

Zadeva C-459/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

17. junij 2019

Predložitveno sodišče:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo)

Datum predložitvene odločbe:

13. junij 2019

Pritožnik:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:

Wellcome Trust Ltd

Predmet postopka v glavni stvari

V zadevi pred nacionalnim sodiščem se obravnava vprašanje kraja opravljanja storitev naložbenega upravljanja za namene DDV, ki so jih izvajalci, ki niso iz EU, opravili za družbo Wellcome Trust Ltd.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga členov 44 in 45 Direktive 2006/112/ES ter člena 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 44 Direktive 2006/112 razlagati tako, da pomeni, da je treba zavezanca, ki opravlja netržno dejavnost, ki v okviru upravljanju premoženja dobrodelnega sklada vključuje nakup in prodajo delnic ter drugih vrednostnih papirjev, kadar pridobi storitve naložbenega upravljanja, ki jih je zanj opravila oseba, ki ni iz Skupnosti, izključno za namene take dejavnosti, šteti za „zavezanca, ki deluje kot tak“?

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

Navedene določbe prava Evropske unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1 (v nadaljevanju: Direktiva)), zlasti člani 2, 9, od 43 do 45, 135, 169, 196 in 262.

Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11), zlasti uvodne izjave od 3 do 7.

Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1 (v nadaljevanju: izvedbena uredba)), zlasti uvodne izjave od 2 do 5, 18 in 19 ter člani od 17 do 19 ter 55.

Šesta direktiva Sveta (77/388/EGS) z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), člani 2, 9 in 17.

Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

COM/2003/0822 Final z dne 23. decembra 2003, „Predlog Direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev“.

Svet Evropske unije, medinstitucionalni dokument 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

Svet Evropske unije, medinstitucionalni dokument 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

Svet Evropske unije, 16. marec 2006, „Sprememba predloga Direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS glede kraja opravljanja storitev in Uredbe (ES) št. 1798/2003 glede izmenjave informacij“, ST 7512 2006 INIT (FISC 42).

Sodba z dne 20. junija 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243.

Sodba z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609.

Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340.

Sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298.

Sodba z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195.

Sklepni predlogi generalne pravobranilke V. Trstenjak v zadevi RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226.

Navedene nacionalne določbe

Člen 7A zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 V zadevi pred nacionalnim sodiščem se obravnava vprašanje kraja opravljanja storitev naložbenega upravljanja (v nadaljevanju: storitve), ki so jih izvajalci, ki niso iz EU, opravili za družbo Wellcome Trust Ltd (v nadaljevanju: WTL). Ni sporno, da (i) je družba WTL davčni zavezanec v skladu s členoma 2 in 9 Direktive, (ii) da je storitve uporabljal za svojo poslovno dejavnost in ne v zasebne namene TER (iii) da storitev ni uporabljal za obdavčljiva opravljanja storitev v smislu člena 2(1) Direktive. Zato je ključno vprašanje, ali je v takih okoliščinah mogoče trditi, da je družba WTL „zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu člena 44 Direktive.
- 2 Družba WTL je edini skrbnik dobrodelnega sklada Wellcome Trust, ki dodeljuje donacije za medicinske raziskave. Prihodke prejema od naložb, ukvarja pa se še s številnimi manjšimi dejavnostmi, vključno s prodajo, storitvami cateringa in najemom nepremičnin, za katere je identificirana za namene DDV. Prihodki od naložb večinoma izvirajo iz tujih naložb, v zvezi s katerimi družba WTL prejema storitve od upraviteljev naložb iz EU in zunaj nje. Prihodki od naložb so vir večine sredstev donacij, ki jih zagotavlja družba WTL.
- 3 Ko je družba WTL kupila storitve od izvajalcev, ki niso iz EU, je to storila izključno za namene svoje netržne poslovne dejavnosti. Izvajalcem, od katerih je kupil storitve, ni dal svoje identifikacijske številke DDV. Dogovorjeno je, da je družba WTL zavezanec v smislu členov 2 in 9 Direktive ter da njene netržne ekonomske dejavnosti kljub temu niso zasebne, temveč poslovne dejavnosti.
- 4 Od leta 2010 je družba WTL obračunavala DDV za storitve v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti na podlagi dejstva, da je bil kraj opravljanja storitve Združeno kraljestvo. Med aprilom 2016 in junijem 2017 je družba WTL v skladu s členom 80 zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 predložila zahtevke, s katerimi je uveljavljala preplačilo izstopnega davka v zvezi s storitvami, saj je družba WTL po izdani sodbi v zadevi Wellcome

Trust zavezanec v skladu s členoma 2 in 9 Direktive, hkrati pa ni zavezanec, ki deluje kot tak, v smislu člena 44 Direktive, če se ukvarja z naložbenimi dejavnostmi, ki se niso bistveno spremenile od tistih, ki jih je obravnavalo Sodišče v tej sodbi.

- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (senat za davke, Združeno kraljestvo)) (v nadaljevanju: FTT) je odločilo, da storitve ne spadajo pod člen 44, ker besedna zveza „ki deluje kot tak“ družbo WTL dejansko izključuje s področja njegove uporabe, da ni nujno, da se za opravljanje storitev uporabljata bodisi člen 44 bodisi člen 45 (za katere se ta posebna pravila niso uporabljala) in da to ne povzroča pravne negotovosti, saj člen 18 izvedbene uredbe pomeni, da se lahko izvajalec za ugotovitev, ali mora za opravljanje storitev uporabljati DDV, sklicuje na to, ali mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko DDV.
- 6 FTT je tudi odločilo, da izvajanje člena 44, v skladu s katerim je Združeno kraljestvo za kraj opravljanja storitev opredelilo Združeno kraljestvo, ker je družba WTL zavezanec s statusom gospodarskega subjekta, ni skladno s členom 44 in je potrebna skladna razlaga.
- 7 Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva; v nadaljevanju: HMRC) je 10. oktobra 2018 pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče Združenega kraljestva (senat za davke in premoženjske zadeve, v nadaljevanju: višje sodišče) vložila pritožbo, s katero je bilo odločanje prekinjeno zaradi vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 Družba WTL trdi:
 - i. Zahteva člena 44 Direktive zadeva sposobnost, na podlagi katere prejemnik prejema storitve.
 - ii. Sodišče je v sodbi v zadevi Wellcome Trust menilo, da družba WTL pri opravljanju naložbenih dejavnosti ni „zavezanec, ki deluje kot tak“, v tistem smislu, ki ga zdaj vsebuje člen 2(1)(c) Direktive.
 - iii. Besedni zvezi „zavezanec, ki deluje kot tak“ iz člena 44 Direktive je treba pripisati enak učinek in pomen kot besedilu iz člena 2(1) Direktive, saj ni nobene izrecne določbe, ki bi govorila nasprotno.
 - iv. Družba WTL z razlago člena 44 uveljavlja zakonodajni okvir in cilje, ki zagotavljajo skladnost in preglednost.
 - v. Zakonodajalec EU je besedno zvezo „ki deluje kot tak“ namenoma uvedel s členom 44.

- vi. Člen 55 izvedbene uredbe od družbe WTL zahteva, naj izvajalcem sporoči svojo identifikacijsko številko DDV, „kadar deluje kot“ zavezanec. Družba WTL izvajalcem ni sporočila svoje identifikacijske številke DDV, ker pri prejemanju storitev „ne deluje kot“ zavezanec.
- vii. Sodišče je v sodbi v zadevi TRR poudarilo pomen besedne zveze „zavezanec, ki deluje kot tak“, iz Šeste direktive in odločilo v zadevi, ki jo je obravnavalo, ker člen 9(2)(e) te direktive te besedne zveze ne vsebuje.
- viii. Člen 44 Direktive kaže, da mora biti za uporabo tega člena izpolnjen pogoj, da prejemnik uporablja te storitve za namene svoje ekonomske dejavnosti.
- ix. Načelo enakega obravnavanja bi bilo kršeno, če bi se družbo WTL obravnavalo drugače kot (a) drugo dobrodelno organizacija, ki kupuje popolnoma enake storitve, vendar ni identificirana za namene DDV, saj ne opravlja nobene druge naključne obdavčljive dejavnosti, in/ali (b) osebo, ki zadevne storitve uporablja za zasebno rabo (ne glede na to, ali je identificirana za namene DDV).
- x. Člen 43 Direktive ni v nasprotju s katero koli zgoraj navedeno trditvijo in da ima v skladu s tem členom družba WTL status zavezanca.
- xi. Iz številnih razlogov člena 43 ni mogoče razumeti tako, da šteje prejemnika za zavezanca, „ki deluje kot tak“, za namene člena 44:
 - a) členi od 17 do 19 in člen 55 izvedbene uredbe potrjujejo, da člen 43 Direktive zadeva „status“, člen 44 pa „sposobnost“;
 - b) člen 43 ne razlikuje med različnimi vrstami netržnih ekonomskih dejavnosti (bodisi zasebnih bodisi poslovnih);
 - c) v predlogu člena 43 je zasebna raba izrecno izključena iz področja uporabe člena 43. Naknadna odstranitev te izključitve dokazuje, da (i) je zasebna raba vsebovana v členu 43 in (ii) da se je zakonodajalec EU odločil gospodarski subjekt obravnavati kot zavezanca ne glede na to, ali je poleg svoje ekonomske dejavnosti opravljal tudi zasebne dejavnosti;
 - d) v skladu z analizo, ki sta jo opravila družba WTL in FTT v zvezi z upoštevno zakonodajo, ni nobenega tveganja za neobdavčitev storitev znotraj EU;
 - e) razlaga členov 43 in 44 s strani HMRC bi postavila družbo WTL v nezavidljiv položaj. Če bi bile njene delniške dejavnosti po naravi ekonomske, bi lahko sama obračunavala DDV za nakup storitev v državah članicah zunaj EU, vendar bi posledično uživala pravico do odbitka vseh tistih zneskov vstopnega DDV, ki se obračunava v skladu s členoma 135(1)(f) in členom 169 Direktive, saj imajo njene

nasprotno stranke pri delniških poslih sedež zunaj EU. Če bi družba WTL kupovala storitve za zasebno rabo, ne bi bil dolžna sama obračunavati DDV za nakup storitev od izvajalcev, ki niso v EU, in tako se tudi vprašanje o odbitku DDV ne bi pojavilo. Vendar pa je družba WTL navedla, da mora sama obračunavati DDV, kot če bi opravljala ekonomsko dejavnost, da pa vstopnega davka ne sme odbiti, ker opravlja dejavnost, ki je enakovredna dejavnosti zasebnika.

- xii. Sklicevanje HMRC na uvodne izjave Direktive 2008/8 in izvedbene uredbe, na katere opira svojo razlago členov od 43 do 45 Direktive, je zgrešeno. Pripravljalni dokumenti kažejo, da je bilo v zakonodaji EU upoštevano, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da je kraj opravljene storitve kraj prejemnika v skladu s členom 44. V zakonodaji EU je bilo določeno, da bi odločilni pogoj iz člena 44 moral biti „ki deluje kot tak“, da bi bila pravila glede kraja opravljanja storitev skladna s pravili, ki se uporabljajo za pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

9 HMRC trdi:

- i. Stranki sta se dogovorili, da je družba WTL zavezanec v smislu členov od 2 do 9 Direktive. Čeprav ni zavezanec, „ki deluje kot tak“, v smislu člena 2(1) Direktive, pa opravlja poslovno dejavnost, ko prejema storitve. Člen 19 izvedbene uredbe izrecno razlikuje med zasebno in poslovno dejavnostjo.
- ii. Za kraj opravljanja storitve je treba uporabljati člen 44 Direktive iz dveh razlogov. Prvič, razlaga člena 44, da je treba vključiti storitve, ki so bile opravljene za družbo WTL, je edina razlaga, ki je v skladu s cilji pravil glede kraja opravljanja storitve. Drugič, razlaga je skladna z uvodnimi izjavami in zadevnimi določbami Direktive, Direktive Sveta 2008/9 in izvedbene uredbe.
- iii. Stališče, da bi moral biti kraj opravljene storitve kraj, v katerem ima sedež družba WTL, podpira splošno načelo, da je kraj opravljene storitve kraj potrošnje in da naj bi DDV načeloma pobirala tista država članica, kjer se storitve koristijo (glej sklepne predloge v zadevi Welmory, točke od 22 do 30).
- iv. Glavni cilj pravil je, da naj bi s pravno gotovostjo določala kraj opravljanja storitev v izogib neobdavčitvi in dvojni obdavčitvi ter odločanju o pravici vsake države članice do pobiranja DDV za opravljene storitve (glej sodbe v zadevi Welmory, točke od 39 do 46 ter od 54 do 56, v zadevi Srf konsulterna, točki 28 in 29 in sklepne predloge v zadevi RCI Europe, točke od 48 do 50). Družba WTL zagovarja stališče, da se ne uporablja nobeno od pravil glede kraja opravljanja storitev, kar je v popolnem nasprotju z glavnim ciljem pravne gotovosti (glej sodbo v zadevi Srf konsulterna, točka 21).

- v. Člen 18 izvedbene uredbe izvajalcu dopušča domnevo, da v primeru, ko mu stranka ni sporočila identifikacijske številke DDV, posluje z zavezancem, „[r]azen če razpolaga z nasprotnimi informacijami“, vendar pa ne zagotavlja nobene gotovosti glede tega, da izvajalec ve, da je družba WTL zavezanec, ki ni sporočil identifikacijske številke DDV.
- vi. Glede povezanih uvodnih izjav in določb:
- a) V členu 43 Direktive je navedeno, da je treba davčnega zavezanca, ki opravlja tudi dejavnosti, ki v skladu s členom 2(1) niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, šteti za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj. Ta člen ne razširja kategorije člena 45, saj se zadnjenavedeni člen nanaša le na osebe, ki niso davčni zavezanci. Vloga člena 43 je lahko le ta, da se razširi člen 44 ali vsaj pojasni, da je treba zavezance, za katere se uporablja člen 43, šteti za osebe, za katere se tudi uporablja člen 44, kadar lahko prejemajo storitve.
 - b) V členu 44 Direktive se uporablja pojem „deluje kot tak“ le zaradi izključitve s področja njene uporabe tistih, ki delujejo kot zasebniki. V členu 19 izvedbene uredbe je navedeno, da se zavezanec, ki prejme storitve izključno za osebno uporabo, šteje za osebo, ki ni davčni zavezanec. Iz tega jasno sledi, da je treba druge zavezance (kot je družba WTL) še vedno šteti za zavezance.
 - c) Tako kot pri členu 43 mora to, da se oseba šteje za zavezanca, pomeniti, da se šteje za zavezanca, ki deluje kot tak, v smislu člena 44. Edini možnosti, ki ju nudijo pravila, sta, da je stranka bodisi zavezanec, ki deluje kot tak, bodisi oseba, ki ni davčni zavezanec. Iz tega sledi, da ker družba WTL ni zadnjenavedeni, mora biti potemtakem prvonavedeni.
 - d) V uvodnih izjavah Direktive 2008/8 je jasno navedeno, da (i) je glavno pravilo, ki velja za opravljanje storitev, to, da bi morale opravljanje teh temeljiti na kraju, kjer ima sedež prejemnik, (ii) bi se morali davčni zavezanci, ki opravljajo tudi neobdavčljive dejavnosti, šteti za davčne zavezance, kadar so stranke, ki prejemajo storitve, ter (iii) da je kraj opravljanja storitve kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti le v primerih, če se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci.
 - (e) Glede na obveznosti za izvajalce in davčne zavezance v skladu s členom 262 oziroma 196 Direktive je treba člen 55 izvedbene uredbe uporabljati ob upoštevanju položaja iz člena 44 Direktive. Družba WTL bi morala v skladu s tem sporočiti svojo identifikacijsko številko DDV, kadar je njen izvajalec v drugi državi članici.

- (f) Izvajalec ne more domnevati, da je treba v skladu s členom 18 izvedbene uredbe v primeru, če družba WTL ne sporoči svoje identifikacijske številke DDV, uporabljati člen 45 Direktive, če izvajalec razpolaga z nasprotnimi informacijami in bo zato še vedno moral ugotoviti kraj opravljanja storitve, enako pa tudi organi države članice. Tveganje neobdavčitve se pojavi, če pravila v vsakem posameznem primeru ne določajo kraja dobave.
- vii. Pripravljalni dokumenti ne podpirajo stališča, da člen 44 Direktive v svojem področju uporabe vključuje le storitve, ki so jih prejeli tisti, ki delujejo kot zavezanci v smislu člena 2(1) te direktive.
- viii. Družba WTL ne more upravičeno očitati neenakega obravnavanja: ne more zahtevati odbitka davka, ker storitev ne uporablja za obdavčljive dobave.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 10 Sodna praksa Združenega kraljestva ali Sodišča, ki obravnava pomen besedne zveze „ki deluje kot tak“ iz člena 44 Direktive, ki je glavno vprašanje spora, ne obstaja. Zato mora Sodišče sprejeti predhodno odločbo, na podlagi katere bo lahko odločilo Upper Tribunal (višje sodišče).