Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 25 juni 2020 [1]

Zaak C-459/19

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

[verzoek van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112 – Artikelen 43, 44 en 45 – Plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige – Plaats van beleggingsbeheersdiensten die een caritatieve instelling voor niet-economische bedrijfsactiviteiten afneemt van buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters"

I. Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing betreft onder meer de uitlegging van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2], zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst [3] (hierna: „btw-richtlijn").

2. Het verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (belastingdienst, Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC") en Wellcome Trust Ltd (hierna: „WTL"), een belastingplichtige, over de plaats van beleggingsbeheersdiensten die WTL heeft afgenomen van buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters. [4]

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 PB 2008, L 44, blz. 11.

4 Het btw-bedrag dat in het hoofdgeding aan de orde is, bedraagt 13 113 822 GBP (ongeveer 14 530 000 EUR). WTL wenst teruggaaf van de voorbelasting over de kosten voor diensten die buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters met betrekking tot haar beleggingen hebben verricht.

3. WTL is een reeds lang bestaande caritatieve instelling die over zeer royale middelen beschikt. Zoals te verwachten valt, maakt WTL gebruik van de diensten van beleggingsbeheerders die haar bijstaan in het beheer van deze omvangrijke dotatieportefeuille. De dotaties leveren jaarlijks een zeer aanzienlijk rendement op dat WTL vervolgens spendeert in de vorm van toelagen voor medisch en farmaceutisch onderzoek.

4. Het was tegen deze achtergrond dat WTL voor bepaalde beleggingsactiviteiten gebruik heeft gemaakt van de beleggingsbeheersdiensten van buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters, en in verband met deze beleggingsactiviteiten heeft het Hof in een zaak waarbij WTL betrokken was, reeds geoordeeld dat zij voor btw-doeleinden als niet-economische activiteiten zijn aan te merken.[5] Het staat vast dat WTL deze diensten niet heeft gebruikt voor belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, in hoofdzaak omdat het zonder meer een belegger betrof en geen professionele handelaar. Ook staat vast dat WTL *niet* „een als zodanig handelende belastingplichtige" is in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, wanneer zij zelf beleggingsactiviteiten verricht.

5. De centrale vraag van de verwijzende rechter is of WTL in dergelijke omstandigheden toch „een *als zodanig handelende* belastingplichtige" is in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, ook al is zij dat niet in de zin van artikel 2, lid 1, onder c). Een antwoord op deze vraag is nodig om de plaats van de betrokken diensten vast te stellen en om te bepalen of WTL over deze diensten daadwerkelijk btw verschuldigd was.

6. Bij de beantwoording van deze vraag moet het Hof onder meer nagaan of de woorden „een als zodanig handelende belastingplichtige" in artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn in dezelfde betekenis zijn gebruikt als in artikel 44 van die richtlijn. Eerst is het evenwel nodig de relevante toepasselijke bepalingen te belichten.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

7. In artikel 2 van de btw-richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

8. In artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[5] Zie arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; hierna: „arrest Wellcome Trust").

[…]”

9. Titel V, hoofdstuk 3, van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Plaats van een dienst”.

10. Afdeling 1 van dat hoofdstuk, met als opschrift „Definities”, bevat artikel 43, dat luidt:

„Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van een dienst:

1. wordt een belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht welke niet als belastbare goederenleveringen of diensten in de zin van artikel 2, lid 1, worden beschouwd, met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als belastingplichtige aangemerkt;

2. wordt een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, als belastingplichtige aangemerkt.”

11. In afdeling 2 van dat hoofdstuk, met als opschrift „Algemene bepalingen”, wordt bepaald:

„Artikel 44

De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

Artikel 45

De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke plaats van vestiging of vaste inrichting is de plaats van dienstverlening de plaats waar de dienstverrichter zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.” [6]

[6] In overweging 4 van richtlijn 2008/8 wordt verklaard dat „[b]ij voor belastingplichtigen verrichte diensten […] de algemene regel inzake de plaats van een dienst [moet] worden gebaseerd op de plaats waar de afnemer en niet de dienstverrichter gevestigd is. Voor het bepalen van de plaats van een dienst en teneinde de lasten voor het bedrijfsleven te beperken, moeten belastingplichtigen die ook niet-belastbare activiteiten verrichten, voor alle voor hen verrichte diensten als belastingplichtige worden behandeld. Evenzo moeten niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn, als belastingplichtigen worden aangemerkt. Volgens de gebruikelijke voorschriften moeten deze bepalingen niet gelden voor diensten die door een belastingplichtige worden afgenomen voor persoonlijk gebruik door hemzelf of door zijn personeel.” In overweging 5 bij richtlijn 2008/8 wordt verklaard dat „[b]ij voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten […] als algemene regel [moet] blijven gelden dat de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”

12. Artikel 196 van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in titel XI met als opschrift „Verplichtingen van belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen", luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht." [7]

13. Artikel 19 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [8] (hierna: „uitvoeringsverordening"), met als opschrift „Hoedanigheid van de afnemer", bepaalt:

„Voor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst opgenomen in de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112/EG wordt een belastingplichtige, of een als een belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige rechtspersoon, die uitsluitend voor privégebruik, inclusief privégebruik van zijn personeel, diensten afneemt als een niet-belastingplichtige aangemerkt.

Tenzij hij beschikt over tegengestelde informatie, bijvoorbeeld op grond van de aard van de verrichte diensten, kan de dienstverrichter ervan uitgaan dat de diensten voor de bedrijfsdoeleinden van de afnemer bestemd zijn, indien de afnemer hem voor de handeling in kwestie diens individuele btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

Eenzelfde dienst die zowel voor privégebruik, inclusief privégebruik van het personeel van de afnemer, als voor diens bedrijfsdoeleinden bestemd is, valt uitsluitend onder artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG, op voorwaarde dat er geen misbruik is."

B. Recht van het Verenigd Koninkrijk

14. De relevante regels inzake de plaats van een dienst zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet in section 7A van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „VATA"), waarin het volgende is bepaald:

„Plaats van een dienst

1) Deze section is van toepassing om met het oog op de toepassing van deze wet vast te stellen in welk land een dienst wordt verricht.

2) Een dienst dient als verricht te worden beschouwd –

   a) in het land waar de afnemer is gevestigd, ingeval de persoon voor wie de dienst wordt verricht een relevante onderneming is, en

   b) in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, in de overige gevallen.

[...]

[7] Zie overweging 7 van richtlijn 2008/8/EG, waarin wordt verklaard dat „[w]anneer een belastingplichtige diensten afneemt van een persoon die niet in dezelfde lidstaat gevestigd is, [...] de toepassing van de verleggingsregeling in bepaalde gevallen verplicht [moet] zijn, hetgeen betekent dat de belastingplichtige zelf het passende bedrag aan btw over de afgenomen dienst moet aangeven".

[8] PB 2011, L 77, blz. 1.

4) In de zin van deze wet is een persoon een relevante onderneming met betrekking tot een dienst indien de persoon –

   a) een belastingplichtige is in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad,

   b) op grond van deze wet is geregistreerd,

   c) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd overeenkomstig de wetgeving van een andere lidstaat dan het Verenigd Koninkrijk, of

   d) is geregistreerd op grond van een wet van Tynwald voor een bij of krachtens een wet van Tynwald opgelegde belasting die overeenkomt met de belasting over de toegevoegde waarde,

   en de diensten anders dan volledig voor privédoeleinden door die persoon worden afgenomen."

III. Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

15. WTL is de enige trustee van een caritatieve trust, Wellcome Trust, die voor medisch onderzoek toelagen toekent. Zij ontvangt inkomsten uit haar beleggingen en verricht ook een aantal relatief kleine activiteiten, waaronder verkoop, catering en verhuur van onroerend goed waartoe zij voor btw-doeleinden is geregistreerd. De opbrengsten uit beleggingen die zij ontvangt, zijn voornamelijk afkomstig van buitenlandse beleggingen waarvoor WTL gebruikmaakt van de diensten van beleggingsbeheerders zowel van binnen als van buiten de Europese Unie. Deze opbrengsten uit beleggingen vormen, zoals ik reeds heb aangegeven, de voornaamste bron waaruit WTL middelen put om toelagen toe te kennen.

16. In het arrest Wellcome Trust heeft het Hof voor recht verklaard dat onder het begrip economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag[9] (hierna: „Zesde btw-richtlijn") (thans artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn) niet werd verstaan een activiteit die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van het vermogen van een caritatieve trust.

17. De verwijzende rechter heeft in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing aangegeven dat ten gevolge van de uitspraak van het Hof in het arrest Wellcome Trust WTL de teruggaaf is geweigerd van de voorbelasting over alle kosten voor de beleggingsbeheersdiensten die zij voor het gedeelte van haar portefeuille buiten de Europese Unie heeft gemaakt.

18. WTL en HMRC zijn het erover eens dat de activiteiten van WTL in wezen niet zijn veranderd ten opzichte van de activiteiten die aan de orde waren in het arrest Wellcome Trust. Daarnaast heeft WTL, toen zij de betrokken beleggingsdiensten afnam van dienstverrichters van buiten de Europese Unie, dit uitsluitend gedaan voor haar niet-economische bedrijfsactiviteiten. Aan geen enkele dienstverrichter van wie zij deze diensten heeft afgenomen, heeft zij haar btw-nummer verstrekt. WTL en HMRC zijn het er ook over eens dat WTL een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn en dat haar niet-economische activiteiten geen

[9] PB 1977, L 145, blz. 1.

privéactiviteiten zijn, maar juist bedrijfsactiviteiten. Evenmin staat ter discussie dat WTL deze diensten niet voor belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn heeft gebruikt.

19. In het kader van het programma van Wellcome Trust dient WTL de hoogste prioriteit te geven aan de caritatieve status van de Trust en is het haar onder meer verboden om handel te drijven.

20. Vanaf 2010 heeft WTL in het kader van de verleggingsregeling [10] over de betrokken diensten btw afgedragen met als uitgangspunt dat het Verenigd Koninkrijk de plaats van de dienst was.

21. Tussen april 2016 en juni 2017 heeft WTL krachtens section 80 VATA vorderingen ingesteld op grond dat zij over de desbetreffende diensten te veel belasting heeft afgedragen. Ingevolge het arrest Wellcome Trust is zij een belastingplichtige in de zin van de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn, maar niet een als zodanig handelende belastingplichtige in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, wanneer zij zich inlaat met beleggingsactiviteiten die in wezen niet zijn veranderd ten opzichte van de activiteiten waarover het Hof zich in dat arrest heeft uitgesproken.

22. In een vonnis van 10 oktober 2018 heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk; hierna: „FTT") [11] geoordeeld dat de betrokken diensten niet onder artikel 44 van de btw-richtlijn vallen omdat WTL door de formulering „als zodanig handelende" feitelijk van de werkingssfeer van de richtlijn wordt uitgesloten. Volgens de FTT hoefden diensten (die niet onder de specifieke regels van de artikelen 46 tot 59 bis van de btw-richtlijn vielen) niet noodzakelijkerwijze onder artikel 44 of artikel 45 van de btw-richtlijn te vallen. De FTT was van oordeel dat dit geen aanleiding gaf tot rechtsonzekerheid, omdat een dienstverrichter zich volgens artikel 18 van de uitvoeringsverordening kon baseren op het feit dat de afnemer zijn btw-nummer had verstrekt om te bepalen of hij over zijn diensten btw in rekening zou moeten brengen. De FTT heeft geoordeeld dat de omzetting van artikel 44 van de btw-richtlijn in de rechtsorde van het Verenigd Koninkrijk overeenkomstig section 7A VATA, waarbij het Verenigd Koninkrijk werd geïdentificeerd als de plaats van de dienst op grond van het feit dat WTL een voor bedrijfsdoeleinden handelende belastingplichtige is, niet in overeenstemming was met artikel 44 van de btw-richtlijn.

23. Op 15 februari 2019 heeft HMRC hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg) tegen het vonnis van de FTT in deze zaak.

24. De belangrijkste door het Hof te behandelen vraag is volgens de verwijzende rechter of in dergelijke omstandigheden kan worden gesteld dat WTL een „als zodanig handelende belastingplichtige" is in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn.

25. HMRC heeft betoogd dat artikel 44 van de btw-richtlijn met name van toepassing is, ten eerste op basis van de formulering en het doel van de bepaling en de daarmee verband houdende bepalingen, en ten tweede op basis van het feit dat omwille van de rechtszekerheid de plaats van een dienst moet kunnen worden geïdentificeerd. Aangezien niet wordt gesteld dat de diensten onder artikel 45 van de btw-richtlijn vallen of dat een van de specifieke regels van de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn van toepassing is, volgt hieruit dat artikel 44 van toepassing moet zijn.

[10] Zie artikel 196 van de btw-richtlijn.

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

26. WTL heeft betoogd dat aangezien zij geen „als zodanig handelende" belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn is, zij dus ook geen „als zodanig handelende" belastingplichtige in de zin van artikel 44 is.

27. In deze context heeft de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 44 [van de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht bestaande in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer van het vermogen van een charitable trust (caritatieve trust), moet worden aangemerkt als „een als zodanig handelende belastingplichtige" wanneer hij uitsluitend ten behoeve van deze activiteit beleggingsbeheersdiensten afneemt van een persoon van buiten de Unie?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord en de artikelen 46 tot en met 49 van de [btw]-richtlijn niet van toepassing zijn, is dan artikel 45 van de [btw]-richtlijn van toepassing op de dienst of is noch artikel 44, noch artikel 45 van toepassing op de dienst?"

IV. Procedure bij het Hof

28. Schriftelijke opmerkingen over de prejudiciële vragen van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) zijn ingediend door WTL, Ierland, de Spaanse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsmede de Europese Commissie.

29. Na afloop van de schriftelijke behandeling heeft het Hof bij beslissing van 24 maart 2020 geoordeeld dat het noodzakelijk was de partijen een aantal vragen te stellen. De partijen hebben met dit verzoek ingestemd en hebben deze vragen binnen de door het Hof gestelde termijn beantwoord.

V. Bevoegdheid van het Hof

30. Op 31 januari 2020 om middernacht (CET) heeft het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie verlaten. Overeenkomstig artikel 86, lid 2, van het Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (hierna: „terugtrekkingsakkoord") blijft het Hof bevoegd om uitspraak te doen op verzoeken om een prejudiciële beslissing van de rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die zijn ingediend voordat de overgangsperiode, zoals omschreven in artikel 126 van dit akkoord, eindigt, dit is in beginsel op 31 december 2020.

31. Bovendien heeft het arrest van het Hof in deze zaak, dat op een later tijdstip zal worden gewezen, overeenkomstig artikel 89 van het terugtrekkingsakkoord in zijn geheel bindende werking voor en in het Verenigd Koninkrijk.

32. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is op 13 juni 2019 ter griffie van het Hof neergelegd. Het Hof blijft dus bevoegd om uitspraak te doen op het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, en de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) is gebonden aan het door het Hof in de onderhavige procedure te wijzen arrest.

VI. Opmerkingen vooraf

A. Zaak C-155/94, Wellcome Trust

33. Zoals ik reeds heb aangegeven, vindt het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing zijn oorsprong in het arrest Wellcome Trust en in een met ingang van 1 januari 2010 bij artikel 2 van richtlijn 2008/8 ingevoerde wijziging van de btw-richtlijn.

34. Volgens de bewoordingen van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn kan een handeling slechts aan de btw onderworpen zijn indien een belastingplichtige „als zodanig" handelt. [12]

35. In zijn arrest Wellcome Trust heeft het Hof geoordeeld dat de investeringsactiviteiten van WTL [13], die hoofdzakelijk bestonden in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten, ter verkrijging van zo hoog mogelijke dividenden of een zo hoog mogelijke kapitaalopbrengst, bedoeld om de medische research te stimuleren, geen economische activiteiten vormden in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn (thans artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn). Aangezien WTL geen handel mocht drijven, was het oordeel van het Hof dat „afgezien van de vraag of de betrokken activiteiten van soortgelijke aard zijn als die van een investeringsmaatschappij of een pensioenfonds, moet worden geconcludeerd, dat een trust die zich in de door de verwijzende rechter beschreven situatie bevindt, [...] moet worden geacht zich te beperken tot het beheer van een investeringsportefeuille op dezelfde wijze als een particulier investeerder". [14] In punt 41 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat het begrip economische activiteiten in de zin van die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het *niet* een activiteit omvat die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van het vermogen van een caritatieve trust.

36. Bovendien blijkt uit het arrest van het Hof van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punten 60-70), waarin wordt verwezen naar het arrest Wellcome Trust, dat de enkele verkoop van aandelen en andere verhandelbare waardepapieren, zoals deelnemingen in investeringsfondsen, en de opbrengst uit beleggingen in investeringsfondsen niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen. Het is ook duidelijk dat dergelijke handelingen geen economische activiteiten vormen die worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn. [15]

[12] Arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 16). Een belastingplichtige handelt in de hoedanigheid van „als zodanig handelende belastingplichtige" wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit. Zie arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 42). Een belastingplichtige die een handeling voor privédoeleinden verricht, handelt evenwel niet als belastingplichtige. Een door een belastingplichtige op persoonlijke titel verrichte handeling valt dus niet binnen de werkingssfeer van de btw. Zie arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punten 17 en 18).

[13] Die activiteiten zijn thans in wezen onveranderd.

[14] Punt 36 van het arrest Wellcome Trust.

[15] Zie ook punt 30 van het arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), waarin het Hof verklaart dat niet-economische activiteiten niet binnen de werkingssfeer van de Zesde btw-richtlijn vallen.

B. Richtlijn 2008/8

37. In de punten 28 en 29 van het arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), is het Hof tot het besluit gekomen dat de voorschriften van de btw-richtlijn waarin wordt bepaald waar de dienst wordt geacht te zijn verricht, tot doel hebben om ten eerste bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belastingheffing kunnen leiden, te voorkomen, en ten tweede te voorkomen dat geen belasting wordt geheven over anders belastbare diensten. [16]

38. Voordat artikel 2 van richtlijn 2008/8 op 1 januari 2010 in werking trad (waarbij titel V, hoofdstuk 3, van de btw-richtlijn werd gewijzigd), werd de plaats van de diensten overeenkomstig artikel 43 van de toen geldende btw-richtlijn onder meer geacht *de plaats te zijn waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening had gevestigd*. Zoals de Commissie in haar opmerkingen heeft aangegeven, was deze regel van toepassing ongeacht de identiteit of de aard van de afnemer van de diensten.

39. Als gevolg van de wijzigingen die bij artikel 2 van richtlijn 2008/8 zijn aangebracht, is de onderliggende logica van de bepalingen van de btw-richtlijn die betrekking hebben op de plaats waar een dienst geacht wordt te worden verricht, dat de diensten zoveel mogelijk op de plaats van verbruik worden belast. [17]

40. Naar aanleiding van de wijzigingen die bij artikel 2 van richtlijn 2008/8 in titel V, hoofdstuk 3, van de btw-richtlijn zijn aangebracht, met name de wijzigingen met betrekking tot de plaats van een dienst, heeft WTL over de bedragen die zij heeft betaald voor door buiten de Europese Unie gevestigde beleggingsbeheerders verrichte diensten, btw afgedragen in overeenstemming met de verleggingsregeling van artikel 196 van de btw-richtlijn, met als uitgangspunt dat de plaats van die diensten het Verenigd Koninkrijk was. [18] Deze bepalingen inzake verlegging verwijzen specifiek naar artikel 44 van de btw-richtlijn.

41. In het hoofdgeding vordert WTL thans teruggaaf van de door haar betaalde bedragen. In haar opmerkingen voor het Hof stelt WTL dat het Verenigd Koninkrijk artikel 44 van de btw-richtlijn onjuist heeft omgezet in section 7A VATA, omdat waar artikel 44 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk voorziet in een duidelijke hoedanigheidstoets om het verschil aan te geven tussen economische en niet-economische activiteiten, in section 7A VATA een totaal ander onderscheid wordt gemaakt, namelijk tussen privégebruik en bedrijfsgebruik, dat geen grondslag heeft in de btw-richtlijn.

42. WTL is van mening dat de formulering „een als zodanig handelende belastingplichtige” in artikel 44 van de btw-richtlijn vereist dat de afnemer van de diensten deze diensten ten behoeve van zijn economische activiteiten gebruikt. In dit verband wijst WTL erop dat het Hof in zijn arrest Wellcome Trust heeft geoordeeld dat wanneer WTL zich inliet met haar investeringsactiviteiten, zij geen „als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn was. [19]

[16] Zie ook arrest van 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punt 32).

[17] Zie overweging 3 van richtlijn 2008/8, waarin wordt verklaard dat „alle diensten [...] in beginsel [moeten] worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt. Ook als de algemene regel inzake de plaats van een dienst in die zin zou worden gewijzigd, zouden om administratieve en beleidsredenen toch nog altijd bepaalde uitzonderingen op deze algemene regel nodig zijn”.

[18] Opgemerkt dient te worden dat niets in de verwijzingsbeslissing erop wijst dat de plaats van verbruik van de in het hoofdgeding betrokken diensten elders dan in het Verenigd Koninkrijk is gelegen. Hoewel dit niet in de verwijzingsbeslissing is aangegeven, moeten wij ervan uitgaan dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van WTL in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd.

[19] Zie punt 19, onder ii), van het verzoek om een prejudiciële beslissing en punt 7 van de schriftelijke opmerkingen van WTL voor het Hof.

43. Om te beginnen kan worden opgemerkt dat WTL niet stelt dat een van de „Bijzondere bepalingen" met betrekking tot de plaats van een dienst in hoofdstuk 3, afdeling 3, van de btw-richtlijn, die zijn opgenomen in artikel 46 tot en met 59 bis van die richtlijn, op haar van toepassing is. [20]

44. Daarom moet in deze conclusie de aandacht uitgaan naar de definities van de plaats van een dienst in artikel 43 van de btw-richtlijn en de algemene regels inzake de plaats van een dienst in de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn.

VII. Eerste vraag

45. Met zijn eerste vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof artikel 44 van de btw-richtlijn betreffende de plaats van een dienst uit te leggen en in wezen vast te stellen of een belastingplichtige zoals WTL, die hoofdzakelijk niet-economische bedrijfsactiviteiten uitoefent, moet worden beschouwd als „een als zodanig handelende belastingplichtige" wanneer zij met het oog op die activiteiten diensten van buiten de Europese Unie afneemt.

A. Opmerkingen van de partijen

46. WTL is van mening dat de zinsnede „*als zodanig handelende* belastingplichtige" een onderscheid veronderstelt tussen belastingplichtigen die in een economische hoedanigheid en in een niet-economische hoedanigheid handelen. Bijgevolg is artikel 44 van de btw-richtlijn, op grond van zijn expliciete formulering, niet van toepassing op WTL wanneer zij uitsluitend met het oog op haar niet-economische activiteiten diensten afneemt van buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters.

47. WTL betoogt dat artikel 43 van de btw-richtlijn niets aan dit standpunt verandert, aangezien die bepaling slechts dient om te verduidelijken dat een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, altijd de status van belastingplichtige heeft; het artikel bepaalt niet dat de afnemer als belastingplichtige moet handelen. WTL benadrukt dat de formulering „als zodanig handelende" ontbreekt in artikel 43 van de btw-richtlijn. Artikel 43 van de btw-richtlijn heeft dus alleen betrekking op de status en bevat geen hoedanigheidstoets. Aangezien de formulering „als zodanig handelende" in artikel 44 van de btw-richtlijn is opgenomen, stelt WTL dat de Uniewetgever in deze bepaling een hoedanigheidstoets heeft vastgelegd. WTL betoogt ook dat wanneer een belastingplichtige niet als zodanig handelt en zijn btw-nummer niet aan dienstverrichters verstrekt, deze dienstverrichters overeenkomstig de artikelen 18 en 55 van de uitvoeringsverordening wettelijk het recht hebben om btw te heffen in het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn. Dit doet het spook van dubbele belastingheffing opdoemen wanneer de nationale belastingdienst van de lidstaat van de afnemende belastingplichtige over dezelfde diensten belasting tracht te heffen.

[20] In overweging 6 van richtlijn 2008/8 wordt vermeld dat „in bepaalde omstandigheden [...] de algemene regels inzake de plaats van een dienst voor zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen niet van toepassing [zijn] en [...] er in de plaats daarvan welomschreven uitzonderingen [gelden]. Deze uitzonderingen dienen grotendeels gebaseerd te zijn op bestaande criteria en aan te sluiten bij het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik, zonder dat aan bepaalde handelaren onevenredig zware administratieve lasten worden opgelegd."

48. WTL is bovendien van mening dat uit artikel 19 van de uitvoeringsverordening niet kan worden afgeleid dat WTL voor de toepassing van artikel 44 van de btw-richtlijn moet worden beschouwd als een „als zodanig handelende belastingplichtige", aangezien niets in artikel 19 er uitdrukkelijk op wijst dat de uitsluiting van privégebruik een uitputtende en exclusieve uitdrukking is van de elementaire zinsnede „als zodanig handelend".

49. Voorts betoogt WTL dat elke lezing van de artikelen 43 en 44 van de btw-richtlijn waardoor zij in een andere positie wordt geplaatst dan die van een particuliere investeerder, moeilijk te verenigen zou zijn met het arrest Wellcome Trust. Het zou WTL in een bijzonder lastig parket brengen, aangezien een dergelijke uitlegging die partij ertoe zou verplichten zelf de btw af te dragen alsof zij zich met economische activiteiten had ingelaten, maar zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken omdat zij een activiteit verricht die vergelijkbaar is met een activiteit van een particulier. Niets in de btw-richtlijn wijst erop dat het de bedoeling zou zijn om caritatieve instellingen op deze manier achter te stellen.

50. Alle andere partijen die zijn toegelaten tot interventie in de onderhavige procedure bij het Hof, zijn van mening dat artikel 44 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige zoals WTL die een niet-economische bedrijfsactiviteit verricht, moet worden beschouwd als „een als zodanig handelende belastingplichtige" wanneer hij voor die activiteit diensten van buiten de Europese Unie afneemt.

B. Analyse

51. De eerste vraag richt zich op de woorden „een *als zodanig handelende* belastingplichtige" in artikel 44 van de btw-richtlijn en op de vraag of het gebruik van de specifieke formulering „als zodanig handelende" – die ook in andere bepalingen van de btw-richtlijn voorkomt – tot gevolg heeft dat WTL wordt uitgesloten van de werkingssfeer van die bepaling en van de verplichting om btw af te dragen over beleggingsbeheersdiensten die voor haar zijn verricht door buiten de Europese Unie gevestigde dienstverrichters. WTL stelt in wezen dat artikel 44 van de btw-richtlijn enkel van toepassing is op belastingplichtigen die voor hun belastbare activiteiten diensten afnemen en *niet* van toepassing is wanneer zij voor haar niet-economische activiteiten beleggingsdiensten afneemt van buiten de Unie gevestigde personen.

52. In de punten 20 en 21 van het arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), heeft het Hof overwogen dat de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn een algemene regel bevatten ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn in een reeks specifieke aanknopingspunten voorzien. Voorts hebben de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn geen voorrang op de artikelen 46 tot en met 59 bis. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij overeenkomt met een van de gevallen die in de artikelen 46 tot en met 59 bis van de btw-richtlijn worden vermeld. Volgens het Hof is echter cruciaal dat, indien dit niet het geval is, de situatie noodzakelijkerwijs binnen de werkingssfeer van de artikelen 44 en 45 van deze richtlijn valt.

53. Vast staat dat de artikelen 46 tot en met 59 bis van de btw-richtlijn in het hoofdgeding niet van toepassing zijn. Uit het arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), blijkt dat derhalve artikel 44 of artikel 45 van de btw-richtlijn dienovereenkomstig van toepassing moet zijn. WTL stelt evenwel dat noch artikel 44, noch artikel 45 van de btw-richtlijn op de

betrokken diensten van toepassing is.[21]

54. Daarmee ben ik het echter niet eens.

55. Zoals ik eerder heb aangegeven, is de huidige versie van de artikelen 43 tot en met 45 van de btw-richtlijn bij artikel 2 van richtlijn 2008/8 in richtlijn 2006/112 opgenomen. Gelet op de vereisten van eenheid en samenhang van de rechtsorde van de Unie zouden de in de richtlijnen 2006/112 en 2008/8 gebruikte begrippen – in ieder geval in beginsel – dezelfde betekenis moeten hebben, tenzij de Uniewetgever in een specifieke wetgevende context uitdrukkelijk een andere wil kenbaar heeft gemaakt.[22] Bijgevolg zouden de woorden „een als zodanig handelende belastingplichtige" in artikel 2, lid 1, onder c), en in artikel 44 van de btw-richtlijn, zoals WTL stelt, dezelfde betekenis en dezelfde werking moeten hebben.

56. Een dergelijke uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn, die zich richt op het begrip „als zodanig handelende", los van de omringende tekst, kan mijns inziens echter niet worden aanvaard.[23] Ook al is het algemene uitgangspunt, zoals ik zojuist heb aangegeven, dat woorden en zinsdelen zoals zij op verschillende plaatsen in een bepaalde richtlijn voorkomen, in de regel dezelfde betekenis zouden moeten hebben, dit kan niet ten koste gaan van de fundamentelere regel die betrekking heeft op context. Woorden en zinsdelen ontlenen noodzakelijkerwijs kleur en betekenis aan de omringende woorden en in het bijzonder aan de specifieke context waarin ze verschijnen. Het belangrijkste argument dat ik heb om niet in te stemmen met de stelling van WTL, is dan ook dat deze stelling geen rekening houdt met de specifieke context waarin de woorden voorkomen en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaken.[24]

[21] Ierland heeft aangegeven dat een dergelijke benadering overduidelijk in strijd zou zijn met de doelstelling van rechtszekerheid die met de in de btw-richtlijn vastgestelde regels inzake de plaats van een dienst wordt nagestreefd, en onverenigbaar zou zijn met het vereiste dat een dienst onder een van de regels valt. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat geen van de artikelen betreffende de plaats van een dienst het standpunt ondersteunt dat de plaats van een dienst voor een belastingplichtige die niet uitsluitend privé, maar ook bedrijfsmatig handelt (dat wil zeggen een belastingplichtige als WTL), de plaats kan zijn waar de dienstverrichter is gevestigd. Volgens deze regering vindt een dergelijk standpunt geen steun in de artikelen 43, 44 en 45 van de btw-richtlijn of in artikel 19 van de uitvoeringsverordening. Zij merkt op dat WTL zelf ook niet verwijst naar een bepaling in de btw-richtlijn, in de uitvoeringsverordening of naar rechtspraak waarin een dergelijke conclusie wordt ondersteund. Het standpunt van WTL dat artikel 44 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op de door haar afgenomen diensten, komt er dus op neer dat wanneer WTL diensten uit een andere lidstaat afneemt, het niet alleen zo is dat het Verenigd Koninkrijk niet de plaats van de dienst is, maar dat die andere lidstaat dat ook niet is. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is het gevolg dat geen belasting wordt geheven, het tegenovergestelde van wat met de regels inzake de plaats van een dienst wordt beoogd.

[22] Zie naar analogie arrest van 31 mei 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, punten 28-34). Zie, in de context van de btw, arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punt 37). Zie ook punt 31 van het arrest van 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), waarin het Hof heeft geconcludeerd dat de goede werking en de eenvormige uitlegging van het gemeenschappelijke btw-stelsel impliceren dat de respectievelijk in artikel 9, lid 2, onder e), vijfde streepje, en in artikel 13, B, onder a), van de Zesde richtlijn gehanteerde begrippen „verzekeringsverrichtingen" /„herverzekeringsverrichtingen" en „handelingen ter zake van verzekering en herverzekering" niet verschillend mogen worden gedefinieerd naargelang zij worden gebruikt in de ene of in de andere van deze bepalingen. Er zij evenwel op gewezen dat het Hof in punt 32 van dat arrest heeft opgemerkt dat „[d]e in artikel 9, lid 2, onder e), vijfde streepje, van de Zesde richtlijn genoemde diensten [...] immers communautaire begrippen [zijn], die eenvormig moeten worden uitgelegd *teneinde te voorkomen dat als gevolg van uiteenlopende interpretaties situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven*". Cursivering van mij. Het vereiste van eenvormige uitlegging is mijns inziens geen doel op zich, maar wordt eerder ingegeven door het fundamentele beginsel dat situaties waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven, moeten worden voorkomen.

[23] Er zij op gewezen dat de Commissie zelf het gebruik van het begrip „als zodanig handelende" in artikel 44 van de btw-richtlijn „onhandig" heeft genoemd. Ik wil daaraan toevoegen dat het probleem niet alleen de Engelse taalversie van de btw-richtlijn betreft. Zo ontstaat hetzelfde probleem bijvoorbeeld in het Frans („agissant en tant que tel"), in het Italiaans („che agisce in quanto tale"), in het Portugees („agindo nessa qualidade"), in het Spaans („que actúe como tal") en in het Duits („als solcher [...] erbringt/als solcher handelt").

[24] Arrest van 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 41). In punt 50 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat artikel 44 van de btw-richtlijn een voorschrift is ter bepaling van de plaats waar diensten moeten worden belast, aangezien het de plaats vastlegt waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, en derhalve een regel ter afbakening van de bevoegdheden van de lidstaten.

57. Artikel 44 van de btw-richtlijn maakt deel uit van de nieuwe voorschriften voor de vaststelling van de plaats van een dienst die bij richtlijn 2008/8 zijn ingevoerd met het oog op de verbetering en vereenvoudiging van deze regels, en deze bepaling moet in deze specifieke context worden gelezen en uitgelegd.[25] Naar mijn mening kan artikel 44 van de btw-richtlijn niet apart worden gelezen en niet van de inhoud van artikel 43 ervan worden gescheiden.

58. In dit verband is het van belang op te merken dat artikel 43 van de btw-richtlijn twee specifieke fictiebepalingen bevat. In de eerste plaats wordt een belastingplichtige als zodanig beschouwd met betrekking tot *alle* voor hem verrichte diensten (ongeacht of dit *anderszins* belastbare diensten zouden zijn in de zin van artikel 2, lid 1, of niet). Ten tweede wordt *een niet-belastingplichtige rechtspersoon* die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (zoals WTL) als een belastingplichtige rechtspersoon aangemerkt, maar *alleen* voor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst, zelfs als hij voor andere doeleinden niet zo wordt aangemerkt.[26] In beide gevallen zijn de fictiebepalingen van artikel 43 beperkt in hun werkingssfeer. Ze zijn niet geformuleerd om voor *alle* doeleinden een fictiebepaling te zijn, maar louter voor de toepassing van de regels met betrekking tot de plaats van een dienst. Mijns inziens moet rekening worden gehouden met het kunstmatige karakter van dit type fictiebepaling: in dit geval is artikel 43, lid 2, van de btw-richtlijn bij uitstek een handige methode voor het opstellen van wetgeving, waarbij de Uniewetgever heeft bepaald dat de voor gewone belastingplichtigen geldende regels inzake de plaats van een dienst in dit geval ook van toepassing zijn op niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor de btw zijn geïdentificeerd.

59. De algemene regels inzake de plaats van een dienst verricht voor „een belastingplichtige", zoals specifiek gedefinieerd in artikel 43 van de btw-richtlijn, en van een dienst verricht voor „een niet-belastingplichtige"[27] zijn dus respectievelijk in artikel 44 en artikel 45 van deze richtlijn vervat. Men kan naar mijn mening niet voorbijgaan aan deze wezenlijke definities van „een belastingplichtige" in artikel 43 van de btw-richtlijn, voor zover het de uitlegging van respectievelijk artikel 44 en – impliciet – artikel 45 van die richtlijn betreft, ondanks de onvermijdelijke kunstmatigheid van die fictiebepalingen.

60. Het feit dat bepaalde niet-belastbare activiteiten en niet-belastingplichtige personen in de definitie van belastingplichtige zijn opgenomen en het gebruik van de term „alle" in artikel 43 van de btw-richtlijn, getuigen van de wil van de Uniewetgever om de werkingssfeer van de „bestemmingsregel" in artikel 44 van deze richtlijn zeer ver uit te strekken.

61. In overweging 4 van richtlijn 2008/8[28] wordt de werkingssfeer van zowel artikel 43 als artikel 44 van de btw-richtlijn verder toegelicht en wordt bevestigd dat de regels inzake de plaats van een voor belastingplichtigen verrichte dienst „niet [moeten] gelden voor diensten die door een belastingplichtige worden afgenomen voor persoonlijk gebruik door hemzelf of door zijn personeel".

[25] Zie overweging 2 van richtlijn 2008/8.

[26] Bovendien wordt in artikel 196 van de btw-richtlijn bevestigd dat de btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door *de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon* die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44 van die richtlijn, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.

[27] In dit verband zij erop gewezen dat artikel 43 van de btw-richtlijn geen specifieke definitie bevat van het begrip „een niet-belastingplichtige" met het oog op de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst van titel V, hoofdstuk 3, van die richtlijn. Gelet op de ruime definities van een belastingplichtige in dit verband in artikel 43 van de btw-richtlijn, is de definitie van een niet-belastingplichtige voor de toepassing van de regels met betrekking tot de plaats van een dienst, en met name artikel 45 van deze richtlijn, in wezen impliciet of automatisch.

[28] In overweging 5 van richtlijn 2008/8 wordt de werkingssfeer van artikel 45 van de btw-richtlijn toegelicht.

62. Hieruit volgt dat alle diensten die worden verricht voor een belastingplichtige in de zin van artikel 43 van de btw-richtlijn, met uitzondering van de diensten die voor privédoeleinden worden afgenomen, worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de afnemer is gevestigd. Ik ben dan ook van mening dat de Commissie terecht heeft aangegeven dat artikel 43, lid 1, van de btw-richtlijn juist tot doel heeft ervoor te zorgen dat belastingplichtigen voor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst op die wijze moeten worden behandeld, *zelfs* voor diensten die worden gebruikt voor activiteiten of handelingen die niet als belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, van die richtlijn worden beschouwd. [29]

63. Deze uitlegging is ook in overeenstemming met artikel 19, eerste alinea, van de uitvoeringsverordening, waarin is bepaald dat „[v]oor de toepassing van de regels inzake de plaats van een dienst opgenomen in de artikelen 44 en 45 van [de btw-richtlijn] [...] een belastingplichtige, of een als een belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige rechtspersoon, die uitsluitend voor privégebruik, inclusief privégebruik van zijn personeel, diensten afneemt als een niet-belastingplichtige [wordt] aangemerkt". Hoewel de bepalingen van de btw-richtlijn niet kunnen worden uitgelegd aan de hand van een latere uitvoeringsverordening, zijn de bepalingen van artikel 19 niettemin opmerkelijk.

64. Zoals is aangegeven in punt 41 van de conclusie van advocaat-generaal Mazák in de zaak Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) en werd bevestigd door het Hof in punt 31 van het arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU):C:2008:609), sluit deze benadering bovendien aan bij het belang van een eenvoudig beheer van de regels betreffende de plaats van diensten. Deze uitlegging draagt bovendien bij tot een probleemloze invordering en helpt mede belastingontwijking te voorkomen. Zou de afnemer van de verrichte diensten een als zodanig handelende belastingplichtige [conform artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn] moeten zijn, of zouden de diensten voor zijn belastbare handelingen moeten worden gebruikt, dan zou dit in veel gevallen de vaststelling van de plaats van de diensten aanzienlijk compliceren, zowel voor de ondernemingen als voor de belastingdiensten van de lidstaten. [30]

65. Ik ben derhalve van mening dat artikel 44 van de btw-richtlijn, gezien in het licht van artikel 43 en overweging 4 van die richtlijn en artikel 19 van de uitvoeringsrichtlijn, van toepassing is op *alle diensten* verricht voor een belastingplichtige zoals omschreven in artikel 43 van de btw-richtlijn, tenzij die persoon deze diensten afneemt „voor persoonlijk gebruik door

[29] De Spaanse regering stelt dat artikel 43, lid 1, van de btw-richtlijn een verduidelijkende bepaling is ter voorkoming van onzekerheid over de definitie van belastingplichtige. In artikel 43, lid 2, van de btw-richtlijn wordt de status van belastingplichtige evenwel uitgebreid tot rechtspersonen die niet belastingplichtig zijn, maar die wel een btw-identificatienummer hebben en van wie kan worden verlangd zelf de btw aan te geven als zij een investering doen. Volgens de Spaanse regering wordt in artikel 44 van de btw-richtlijn de zinsnede „als zodanig handelende" gebruikt om als particulier handelende personen uit te sluiten van de werkingssfeer van de richtlijn. In overeenstemming hiermee wordt in artikel 19 van de uitvoeringsverordening bepaald dat een belastingplichtige die uitsluitend diensten voor privégebruik afneemt, niet de status van belastingplichtige heeft. Het logische gevolg hiervan is dat andere belastingplichtigen (zoals WTL) ook zo behandeld moeten blijven worden. Ierland is van mening dat de gewone werking en dus de juiste uitlegging van artikel 43 van de btw-richtlijn is dat, ongeacht het gebruik dat van de diensten wordt gemaakt, de in artikel 44 van deze richtlijn vastgestelde regels inzake de plaats van een dienst van toepassing zijn op het *geheel* van de verrichte diensten, wanneer deze diensten voor belastingplichtigen worden verricht.

[30] Niet kan worden genegeerd dat de woorden „als zodanig handelende" belastingplichtige *niet* in de betrokken wettelijke bepaling (artikel 9, lid 2, onder e), van de Zesde btw-richtlijn) waren opgenomen. In punt 29 van het arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), heeft het Hof zich namelijk specifiek op dit gegeven gebaseerd en dat heeft de taak van het Hof in die zaak een stuk makkelijker gemaakt. De uiteindelijke conclusie van het Hof was echter dat „een persoon die adviesdiensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van deze richtlijnen vallen, moet worden geacht de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten". Ik zie geen reden om in het onderhavige geval van deze conclusie af te wijken, ondanks de enigszins ongelukkige formulering van de Uniewetgever in zowel artikel 43 als artikel 44 van de btw-richtlijn.

hemzelf of door zijn personeel”.[31] Het gebruik van de woorden „als zodanig handelende” in artikel 44 van de btw-richtlijn strekt tot uitsluiting van voor een belastingplichtige verrichte diensten, zoals in ruime zin omschreven in artikel 43 van die richtlijn, „voor persoonlijk gebruik door hemzelf of door zijn personeel”. Met de woorden „als zodanig handelende” worden belastingplichtigen die om niet-economische bedrijfsdoeleinden diensten afnemen, niet van artikel 44 van de btw-richtlijn uitgesloten.

66. De opmerkingen van WTL met betrekking tot de artikelen 18 en 19 van de uitvoeringsverordening, die in de punten 47 en 48 van deze conclusie zijn samengevat, vind ik niet overtuigend. Zoals ik reeds heb opgemerkt, kan de teneur van de artikelen 43 tot en met 45 van de btw-richtlijn niet door de artikelen 18 en 19 van de uitvoeringsverordening – op grond waarvan een dienstverrichter alleen bepaalde conclusies mag verbinden aan het gedrag van een afnemer[32], bijvoorbeeld of die afnemer al dan niet een btw-identificatienummer verstrekt – worden gewijzigd.[33] Aangezien de plaats van een dienst in de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn wordt bepaald naargelang die dienst voor een belastingplichtige[34] of een niet-belastingplichtige wordt verricht, ben ik bovendien van mening dat er in beginsel geen gevaar voor dubbele belastingheffing bestaat.[35] In ieder geval is er geen enkele aanwijzing dat de betrokken diensten in het hoofdgeding daadwerkelijk aan dubbele belastingheffing zijn onderworpen.

67. Mijns inziens heeft WTL niet aangetoond dat zij ongelijk is behandeld of dat afbreuk is gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de kern van het btw-stelsel vormt. WTL bevindt zich niet in een situatie die vergelijkbaar is met een particuliere investeerder, aangezien vaststaat dat de betrokken diensten voor een niet-economische *bedrijfsactiviteit* worden gebruikt.[36] Volgens vaste rechtspraak bestaat er geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door een belastingplichtige gemaakte kosten wanneer deze belasting betrekking heeft op niet-economische activiteiten. Wanneer een belastingplichtige zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht, is de btw bovendien slechts aftrekbaar voor zover deze kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige.[37]

[31] Zie ook overweging 19 van de uitvoeringsverordening, waarin wordt bepaald dat „indien diensten aan een belastingplichtige voor zijn privédoeleinden, met inbegrip van gebruik door het personeel van de afnemer, worden verstrekt, deze belastingplichtige niet geacht word[t] als belastingplichtige te handelen”.

[32] Tenzij hij over andere informatie beschikt.

[33] Dezelfde redenering geldt voor de stelling van WTL dat zij geen btw-identificatienummer krachtens artikel 55 van de uitvoeringsverordening heeft verstrekt, aangezien zij geen „als zodanig handelende belastingplichtige” is. Artikel 55 van de uitvoeringsverordening moet ook in het licht van artikel 44 van de btw-richtlijn worden uitgelegd.

[34] Zoals gedefinieerd in artikel 43 van de btw-richtlijn.

[35] In dit verband heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar antwoord op een vraag van het Hof aangegeven dat het gevaar van dubbele belastingheffing ontstaat door tegenstrijdige uitlegging van de toe te passen regels en dat dit probleem alleen door de eenvormige uitlegging van de regels kan worden opgelost. De Spaanse regering heeft in haar antwoord op een vraag van het Hof aangegeven dat door een gecombineerde (en systematische) uitlegging van de artikelen 43 en 44 van de btw-richtlijn, van overweging 4 van richtlijn 2008/8 en van artikel 19 van de uitvoeringsverordening, wordt gegarandeerd dat dubbele belastingheffing uitgesloten is. Ierland heeft in zijn antwoord op een vraag van het Hof ook aangegeven dat wanneer een afnemer zelf op een correcte wijze bepaalt of de diensten voor zijn belastbare activiteiten zijn afgenomen, met inbegrip van de vraag waar hij wordt geacht belastingplichtig te zijn in de zin van artikel 43 van de btw-richtlijn, van dubbele belastingheffing geen sprake zou hoeven zijn.

[36] De Commissie heeft in haar antwoord op een vraag van het Hof verklaard dat WTL „geen particulier is, maar een entiteit die ervoor heeft gekozen om voor btw-doeleinden te worden geregistreerd. Zij wordt op dezelfde wijze behandeld als iedere andere belastingplichtige (of zelfs als een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd). Dat wil zeggen dat zij is onderworpen aan de regels inzake de plaats van een dienst die van toepassing zijn op handelingen tussen bedrijven. Alleen in het geval van door een belastingplichtige, maar voor privégebruik van zijn personeel (of van een belastingplichtige die een particulier is), afgenomen diensten, zijn de regels van toepassing die gelden voor handelingen tussen bedrijven en consumenten. De door [WTL] afgenomen betrokken diensten, zijn niet bestemd voor privégebruik van een particulier. Het is volledig in overeenstemming met het beginsel van gelijke behandeling dat alleen privégebruik van particulieren onder deze laatste regels valt.”

[37] Zie arrest van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punten 30 en 31). Zie ook arresten van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punten 36 en 37), en 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

68. In punt 30 van het arrest van 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), heeft het Hof onlangs inderdaad geoordeeld dat „[d]e activiteit die erin bestaat giften en dotaties te beleggen alsook de bij deze beleggingsactiviteit gemaakte kosten [...] met betrekking tot de btw op dezelfde wijze [moeten] worden behandeld als de niet-economische activiteit die erin bestaat deze giften en dotaties te innen en de eventuele kosten die daarbij worden gemaakt. De beleggingsactiviteit is immers niet alleen een manier voor de universiteit van Cambridge om, net als een particuliere belegger, inkomsten te halen uit de ingezamelde giften en dotaties, maar ook een activiteit die rechtstreeks in verband kan worden gebracht met de inning ervan, zodat deze activiteit dus louter het rechtstreekse vervolg van die niet-economische activiteit vormt. De voorbelasting die is betaald op de kosten die met betrekking tot die beleggingen zijn gemaakt, kan dus evenmin worden afgetrokken."

69. In het licht van al deze overwegingen ben ik van mening dat het antwoord op de eerste vraag luidt dat artikel 44 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht bestaande in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer van het vermogen van een charitable trust (caritatieve trust), uitsluitend met het oog op een dergelijke activiteit beleggingsbeheersdiensten afneemt van een persoon buiten de Europese Unie, hij als „een als zodanig handelende belastingplichtige" in de zin van die bepaling van de richtlijn moet worden beschouwd.

VIII. Tweede prejudiciële vraag

70. Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag ben ik van mening dat het niet nodig is de tweede vraag te beantwoorden. Aangezien vaststaat dat WTL een belastingplichtige is, denk ik bovendien niet – en dit is overigens ook niet door een van de partijen in de onderhavige procedure voor het Hof aangevoerd – dat artikel 45 van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de plaats van een dienst verricht voor een niet-belastingplichtige, van toepassing is op WTL.

IX. Conclusie

71. Ik geef het Hof dan ook in overweging de vragen van het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht bestaande in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer van het vermogen van een charitable trust (caritatieve trust), uitsluitend met het oog op een dergelijke activiteit beleggingsbeheersdiensten afneemt van een persoon buiten de Europese Unie, hij als ‚een als zodanig handelende belastingplichtige' in de zin van die bepaling van de richtlijn moet worden beschouwd."