

**Vec C-459/19**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

17. jún 2019

**Vnútroštátny súd:**

Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

13. jún 2019

**Odvolať:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Odporca:**

Wellcome Trust Ltd

---

## **Predmet vnútroštátneho konania**

Záležitosť pred vnútroštátnym súdom sa týka miesta poskytovania, na účely DPH, služieb správy investícií spoločnosti Wellcome Trust Ltd dodávateľmi z krajín mimo EÚ

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad článkov 44 a 45 smernice 2006/112/ES a článku 267 ZFEÚ

## **Položené prejudiciálne otázky**

1. Má sa článok 44 smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť spočívajúcu v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov v rámci správy majetku charitatívneho trustu, poskytuje služby správy investícií osoba mimo Spoločenstva výlučne na účely takejto činnosti, má sa táto osoba považovať za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“?
2. Ak bude odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku záporná a články 46 až 49 smernice sa nebudú uplatňovať, uplatňuje sa na poskytovanie článok 45 smernice alebo sa na poskytovanie neuplatňuje článok 44 ani článok 45?

## **Uvedené ustanovenia práva Únie**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica“) najmä články 2, 9, 43 – 45, 135, 169, 196 a 262

Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), najmä jej odôvodnenia 3 až 7

Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1; ďalej len „vykonávacie nariadenie“), najmä odôvodnenia 2 až 5, 18 a 19 a články 17 až 19 a 55

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“), články 2, 9 a 17

Smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá vrátenia dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 044, 2008, s. 23)

KOM/2003/0822 v konečnom znení, 23. december 2003, „Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb“

Medziinštitucionálny spis Rady Európskej únie 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Medziinštitucionálny spis Rady Európskej únie 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Rada Európskej únie, 16. marec 2006, „Zmenený a doplnený návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, a nariadenie (ES) č. 1798/2003, pokiaľ ide o výmenu informácií“, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Rozsudok z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (ďalej len „rozsudok vo veci TRR“)

Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

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

Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Trstenjak vo veci RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

## **Uvedené ustanovenia vnútroštátnych právnych predpisov**

§ 7A zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994

## **Stručná prezentácia skutkových okolností a konania vo vnútroštátnom konaní**

- 1 Záležitosť pred vnútroštátnym súdom sa týka miesta poskytovania, na účely DPH, služieb správy investícií (ďalej len „služby“) spoločnosti Wellcome Trust Ltd (ďalej len „WTL“) dodávateľmi z krajín mimo EÚ. Existuje zhoda v tom, že i) WTL je zdaniteľnou osobou podľa článkov 2 a 9 smernice; (ii) služby používala na svoju ekonomickú činnosť a nie na súkromné účely; a iii) služby nepoužívala

na zdaniteľné dodania v zmysle článku 2 ods. 1 smernice. Kľúčovou otázkou preto je, či za takýchto okolností možno skonštatovať, že WTL je „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 44 smernice.

- 2 WTL je jediným správcom charitatívneho trustu Wellcome Trust, ktorý poskytuje granty na lekárske výskum. Prijíma príjmy z investícií a vykonáva aj niekoľko vedľajších činností, vrátane predaja, zabezpečovania občerstvenia a prenájmu nehnuteľností, pre ktoré je registrovaná pre DPH. Príjmy z investícií plynú prevažne zo zahraničných investícií, vo vzťahu ku ktorým WTL poskytuje služby investiční manažéri z EÚ, ako aj mimo nej. Príjmy z investícií sú zdrojom väčšiny finančných prostriedkov pre granty, ktoré WTL poskytuje.
- 3 Keď WTL zakúpila služby od dodávateľov z krajín mimo EÚ, urobila tak výlučne na účely svojej neekonomickej činnosti. Žiadnemu dodávateľovi, od ktorého boli tieto služby zakúpené, neposkytla svoje identifikačné číslo pre DPH. Existuje zhoda v tom, že WTL je zdaniteľnou osobou v zmysle článkov 2 a 9 smernice, avšak jej neekonomicke činnosti napriek tomu nepredstavujú súkromné činnosti, ale obchodné činnosti.
- 4 Od roku 2010 bola v prípade spoločnosti WTL účtovaná DPH zo služieb v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na základe toho, že miestom poskytovania je Spojené kráľovstvo. V období od apríla 2016 do júna 2017 spoločnosť WTL uplatnila nároky podľa § 80 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, v rámci ktorých tvrdila, že v súvislosti so službami zaúčtovala nadmernú daň na výstupe z dôvodu, že na základe rozsudku vo veci Wellcome Trust je WTL zdaniteľnou osobou podľa článkov 2 a 9 smernice, ale nie je zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podľa článku 44 smernice, ak vykonáva investičné činnosti, ktoré sú v podstate totožné s činnosťami, ktorými sa Súdny dvor zaoberal v uvedenom rozsudku.
- 5 Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory) (Spojené kráľovstvo) (ďalej len „Súd prvého stupňa“) rozhodol, že služby nepatria do pôsobnosti článku 44, pretože slová „ktorá koná ako taká“ v podstate vylučujú WTL z jeho pôsobnosti; nebolo nevyhnutné, aby dodania (ktoré nespádali pod osobitné pravidlá) patrili do pôsobnosti článku 44 alebo článku 45; a takéto vylúčenie nespôsobilo právnu neistotu, pretože článok 18 vykonávacieho nariadenia znamenal, že dodávateľ sa na určenie, či by mal uplatňovať DPH na svoje dodania, mohol spoľahnúť na to, či mu zákazník poskytol svoje identifikačné číslo pre DPH.
- 6 Súd prvého stupňa tiež rozhodol, že implementácia v Spojenom kráľovstve článku 44, ktorý za miesto poskytovania označil Spojené kráľovstvo na základe toho, že WTL bola zdaniteľnou osobou v obchodnom postavení, nie je v súlade s článkom 44 a musí jej byť priznaný vyhovujúci výklad.
- 7 Dňa 10. októbra 2018 podala Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „HMRC“) odvolanie na Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové

spory) (Spojené kráľovstvo) (ďalej len „Druhostupňový súd“), ktorý konanie prerušil s cieľom podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

### **Základná argumentácia účastníkov vnútroštátneho konania**

8 WTL argumentuje takto:

- i. Požiadavka uvedená v článku 44 smernice sa týka postavenia, v ktorom príjemca dostáva služby.
- ii. V rozsudku vo veci Wellcome Trust Súdny dvor rozhodol, že keď WTL vykonávala svoje investičné činnosti, nebola „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ v zmysle ustanovenia, ktoré je v súčasnosti článkom 2 ods. 1 písm. c) smernice.
- iii. Slovám „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“ uvedenému v článku 44 smernice sa musí v prípade absencie výslovného ustanovenia svedčiaceho o opaku priznať rovnaký účinok a význam ako slovám, ktoré sú uvedené v článku 2 ods. 1 smernice.
- iv. Spôsob, akým WTL vykladá článok 44, napĺňa kontext a ciele právnych predpisov tým, že zabezpečuje konzistentnosť a jednoduchosť.
- v. Normotvorca Únie vložil slová „ktorá koná ako taká“ do článku 44 úmyselne.
- vi. V článku 55 vykonávacieho nariadenia sa vyžaduje, aby WTL „v prípade, že koná ako“ zdaniteľná osoba, poskytla dodávateľom svoje identifikačné číslo pre DPH. WTL svoje identifikačné číslo pre DPH dodávateľom neposkytla, pretože pri prijímaní služieb „nekoná ako“ zdaniteľná osoba.
- vii. V rozsudku vo veci TRR Súdny dvor zdôraznil význam slov „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“ uvedených v šiestej smernici a o veci, o ktorej rozhodoval, rozhodol na základe toho, že tieto slová neboli uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) uvedenej smernice.
- viii. Článok 44 smernice uvádza, že jeho platnosť je podmienená splnením podmienky, že príjemca používa tieto služby na účely svojej ekonomickej činnosti.
- ix. Bolo by to v rozpore so zásadou rovnakého zaobchádzania, aby sa s WTL zaobchádzalo inak ako s a) inou charitatívnou organizáciou, ktorá nakupuje presne tie isté služby, ale nie je registrovaná pre DPH, pretože nevykonáva žiadnu vedľajšiu zdaniteľnú činnosť; a/alebo b) osobou, ktorá používa príslušné služby na súkromné účely (bez ohľadu na to, či je alebo nie je zaregistrovaná pre DPH).

- x. Článok 43 smernice neodporuje žiadnemu z vyššie uvedených návrhov; v súlade s týmto článkom má WTL štatút zdaniteľnej osoby.
- xi. Článok 43 nie je možné vykladať tak, že príjemca sa má považovať za osobu, ktorá „koná ako“ zdaniteľná osoba na účely článku 44, z viacerých dôvodov:
- a) Články 17 až 19 a 55 vykonávacieho nariadenia potvrdzujú, že článok 43 smernice sa týka „štatútu“ a článok 44 „postavenia“;
  - b) Článok 43 nerozlišuje medzi rôznymi druhmi neekonomickej činnosti (či už súkromnej alebo obchodnej);
  - c) Návrh článku 43 výslovne vylučoval súkromné použitie z rozsahu pôsobnosti článku 43. Následné odstránenie tohto vylúčenia preukazuje, že i) súkromné používanie je zahrnuté v článku 43, a že ii) normotvorca Únie sa rozhodol zaobchádzať s osobou ako so zdaniteľnou osobou bez ohľadu na to, či popri svojej ekonomickej činnosti vykonáva alebo nevykonáva aj súkromnú činnosť;
  - d) Podľa analýzy príslušných právnych predpisov vykonanej WTL a Súdom prvého stupňa neexistuje riziko nezdanenia dodaní v rámci EÚ;
  - e) Spôsob, akým HMRC vykladá články 43 a 44, by dostal WTL do nezávideniahodnej pozície. Ak by jej činnosti spojené s obchodovaním s akciami mali ekonomickú povahu, bola by povinná účtovať o DPH z nákupu služieb z krajín mimo EÚ, následne by však mala právo na odpočítanie celej takejto DPH zaplatenej na vstupe, ktorá vznikla podľa článku 135 ods. 1 písm. f) a článku 169 smernice, pretože protistrany jej transakcií s akciami majú sídlo mimo EÚ. Ak by WTL nakupovala služby na osobnú spotrebu, nemala by povinnosť účtovať o DPH z nákupu služieb od dodávateľov z krajín mimo EÚ, otázka odpočítania DPH by teda vôbec nevznikla. Od WTL sa však vyžaduje, aby účtovala o DPH, ako keby vykonávala ekonomickú činnosť, ale odopiera sa jej odpočet dane zaplatenej na vstupe na základe toho, že vykonáva činnosť rovnocennú činnosti súkromnej osoby.
- xii. To, že HMRC sa na podporu svojho výkladu článkov 43 až 45 smernice opiera o odôvodnenia smernice 2008/8 a vykonávacieho nariadenia, je nesprávne. *Travaux préparatoires* preukazujú, že normotvorca EÚ posudzoval, ktoré podmienky musia byť splnené, aby miestom poskytovania mohlo byť miesto odberateľa podľa článku 44. Normotvorca EÚ rozhodol, že na zosúladenie pravidiel o mieste poskytovania služieb s pravidlami uplatniteľnými na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva by podstatnou podmienkou uvedenou v článku 44 malo byť „ktorá koná ako taká“.

9 HMRC tvrdí:

- i. Medzi účastníkmi panuje zhoda o tom, že WTL je zdaniteľnou osobou v zmysle článkov 2 a 9 smernice. Napriek tomu, že nie je zdaniteľnou osobou „ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 2 ods. 1 smernice, keď prijíma služby, vykonáva ekonomickú činnosť. V článku 19 vykonávacieho nariadenia sa výslovne rozlišuje medzi osobnou a ekonomickou činnosťou.
- ii. Miesto poskytovania služieb musí spadať pod článok 44 smernice z dvoch dôvodov. Po prvé, výklad článku 44, podľa ktorého poskytovanie služieb spoločnosti WTL spadá do jeho pôsobnosti, je jediným výkladom, ktorý je v súlade s cieľmi pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania. Po druhé, výklad je v súlade s odôvodneniami a príslušnými ustanoveniami uvedenými v smernici, smernici Rady 2008/9 a vo vykonávacom nariadení.
- iii. Názor, že miestom poskytovania by malo byť miesto, kde je WTL usadená, je podporený všeobecnou zásadou, že miestom poskytovania je miesto spotreby a že povinnosť odviesť DPH v zásade existuje voči členskému štátu, v ktorom sa služba spotrebúva (pozri návrhy vo veci Welmory, body 22 až 30).
- iv. Kľúčovým cieľom pravidiel je, aby s právnou istotou identifikovali miesto poskytovania na zamedzenie nezdanenia a dvojitého zdanenia a na identifikáciu nároku ktoréhokoľvek členského štátu na DPH z poskytnutia (pozri rozsudky vo veci Welmory, body 39 až 46 a 54 až 56, a vo veci Srf konsulterna, body 28 až 29, a návrhy vo veci RCI Europe, body 48 až 50). Stanovisko WTL je také, že sa neuplatňuje žiadne z pravidiel o mieste poskytnutia, čo je úplne v rozpore s hlavným cieľom právnej istoty (pozri rozsudok vo veci Srf konsulterna, bod 21).
- v. Článok 18 vykonávacieho nariadenia umožňuje poskytovateľovi predpokladať, že ak odberateľ neposkytol identifikačné číslo, obchoduje so zdaniteľnou osobou, „pokiaľ poskytovateľ nemá informácie, ktoré svedčia o opak“, neposkytuje však žiadnu istotu v prípade, keď poskytovateľ vie, že WTL je zdaniteľnou osobou, ktorá neposkytla identifikačné číslo.
- vi. Pokiaľ ide o súvisiace odôvodnenia a ustanovenia:
  - a) Článok 43 smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva aj činnosti, ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné dodanie tovaru ani poskytnutie služieb v súlade s článkom 2 ods. 1, sa považuje za zdaniteľnú osobu s ohľadom na všetky služby, ktoré sa jej poskytnú. Tento článok nerozširuje kategóriu podľa článku 45, pretože článok 45 sa vzťahuje iba na nezdaniteľné osoby. Úlohou článku 43 môže byť iba rozšírenie pôsobnosti článku 44, alebo aspoň objasnenie, že zdaniteľné osoby, ktoré patria do pôsobnosti článku 43, musia byť považované za osoby, ktoré patria do pôsobnosti článku 44 aj vtedy, keď sú v postavení, kedy prijímajú dodania.

- b) Článok 44 smernice používa pojem „ktorá koná ako taká“ iba na vylúčenie zo svojej pôsobnosti tých osôb, ktoré konajú v osobnom postavení. Článok 19 vykonávacieho nariadenia stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá prijíma služby výlučne na osobnú spotrebu, sa má považovať za nezdaniteľnú osobu. Z toho jednoznačne vyplýva, že iné zdaniteľné osoby (napríklad WTL) sa majú stále považovať za zdaniteľné osoby.
- c) Rovnako ako v prípade článku 43, byť považovaný za zdaniteľnú osobu musí znamenať, že osoba sa považuje za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, v zmysle článku 44. Jediné možnosti, ktoré pravidlá stanovujú sú, že odberateľ je buď zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, alebo nezdaniteľnou osobou. Z toho vyplýva, že ak WTL nie je nezdaniteľnou osobou, musí byť zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.
- d) Z odôvodnení smernice 2008/08 jednoznačne vyplýva, že i) všeobecné pravidlo pre poskytovanie služieb znie, že by sa mali zakladať na mieste, kde je usadený príjemca; ii) zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú aj nezdaniteľné činnosti, by sa mali považovať za zdaniteľné osoby, ak konajú ako odberatelia prijímajúci dodávky; a iii) miestom poskytovania je miesto, kde je poskytovateľ usadený, iba v prípadoch, keď sa služby poskytujú nezdaniteľným osobám.
- e) Vzhľadom na povinnosti poskytovateľov podľa článku 262 smernice a zdaniteľných osôb podľa jej článku 196 sa článok 55 vykonávacieho nariadenia musí uplatňovať s ohľadom na stanovisko uvedené v článku 44 smernice. WTL by teda mala poskytnúť svoje identifikačné číslo, keď sa je jej poskytovateľ nachádza v inom členskom štáte.
- f) Dodávateľ nemôže podľa článku 18 vykonávacieho nariadenia predpokladať, že ak WTL neposkytuje svoje identifikačné číslo, má sa uplatniť článok 45 smernice v prípade, keď poskytovateľ má k dispozícii informácie o opaku, a preto on (rovnako ako aj orgány členských štátov) bude musieť byť naďalej schopný identifikovať miesto dodania. Riziko nezdanenia vzniká, ak pravidlá v každom prípade neidentifikujú miesto poskytnutia.
- vii. *Travaux préparatoires* nepodporujú tvrdenie, že predmetom pôsobnosti článku 44 smernice sú iba dodania, ktoré boli prijaté osobami konajúcimi ako zdaniteľné osoby v zmysle jej článku 2 ods. 1.
- viii. WTL sa nemôže platne sťažovať na nerovnaké zaobchádzanie: nemôže žiadať o odpočet dane, pretože služby nepoužíva na zdaniteľné dodania.

**Stručné zhrnutie dôvodov podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 10 Neexistuje judikatúra Spojeného kráľovstva ani judikatúra Súdneho dvora, ktorá by posudzovala význam slov „ktorá koná ako taká“ uvedených v článku 44 smernice, ktorý je ústrednou spornou otázkou. Aby teda mohol Druhostupňový súd vydať rozsudok, je nevyhnutné, aby Súdny dvor rozhodol o prejudiciálnej otázke.

PRACOVNÝ DOKUMENT