

Predmet C-459/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

17. lipnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ujedinjena
Kraljevina)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

13. lipnja 2019.

Žalitelj:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Druga stranka u žalbenom postupku:

Wellcome Trust Ltd

Predmet spora u glavnom postupku

Pitanje pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi se na mjesto pružanja usluga u svrhu PDV-a na usluge upravljanja ulaganjima koje su pružatelji usluga izvan EU-a pružili trgovačkom društvu Wellcome Trust Ltd.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje članaka 44. i 45. Direktive 2006/112/EZ, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

(1) Treba li članak 44. Direktive 2006/112 tumačiti na način da znači da se, kada porezni obveznik, koji obavlja gospodarsku djelatnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom zaklade, prima usluge upravljanja ulaganjima od osobe izvan Zajednice

isključivo za potrebe te djelatnosti, navedeni porezni obveznik treba smatrati „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav”?

(2) Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, i članci 46. do 49. ove Direktive se ne primjenjuju, primjenjuje li se članak 45. te Direktive na isporuku ili se na nju ne primjenjuju ni članci 44. ili 45.?

Navedeni propisi prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva), posebno članci 2., 9., 43. do 45., 135., 169., 196. i 262.

Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), posebno uvodne izjave 3. do 7.

Provedbena uredba Vijeća br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.; u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), posebno uvodne izjave 2. do 5., 18. i 19. te članci 17. do 19. i 55.

Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145., str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), članci 2., 9. i 17.

Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9, svezak 1., str. 275.)

COM/2003/0822 *final*, 23. prosinca 2003., „Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ o mjestu pružanja usluga”

Vijeće Europske unije, Međuinstitucijski predmet 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Vijeće Europske unije, Međuinstitucijski predmet 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Vijeće Europske Unije, 16. ožujka 2006., „Izmijenjeni prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 77/388/EEZ o mjestu pružanja usluga i Uredbe (EZ) br. 1798/2003 u pogledu razmjene informacija”, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Presuda od 20. lipnja 1996., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Presuda od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (u daljnjem tekstu: presuda u predmetu TRR)

Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Presuda od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Presuda od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Mišljenje nezavisne odvjetnice V. Trstenjak u predmetu RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

Nacionalne odredbe na koje se upućuje u zahtjevu za prethodnu odluku

Članak 7A Value Added Tax Act (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) iz 1994.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Predmet pred nacionalnim sudom odnosi se na mjesto isporuke usluga upravljanja ulaganjima (u daljnjem tekstu: usluge) koje su pružatelji usluga izvan EU-a pružili trgovačkom društvu Wellcome Trust Ltd (WTL). Nesporno je da (i) je WTL porezni obveznik u skladu s člancima 2. i 9. Direktive; (ii) je koristio usluge za svoje poslovne djelatnosti, a ne u privatne svrhe; i (iii) da nije koristio usluge za oporezive isporuke iz članka 2. stavka 1. Direktive. Stoga je ključno pitanje može li se u takvim okolnostima reći da je WTL „porezni obveznik koji nastupa kao takav” u smislu članka 44. Direktive.
- 2 WTL je jedini upravitelj zaklade Wellcome Trust koja dodjeljuje bespovratna sredstva za medicinska istraživanja. Ostvaruje prihode od ulaganja te obavlja i određene sporedne djelatnosti koje obuhvaćaju prodaju, usluge pripreme i posluživanja hrane i pića i iznajmljivanje nekretnina za koje je registriran kao obveznik PDV-a. Prihodi od ulaganja pretežno dolaze od prekomorskih ulaganja vezano za koja WTL prima usluge investicijskih menadžera iz EU-a i izvan njega. Prihodi od ulaganja izvor su najvećeg dijela bespovratnih sredstava koje WTL dodjeljuje.
- 3 WTL-ova nabava usluga od pružatelja usluga izvan EU-a bila je isključivo u svrhu njegove negospodarske poslovne djelatnosti. Nije dostavio svoj PDV broj nijednom od pružatelja usluga od kojih su navedene usluge nabavljene. Nesporno

je da je WTL porezni obveznik u skladu s člancima 2. i 9. Direktive i da njegove negospodarske djelatnosti ipak nisu privatne već poslovne prirode.

- 4 Od 2010. nadalje WTL je obračunavao PDV na usluge u skladu s mehanizmom prijenosa porezne obveze uzimajući u obzir Ujedinjenu Kraljevinu kao mjesto isporuke. Između travnja 2016. i lipnja 2017. WTL je predao zahtjeve u skladu s člankom 80. Zakona o porezu na dodanu vrijednost iz 1994. tvrdeći da je obračunao previsoki iznos izlaznog poreza na dodanu vrijednost na usluge zato što je, slijedom presude u predmetu Wellcome Trust, WTL porezni obveznik u skladu s člancima 2. i 9. Direktive, međutim, kada je uključen u ulagačke djelatnosti koje se u bitnome ne razlikuju od onih koje je Sud razmatrao u spomenutoj presudi, tada nije porezni obveznik koji nastupa kao takav u skladu s člankom 44. Direktive.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze)), (Ujedinjena Kraljevina)(u daljnjem tekstu: FTT) odlučio je da navedene usluge nisu obuhvaćene člankom 44. zato što su riječi „koji nastupa kao takav” u stvarnosti isključile WTL iz područja primjene toga članka; nije bilo nužno da isporuke (koje nisu regulirane posebnim pravilima) budu obuhvaćene člankom 44. ili člankom 45., a to nije dovelo do pravne nesigurnosti zato što članak 18. Provedbene uredbe znači da se pružatelj usluge može osloniti na to je li kupac dostavio svoj PDV broj kako bi se utvrdilo treba li primijeniti PDV na njegove isporuke.
- 6 FTT također je utvrdio da provedba članka 44. u Ujedinjenoj Kraljevini, u skladu s kojom je kao mjesto isporuke usluga utvrđena Ujedinjena Kraljevina zato što je WTL porezni obveznik koji djeluje u poslovnom svojstvu, nije u skladu s člankom 44., te joj treba dati usklađeno tumačenje.
- 7 Dana 10. listopada 2018., Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC) (Uprava za poreze i carine, Ujedinjena Kraljevina (u daljnjem tekstu: HMRC) podnio je žalbu pred Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud (Odjel za poreze i Chancery)) (Ujedinjena Kraljevina) (u daljnjem tekstu: Viši sud) koji je prekinuo postupak kako bi uputio zahtjev za prethodnu odluku.

Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 8 WTL tvrdi sljedeće:
 - i. Zahtjev iz članka 44. Direktive odnosi se na svojstvo u kojem primatelj prima usluge.
 - ii. U presudi u predmetu Wellcome Trust Sud je smatrao da, kada sudjeluje u ulagačkim djelatnostima, WTL nije „porezni obveznik koji nastupa kao takav” u smislu postojećeg članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive.

- iii. Riječi „porezni obveznik koji nastupa kao takav” u članku 44. Direktive moraju, u nedostatku izričite suprotne odredbe, imati isti učinak i značenje kao riječi iz članka 2. stavka 1. Direktive.
- iv. WTL-ovo tumačenje članka 44. daje učinak kontekstu i ciljevima navedenog zakonodavstva osiguravajući dosljednost i jednostavnost.
- v. Riječi „koji nastupa kao takav” zakonodavac EU-a namjerno je uveo u članak 44.
- vi. Člankom 55. Provedbene uredbe zahtijeva se od WTL-a da dostavi svoj PDV broj pružateljima usluga kada „djeluje kao” porezni obveznik. WTL nije dostavio svoj PDV broj pružateljima usluga jer ne „djeluje kao” porezni obveznik kada prima usluge.
- vii. U presudi u predmetu TRR Sud je naglasio važnost riječi „porezni obveznik koji nastupa kao takav” u Šestoj direktivi i odlučio o predmetu koji se pred njim vodio na temelju činjenice da tih riječi nema u članku 9. stavku 2. točki (e) navedene direktive.
- viii. U članku 44. Direktive navodi se da za njegovu primjenu mora biti ispunjen uvjet da primatelj te usluge koristi za potrebe svoje gospodarske djelatnosti.
- ix. Načelo jednakog postupanja povrijedilo bi se drugačijim postupanjem prema WTL-u u odnosu na a) drugu zakladu koja nabavlja identične usluge, a nije registrirana za potrebe PDV-a zato što ne obavlja nikakvu sporednu oporezivu djelatnost i/ili b) osobu koja predmetne usluge koristi u privatne svrhe (bez obzira na to je li ili nije registrirana za potrebe PDV-a).
- x. Članak 43. Direktive nije u suprotnosti ni s jednom od navedenih pretpostavki, i, u skladu s tim člankom, WTL ima status poreznog obveznika.
- xi. Članak 43. ne može se tumačiti na način da se primatelj smatra osobom koja „nastupa kao” porezni obveznik u svrhu članka 44. iz nekoliko razloga:
 - a) članci 17. do 19. i članak 55. Provedbene uredbe potvrđuju da se članak 43. Direktive odnosi na „status”, a članak 44. „svojstvo”,
 - b) članak 43. ne razlikuje različite vrste negospodarske djelatnosti (privatne ili poslovne),
 - c) prijedlogom članka 43. iz područja primjene članka 43. izričito se isključivala osobna uporaba. Kasnije brisanje tog isključenja dokazuje (i) da je osobna uporaba obuhvaćena člankom 43. i (ii) da je zakonodavac Unije odlučio osobu smatrati poreznim obveznikom bez obzira na to obavlja li pored gospodarske djelatnosti i privatne aktivnosti,

- d) ne postoji rizik od neoporezivanja isporuka unutar EU-a prema WTL-ovoj i FTT-ovoj analizi relevantnog zakonodavstva,
 - e) HMRC-ovo tumačenje članka 43. i 44. dovelo bi WTL u nezavidan položaj. Kada bi njegove djelatnosti trgovanja vrijednosnim papirima bile gospodarske naravi, on bi bio obavezan obračunati PDV na nabavu usluga izvan EU-a, ali bi u skladu s time imao pravo na odbitak tako obračunatog PDV-a u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (f) i člankom 169. Direktive, zato što druge ugovorne strane u transakcijama trgovanja vrijednosnim papirima imaju sjedište izvan EU-a. Da je WTL nabavljao usluge za osobnu uporabu, ne bi imao obvezu knjiženja PDV-a na nabavu usluga od pružatelja usluga izvan EU-a pa se tako ne bi postavilo pitanje odbitka PDV-a. WTL-u je međutim rečeno da se od njega zahtijeva knjiženje PDV-a kao da obavlja gospodarsku djelatnost, ali da mu se ne odobrava odbitak pretporeza zato što obavlja djelatnost istovjetnu djelatnosti privatne osobe.
- xii. Oslanjanje HMRC-a na uvodne izjave Direktive 2008/8 i Provedbenu uredbu kako bi podržao svoje tumačenje članka 43. do 45. Direktive je pogrešno. Pripremni akti dokazuju da je zakonodavac Unije razmatrao koje uvjete treba ispuniti kako bi mjesto isporuke bilo mjesto na kojem je smješten poslovni nastan kupca u skladu s člankom 44. Zakonodavac EU-a odlučio je da odlučujući uvjet u članku 44. treba biti „koji nastupa kao takav” kako bi se pravila o mjestu isporuke usluga uskladila s pravilima koja se primjenjuju na stjecanje robe unutar Zajednice.

9 HMRC tvrdi:

- i. Među strankama je nesporno da je WTL porezni obveznik u smislu članka 2. i 9. Direktive. Iako nije porezni obveznik „koji nastupa kao takav” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive, kada primi usluge, obavlja poslovnu djelatnost. U skladu s člankom 19. Provedbene uredbe postoji izričita razlika između privatne i gospodarske djelatnosti.
- ii. Mjesto isporuke usluga mora biti obuhvaćeno člankom 44. Direktive zbog dvaju razloga. Kao prvo, tumačenje članka 44. na način da uključuje isporuke usluga WTL-u jedino je tumačenje koje je u skladu s ciljevima pravila o mjestu isporuke. Kao drugo, tumačenje se podudara s uvodnim izjavama i povezanim odredbama Direktive, Direktive Vijeća 2008/9 i Provedbene uredbe.
- iii. U prilog mišljenju da bi mjesto isporuke trebalo biti mjesto poslovnog nastana WTL-a govori opće načelo da je mjesto isporuke mjesto potrošnje i da PDV u načelu pripada državi članici u kojoj je usluga korištena (vidjeti mišljenje u predmetu Welmorey, t. 22. do 30.).

- iv. Ključni cilj tih pravila jest da bi ona trebala s pravnom sigurnošću utvrditi mjesto isporuke radi izbjegavanja neoporezivanja i dvostrukog oporezivanja, te utvrđivanja prava svake države članice na PDV na isporuke (vidjeti presude Welmorey, t. 39. do 46. i 54. do 56., Srf konsulterna, t. 28. do 29., kao i mišljenje u predmetu RCI Europe, t. 48. do 50.). Stajalište WTL-a jest da se ne primjenjuje nijedno od pravila o mjestu isporuke, što je potpuno u suprotnosti s ključnim ciljem pravne sigurnosti (vidjeti presudu u predmetu SRF konsulterna, t. 21.).
- v. Člankom 18. Provedbene uredbe omogućuje se isporučitelju da, ako kupac nije dostavio identifikacijski broj, pretpostavi da posluje s poreznim obveznikom „osim ako ne raspolaže suprotnom informacijom”, ali ne pruža se sigurnost kada isporučitelj zna da je WTL porezni obveznik koji nije dostavio identifikacijski broj.
- vi. Vežano za uvodne izjave i odredbe:
- a) Člankom 43. Direktive određuje se da se porezni obveznik koji također obavlja djelatnosti koje se ne smatraju oporezivom isporukom robe ili pružanja usluga u skladu s člankom 2. stavkom 1. smatra poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu pružene. Ovaj članak ne primjenjuje se i na kategoriju iz članka 45. jer se taj članak odnosi samo na osobe koje nisu porezni obveznici. Svrha članka 43. može jedino biti proširenje članka 44. ili barem pojašnjenje da se porezni obveznici koji su obuhvaćeni člankom 43. također moraju smatrati obuhvaćenima člankom 44. kada primaju isporuke.
- b) U članku 44. Direktive upotrebljava se izraz „koji nastupa kao takav” samo kako bi se isključilo iz područja njegove primjene one koji nastupaju u privatnom svojstvu. U članku 19. Provedbene uredbe navodi se da se poreznog obveznika koji prima usluge isključivo za osobnu uporabu treba smatrati osobom koja nije porezni obveznik. Iz toga jasno proizlazi da se drugi porezni obveznici (kao što je WTL) ipak trebaju smatrati poreznim obveznicima.
- c) Vežano za članak 43., da bi se osoba smatrala poreznim obveznikom, u smislu članka 44., navedeno nužno znači da se radi o poreznom obvezniku koji djeluje kao takav. Jedina mogućnost koju pravila nude jest da je kupac porezni obveznik koji nastupa kao takav ili da nije porezni obveznik. Budući da potonje nije primjenjivo u slučaju WTL-a, proizlazi da je WTL porezni obveznik.
- d) Iz uvodnih izjava Direktive 2008/08 jasno proizlazi da (i) je opće pravilo za isporuku usluga da se ona treba određivati prema mjestu u kojem primatelj ima poslovni nastan; (ii) porezni obveznici koji također obavljaju neoporezive djelatnosti trebaju se smatrati poreznim obveznicima kada su kupci koji primaju isporuke; i (iii), mjesto

isporuke je mjesto gdje pružatelj usluge ima poslovni nastan samo u slučajevima kada se isporuke pružaju osobama koje nisu porezni obveznici.

- e) S obzirom na obveze pružatelja usluga i poreznih obveznika u skladu s člancima 262. i 196. Direktive, članak 55. Provedbene uredbe treba primijeniti s obzirom na stajalište iz članka 44. Direktive. U skladu s time WTL treba dostaviti svoj identifikacijski broj kada je njegov pružatelj usluge u drugoj državi članici.
- f) Pružatelj usluge ne može pretpostaviti da, u skladu s člankom 18. Provedbene uredbe, ako WTL ne dostavi svoj identifikacijski broj, treba primijeniti članak 45. Direktive kada pružatelj usluge ima suprotnu informaciju, te će stoga trebati utvrditi mjesto isporuke, kao što će trebati učiniti tijela država članica. Rizik od neoporezivanja nastaje ako se pravilima u svakom pojedinom slučaju ne utvrdi mjesto isporuke.
- vii. Pripremni akti ne podupiru stajalište da se područjem primjene članka 44. Direktive obuhvaćaju samo isporuke koje su primile osobe koje nastupaju kao porezni obveznici u skladu s njezinim člankom 2. stavkom 1.
- viii. WTL ne može osnovano podnijeti žalbu zbog nejednakog postupanja: ne može zahtijevati odbitak poreza zato što ne koristi usluge kako bi pružao oporezive isporuke.

Kratak sažetak razloga za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Ne postoji sudska praksa u Ujedinjenoj Kraljevini ili sudska praksa Suda koja razmatra značenje riječi „koji nastupa kao takav” iz članka 44. Direktive, što je glavno pitanje koje se postavlja u sporu. Stoga je prethodna odluka Suda potrebna kako bi Upper Tribunal (Viši sud) donio presudu.