

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. ožujka 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 43. i 44. – Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav – Mjesto pružanja usluga upravljanja ulaganjima dobrotvornoj organizaciji za njezinu negospodarsku poslovnu aktivnost od strane pružatelja s poslovnim nastanom izvan Europske unije”

U predmetu C-459/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 13. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 17. lipnja 2019., u postupku

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

protiv

Wellcome Trust Ltd,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, M. Ilešić, E. Juhász (izvjestitelj), C. Lycourgos i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Wellcome Trust Ltd, F. Mitchell, *barrister*, i P. Nathwani, C. Millard i H. Grantham, *solicitors*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, Z. Lavery, u svojstvu agenta, uz asistenciju E. Mitrophanous, *barrister*,
- za Irsku, M. Browne, J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. Traversa, *SC*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i A. Armenia, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. lipnja 2020.,

donosi slijede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 44. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2008/8/EZ od 12. velja?e 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora izme?u The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina) i društva Wellcome Trust Ltd (u daljnjem tekstu: WTL), povodom povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) pla?enog u vezi s uslugama koje su pružili investicijski menadžeri s poslovnim nastanom izvan Unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/8

3 Uvodna izjava 4. Direktive 2008/8 glasi:

„Za pružanje usluga poreznim obveznicima op?e pravilo za mjesto pružanja usluga trebalo bi se temeljiti na mjestu gdje svoj poslovni nastan ima primatelj, a ne pružatelj. Za potrebe pravila kojima se odre?uje mjesto pružanja usluga i kako bi se na najmanju mogu?u mjeru svela optere?enja za poslovanje, porezni obveznici koji se tako?er bave neoporezivim djelatnostima smatrat ?e se poreznim obveznicima za sve usluge koje su im pružene. Sli?no tome pravne osobe koje ne podliježu porezu, a koje trebaju platiti PDV, smatraju se poreznim obveznicima. Ove se odredbe u skladu s uobi?ajenim pravilima ne trebaju proširivati na pružanje usluga koje je primio porezni obveznik za svoju vlastitu uporabu ili uporabu svojeg osoblja.”

Direktiva o PDV-u

4 ?lanak 2. stavak 1. navedene direktive predvi?a:

„Slijede?e transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju odre?ene države ?lanice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]

5 ?lanak 9. te direktive, koji se nalazi u njezinoj glavi III., naslovljenoj „Porezni obveznici”, u stavku 1. odre?uje:

„Porezni obveznik’ zna?i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uklju?uju?i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom

aktivnošću. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

6 Glava V. navedene direktive, koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, sadržava, između ostalog, poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”, koje je podijeljeno na tri odjeljka.

7 Odjeljak 1., naslovljen „Definicije”, sastoji se od samo jednog članka, članka 43. Direktive o PDV-u, koji glasi kako slijedi:

„Za potrebe primjene pravila vezano uz mjesto pružanja usluga:

1. porezni obveznik koji također obavlja djelatnosti ili transakcije koje se ne smatraju oporezivom isporukom robe ili pružanja usluga u skladu s člankom 2. stavkom 1. smatra se poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu pružene;

2. pravna osoba koja nije porezni obveznik a koja je identificirana u svrhu PDV-a smatra se poreznim obveznikom.”

8 Odjeljak 2., naslovljen „Opća pravila”, sadržava članke 44. i 45. te direktive.

9 Članak 44. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

10 Članak 45. te direktive propisuje:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

11 Odjeljak 3., naslovljen „Posebne odredbe”, sadržava članke 46. do 59.a Direktive o PDV-u, koje predviđaju niz posebnih poveznica.

Provedbena uredba

12 Uvodna izjava 19. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.; u daljnjem tekstu: Provedbena uredba), glasi:

„Potrebno je pojasniti da kad su isporužene usluge namijenjene za privatnu uporabu poreznog obveznika ili njegovog osoblja, ne smije se smatrati da naveden porezni obveznik djeluje u svojstvu poreznog obveznika. Kako bi se utvrdilo da kupac djeluje u svojstvu poreznog obveznika dovoljno je da kupac dostavi isporužiteljju svoj identifikacijski broj za PDV, osim ako isporužitelj ima informaciju o suprotnom. Također je potrebno osigurati da se jedna usluga stežena za posao, a koja se također koristi u privatne svrhe, oporezuje samo u jednom mjestu.”

13 Poglavlje V. Provedbene uredbe, naslovljeno „Mjesto oporezivih transakcija”, sadržava, među ostalim, odjeljak 4., naslovljen „Mjesto isporuke usluga (članci od 43. do 59. Direktive [o PDV-u])”, koji je podijeljen na jedanaest odsjeka.

14 Odsjek 2., naslovljen „Svojstvo kupca”, sastoji se od samo jednog članka, članak 19. Provedbene uredbe, koji glasi kako slijedi:

„Za potrebe primjene pravila o mjestu isporuke usluga navedenih u člancima 44. i 45. Direktive [o PDV-u], porezni obveznici, ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a za koje se smatra da su porezni obveznici, koji primaju usluge isključivo za osobnu uporabu, uključujući i osobnu uporabu svojeg osoblja, smatraju se osobama koje nisu porezni obveznici.

Osim ako raspolaže suprotnom informacijom, kao što je informacija o prirodi isporuženih usluga, isporužitelj može smatrati da su usluge namijenjene gospodarskoj djelatnosti kupca ako za tu transakciju kupac dostavi svoj osobni identifikacijski broj za PDV.

Ako je ista usluga namijenjena i za osobnu uporabu, uključujući i osobnu uporabu osoblja kupca, i za gospodarsku djelatnost, tada isporuka navedene usluge mora biti obuhvaćena isključivo člankom 44. Direktive [o PDV-u], pod uvjetom da navedeno ne rezultira zlouporabom.”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

15 Relevantna pravila o mjestu pružanja usluga prenesena su u pravo Ujedinjene Kraljevine člankom 7.A Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.), koji glasi kako slijedi:

„Mjesto pružanja usluga

(1) Ovaj se članak primjenjuje za određivanje, za potrebe ovog Zakona, zemlje u kojoj su usluge pružene.

(2) Usluge se smatraju pruženima:

(a) u zemlji kojoj pripada primatelj usluga ako je osoba kojoj su usluge pružene relevantni gospodarski subjekt, a

(b) u suprotnom, u zemlji kojoj pripada pružatelj usluga.

[...]

(4) Za potrebe ovog Zakona, osoba je relevantni gospodarski subjekt u odnosu na isporuku usluga ako:

(a) je porezni obveznik u smislu članka 9. [Direktive o PDV-u],

(b) je registrirana u skladu s ovim Zakonom,

(c) je identificirana u svrhu PDV-a u skladu s pravom države članice koja nije Ujedinjena Kraljevina, ili

(d) je registrirana u skladu sa zakonom Tynwalda za potrebe poreza uvedenih zakonom Tynwalda ili na temelju njega koji odgovaraju [PDV-u],

te osoba usluge prima u svrhe koje nisu sasvim privatne.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 WTL je jedini upravitelj dobrotvorne zaklade Wellcome Trust, koja dodjeljuje bespovratna sredstva za medicinska istraživanja. WTL ostvaruje prihode od ulaganja te obavlja i određene sporedne aktivnosti, među ostalim prodaju, obnovu i iznajmljivanje nekretnina, za koje je registriran kao obveznik PDV-a. Prihodi od ulaganja, kojima se u najvećoj mjeri financiraju dodijeljena bespovratna sredstva, uglavnom dolaze od ulaganja u inozemstvu, u vezi s kojima WTL prima usluge investicijskih menadžera s poslovnim nastanom u Uniji i izvan nje.

17 U presudi od 20. lipnja 1996., *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243) Sud je presudio da pojam „gospodarske aktivnosti” u smislu članka 4. stavka 2. Šeste direktive 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.), sada članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, ne obuhvaća aktivnost upravitelja dobrotvorne zaklade koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira, a obavlja u sklopu upravljanja njezinom imovinom. Prema tome, odbio je WTL-u priznati pravo povrata ulaznog poreza na sve troškove nastale u vezi s njegovim portfeljem izvan Unije.

18 Prema mišljenju Upper Tribunala (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), suda koji je uputio zahtjev, prije svega je nesporno to da je WTL porezni obveznik u smislu članka 2. i 9. Direktive o PDV-u, zatim to da se WTL-ova aktivnost, koja se sastoji u kupnji i prodaji dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom Wellcome Trusta, u bitnome ne razlikuje od aktivnosti koja se razmatrala u navedenoj presudi, i naposljetku to da je ta negospodarska aktivnost poslovne, a ne privatne prirode.

19 Navedeni sud također pojašnjava i da WTL koristi usluge pružatelja usluga izvan Unije isključivo za svoju poslovnu aktivnost i da te usluge nije koristio za oporezive isporuke u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u. Naime, WTL mora voditi računa o dobrotvornom statusu zaklade te mu je zabranjeno baviti se komercijalnom aktivnosti.

20 Od 2010. nadalje WTL je na usluge koje su mu pružali investicijski menadžeri s poslovnim nastanom izvan Unije obrađivao PDV u skladu s mehanizmom obrnute naplate, predviđenom člankom 196. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir Ujedinjenu Kraljevinu kao mjesto pružanja usluga.

21 Između travnja 2016. i lipnja 2017. WTL je podnio zahtjeve za povrat poreza, smatrajući da je u odnosu na navedene usluge obrađivao previsok iznos izlaznih poreza. WTL u biti tvrdi da, iako on jest porezni obveznik na temelju članka 2. i 9. Direktive o PDV-u, on nije porezni obveznik „koji nastupa kao takav”, u smislu članka 44. te direktive.

22 U svojoj je presudi od 10. listopada 2018., *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) prihvatio WTL-ove argumente. Nakon što je istaknuo da nije nužno da pružanje usluga bude obuhvaćeno člankom 44. ili člankom 45. Direktive o PDV-u, taj je sud utvrdio da nacionalne odredbe, kojima je prenesen članak 44. te direktive, a prema kojima je

„mjesto pružanja usluga” bila Ujedinjena Kraljevina za porezne obveznike koji nastupaju u poslovnom svojstvu, nisu u skladu s navedenim ?lankom 44.

23 Uprava za poreze i carine podnijela je žalbu sudu koji je uputio zahtjev.

24 Pred tim je sudom to tijelo tvrdilo, s jedne strane, da se ?lanak 44. Direktive o PDV-u primjenjuje na temelju sadržaja i svrhe te odredbe kao i odredaba koje su s njome povezane i, s druge strane, da se zbog pravne sigurnosti mjesto pružanja usluga mora mo?i utvrditi. Imaju?i pak u vidu da se u ovom predmetu ne tvrdi da je pružanje usluga obuhva?eno ?lankom 45. Direktive o PDV-u ili da se primjenjuje bilo koja od posebnih odredbi iz ?lanaka 46. do 59.a te direktive, mora se primijeniti ?lanak 44. te direktive.

25 Prema mišljenju WTL-a, s obzirom na to da je nesporno da on nije porezni obveznik „koji djeluje kao takav”, u smislu ?lanka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u, kada obavlja ulaga?ke aktivnosti, on ne može biti ni porezni obveznik „koji nastupa kao takav” u smislu ?lanka 44. te direktive.

26 Sud koji je uputio zahtjev navodi da razrješenje spora ovisi o mjestu koje se utvrdi kao mjesto pružanja usluga upravljanja ulaganjima koja je WTL primio od pružatelja usluga koji imaju poslovni nastan izvan Unije. Kako bi se pak moglo utvrditi mjesto pružanja usluga, valja utvrditi treba li WTL smatrati poreznim obveznikom „koji nastupa kao takav”, u smislu ?lanka 44. Direktive o PDV-u.

27 U tim okolnostima, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) odlu?io je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 44. Direktive [o PDV-u] tuma?iti na na?in da se, kada porezni obveznik koji obavlja negospodarsku aktivnost koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira u sklopu upravljanja imovinom dobrotvorne zaklade prima usluge upravljanja ulaganjima od osobe s poslovnim nastanom izvan [Unije] isklju?ivo za potrebe te aktivnosti, navedeni porezni obveznik treba smatrati ‚poreznim obveznikom koji nastupa kao takav’?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje nije?an, i ?lanci 46. do 49. Direktive [o PDV-u] se ne primjenjuju, primjenjuje li se ?lanak 45. [te] direktive na isporuku usluga ili se na nju ne primjenjuju ni ?lanci 44. ili 45.?”

O prethodnim pitanjima

O prvom pitanju

28 Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 44. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da, u slu?aju kada porezni obveznik koji obavlja negospodarsku aktivnost poslovne prirode stje?e usluge za potrebe te negospodarske aktivnosti, te usluge treba smatrati pruženima tom poreznom obvezniku „koji nastupa kao takav”, u smislu tog ?lanka.

29 Kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, u svrhu razrješenja ovog spora koji se pred njim vodi, pitanja suda koji je uputio zahtjev isklju?ivo su vezana za aspekt zajedni?kog sustava PDV-a koji se odnosi na utvr?ivanje mjesta pružanja usluga. U tom pogledu, iz tog ?lanka 44. proizlazi da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja.

30 Valja primijetiti da se uvjet iz ?lanka 44. Direktive o PDV-u, prema kojem porezni obveznik treba nastupati, odnosno djelovati kao takav, pojavljuje i u ?lanku 2. stavku 1. te direktive.

31 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da, u svrhu primjene potonje odredbe, porezni obveznik nastupa kao takav kada djeluje za potrebe svoje gospodarske aktivnosti, u smislu ?lanka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 8. ožujka 2001., Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, t. 24. i 29. i od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 40.).

32 Što se pak ti?e aktivnosti iz glavnog postupka, koja se sastoji od kupnje i prodaje dionica i drugih vrijednosnih papira koje WTL obavlja u svojstvu upravitelja dobrotvorne zaklade u sklopu upravljanja imovinom te zaklade, Sud je ve? presudio da pojam „gospodarska aktivnost” u smislu ?lanka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u ne uklju?uje aktivnost te vrste (vidjeti, po analogiji, presudu od 20. lipnja 1996., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, t. 41.).

33 Prema tome, u okviru obavljanja takve aktivnosti WTL nije „porezni obveznik koji djeluje kao takav”, u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (c) te direktive.

34 Ipak, suprotno onomu što tvrdi WTL, iz toga nužno ne slijedi to da se on ne može smatrati ni „poreznim obveznikom koji nastupa kao takav” u svrhu primjene ?lanka 44. navedene direktive, s obzirom na to da taj ?lanak samo odre?uje, kako je to utvr?eno u to?ki 29. ove presude, da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav, u na?elu, mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja.

35 Naime, imaju?i u vidu zahtjeve jedinstvenosti i uskla?enosti pravnog sustava Unije, pojmovi koji se koriste u aktima donesenima u istom podru?ju moraju imati isto zna?enje, osim ako zakonodavac Unije nije izrazio druk?iju namjeru (vidjeti, u tom smislu, presudu od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

36 Iz ?lanka 43. Direktive o PDV-u pak proizlazi da je zakonodavac Unije htio izrazu „porezni obveznik koji nastupa kao takav” u smislu ?lanka 44. te direktive, dati druk?ije zna?enje od onog koje on ima na temelju ?lanka 2. stavka 1. navedene direktive.

37 U tom pogledu, valja istaknuti da ?lanak 43. stavak 1. Direktive o PDV-u izri?ito navodi da se, u svrhu primjene pravila o mjestu pružanja usluga, porezni obveznik koji pruža usluge koje podliježu PDV-u, u smislu ?lanka 2. stavka 1. te direktive i usluge „koje se ne smatraju [oporezivim pružanjem usluga] u skladu s [potonjom odredbom], smatra [...] poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu pružene”. Zakonodavac Unije je dakle u tom ?lanku 43. to?ki 1. predvidio široku i derogativnu definiciju pojma „porezni obveznik”, u isklju?ivom cilju primjene pravila o mjestu pružanja usluga.

38 Iz toga slijedi da, u pogledu ?lanka 43. to?ke 1. Direktive o PDV-u, porezni obveznik može nastupati kao takav u smislu ?lanka 44. te direktive, ?ak i kada djeluje za potrebe svojih negospodarskih aktivnosti.

39 Imaju?i to u vidu, tuma?enje ?lanaka 43. i 44. Direktive o PDV-u ne može dovesti do situacije u kojoj se subjekti koji su porezni obveznici u smislu ?lanka 43. to?ke 1. te direktive, i kojima su pružene usluge, uvijek smatraju poreznim obveznicima koji nastupaju kao takvi.

40 Naime, valja podsjetiti na to da porezni obveznik koji ostvari transakciju u privatnom svojstvu ne djeluje kao porezni obveznik, u smislu ?lanka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, t. 18. i navedenu sudsku praksu). Osim toga, u okviru strukture zajedni?kog sustava PDV-a, razlika izme?u gospodarskih aktivnosti i negospodarskih aktivnosti u?injena je u skladu s kriterijima koji se razlikuju od onih na temelju kojih je u?injena razlika izme?u korištenja u poslovne svrhe i

korištenja za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, osobito za privatne svrhe (presuda od 15. rujna 2016., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, t. 32.).

41 Vode?i ra?una o derogatornom karakteru pojma „porezni obveznik koji nastupa kao takav”, u smislu ?lanka 44. Direktive o PDV-u, okolnost da se poreznog obveznika koji ne djeluje za potrebe svojih gospodarskih aktivnosti treba, samo u svrhu primjene tog ?lanka, smatrati poreznim obveznikom koji nastupa kao takav, ne može prema tome dovesti to toga da taj porezni obveznik opet bude obuhva?en podru?jem primjene navedenog ?lanka kada djeluje ne samo za potrebe svojih negospodarskih aktivnosti nego, osim toga, i u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, a osobito u privatne svrhe.

42 Prema tome, u svrhu primjene ?lanka 44. Direktive o PDV-u, valja pojasniti da porezni obveznik nastupa kao takav u odnosu na svoje negospodarske aktivnosti ako ih obavlja u poslovne svrhe.

43 U ovom pak slu?aju, kao što to proizlazi iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, nesporno je da je negospodarska aktivnost koju WTL obavlja u svojstvu upravitelja dobrotvorne zaklade u sklopu upravljanja imovinom zaklade Wellcome Trust, a koja se sastoji u kupnji i prodaji dionica i drugih vrijednosnih papira, poslovna aktivnost, a ne aktivnost privatnog karaktera, i da su te usluge upravljanja ulaganjima koje obavljaju osobe s poslovnim nastanom izvan Unije pružene WTL-u isklju?ivo u svrhu te poslovne aktivnosti.

44 Takvo je tuma?enje potkrijepljeno normativnim kontekstom u kojem se nalazi ?lanak 44. Direktive o PDV-u. Kao prvo, uvodna izjava 4. Direktive 2008/8 osobito navodi da bi se, za pružanje usluga poreznim obveznicima, op?e pravilo za mjesto pružanja usluga trebalo temeljiti na mjestu gdje svoj poslovni nastan ima primatelj i da ?e se porezni obveznici koji se tako?er bave neoporezivim aktivnostima smatrati poreznim obveznicima za sve usluge koje su im pružene. Me?utim, iz posljednje re?enice te uvodne izjave 4. proizlazi da se odredbe kojima se provode ta uobi?ajena pravila ne trebaju proširivati na pružanje usluga koje je primio porezni obveznik za svoju vlastitu uporabu ili uporabu svojeg osoblja.

45 Kao drugo, u skladu s uvodnom izjavom 19. Provedbene uredbe: „[p]otrebno je pojasniti da kad su isporu?ene usluge namijenjene za privatnu uporabu poreznog obveznika ili njegovog osoblja, ne smije se smatrati da navedeni porezni obveznik djeluje u svojstvu poreznog obveznika”. U istom smislu, ?lanak 19. prvi podstavak te provedbene uredbe odre?uje da se „[z]a potrebe primjene pravila o mjestu isporuke usluga navedenih u ?lancima 44. i 45. Direktive [o PDV-u], porezni obveznici, ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a za koje se smatra da su porezni obveznici, koji primaju usluge isklju?ivo za osobnu uporabu, uklju?uju?i osobnu uporabu svojeg osoblja, smatraju [...] osobama koje nisu porezni obveznici”.

46 Prema tome, valja smatrati da se, u slu?aju da porezni obveznik koji obavlja negospodarsku aktivnost dobiva usluge za potrebe te negospodarske aktivnosti, te usluge pružaju tom poreznom obvezniku koji nastupa kao takav, u smislu ?lanka 44. Direktive o PDV-u, uz iznimku usluga koje su namijenjene za osobnu uporabu poreznog obveznika, ili za osobnu uporabu njegova osoblja.

47 U tom pogledu, WTL-ov argument koji se odnosi na na?elo jednakog postupanja, a kojim pokušava osporiti takvo tuma?enje, treba odbaciti.

48 Sud je doduše ve? presudio da se za upravitelja zaklade koji se na?e u situaciji poput one u kojoj se nalazi WTL treba, u pogledu ?lanka 9. Direktive o PDV-u, smatrati da je ograni?en na upravljanje ulaga?kim portfeljem poput privatnog ulaga?a (vidjeti, po analogiji, presudu od 20. lipnja 1996., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, t. 36.).

49 Međutim, iz činjenice da WTL, time što upravlja ulagačkim portfeljem, obavlja aktivnosti slične onima koje obavlja privatni ulagač, ne može se zaključiti da WTL navedene aktivnosti obavlja za osobne potrebe.

50 Naime, kao što to proizlazi iz točke 43. ove presude, s obzirom na to da ta WTL-ova gospodarska aktivnost nije privatnog karaktera, njegova situacija nije usporediva sa situacijom osoba koje dobivaju usluge isključivo za svoje osobne potrebe ili potrebe svojeg osoblja. Za razliku od potonjih, na WTL se, kao poreznog obveznika, primjenjuje zajednički sustav PDV-a.

51 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo prethodno pitanje valja odgovoriti da članak 44. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u slučaju kada porezni obveznik koji obavlja gospodarsku aktivnost poslovne prirode stječe usluge za potrebe te gospodarske aktivnosti, te usluge treba smatrati pruženima tom poreznom obvezniku „koji nastupa kao takav”, u smislu tog članka.

Drugo pitanje

52 Uzevši u obzir odgovor dan na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

53 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 44. Direktive Vijeća 2006/112/EU od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, u slučaju kada porezni obveznik koji obavlja gospodarsku aktivnost poslovne prirode stječe usluge za potrebe te gospodarske aktivnosti, te usluge treba smatrati pruženima tom poreznom obvezniku „koji nastupa kao takav”, u smislu tog članka.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski