

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 17. marca 2021(*)

„Predhodno odlo?anje – Harmonizacija dav?ne zakonodaje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 43 in 44 – Kraj opravljanja storitev za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak – Kraj opravljanja storitev naložbenega upravljanja, ki jih prejme dobrodelna organizacija za neekonomsko poslovno dejavnost od izvajalcev s sedežem zunaj Evropske unije“

V zadevi C?459/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodiš?e (senat za dav?ne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 13. junija 2019, ki je na Sodiš?e prispela 17. junija 2019, v postopku

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Wellcome Trust Ltd,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, M. Ileši?, E. Juhász (poro?evalec), C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Wellcome Trust Ltd F. Mitchell, barrister, P. Nathwani, C. Millard in H. Grantham, solicitors,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Lavery, agentka, skupaj z E. Mitrophanous, barrister,
- za Irsko M. Browne, J. Quaney in A. Joyce, agenti, skupaj z N. Traversom, SC,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in A. Armenia, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. junija 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med The Commissioners for Her Majesty's Revenue Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) in družbo Wellcome Trust Ltd (v nadaljevanju: WTL) zaradi vračila davka na dodano vrednost (DDV), plačane v zvezi s storitvami, ki so jih opravili upravitelji naložb s sedežem zunaj Unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/8

3 V uvodni izjavi 4 Direktive 2008/8 je navedeno:

„Za opravljanje storitev davčnim zavezancem bi moralo splošno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev temeljiti na kraju, kjer ima sedež prejemnik, in ne, kjer ima sedež izvajalec. Pri določitvi pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev in da bi zmanjšali obremenitve podjetij, bi se morali davčni zavezanci, ki opravljajo tudi neobdavčljive dejavnosti, šteti za davčne zavezance za vse storitve, ki so jim opravljene. Podobno bi bilo treba za davčne zavezance šteti pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za namene DDV. Te določbe v skladu z običajnimi pravili ne bi smele veljati za opravljene storitve, ki jih je davčni zavezanec prejel za svojo zasebno rabo ali za potrebe svojega osebja.“

Direktiva o DDV

4 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

5 Člen 9 te direktive, ki je uvrščen v njen naslov III, „Davčni zavezanci“, v odstavku 1 določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6 Naslov V navedene direktive, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, med drugim vsebuje poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“, ki je razdeljeno na tri oddelke.

7 Oddelek 1 Direktive o DDV, naslovljen „Opredelitve“, vsebuje en sam člen, člen 43, ki določa:

„Za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev:

1. davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki v skladu s členom 2(1) niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, šteje za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj;
2. pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV, šteje za davčnega zavezanca.“

8 Oddelek 2 te direktive, naslovljen „Splošne določbe“, vsebuje člena 44 in 45.

9 Člen 44 te direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene [v] stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

10 Člen 45 iste direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

11 Oddelek 3 Direktive o DDV, naslovljen „Posebne določbe“, vsebuje člene od 46 do 59a, ki določajo vrsto posebnih naveznih okoliščin.

Izvedbena uredba

12 V uvodni izjavi 19 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1, v nadaljevanju: Izvedbena uredba) je navedeno:

„Treba je pojasniti, da kadar so storitve namenjene zasebni rabi davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih, se ne more šteti, da ta davčni zavezanec deluje v funkciji davčnega zavezanca. Ali prejemnik deluje v funkciji davčnega zavezanca, je razvidno že iz posredovanja njegove identifikacijske številke DDV izvajalcu, razen če ima izvajalec nasprotno informacijo. Treba je tudi zagotoviti, da je posamezna storitev, pridobljena za dejavnost, ki pa se uporablja tudi za zasebne namene, obdavčena samo v enem kraju.“

13 Poglavje V Izvedbene uredbe, naslovljeno „Kraj obdavčljivih transakcij“, med drugim vsebuje oddelek 4, naslovljen „Kraj opravljanja storitev (členi od 43 do 59 Direktive [o DDV])“, ki je razdeljen na enajst pododdelkov.

14 Pododdelek 2 Izvedbene uredbe, naslovljen „Funkcija prejemnika“, vsebuje en sam člen, člen 19, ki določa:

„Za namene pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev iz členov 44 in 45 Direktive [o DDV] se davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in se šteje za davčnega zavezanca, ki prejme storitve izključno za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo svojih zaposlenih, šteje za osebo, ki ni davčni zavezanec.

Če [ne] razpolaga z nasprotnimi informacijami, kot je narava opravljenih storitev, lahko izvajalec šteje, da so storitve namenjene za gospodarsko dejavnost prejemnika, če mu je prejemnik za to transakcijo sporočil posamično identifikacijsko številko DDV.

Kadar je ena sama in ista storitev namenjena obenem za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo zaposlenih prejemnika, in za gospodarsko dejavnost, opravljanje te storitve ureja izključno člen 44 Direktive [o DDV], pod pogojem, da ne prihaja do zlorab.“

Pravo Združenega kraljestva

15 Upoštevana pravila o kraju opravljanja storitev so bila v pravo Združenega kraljestva prenesena s členom 7A Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994; v nadaljevanju: VATA), ki določa:

„Kraj opravljanja storitev

1. Ta člen se uporabi, da se za namene tega zakona določi država, v kateri so opravljene storitve.

2. Šteje se, da je storitev opravljena

(a) v državi, v kateri ima sedež prejemnik storitve, če je oseba, za katero se opravijo storitve, upošteven gospodarski subjekt,

(b) sicer pa v državi, v kateri ima sedež izvajalec storitve.

[...]

4. Za namene tega zakona je oseba upošteven gospodarski subjekt v zvezi z opravljanjem storitev, če je ta oseba

(a) davčni zavezanec v smislu člena 9 [Direktive o DDV],

(b) registrirana v skladu z določbami tega zakona,

(c) identificirana za DDV v skladu z zakonom države članice, ki ni Združeno kraljestvo, ali

(d) registrirana v skladu z zakonom, ki ga je sprejel Tynwald (parlament otoka Man), za davek, ki je naložen z zakonom, ki ga je sprejel parlament otoka Man, ali na njegovi podlagi in ki ustreza [DDV],

in če ta oseba teh storitev ne prejme v celoti za zasebne namene.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

16 Družba WTL je edini skrbnik dobrodelnega sklada Wellcome Trust, ki dodeljuje donacije za

medicinske raziskave. Družba WTL prejema prihodke od naložb, ukvarja pa se še s številnimi manjšimi dejavnostmi, vključno s prodajo blaga, storitvami cateringa in najemom nepremičnin, za katere je identificirana za DDV. Prihodki od naložb, ki so vir večine sredstev za dodeljene donacije, izvirajo predvsem iz naložb v tujini, v zvezi s katerimi družba WTL uporablja storitve upravljavcev s sedežem v Uniji in zunaj nje.

17 Sodišče je v sodbi z dne 20. junija 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), razsodilo, da pojem „ekonomske dejavnosti“ v smislu člena 4(2) Šeste Direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki je pozneje postal člen 9(1) Direktive o DDV, ne zajema dejavnosti nakupa in prodaje delnic in drugih vrednostnih papirjev, ki jo v okviru upravljanja premoženja dobrodelnega sklada opravlja skrbnik. Posledično je bilo družbi WTL zavrnjeno vračilo vstopnega davka za vse stroške, ki so ji nastali v zvezi z njenim portfeljem zunaj Unije.

18 Po navedbah Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo), ki je predložitveno sodišče, ni sporno, najprej, da je družba WTL davčni zavezanec v smislu členov 2 in 9 Direktive o DDV, dalje, da se dejavnost nakupa in prodaje delnic in drugih vrednostnih papirjev s strani družbe WTL v okviru upravljanja premoženja sklada Wellcome Trust ni spremenila glede na dejavnost, ki je bila obravnavana v navedeni sodbi, in nazadnje, da je ta neekonomska dejavnost poslovna, in ne zasebna dejavnost.

19 Navedeno sodišče pojasnjuje tudi, da je družba WTL storitve, ki jih je pridobila od izvajalcev s sedežem zunaj Unije, uporabljala izključno za svojo poslovno dejavnost in da teh storitev ni uporabljala za opravljanje obdavčljivih storitev v smislu člena 2(1) Direktive o DDV. Družba WTL mora namreč upoštevati dobrodelni status sklada in se ne sme ukvarjati s trgovanjem.

20 Družba WTL je od leta 2010 obračunavala DDV za storitve, ki so jih zanjo opravili upravitelji naložb s sedežem zunaj Unije, v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti iz člena 196 Direktive o DDV, ob predpostavki, da je kraj opravljanja teh storitev Združeno kraljestvo.

21 Med aprilom 2016 in junijem 2017 je družba WTL vložila zahteve za vračilo, ker je po njenem mnenju obračunala previsok izstopni davek v zvezi z navedenimi storitvami. Družba WTL je v bistvu trdila, da čeprav je davčna zavezanka na podlagi členov 2 in 9 Direktive o DDV, pa ni davčna zavezanka, „ki deluje kot tak[a]“, v smislu člena 44 te direktive.

22 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) je v sodbi z dne 10. oktobra 2018 sprejelo trditve družbe WTL. To sodišče je po tem, ko je navedlo, da ni nujno, da je opravljanje storitev zajeto bodisi s členom 44 bodisi s členom 45 Direktive o DDV, ugotovilo, da nacionalne določbe, s katerimi je bil prenesen člen 44 te direktive in v katerih je za davčne zavezance, ki delujejo kot poslovni subjekti, kot „kraj opravljanja storitev“ opredeljeno Združeno kraljestvo, niso v skladu z navedenim členom 44.

23 Davčna in carinska uprava je pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo.

24 Ta organ je pred tem sodiščem trdil, prvič, da se člen 44 Direktive o DDV uporablja na podlagi besedila in cilja te določbe in povezanih določb ter, drugič, da mora biti zaradi pravne varnosti kraj opravljanja storitev določen. Ker pa se v obravnavani zadevi ne zatrjuje, da dobave spadajo v okvir člena 45 Direktive o DDV ali da se uporablja katero od posebnih pravil, določenih v členih od 46 do 59a te direktive, naj bi bilo treba uporabiti člen 44.

25 Družba WTL meni, da ker ni sporno, da pri opravljanju naložbenih dejavnosti ni „davčen[a] zavezan[ka], ki deluje kot tak[a]“, za namene člena 2(1) Direktive o DDV, prav tako ne more biti

dav?na zavezanka, „ki deluje kot tak[a]“, v smislu ?lena 44 te direktive.

26 Predložitveno sodiš?e navaja, da je rešitev spora odvisna od kraja, ki ga je treba upoštevati kot kraj opravljanja storitev naložbenega upravljanja, ki jih je družba WTL prejela od izvajalcev s sedežem zunaj Unije. Da bi bilo mogo?e dolo?iti kraj opravljanja teh storitev, pa naj bi bilo treba izvedeti, ali je treba družbo WTL šteti za dav?no zavezanko, „ki deluje kot tak[a]“, v smislu ?lena 44 Direktive o DDV.

27 V teh okoliš?inah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodiš?e (senat za dav?ne in gospodarske spore)) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba ?len 44 Direktive [o DDV] razlagati tako, da pomeni, da je treba zavezanca, ki opravlja netržno dejavnost, ki v okviru upravljanja premoženja dobrodelnega sklada vklju?uje nakup in prodajo delnic ter drugih vrednostnih papirjev, kadar pridobi storitve naložbenega upravljanja, ki jih je zanj opravila oseba, ki ni iz [Unije], izklju?no za tako dejavnost, šteti za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak?‘

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje nikalen in se ?leni od 46 do 49 Direktive [o DDV] ne uporabljajo, ali se za opravljeno storitev uporablja ?len 45 [te d]irektive ali pa se zanjo ne uporabljata niti ?len 44 niti ?len 45?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 44 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba v primeru, ko dav?ni zavezanec, ki poslovno opravlja neekonomsko dejavnost, pridobi storitve za namene te neekonomske dejavnosti, za te storitve šteti, da so bile opravljene za tega dav?nega zavezanca, „ki deluje kot tak“, v smislu tega ?lena.

29 Kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be, se vprašnji predložitvenega sodiš?a za namene rešitve spora, o katerem odlo?a, nanašajo le na vidik skupnega sistema DDV v zvezi z dolo?itvijo kraja opravljanja storitev. V zvezi s tem iz tega ?lena 44 izhaja, da je kraj opravljanja storitev za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, na?eloma kraj, kjer ima dav?ni zavezanec sedež svoje ekonomske dejavnosti.

30 Ugotoviti je treba, da je pogoj iz ?lena 44 Direktive o DDV, v skladu s katerim mora dav?ni zavezanec delovati kot tak, tudi v ?lenu 2(1) te direktive.

31 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da za namene uporabe zadnjenavedene dolo?be dav?ni zavezanec deluje kot tak, kadar deluje za potrebe svoje ekonomske dejavnosti v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, to?ki 24 in 29, ter z dne 22. marca 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, to?ka 40).

32 Glede dejavnosti iz postopka v glavni stvari, ki zajema nakup in prodajo delnic in drugih vrednostnih papirjev s strani družbe WTL kot skrbnice v okviru upravljanja premoženja njenega dobrodelnega sklada, pa je Sodiš?e že razsodilo, da pojem „ekonomska dejavnost“ v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV ne vklju?uje tovrstne dejavnosti (glej po analogiji sodbo z dne 20. junij 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, to?ka 41).

33 Zato družba WTL pri opravljanju take dejavnosti ni „dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu ?lena 2(1)(c) te direktive.

34 Vendar v nasprotju s tem, kar trdi družba WTL, iz tega ne izhaja nujno, da je prav tako ni mogo?e šteti za „dav?n[o] zavezan[ko], ki deluje kot tak[a]“, za namene uporabe ?lena 44 navedene direktive, ki, kot je bilo ugotovljeno v to?ki 29 te sodbe, zgolj dolo?a, da je kraj, kjer se opravijo storitve za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, na?eloma sede? ekonomske dejavnosti tega dav?nega zavezanca.

35 Namre?, ?eprav morajo ob upoštevanju zahtev po enotnosti pravnega reda Unije in njegove skladnosti pojmi, ki se uporabljajo v aktih, sprejetih na istem podro?ju, imeti enak pomen, pa to to ne velja, ?e je zakonodajalec Unije izrazil druga?no namero (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

36 Iz ?lena 43 Direktive o DDV izhaja, da je zakonodajalec Unije ?lel izrazu „dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak“ v smislu ?lena 44 te direktive pripisati druga?en pomen, kot ga ima na podlagi ?lena 2(1) te direktive.

37 V zvezi s tem je treba navesti, da ?len 43, to?ka 1, Direktive o DDV izrecno dolo?a, da se za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev dav?ni zavezanec, ki opravlja tako obdav?ljive storitve v smislu ?lena 2(1) te direktive kot tudi dejavnosti, „ki v skladu [z zadnjenavedeno dolo?bo] niso obravnavane kot obdav?ljive dobave [...] storitev, šteje za dav?nega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj“. Zakonodajalec Unije je torej v tem ?lenu 43, to?ka 1, dolo?il široko in odstopajo?o opredelitev pojma „dav?ni zavezanec“ zgolj za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev.

38 Iz tega sledi, da lahko glede na ?len 43, to?ka 1, Direktive o DDV dav?ni zavezanec deluje kot tak v smislu ?lena 44 te direktive, tudi kadar deluje za potrebe svojih neekonomskih dejavnosti.

39 Vendar razlaga ?lenov 43 in 44 Direktive o DDV ne sme priversti do polo?aja, v katerem bi se za subjekte, ki so dav?ni zavezanci v smislu ?lena 43, to?ka 1, te direktive in za katere se storitve opravljajo, vedno štelo, da delujejo kot taki.

40 Opozoriti je namre? treba, da dav?ni zavezanec, ki opravi transakcijo za zasebne namene, ne deluje kot dav?ni zavezanec v smislu ?lena 2(1) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma, C?331/14, EU:C:2015:456, to?ka 18 in navedena sodna praksa). Poleg tega v okviru sistematike skupnega sistema DDV razlikovanje med ekonomskimi in neekonomskimi dejavnostmi temelji na druga?nih merilih kot razlikovanje med rabo za poslovne in neposlovne – predvsem zasebne – namene (sodba z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, to?ka 32).

41 Ob upoštevanju, da pojem „dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak“, v smislu ?lena 44 Direktive o DDV pomeni odstopanje, okoliš?ina, da je treba zgolj za namene uporabe tega ?lena dav?nega zavezanca, ki ne deluje za potrebe svojih ekonomskih dejavnosti, šteti za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, ne more voditi do tega, da bi ta dav?ni zavezanec še vedno spadal na podro?je uporabe navedenega ?lena, kadar deluje ne le za potrebe svojih neekonomskih dejavnosti, ampak tudi za neposlovne – zlasti zasebne – namene.

42 Zato je treba za namene uporabe ?lena 44 Direktive o DDV pojasniti, da dav?ni zavezanec deluje kot tak v zvezi s svojimi neekonomskimi dejavnostmi, ?e se te opravljajo v poslovne namene.

43 Kot pa je razvidno iz informacij, ki jih je predlo?ilo predlo?itveno sodi?e, v obravnavani zadevi ni sporno, da je neekonomska dejavnost, ki jo opravlja dru?ba WTL – ki zajema nakup in prodajo delnic in drugih vrednostnih papirjev, ki ju ta dru?ba kot skrbnica opravi v okviru upravljanja premo?enja sklada Wellcome Trust – poslovna dejavnost, in ne zasebna dejavnost, in da se storitve upravljanja nalo?b za dru?bo WTL s strani osebe s sede?em zunaj Unije opravljajo izklju?no za namene te poslovne dejavnosti.

44 Tako razlago potrjuje normativni okvir, v katerega je ume?en ?len 44 Direktive o DDV. Prvi?, v uvodni izjavi 4 Direktive 2008/8 je zlasti navedeno, da bi morale za opravljanje storitev dav?nim zavezancem splošno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev temeljiti na kraju, kjer ima sede? prejemnik, in da bi se morali dav?ni zavezanci, ki opravljajo tudi neobdav?ljive dejavnosti, ?teti za dav?ne zavezance za vse storitve, ki so opravljene zanje. Vendar pa iz zadnjega stavka te uvodne izjave 4 izhaja, da dolo?be o izvajanju obi?ajnih pravil ne bi smele veljati za opravljene storitve, ki jih je dav?ni zavezanec prejel za svojo zasebno rabo ali za potrebe svojega osebja.

45 Drugi?, v skladu z uvodno izjavo 19 Izvedbene uredbe „[j]e t]reba [...] pojasniti, da kadar so storitve namenjene zasebni rabi dav?nega zavezanca ali njegovih zaposlenih, se ne more ?teti, da ta dav?ni zavezanec deluje v funkciji dav?nega zavezanca“. V istem smislu ?len 19, prvi odstavek, Izvedbene uredbe dolo?a, da se „[z]a namene pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev iz ?lenov 44 in 45 Direktive [o DDV] dav?ni zavezanec ali pravna oseba, ki ni dav?ni zavezanec in se ?teje za dav?nega zavezanca, ki prejme storitve izklju?no za osebno uporabo, vklju?no z osebno uporabo svojih zaposlenih, ?teje za osebo, ki ni dav?ni zavezanec“.

46 Zato je treba ?teti, da se v primeru, ko dav?ni zavezanec, ki opravlja neekonomsko dejavnost, pridobi storitve za potrebe te neekonomske dejavnosti, te storitve – razen storitev, ki so namenjene zasebni uporabi dav?nega zavezanca ali njegovih zaposlenih – opravijo za tega dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, v smislu ?lena 44 Direktive o DDV.

47 V zvezi s tem je treba trditev dru?be WTL v zvezi z na?elom enakega obravnavanja, s katero ta izpodbija tako razlago, zavrniti.

48 Sodi?e je sicer razsodilo, da je treba za skrbnika v polo?aju, v kakršnem je dru?ba WTL, glede na ?len 9 Direktive o DDV ?teti, da so njegove dejavnosti enako kot v primeru zasebnega vlagatelja omejene na upravljanje nalo?benega portfelja (glej po analogiji sodbo z dne 20. junija 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, to?ka 36).

49 Vendar iz dejstva, da dru?ba WTL z upravljanjem nalo?benega portfelja opravlja dejavnosti, podobne tistim, ki jih opravlja zasebni vlagatelj, ne more izhajati, da dru?ba WTL te dejavnosti opravlja v zasebne namene.

50 Namre?, kot izhaja iz to?ke 43 te sodbe, ker ta neekonomska dejavnost dru?be WTL ni zasebna dejavnost, polo?aj te dru?be ni primerljiv s polo?ajem oseb, ki storitve pridobijo izklju?no za zasebne potrebe ali za potrebe svojega osebja. Za razliko od zadnjenavedenih dru?ba WTL kot dav?na zavezanka spada v skupni sistem DDV.

51 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vpra?anje za predhodno odlo?anje odgovoriti, da je treba ?len 44 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba v primeru, ko dav?ni

zavezanec, ki poslovno opravlja neekonomsko dejavnost, pridobi storitve za namene te neekonomske dejavnosti, za te storitve šteti, da so bile opravljene za tega davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“, v smislu tega člena.

Drugo vprašanje

52 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo postavljeno vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

53 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da je treba v primeru, ko davčni zavezanec, ki poslovno opravlja neekonomsko dejavnost, pridobi storitve za namene te neekonomske dejavnosti, za te storitve šteti, da so bile opravljene za tega davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“, v smislu tega člena.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.