Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
GERARD HOGAN
της 25ης Ιουνίου 2020 [1]

Υπόθεση C-459/19

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

{αίτηση του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)
[εφετείου διοικητικών διαφορών
(τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου) (Ηνωμένο Βασίλειο)]
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως}

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Άρθρα 43, 44 και 45 – Τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή – Τόπος της παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως επενδύσεων τις οποίες φιλανθρωπική οργάνωση λαμβάνει για μη οικονομική επαγγελματική δραστηριότητα από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

I. Εισαγωγή

1. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, μεταξύ άλλων, την ερμηνεία του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [2], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών [3] (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (στο εξής: HMRC) και της Wellcome Trust Ltd (στο εξής: WTL), ενός υποκειμένου στον φόρο, με αντικείμενο τον τόπο της παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως επενδύσεων που η WTL έλαβε από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης [4].

3. Η WTL είναι φιλανθρωπική οργάνωση με μακρά παράδοση, η οποία δέχεται εξαιρετικά υψηλές χρηματοδοτήσεις. Όπως είναι αναμενόμενο, η WTL χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες διαχειριστών επενδύσεων προκειμένου να τη συνδράμουν στη διαχείριση αυτού του μεγάλου

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

[3] ΕΕ 2008, L 44, σ. 11.

[4] Το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ποσό ΦΠΑ ανέρχεται σε 13 113,822 λίρες στερλίνες (GBP) (περίπου 14 550,00 ευρώ). Η WTL ζητεί να της επιστραφεί ο φόρος εισροών επί του κόστους των υπηρεσιών που έλαβε, σχετικά με τις επενδύσεις της, από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

χαρτοφυλακίου χρηματοδοτήσεων. Οι χρηματοδοτήσεις αυτές αποφέρουν πολύ μεγάλο ετήσιο εισόδημα, το οποίο, ακολούθως, διανέμεται από την WTL υπό τη μορφή δωρεών για ιατρική και φαρμακευτική έρευνα.

4. Ακριβώς σε αυτό το πλαίσιο, η WTL χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ορισμένες επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο σε υπόθεση που αφορούσε την WTL, δεν συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες εξ απόψεως ΦΠΑ[5]. Δεν αμφισβητείται ότι η WTL δεν χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες αυτές για φορολογητέες παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, κατ' ουσίαν επειδή απλά είναι επενδυτής και όχι κατ' επάγγελμα έμπορος. Ομοίως δεν αμφισβητείται ότι η WTL *δεν* είναι «υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή» για τους σκοπούς του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όταν ασκεί η ίδια επενδυτικές δραστηριότητες.

5. Το βασικό ερώτημα που θέτει το αιτούν δικαστήριο είναι αν, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, η WTL είναι παρά ταύτα «υποκείμενος στον φόρο *ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή*» κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι υποκείμενος στον φόρο για τους σκοπούς του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αναγκαία για να καθοριστεί τόσο ο τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών όσο και το αν η WTL όντως οφείλει ΦΠΑ για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες.

6. Για να απαντήσει στο συγκεκριμένο ερώτημα, το Δικαστήριο πρέπει να κρίνει, μεταξύ άλλων, αν η φράση «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» έχει το ίδιο νόημα όταν χρησιμοποιείται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ και στο άρθρο 44 της οδηγίας αυτής. Ωστόσο, πριν προχωρήσω περαιτέρω, πρέπει πρώτα να παραθέσω το σχετικό νομικό πλαίσιο.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

7. Το άρθρο 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

[5] Βλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, στο εξής: απόφαση Wellcome Trust).

8. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

[…]»

9. Το κεφάλαιο 3 του τίτλου V της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιγράφεται «Τόπος παροχής υπηρεσιών».

10. Το τμήμα 1 του κεφαλαίου αυτού, επιγραφόμενο «Ορισμοί», περιέχει το άρθρο 43, το οποίο ορίζει:

«Για τους σκοπούς της εφαρμογής των σχετικών με τον τόπο παροχής υπηρεσιών διατάξεων:

1. υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν·

2. μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στο φόρο.»

11. Το τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, επιγραφόμενο «Γενικοί κανόνες», προβλέπει:

«Άρθρο 44

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

Άρθρο 45

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρόχου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της

συνήθους διαμονής του παρέχοντος» [6].

12. Το άρθρο 196 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XI ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», ορίζει:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους» [7].

13. Το άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [8] (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), το οποίο επιγράφεται «Ιδιότητα του λήπτη», ορίζει:

«Για τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων οι οποίοι αφορούν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που προβλέπονται στα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ένας υποκείμενος στον φόρο ή ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που εξομοιώνεται με υποκείμενο στον φόρο που λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης του προσωπικού του, θεωρείται ως μη υποκείμενος στον φόρο.

Εκτός αν διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου, όπως είναι η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο παρέχων μπορεί να θεωρήσει ότι οι υπηρεσίες προορίζονται για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη όταν, για τη συγκεκριμένη πράξη, του έχει κοινοποιήσει τον ατομικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ του.

Όταν μία και η αυτή υπηρεσία προορίζεται ταυτόχρονα για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης του προσωπικού του λήπτη, και για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας, η παροχή της εν λόγω υπηρεσίας διέπεται αποκλειστικά από το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, εφόσον δεν υφίσταται καταχρηστική πρακτική.»

[6] Η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2008/8 αναφέρει ότι, «[γ]ια τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο, ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών θα πρέπει να βασίζεται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη και όχι στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Για τον καθορισμό των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και προκειμένου να ελαχιστοποιηθούν οι επιβαρύνσεις των επιχειρήσεων, τα πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο τα οποία ασκούν επίσης μη υποκείμενες σε φόρο δραστηριότητες, θα πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο για όλες τις υπηρεσίες που τους παρέχονται. Ομοίως, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, θα πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο. Οι ρυθμίσεις αυτές, σύμφωνα με τους συνήθεις κανόνες, δεν θα πρέπει να επεκτείνονται στην παροχή υπηρεσιών που δέχεται ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για προσωπική του χρήση ή για προσωπική χρήση των υπαλλήλων του». Η αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2008/8 αναφέρει ότι, «[ό]ταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο, γενικός κανόνας θα πρέπει να εξακολουθήσει να είναι ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες».

[7] Βλ. αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2008/8, η οποία αναφέρει ότι, «[ε]άν ο υποκείμενος στο φόρο λαμβάνει υπηρεσίες από πρόσωπο μη εγκατεστημένο στο ίδιο κράτος μέλος, τότε είναι υποχρεωτικός σε ορισμένες περιπτώσεις ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης, δηλαδή ο υποκείμενος στο φόρο θα πρέπει να υπολογίσει μόνος του το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες».

[8] ΕΕ 2011, L 77, σ. 1.

Β. Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

14. Οι σχετικοί κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνονται, στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, στο άρθρο 7A του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: VATA), το οποίο ορίζει:

«Τόπος της παροχής υπηρεσιών

(1) Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται προκειμένου να καθοριστεί, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, το κράτος όπου παρέχονται οι υπηρεσίες.

(2) Η παροχή υπηρεσιών αντιμετωπίζεται ως εάν πραγματοποιήθηκε–

(a) στην περίπτωση που το πρόσωπο προς το οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες είναι σχετικός επαγγελματίας, στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών, και

(b) σε κάθε άλλη περίπτωση, στο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος.

[…]

(4) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, πρόσωπο θεωρείται ότι είναι σχετικός επαγγελματίας όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών αν το πρόσωπο αυτό–

(a) είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου,

(b) είναι καταχωρισμένο στο σχετικό μητρώο σύμφωνα με τον παρόντα νόμο,

(c) διαθέτει ατομικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους άλλου από το Ηνωμένο Βασίλειο, ή

(d) διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου δυνάμει του Act of Tynwald [νόμου της νήσου Μαν] για τους σκοπούς καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου ο οποίος αντιστοιχεί στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

και οι υπηρεσίες δεν λαμβάνονται από το σχετικό πρόσωπο εξ ολοκλήρου για ιδιωτικούς σκοπούς.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Η WTL είναι ο μοναδικός trustee ενός φιλανθρωπικού trust, του Wellcome Trust, το οποίο χρηματοδοτεί μέσω δωρεών την ιατρική έρευνα. Το εν λόγω trust έχει εισόδημα από τις επενδύσεις του και ασκεί ορισμένες συγκριτικά ήσσονες δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων πωλήσεων, υπηρεσιών εστιάσεως και εκμισθώσεων ακινήτων, για τις οποίες έχει εγγραφεί στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το εισόδημα από επενδύσεις προέρχεται κατά κύριο λόγο από επενδύσεις στο εξωτερικό, για τις οποίες η WTL χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες διαχειριστών επενδύσεων οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτό το εισόδημα από επενδύσεις, όπως ήδη αναφέρθηκε, αποτελεί την κύρια πηγή χρηματοδοτήσεως των δωρεών που χορηγεί η WTL.

16. Στην απόφαση Wellcome Trust, το Δικαστήριο έκρινε ότι στην έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [9] (στο εξής: έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ), δεν συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες που συνίστανται στην αγοραπωλησία μετοχών και άλλων τίτλων από τον trustee στο πλαίσιο της διαχειρίσεως των περιουσιακών στοιχείων φιλανθρωπικού trust.

17. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει στη διάταξη περί παραπομπής ότι, ως αποτέλεσμα της αποφάσεως Wellcome Trust, απορρίφθηκε αίτηση της WTL περί επιστροφής του φόρου εισροών για το σύνολο των δαπανών για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων όσον αφορά το εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης χαρτοφυλάκιό της.

18. Η WTL και οι HMRC συμφωνούν ότι, κατ' ουσίαν, οι δραστηριότητες της WTL δεν διαφοροποιούνται από εκείνες που εξετάστηκαν στην απόφαση Wellcome Trust. Επιπλέον, συμφωνούν ότι η WTL έλαβε τις επίμαχες επενδυτικές υπηρεσίες από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποκλειστικά για τους σκοπούς των μη οικονομικών επαγγελματικών δραστηριοτήτων της. Η WTL δεν γνωστοποίησε τον ατομικό της αριθμό ΦΠΑ σε κανέναν από τους παρόχους από τους οποίους έλαβε τις εν λόγω υπηρεσίες. Η WTL και οι HMRC συμφωνούν επίσης ότι η WTL είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και ότι οι μη οικονομικές δραστηριότητές της δεν είναι ιδιωτικές δραστηριότητες, αλλά επαγγελματικές δραστηριότητες. Επίσης, δεν αμφισβητείται ότι η WTL δεν χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες αυτές για φορολογητέες παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

19. Κατά το καταστατικό του Wellcome Trust, η WTL οφείλει να συμμορφώνεται απαρεγκλίτως προς τον φιλανθρωπικό χαρακτήρα του trust και δεν επιτρέπεται, μεταξύ άλλων, να ασκεί εμπορικές δραστηριότητες.

20. Από το 2010 και εντεύθεν, η WTL υπολογίζει ΦΠΑ επί των επίμαχων υπηρεσιών σύμφωνα με τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως [10], με βάση το ότι ο τόπος της παροχής είναι το Ηνωμένο Βασίλειο.

21. Μεταξύ Απριλίου του 2016 και Ιουνίου του 2017, η WTL προέβαλε αξιώσεις βάσει του άρθρου 80 του VATA, υποστηρίζοντας ότι έχει πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εκροών όσον αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες, καθόσον στην απόφαση Wellcome Trust κρίθηκε ότι η WTL είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, αλλά δεν είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας όταν ασκεί τις επενδυτικές δραστηριότητες που, κατ' ουσίαν, ταυτίζονται με τις δραστηριότητες που εξετάστηκαν από το Δικαστήριο στην απόφαση εκείνη.

22. Με απόφαση που εξέδωσε στις 10 Οκτωβρίου 2018, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα) (Ηνωμένο Βασίλειο)] [11] έκρινε ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, καθόσον η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» αποκλείει ουσιαστικά την WTL από το πεδίο εφαρμογής του. Κατά το δικαστήριο αυτό, οι παροχές (που δεν εμπίπτουν στους ειδικούς κανόνες των άρθρων 46 έως 59α της οδηγίας για τον ΦΠΑ) δεν είναι αναγκαίο να εμπίπτουν στο άρθρο 44 ή στο άρθρο 45

9 Ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

10 Βλ. άρθρο 196 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

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

της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] έκρινε ότι αυτό δεν προκαλεί ανασφάλεια δικαίου, διότι το άρθρο 18 του εκτελεστικού κανονισμού έχει την έννοια ότι ο πάροχος μπορεί να στηριχθεί στο αν ο λήπτης τού έχει γνωστοποιήσει τον ατομικό του αριθμό ΦΠΑ προκειμένου να καθορίσει αν οφείλει να χρεώσει ΦΠΑ για τις παροχές των υπηρεσιών του. Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] έκρινε επίσης ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου μεταφορά, στο εσωτερικό δίκαιο, του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ με το άρθρο 7Α του VATA, το οποίο καθορίζει ως τόπο παροχής το Ηνωμένο Βασίλειο, λόγω του ότι η WTL ήταν υποκείμενος στον φόρο που ενεργούσε υπό επαγγελματική ιδιότητα, δεν συνάδει με το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

23. Στις 15 Φεβρουαρίου 2019, οι HMRC άσκησαν ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου) (Ηνωμένο Βασίλειο)] έφεση κατά της αποφάσεως του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] επί του συγκεκριμένου ζητήματος.

24. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι το βασικό ζήτημα που πρέπει να εξετάσει το Δικαστήριο είναι αν, υπό τις περιστάσεις αυτές, μπορεί να λεχθεί ότι η WTL είναι «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

25. Οι HMRC υποστηρίζουν ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει εφαρμογή, ειδικότερα, πρώτον, με βάση το γράμμα και τον σκοπό της διατάξεως αυτής και των σχετικών διατάξεων και, δεύτερον, βάσει του ότι, για λόγους ασφάλειας δικαίου, ο τόπος της παροχής πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί. Εφόσον ουδείς ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες παροχές υπηρεσιών εμπίπτουν στο άρθρο 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ή ότι έχει εφαρμογή οποιοσδήποτε από τους ειδικούς κανόνες των άρθρων 46 έως 59α της ίδιας οδηγίας, έπεται ότι πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 44.

26. Η WTL διατείνεται ότι, εφόσον δεν είναι υποκείμενος στον φόρο «που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, δεν είναι ούτε υποκείμενος στον φόρο «ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 44.

27. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)] αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 44 [της οδηγίας για τον ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ασκεί μη οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην αγορά και πώληση μετοχών και άλλων τίτλων στο πλαίσιο διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων φιλανθρωπικού trust λαμβάνει, αποκλειστικά για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής, παροχές υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ένωσης, πρέπει να θεωρηθεί “υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή”;

2) Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί αρνητική απάντηση και τα άρθρα 46 έως 49 της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] δεν έχουν εφαρμογή, έχει το άρθρο 45 της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] εφαρμογή επί των εν λόγω παροχών ή ούτε το άρθρο 44 ούτε το άρθρο 45 της οδηγίας έχουν εφαρμογή επί των παροχών αυτών;»

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Γραπτές παρατηρήσεις επί των προδικαστικών ερωτημάτων του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)] κατέθεσαν η WTL, η Ιρλανδία, η Ισπανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

29. Μετά το πέρας της έγγραφης διαδικασίας, το Δικαστήριο, με απόφαση της 24ης Μαρτίου 2020, έκρινε αναγκαίο να θέσει ορισμένες ερωτήσεις στους μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία. Οι μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία συμμορφώθηκαν με το συγκεκριμένο αίτημα και απάντησαν στις ερωτήσεις εντός της προθεσμίας που τάχθηκε από το Δικαστήριο.

V. Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου

30. Το Ηνωμένο Βασίλειο αποχώρησε από την Ευρωπαϊκή Ένωση τα μεσάνυχτα (ώρα Κεντρικής Ευρώπης) της 31ης Ιανουαρίου 2020. Δυνάμει του άρθρου 86, παράγραφος 2, της Συμφωνίας για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (στο εξής: Συμφωνία αποχώρησης), το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει αρμοδιότητα να εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις κατόπιν αιτήσεων που υποβάλλονται από δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, όπως αυτή καθορίζεται στο άρθρο 126 της εν λόγω συμφωνίας, η οποία, κατ' αρχήν, είναι η 31η Δεκεμβρίου 2020.

31. Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 89 της Συμφωνίας αποχώρησης, η απόφαση που στην υπό κρίση υπόθεση το Δικαστήριο θα εκδώσει σε μεταγενέστερη ημερομηνία θα έχει δεσμευτική ισχύ στο σύνολό της ως προς το Ηνωμένο Βασίλειο και εντός αυτού.

32. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 13 Ιουνίου 2019. Συνεπώς, το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί επί της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)] δεσμεύεται από την απόφαση που θα εκδώσει το Δικαστήριο στην παρούσα διαδικασία.

VI. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

A. Η υπόθεση C-155/94, Wellcome Trust

33. Όπως ήδη ανέφερα, η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ανάγεται στην απόφαση Wellcome Trust και σε τροποποίηση της οδηγίας για τον ΦΠΑ που επήλθε με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2010.

34. Από το γράμμα του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι σαφές ότι, για να υπαχθεί μια πράξη σε ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «με την ιδιότητά του αυτή» [12].

35. Στην απόφαση Wellcome Trust, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι επενδυτικές δραστηριότητες της WTL [13], οι οποίες συνίσταντο, κατ' ουσίαν, στην αγοραπωλησία μετοχών και άλλων τίτλων με σκοπό τη μεγιστοποίηση των αποδόσεων των μερισμάτων και του κεφαλαίου που προορίζονται για την προώθηση της ιατρικής έρευνας, δεν αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ (νυν άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Δεδομένου ότι η WTL δεν μπορεί να ασκήσει εμπορική δραστηριότητα, το Δικαστήριο έκρινε ότι, «ανεξάρτητα από το αν οι εν λόγω δραστηριότητες προσομοιάζουν με εκείνες ενός trust επενδύσεων ή ενός συνταξιοδοτικού ταμείου, συνάγεται ότι ένα trust ευρισκόμενο σε κατάσταση όμοια με αυτή που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο πρέπει […] να λογίζεται ότι περιορίζεται στη διαχείριση χαρτοφυλακίου επενδύσεων όπως ένας ιδιώτης επενδυτής» [14]. Ως εκ τούτου, στη σκέψη 41 της αποφάσεως εκείνης, το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων κατά την εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί ως *μη* περιλαμβάνουσα δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην αγοραπωλησία μετοχών και άλλων τίτλων από trustee στο πλαίσιο της διαχειρίσεως της περιουσίας φιλανθρωπικού trust.

36. Επιπλέον, από την απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψεις 60 έως 70), η οποία παραπέμπει στην απόφαση Wellcome Trust, είναι σαφές ότι η απλώς και μόνον πώληση μετοχών και άλλων αξιογράφων, όπως είναι τα μερίδια συμμετοχής σε επενδυτικά κεφάλαια, καθώς και το προϊόν των τοποθετήσεων σε επενδυτικά κεφάλαια δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Είναι επίσης σαφές ότι οι πράξεις αυτές δεν συνιστούν οικονομικές δραστηριότητες που ασκούνται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ [15].

Β. Η οδηγία 2008/8

37. Στις σκέψεις 28 και 29 της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), το Δικαστήριο επισήμανε ότι ο σκοπός των διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ που καθορίζουν τον τόπο όπου θεωρείται ότι παρέχονται οι υπηρεσίες είναι η αποφυγή, πρώτον, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, δεύτερον, της μη φορολογήσεως υπηρεσιών οι οποίες διαφορετικά θα ήταν φορολογητέες [16].

38. Πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 2 της οδηγίας 2008/8 την 1η Ιανουαρίου 2010 (το οποίο τροποποίησε το κεφάλαιο 3 του τίτλου V της οδηγίας για τον ΦΠΑ), ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρούνταν, σύμφωνα με το τότε άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων

[12] Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, σκέψη 16). Ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί «με την ιδιότητά του αυτή» όταν πραγματοποιεί συναλλαγές στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (βλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 42). Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί μια πράξη ως ιδιώτης δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο. Κατά συνέπεια, πράξη η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί ως ιδιώτης δεν υπόκειται σε ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, σκέψεις 17 και 18).

[13] Οι οποίες, ουσιαστικά, παραμένουν αμετάβλητες μέχρι σήμερα.

[14] Βλ. σκέψη 36 της αποφάσεως Wellcome Trust.

[15] Βλ., επίσης, σκέψη 30 της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), όπου το Δικαστήριο επισήμανε ότι οι μη οικονομικές δραστηριότητες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ.

[16] Βλ., επίσης, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, σκέψη 32).

ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος. Όπως επισημαίνει με τις παρατηρήσεις της η Επιτροπή, ο κανόνας αυτός είχε εφαρμογή ανεξάρτητα από την ταυτότητα ή τον χαρακτήρα του λήπτη των υπηρεσιών.

39. Κατόπιν των τροποποιήσεων που επήλθαν με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8, η λογική στην οποία στηρίζονται οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ που αφορούν τον τόπο στον οποίο θεωρείται ότι παρέχονται οι υπηρεσίες, είναι ότι οι υπηρεσίες πρέπει να φορολογούνται, στο μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως [17].

40. Μετά τις τροποποιήσεις στο κεφάλαιο 3 του τίτλου V της οδηγίας για τον ΦΠΑ που επήλθαν με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8, ιδίως αυτές που αφορούν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, η WTL υπολόγιζε ΦΠΑ επί των ποσών που κατέβαλλε για τις υπηρεσίες που της παρέχονταν από διαχειριστές επενδύσεων εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 196 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, βάσει του ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών ήταν το Ηνωμένο Βασίλειο [18]. Αυτές οι διατάξεις περί αντιστροφής της επιβαρύνσεως παραπέμπουν ειδικά στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

41. Στην κύρια δίκη, η WTL επιδιώκει τώρα την επιστροφή των ποσών που κατέβαλε. Με τις παρατηρήσεις της προς το Δικαστήριο, η WTL υποστηρίζει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο μετέφερε εσφαλμένα στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ με το άρθρο 7A του VATA, καθόσον, μολονότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ρητώς προβλέπει ένα σαφές κριτήριο ιδιότητας, το οποίο διακρίνει μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων, το άρθρο 7A του VATA εισάγει μια εντελώς διαφορετική διάκριση, ήτοι διακρίνει μεταξύ ιδιωτικής και επαγγελματικής χρήσεως, η οποία δεν έχει έρεισμα στην οδηγία για τον ΦΠΑ.

42. Η WTL υποστηρίζει ότι η φράση «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ απαιτεί ο λήπτης των υπηρεσιών να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες αυτές για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας. Συναφώς, η WTL υπογραμμίζει το γεγονός ότι στην απόφαση Wellcome Trust το Δικαστήριο έκρινε ότι η WTL, όταν ασκούσε τις επενδυτικές της δραστηριότητες, δεν ήταν «υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ [19].

43. Πρέπει να σημειωθεί εκ προοιμίου ότι η WTL δεν υποστηρίζει ότι σε αυτήν έχει εφαρμογή οποιαδήποτε από τις «Ειδικές διατάξεις» σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, στο τμήμα 3 του κεφαλαίου 3 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, που περιλαμβάνονται στα άρθρα 46 έως 59α της εν λόγω οδηγίας [20].

[17] Βλ. αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2008/8, η οποία αναφέρει ότι, «[γ]ια όλες τις παροχές υπηρεσιών, τόπος φορολογίας θα έπρεπε, καταρχήν, να είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση. Αλλά ακόμα και αν τροποποιηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ορισμένες εξαιρέσεις από το γενικό αυτό κανόνα εξακολουθούν να είναι απαραίτητες τόσο για διοικητικούς λόγους όσο και για πολιτικούς λόγους».

[18] Πρέπει να σημειωθεί ότι στη διάταξη περί παραπομπής δεν υπάρχει τίποτα που να δείχνει ότι ο τόπος καταναλώσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών είναι οποιοσδήποτε άλλος πλην του Ηνωμένου Βασιλείου. Μολονότι η διάταξη περί παραπομπής δεν το αναφέρει ρητώς, πρέπει να θεωρηθεί ότι η WTL είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο.

[19] Βλ. σημείο 19, υπό ii, της διατάξεως περί παραπομπής και σημείο 7 των γραπτών παρατηρήσεων που η WTL υπέβαλε στο Δικαστήριο.

[20] Η αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2008/8 αναφέρει ότι, «[σ]ε ορισμένες περιπτώσεις, δεν εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τόσο για τους υποκείμενους, όσο και για τους μη υποκείμενους στο φόρο, αλλά θα πρέπει να εφαρμόζονται ειδικές εξαιρέσεις. Οι εξαιρέσεις αυτές θα πρέπει να βασίζονται κυρίως στα ισχύοντα κριτήρια και να εκφράζουν την αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, χωρίς να επιβάλλουν δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις σε ορισμένους επιχειρηματίες».

44. Επομένως, στις παρούσες προτάσεις το ενδιαφέρον θα πρέπει να επικεντρωθεί, αντιθέτως, στους ορισμούς του τόπου παροχής υπηρεσιών οι οποίοι περιλαμβάνονται στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και στους γενικούς κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών οι οποίοι περιλαμβάνονται στα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

VII. Το πρώτο ερώτημα

45. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ το οποίο αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών και να κρίνει, κατ' ουσίαν, αν υποκείμενος στον φόρο όπως η WTL, ο οποίος, ουσιαστικά, ασκεί μη οικονομική επαγγελματική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» όταν για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής λαμβάνει υπηρεσίες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

A. Οι παρατηρήσεις των μετεχόντων στην προδικαστική διαδικασία

46. Η WTL υποστηρίζει ότι η φράση «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος *ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή*» προϋποθέτει διάκριση μεταξύ των υποκείμενων στον φόρο οι οποίοι ενεργούν υπό οικονομική ιδιότητα και υπό μη οικονομική ιδιότητα. Κατά συνέπεια, το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν μπορεί, με βάση το σαφές γράμμα του, να εφαρμοστεί στην WTL όταν η τελευταία λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για τους σκοπούς των μη οικονομικών δραστηριοτήτων της από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

47. Η WTL διατείνεται ότι το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν μεταβάλλει την κατάσταση αυτή, καθόσον η συγκεκριμένη διάταξη απλά αποσαφηνίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες έχει πάντοτε την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο· δεν θεωρεί ότι ο λήπτης ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο. Η WTL υπογραμμίζει το γεγονός ότι η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» λείπει στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αφορά αποκλειστικά το καθεστώς ενός προσώπου και δεν περιέχει κάποιο κριτήριο σχετικά με την ιδιότητά του. Δεδομένου ότι η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» περιλαμβάνεται στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η WTL υποστηρίζει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης εισήγαγε στην εν λόγω διάταξη ένα κριτήριο το οποίο αφορά την ιδιότητα του προσώπου. Η WTL διατείνεται επίσης ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 55 του εκτελεστικού κανονισμού, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή και δεν γνωστοποιεί τον ατομικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ στους παρόχους, αυτοί δικαιούνται εκ του νόμου να χρεώνουν ΦΠΑ εντός του κράτους εγκαταστάσεώς τους. Τούτο ενέχει τον κίνδυνο διπλής φορολογίας όταν οι εθνικές φορολογικές αρχές του κράτους μέλους του υποκείμενου στον φόρο λήπτη σκοπεύουν να εισπράξουν φόρο για τις ίδιες παροχές.

48. Η WTL υποστηρίζει επίσης ότι από το άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού δεν μπορεί να συναχθεί ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, η WTL πρέπει να θεωρηθεί «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή», καθόσον στο άρθρο 19 δεν υπάρχει τίποτα που να ορίζει ρητώς ότι ο αποκλεισμός της ιδιωτικής χρήσεως είναι το μοναδικό νόημα της βασικής φράσεως «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή».

49. Επιπλέον, η WTL θεωρεί ότι οποιαδήποτε ερμηνεία των άρθρων 43 και 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ η οποία θα την έθετε σε κατάσταση διαφορετική από αυτήν ενός ιδιώτη επενδυτή δύσκολα θα συνάδει με την απόφαση Wellcome Trust. Θα την τοποθετούσε σε εξαιρετικά επικίνδυνη

κατάσταση, καθόσον η ερμηνεία αυτή θα απαιτούσε από την WTL να χρεώνει στον εαυτό της ΦΠΑ ως εάν ασκούσε οικονομική δραστηριότητα, αλλά δεν θα δικαιούνταν έκπτωση του φόρου εισροών λόγω του ότι ασκεί δραστηριότητα παρόμοια με αυτήν ιδιώτη. Στην οδηγία για τον ΦΠΑ δεν υπάρχει τίποτα που να δείχνει ότι σκοπός ήταν να τιμωρούνται κατ' αυτόν τον τρόπο οι φιλανθρωπικές οργανώσεις.

50. Όλοι οι άλλοι μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου υποστηρίζουν ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο, όπως η WTL, ο οποίος ασκεί μη οικονομική επαγγελματική δραστηριότητα πρέπει να θεωρείται «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» όταν για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής λαμβάνει υπηρεσίες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Β. Ανάλυση

51. Το επίκεντρο του πρώτου ερωτήματος βρίσκεται στη χρήση της φράσεως «υποκείμενος στον φόρο *ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή*» στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και στο ζήτημα αν η προσθήκη των συγκεκριμένων λέξεων «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» –οι οποίες χρησιμοποιούνται επίσης σε άλλες διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ– συνεπάγεται τον αποκλεισμό της WTL από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής και την απαλλάσσει από την υποχρέωση υπολογισμού ΦΠΑ για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων που παρέχονται σε αυτήν από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ουσιαστικά, η WTL υποστηρίζει ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει εφαρμογή μόνο σε υποκείμενους στον φόρο που λαμβάνουν υπηρεσίες για τις φορολογητέες παροχές τους και ότι η διάταξη αυτή *δεν* έχει εφαρμογή όταν η ίδια λαμβάνει υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τους σκοπούς της μη οικονομικής επαγγελματικής της δραστηριότητας.

52. Στις σκέψεις 20 και 21 της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιέχουν έναν γενικό κανόνα για τον καθορισμό του τόπου στον οποίο θεωρείται, από φορολογικής απόψεως, ότι παρέχονται οι υπηρεσίες, ενώ τα άρθρα 46 έως 59α της ίδιας οδηγίας αναφέρουν σειρά συγκεκριμένων τέτοιων τόπων. Επιπλέον, τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν υπερισχύουν των άρθρων της 46 έως 59α. Σε κάθε κατάσταση, το ζήτημα που ανακύπτει είναι αν η κατάσταση αυτή καλύπτεται από κάποια από τις περιπτώσεις που μνημονεύονται στα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας αυτής. Αξιοσημείωτο πάντως είναι ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι, αν αυτό δεν συμβαίνει, τότε η εκάστοτε περίπτωση εμπίπτει κατ' ανάγκην στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 44 και 45 της εν λόγω οδηγίας.

53. Δεν αμφισβητείται ότι τα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, από την απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), προκύπτει ότι πρέπει να έχουν εφαρμογή είτε το άρθρο 44 είτε το άρθρο 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Εντούτοις, η WTL υποστηρίζει ότι ούτε το άρθρο 44 ούτε το άρθρο 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν εφαρμογή όσον αφορά τις επίμαχες

παροχές υπηρεσιών [21].

54. Πάντως, όσο για μένα, δεν μπορώ να συμφωνήσω.

55. Όπως προανέφερα, το τωρινό κείμενο των άρθρων 43 έως 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ εισήχθη στην οδηγία 2006/112 με το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/8. Λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων ενότητας και συνοχής της έννομης τάξεως της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι έννοιες που χρησιμοποιούνται από τις οδηγίες 2006/112 και 2008/8 πρέπει, τουλάχιστον κατ' αρχήν, να έχουν το ίδιο νόημα, εκτός αν ο νομοθέτης της Ένωσης έχει ρητώς εκφράσει, σε συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο, διαφορετική πρόθεση [22]. Πάνω σε αυτή τη βάση, συνάγεται ότι οι λέξεις «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και στο άρθρο 44, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει να έχουν, όπως υποστηρίζει η WTL, το ίδιο νόημα και αποτέλεσμα.

56. Πάντως, κατά την άποψή μου, ερμηνεία του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ εστιάζουσα στη φράση «ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή», απομονωμένη από τα συμφραζόμενα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή [23]. Μολονότι, όπως μόλις προανέφερα, ισχύει ένα γενικό τεκμήριο ότι οι λέξεις και οι φράσεις που χρησιμοποιούνται σε διαφορετικά σημεία συγκεκριμένης οδηγίας πρέπει, εν γένει, να έχουν το ίδιο νόημα, αυτό δεν μπορεί να συμβαίνει εις βάρος του πιο βασικού κανόνα που αφορά το πλαίσιο. Οι αποχρώσεις και το νόημα των λέξεων και των φράσεων κατ' ανάγκην απορρέουν από τα συμφραζόμενά τους, και ειδικότερα από το συγκεκριμένο πλαίσιό τους. Κατά συνέπεια, ο βασικός λόγος της διαφωνίας μου με τον ισχυρισμό της WTL είναι ότι δεν λαμβάνει υπόψη το συγκεκριμένο πλαίσιο της περί ης πρόκειται φράσεως ούτε τον σκοπό που επιδιώκουν οι κανόνες των οποίων αποτελεί μέρος [24].

[21] Η Ιρλανδία υποστήριξε ότι αυτή η προσέγγιση είναι όχι μόνον καταφανώς αντίθετη προς τον σκοπό ασφάλειας δικαίου που επιδιώκουν οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών που περιέχονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ, αλλά και ασύμβατη με την απαίτηση ότι η παροχή πρέπει να εμπίπτει σε κάποιον από τους κανόνες αυτούς. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι ουδέν εκ των άρθρων περί του τόπου παροχής υπηρεσιών ενισχύει την άποψη ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο που δεν ενεργεί αποκλειστικά ως ιδιώτης αλλά ενεργεί ως επαγγελματίας (ήτοι ένα πρόσωπο όπως η WTL) δεν μπορεί να είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι η άποψη αυτή δεν βρίσκει στήριγμα ούτε στα άρθρα 43, 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ούτε στο άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού. Επισημαίνει ότι η ίδια η WTL δεν αναφέρει διάταξη της οδηγίας για τον ΦΠΑ ή του εκτελεστικού κανονισμού ή νομολογία που να ενισχύει το συμπέρασμα αυτό. Συνεπώς, η θέση της WTL ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή στις ληφθείσες από αυτήν υπηρεσίες σημαίνει ότι, όταν η WTL λαμβάνει υπηρεσίες από άλλο κράτος μέλος, ούτε το Ηνωμένο Βασίλειο ούτε αυτό το άλλο κράτος μέλος είναι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι αυτό το αποτέλεσμα μη φορολογίας είναι το αντίθετο από αυτό που επιδιώκουν να επιτύχουν οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

[22] Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 31ης Μαΐου 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, σκέψεις 28 έως 34). Βλ., σε πλαίσιο ΦΠΑ, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, σκέψη 37). Βλ., επίσης, σκέψη 31 της αποφάσεως της 22ας Οκτωβρίου 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η εύρυθμη λειτουργία και η ομοιόμορφη ερμηνεία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ απαιτούν οι έννοιες των «ασφαλιστικών» και των «αντασφαλιστικών εργασιών» που περιλαμβάνονται στα άρθρα 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πέμπτη περίπτωση, και 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας να μην ορίζονται διαφορετικά, αναλόγως του αν χρησιμοποιούνται στη μία ή στην άλλη από τις διατάξεις αυτές. Πάντως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το Δικαστήριο έκρινε περαιτέρω, στη σκέψη 32 της αποφάσεως εκείνης, ότι «οι παροχές υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας αποτελούν κοινοτικές έννοιες, οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα *για να αποφεύγονται καταστάσεις διπλής φορολογίας ή μη φορολογίας που θα μπορούσαν να προκύψουν από ερμηνείες που αποκλίνουν μεταξύ τους*». Η υπογράμμιση δική μου. Κατά την άποψή μου, η απαίτηση ομοιόμορφης ερμηνείας δεν αποτελεί αυτοσκοπό αλλά, αντιθέτως, επιβάλλεται από τη γενικότερη αρχή της αποφυγής περιπτώσεων διπλής φορολογίας ή μη φορολογίας.

[23] Πρέπει να σημειωθεί ότι η ίδια η Επιτροπή χαρακτηρίζει τη χρήση της φράσεως «ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ως «αδέξια». Θα προσέθετα ότι το πρόβλημα δεν περιορίζεται μόνο στην απόδοση της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην αγγλική γλώσσα. Το ίδιο πρόβλημα ανακύπτει, για παράδειγμα, στη γαλλική γλώσσα («agissant en tant que tel»), στην ιταλική γλώσσα («che agisce in quanto tale»), στην πορτογαλική γλώσσα («agindo nessa qualidade»), στην ισπανική γλώσσα («que actúe como tal») και στη γερμανική γλώσσα («als solcher […] erbringt/als solcher handelt»).

[24] Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, σκέψη 41). Στη σκέψη 50 της αποφάσεως εκείνης το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί κανόνα που καθορίζει τον τόπο φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών, προσδιορίζοντας το σχετικό προς τούτο σημείο αναφοράς και, συνεπώς, οριοθετώντας τις αρμοδιότητες των κρατών μελών.

57. Το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί μέρος των νέων κανόνων για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών οι οποίοι θεσπίστηκαν με την οδηγία 2008/8 με σκοπό τον εκσυγχρονισμό και την απλούστευση των κανόνων αυτών και η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται εντός του συγκεκριμένου αυτού πλαισίου [25]. Θεωρώ ότι το άρθρο 44 δεν μπορεί να ερμηνευθεί μεμονωμένα και χωριστά από το περιεχόμενο του άρθρου 43 της εν λόγω οδηγίας.

58. Συναφώς, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει δύο επιμέρους πλάσματα δικαίου. Πρώτον, θεωρεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο χαρακτηρίζεται ως τέτοιος όσον αφορά την παροχή *όλων* των υπηρεσιών που λαμβάνει (ανεξάρτητα από το αν *διαφορετικά* αυτές θα ήταν φορολογητέες υπηρεσίες για τους σκοπούς του άρθρου 2, παράγραφος 1). Δεύτερον, θεωρεί ότι ένα *μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο*, το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ (όπως η WTL), είναι υποκείμενος στον φόρο αλλά *μόνο* για την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ακόμη και αν δεν θεωρείται υποκείμενος στον φόρο για άλλους σκοπούς [26]. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πλάσματα δικαίου που περιέχει το άρθρο 43 έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής. Δεν είναι διατυπωμένα υπό τη μορφή ρητρών οι οποίες εισάγουν πλάσματα δικαίου για *όλους* τους σκοπούς, αλλά, αντιθέτως, απλά υπηρετούν τους σκοπούς των κανόνων σχετικά με τους τόπους παροχής υπηρεσιών. Θεωρώ ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ο τεχνητός χαρακτήρας ενός πλάσματος δικαίου αυτού του είδους: εν προκειμένω, το άρθρο 43, παράγραφος 2, της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι, πραγματικά, μια βολική μέθοδος νομοθετικής διατυπώσεως, με την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης όρισε ότι οι κανόνες σχετικά με τους τόπους παροχής υπηρεσιών που εφαρμόζονται στους συνήθεις υποκείμενους στον φόρο πρέπει επίσης να εφαρμόζονται εν προκειμένω στα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

59. Επομένως, οι γενικοί κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε «υποκείμενο στον φόρο», όπως αυτός ορίζεται ειδικά στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, και σε «μη υποκείμενο στον φόρο» [27] περιέχονται στα άρθρα 44 και 45 της εν λόγω οδηγίας, αντιστοίχως. Θεωρώ ότι ουδείς δύναται να παραβλέψει αυτούς τους σημαντικούς ορισμούς του ποιος είναι «υποκείμενος στον φόρο» που περιέχονται στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 44 και, κατά συνέπεια, του άρθρου 45 της οδηγίας αυτής αντιστοίχως, παρά τον αναγκαίο τεχνητό χαρακτήρα αυτών των ρητρών οι οποίες εισάγουν πλάσματα δικαίου.

60. Η συμπερίληψη ορισμένων μη φορολογητέων δραστηριοτήτων και μη υποκείμενων στον φόρο στον ορισμό του υποκείμενου στον φόρο και η χρήση του όρου «όλες» στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δείχνουν τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης να διευρύνει κατά πολύ το πεδίο εφαρμογής σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής του «κανόνα περί προορισμού» που περιέχεται στο άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας.

[25] Βλ. αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2008/8.

[26] Επιπλέον, το άρθρο 196 της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιβεβαιώνει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ή *από το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ*, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.

[27] Επισημαίνω συναφώς ότι το άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν ορίζει ειδικά την έννοια του «μη υποκείμενου στον φόρο» για τους σκοπούς εφαρμογής των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών που περιέχονται στο κεφάλαιο 3 του τίτλου V της εν λόγω οδηγίας. Λαμβανομένου υπόψη του ευρέος ορισμού του υποκείμενου στον φόρο που περιέχεται συναφώς στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ο μη υποκείμενος στον φόρο ορίζεται, κατ' ουσίαν, έμμεσα ή σιωπηρά για τους σκοπούς εφαρμογής των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών και ιδίως του άρθρου 45 της εν λόγω οδηγίας.

61. Η αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2008/8 [28] διευκρινίζει περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής τόσο του άρθρου 43 όσο και του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ και επιβεβαιώνει ότι οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών στους υποκείμενους στον φόρο «δεν θα πρέπει να επεκτείνονται στην παροχή υπηρεσιών που δέχεται ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για προσωπική του χρήση ή για προσωπική χρήση των υπαλλήλων του».

62. Επομένως, όλες οι υπηρεσίες που λαμβάνει υποκείμενος στον φόρο, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, με εξαίρεση αυτές που λαμβάνονται για ιδιωτικούς σκοπούς, θεωρείται ότι παρέχονται στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, θεωρώ ότι η Επιτροπή ορθώς επισήμανε ότι ο ίδιος ο σκοπός του άρθρου 43, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι να διασφαλιστεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο θα αντιμετωπίζονται κατ' αυτόν τον τρόπο για τους σκοπούς των κανόνων σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών *ακόμη και* όσον αφορά υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες ή πράξεις οι οποίες δεν θεωρούνται φορολογητέες παροχές υπηρεσιών κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας [29].

63. Η ερμηνεία αυτή συνάδει επίσης με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του εκτελεστικού κανονισμού, η οποία ορίζει ότι, «[γ]ια τους σκοπούς της εφαρμογής των κανόνων οι οποίοι αφορούν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που προβλέπονται στα άρθρα 44 και 45 [της οδηγίας για τον ΦΠΑ], ένας υποκείμενος στον φόρο ή ένα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που εξομοιώνεται με υποκείμενο στον φόρο που λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης του προσωπικού του, θεωρείται ως μη υποκείμενος στον φόρο». Μολονότι οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν μπορούν να ερμηνευθούν με παραπομπή σε μεταγενέστερο εκτελεστικό κανονισμό, οι διατάξεις του άρθρου 19 είναι αξιοσημείωτες.

64. Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στο σημείο 41 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στην υπόθεση Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) και επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο στη σκέψη 31 της αποφάσεως της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), η προσέγγιση αυτή στοιχεί με τα συμφέροντα της απλουστευμένης διαχειρίσεως των κανόνων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Περαιτέρω, η ερμηνεία αυτή διευκολύνει την είσπραξη των φόρων και την πρόληψη της φοροαποφυγής. Αν ο λήπτης των υπηρεσιών έπρεπε να είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή (σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ) ή αν οι υπηρεσίες έπρεπε να χρησιμοποιηθούν για τις φορολογητέες

[28] Η αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2008/8 αποσαφηνίζει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

[29] Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 43, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι μια διευκρινιστική διάταξη που αποσκοπεί στην αποτροπή της ανασφάλειας όσον αφορά τον ορισμό του «υποκείμενου στον φόρο». Εντούτοις, το άρθρο 43, παράγραφος 2, επεκτείνει το καθεστώς των υποκειμένων στον φόρο σε νομικά πρόσωπα τα οποία δεν είναι υποκείμενα στον φόρο αλλά διαθέτουν ατομικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ και ενδέχεται να πρέπει να υπολογίζουν μόνα τους τον ΦΠΑ αν προβούν σε επένδυση. Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ χρησιμοποιεί τη φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» προκειμένου να αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής του τα πρόσωπα που ενεργούν ως ιδιώτες. Σε αυτό το πλαίσιο, το άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού ορίζει ότι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι λαμβάνουν υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση δεν υπάγονται στο καθεστώς των υποκείμενων στον φόρο. Η σαφής συνέπεια εξ αυτού είναι ότι άλλα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (όπως η WTL) πρέπει να συνεχίσουν να αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το μοναδικό αποτέλεσμα και, κατά συνέπεια, η ορθή ερμηνεία του άρθρου 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι ότι, ανεξάρτητα από τη χρήση των υπηρεσιών όταν αυτές παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο, οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών οι οποίοι περιέχονται στο άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας έχουν εφαρμογή *στο σύνολο* των παρεχόμενων υπηρεσιών.

πράξεις του, ο καθορισμός του τόπου παροχής των υπηρεσιών θα ήταν σε πολλές περιπτώσεις πολύ δυσχερέστερος για τις εταιρίες και μάλιστα για τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών [30].

65. Επομένως, θεωρώ ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του άρθρου 43 και της αιτιολογικής σκέψεως 4 της οδηγίας αυτής καθώς και του άρθρου 19 του εκτελεστικού κανονισμού, έχει εφαρμογή όσον αφορά την παροχή *όλων των υπηρεσιών* σε υποκείμενο στον φόρο, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, εκτός αν το πρόσωπο αυτό λαμβάνει τις υπηρεσίες «για προσωπική του χρήση ή για προσωπική χρήση των υπαλλήλων του» [31]. Η χρήση της φράσεως «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» στο άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ σκοπό έχει να αποκλειστούν οι υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο, όπως αυτός ορίζεται υπό ευρεία έννοια στο άρθρο 43 της εν λόγω οδηγίας, «για προσωπική του χρήση ή για προσωπική χρήση των υπαλλήλων του». Η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» δεν αποκλείει από το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι λαμβάνουν υπηρεσίες για μη οικονομικούς επαγγελματικούς σκοπούς.

66. Όσον αφορά την επιχειρηματολογία της WTL σχετικά με τα άρθρα 18 και 19 του εκτελεστικού κανονισμού, η οποία συνοψίζεται στα σημεία 47 και 48 των παρουσών προτάσεων, θεωρώ ότι δεν είναι πειστική. Τα άρθρα 18 και 19 του εκτελεστικού κανονισμού –τα οποία απλώς παρέχουν τη δυνατότητα στους παρόχους να συνάγουν ορισμένα συμπεράσματα από τη συμπεριφορά των καταναλωτών [32], όπως, για παράδειγμα, αν οι τελευταίοι γνωστοποίησαν τον ατομικό τους αριθμό μητρώου ΦΠΑ ή όχι– δεν μπορούν, όπως έχω ήδη παρατηρήσει, να μεταβάλουν ή να τροποποιήσουν τους όρους των άρθρων 43 έως 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ [33]. Επιπλέον, δεδομένου ότι τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ καθορίζουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών ανάλογα με το αν αυτές παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο [34] ή σε μη υποκείμενο στον φόρο, θεωρώ ότι, κατ' αρχήν, δεν συντρέχει κίνδυνος διπλής φορολογίας [35]. Εν πάση περιπτώσει, δεν προβλήθηκε ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες όντως υπόκεινται σε διπλή φορολογία.

[30] Δεν μπορεί να αγνοηθεί ότι η τότε επίμαχη νομοθετική διάταξη (άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ) *δεν* περιείχε τις λέξεις υποκείμενος στον φόρο «ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή». Πράγματι, το Δικαστήριο στηρίχθηκε ειδικά στο γεγονός αυτό στη σκέψη 29 της αποφάσεως της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), και τούτο απλούστευσε σε μεγάλο βαθμό το έργο του Δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη. Πάντως, το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο ήταν ότι «ο λήπτης υπηρεσιών παροχής συμβουλών τις οποίες παρέχει υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός άλλου κράτους μέλους, λήπτης ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές δραστηριότητες όσο και δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των οδηγιών αυτών, πρέπει να θεωρείται ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και αν οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται μόνο για τις ανάγκες των τελευταίων αυτών δραστηριοτήτων». Δεν βλέπω λόγο αποκλίσεως, στην υπό κρίση υπόθεση, από το συμπέρασμα αυτό, παρά την κάπως ατυχή νομοθετική διατύπωση τόσο του άρθρου 43 όσο και του άρθρου 44 από τον νομοθέτη της Ένωσης.

[31] Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 19 του εκτελεστικού κανονισμού, η οποία αναφέρει ότι, «όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκείμενο στον φόρο προορίζονται για ιδιωτική χρήση, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης εκ μέρους του προσωπικού του, ο υποκείμενος αυτός δεν δύναται να θεωρηθεί ότι ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο».

[32] Εκτός εάν διαθέτουν πληροφορίες περί του αντιθέτου.

[33] Η ίδια συλλογιστική ισχύει όσον αφορά το επιχείρημα της WTL ότι δεν γνωστοποίησε τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 55 του εκτελεστικού κανονισμού, καθόσον δεν είναι «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή». Το άρθρο 55 του εκτελεστικού κανονισμού θα πρέπει επίσης να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

[34] Όπως ορίζεται στο άρθρο 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

[35] Συναφώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου επισήμανε στην απάντησή της σε ερώτηση του Δικαστηρίου ότι ο κίνδυνος διπλής φορολογίας απορρέει από τις συγκρουόμενες ερμηνείες των κανόνων που χρησιμοποιήθηκαν και ότι ο μοναδικός τρόπος υπερβάσεως της δυσχέρειας αυτής είναι η ομοιόμορφη ερμηνεία των κανόνων. Η Ισπανική Κυβέρνηση ανέφερε στην απάντησή της σε ερώτηση του Δικαστηρίου ότι η συνδυαστική (και συστηματική) ερμηνεία των άρθρων 43 και 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, της αιτιολογικής σκέψεως 4 της οδηγίας 2008/8 και του άρθρου 19 του εκτελεστικού κανονισμού διασφαλίζει ότι δεν υπάρχει πιθανότητα διπλής φορολογίας. Η Ιρλανδία ανέφερε επίσης στην απάντησή της σε ερώτηση του Δικαστηρίου ότι, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών καθορίζει ο ίδιος ορθώς αν οι υπηρεσίες που έλαβε του παρασχέθηκαν για τους σκοπούς των φορολογητέων δραστηριοτήτων του, καθώς και αν θεωρείται υποκείμενος στον φόρο δυνάμει του άρθρου 43 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, δεν ανακύπτει ζήτημα διπλής φορολογίας.

67. Δεν θεωρώ ότι η WTL απέδειξε ότι υπέστη άνιση μεταχείριση ούτε ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας –η οποία βρίσκεται στον πυρήνα του συστήματος του ΦΠΑ– παραβιάστηκε. Η WTL δεν βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με ιδιώτη επενδυτή, καθόσον δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για μη οικονομικές *επαγγελματικές* δραστηριότητες [36]. Αποτελεί πάγια νομολογία ότι ο ΦΠΑ εισροών σχετικά με τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο φορολογούμενος που δεν ασκεί οικονομικές δραστηριότητες δεν μπορεί να εκπέσει. Επιπλέον, όταν ο φορολογούμενος ασκεί ταυτόχρονα οικονομικές και μη οικονομικές δραστηριότητες, η έκπτωση του ΦΠΑ επιτρέπεται μόνο στην έκταση που οι δαπάνες αυτές μπορούν να καταλογιστούν στην οικονομική δραστηριότητα του φορολογούμενου [37].

68. Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε πρόσφατα στη σκέψη 30 της αποφάσεως της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), ότι «[δ]ραστηριότητα η οποία συνίσταται στην τοποθέτηση των ποσών των δωρεών και χορηγιών, καθώς και τα σχετικά με τη δραστηριότητα αυτή έξοδα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, με τη μη οικονομική δραστηριότητα την οποία συνιστούν η είσπραξή τους και τα τυχόν έξοδα που συνδέονται με αυτήν. Ειδικότερα, για το πανεπιστήμιο του Cambridge, όπως και για έναν ιδιώτη επενδυτή, μια τέτοια δραστηριότητα χρηματοοικονομικής τοποθέτησης δεν συνιστά μόνο μέσο που παρέχει τη δυνατότητα παραγωγής εσόδων από τις δωρεές και χορηγίες που συγκεντρώνονται με τον τρόπο αυτό, αλλά και δραστηριότητα ευθέως συνδεόμενη με την είσπραξη αυτών και, ως εκ τούτου, αποτελεί απλώς την άμεση επέκταση της εν λόγω μη οικονομικής δραστηριότητας. Συνεπώς, ούτε η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών με τον οποίον επιβαρύνονται τα έξοδα που συνδέονται με την εν λόγω τοποθέτηση είναι δυνατή».

69. Υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω εκτιμήσεων, θεωρώ ότι η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 44 της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί μη οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην αγοραπωλησία μετοχών και άλλων τίτλων στο πλαίσιο διαχειρίσεως των περιουσιακών στοιχείων φιλανθρωπικού trust λαμβάνει αποκλειστικά για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να θεωρείται «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» για τους σκοπούς της εν λόγω διατάξεως της οδηγίας.

VIII. Το δεύτερο ερώτημα

70. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, θεωρώ ότι παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Επιπλέον, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι η WTL είναι υποκείμενος στον φόρο, δεν θεωρώ ότι, όπως άλλωστε δεν

[36] Η Επιτροπή επισήμανε στην απάντησή της σε ερώτηση του Δικαστηρίου ότι η WTL «δεν είναι μεμονωμένος ιδιώτης, αλλά οντότητα η οποία επέλεξε να εγγραφεί στα μητρώα ΦΠΑ. Αντιμετωπίζεται κατά τον ίδιο τρόπο με οποιονδήποτε άλλον υποκείμενο στον φόρο (ή, όντως, ως μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ). Τούτο σημαίνει ότι υπόκειται στους κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών οι οποίοι έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων. Μόνο στην περίπτωση που οι υπηρεσίες λαμβάνονται από υποκείμενο στον φόρο, αλλά χρησιμοποιούνται για ιδιωτική κατανάλωση από το προσωπικό του (ή στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο ο οποίος είναι ιδιώτης) έχουν εφαρμογή οι εφαρμοστέοι κανόνες στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και καταναλωτών. Οι επίμαχες υπηρεσίες που ελήφθησαν από την [WTL] δεν προορίζονται για ιδιωτική κατανάλωση από ιδιώτη. Το γεγονός ότι μόνον η ιδιωτική κατανάλωση εμπίπτει στους τελευταίους κανόνες συνάδει πλήρως με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως».

[37] Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 30 και 31). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψεις 36 και 37), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

υποστήριξε κανένας από τους μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, το άρθρο 45 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενο στον φόρο, έχει εφαρμογή επί της WTL.

IX. Πρόταση

71. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου) (Ηνωμένο Βασίλειο)] η εξής απάντηση:

Το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο που ασκεί μη οικονομική δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην αγοραπωλησία μετοχών και άλλων τίτλων στο πλαίσιο της διαχειρίσεως των περιουσιακών στοιχείων φιλανθρωπικού trust λαμβάνει αποκλειστικά για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής υπηρεσίες διαχειρίσεως επενδύσεων από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να θεωρείται «υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» για τους σκοπούς της εν λόγω διατάξεως της οδηγίας.