Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. HOGAN
представено на 25 юни 2020 година[1]

Дело C-459/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
срещу
Wellcome Trust Ltd

(Преюдициално запитване, отправено от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение) (Обединено кралство)

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112 — Членове 43, 44 и 45 — Място на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо в това си качество — Място на доставка на услуги по управление на инвестиции, получени от благотворителна фондация във връзка с неикономическа стопанска дейност от установени извън Европейския съюз доставчици"

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася, наред с останалото, до тълкуването на член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[2] в редакцията му, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги[3] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС").

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединено кралство, наричана по-нататък „HMRC") и Wellcome Trust Ltd (наричано по-нататък „WTL") — данъчнозадължено лице, относно мястото на доставка на услуги по управление на инвестиции, които WTL е получило от установени извън Европейския съюз доставчици[4].

3. WTL е благотворителна организация с дълга история, която получава изключително щедри дарения. Както би могло да се предположи, WTL използва услугите на инвестиционни мениджъри, за да му съдействат при управлението на този голям портфейл от дарения. Тези дарения генерират доста голям годишен доход, който впоследствие се изразходва от WTL посредством предоставяне на средства за научни изследвания в областта на медицината и фармацевтиката.

1 Език на оригиналния текст: английски.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

3 ОВ L 44, 2008 г., стр. 11.

4 Размерът на ДДС, предмет на спора по главното производство, е 13 113 822,00 GBP (лири стерлинги) (около 14 530 000,00 EUR). WTL желае да му бъде възстановен платеният данък върху разходите за услуги, предоставени от установени извън Европейския съюз доставчици във връзка с неговите инвестиции.

4. Именно в този контекст WTL използва услугите по управление на инвестиции на установени извън Съюза доставчици във връзка с някои инвестиционни дейности — дейности, за които в решение по дело с участието на WTL Съдът вече е постановил, че представляват неикономически дейности за целите на ДДС[5]. Прието е, че WTL не използва тези услуги за облагаеми доставки по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, главно защото то е просто инвеститор, а не професионален търговец. Прието е също че WTL *не* е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, когато самото то извършва инвестиционни дейности.

5. Ключовият въпрос, който запитващата юрисдикция поставя, е дали при тези обстоятелства WTL все пак е „данъчнозадължено лице, *действащо в това си качество*“, по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС, макар да не е такова по смисъла на член 2, параграф 1, буква в). Отговорът на този въпрос е необходим, за да се определи мястото на доставка на разглежданите услуги и дали действително WTL дължи ДДС за тези доставки.

6. За да отговори на този въпрос, Съдът трябва по-специално да определи дали понятието „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ има едно и също значение, когато е използвано в член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС и в член 44 от тази директива. Преди обаче да продължа по-нататък, следва да се посочи приложимата правна уредба.

II. Правна уредба

A. Право на Съюза

7. Член 2 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

8. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

[…]“.

9. Дял V, глава 3 от Директивата за ДДС е озаглавена „Място на доставка на услуги“.

5 Решение от 20 юни 1996 г., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, наричано по-нататък „решението Wellcome Trust“).

10. Раздел 1 от тази глава, озаглавен „Определения“, съдържа член 43, който предвижда:

„За целите на прилагането на правилата относно мястото на доставка на услуги:

1. данъчнозадължено лице, което извършва и дейности или сделки, които не се считат за облагаеми доставки на стоки или услуги в съответствие с член 2, параграф 1, се разглежда като данъчнозадължено лице по отношение на всички предоставени му услуги;

2. данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, се разглежда като данъчнозадължено лице“.

11. Раздел 2 от тази глава, озаглавен „Общи правила“, гласи:

„Член 44

Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо [в това си качество], е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживеене на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги.

Член 45

Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят от постоянен обект на доставчика, който се намира на място, различно от мястото, където е установил стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживеене на доставчика.“ [6].

12. Член 196 от Директивата за ДДС, който е част от дял XI, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, предвижда:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, на което се предоставят услуги, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка“ [7].

6 Съображение 4 от Директива 2008/8 предвижда, че „[з]а доставката на услуги за данъчнозадължени лица общото правило относно мястото на доставка на услуги следва да се основава на мястото, където е установен получателят, а не на мястото, където е установен доставчикът. За целите на правилата за определяне на мястото на доставка на услуги и за намаляването на тежестите върху стопанската дейност, данъчнозадължените лица, които имат и необлагаеми дейности, следва да се третират като данъчнозадължени за всички предоставени им услуги. По подобен начин данъчно незадължените юридически лица, които са идентифицирани за целите на ДДС, следва да се разглеждат като данъчнозадължени лица. В съответствие с обичайните правила, тези разпоредби не следва да обхващат доставката на услуги, получени от данъчнозадължено лице за негово лично ползване или за ползване от негови служители“. Съображение 5 от Директива 2008/8 предвижда, че „[п]ри доставка на услуги на данъчно незадължени лица общото правило следва да продължава да бъде, че мястото на доставка на услугите е мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност“.

7 Вж. съображение 7 от Директива 2008/8, което предвижда, че „[к]огато данъчнозадължено лице получи услуги от лице, което не е установено в същата държава членка, в някои случаи следва да е задължителен механизмът за самоначисляване, което означава, че данъчнозадълженото лице следва да направи самостоятелна оценка на съответната сума за ДДС върху придобитата услуга“.

13. Член 19 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност [8] (наричан по-нататък „Регламентът за изпълнение“) е озаглавен „Качество на получателя“ и предвижда:

„За целите на прилагане на правилата относно мястото на доставка на услугите, установени в членове 44 и 45 от Директива 2006/112/ЕО, данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, считано за данъчнозадължено лице, което получава услуги изключително за лично ползване, включително за нуждите на своя персонал, се счита за данъчно незадължено лице.

Освен ако не разполага с информация за противното, например относно естеството на предоставените услуги, доставчикът може да счита, че услугите са предназначени за целите на стопанската дейност на получателя, когато за съответната доставка той му е съобщил идентификационния си номер по ДДС.

Когато една-единствена услуга е предназначена както за лично ползване, включително за нуждите на персонала на получателя, така и за целите на стопанската дейност, предоставянето на тази услуга попада изключително в обхвата на член 44 от Директива 2006/112/ЕО, ако не съществува никаква практика на злоупотреба“.

Б. Правото на Обединеното кралство

14. Съответните правила за мястото на доставките са въведени в правото на Обединеното кралство с член 7A от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г., наричан по-нататък „VATA“), който предвижда:

„Място на доставка на услуги

(1) Настоящият член се прилага за определяне, за целите на този закон, на държавата, в която се предоставят услугите.

(2) Доставката на услуги се счита за извършена:

(a) в държавата по установяване на получателя на услугите, когато той е съответният търговец,

(b) в останалите случаи — държавата по установяване на доставчика.

[…]

(4) За целите на този закон съответният търговец по отношение на дадена доставка на услуги е лице, което:

(a) е данъчнозадължено по смисъла на член 9 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета,

(b) е регистрирано по този закон,

(c) е идентифицирано за целите на ДДС в съответствие с правото на държава членка, различна от Обединеното кралство, или

8 ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

(d) е регистрирано по силата на закон на Tynwald за целите на всеки данък, наложен от или по силата на закон на Tynwald, който съответства на данък върху добавената стойност,

и услугите не са доставени на лицето за изцяло лични цели“.

III. Фактите по спора в главното производство и преюдициалното запитване

15. WTL е единственият управител на благотворителна фондация — Wellcome Trust, която предоставя дотации за научни изследвания в областта на медицината. Тя получава приходи от своите инвестиции, а също така осъществява редица сравнително малки по мащаб дейности, включващи продажби, кетъринг и отдаване под наем на имоти, за които е регистрирана по ДДС. Приходите от инвестиции, които получава, са предимно от инвестиции в чужбина, във връзка с които WTL използва услуги на инвестиционни мениджъри от Съюза и извън него. Както вече посочих, тези инвестиционни приходи са източникът за финансиране на по-голямата част от дотациите, предоставяни от WTL.

16. В решението Wellcome Trust Съдът приема, че понятието за икономически дейности по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа[9] (наричана по-нататък „Шеста директива за ДДС“) (понастоящем член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС) не включва дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа от управител в рамките на управление на активите на благотворителна фондация.

17. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция посочва, че вследствие на постановеното от Съда в решението Wellcome Trust, на WTL е отказано възстановяване на платения по получени доставки данък за всички разходи за услуги по управление на инвестиции, направени във връзка с неговия портфейл извън Съюза.

18. WTL и HMRC са съгласни, че дейностите на WTL по същество са непроменени в сравнение с разгледаните в решението Wellcome Trust. Освен това, когато WTL е закупувало разглежданите инвестиционни услуги от установени извън Съюза доставчици, то е правило това изключително за целите на своята неикономическа стопанска дейност. WTL не е предоставило своя ДДС номер на нито един от доставчиците, от които са били закупени услугите. WTL и HMRC също така не спорят, че WTL е данъчнозадължено лице по смисъла на членове 2 и 9 от Директивата за ДДС и че неикономическата му дейност не се осъществява за лични нужди, а съставлява стопанска дейност. Безспорно е също така, че WTL не е използвало тези услуги за облагаеми доставки по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

19. Съгласно схемата на Wellcome Trust WTL е длъжно да отчита благотворителния статус на фондацията и има забрана по-специално да извършва търговия.

20. От 2010 г. нататък WTL е начислявало ДДС върху разглежданите услуги съгласно механизма за обратно начисляване[10], тъй като мястото на доставка е Обединеното кралство.

9 ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

10 Вж. член 196 от Директивата за ДДС.

21. Между април 2016 г. и юни 2017 г. WTL предявява искове по реда на член 80 от VATA, като твърди, че във връзка с разглежданите услуги е начислило ДДС в по-голям размер, тъй като след постановяване на решението Wellcome Trust, WTL е данъчнозадължено лице съгласно членове 2 и 9 от Директивата, но не е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, по смисъла на член 44 от Директивата за ДДС при извършване на инвестиционни дейности, които по същество са непроменени в сравнение с тези, разгледани от Съда в това решение.

22. С решение от 10 октомври 2018 г. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчен състав, Обединено кралство)[11] решава, че разглежданите услуги не попадат в приложното поле на член 44 от Директивата за ДДС, тъй като изразът „действащо в това си качество“ действително изключва WTL от приложното поле на тази разпоредба. Според тази юрисдикция не е необходимо доставките (които не попадат в обхвата на специалните правила, предвидени в членове 46—59a от Директивата за ДДС) да попадат в приложното поле на член 44 или на член 45 от Директивата за ДДС. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчен състав) приема, че това не води до правна несигурност, тъй като съгласно член 18 от Регламента за изпълнение доставчикът на услуги може да разчита на обстоятелството дали клиентът е предоставил идентификационния си номер по ДДС или не, за да определи дали е трябвало да начисли ДДС върху своите доставки. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчен състав) приема, че транспонирането на член 44 от Директивата за ДДС от Обединеното кралство съгласно член 7A от VATA, който определя, че мястото на доставката е Обединено кралство, тъй като WTL е данъчнозадължено лице, което действа в качеството си на търговец, не е в съответствие с член 44 от Директивата за ДДС.

23. На 15 февруари 2019 г. HMRC подава жалба срещу решението на First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчен състав) пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение, Обединено кралство).

24. Според запитващата юрисдикция ключовият въпрос е дали при такива обстоятелства може да се приеме, че WTL е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, по смисъла на 44 от Директивата за ДДС.

25. HMRC твърди, че член 44 от Директивата за ДДС се прилага по-специално, от една страна, с оглед на текста и целта на тази разпоредба и на свързаните с нея разпоредби, и от друга страна, с оглед на това че по съображения за правна сигурност мястото на доставка трябва да бъде определяемо. След като не се твърди, че доставките попадат в обхвата на член 45 от Директивата за ДДС, нито че се прилага някое от специалните правила, предвидени в членове 46—59a от тази директива, трябвало да се приложи член 44.

26. WTL поддържа, че тъй като не е данъчнозадължено лице, „действащо в това си качество“, по смисъла на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС, от това следва също че то не е данъчнозадължено лице, „действащо в това си качество“, по смисъла на посочения член 44.

27. При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 44 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, което извършва [неикономическа] дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа в рамките на управление на активите на

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

благотворителна фондация, придобива услуги по управление на инвестициите, предоставени от установено извън Съюза лице изключително за целите на тази дейност, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“?

2) Ако отговорът на първия въпрос е отрицателен и членове 46—49 от Директивата [за ДДС] не са приложими, прилага ли се член 45 от Директивата [за ДДС] по отношение на посочената доставка на услуги, или по отношение на нея не са приложими нито член 44, нито член 45?“.

IV. Производството пред Съда

28. Писмени становища по поставените от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение) въпроси са представени от WTL, Ирландия, испанското правителство и правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия.

29. В края на писмената фаза на производството, с решение от 24 март 2020 г. Съдът приема, че на страните следва да се поставят някои въпроси. Страните изпълняват това искане и отговарят на въпросите в определения от Съда срок.

V. Компетентност на Съда

30. Обединеното кралство напусна Съюза на 31 януари 2020 г. в полунощ (ЦЕВ). Съгласно член 86, параграф 2 от Споразумението за оттеглянето на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия (наричано по-нататък „Споразумението за оттегляне“) Съдът продължава да е компетентен да се произнася преюдициално по запитвания от съдилища и трибунали на Обединеното кралство, отправени преди края на преходния период, определен в член 126 от това споразумение, който по принцип изтича на 31 декември 2020 г.

31. Освен това съгласно член 89 от Споразумението за оттегляне решението на Съда по настоящото дело, което ще бъде постановено на по-късна дата, ще има задължителна сила в своята цялост спрямо Обединеното кралство и на негова територия.

32. Настоящото преюдициално запитване е постъпило в секретариата на Съда на 13 юни 2019 г. Следователно Съдът продължава да е компетентен да се произнесе по настоящото преюдициално запитване и Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение) е обвързан от решението, което Съдът ще постанови в рамките на настоящото производство.

VI. Предварителни бележки

A. Дело C-155/94, Wellcome Trust

33. Както вече посочих, настоящото преюдициално запитване води началото си от решението Wellcome Trust, и от изменение на Директивата за ДДС, внесено с член 2 от Директива 2008/8, считано от 1 януари 2010 г.

34. От текста на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС е видно, че за да подлежи дадена сделка на облагане с ДДС, данъчнозадълженото лице трябва да действа „в това си качество“ [12].

35. В решението Wellcome Trust Съдът приема, че инвестиционните дейности на WTL [13], които се състоят основно в придобиване и продажба на акции и на други ценни книжа с цел да се увеличат дивидентите и капиталовите доходи, предназначени за насърчаване на научните изследвания в областта на медицината, не представляват икономически дейности по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива за ДДС (понастоящем член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС). Като се има предвид, че WTL не може да се занимава с търговия, Съдът приема, че „независимо дали разглежданите дейности са сходни с тези на инвестиционна фондация или пенсионен фонд, трябва да се направи изводът, че фондация, която е в положение като описаното от запитващата юрисдикция, трябва […] да се счита за ограничаваща дейностите си до управление на инвестиционен портфейл по същия начин, както частния инвеститор“ [неофициален превод] [14]. Затова в точка 41 от това решение Съдът приема, че понятието за икономически дейности по смисъла на тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че *не* включва дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа от управител в рамките на управлението на активите на благотворителна фондация.

36. Освен това от решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 60—70), което се позовава на решението Wellcome Trust, следва, че обикновената продажба на акции и други ценни книжа като дялови участия в инвестиционни фондове, както и приходите от инвестиции в инвестиционни фондове, не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС. Ясно е и че подобни сделки не представляват икономически дейности, извършвани от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, по смисъла на член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС [15].

Б. Директива 2008/8

37. В точки 28 и 29 от решение от 13 март 2019 г., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Съдът посочва, че целта на разпоредбите на Директивата за ДДС, които определят мястото на облагане за доставките на услуги, е да се избегнат, от една страна, спорове за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга — необлагането на приходи [16].

38. Преди влизането в сила на член 2 от Директива 2008/8 на 1 януари 2010 г. (с който се изменя дял V, глава 3 от Директивата за ДДС) за място на доставка на услуги в съответствие с действащия тогава член 43 от Директивата за ДДС се счита по-специално *мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност*. Както посочва Комисията в становището си, това правило се прилага независимо от самоличността или естеството на получателя на услугите.

12 Решение от 4 октомври 1995 г., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, т. 16). Данъчнозадължено лице действа в качеството на „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, когато извършва сделки в рамките на облагаемата си дейност (вж. решение от 12 януари 2006 г., Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 42). Данъчнозадължено лице, което извършва сделка в лично качество, не действа в качеството на данъчнозадължено лице. Следователно сделка, извършена от данъчнозадължено лице в лично качество, не подлежи на облагане с ДДС (вж. решение от 4 октомври 1995 г., Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, т. 17 и 18).

13 Които по своята същност остават непроменени към днешна дата.

14 Вж. точка 36 от решението Wellcome Trust.

15 Вж. също точка 30 от решение от 15 септември 2016 г., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), в което Съдът посочва, че неикономическите дейности не попадат в приложното поле на Шеста директива за ДДС.

16 Вж. също така решение от 22 октомври 2009 г., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, т. 32).

39. Вследствие на въведените с член 2 от Директива 2008/8 изменения логиката, която е в основата на разпоредбите на Директивата за ДДС относно мястото на доставка на услуги, изисква, доколкото е възможно, данъчното облагане да бъде извършено в мястото, където се ползват услугите [17].

40. След въведените с член 2 от Директива 2008/8 изменения на дял V, глава 3 от Директивата за ДДС), и по-специално тези, свързани с мястото на доставка на услугите, WTL дължи плащане на ДДС върху сумите, които то е платило за услугите, предоставени от установени извън Съюза инвестиционни мениджъри, в съответствие с предвиденията в член 196 от Директивата за ДДС механизъм за обратно начисляване, тъй като мястото на доставка на тези услуги е Обединеното кралство [18]. Тези разпоредби относно обратното начисляване препращат конкретно към член 44 от Директивата за ДДС.

41. В главното производство WTL иска да му бъдат възстановени сумите, които е платило. В становището си пред Съда WTL изтъква, че Обединеното кралство е транспонирало неправилно член 44 от Директивата за ДДС в член 7A от VATA, тъй като, докато член 44 от Директивата за ДДС изрично предвижда ясен критерий за качеството на лицето, който установява връзка между икономическите и неикономическите дейности, в член 7A от VATA се установява съвсем различно разграничение, а именно между лично ползване и ползване, свързано с дейността, което не намира никакво основание в Директивата за ДДС.

42. WTL счита, че съдържащият се в член 44 от Директивата за ДДС израз „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ изисква получателят на услугите да използва тези услуги за целите на своята икономическа дейност. В това отношение WTL подчертава, че в решението Wellcome Trust Съдът е постановил, че когато извършва инвестиционни дейности, WTL не е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС [19].

43. В самото начало следва да се отбележи, че WTL не твърди, че спрямо него е приложима някоя от „специалните разпоредби“, свързани с мястото на доставка в раздел 3 от глава 3 на Директивата за ДДС и съдържащи се в членове 46—59a от тази директива [20].

44. Следователно в настоящото заключение е необходимо да се съсредоточим по-скоро върху съдържащите се в член 43 от Директивата за ДДС определения за мястото на доставка на услуги и върху общите правила относно мястото на доставка на услуги, съдържащи се в членове 44 и 45 от Директивата за ДДС.

17 Вж. съображение 3 от Директива 2008/8, което предвижда, че „[з]а всички доставки на услуги мястото на данъчно облагане следва по принцип да е мястото, където се извършва фактическото потребление. Ако общото правило за мястото на доставка на услуги трябва да се промени по този начин, все пак биха били необходими някои изключения от това общо правило, както по административни, така и по политически причини“.

18 Следва да се отбележи, че нищо в акта за преюдициално запитване не сочи, че мястото на потребление на разглежданите в главното производство услуги е различно от Обединеното кралство. Макар това да не е посочено в преюдициалното запитване, трябва да се приеме, че дейността на WTL е установена в Обединеното кралство.

19 Вж. точка 19, подточка ii) от преюдициалното запитване и точка 7 от писменото становище на WTL пред Съда.

20 Съображение 6 от Директива 2008/8 предвижда, че „[в] някои обстоятелства общите правила относно мястото на доставка на услуги не са приложими както за данъчнозадължени, така и за данъчно незадължени лица и вместо тях следва да се прилагат специални изключения. Тези изключения следва в голяма степен да се основават на съществуващи критерии и да отразяват принципа за данъчно облагане на мястото на потребление, без да се налагат прекомерни административни тежести върху определени търговци“.

VII. Първият въпрос

45. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да изтълкува член 44 от Директивата за ДДС относно мястото на доставка на услуги и по същество да определи дали данъчнозадължено лице като WTL, което извършва главно неикономическа стопанска дейност, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, когато придобива услуги с произход извън Съюза за целите на тази дейност.

A. Становища на страните

46. WTL счита, че понятието „данъчнозадължено лице, *действащо в това си качество*“ предполага разграничение между данъчнозадължените лица, действащи в икономическо и в неикономическо качество. Така съгласно ясната формулировка на член 44 от Директивата за ДДС последният не се прилагал за WTL, когато то купува услуги изключително за целите на своята неикономическа дейност от доставчици, установени извън Съюза.

47. Според WTL член 43 от Директивата за ДДС не променя този извод, тъй като целта на тази разпоредба е само да уточни, че данъчнозадължено лице, което извършва едновременно икономически и неикономически дейности, винаги има качеството на данъчнозадължено лице; съгласно тази разпоредба не се счита, че получателят действа в качеството на данъчнозадължено лице. WTL подчертава факта, че в член 43 от Директивата за ДДС липсва изразът „действащо в това си качество“. Следователно член 43 от Директивата за ДДС се отнасял само до статута и не съдържал критерий за качеството на лицето. Доколкото изразът „действащо [в това си качество]“ се съдържа в член 44 от Директивата за ДДС, WTL твърди, че в тази разпоредба законодателят на Съюза е въвел критерий за качеството на лицето. WTL изтъква също, че в съответствие с членове 18 и 55 от Регламента за изпълнение, когато данъчнозадълженото лице не действа в това си качество и не предоставя идентификационния си номер по ДДС на доставчиците, последните имат законовото право да начисляват ДДС в държавата, в която са установени. Това създавало риск от двойно данъчно облагане, в случай че националният данъчен орган на държавата членка на данъчнозадълженото лице получател поиска да събере данък за същите доставки.

48. WTL счита също, че от член 19 от Регламента за изпълнение не може да се изведе, че за целите на член 44 от Директивата за ДДС WTL трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, тъй като нищо в посочения член 19 не предвижда изрично, че изключението относно личното ползване представлява изчерпателен и изключителен израз на понятието „действащо в това си качество“.

49. Освен това WTL счита, че всяко тълкуване на членове 43 и 44 от Директивата за ДДС, което го поставя в положение, различно от това на частен инвеститор, трудно може да се съчетае с решението Wellcome Trust. Това щяло да постави WTL в изключително незавидно положение, тъй като подобно тълкуване би изисквало това лице да самоначислява ДДС, все едно че извършва икономическа дейност, но да му се отказва приспадане на заплатения ДДС въз основа на това, че извършва дейност, еквивалентна на тази на частно лице. Нищо в Директивата за ДДС не позволявало да се приеме, че благотворителните организации следва да бъдат наказвани по този начин.

50. Всички останали страни, встъпили в настоящото производство пред Съда, считат, че член 44 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължено лице като WTL, което извършва неикономическа стопанска дейност, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, когато придобива услуги с произход извън Съюза за целите на тази дейност.

Б. Анализ

51. Първият въпрос се отнася до използването на израза „данъчнозадължено лице, *действащо [в това си качество]*“ в член 44 от Директивата за ДДС, и до въпроса дали включването на конкретния израз „действащо в това си качество“, който се съдържа и в други разпоредби на Директивата за ДДС, води до изключване на WTL от обхвата на тази разпоредба и от задължението да начислява ДДС върху услуги по управление на инвестиции, предоставени от установени извън Съюза доставчици. WTL поддържа по същество, че член 44 от Директивата за ДДС се прилага само за данъчнозадължени лица, които закупуват услуги за своите облагаеми доставки, и че тази разпоредба *не* се прилага, когато за целите на неикономическата си стопанска дейност то получава услуги по управление на инвестиции от лица, установени извън Съюза.

52. В точки 20 и 21 от решение от 13 март 2019 г., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Съдът посочва, че членове 44 и 45 от Директивата за ДДС съдържат общо правило за определянето на мястото на данъчна привръзка за доставките на услуги, докато членове 46—59a от тази директива предвиждат поредица от специфични привръзки. Освен това членове 44 и 45 от Директивата за ДДС нямат предимство пред членове 46—59a от същата. По отношение на всеки конкретен случай следва да се поставя въпросът дали той съответства на някоя от хипотезите, посочени в членове 46—59a от тази директива. Съдът обаче приема, и това е съществено, че ако случаят не е такъв, то той по необходимост попада в обхвата на членове 44 и 45 от нея.

53. Безспорно е, че членове 46—59a от Директивата за ДДС не са приложими в главното производство. При това положение от решение от 13 март 2019 г., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), произтича, че трябва да се прилага или член 44, или член 45 от Директивата за ДДС. WTL обаче поддържа, че нито член 44, нито член 45 от Директивата за ДДС се прилагат за разглежданите доставки[21].

54. Аз обаче не мога да се съглася.

55. Както посочих по-рано, настоящата редакция на членове 43—45 от Директивата за ДДС е въведена в Директива 2006/112 с член 2 от Директива 2008/8. Като се имат предвид изискванията за единство и съгласуваност на правния ред на Съюза, понятията, използвани в Директиви 2006/112 и 2008/8, трябва поне по принцип да имат едно и също значение, освен ако

21 Ирландия посочва, че подобен подход би бил в явно противоречие с целта за гарантиране на правна сигурност, преследвана от предвидените в Директивата за ДДС правила за определяне на мястото на доставка, и би бил несъвместим с изискването, че дадена доставка трябва да попада в обхвата само на един от режимите. Правителството на Обединеното кралство поддържа, че нито една от разпоредбите за определяне на място на доставка не позволява да се приеме, че мястото на доставка на услуги за данъчнозадължено лице, което не действа изключително в лично качество, а действа в качеството си на стопански субект (т.е. лице като WTL), може да бъде мястото на установяване на доставчика. Това правителство счита, че подобна теза не намира никаква опора в членове 43, 44, 45 от Директивата за ДДС или в член 19 от Регламента за изпълнение. То отбелязва, че самото WTL не посочва нито една разпоредба от Директивата за ДДС или Регламента за изпълнение или съдебна практика, която да подкрепя подобен извод. Следователно становището на WTL, че член 44 от Директивата за ДДС не се прилага за получените от него услуги, означава, че когато WTL получава услуги от друга държава членка, мястото на доставка на услугите не само няма да бъде Обединеното кралство, но няма да бъде и тази друга държава членка. Правителството на Обединеното кралство счита, че тази последица на необлагане на доходи е точно обратното на това, което правилата за определяне на мястото на доставка целят да постигнат.

в специфичен законодателен контекст законодателят на Съюза не е посочил изрично друго намерение [22]. От това следва, че използваният в член 2, параграф 1, буква в) и в член 44 от Директивата за ДДС израз „данъчно задължено лице, действащо в това си качество“ трябва да има, както възразява WTL, едно и също значение и последици.

56. Според мен обаче такова тълкуване на член 44 от Директивата за ДДС, което се фокусира върху понятието „действащо [в това си качество]“, без да отчита думите около него, не може да бъде прието [23]. Макар, както току-що посочих, да има обща презумпция, че думите и изразите, използвани на различни места в определена директива, трябва да имат едно и също значение, това не може да бъде за сметка на по-фундаменталното правило относно контекста. Думите и изразите по необходимост придобиват своите нюанси и смисъл от заобикалящите ги думи и по-специално от конкретния контекст, в който се вписват. Така основната причина за несъгласието ми с твърдението на WTL е, че то не отчита особения контекст, в който се появяват понятията, и целите на правната уредба, от която те са част [24].

57. Член 44 от Директивата за ДДС е част от новите правила за определяне на мястото на доставка на услуги, въведени с Директива 2008/8 с цел модернизиране и опростяване на тези правила, като тази разпоредба трябва да се разглежда и тълкува в този специфичен контекст [25]. Считам, че член 44 от Директивата за ДДС не може да се тълкува отделно и без никаква връзка със съдържанието на член 43 от тази директива.

58. В това отношение е важно да се отбележи, че член 43 от Директивата за ДДС съдържа две правни фикции. Първо, съгласно него данъчнозадълженото лице се счита за такова по отношение на доставките на *всички* предоставени му услуги (независимо дали *иначе* те биха били облагаеми доставки по смисъла на член 2, параграф 1). Второ, според него *данъчно незадължено юридическо лице*, идентифицирано за целите на ДДС (като WTL), се счита за данъчнозадължено юридическо лице, но *само* за целите на прилагането на правилата относно мястото на доставка на услуги, дори да не се считат за такова за други цели [26]. И в двата случая съдържащите се в член 43 правни фикции имат ограничен обхват. Те са формулирани не като общи правни фикции за *всякакви* цели, а само за целите на прилагането на правилата относно местата на доставка на услуги. Според мен следва да се отчита изкуственият характер на подобни правни фикции: в случая член 43, точка 2 от Директивата за ДДС действително е

22 Вж. по аналогия решение от 31 май 2016 г., Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, т. 28—34). Вж. във връзка с ДДС решение от 15 септември 2016 г., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, т. 37). Вж. и точка 31 от решение от 22 октомври 2009 г., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), където Съдът посочва, че правилното функциониране и еднаквото тълкуване на общата система на ДДС изискват понятията за „застрахователни сделки“ и „презастрахователни сделки“, които се съдържат в член 9, параграф 2, буква д), пето тире и в член 13, Б, буква а) от Шеста директива, да не бъдат определяни различно в зависимост от това дали се употребяват в една или в друга от тези разпоредби. Следва обаче да се подчертае, че в точка 32 от това решение Съдът добавя, че „доставките на услуги, посочени в член 9, параграф 2, буква д), пето тире от Шеста директива, са понятия на общностното право, които трябва да се тълкуват еднакво *с цел избягване на положения, свързани с двойно данъчно облагане или с необлагане на доходи, които могат да възникнат в резултат на противоречиво тълкуване*“. Курсивът е мой. Изискването за еднакво тълкуване според мен не е самоцелно, а по-скоро е продиктувано от основния принцип за избягване на положения, свързани с двойно данъчно облагане или с необлагане на доходи.

23 Следва да се отбележи, че самата Комисия определя употребата на израза „действащо [в това си качество]“ в член 44 от Директивата за ДДС като „непохватно“. Отбелязвам, че проблемът не е ограничен само до текста на английски език на Директивата за ДДС. Така същият проблем възниква например на френски — „agissant en tant que tel“, на италиански — „che agisce in quanto tale“, на португалски — „agindo nessa qualidade“, на испански — „que actúe como tal“, и на немски език — „als solcher […] erbringt/als solcher handelt“.

24 Решение от 16 октомври 2014 г., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 41). В точка 50 от това решение Съдът посочва, че член 44 от Директивата за ДДС съставлява правило, определящо мястото на данъчно облагане на доставките на услуги, като посочва мястото на данъчната привръзка и вследствие на това разграничава компетентността на държавите членки.

25 Вж. съображение 2 от Директива 2008/8.

26 Освен това член 196 от Директивата за ДДС потвърждава, че ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице *или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС*, на което се предоставят услугите, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка.

приспособен нормотворчески похват, с който законодателят на Съюза е предвидил, че правилата относно местата на доставка на услуги, които се прилагат по отношение на обикновените данъчнозадължени лица, в този случай се прилагат и по отношение на данъчно незадължените юридически лица, идентифицирани за целите на ДДС.

59. Следователно общите правила относно мястото на доставка на услуги за „данъчнозадължено лице“, както е конкретно определено в член 43 от Директивата за ДДС, и за „данъчно незадължено лице“ [27] се съдържат съответно в член 44 и в член 45 от тази директива. Според мен не може да се пренебрегнат тези съществени определения на понятието „данъчнозадължено лице“, съдържащи се в член 43 от Директивата за ДДС, по отношение на тълкуването съответно на член 44 и имплицитно на член 45 от тази директива, независимо от изкуствения характер на тези правни фикции.

60. Включването на някои необлагаеми дейности и на някои данъчно незадължени лица в определението за данъчнозадължени лица и използването на понятието „всички“ в член 43 от Директивата за ДДС разкриват волята на законодателя на Съюза да разпъне широко мрежата на приложното поле на „правилото за местоназначението“, съдържащо се в член 44 от тази директива.

61. Съображение 4 от Директива 2008/8 [28] допълнително уточнява обхвата както на член 43, така и на член 44 от Директивата за ДДС и потвърждава, че правилата относно мястото на доставка на услуги, предоставяни на данъчнозадължени лица, „не следва да обхващат доставката на услуги, получени от данъчнозадължено лице за негово лично ползване или за ползване от негови служители“.

62. От това следва, че всички услуги, предоставени на данъчнозадължено лице, както е определено в член 43 от Директивата за ДДС, с изключение на тези, които са получени за лични нужди, се считат за доставени на мястото, където е установен получателят. Ето защо считам, че Комисията правилно посочва, че целта на член 43, параграф 1 от Директивата за ДДС е да гарантира, че за целите на правилата относно мястото на доставка данъчнозадължените лица ще бъдат разглеждани като такива *дори* за услугите, използвани за дейности или сделки, които не се считат за облагаеми доставки съгласно член 2, параграф 1 от тази директива [29].

63. Това тълкуване е в съответствие и с член 19, параграф 1 от Регламента за изпълнение, който гласи, че „[з]а целите на прилагане на правилата относно мястото на доставка на услугите, установени в членове 44 и 45 от [Директива за ДДС], данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, считано за данъчнозадължено лице, което получава услуги

27 В това отношение отбелязвам, че член 43 от Директивата за ДДС не определя конкретно понятието „данъчно незадължено лице“ за целите на прилагането на правилата относно мястото на доставка на услуги, съдържащи се в дял V, глава 3 от тази директива. Предвид широките по обхват определения на понятието за данъчнозадължено лице в това отношение, съдържащи се в член 43 от Директивата за ДДС, понятието за данъчно незадължено лице по същество се определя имплицитно или по подразбиране за целите на прилагането на правилата относно мястото на доставка на услуги, и по-специално на член 45 от тази директива.

28 Съображение 5 от Директива 2008/8 уточнява обхвата на член 45 от Директивата за ДДС.

29 Испанското правителство изтъква, че член 43, параграф 1 от Директивата за ДДС е уточняваща разпоредба, която цели да се избегне неяснотата относно определението за данъчнозадължено лице. Същевременно член 43, параграф 2 от Директивата за ДДС предоставя качеството на данъчнозадължено лице на юридическите лица, които не са данъчнозадължени лица, но имат идентификационен номер по ДДС и могат да бъдат задължени да извършат самоначисляване на ДДС, когато правят инвестиция. Според испанското правителство в член 44 от Директивата за ДДС се използва изразът „действащо [в това си качество]“, за да се изключат от приложното ѝ поле онези, които действат в качеството си на физически лица. В съответствие с това член 19 от Регламента за изпълнение гласи, че данъчнозадължено лице, което получава услуги изключително за лично ползване, следва да се счита за данъчно незадължено лице. Ясната последица от това е, че другите данъчнозадължени лица (като WTL) трябва да продължат да бъдат третирани като такива. Ирландия счита, че действието и тълкуването на член 43 от Директивата за ДДС трябва да бъдат в смисъл, че независимо от начина на използване на услугите, когато те се предоставят на данъчнозадължени лица, посочените в член 44 от тази директива правила относно мястото на доставка се прилагат по отношение на *всички* доставени услуги.

изключително за лично ползване, включително за нуждите на своя персонал, се счита за данъчно незадължено лице“. Макар разпоредбите на Директивата за ДДС да не могат да се тълкуват с оглед на последващ регламент за изпълнение, разпоредбите на член 19 все пак са доста ясни.

64. Освен това, както се посочва в точка 41 от заключението на генералния адвокат Mazák по дело Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) и се потвърждава от Съда в точка 31 от решение от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), този подход съответства на интересите за лесно управление на правилата относно мястото на доставка на услуги. Това тълкуване също така благоприятства по-лесното събиране на данъка и предотвратяването на избягването на данъци. Ако се изискваше получателят на доставените услуги да е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (в съответствие с член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС), или ако услугите трябваше да се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, определянето на мястото на доставка на услугите в много случаи би било много по-трудно както за дружествата, така и за данъчните органи на държавите членки [30].

65. Поради това считам, че член 44 от Директивата за ДДС, при прочита му в светлината на член 43 и съображение 4 от тази директива и член 19 от Регламента за изпълнение, се прилага по отношение на доставката на *всички услуги* на данъчно задължено лице, както е определено в член 43 от Директивата за ДДС, освен ако това лице получава услугите „за свое лично ползване или за това на своя персонал“ [31]. Използването на израза „действащо [в това си качество]“ в член 44 от Директивата за ДДС има за цел да изключи от обхвата му услугите, които са предоставени на данъчнозадължено лице, както е дефинирано в широк смисъл в член 43 от тази директива, „за свое лично ползване или за това на своя персонал“. Изразът „действащо [в това си качество]“ не изключва от обхвата на член 44 от Директивата за ДДС данъчнозадължени лица, които получават услуги за целите на неикономическа стопанска дейност.

66. Що се отнася до доводите на WTL относно членове 18 и 19 от Регламента за изпълнение, обобщени в точки 47 и 48 от настоящото заключение, считам, че те не са убедителни. Както вече посочих, членове 18 и 19 от Регламента за изпълнение — които просто позволяват на доставчика да направи някои изводи от поведението на клиента [32], като например дали той предоставя идентификационен номер по ДДС или не — не могат да променят или изменят условията на членове 43—45 от Директивата за ДДС [33]. Освен това, като се има предвид, че членове 44 и 45 от Директивата за ДДС определят мястото на доставка на услуги в зависимост

30 Не може да се пренебрегне обстоятелството, че разглежданата законова разпоредба (член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива за ДДС) *не* съдържа израза данъчнозадължено лице, „действащо в това си качество“. Наистина, Съдът се е позовал именно на това обстоятелство в точка 29 от решение от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), което до голяма степен опростява задачата на Съда по това дело. В крайна сметка обаче Съдът приема, че „получателят на консултантски услуги, предоставяни от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, получател, който упражнява едновременно стопанска дейност и дейност, попадаща извън приложното поле на тези директиви, трябва да се счита, че има качеството на данъчнозадължено лице, дори и споменатите услуги да са ползвани само за нуждите на последната дейност“. Не виждам причина да се отклонявам от тази констатация в настоящия случай въпреки донякъде несполучливите формулировки на правните норми от законодателя на Съюза както в член 43, така и в член 44 от Директивата за ДДС.

31 Вж. също съображение 19 от Регламента за изпълнение, което предвижда, че „когато услугите, предоставени на данъчнозадължено лице са предназначени за лични нужди, включително за лични нужди на персонала на получател, той не може да се счита за действащ в качеството си на данъчнозадължено лице“.

32 Освен ако не разполага с информация за противното.

33 Същите съображения са приложими и за твърдението на WTL, че то не е предоставило идентификационен номер по ДДС съгласно член 55 от Регламента за изпълнение, тъй като не е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. Член 55 от Регламента за изпълнение също трябва да се тълкува в светлината на член 44 от Директивата за ДДС.

от това дали те се доставят на данъчнозадължено лице[34] или на данъчно незадължено лице, считам, че по принцип не е налице риск от двойно данъчно облагане[35]. Във всеки случай няма данни, че разглежданите в главното производство услуги действително са били предмет на двойно данъчно облагане.

67. Не смятам, че WTL е доказало, че е било подложено на неравно третиране, нито че принципът на данъчен неутралитет, който е в основата на системата на ДДС, е бил нарушен. WTL не е в сходно положение с това на частен инвеститор, тъй като е безспорно, че разглежданите услуги са използвани за неикономическа *стопанска* дейност[36]. Съгласно постоянната съдебна практика ДДС за получени доставки, с който са обложени разходите, направени от данъчнозадължено лице не може да породи право на приспадане. Освен това, когато данъчнозадължено лице извършва едновременно икономически и неикономически дейности, приспадането на ДДС е допустимо само доколкото тези разходи могат да бъдат отнесени към икономическата дейност на данъчнозадълженото лице[37].

68. Действително наскоро в точка 30 от решение от 3 юли 2019 г., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), Съдът постановява, че „[щ]о се отнася до ДДС, дейността, която се състои във влагането на дарения и дотации, както и разходите, свързани с тази дейност по влагането им, трябва да се третират по същия начин, както нестопанската дейност по тяхното получаване и евентуалните разходи, свързани с последната. Всъщност такава дейност по финансово вложение не само представлява за Кеймбриджкия университет, подобно на частен инвеститор, средство за получаване на приходи от така събираните дарения и дотации, но е и дейност, която пряко се свързва с получаването на последните и поради това е само пряко продължение на тази нестопанска дейност. При това положение ДДС, който е платен по получени доставки и е свързан с разходите по влагането на тези дарения и дотации, също не може да бъде приспаднат“.

69. С оглед на всичко гореизложено считам, че на първия въпрос следва да се отговори, че член 44 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, което извършва неикономическа дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа в рамките на управление на активите на благотворителна фондация, придобива услуги по управление на инвестициите, предоставени от установено извън Съюза лице изключително за целите на тази дейност, то трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, за целите на тази разпоредба от директивата.

34 Както е определено в член 43 от Директивата за ДДС.

35 В това отношение в отговор на поставен от Съда въпрос правителството на Обединеното кралство посочва, че опасността от двойно данъчно облагане произтича от различни тълкувания на правната уредба и че единственият начин за преодоляване на тази трудност е наличието на еднакво тълкуване на тези норми. В отговор на поставен от Съда въпрос испанското правителство посочва, че цялостното (и систематично) тълкуване на членове 43 и 44 от Директивата за ДДС, на съображение 4 от Директива 2008/8 и на член 19 от Регламента за изпълнение гарантира, че не съществува възможност за двойно данъчно облагане. В отговор на поставен от Съда въпрос Ирландия също посочва, че когато получателят сам е определил правилно дали получените услуги са придобити за целите на неговите облагаеми дейности, включително когато се счита за данъчнозадължено лице по силата на член 43 от Директивата за ДДС, не би трябвало да възниква двойно данъчно облагане.

36 В отговор на поставен от Съда въпрос Комисията посочва, че WTL „не е физическо лице, а образувание, което е избрало да бъде регистрирано за целите на ДДС. То е третирано по същия начин както всяко друго данъчнозадължено лице (или всъщност както всяко данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС). С други думи, спрямо него се прилагат правилата относно мястото на доставка, приложими за сделките между търговци. Единствено в случай на услуги, получени от данъчнозадължено лице, но за лично ползване на неговия персонал (или за това на данъчнозадължено физическо лице), се прилагат правилата, приложими към сделките между търговец и потребител. Разглежданите услуги, получени от [WTL], не са предназначени за лично ползване от физическо лице. Напълно в съответствие с принципа на равно третиране е, че последната правна уредба обхваща единствено личното ползване на физическите лица“.

37 Вж. решение от 13 март 2008 г., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30 и 31). Вж. също решения от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 36 и 37), и от 15 септември 2016 г., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

VIII. Вторият въпрос

70. Предвид отговора на първия преюдициален въпрос считам, че не е необходимо да се отговаря на втория въпрос. Освен това, доколкото е безспорно, че WTL е данъчнозадължено лице, не смятам, че член 45 от Директивата за ДДС, който се отнася до мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице, се прилага по отношение на WTL, а впрочем и никоя от страните по настоящото производство пред Съда не твърди това.

IX. Заключение

71. С оглед на гореизложеното предлагам на поставените от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд, данъчно и административно отделение, Обединено кралство) преюдициални въпроси да се даде следният отговор:

„Член 44 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност в редакцията му, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги, трябва да се тълкува в смисъл, че когато данъчнозадължено лице, което извършва неикономическа дейност, състояща се в покупка и продажба на акции и други ценни книжа в рамките на управление на активите на благотворителна фондация, придобива услуги по управление на инвестициите, предоставени от установено извън Съюза лице изключително за целите на тази дейност, то трябва да се счита за „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ за целите на тази разпоредба от Директивата.