

## Věc C-459/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

17. června 2019

**Předkládající soud:**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království)

**Datum předkládacího usnesení:**

13. června 2019

**Žalobkyně:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Žalovaná:**

Wellcome Trust Ltd

**Předmět sporu v původním řízení**

Věc projednávaná před vnitrostátním soudem se týká určení místa poskytnutí služeb správy investic pro účely DPH v případě služeb, které byly poskytnuty společnosti Wellcome Trust Ltd dodavateli ze zemí mimo Evropskou unii.

**Předmět a právní základ žádosti**

Výklad článků 44 a 45 směrnice 2006/112, článku 267 SFEU

**Předběžné otázky**

(1) Má být článek 44 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že pokud jsou osobě povinné k dani, která vykonává nehopodářskou 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 se nepoužijí, použije se na toto plnění článek 45 směrnice, nebo se na toto plnění nepoužije ani článek 44, ani článek 45 směrnice?

### **Dovolávaná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; dále jen „směrnice“), zejména články 2, 9, 43-45, 135, 169, 196 a 262

Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), zejména body 3 až 7 odůvodnění

Prováděcí 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 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1; dále jen „prováděcí nařízení“), zejména body 2 až 5, 18 a 19 odůvodnění a články 17–19 a 55

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01; dále jen „šestá směrnice“), články 2, 9 a 17

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23)

COM/2003/0822 final ze dne 23. prosince 2003 „Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytnutí služby“

Interinstitucionální spis Rady Evropské unie č. 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Interinstitucionální spis Rady Evropské unie č. 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Rada Evropské unie, 16. března 2006, „Pozměněný návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytnutí služby, a nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o výměnu informací“, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (dále jen „rozsudek ve věci TRR“)

Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Rozsudek ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Stanovisko generální advokátky V. Trstenjak ve věci RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

### **Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva**

Článek 7A Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994)

### **Stručné shrnutí skutkových okolností a postupu v původním řízení**

- 1 Otázka řešená u vnitrostátního soudu se týká místa poskytnutí služeb správy investic (dále jen „služby“) dodavateli ze zemí mimo EU jako poskytovateli společnosti Wellcome Trust Ltd (dále jen „WTL“) jako příjemci. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že i) společnost WTL je osobou povinnou k dani podle článků 2 a 9 směrnice; ii) společnost WTL využívala služby pro svou profesní činnost, nikoli pro soukromé účely; a iii) společnost WTL nevyužívala služby pro účely zdanitelných plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice. Klíčovou otázkou tedy je, zda lze za těchto okolností říci, že společnost WTL je „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, ve smyslu článku 44 směrnice.
- 2 Společnost WTL je výhradní svěřenský správce dobročinné nadace Wellcome Trust, která poskytuje granty na lékařský výzkum. Společnost WTL má příjmy z investic a rovněž vykonává řadu méně významných činností, včetně prodeje, poskytování stravovacích služeb a pronájmu nemovitostí, přičemž pro účely výkonu těchto činností je registrována k DPH. Příjmy z investic jí plynou převážně ze zahraničních investic, ve vztahu k nimž je společnost WTL příjemcem služeb od správců investic usazených v zemích EU i mimo ni. Příjmy z investic jsou zdrojem většiny finančních prostředků, které následně slouží k financování grantů, jež společnost WTL poskytuje.
- 3 Když společnost WTL nakupovala služby od dodavatelů ze zemí mimo EU, činila tak výhradně pro účely své nehuspodářské profesní činnosti. Své daňové identifikační číslo neposkytla žádnému z dodavatelů, od nichž tyto služby nakupovala. Mezi účastníky řízení je nesporné, že společnost WTL je osoba povinná k dani ve smyslu článků 2 a 9 směrnice, nicméně její nehuspodářské činnosti nejsou soukromé, nýbrž profesní činnosti.
- 4 Od roku 2010 účtovala společnost WTL o DPH za služby v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti na základě toho, že místem poskytnutí služby je

Spojené království. V období od dubna 2016 do června 2017 uplatnila společnost WTL nároky podle článku 80 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994), přičemž tvrdila, že v souvislosti se 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 článků 2 a 9 směrnice, není ale osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, ve smyslu článku 44 směrnice, pokud je účastníkem poskytování investičních činností, které jsou v podstatě totožné s činnostmi posuzovanými Soudním dvorem v uvedeném rozsudku.

- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království; dále jen „FTT“] rozhodl tak, že dotčené služby nespádají do oblasti působnosti článku 44, protože slova „která jedná jako taková“ ve skutečnosti společnost WTL z rámce jeho působnosti vylučují; není nutné, aby plnění (které nespádala do rámce zvláštních pravidel) spadala do oblasti působnosti buď článku 44, nebo článku 45; tento závěr nevytváří právní nejistotu, neboť článek 18 prováděcího nařízení znamená, že dodavatel 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.
- 6 FTT rovněž konstatoval, že prováděcí právní předpisy Spojeného království k článku 44, které určily místo poskytnutí služeb jako Spojené království na základě skutečnosti, že společnost WTL je osobou povinnou k dani jednající při výkonu profesní činnosti, nejsou v souladu s článkem 44 a musí být vykládány takovým způsobem, který zajistí jejich soulad s tímto ustanovením.
- 7 Dne 10. října 2018 podala Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království, dále jen „HMRC“) odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a Chancery senát), Spojené království, dále jen „soud vyššího stupně“], který řízení přerušil za účelem podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

### **Základní argumentace stran v původním řízení**

- 8 Společnost WTL uvádí, že:
  - i. Požadavek uvedený v čl. 44 směrnice se týká postavení, v němž příjemce dotčené služby přijímá.
  - ii. V rozsudku ve věci Wellcome Trust Soudní dvůr rozhodl, že při výkonu své investiční činnosti není společnost WTL „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, ve smyslu normy, která je nyní ustanovením čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice.
  - iii. Slova „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, v článku 44 směrnice musí mít, není-li výslovně stanoveno jinak, stejný účinek a význam jako tato stejná slova uvedená v čl. 2 odst. 1 směrnice.

- iv. Výklad článku 44 společností WTL naplňuje kontext a cíle příslušných právních předpisů tím, že zajišťuje jednotnost a jednoduchost.
- v. Slova „která jedná jako taková“ byla unijním normotvůrcem do článku 44 vložena záměrně.
- vi. Článek 55 prováděcího nařízení vyžaduje, aby společnost WTL poskytovala dodavatelům své daňové identifikační číslo, „pokud jedná jako“ osoba povinná k dani. Společnost WTL neposkytla své daňové identifikační číslo dodavatelům, neboť „nejedná jako“ osoba povinná k dani při přijímání dotčených služeb.
- vii. V rozsudku ve věci TRR Soudní dvůr zdůraznil význam slov „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, v šesté směrnici a věc, která mu byla předložena, rozhodl na základě skutečnosti, že tato slova v čl. 9 odst. 2 písm. e) uvedené směrnice obsažena nejsou.
- viii. Článek 44 směrnice uvádí, že toto ustanovení se použije, je-li splněna podmínka, že příjemce tyto služby využívá pro účely své ekonomické činnosti.
- ix. Bylo by v rozporu se zásadou rovného zacházení, pokud by bylo se společností WTL zacházeno jinak než a) s jinou charitativní organizací, která nakupuje zcela totožné služby, ale není zaregistrována pro účely DPH, neboť nevykonává žádnou vedlejší zdanitelnou činnost; nebo b) osobou, která příslušné služby využívá pro soukromou potřebu (bez ohledu na to, zda je registrována k DPH).
- x. Článek 43 směrnice není v rozporu s žádnou ze shora uvedených premis a v souladu s tímto článkem má společnost WTL status osoby povinné k dani.
- xi. Článek 43 nelze vykládat tak, že stanoví domněnku, že příjemce „jedná jako“ osoba povinná k dani pro účely článku 44, a to z několika důvodů:
  - a) články 17 až 19 a 55 prováděcího nařízení potvrzují, že článek 43 směrnice se týká „statusu“ a článek 44 „oblasti výkonu činností“;
  - b) článek 43 nerozlišuje mezi různými druhy nehospodářské činnosti (soukromé či profesní);
  - c) návrh článku 43 výslovně vylučoval z oblasti působnosti tohoto článku využití služeb pro soukromou potřebu. Následné odstranění tohoto vyloučení dokazuje, že i) využití pro soukromou potřebu je do článku 43 zahrnuto a ii) unijní normotvůrce se rozhodl považovat určitou osobu za osobu povinnou k dani bez ohledu na to, zda spolu se svou ekonomickou činností provozuje současně i činnost soukromou;

- d) neexistuje žádné nebezpečí toho, že by v případě akceptace analýzy příslušných právních předpisů prosazované společností WTL a FTT nebyla plnění v rámci EU zdaňována;
  - e) dle výkladu článků 43 a 44, který zastává HMRC, by se společnost WTL dostala do nezáviděníhodné situace. Pokud by byly její činnosti spočívající v obchodování s akciemi ekonomické povahy, byla by povinna účtovat o DPH z nákupů služeb ze zemí mimo EU, ale následně by měla právo na odpočet veškeré této DPH na vstupu dle čl. 135 odst. 1 písm. f) a článku 169 směrnice, neboť protistrany obchodů s akciemi realizovaných společností WTL jsou usazeny v zemích mimo EU. Pokud by společnost WTL tyto služby nakupovala pro soukromou potřebu, neměla by povinnost účtovat o DPH z nákupu služeb od dodavatelů ze zemí mimo EU, a otázka odpočtu DPH by proto nevznikla. Společnost WTL je však údajně povinna účtovat o DPH, jako kdyby provozovala ekonomickou činnost, ale přitom je jí odpírán odpočet daně na vstupu z toho důvodu, že vykonává činnost rovnocennou činnosti soukromé osoby.
- xii. HMRC zastává nesprávný právní názor, když se dovolává bodů odůvodnění směrnice 2008/8 a prováděcího nařízení na podporu svého výkladu článků 43 až 45 směrnice. Z *travaux préparatoires* jasně plyne, že unijní normotvůrce zvažoval, které podmínky musí být splněny, aby bylo místem poskytnutí místo, kde se nachází zákazník, podle článku 44. Unijní normotvůrce rozhodl, že podstatnou podmínkou dle článku 44 by mělo být „jedná jako taková“, aby se uvedla do souladu pravidla týkající se místa poskytnutí služeb a pravidla použitelná na pořízení zboží uvnitř Společenství.

## 9 HMRC uvádí:

- i. Mezi stranami je nesporné, že společnost WTL je osobou povinnou k dani ve smyslu článků 2 a 9 směrnice. Přestože není osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“, ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice, vykonává při přijímání dotčených služeb profesní činnost. V článku 19 prováděcího nařízení se výslovně rozlišuje mezi soukromou činností a profesní či ekonomickou činností.
- ii. Místo poskytnutí dotčených služeb musí spadat do oblasti působnosti článku 44 směrnice ze dvou důvodů. Zaprvé, výklad článku 44 takovým způsobem, že toto ustanovení zahrnuje poskytování dotčených služeb společnosti WTL, je jediným výkladem, který je v souladu s cíli norem upravujících místo poskytnutí. Zadruhé, tento výklad je v souladu s body odůvodnění a souvisejícími ustanoveními směrnice, směrnice Rady 2008/9 a prováděcího nařízení.



- iii. Názor, že místem poskytnutí služby by mělo být sídlo společnosti WTL, podporuje obecná zásada, která stanoví, že místem poskytnutí je místo spotřeby a že DPH má být v zásadě placena členskému státu, ve kterém je služba spotřebována (viz stanovisko ve věci Welmory, body 22–30).
- iv. Hlavním cílem těchto pravidel je, aby s dostatečnou mírou právní jistoty určila místo poskytnutí, aby tak nedocházelo k nezdanění a dvojímu zdanění, a aby stanovila nárok členského státu na DPH za plnění (viz rozsudky ve věcech Welmory, body 39–46 a 54–56, a Srf konsulterna, body 28–29, a stanovisko ve věci RCI Europe, body 48–50). Společnost WTL zastává názor, že se nepoužije žádná z norem pro určení místa poskytnutí, což je zcela v rozporu s hlavním cílem v podobě právní jistoty (viz rozsudek ve věci Srf konsulterna, bod 21).
- v. Článek 18 prováděcího nařízení umožňuje dodavateli předpokládat, že pokud zákazník neposkytl žádné identifikační číslo, obchoduje dodavatel s osobou povinnou k dani, „nemá-li informace o opaku“, ale neposkytuje žádnou jistotu, pokud dodavatel ví, že společnost WTL je osoba povinná k dani, která neposkytla identifikační číslo.
- vi. Pokud jde o související body odůvodnění a ustanovení:
- a) Článek 43 směrnice stanoví, že osoba povinná k dani, která provádí i činnosti, 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. Tento článek nerozšiřuje kategorii dle článku 45, neboť článek 45 se vztahuje pouze na osoby nepovinné k dani. Úlohou článku 43 může být pouze rozšíření článku 44 nebo alespoň vyjasnění toho, že ty osoby povinné k dani, na něž se vztahuje článek 43, je třeba považovat za osoby, na které se rovněž vztahuje článek 44, pokud jsou v postavení osoby přijímající plnění.
- b) Článek 44 směrnice používá slovní obrat „která jedná jako taková“ pouze proto, aby z oblasti své působnosti vyloučil ty osoby, které jednájí při výkonu soukromé činnosti. Článek 19 prováděcího nařízení stanoví, že se osoba povinná k dani, jíž je poskytnuta služba výlučně pro její soukromou potřebu, považuje za osobu nepovinnou k dani. Z toho jasně plyne, že jiné osoby povinné k dani (jako je například společnost WTL) je nutno stále považovat za osoby povinné k dani.
- c) Stejně jako v případě článku 43 platí, že nahlížením na určitou osobu jako na osobu povinnou k dani se musí rozumět nahlížení na tuto osobu jako na osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, ve smyslu článku 44. Dotčené normy nabízejí pouze dvě možnosti, a to že zákazník je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo že je osobou nepovinnou k dani. Vzhledem k tomu, že společnost WTL

není osobou nepovinnou k dani, je zřejmé, že musí být osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

- d) Body odůvodnění směrnice 2008/08 jasně stanoví, že i) obecným pravidlem pro poskytování služeb je to, že by mělo vycházet z místa, kde má sídlo příjemce služeb; (ii) osoby povinné k dani, které rovněž vykonávají nezdanitelné činnosti, by měly být považovány za osoby povinné k dani, pokud jsou zákazníci, kteří přijímají plnění; a iii) místo poskytnutí služeb je místo, kde má sídlo poskytovatel, pouze v případech, kdy jsou služby poskytovány osobám nepovinným k dani.
- e) Vzhledem k povinnostem, které jsou pro dodavatele stanoveny v článku 262 a pro osoby povinné k dani v článku 196 směrnice, musí být článek 55 prováděcího nařízení uplatňován ve světle postoje vyjádřeného v článku 44 směrnice. Pokud se tedy dodavatel společnosti WTL nachází v jiném členském státě, měla by společnost WTL poskytnout své identifikační číslo.
- f) Dodavatel nemůže ve smyslu článku 18 prováděcího nařízení předpokládat, že pokud společnost WTL neposkytne své identifikační číslo, je potřeba v případě, že poskytovatel má informace o opaku, použít článek 45 směrnice, a bude proto muset být i nadále schopen určit místo poskytnutí služby, stejně jako orgány členských států. V případě, že tyto normy neurčí v každém jednotlivém případě místo poskytnutí, vzniká riziko nezdanění.
- vii. *Travaux préparatoires* nepodporují názor, že článek 44 směrnice zahrnuje do své oblasti působnosti pouze plnění, která obdrží osoby jednající jako osoby povinné k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice.
- viii. Společnost WTL si nemůže oprávněně stěžovat na nerovné zacházení: nemůže si nárokovat odpočet daně, protože dotčené služby nevyužívá k provádění zdanitelných plnění.

### **Stručné shrnutí odůvodnění v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 10 Významem slov „která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 směrnice, tedy ústřední otázkou ve sporu, se nezabývá žádná judikatura soudů Spojeného království, ani judikatura Soudního dvora. Rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce je proto nezbytné k tomu, aby mohl Upper Tribunal (soud vyššího stupně) ve věci rozhodnout.