Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 25 czerwca 2020 r.[1]

Sprawa C-459/19

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112 – Artykuły 43, 44 i 45 – Miejsce świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze – Miejsce świadczenia usług w zakresie zarządzania portfelem otrzymywanych przez organizację charytatywną do celów wykonywania działalności przedsiębiorstwa niemającej charakteru gospodarczego od usługodawców mających siedzibę poza Unią

I. Wprowadzenie

1. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy między innymi wykładni art. 44 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług[3] (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo; zwanym dalej „HMRC") a będącą podatnikiem spółką Wellcome Trust Ltd (zwaną dalej „spółką WTL" lub „WTL") w przedmiocie miejsca świadczenia usług w zakresie zarządzania portfelem otrzymywanych przez WTL od usługodawców mających siedzibę poza Unią Europejską[4].

3. WTL to organizacja charytatywna z wieloletnimi tradycjami, która jest wyjątkowo hojnie dotowana. Jak można się spodziewać, WTL korzysta z usług osób zarządzających portfelami, którzy pomagają jej zarządzać tym rozbudowanym portfelem dotacji. W ujęciu rocznym te dotacje generują bardzo wysokie dochody, które są następnie wypłacane przez WTL w postaci grantów na badania naukowe w dziedzinie medycyny i farmacji.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 Dz.U. 2008, L 44, s. 11.

4 Kwota VAT, której dotyczy spór w postępowaniu głównym, wynosi 13 113 822,00 funtów szterlingów (GBP) (około 14 530 000,00 EUR). WTL pragnie odzyskać podatek naliczony z tytułu kosztów usług świadczonych przez usługodawców mających siedzibę poza Unią w związku z dokonywanymi przez nią inwestycjami.

4. To właśnie w tym kontekście spółka WTL korzystała z usług w zakresie zarządzania portfelem świadczonych przez usługodawców mających siedzibę poza Unią do celów określonej działalności inwestycyjnej, która – jak orzekł już Trybunał w sprawie dotyczącej WTL – stanowiła, na potrzeby VAT, działalność niemającą charakteru gospodarczego[5]. Bezsporne pozostaje, że spółka WTL nie wykorzystywała owych usług w celu dokonania podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, ponieważ w istocie działała po prostu jako inwestor, a nie jako zawodowy przedsiębiorca. Bezsporne pozostaje również, że WTL *nie* jest, na potrzeby stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, „podatnikiem działającym w takim charakterze", jeżeli sama prowadzi działalność inwestycyjną.

5. Zasadnicze pytanie, jakie stawia sąd odsyłający, dotyczy tego, czy w takich okolicznościach WTL jest mimo to „podatnikiem *działającym w takim charakterze*" w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, nawet jeżeli nie jest nim na potrzeby stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) [owej dyrektywy]. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie jest niezbędne w celu ustalenia miejsca świadczenia przedmiotowych usług oraz tego, czy VAT był faktycznie należny od WTL w odniesieniu do tych usług.

6. Przy udzielaniu odpowiedzi na to pytanie Trybunał powinien między innymi ustalić, czy wyrażeniu „podatnik działający w takim charakterze" nadano to samo znaczenie zarówno w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, jak i w art. 44 owej dyrektywy. Przed przystąpieniem do dalszych rozważań należy jednak najpierw przedstawić odpowiednie ramy prawne.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. Artykuł 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

8. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

[…]".

9. Tytuł V rozdział 3 dyrektywy VAT nosi tytuł „Miejsce świadczenia usług".

5 Zobacz wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243 (zwany dalej „wyrokiem Wellcome Trust").

10. Sekcja 1 tego rozdziału, zatytułowana „Definicje”, zawiera art. 43, który stanowi:

„Do celu stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług:

1) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług;

2) osobę prawną niebędącą podatnikiem, która jest zidentyfikowana do celów VAT, uznaje się za podatnika”.

11. Sekcja 2 tego rozdziału, zatytułowana „Przepisy ogólne”, stanowi:

„Artykuł 44

Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Artykuł 45

Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”[6].

12. Artykuł 196 dyrektywy VAT, umieszczony w tytule XI, który jest zatytułowany „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, ma następujące brzmienie:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”[7].

6 Motyw 4 dyrektywy 2008/8 przewiduje, że „[w] przypadku świadczenia usług na rzecz podatników podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca, a nie miejsce, w którym siedzibę ma usługodawca. Do celów wyznaczenia reguł określających miejsce świadczenia usług oraz w celu zminimalizowania obciążeń dla przedsiębiorstw podatnicy prowadzący również działalność niepodlegającą opodatkowaniu powinni być traktowani jak podatnicy dla wszystkich usług świadczonych na ich rzecz. Podobnie, osoby prawne niebędące podatnikami zidentyfikowane do celów VAT powinny być uznawane za podatników. Przepisy te, zgodnie ze zwykłymi zasadami, nie powinny dotyczyć świadczenia usług na rzecz podatników z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu”. W motywie 5 dyrektywy 2008/8 przewidziano, że „[w] przypadku gdy usługi są świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, zasadą ogólną powinna nadal być zasada, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej”.

7 Zobacz motyw 7 dyrektywy 2008/8, który przewiduje, że „[g]dy podatnik jest odbiorcą usługi świadczonej przez osobę niemającą siedziby w tym samym państwie członkowskim, obowiązkowo w określonych przypadkach powinien mieć zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia, co oznacza, że podatnik powinien sam naliczyć odpowiednią kwotę VAT z tytułu nabytej usługi”.

13. Artykuł 19 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [8] (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym"), zatytułowany „Charakter, w jakim działa usługobiorca", stanowi:

„Na użytek stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianych w art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112/WE podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem uznawaną za podatnika, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu, uznaje się za osobę niebędącą podatnikiem.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, na przykład dotyczących charakteru świadczonych usług, może on uznać, że usługi są przeznaczone do celów działalności gospodarczej usługobiorcy, gdy – w związku z daną transakcją – usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT.

W przypadku gdy jedna i ta sama usługa jest przeznaczona jednocześnie do użytku prywatnego usługobiorcy, w tym jego personelu, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, świadczenie tej usługi jest objęte wyłącznie art. 44 dyrektywy 2006/112/WE, pod warunkiem braku nadużyć".

B. Prawo Zjednoczonego Królestwa

14. Odpowiednie przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług zostały wprowadzone do prawa Zjednoczonego Królestwa w art. 7A Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej; zwanej dalej „VATA"), który stanowi, co następuje:

„Miejsce świadczenia usług

1. Niniejszy artykuł ma zastosowanie przy ustalaniu, na potrzeby niniejszej ustawy, państwa, w którym ma miejsce świadczenie usług.

2. Uważa się, że świadczenie usług ma miejsce:

   a) w przypadku, gdy osobą, na rzecz której świadczone są usługi, jest odpowiedni przedsiębiorca, w państwie, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy, oraz

   b) w pozostałych przypadkach, w państwie, w którym znajduje się siedziba usługodawcy.

[…]

4. Na potrzeby niniejszej ustawy osoba jest odpowiednim przedsiębiorcą w związku ze świadczeniem usług, jeżeli osoba ta:

   a) jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112/WE Rady,

   b) jest zarejestrowana zgodnie z niniejszą ustawą,

   c) jest zidentyfikowana do celów VAT zgodnie z prawem państwa członkowskiego innego niż Zjednoczone Królestwo, lub

8 Dz.U. 2011, L 77, s. 1.

d) jest zarejestrowana zgodnie z Act of Tynwald [ustawy o Tynwaldzie] do celów jakiegokolwiek podatku nałożonego w Act of Tynwald [ustawie o Tynwaldzie] lub na jej podstawie, który odpowiada podatkowi od wartości dodanej,

a świadczenia usług są odbierane przez osobę w celach innych niż cele wyłącznie prywatne".

III. Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

15. WTL jest jedynym powiernikiem Wellcome Trust, będącego trustem o charakterze charytatywnym, który udziela grantów na badania naukowe w dziedzinie medycyny. Spółka ta uzyskuje dochody z inwestycji, a także prowadzi w pewnym stopniu działalność o pobocznym charakterze, w tym w zakresie sprzedaży, cateringu i wynajmu nieruchomości, w związku z którą jest zarejestrowana do celów VAT. Uzyskiwane przez nią dochody z inwestycji pochodzą przede wszystkim z inwestycji zagranicznych, w związku z którymi WTL korzysta z usług świadczonych przez osoby zarządzające portfelami mające siedzibę lub miejsce zamieszkania zarówno w Unii, jak i poza nią. Jak już wspomniałem, owe dochody z inwestycji stanowią główne źródło finansowania grantów udzielanych przez WTL.

16. W wyroku Wellcome Trust, Trybunał orzekł, że pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku[9] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT") (obecnie: art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT) nie obejmuje działalności polegającej na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych przez powiernika w toku zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym.

17. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd krajowy wskazał, że – w następstwie rozstrzygnięcia Trybunału zawartego w wyroku Wellcome Trust – WTL odmówiono możliwości odzyskania podatku naliczonego w odniesieniu do całości kosztów usług w zakresie zarządzania portfelem poniesionych w związku z inwestycjami dokonywanymi poza Unią.

18. Zarówno WTL, jak i HMRC zgadzają się co do tego, że działalność prowadzona przez WTL zasadniczo nie uległa zmianom w stosunku do działalności przeanalizowanej w wyroku Wellcome Trust. Ponadto WTL nabywała rozpatrywane usługi w zakresie zarządzania portfelem od usługodawców spoza Unii wyłącznie do celów wykonywania działalności przedsiębiorstwa niemającej charakteru gospodarczego. Nie podała swojego numeru VAT żadnemu z usługodawców, od których nabywała owe usługi. WTL i HMRC zgadzają się również co do tego, że WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT oraz że prowadzona przez nią działalność niemająca charakteru gospodarczego nie stanowi działalności prywatnej, lecz działalność przedsiębiorstwa. Nie ulega też wątpliwości, że spółka WTL nie wykorzystywała owych usług w celu dokonania podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

19. W ramach struktury Wellcome Trust WTL ma zwracać szczególną uwagę na charytatywny charakter trustu i nie może między innymi prowadzić działalności handlowej.

20. Począwszy od 2010 r. spółka WTL odprowadzała VAT z tytułu rozpatrywanych usług w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia[10] z tej przyczyny, że miejscem świadczenia usług było Zjednoczone Królestwo.

9 Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

10 Zobacz art. 196 dyrektywy VAT.

21. W okresie od kwietnia 2016 r. do czerwca 2017 r. spółka WTL złożyła wnioski na podstawie art. 80 VATA, w których wskazała, że odprowadziła nadwyżkowo podatek należny z tytułu rozpatrywanych usług, ponieważ, w świetle wyroku Wellcome Trust, WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT, ale nie jest podatnikiem działającym w takim charakterze w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy, jeżeli prowadzi działalność inwestycyjną, która zasadniczo nie uległa zmianom w stosunku do działalności przeanalizowanej przez Trybunał w owym wyroku.

22. W wyroku z dnia 10 października 2018 r. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] [11] orzekł, że rozpatrywane usługi nie są objęte zakresem stosowania art. 44 dyrektywy VAT, ponieważ użycie zwrotu „działającego w takim charakterze" w sposób skuteczny wyłącza WTL z zakresu tego przepisu. Zdaniem tego sądu nie jest konieczne, aby świadczenia (które nie podlegają regulacji szczególnej zawartej w art. 46–59a dyrektywy VAT) były objęte zakresem stosowania albo art. 44, albo art. 45 dyrektywy VAT. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] uznał, że przyjęcie takiego podejścia nie skutkuje brakiem pewności prawa, ponieważ art. 18 rozporządzenia wykonawczego stanowi, iż usługodawca może – przy ustalaniu, czy powinien opodatkować świadczone usługi VAT – uwzględnić fakt przekazania mu przez usługobiorcę numeru VAT. Sąd ten stwierdził również, że przepis transponujący art. 44 dyrektywy VAT do porządku prawnego Zjednoczonego Królestwa, czyli art. 7A VATA, zgodnie z którym za miejsce świadczenia usług uznano Zjednoczone Królestwo z tej przyczyny, że WTL jest podatnikiem działającym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jest niezgodny z art. 44 dyrektywy VAT.

23. W dniu 15 lutego 2019 r. HMRC wniósł odwołanie do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] od wyroku wydanego w tej sprawie przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo].

24. Sąd odsyłający jest zdania, że Trybunał powinien przede wszystkim rozstrzygnąć, czy w takich okolicznościach można uznać, iż WTL jest „podatnikiem działającym w takim charakterze" w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT.

25. HMRC utrzymywał, że art. 44 dyrektywy VAT ma zastosowanie w szczególności po pierwsze, przez wzgląd na brzmienie i cel tego przepisu oraz powiązanych z nim przepisów, zaś po drugie, przez wzgląd na fakt, iż do celów zapewnienia pewności prawa miejsce świadczenia usług powinno być możliwe do określenia. Skoro nie podniesiono, że świadczenia usług wchodzą w zakres stosowania art. 45 dyrektywy VAT lub przepisów szczególnych zawartych w art. 46–59a owej dyrektywy, to zastosowanie musi znaleźć art. 44.

26. Spółka WTL argumentowała, że skoro nie jest podatnikiem „działającym w takim charakterze" w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, to nie jest również podatnikiem „działającym w takim charakterze" w rozumieniu [jej] art. 44.

27. W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 44 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik prowadzący działalność niemającą charakteru gospodarczego, która polega na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych w toku zarządzania majątkiem trustu o charakterze

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

charytatywnym, nabywa usługi w zakresie zarządzania portfelem od osoby spoza Wspólnoty wyłącznie do celów takiej działalności, to należy uznawać go za »podatnika działającego w takim charakterze«?

2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze oraz w sytuacji, gdy art. 46–49 [dyrektywy VAT] nie mają zastosowania, czy do świadczenia usług ma zastosowanie art. 45 [dyrektywy VAT], czy też do świadczenia usług nie mają zastosowania ani art. 44, ani art. 45?".

IV. Postępowanie przed Trybunałem

28. Uwagi na piśmie w przedmiocie pytań skierowanych w trybie prejudycjalnym przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] zostały przedstawione przez WTL, Irlandię, rząd hiszpański, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisję Europejską.

29. Po zakończeniu pisemnego etapu postępowania Trybunał, środkiem organizacji postępowania z dnia 24 marca 2020 r., uznał za konieczne zadanie stronom szeregu pytań. Strony zastosowały się do tego wezwania i odpowiedziały na owe pytania w terminie wyznaczonym przez Trybunał.

V. W przedmiocie właściwości Trybunału

30. Zjednoczone Królestwo opuściło Unię Europejską dnia 31 stycznia 2020 r. o północy czasu środkowoeuropejskiego. Zgodnie z art. 86 ust. 2 Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (zwanej dalej „umową o wystąpieniu") Trybunał pozostaje właściwy do orzekania w przedmiocie wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonych przez sądy Zjednoczonego Królestwa przed zakończeniem okresu przejściowego, o którym mowa w art. 126 owej umowy i który co do zasady kończy się w dniu 31 grudnia 2020 r.

31. Ponadto zgodnie z art. 89 umowy o wystąpieniu wyrok Trybunału wydany w niniejszej sprawie przed zakończeniem okresu przejściowego i po jego zakończeniu ma w całości moc wiążącą w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa i w Zjednoczonym Królestwie.

32. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w sekretariacie Trybunału w dniu 13 czerwca 2019 r. Trybunał pozostaje zatem właściwy do orzekania w przedmiocie rozpatrywanego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] jest związany wyrokiem, który zostanie wydany przez Trybunał w toku niniejszego postępowania.

VI. Uwagi wstępne

A. W przedmiocie wyroku Wellcome Trust, C-155/94

33. Jak już wskazałem, u źródeł niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym leży wyrok Wellcome Trust, oraz zmiana dyrektywy VAT wprowadzona na mocy art. 2 dyrektywy 2008/8 ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r.

34. Z brzmienia art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT jasno wynika, że podatnik musi działać „w takim charakterze", aby transakcja podlegała opodatkowaniu VAT [12].

35. W wyroku Wellcome Trust, Trybunał stwierdził, że działalność inwestycyjna prowadzona przez WTL [13], która zasadniczo polega na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych w celu maksymalizacji dywidend i zysków kapitałowych przeznaczanych na wspieranie badań naukowych w dziedzinie medycyny, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT (obecnie: art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT). Z uwagi na fakt, że WTL nie mogła prowadzić działalności handlowej, Trybunał uznał, iż „niezależnie od tego, czy przedmiotowa działalność jest podobna do działalności trustu o charakterze inwestycyjnym lub funduszu emerytalnego, należy ostatecznie stwierdzić, że trust znajdujący się w sytuacji takiej jak opisana przez sąd odsyłający należy […] uznać za ograniczający swoją działalność do zarządzania inwestycjami portfelowymi w taki sam sposób jak prywatny inwestor" [14]. W pkt 41 owego wyroku Trybunał orzekł więc, że pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu tego przepisu należy interpretować w ten sposób, iż *nie* obejmuje ono działalności polegającej na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych przez powiernika w toku zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym.

36. Ponadto z wyroku Trybunału z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 60–70), w którym powołano się na wyrok Wellcome Trust, jasno wynika, że zwykła sprzedaż akcji i innych zbywalnych papierów wartościowych, takich jak jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, oraz wypłata zysków z tytułu lokowania środków w funduszach inwestycyjnych, nie są objęte zakresem stosowania dyrektywy VAT. Oczywistym jest również, że tego rodzaju transakcje nie stanowią działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników działających w takim charakterze w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT [15].

B. Dyrektywa 2008/8

37. W pkt 28–29 wyroku z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Trybunał stwierdził, że celem przepisów dyrektywy VAT, które określają miejsce opodatkowania świadczenia usług, jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania usług, które w innym razie podlegałyby opodatkowaniu [16].

38. Przed wejściem w życie, w dniu 1 stycznia 2010 r., art. 2 dyrektywy 2008/8 (który zmienił tytuł V rozdział 3 dyrektywy VAT) za miejsce świadczenia usług uznawano, zgodnie z art. 43 obowiązującej wówczas dyrektywy VAT, między innymi *miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej*. Jak wskazała Komisja w swoich uwagach, zasada ta miała zastosowanie niezależnie od tożsamości czy też charakteru usługobiorcy.

12 Wyrok z dnia 4 października 1995 r., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 16). Podatnik działa jako „podatnik działający w takim charakterze", jeśli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 42). Podatnik dokonujący transakcji dla celów prywatnych nie działa jako podatnik. Transakcja dokonana przez podatnika dla celów prywatnych nie podlega zatem opodatkowaniu VAT (zob. wyrok z dnia 4 października 1995 r., Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 17, 18).

13 Działalność ta pozostaje obecnie zasadniczo niezmieniona.

14 Zobacz pkt 36 wyroku Wellcome Trust.

15 Zobacz również pkt 30 wyroku z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), w którym Trybunał orzekł, że działalność niegospodarcza nie jest objęta zakresem stosowania szóstej dyrektywy VAT.

16 Zobacz również wyrok z dnia 22 października 2009 r., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, pkt 32).

39. Jeśli chodzi o stan prawny po zmianach wprowadzonych na mocy art. 2 dyrektywy 2008/8, to u podstaw przepisów dyrektywy VAT dotyczących miejsca uznawanego za miejsce świadczenia usług leży logika, zgodnie z którą usługi powinny być opodatkowane możliwie jak najbliżej miejsca konsumpcji [17].

40. Po wprowadzeniu na mocy art. 2 dyrektywy 2008/8 zmian w tytule V rozdział 3 dyrektywy VAT, w szczególności zaś zmian dotyczących miejsca świadczenia usług, spółka WTL odprowadzała VAT od kwot uiszczanych tytułem usług świadczonych przez osoby zarządzające portfelami mające siedzibę poza Unią w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia wprowadzonego w art. 196 dyrektywy VAT z tej przyczyny, że miejscem świadczenia owych usług było Zjednoczone Królestwo [18]. Tenże przepis dotyczący odwrotnego obciążenia zawiera wyraźne odesłanie do art. 44 dyrektywy VAT.

41. W postępowaniu głównym WTL domaga się obecnie zwrotu zapłaconych przez siebie kwot. W uwagach przedstawionych Trybunałowi WTL utrzymuje, że Zjednoczone Królestwo w sposób nieprawidłowy dokonało – w art. 7A VATA – transpozycji art. 44 dyrektywy VAT, ponieważ o ile w art. 44 dyrektywy VAT zawarto jasne kryterium dotyczące charakteru, w jakim działa usługobiorca, które pozwala oddzielić od siebie działalność gospodarczą od działalności niemającej charakteru gospodarczego, to w art. 7A VATA wprowadzono całkowicie inne rozróżnienie, tj. rozróżnienie pomiędzy wykorzystaniem do celów prywatnych a wykorzystaniem w ramach działalności gospodarczej, co nie znajduje żadnego oparcia w dyrektywie VAT.

42. WTL uważa, że z faktu użycia w art. 44 dyrektywy VAT zwrotu „podatnika działającego w takim charakterze" wynika wymóg, zgodnie z którym usługobiorca ma wykorzystać te usługi do celów prowadzenia działalności gospodarczej. W tym względzie WTL wskazuje na okoliczność, że Trybunał stwierdził, w wyroku Wellcome Trust, iż WTL, w ramach prowadzenia działalności inwestycyjnej, nie jest „podatnikiem działającym w takim charakterze" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT [19].

43. Na wstępie można zauważyć, że WTL nie utrzymuje, iż ma do niej zastosowanie któryś z „przepisów szczególnych" dotyczących miejsca świadczenia usług i zawartych w art. 46–59a dyrektywy VAT, które znajdują się w jej [tytule V] rozdział 3 sekcja 3 [20].

44. W niniejszej opinii należy się więc zatem skupić na definicjach miejsca świadczenia usług zawartych w art. 43 dyrektywy VAT oraz na przepisach ogólnych dotyczących miejsca świadczenia usług zawartych w art. 44 i 45 dyrektywy VAT.

17 Zobacz motyw 3 dyrektywy 2008/8, który przewiduje, że „[m]iejscem opodatkowania każdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji. Gdyby ogólna zasada dotycząca miejsca świadczenia usług miała zostać w ten sposób zmieniona, niektóre wyjątki od niej wciąż byłyby konieczne ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką".

18 Należy zauważyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnych informacji wskazujących na to, iż miejscem konsumpcji usług analizowanych w postępowaniu głównym jest jakiekolwiek inne miejsce aniżeli Zjednoczone Królestwo. Choć nie zostało to wskazane we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, to jednak należy przyjąć, że siedziba działalności gospodarczej WTL znajduje się w Zjednoczonym Królestwie.

19 Zobacz pkt 19 ppkt (ii) wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i pkt 7 uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi przez WTL.

20 Motyw 6 dyrektywy 2008/8 przewiduje, że „[w] niektórych okolicznościach ogólne zasady dotyczące miejsca świadczenia usług zarówno na rzecz podatników, jak i osób niebędących podatnikami nie mają zastosowania i powinny mieć wtedy zastosowanie określone wyłączenia. Wyłączenia te powinny być w znacznej mierze oparte na istniejących kryteriach i odzwierciedlać zasadę opodatkowania w miejscu konsumpcji, nie nakładając jednocześnie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na niektóre podmioty gospodarcze".

VII. W przedmiocie pytania pierwszego

45. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 44 dyrektywy VAT dotyczącego miejsca świadczenia usług oraz, zasadniczo, o ustalenie, czy podatnika takiego jak WTL, który w istocie prowadzi działalność przedsiębiorstwa niemającą charakteru gospodarczego, należy uznawać za „podatnika działającego w takim charakterze", gdy do celów prowadzenia owej działalności nabywa on usługi spoza Unii.

A. Uwagi stron

46. WTL jest zdania, że pojęcie „podatnik *działający w takim charakterze*" implikuje rozróżnienie między podatnikami działającymi w ramach działalności gospodarczej a podatnikami działającymi w ramach działalności niemającej charakteru gospodarczego. W związku z tym art. 44 dyrektywy VAT, zgodnie ze jego jasnym brzmieniem, nie ma zastosowania do WTL, gdy spółka ta nabywa usługi wyłącznie do celów wykonywania działalności niemającej charakteru gospodarczego od usługodawców mających siedzibę poza Unią.

47. WTL sądzi, że takiego wniosku nie podważa art. 43 dyrektywy VAT, ponieważ przepis ten ma na celu jedynie wyjaśnienie, iż podatnikowi prowadzącemu zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność niemającą charakteru gospodarczego zawsze przysługuje status podatnika; w przepisie tym nie przyjęto natomiast założenia, że usługobiorca działa jako podatnik. WTL podkreśla fakt, że art. 43 dyrektywy VAT nie zawiera zwrotu „działającego w takim charakterze". Dlatego też art. 43 dyrektywy VAT dotyczy jedynie statusu i nie przewiduje kryterium dotyczącego charakteru. Ponieważ zwrot „działającego w takim charakterze" znajduje się w art. 44 dyrektywy VAT, WTL utrzymuje, że prawodawca Unii wprowadził w tym przepisie kryterium charakteru. WTL twierdzi również, że zgodnie z art. 18 i 55 rozporządzenia wykonawczego w sytuacji, w której podatnik nie działa w takim charakterze i nie przekazuje usługodawcom swojego numeru VAT, owi usługodawcy są zgodnie z prawem uprawnieni do naliczenia VAT w państwie swojej siedziby. W tym miejscu pojawia się kwestia podwójnego opodatkowania, która wchodzi w grę wówczas, gdy krajowy organ podatkowy w państwie członkowskim podatnika będącego usługobiorcą zamierza naliczyć podatek w odniesieniu do tych samych świadczeń.

48. Ponadto WTL uważa, że z art. 19 rozporządzenia wykonawczego nie można wywieść, iż – na potrzeby stosowania art. 44 dyrektywy VAT – WTL należy uznać za „podatnika działającego w takim charakterze", ponieważ żadne sformułowanie zawarte w art. 19 [rozporządzenia wykonawczego] nie wskazuje w sposób wyraźny, że wyjątek dotyczący użytku prywatnego stanowi wyczerpującą i wyłączną manifestację owego istotnego wyrażenia „działającego w takim charakterze".

49. Co więcej, WTL jest zdania, że każdą wykładnię art. 43 i 44 dyrektywy VAT, w świetle której sytuację tej spółki należałoby uznać za odmienną od sytuacji prywatnego inwestora, byłoby trudno pogodzić z wyrokiem Wellcome Trust. W razie przyjęcia takiej wykładni spółka WTL znalazłaby się w wyjątkowo niekorzystnym położeniu, ponieważ zostałaby ona zobowiązana do samodzielnego odprowadzania VAT, tak jakby prowadziła działalność gospodarczą, przy czym jednocześnie odmówiono by jej możliwości odliczenia podatku naliczonego z tej przyczyny, że prowadzi ona działalność równoważną z działalnością osoby prywatnej. Z dyrektywy VAT nie wynika w żaden sposób, aby instytucje charytatywne miały być w ten sposób karane.

50. Wszystkie pozostałe strony, które przystąpiły do postępowania przed Trybunałem w charakterze interwenientów, są zdania, że art. 44 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż podatnika takiego jak WTL, który prowadzi działalność przedsiębiorstwa niemającą charakteru gospodarczego, należy uznać za „podatnika działającego w takim charakterze", gdy do celów prowadzenia owej działalności nabywa on usługi spoza Unii.

B. Analiza

51. Pytanie pierwsze dotyczy przede wszystkim kwestii użycia w art. 44 dyrektywy VAT wyrażenia „podatnika *działającego w takim charakterze*" oraz tego, czy posłużenie się pewnymi słowami, mianowicie „działającego w takim charakterze", które pojawiają się również w innych przepisach dyrektywy VAT, skutkuje wyłączeniem WTL z zakresu stosowania owego przepisu oraz z wymogu odprowadzenia VAT od usług w zakresie zarządzania portfelem świadczonych na jej rzecz przez usługodawców mających siedzibę poza Unią. Zasadniczo WTL utrzymuje, że art. 44 dyrektywy VAT ma zastosowanie wyłącznie do podatników nabywających usługi na potrzeby dokonania podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług oraz że tego przepisu *nie* stosuje się wówczas, gdy otrzymuje ona usługi w zakresie zarządzania portfelem od osób mających siedzibę poza Unią w celu prowadzenia działalności przedsiębiorstwa niemającej charakteru gospodarczego.

52. W pkt 20 i 21 wyroku z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), Trybunał stwierdził, że art. 44 i 45 dyrektywy VAT zawierają ogólną zasadę regulującą określenie miejsca opodatkowania świadczenia usług, podczas gdy art. 46–59a tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych. Ponadto nie istnieje pierwszeństwo art. 44 i 45 dyrektywy VAT przed jej art. 46–59a. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 46–59a tej dyrektywy. Co jednak szczególnie istotne, Trybunał orzekł, że jeśli tak nie jest, to dana sytuacja musi wejść w zakres art. 44 i 45 owej dyrektywy.

53. Nie ulega wątpliwości, że art. 46–59a dyrektywy VAT nie mają zastosowania w postępowaniu głównym. W związku z tym z wyroku z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), zdaje się wynikać, że zastosowanie musi znaleźć albo art. 44, albo art. 45 dyrektywy VAT. WTL utrzymuje jednak, że do przedmiotowych świadczeń nie ma zastosowania ani art. 44, ani art. 45 dyrektywy VAT [21].

54. Nie mogę się zgodzić z tym tokiem rozumowania.

21 Irlandia wskazała, że tego rodzaju podejście byłoby w oczywisty sposób sprzeczne z celem pewności prawa, do osiągnięcia którego dąży się poprzez ustanowione w dyrektywie VAT przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług, oraz niezgodne z wymogiem, zgodnie z którym świadczenie musi podlegać któremuś z tych przepisów. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że żaden z artykułów dotyczących miejsca świadczenia usług nie pozwala uznać, iż miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika, który nie działa wyłącznie jako osoba prywatna, lecz jako osoba działająca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (tj. osoba taka jak WTL), może być miejsce, w którym usługodawca ma swoją siedzibę. Rząd ten twierdzi, że tego rodzaju stanowiska nie potwierdzają ani art. 43, 44 i 45 dyrektywy VAT, ani art. 19 rozporządzenia wykonawczego. Zauważa on, że również WTL nie przywołuje żadnego przepisu dyrektywy VAT bądź rozporządzenia wykonawczego ani żadnego orzeczenia, które uzasadniałyby przyjęcie takiego wniosku. Stanowisko WTL, zgodnie z którym art. 44 dyrektywy VAT nie stosuje się do otrzymywanych przez tę spółkę usług, oznacza zatem, że gdy WTL otrzymuje usługi z innego państwa członkowskiego, miejscem świadczenia usług nie jest nie tylko Zjednoczone Królestwo, ale też to inne państwo członkowskie. Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że ten skutek w postaci braku opodatkowania jest sprzeczny z celem, do urzeczywistnienia którego dążą przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług.

55. Jak już wskazałem, art. 43–45 dyrektywy VAT w swoim obecnym brzmieniu zostały wprowadzone do dyrektywy 2006/112 na mocy art. 2 dyrektywy 2008/8. Z uwagi na wymogi jedności i spójności porządku prawnego Unii pojęcia używane w dyrektywie 2006/112 i 2008/8 powinny, przynajmniej co do zasady, mieć takie samo znaczenie, chyba że prawodawca Unii w szczególnym kontekście prawnym wyraził odmienną wolę[22]. Z powyższego wynika więc, że pojęcia „podatnik działający w takim charakterze", zawarte w art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 44 dyrektywy VAT, powinny – zgodnie z twierdzeniami WTL – mieć takie samo znaczenie i wywoływać taki sam skutek.

56. Uważam jednak, że nie można zaakceptować takiej wykładni art. 44 dyrektywy VAT, w ramach której nacisk kładziony jest na sformułowanie „działającego w takim charakterze" w oderwaniu od otaczających je słów[23]. O ile, jak już wskazałem, istnieje ogólne założenie, że słowom i wyrażeniom używanym w różnych miejscach danej dyrektywy należy co do zasady przypisywać to samo znaczenie, to nie może się to odbywać kosztem bardziej podstawowej zasady dotyczącej kontekstu. Słowa i wyrażenia z konieczności nabierają bowiem sensu i znaczenia w zależności od otaczających je wyrazów oraz – nade wszystko – od szczególnego kontekstu, w który się wpisują. Dlatego też nie zgadzam się z twierdzeniem WTL przede wszystkim z tego powodu, że spółka ta nie uwzględnia ani owego konkretnego kontekstu tych słów, ani celu regulacji, której część one stanowią[24].

57. Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi część nowych przepisów służących ustaleniu miejsca świadczenia usług, które zostały wprowadzone dyrektywą 2008/8 z myślą o ich modernizacji i uproszczeniu; przepis ten należy więc odczytywać i interpretować właśnie w tym szczególnym kontekście[25]. Moim zdaniem art. 44 dyrektywy VAT nie można odczytywać w oderwaniu od treści art. 43 owej dyrektywy.

58. W tym względzie należy zauważyć, że art. 43 dyrektywy VAT zawiera dwie szczególne normy służące uznawaniu [za podatnika]. Po pierwsze, na jego mocy podatnika uznaje się za takowego w odniesieniu do *wszystkich* świadczonych na jego rzecz usług (niezależnie od tego, czy *z innych względów* stanowiłyby one usługi podlegające opodatkowaniu na potrzeby stosowania art. 2 ust. 1 [owej dyrektywy], czy też nie). Po drugie, na jego mocy za osobę prawną będącą podatnikiem uznaje się, przy czym *jedynie* do celu stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług, *osobę prawną niebędącą podatnikiem*, która jest zidentyfikowana do celów VAT (taką jak WTL), nawet jeżeli nie jest ona uznawana za takową do innych celów[26]. W obu przypadkach zawarte w art. 43 [dyrektywy VAT] normy służące uznawaniu [za podatnika] mają ograniczony zakres. Nie stanowią one norm pozwalających uznać daną osobę [za podatnika] do *wszystkich* celów, lecz po prostu do celów przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług. Moim zdaniem należy mieć na względzie sztuczny charakter tego rodzaju normy służącej uznawaniu [za podatnika]: w tym przypadku art. 43 pkt 2

22 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 31 maja 2016 r., Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, pkt 28–34). Zobacz, w kontekście VAT, wyrok z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 37). Zobacz także pkt 31 wyroku z dnia 22 października 2009 r., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), w którym Trybunał stwierdził, że prawidłowe funkcjonowanie i jednolita wykładnia wspólnego systemu VAT wymaga, aby terminy „operacja" lub „transakcja ubezpieczeniowa" i „operacja" lub „transakcja reasekuracyjna" znajdujące się w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret piąte i art. 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy nie były zdefiniowane w odmienny sposób w zależności od tego, w którym z tych dwóch przepisów zostały użyte. Należy jednak podkreślić, że w pkt 32 owego wyroku Trybunał dodał, iż „[ś]wiadczenie usług, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret piąte szóstej dyrektywy, jest pojęciem wspólnotowym, które powinno być interpretowane w sposób jednolity *w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania wynikającego z rozbieżnych wykładni*". Podkreślenie moje. Wymóg jednolitej wykładni nie jest moim zdaniem celem samym w sobie, lecz przyświeca mu nadrzędna zasada, zgodnie z którą należy unikać sytuacji podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania.

23 Należy zauważyć, że sama Komisja uznała, iż użycie w art. 44 dyrektywy VAT wyrażenia „działającego w takim charakterze" jest „niezgrabne". Chciałbym dodać, że ten problem nie ogranicza się do angielskiej wersji językowej dyrektywy VAT. W związku z tym pojawia się on na przykład w wersji francuskiej („agissant en tant que tel"), włoskiej („che agisce in quanto tale"), portugalskiej („agindo nessa qualidade"), hiszpańskiej („que actúe como tal") czy niemieckiej („als solcher […] erbringt/als solcher handelt").

24 Wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 41). W pkt 50 tego wyroku Trybunał stwierdził, że art. 44 dyrektywy VAT stanowi regułę określającą miejsce opodatkowania świadczenia usług poprzez wyznaczenie miejsca opodatkowania, a tym samym rozgraniczającą kompetencje państw członkowskich.

25 Zobacz motyw 2 dyrektywy 2008/8.

26 Ponadto art. 196 dyrektywy VAT potwierdza, że do zapłaty VAT jest zobowiązany każdy podatnik *lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT*, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44 owej dyrektywy, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium państwa członkowskiego.

dyrektywy VAT stanowi tak naprawdę wyraz dogodnej techniki legislacyjnej, którą posłużył się prawodawca Unii, aby przewidzieć, że przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług, mające zastosowanie do zwykłych podatników, powinny w tym przypadku znaleźć zastosowanie również do osób prawnych niebędących podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT.

59. Przepisy ogólne dotyczące miejsca świadczenia usług na rzecz „podatnika", który został w sposób konkretny zdefiniowany w art. 43 dyrektywy VAT, oraz na rzecz „osoby niebędącej podatnikiem"[27], znajdują się więc odpowiednio w art. 44 i art. 45 owej dyrektywy. Moim zdaniem przy dokonywaniu wykładni art. 44 i, co za tym idzie, art. 45 dyrektywy VAT nie można pominąć tych zawartych w jej art. 43 kluczowych definicji służących określeniu, kto jest „podatnikiem", niezależnie od nieuniknionej sztuczności tychże norm służących uznawaniu [za podatnika].

60. Uwzględnienie w definicji podatnika pewnych rodzajów działalności niepodlegających opodatkowaniu i osób niebędących podatnikami, jak również użycie słowa „wszystkich" w art. 43 dyrektywy VAT, wskazuje na to, że zamiarem prawodawcy Unii było rozciągnięcie w sposób bardzo szeroki zakresu zastosowania „reguły przeznaczenia" zawartej w art. 44 owej dyrektywy.

61. W motywie 4 dyrektywy 2008/8[28] doprecyzowano zakres stosowania zarówno art. 43, jak i art. 44 dyrektywy VAT oraz potwierdzono, że przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług na rzecz podatników „nie powinny dotyczyć świadczenia usług na rzecz podatników z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu".

62. Z powyższego wynika, że wszystkie usługi świadczone na rzecz podatnika w rozumieniu art. 43 dyrektywy VAT, z wyłączeniem usług otrzymanych dla celów prywatnych, uznaje się za świadczone w miejscu, w którym usługobiorca ma swoją siedzibę. W związku z tym uważam, że Komisja słusznie wskazała, iż samym celem art. 43 pkt 1 dyrektywy VAT jest zapewnienie, aby podatnicy byli traktowani w ten sposób na potrzeby przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług, *nawet* w odniesieniu do usług wykorzystywanych na potrzeby rodzajów działalności lub transakcji, które nie są uważane za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1 owej dyrektywy[29].

63. Ta interpretacja jest ponadto zgodna z art. 19 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego, który stanowi, że „[n]a użytek stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianych w art. 44 i 45 [dyrektywy VAT] podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem uznawaną za podatnika, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu, uznaje się za osobę niebędącą podatnikiem". Choć przepisów dyrektywy VAT nie można interpretować przez odniesienie do wydanego później rozporządzenia wykonawczego, to normy zawarte w [jego] art. 19 mimo to skłaniają do refleksji.

27 W tym względzie pragnę zauważyć, że w art. 43 dyrektywy VAT nie zdefiniowano w sposób konkretny pojęcia „osoby niebędącej podatnikiem" na potrzeby stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług zawartych w tytule V rozdział 3 owej dyrektywy. Z uwagi na szeroko zakreślone definicje podatnika zawarte w art. 43 dyrektywy VAT osoba niebędąca podatnikiem jest, co do zasady, definiowana na potrzeby stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług, a zwłaszcza art. 45 owej dyrektywy, w sposób dorozumiany bądź negatywny.

28 W motywie 5 dyrektywy 2008/8 wyjaśniono, jaki jest zakres stosowania art. 45 dyrektywy VAT.

29 Rząd hiszpański podnosi, że art. 43 pkt 1 dyrektywy VAT stanowi przepis wyjaśniający, który ma na celu niedopuszczenie do powstania niepewności co do definicji „podatnika". Na mocy art. 43 pkt 2 dyrektywy VAT status podatnika rozciąga się jednak na osoby prawne niebędące podatnikami, lecz mające numer identyfikacyjny VAT i mogące zostać zobowiązane do samodzielnego naliczenia VAT w razie dokonania inwestycji. Zdaniem rządu hiszpańskiego w art. 44 dyrektywy VAT posłużono się wyrażeniem „działającego w takim charakterze", aby wyłączyć z zakresu tego przepisu osoby działające jako osoby fizyczne. Zgodnie z tym tokiem rozumowania w art. 19 rozporządzenia wykonawczego wskazano, że podatnik, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego, nie ma statusu podatnika. W sposób oczywisty wynika z tego, że pozostali podatnicy (tacy jak WTL) muszą nadal być za takowych uznawani. Irlandia uważa, że zgodnie z jasnym brzmieniem art. 43 dyrektywy VAT i zatem jego właściwą wykładnią w przypadku gdy usługi są świadczone – niezależnie od ich przeznaczenia – na rzecz podatników, to przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług zawarte w art. 44 owej dyrektywy mają zastosowanie do *całości* świadczonych usług.

64. Ponadto, jak wskazano w pkt 41 opinii rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) i co zostało potwierdzone przez Trybunał w pkt 31 wyroku z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), to podejście leży w interesie prostoty wykonania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług. Wykładnia ta sprzyja również łatwości poboru podatku i zapobieganiu unikania opodatkowania. Gdyby usługobiorca korzystający ze świadczonych usług musiał być podatnikiem działającym w takim charakterze [zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT] lub gdyby usługi musiały być wykorzystywane do celów dokonywanych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu, to ustalenie miejsca świadczenia usług byłoby w wielu przypadkach znacznie trudniejsze, zarówno dla przedsiębiorstw, jak i dla organów podatkowych państw członkowskich [30].

65. W związku z tym uważam, że art. 44 dyrektywy VAT, interpretowany w świetle art. 43 i motywu 4 owej dyrektywy oraz art. 19 rozporządzenia wykonawczego, ma zastosowanie w odniesieniu do świadczenia *wszystkich usług* na rzecz podatników, o których mowa w art. 43 dyrektywy VAT, chyba że podatnicy ci otrzymują je „z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu” [31]. Sformułowanie „działającego w takim charakterze”, którym posłużono się w art. 44 dyrektywy VAT, ma na celu wyłączenie usług świadczonych na rzecz podatników (rozumianych w sposób szeroki zgodnie z art. 43 owej dyrektywy) „z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu”. Wyrażenie „działającego w takim charakterze” nie wyłącza z zakresu stosowania art. 44 dyrektywy VAT podatników otrzymujących usługi do celów działalności przedsiębiorstwa niemającej charakteru gospodarczego.

66. Przedstawione przez WTL uwagi w przedmiocie art. 18 i 19 rozporządzenia wykonawczego, które streszczono w pkt 47 i 48 niniejszej opinii, uważam za nieprzekonujące. Artykuły 18 i 19 rozporządzenia wykonawczego, na podstawie których usługodawca może jedynie wyciągnąć pewne określone wnioski z zachowania usługobiorcy [32], na przykład z tego, czy usługobiorca przekazuje swój numer identyfikacyjny VAT, czy też nie, nie mogą – jak już zauważyłem – skutkować modyfikacją lub zmianą warunków zawartych w art. 43–45 dyrektywy VAT [33]. Ponadto z uwagi na fakt, że w art. 44 i 45 dyrektywy VAT miejsce świadczenia usług ustala się w zależności od tego, czy owe usługi są świadczone na rzecz podatnika [34], czy też na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, moim zdaniem co do zasady nie powstaje zagrożenie podwójnym opodatkowaniem [35]. W każdym razie nie sugeruje się w żaden sposób, że usługi analizowane w postępowaniu głównym w istocie podlegały podwójnemu opodatkowaniu.

30 Nie można pominąć faktu, że w analizowanym tam przepisie [art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy VAT] *nie* posłużono się pojęciem podatnika „działającego w takim charakterze”. W istocie w pkt 29 wyroku z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), Trybunał zwrócił uwagę właśnie na tę okoliczność, co znacząco uprościło zadanie, przed jakim stanął w tej sprawie. Ostatecznie Trybunał stwierdził jednak, że „odbiorca usług doradztwa świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nienależącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznawany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności”. Nie widzę powodu, dla którego w niniejszej sprawie należałoby odejść od tego wniosku, i to niezależnie od nieco niefortunnej techniki legislacyjnej, jaką posłużył się prawodawca Unii zarówno w art. 43, jak i w art. 44 dyrektywy VAT.

31 Zobacz również motyw 19 rozporządzenia wykonawczego, który przewiduje, że „w przypadku gdy usługi świadczone na rzecz podatnika są przeznaczone do użytku prywatnego, w tym do użytku prywatnego personelu usługobiorcy, nie można uznać, że usługobiorca działa w charakterze podatnika”.

32 Chyba, że ma on odmienne informacje.

33 Ten sam tok rozumowania należy zastosować w odniesieniu do twierdzenia WTL, jakoby spółka ta nie przekazała numeru identyfikacyjnego VAT zgodnie z art. 55 rozporządzenia wykonawczego, ponieważ nie jest „podatnikiem działającym w takim charakterze”. Artykuł 55 rozporządzenia wykonawczego również należy interpretować w świetle art. 44 dyrektywy VAT.

34 Zgodnie z definicją zawartą w art. 43 dyrektywy VAT.

35 W tym względzie rząd Zjednoczonego Królestwa wskazał w odpowiedzi na pytanie zadane przez Trybunał, że zagrożenie podwójnym opodatkowaniem wynika ze stosowania rozbieżnych interpretacji przepisów, zaś jednym sposobem przezwyciężenia tej trudności jest ich jednolita wykładnia. W odpowiedzi na pytanie Trybunału rząd hiszpański podniósł, że łączna (i systemowa) wykładnia art. 43 i 44 dyrektywy VAT, motywu 4 dyrektywy 2008/8 i art. 19 rozporządzenia wykonawczego pozwala zagwarantować, iż nie występuje możliwość podwójnego opodatkowania. Irlandia wskazała w odpowiedzi na pytanie zadane przez Trybunał, że w sytuacji, gdy usługobiorca prawidłowo ustali we własnym zakresie, czy otrzymane usługi zostały nabyte na potrzeby prowadzonej przez niego działalności podlegającej opodatkowaniu, w tym również wówczas, gdy jest on uznawany za podatnika w rozumieniu art. 43 dyrektywy VAT, podwójne opodatkowanie nie powinno mieć miejsca.

67. Nie uważam, aby spółka WTL wykazała, że była traktowana w sposób nierówny lub że doszło do naruszenia leżącej u podstaw systemu VAT zasady neutralności podatkowej. WTL nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji prywatnego inwestora, ponieważ bezsprzeczne pozostaje, że analizowane usługi są wykorzystywane na potrzeby jej działalności *przedsiębiorstwa* niemającej charakteru gospodarczego [36]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem VAT naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika w związku z działalnością niemającą charakteru gospodarczego nie może uprawniać do odliczenia. Ponadto, w przypadku gdy podatnik prowadzi jednocześnie działalność o charakterze gospodarczym i działalność niemającą charakteru gospodarczego odliczenie VAT jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika [37].

68. W istocie Trybunał orzekł niedawno w pkt 30 wyroku z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), że „[d]ziałalność polegająca na inwestowaniu darowizn i dotacji oraz koszty związane z taką działalnością inwestycyjną powinny być traktowane w ten sam sposób w zakresie VAT co działalność niegospodarcza, jaką stanowi ich uzyskiwanie i ewentualne koszty tej działalności. W istocie taka działalność w zakresie inwestycji finansowych stanowi dla uniwersytetu w Cambridge, podobnie jak w przypadku prywatnego inwestora, nie tylko środek umożliwiający generowanie dochodów z darowizn i dotacji uzyskanych w ten sposób, ale także działalność bezpośrednio powiązaną z ich uzyskiwaniem i w rezultacie jest wyłącznie bezpośrednim skutkiem takiej działalności niegospodarczej. Tym samym VAT naliczony, związany z kosztami takich inwestycji, również nie podlega odliczeniu”.

69. Mając na względzie wszystkie powyższe rozważania, uważam, że na pytanie pierwsze należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 44 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik prowadzący działalność niemającą charakteru gospodarczego, która polega na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych w toku zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym, nabywa usługi w zakresie zarządzania portfelem od osoby spoza Unii wyłącznie do celów takiej działalności, to należy uznawać go za „podatnika działającego w takim charakterze” na potrzeby stosowania tego przepisu owej dyrektywy.

VIII. W przedmiocie pytania drugiego

70. W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze jestem zdania, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie. Ponadto, skoro nie ulega wątpliwości, że WTL jest podatnikiem, nie uważam, iż art. 45 dyrektywy VAT, który dotyczy miejsca świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, ma zastosowanie do WTL, co nie zostało zresztą podniesione przez żadną ze stron niniejszego postępowania przed Trybunałem.

36 W odpowiedzi na pytanie Trybunału Komisja stwierdziła, że WTL „nie jest osobą fizyczną, lecz podmiotem, który zdecydował się na dokonanie rejestracji do celów VAT. Spółka ta jest traktowana w taki sam sposób jak każdy inny podatnik (lub też jak każda osoba prawna niebędąca podatnikiem, która jest zidentyfikowana do celów VAT). Oznacza to, że podlega ona przepisom dotyczącym miejsca świadczenia usług mającym zastosowanie do transakcji między przedsiębiorcami. Przepisy mające zastosowanie do transakcji między przedsiębiorcami a konsumentami stosuje się jedynie w odniesieniu do usług, które są otrzymywane przez podatnika, lecz przeznaczone do prywatnej konsumpcji przez jego personel (lub przez podatnika będącego osobą fizyczną). Przedmiotowe usługi otrzymywane przez [WTL] nie są przeznaczone do prywatnej konsumpcji przez osobę fizyczną. W pełni zgodne z zasadą równego traktowania jest objęcie tym drugim zbiorem przepisów jedynie prywatnej konsumpcji przez osoby fizyczne”.

37 Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30, 31). Zobacz również wyroki: z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 36, 37); z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

IX. Wnioski

71. W związku z powyższym proponuję, aby na pytania skierowane w trybie prejudycjalnym przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 44 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik prowadzący działalność niemającą charakteru gospodarczego, która polega na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych w toku zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym, nabywa usługi w zakresie zarządzania portfelem od osoby spoza Unii wyłącznie do celów takiej działalności, to należy uznawać go za „podatnika działającego w takim charakterze" na potrzeby stosowania tego przepisu owej dyrektywy.