

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

17. března 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 43 a 44 – Místo poskytnutí služby osob povinné k dani, která jedná jako taková – Místo poskytnutí služby správy investic, kterou přijala dobročinná organizace pro neekonomické profesní činnosti od poskytovatelů usazených mimo Unii“

Ve věci C-459/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království], ze dne 13. června 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 17. června 2019, v řízení

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Wellcome Trust Ltd,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, M. Ilešič, E. Juhász (zpravodaj), C. Lycourgos a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Wellcome Trust Ltd F. Mitchellem, barrister, jakož i P. Nathwanim, C. Millard a H. Grantham, solicitors,
- za vládu Spojeného království Z. Lavery, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s E. Mitrophanous, barrister,
- za Irsko M. Browne a J. Quaney, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s N. Traversem, SC,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Armenia, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. března 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (daňová a celní správa, Spojené království) a společností Wellcome Trust Ltd (dále jen „WTL“) ve věci vrácení daní z přidané hodnoty (DPH) odvedené v souvislosti se službami, které poskytli investiční správci usazení mimo Unii.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/8

3 Bod 4 odvodňovací směrnice 2008/8 stanoví:

„V případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se obecné pravidlo o místě poskytnutí služby mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby, než k místu, kde je usazen poskytovatel služby. Pro účely stanovení pravidel týkajících se místa poskytnutí služby a za účelem snížení zatížení hospodářských subjektů na minimum by se osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nepodléhající dani, měla považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí byly poskytnuty. Podobně by se právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikována pro účely DPH, měla považovat za osobu povinnou k dani. V souladu s obecnými pravidly by se tato ustanovení neměla týkat poskytnutí služby, která je osobou povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.“

Směrnice o DPH

4 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5 Článek 9 této směrnice, který se nachází v hlavě III této směrnice, nadepsaný „Osoby povinné k dani“, v odstavci 1 stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících

služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

6 Hlava V uvedené sm?rnice, která se týká místa zdanitelného pln?ní, obsahuje zejména kapitulu 3 nadepsanou „Místo poskytnutí služby“, která je rozd?lena do t?í oddíl?.

7 Oddíl 1, nadepsaný „Definice“, obsahuje jediný ?lánek, a sice ?lánek 43 sm?rnice o DPH, který zní následovn?:

„Pro ú?ely uplat?ování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že:

1) osoba povinná k dani, která provádí i ?innosti nebo uskute?uje i pln?ní, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu ?l. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;

2) právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro ú?ely DPH se považuje za osobu povinnou k dani.“

8 Oddíl 2, nadepsaný „Obecná pravidla“, obsahuje ?lásky 44 a 45 této sm?rnice.

9 ?lánek 44 uvedené sm?rnice zní následovn?:

„Místem poskytnutí služby osob? povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické ?innosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovn? osoby povinné k dani nacházející se v míst? jiném, než kde je sídlo její ekonomické ?innosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

10 ?lánek 45 téže sm?rnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby osob? nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické ?innosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v míst? jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické ?innosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

11 Oddíl 3, nadepsaný „Zvláštní ustanovení“, obsahuje ?lásky 46 až 59a sm?rnice o DPH, které stanoví ?adu zvláštních p?ípad?.

Provád?cí na?ízení

12 Bod 19 od?vodn?ní provád?cího na?ízení Rady (EU) ?. 282/2011 ze dne 15. b?ezna 2011, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 2006/112 (Ú?. v?st. 2011, L 77, s. 1, dále jen „provád?cí na?ízení“) uvádí:

„M?lo by být vyjasn?no, že jsou-li služby poskytnuté osob? povinné k dani ur?eny pro soukromou pot?ebu, v?etn? soukromé pot?eby zam?stnanc? p?íjemce, nem?že být uvedená osoba povinná k dani považována za osobu jednající jako osoba povinná k dani. Pokud p?íjemce sd?lí své identifika?ní ?íslo pro DPH poskytovateli, sta?í to k ur?ení toho, že p?íjemce jedná jako osoba povinná k dani, nemá-li poskytovatel k dispozici informace o opaku. M?lo by být rovn?ž zajišt?no, že jediná služba po?ízená pro ú?ely podnikání, avšak souasn? použita pro soukromé ú?ely, je

zdan?na pouze v jednom m?st?..“

13 Kapitola V provád?cího na?ízení, nadepsaná „M?sto zdanitelného pln?ní“, obsahuje zejména oddíl 4, nadepsaný „M?sto poskytnutí služby (?lánky 43 až 59 sm?rnice [o DPH])“, který je rozd?len do jedenácti pododdíl?.

14 Pododdíl 2, nadepsaný „Postavení p?íjemce“, obsahuje jediný ?lánek, a to ?lánek 19 provád?cího na?ízení, který zní následovn?:

„Pro účely uplat?ování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby uvedených v ?láncích 44 a 45 sm?rnice [o DPH] se osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani považovaná za osobu povinnou k dani, již je poskytnuta služba výlu?n? pro její soukromou pot?ebu, v?etn? soukromé pot?eby jejích zam?stnanc?, považuje za osobu nepovinnou k dani.

Nemá-li informace o opaku, jako jsou informace o povaze poskytnutých služeb, m?že se poskytovatel domnívat, že služby jsou ur?eny pro účely ekonomické ?innosti p?íjemce, pokud mu p?íjemce pro účely daného pln?ní sd?lil své osobní identifika?ní ?íslo pro DPH.

Jestliže je jedna a tatáž služba ur?ena jak pro soukromou pot?ebu v?etn? soukromé pot?eby zam?stnanc? p?íjemce, tak sou?asn? pro ekonomickou ?innost, poskytnutí této služby spadá výlu?n? do oblasti p?sobnosti ?lánku 44 sm?rnice [o DPH], a to za podmínky, že nedochází k žádnému zneužití.“

Právo Spojeného království

15 P?íslušná pravidla týkající se místa poskytnutí služby byla do práva Spojeného království provedena v ?lánku 7A Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z p?idané hodnoty z roku 1994), který zní takto:

„M?sto poskytnutí služby

(1) Pro účely tohoto zákona se toto ustanovení použije pro ur?ení zem?, v níž jsou služby poskytnuty.

(2) Má se za to, že služby jsou poskytnuty:

(a) v p?ípád?, že p?íjemcem služeb je relevantní podnikatelský subjekt v zemi, v níž je p?íjemce usazen, a

b) v ostatních p?ípadech v zemi, v níž je usazen poskytovatel služeb.

[...]

(4) Pro účely tohoto zákona je osoba relevantním podnikatelským subjektem ve vztahu k poskytnutí služeb, pokud je tato osoba:

(a) osobu povinnou k dani ve smyslu ?lánku 9 [sm?rnice o DPH].

b) registrována podle ustanovení tohoto zákona,

(c) ur?ena pro účely DPH v souladu s právními p?edpisy n? kterého ?lenského státu vyjma Spojeného království, nebo

(d) registrována podle Act of Tynwald (Tynwaldův zákon) pro účely jakékoliv daně uložené podle Tynwaldova zákona, která odpovídá DPH,

a služby jsou touto osobou přijaty jinak než výlučně pro soukromé účely.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Společnost WTL je jediným svěřenským správcem dobročinného trustu Wellcome Trust, který poskytuje granty na lékařský výzkum. Společnost WTL má příjmy ze svých investic a rovněž vykonává řadu drobnějších činností, včetně prodeje zboží, poskytování stravovacích služeb a pronájmu nemovitostí, přičemž pro účely výkonu těchto činností je registrována k DPH. Příjmy z investic, které jsou zdrojem většiny finančních prostředků pro poskytnuté granty, pocházejí především z investic v zahraničí, ve vztahu k nimž společnost WTL využívá služby správce investic usazených v Unii i mimo ni.

17 V rozsudku ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), Soudní dvůr rozhodl, že pojem „ekonomické činnosti“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty jednotný základ daně (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1), který se později stal čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, nezahrnuje činnost, která spočívá v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů správcem v rámci správy majetku dobročinného trustu. V důsledku toho bylo společnosti WTL odmítnuto vrácení daně odvedené na vstupu z veškerých nákladů vynaložených v souvislosti s jejím portfoliem mimo Unii.

18 Podle Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království] je nesporné, že společnost WTL je zaprvé osobou povinnou k dani ve smyslu článků 2 a 9 směrnice o DPH, že dále činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů společností WTL v rámci správy majetku Wellcome Trust zůstala ve srovnání s posuzovanou činností v uvedeném rozsudku nezměněna a že konečně tato neekonomická činnost je profesní, nikoli soukromou činností.

19 Uvedený soud rovněž upřesňuje, že společnost WTL využila služby přijaté od poskytovatelů usazených mimo Unii výlučně pro svou profesní činnost a tyto služby nevyužila pro zdanitelné poskytnutí služeb ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH. Společnost WTL totiž musí zohlednit dobročinnou povahu trustu a je jí zakázáno vykonávat obchodní činnost.

20 Od roku 2010 společnost WTL vyúčtovávala DPH za služby, které ji poskytli investiční správci usazení mimo Unii, v souladu s mechanismem přenesení daňové povinnosti stanoveným v článku 196 směrnice o DPH, přičemž předpokládala, že místem poskytnutí těchto služeb je Spojené království.

21 Od dubna 2016 do června 2017 podala WTL žádosti o vrácení daně z důvodu, že podle jejího názoru vyúčtovávala příliš vysokou částku daně na výstupu v souvislosti s uvedenými službami. Společnost WTL v podstatě tvrdila, že i když je osobou povinnou k dani podle článků 2 a 9 směrnice o DPH, není osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 této směrnice.

22 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] v rozsudku ze dne 10. října 2018 argumentem společnosti WTL vyhověl. Poté, co tento soud uvedl, že není nezbytné, aby se na poskytování služeb vztahoval buď článek 44, nebo článek 45 směrnice o DPH, dospěl k závěru, že vnitrostátní předpisy, kterými byl proveden článek 44 této směrnice a které jako „místo poskytnutí služby“ určily Spojené království pro osoby povinné k dani

jednající jako podnikatel, nejsou v souladu s uvedeným článkem 44.

23 Daňová a celní správa podala odvolání k předkládajícímu soudu.

24 Před tímto soudem tento orgán tvrdil, že článek 44 směrnice o DPH se použije s ohledem na znění a účel tohoto ustanovení, jakož i souvisejících ustanovení a z důvodu právní jistoty musí být místo poskytování služeb identifikovatelné. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě nebylo uplatněno tvrzení, že poskytnutí služeb spadá pod článek 45 směrnice o DPH, ani že se použije jedno ze zvláštních pravidel stanovených v článcích 46 až 59a této směrnice, měl by se použít článek 44 uvedené směrnice.

25 Společnost WTL tvrdila, že jelikož je nesporné, že není „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH, když vykonává své investiční činnosti, není rovněž osobou povinnou k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 této směrnice.

26 Předkládající soud uvádí, že řešení sporu závisí na místě, které je třeba použít jako místo poskytnutí služeb správy investic, které WTL obdržela od poskytovatelů usazených mimo Unii. Aby přitom bylo možné určit místo tohoto poskytnutí služeb, je třeba zjistit, zda musí být společnost WTL považována za osobu povinnou k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH.

27 Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 44 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že pokud jsou osoby povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost spočívající v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů při správě majetku dobrovolného trustu, výhradně pro účely této činnosti osobou usazenou mimo [Unii] 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 [o DPH] se nepoužijí, použije se na toto plnění článek 45 [této] směrnice, nebo se na toto plnění nepoužije ani článek 44, ani článek 45 [této] směrnice?“

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 44 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy jsou osoby povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost jako profesní činnost, pro účely této neekonomické činnosti poskytnuty služby, musí být tyto služby považovány za služby poskytnuté této osobě povinné k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu tohoto článku.

29 Jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, otázky předkládajícího soudu se pro účely vyřešení sporu, který mu byl předložen, týkají pouze aspektu společného systému DPH týkajícího se určení místa poskytnutí služeb. Z tohoto článku 44 v tomto ohledu vyplývá, že místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je v zásadě místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti.

30 Je třeba poznamenat, že podmínka uvedená v článku 44 směrnice o DPH, podle níž musí osoba povinná k dani jednat jako taková, se rovněž nachází v čl. 2 odst. 1 této směrnice.

31 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro účely použití tohoto posledně uvedeného ustanovení osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud jedná pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-7415/98, EU:C:2001:136, body 24 a 29, jakož i ze dne 22. března 2012, Klub, C-7153/11, EU:C:2012:163, bod 40).

32 Pokud jde přitom o činnost dotčenou ve věci v původním řízení, která spočívá v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů společností WTL jakožto svěřenským správcem přímé správy majetku jejího dobročinného trustu, Soudní dvůr již rozhodl, že pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH nezahrnuje činnost této povahy (obdobně viz rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-7155/94, EU:C:1996:243, bod 41).

33 V rámci výkonu takové činnosti tedy společnost WTL není „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice.

34 Nicméně na rozdíl od toho, co tvrdí společnost WTL, z toho nutně nevyplývá, že ji nelze považovat ani za „osobu povinnou k dani, která jedná jako taková“ pro účely použití článku 44 uvedené směrnice, jelikož tento článek pouze stanoví, jak bylo uvedeno v bodě 29 tohoto rozsudku, že místo, kde jsou služby poskytovány osobě povinné k dani, která jedná jako taková, v zásadě odpovídá sídlu ekonomické činnosti této osoby povinné k dani.

35 I když s ohledem na požadavky jednotnosti a soudržnosti unijního právního řádu musí mít pojmy používané v aktech přijatých v téže oblasti stejný význam, není tomu tak v případě, kdy unijní normotvůrce vyjádřil odlišnou vůli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-7400/15, EU:C:2016:687, bod 37 a citovaná judikatura).

36 Z článku 43 směrnice o DPH přitom vyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel dát výrazu „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, ve smyslu článku 44 této směrnice jiný význam, než jaký má podle čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice.

37 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 43 bod 1 směrnice o DPH konkrétně stanoví, že pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby se osoba povinná k dani, která vykonává jak zdanitelné poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice, tak činnosti, „jež se nepovažují za zdanitelné [...] poskytnutí služby ve smyslu [tohoto posledně uvedeného ustanovení], považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty“. Unijní normotvůrce tedy v tomto čl. 43 bod 1 stanovil širokou a odchylnou definici pojmu „osoba povinná k dani“ pouze pro účely uplatnění pravidel týkajících se místa poskytnutí služby.

38 Z toho vyplývá, že ve světle čl. 43 bodu 1 směrnice o DPH může osoba povinná k dani jednat jako taková ve smyslu článku 44 této směrnice, i když jedná pro účely svých neekonomických činností.

39 Výklad článků 43 a 44 směrnice o DPH však nemůže vést k situaci, kdy se má vždy za to, že entity, které jsou osobami povinnými k dani ve smyslu čl. 43 bodu 1 této směrnice a kterým jsou služby poskytovány, jednají jako takové.

40 Je totiž třeba připomenout, že osoba povinná k dani, která skutečně plní pro soukromé účely, nejedná jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma, C-7331/14, EU:C:2015:456, bod 18 a citovaná judikatura). V rámci uspořádání společného systému DPH se rozlišování mezi

ekonomickými činnostmi a neekonomickými činnostmi řídí jinými kritérii, než která rozlišují mezi použitím pro podnikatelské účely a použitím pro jiné účely než pro účely podniku, zejména soukromé (rozsudek ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, bod 32).

41 Vzhledem k tomu, že pojem „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH má povahu výjimky, okolnost, že pouze pro účely použití tohoto článku musí být osoba povinná k dani, která nejedná pro účely svých ekonomických činností, považována za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, nemůže tedy vést k tomu, že tato osoba povinná k dani nadále spadá do působnosti uvedeného článku, pokud jedná nejen pro účely svých neekonomických činností, ale kromě toho v rámci nepodnikatelské činnosti zejména pro soukromé účely.

42 Pro účely použití článku 44 směrnice o DPH je proto třeba upřesnit, že osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud jde o její neekonomické činnosti, pokud jsou vykonávány jako profesní činnost.

43 Jak přítom vyplývá z informací poskytnutých předkládajícím soudem, je v projednávaném případě nesporné, že neekonomická činnost vykonávaná společností WTL, která spočívá v nákupu a prodeji akcií a jiných cenných papírů v rámci správy majetku Wellcome Trust uvedenou společností jako svěřenským správcem, je profesní činností, a nikoli soukromou činností, a že osoba usazená mimo Unii poskytuje služby správy investic společnosti WTL výlučně pro účely této profesní činnosti.

44 Takový výklad je podpořen normativním kontextem, do něhož články 44 směrnice o DPH spadá. Zprvým bod 4 odvodnění směrnice 2008/8 zejména uvádí, že pokud jde o poskytování služeb osobám povinným k dani, mělo by být obecné pravidlo, pokud jde o místo poskytnutí služby, založeno na místě, kde je usazen příjemce, a že osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nepodléhající dani, by měla být považována za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí byly poskytnuty. Z poslední větě tohoto bodu 4 odvodnění však vyplývá, že ustanovení provádějící tato obecná pravidla by se neměla týkat poskytnutí služby, která je osobou povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.

45 Zadruhé bod 19 odvodnění prováděcího nařízení stanoví, že „[m]ělo by být vyjasněno, že jsou-li služby poskytnuté osobou povinné k dani určeny pro soukromou potřebu, včetně soukromé potřeby zaměstnanců příjemce, nemůže být uvedená osoba povinná k dani považována za osobu jednající jako osoba povinná k dani“. Ve stejném smyslu čl. 19 první pododstavec tohoto prováděcího nařízení stanoví, že „[p]ro účely uplatnění pravidel týkajících se místa poskytnutí služby uvedených v článcích 44 a 45 směrnice [DPH] se osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani považovaná za osobu povinnou k dani, již je poskytnuta služba výlučně pro její soukromou potřebu, včetně soukromé potřeby jejích zaměstnanců, považuje za osobu nepovinnou k dani“.

46 Z toho důvodu je třeba mít za to, že v případě, kdy jsou osobou povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost, poskytnuty služby pro účely této neekonomické činnosti, jsou tyto služby poskytnuty této osobou povinné k dani, která jedná jako taková, ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, s výjimkou služeb, které jsou určeny pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.

47 V tomto ohledu musí být argument společnosti WTL týkající se zásady rovného zacházení směřující ke zpochybnění takového výkladu odmítnut.

48 Soudní dvůr sice rozhodl, že správce, který se nachází v takové situaci, jako je situace

společnosti WTL, musí být s ohledem na článek 9 směrnice o DPH považován za správce, který se stejným jako soukromý investor omezuje na správu investičního portfolia (obdobně viz rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, bod 36).

49 Nicméně ze skutečnosti, že společnost WTL tím, že spravuje investiční portfolio, provádí činnosti obdobné těm, které provádí soukromý investor, nemůže vyplývat, že společnost WTL vykonává uvedené činnosti pro soukromou potřebu.

50 Jak totiž vyplývá z bodu 43 tohoto rozsudku, vzhledem k tomu, že tato neekonomická činnost společnosti WTL není soukromou činností, není její situace srovnatelná se situací osob, které jsou poskytnuty služby pouze pro jejich soukromou potřebu nebo pro potřebu jejich zaměstnanců. Na rozdíl od těchto posledně uvedených osob se na společnost WTL jakožto osobu povinnou k dani vztahuje společný systém DPH.

51 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 44 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy jsou osobě povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost jako profesní činnost, poskytnuty služby pro účely této neekonomické činnosti, musí být tyto služby považovány za služby, které jsou poskytnuty této osobě povinné k dani „která jedná jako taková“ ve smyslu tohoto článku.

K druhé otázce

52 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy jsou osobě povinné k dani, která vykonává neekonomickou činnost jako profesní činnost, poskytnuty služby pro účely této neekonomické činnosti, musí být tyto služby považovány za služby, které jsou poskytnuty této osobě povinné k dani, „která jedná jako taková“ ve smyslu tohoto článku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.