

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 17. marca 2021 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – články 43 a 44 – Miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká – Miesto poskytovania služieb správy investícií charitatívnej organizácii na účely neekonomickej činnosti poskytovateľmi usadenými mimo Európskej únie“

Vo veci C-459/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo] z 13. júna 2019 a doručený Súdnemu dvoru 17. júna 2019, ktorý súvisí s konaním:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Wellcome Trust Ltd,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia M. Ilešič, E. Juhász (spravodajca), C. Lycourgos a I. Jarukaitis,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Wellcome Trust Ltd, v zastúpení: F. Mitchell, barrister, P. Nathwani, C. Millard a H. Grantham, solicitors,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Lavery, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci E. Mitrophanous, barrister,
- Írsko, v zastúpení: M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci N. Travers, SC,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. júna 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) a spoločnosťou Wellcome Trust Ltd (ďalej len „WTL“) vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH) odvedenej v súvislosti so službami, ktoré poskytli investiční manažéri usadení mimo Únie.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/8

3 Odôvodnenie 4 smernice 2008/8 uvádza:

„Pokiaľ ide o služby poskytované zdaniteľným osobám, všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb by sa malo zakladať skôr na mieste, kde je usadený príjemca, ako na mieste, kde je usadený poskytovateľ. Na účely určenia pravidiel o mieste poskytovania služieb a na účely minimalizácie zaťaženia podnikov by sa zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú aj nezdaniteľné činnosti, mali považovať za zdaniteľné na účely všetkých služieb, ktoré sa im poskytnú. Podobne by sa nezdaniteľné právnické osoby, ktoré sú identifikované pre DPH, mali považovať za zdaniteľné osoby. Tieto ustanovenia by sa v súlade s bežnými pravidlami nemali vzťahovať na poskytovanie služieb zdaniteľnej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov.“

Smernica o DPH

4 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

5 Článok 9 tejto smernice, nachádzajúci sa v jej hlave III s názvom „Zdaniteľné osoby“, v odseku 1 stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby

vrátane ťažobných a poťnohospodárskych ťinností a ťinností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou ťinnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

6 Hlava V uvedenej smernice týkajúca sa miesta zdaniteťných transakcií zahťa okrem iného kapitolu 3, nazvanú „Miesto poskytovania sluťieb“, ktorá je rozdelená do troch oddielov.

7 Oddiel 1, nazvaný „Vymedzenie pojmov“, obsahuje jediný ťlánok, ťlánok 43 smernice o DPH, ktorý znie:

„Na účely uplatťovania pravidiel o mieste poskytovania sluťieb:

1) sa zdaniteťná osoba, ktorá vykonáva aj ťinnosti alebo transakcie, ktoré sa nepovaťujú za zdaniteťné dodanie tovaru ani poskytnutie sluťieb v súlade s ťlánkom 2 ods. 1, považuje za zdaniteťnú osobu s ohťadom na všetky sluťby, ktoré sa jej poskytnú;

2) sa nezdaniteťná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, považuje za zdaniteťnú osobu.“

8 Oddiel 2 tejto kapitoly, nazvaný „Všeobecné pravidlá“, zahťa ťlánky 44 a 45 tejto smernice.

9 ťlánok 44 uvedenej smernice znie takto:

„Miestom poskytovania sluťieb zdaniteťnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ťinnosti. Ak sa však tieto sluťby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteťnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ťinnosti, miestom poskytovania týchto sluťieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareť. Ak takéto sídlo ekonomickej ťinnosti alebo stála prevádzkareť neexistuje, miestom poskytovania sluťieb je miesto, kde má zdaniteťná osoba, ktorá uvedené sluťby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdrťiava.“

10 ťlánok 45 tej istej smernice stanovuje:

„Miestom poskytovania sluťieb nezdaniteťnej osobe je miesto, kde má poskytovateť zriadené sídlo svojej ekonomickej ťinnosti. Ak sa však tieto sluťby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateťa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej ťinnosti, miestom poskytovania týchto sluťieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareť. Ak takéto sídlo ekonomickej ťinnosti alebo stála prevádzkareť neexistuje, miestom poskytovania sluťieb je miesto, kde má poskytovateť trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdrťiava.“

11 Oddiel 3, nazvaný „Osobitné ustanovenia“, obsahuje ťlánky 46 až 59a smernice o DPH, ktoré stanovujú rad osobitných prípadov týkajúcich sa miesta poskytovania.

Vykonávacie nariadenie

12 Odôvodnenie 19 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) ť. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1, ťalej len „vykonávacie nariadenie“), stanovuje:

„Malo by sa spresniť, ťe ak sluťby poskytované zdaniteťnej osobe sú urťené na osobnú spotrebu, vrátane spotreby zamestnancov odberateťa, táto zdaniteťná osoba sa nemôťe považovať za konajúcu v postavení zdaniteťnej osoby. Ak odberateť oznámi poskytovateťovi svoje identifikaťné ťíslo pre DPH, postaťuje to na to, aby sa stanovilo, ťe odberateť koná v postavení zdaniteťnej osoby, pokiať poskytovateť nemá informácie, ktoré svedťia o opaku. Malo

by sa taktiež zaistiť, že jedna služba, ktorá sa prijme na účel podnikania, ale použije sa aj na osobné účely, sa zdaťuje len v jednom mieste.“

13 Kapitola V vykonávacieho nariadenia s názvom „Miesto zdaniteľných transakcií“ obsahuje okrem iného oddiel 4, nazvaný „Miesto poskytovania služieb (články 43 až 59 smernice [o DPH]),“ ktorý je rozdelený do jedenástich pododdielov.

14 Pododdiel 2, nazvaný „Postavenie odberateľa“, obsahuje jediný článok, a to článok 19 vykonávacieho nariadenia, ktorý znie:

„Na účely uplatňovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v článkoch 44 a 45 smernice [o DPH], sa zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba považovaná za zdaniteľnú osobu, ktorá prijíma služby výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdaniteľnú osobu.

Pokiaľ poskytovateľ nemá informácie, ktoré svedčia o opaku, ako napríklad informácie o povahe poskytovaných služieb, môže tieto služby považovať za služby určené na účely podnikania odberateľa, ak odberateľ pre túto transakciu oznámil svoje individuálne identifikačné číslo pre DPH.

V prípade, že je jedna a tá istá služba určená tak na osobnú spotrebu vrátane spotreby zamestnancov odberateľa, ako aj na účely podnikania, na poskytovanie tejto služby sa vzťahuje výlučne článok 44 smernice [DPH], za predpokladu, že nedochádza k zneužitiu.“

Právo Spojeného kráľovstva

15 Príslušné ustanovenia o mieste poskytovania služieb sú do práva Spojeného kráľovstva prebraté v § 7A Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994), ktorý stanovuje:

„Miesto poskytovania služieb

1. Tento paragraf sa uplatní na určenie krajiny, v ktorej sa služby poskytujú, na účely tohto zákona.

2. Služby sa považujú za poskytované:

a) v krajine príjemcu, pokiaľ je osoba, ktorej sa služby poskytujú, príslušným podnikateľským subjektom, a

b) v opačnom prípade v krajine poskytovateľa.

...

4. Na účely tohto zákona je osoba príslušným podnikateľským subjektom vo vzťahu k poskytnutiu služieb, pokiaľ:

a) je to zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 [smernice o DPH];

b) je registrovaná podľa tohto zákona;

c) je identifikovaná na účely DPH v súlade s právom iného členského štátu, než je Spojené kráľovstvo, alebo

d) je registrovaná podľa zákona parlamentu ostrova Man na účely dane upravenej zákonom

parlamentu ostrova Man, ktorá zodpovedá [DPH],

a služby osobe nie sú poskytované v plnej miere na súkromné účely.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Spoločnosť WTL je jediným správcom charitatívneho trustu Wellcome Trust, ktorý poskytuje granty na medicínsky výskum. WTL má príjmy z investícií a vykonáva aj niektoré menšinových činností, v súvislosti s ktorými je registrovaná na účely DPH, okrem iného predaj tovaru, zabezpečovanie obstarávania a prenájom nehnuteľností. Príjmy z investícií, ktoré predstavujú väčšinu finančných prostriedkov pre poskytnuté granty, plynú prevažne zo zahraničných investícií, vo vzťahu ku ktorým spoločnosť WTL poskytuje služby investiční manažéri z Únie, ako aj mimo nej.

17 V rozsudku z 20. júna 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), Súdny dvor rozhodol, že pojem „hospodárske činnosti“ v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorý sa neskôr stal článkom 9 ods. 1 smernice o DPH, nezahŕňa činnosť spočívajúcu v tom, že správca nakupuje a predáva akcie a ďalšie cenné papiere pri spravovaní aktív charitatívneho trustu. V dôsledku toho bolo spoločnosť WTL odmietnuté vrátenie dane zaplatenej na vstupe v súvislosti so všetkými nákladmi, ktoré jej vznikli vo vzťahu k portfóliu mimo Únie.

18 Podľa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo], ktorý je vnútroštátnym súdom, je nesporné, že spoločnosť WTL je po prvé zdaniteľnou osobou v zmysle článkov 2 a 9 smernice o DPH, hoci spoločnosť WTL v nákupe a predaji akcií a ďalších cenných papierov spoločnosťou WTL v rámci správy majetku Wellcome Trust zostala vo vzťahu k posudzovanej činnosti v uvedenom rozsudku nezmenená a napokon, že táto neekonomická činnosť je podnikateľskou, a nie súkromnou činnosťou.

19 Uvedený súd tiež spresňuje, že spoločnosť WTL použila služby prijaté od poskytovateľov usadených mimo Únie výlučne na svoju podnikateľskú činnosť a tieto služby nepoužila na zdaniteľné poskytnutie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH. Spoločnosť WTL musí totiž brať do úvahy predovšetkým charitatívnu povahu trustu a nesmie obchodovať.

20 Od roku 2010 spoločnosť WTL priznávala DPH zo služieb, ktoré jej poskytli investiční manažéri usadení mimo Únie, v súlade s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti stanoveným v článku 196 smernice o DPH na základe toho, že miestom poskytovania bolo Spojené kráľovstvo.

21 Od apríla 2016 do júna 2017 predložila spoločnosť WTL žiadosti o vrátenie z dôvodu, že podľa jej názoru priznala daň na výstupe v nadmernej výške vo vzťahu k uvedeným službám. Spoločnosť WTL v podstate tvrdila, že hoci je zdaniteľnou osobou podľa článkov 2 a 9 smernice o DPH, nie je zdaniteľnou osobou, „ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 44 tejto smernice.

22 Vo svojom rozsudku z 10. októbra 2018 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] vyhovel tvrdeniam spoločnosti WTL. Potom, čo tento súd uviedol, že nie je potrebné, aby sa na poskytovanie služieb vzťahoval buď článok 44 alebo článok 45 smernice o DPH, dospel k záveru, že vnútroštátne ustanovenia, ktorými bol prebratý článok 44 tejto smernice a ktoré ako „miesto poskytovania služieb“ určil Spojené kráľovstvo pre zdaniteľné osoby konajúce ako podnikatelia, nie sú v súlade s uvedeným článkom

44.

23 Daťová a colná správa podala odvolanie na vnútroštátny súd.

24 Tento orgán pred týmto súdom jednak tvrdil, že článok 44 smernice o DPH sa uplatní na základe znenia a účelu tohto ustanovenia, ako aj súvisiacich ustanovení, a že jednak z dôvodu právnej istoty musí byť možné určiť miesto poskytovania služieb. Keďže spoločnosť WTL však v prejednávanej veci netvrdí, že poskytovanie služieb patrí do pôsobnosti článku 45 smernice o DPH alebo že sa uplatní jedno z osobitných ustanovení článkov 46 až 59a smernice, znamená to, že by sa mal uplatniť článok 44 uvedenej smernice.

25 Podľa spoločnosti WTL, keďže je nesporné, že nie je „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ na účely článku 2 ods. 1 smernice o DPH, keď vykonáva svoje investičné činnosti, nemôže byť ani zdaniteľnou osobou, ktorá „koná ako taká“ v zmysle článku 44 tej istej smernice.

26 Vnútroštátny súd uvádza, že riešenie sporu závisí od miesta, ktoré treba uznať ako miesto poskytovania služieb správy investícií, ktoré spoločnosť WTL prijala od poskytovateľov usadených mimo Únie. Na to, aby bolo možné určiť miesto tohto poskytovania služieb, však treba zistiť, či sa má spoločnosť WTL považovať za zdaniteľnú osobu, „ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 44 smernice o DPH.

27 Za týchto podmienok Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 44 smernice [o DPH] 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 [Únie] 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 [o DPH] sa nebudú uplatňovať, uplatňuje sa na poskytovanie článku 45 [tejto] smernice, alebo sa na poskytovanie neuplatňuje ani článok 44 ani článok 45 [uvedenej smernice]“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 44 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak sú zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť ako podnikateľskú činnosť, na účely tejto neekonomickej činnosti poskytnuté služby, majú sa tieto služby považovať za služby poskytnuté tejto zdaniteľnej osobe, „ktorá koná ako taká“ v zmysle tohto článku.

29 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, otázky vnútroštátneho súdu sa na účely vyriešenia sporu, ktorý prejednáva, týkajú len aspektu spoločného systému DPH týkajúceho sa určenia miesta poskytovania služieb. V tejto súvislosti z tohto článku 44 vyplýva, že miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je v zásade miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

30 Treba poznamenať, že podmienka nachádzajúca sa v článku 44 smernice o DPH, podľa ktorej musí zdaniteľná osoba konať ako taká, je tiež uvedená v článku 2 ods. 1 tejto smernice.

- 31 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely uplatnenia tohto posledného ustanovenia zdaniteľná osoba koná ako taká, ak koná na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, body 24 a 29, ako aj z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 40).
- 32 Pokiaľ však ide o činnosť dotknutú vo veci samej, ktorá spočíva v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov spoločnosťou WTL ako správcom v rámci správy majetku jej charitatívneho trustu, Súdny dvor už rozhodol, že pojem „ekonomická činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH nezahŕňa činnosť takejto povahy (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, bod 41).
- 33 Spoločnosť WTL preto v rámci výkonu takejto činnosti nie je „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice.
- 34 Na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť WTL, však z toho nevyhnutne nevyplýva, že ju nemožno považovať ani za „zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká“ na účely uplatnenia článku 44 uvedenej smernice, pretože tento článok len stanovuje, ako bolo uvedené v bode 29 tohto rozsudku, že miesto, kde sa poskytujú služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, v zásade zodpovedá sídlu ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby.
- 35 Aj keď vzhľadom na požiadavky jednotnosti právneho poriadku Únie a jeho koherentnosti musia mať pojmy použité aktmi prijatými v tej istej oblasti ten istý význam, neplatí to v prípade, keď normotvorca Únie vyjadril odlišnú vôľu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, bod 37 a citovanú judikatúru).
- 36 Z článku 43 smernice o DPH pritom vyplýva, že normotvorca Únie zamýšľal dať výrazu „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 44 tejto smernice iný význam, než aký má podľa článku 2 ods. 1 uvedenej smernice.
- 37 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 43 bod 1 smernice o DPH konkrétne stanovuje, že na účely uplatňovania pravidiel o mieste poskytovania služieb sa zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva tak zdaniteľné poskytovanie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 tejto smernice, ako aj činnosti, „ktoré sa nepovažujú za zdaniteľné... poskytnutie služieb v súlade [s týmto posledným uvedeným ustanovením], považuje za zdaniteľnú osobu s ohľadom na všetky služby, ktoré sa jej poskytnú“. Normotvorca Únie tak v tomto článku 43 bode 1 stanovil širokú a odchylnú definíciu pojmu „zdaniteľná osoba“ len na účely uplatnenia pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb.
- 38 Z toho vyplýva, že s prihliadnutím na článok 43 bodu 1 smernice o DPH môže zdaniteľná osoba konať ako taká v zmysle článku 44 tejto smernice, aj keď koná na účely svojich neekonomických činností.
- 39 Výklad článkov 43 a 44 smernice o DPH však nemôže viesť k situácii, v ktorej sa vždy vychádza z toho, že subjekty, ktoré sú zdaniteľnými osobami v zmysle článku 43 bodu 1 tejto smernice a ktorým sa služby poskytujú, konajú ako také.
- 40 Treba totiž pripomenúť, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytne plnenie ako súkromná osoba, nekoná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, bod 18 a citovanú judikatúru). Okrem toho v rámci štruktúry spoločného systému DPH sa rozlišovanie medzi ekonomickými činnosťami a neekonomickými činnosťami riadi inými kritériami, než ktoré rozlišujú

medzi použitím na podnikateľské účely a použitím na účely iné ako podnikateľské, najmä súkromné (rozsudok z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, bod 32).

41 Vzhľadom na to, že pojem „zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká“ v zmysle článku 44 smernice o DPH má povahu výnimky, okolnosť, že len na účely uplatnenia tohto článku sa musí zdaniteľná osoba, ktorá nekoná na účely svojich ekonomických činností, považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká, nemôže preto viesť k tomu, že táto zdaniteľná osoba naopak spadá do pôsobnosti uvedeného článku, ak koná nielen na účely svojich neekonomických činností, ale okrem toho, v rámci nepodnikateľskej činnosti, najmä na súkromné účely.

42 V dôsledku toho treba na účely uplatnenia článku 44 smernice o DPH spresniť, že zdaniteľná osoba koná ako taká, pokiaľ ide o jej neekonomické činnosti, pokiaľ sú vykonávané ako podnikateľská činnosť.

43 Ako však vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, v prejednávanej príhode je nesporné, že neekonomická činnosť vykonávaná spoločnosťou WTL ako správcom, ktorá spočíva v nákupe a predaji akcií a iných cenných papierov v rámci správy majetku Wellcome Trust, je podnikateľskou činnosťou, a nie súkromnou činnosťou, a že osoba usadená mimo Únie poskytuje služby správy investícií spoločnosti WTL výlučne na účely tejto podnikateľskej činnosti.

44 Taký výklad je podporený normatívnym kontextom, do ktorého článok 44 smernice o DPH spadá. V prvom rade odôvodnenie 4 smernice 2008/8 predovšetkým uvádza, že pokiaľ ide o služby poskytované zdaniteľným osobám, všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb by sa malo zakladať skôr na mieste, kde je usadený príjemca, a že zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú aj nezdaniteľné činnosti, by sa mali považovať za zdaniteľné na účely všetkých služieb, ktoré sa im poskytnú. Z poslednej vety tohto odôvodnenia 4 však vyplýva, že ustanovenia vykonávajúce tieto bežné pravidlá by sa nemali vzťahovať na poskytovanie služieb zdaniteľnej osobe, ktorá ich prijíma na vlastnú osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov.

45 V druhom rade odôvodnenie 19 vykonávacieho nariadenia stanovuje, že by sa „malo... spresniť, že ak služby poskytované zdaniteľnej osobe sú určené na osobnú spotrebu, vrátane spotreby zamestnancov odberateľa, táto zdaniteľná osoba sa nemôže považovať za konajúcu v postavení zdaniteľnej osoby“. V rovnakom zmysle článok 19 prvý odsek tohto vykonávacieho nariadenia stanovuje, že „na účely uplatňovania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb ustanovených v článkoch 44 a 45 smernice [o DPH] sa zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba považovaná za zdaniteľnú osobu, ktorá prijíma služby výlučne na svoju osobnú spotrebu, vrátane spotreby svojich zamestnancov, považuje za nezdaniteľnú osobu“.

46 V dôsledku toho treba dospieť k záveru, že v prípade, ak sú zdaniteľnej osobe vykonávajúcej neekonomickú činnosť poskytnuté služby na účely tejto neekonomickkej činnosti, sú tieto služby poskytnuté tejto zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, v zmysle článku 44 smernice o DPH, s výnimkou služieb, ktoré sú určené na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo spotrebu jej zamestnancov.

47 V tejto súvislosti treba zamietnuť tvrdenie spoločnosti WTL týkajúce sa zásady rovnosti zaobchádzania, ktorého cieľom je spochybniť takýto výklad.

48 Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že správca, ktorý sa nachádza v takej situácii, ako je situácia spoločnosti WTL, sa má s prihliadnutím na článok 9 smernice o DPH považovať za správcu, ktorý sa rovnako ako súkromný investor obmedzuje na správu investičného portfólia (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243,

49 Zo skutočnosti, že spoločnosť WTL tým, že spravuje investičné portfólio, vykonáva činnosti podobné tým, ktoré vykonáva súkromný investor, však nemôže vyplývať, že spoločnosť WTL vykonáva uvedené činnosti na súkromné účely.

50 Ako totiž vyplýva z bodu 43 tohto rozsudku, vzhľadom na to, že táto neekonomická činnosť spoločnosti WTL nie je súkromnou činnosťou, nie je jej situácia porovnateľná so situáciou osôb, ktorým sú poskytnuté služby len na osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov. Na rozdiel od týchto posledných uvedených osôb sa na spoločnosť WTL ako zdaniteľnú osobu vzťahuje spoločný systém DPH.

51 S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 44 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak sú zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť ako podnikateľská činnosť, na účely tejto neeconomickej činnosti poskytnuté služby, majú sa tieto služby považovať za služby poskytnuté tejto zdaniteľnej osobe, „ktorá koná ako taká“ v zmysle tohto článku.

O druhej otázke

52 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú položenú prejudiciálnu otázku.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak sú zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva neekonomickú činnosť ako podnikateľská činnosť, na účely tejto neeconomickej činnosti poskytnuté služby, majú sa tieto služby považovať za služby poskytnuté tejto zdaniteľnej osobe, „ktorá koná ako taká“ v zmysle tohto článku.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.