je vymezeno v článku 43 směrnice o DPH, s výjimkou služeb přijatých pro soukromé účely, se považují za poskytnuté v místě, kde je příjemce usazen. Jsem tedy toho názoru, že Komise správně uvedla, že samotným cílem čl. 43 odst. 1 směrnice o DPH je zabezpečit, aby se s osobami povinnými k dani takto zacházelo pro účely pravidel o místě poskytnutí služeb *dokonce i* ve vztahu ke službám využívaným pro činnosti nebo transakce, které se nepovažují za zdanitelná plnění podle čl. 2 odst. 1 této směrnice [29].

63. Tento výklad je rovněž v souladu s prvním odstavcem článku 19 prováděcího nařízení, který stanoví, že „[p]ro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby uvedených v článcích 44 a 45 směrnice [o DPH] se osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani považovaná za osobu povinnou k dani, jíž je poskytnuta služba výlučně pro její soukromou potřebu, včetně soukromé potřeby jejích zaměstnanců, považuje za osobu nepovinnou k dani.“ Třebaže ustanovení směrnice o DPH nelze vykládat podle následného prováděcího nařízení, ustanovení článku 19 si i tak zasluhuje pozornost.

64. Kromě toho, jak bylo uvedeno v bodě 41 stanoviska generálního advokáta Mazáka ve věci Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) a potvrzeno Soudním dvorem v bodě 31 rozsudku ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), je tento přístup v souladu s potřebou zjednodušení použití pravidel o místě poskytnutí služeb. Tento výklad dále podporuje usnadnění výběru daní, jakož i prevenci proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Pokud by příjemcem poskytnuté služby musela být osoba povinná

27 – V tomto ohledu uvádím, že čl. 43 směrnice o DPH specificky nedefinuje pojem „osoba nepovinná k dani“ pro účely použití pravidel o místě poskytnutí služeb uvedených v kapitole 3 hlavy V této směrnice. S ohledem na široké definice osoby povinné k dani v tomto ohledu uvedené v článku 43 směrnice o DPH je osoba nepovinná k dani v podstatě nepřímo nebo automaticky definována pro účely použití pravidel o místě poskytnutí služby, a zejména článku 45 této směrnice.

28 – Bod 5 odůvodnění směrnice 2008/8 upřesňuje působnost článku 45 směrnice o DPH.

29 – Španělská vláda uvádí, že čl. 43 odst. 1 směrnice o DPH je vyjasňujícím ustanovením, jehož cílem je zabránit nejistotě ohledně definice osoby povinné k dani. Článek 43 odst. 2 směrnice o DPH však rozšiřuje status osoby povinné k dani na právnické osoby, které nejsou osobami povinnými k dani, které ale mají identifikační číslo pro DPH a může se od nich požadovat, aby podaly daňové přiznání v případě, že provádějí investice. Podle španělské vlády článek 44 směrnice o DPH používá výraz „která jedná jako taková“, aby ze své působnosti vyloučil osoby, které jednají jako osoby soukromé. V souladu s tím článek 19 prováděcího nařízení stanoví, že osoba povinná k dani, jíž je poskytnuta služba výlučně pro její soukromou potřebu, nemá status osoby povinné k dani. Jasným důsledkem, který z toho vyplývá, je, že s jinými osobami povinnými k dani (jako je společnost WTL) musí být nadále zacházeno jako s osobami povinnými k dani. Irsko má za to, že zřejmý účinek, a tedy správný výklad článku 43 směrnice o DPH je ten, že bez ohledu na využití služeb platí, že pokud jsou poskytnuty osobám povinným k dani, pravidla o místě poskytnutí služeb upravená v článku 44 se uplatní na *všechny* poskytnuté služby.

k dani, která jedná jako taková [v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH], nebo pokud by služby měly být použity pro účely jejích zdanitelných plnění, bylo by určení místa poskytnutí služby v mnoha případech mnohem obtížnější, a to jak pro společnosti, tak pro daňové orgány členských států [30].

65. Jsem proto toho názoru, že se článek 44 směrnice o DPH, vykládaný ve světle článku 43 a bodu 4 odůvodnění směrnice o DPH, jakož i článku 19 prováděcího nařízení použije ve vztahu k poskytování *všech* služeb osobě povinné k dani, jak je vymezeno v článku 43 směrnice o DPH, ledaže je tato osoba obdrží „pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců“ [31]. Použití výrazu „která jedná jako taková“ v článku 44 směrnice o DPH slouží k vyloučení služeb poskytnutých osobě povinné k dani, jak je definováno v širokém smyslu v článku 43 této směrnice „pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců“. Výraz „která jedná jako taková“ nevylučuje z článku 44 směrnice o DPH osoby povinné k dani, které jsou příjemci služeb pro neekonomické profesní účely.

66. Pokud jde o vyjádření společnosti WTL ve vztahu k článkům 18 a 19 prováděcího nařízení shrnuté v bodech 47 a 48 tohoto stanoviska, jsou podle mne nepřesvědčivé. Články 18 a 19 prováděcího nařízení – které pouze umožňují poskytovateli vyvodit určité závěry z chování příjemce [32], jako je například to, zda poskytne či neposkytne daňové identifikační číslo – nemohou, jak jsem již uvedl, změnit nebo doplnit znění článků 43 až 45 směrnice o DPH [33]. Kromě toho, vzhledem k tomu, že články 44 a 45 směrnice o DPH určují místo, kde jsou služby poskytnuty v závislosti na tom, zda jsou poskytnuty osobě povinné k dani [34] nebo osobě nepovinné k dani, jsem toho názoru, že zde v zásadě není riziko dvojí zdanění [35]. V každém případě nenaznačuje nic tomu, že dotčené služby v původním řízení byly ve skutečnosti zdaněny dvakrát.

67. Nedomnívám se, že společnost WTL prokázala, že byla vystavena nerovnému zacházení, ani že byla porušena zásada daňové neutrality, která je jádrem systému DPH. Společnost WTL se nenachází v situaci srovnatelné se situací soukromého investora, jelikož je nesporné, že dotčené služby jsou využívány pro neekonomickou *profesní* činnost [36]. Podle ustálené judikatury nezakládá DPH na vstupu,

30 – Nelze pominout skutečnost, že dotčené právní ustanovení (čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice o DPH) *neobsahoval*o výraz osoba povinná k dani, „která jedná jako taková“. Soudní dvůr vycházel právě z této skutečnosti v bodě 29 rozsudku ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), což do značné míry zjednodušilo jeho úkol v této věci. Soudní dvůr však nakonec rozhodl, „že osoba, která uskutečňuje nákup poradenských služeb od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě a která vykonává jak hospodářské činnosti, tak i činnosti nespadající do působnosti těchto směrnic, musí být považována za osobu povinnou k dani, ačkoli je uvedený nákup uskutečňován pouze v souvislosti s činnostmi nespadajícími do působnosti směrnic.“ Nevidím důvod, proč se v této věci odchýlit od tohoto zjištění, navzdory poněkud nešťastné legislativní formulaci unijního normotvůrce v článcích 43 a 44 směrnice o DPH.

31 – Viz rovněž bod 19 odůvodnění prováděcího nařízení, které stanoví, že „jsou-li služby poskytnuté osobě povinné k dani určeny pro soukromou potřebu, včetně soukromé potřeby zaměstnanců příjemce, nemůže být uvedená osoba povinná k dani považována za osobu jednající jako osoba povinná k dani.“

32 – Nemá-li informace o opaku.

33 – Stejné úvahy se uplatní, pokud jde o tvrzení společnosti WTL, podle kterého neposkytla své identifikační číslo pro DPH v souladu s článkem 55 prováděcího nařízení, jelikož není „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Článek 55 prováděcího nařízení musí být rovněž vykládán ve světle článku 44 směrnice o DPH.

34 – Jak je definována v článku 43 směrnice o DPH.

35 – V tomto ohledu vláda Spojeného království ve své odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem uvedla, že riziko dvojího zdanění vyplývá z rozdílných výkladů uplatňovaných pravidel, a že jediným způsobem, jak tyto obtíže překonat, je výklad sjednotit. Španělská vláda ve své odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem uvedla, že kombinovaný (a systematický) výklad článků 43 a 44 směrnice o DPH, bodu 4 odůvodnění směrnice 2008/8 a článku 19 prováděcího nařízení zaručuje nemožnost dvojího zdanění. Irsko ve své odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem rovněž uvedlo, že pokud příjemce služeb správně určí v daňovém přiznání, zda přijaté služby nabyl pro účely svých zdanitelných činností, včetně případu, kdy je považován za osobu povinnou k dani podle článku 43 směrnice o DPH, nemělo by ke dvojímu zdanění dojít.

36 – Komise ve své odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem uvedla, že společnost WTL „není soukromou osobou, ale entitou, která si zvolila registraci k DPH. Je s ní zacházeno stejně jako s jakoukoli jinou osobou povinnou k dani (nebo jakoukoliv právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH). Vztahují se na ni proto pravidla o místě poskytnutí služeb, která se uplatní mezi podnikateli. Pravidla použitelná na transakce mezi podniky a spotřebiteli se uplatní pouze v případě služeb, které obdržela osoba povinná k dani, avšak jsou využívány pro soukromou spotřebu jejích zaměstnanců (nebo osoby povinné k dani, která je soukromou osobou). Dotčené služby, které [společnost WTL] obdržela, nejsou určeny k soukromé spotřebě jednotlivce. Je zcela v souladu se zásadou rovného zacházení, že pouze soukromá spotřeba jednotlivců podléhá posledně uvedeným pravidlům.“

kterou byly zatíženy výdaje vynaložené osobou povinnou k dani v souvislosti neekonomickými činnostmi, nárok na odpočet DPH. Kromě toho, pokud osoba povinná k dani vykonává současně ekonomické i neekonomické činnosti, je odpočet DPH možný pouze v rozsahu, v němž jsou tyto výdaje přiřaditelné k ekonomické činnosti osoby povinné k dani [37].

68. Soudní dvůr nedávno v bodě 30 rozsudku ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), rozhodl, že „[s] činností spočívající v investování darů a grantů i s výdaji vztahujícími se k této investiční činnosti musí být z hlediska DPH zacházeno stejně jako s neekonomickou činností, kterou je jejich přijímání, a s případnými výdaji spojenými s tímto přijímáním. Taková činnost finančního investování totiž pro univerzitu v Cambridge, podobně jako pro soukromého investora, představuje nejen prostředek umožňující generovat příjmy z takto přijatých darů a grantů, ale i činnost, kterou lze přímo spojit s jejich výběrem, takže je pouze přímým rozšířením této neekonomické činnosti. Proto nemůže být odpočitatelná ani DPH odvedená na vstupu a vztahující se k výdajům spojeným s tímto investováním“.

69. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy mám za to, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že článek 44 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani, která vykonává neekonomickou činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů při správě majetku dobročinného trustu, výhradně pro účely této činnosti nakupuje od osoby mimo Společenství služby správy investic, je třeba ji považovat za „osobu povinnou k dani, která jedná jako taková“ pro účely tohoto ustanovení směrnice.

VIII. Ke druhé otázce

70. S ohledem na odpověď na první předběžnou otázku není podle mého názoru třeba odpovídat na otázku druhou. Vzhledem k tomu, že je nesporné, že společnost WTL je osobou povinnou k dani, nedomnívám se, a ostatně ani nebylo tvrzeno žádným zúčastněným před Soudním dvorem, že se článek 45 směrnice o DPH týkající se místa poskytování služeb osobě nepovinné k dani použije na společnost WTL.

IX. Závěry

71. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát) (Spojené království)] následovně:

„Článek 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, je třeba vykládat v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani, která vykonává neekonomickou činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů při správě majetku dobročinného trustu, výhradně pro účely této činnosti nakupuje od osoby mimo Společenství služby správy investic, je třeba ji považovat za ‚osobu povinnou k dani, která jedná jako taková‘ pro účely tohoto ustanovení směrnice.“

37 – Viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, body 30 a 31). Viz rovněž rozsudky ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, body 36 a 37) a ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).