

Sag C-459/19

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

17. juni 2019

Den forelæggende ret:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige)

Afgørelse af:

13. juni 2019

Appellant:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Indstævnt:

Wellcome Trust Ltd

Hovedsagens genstand

Den problemstilling, der foreligger for den nationale ret, vedrører leveringsstedet i henseende til moms for investeringsforvaltningsydelser leveret til Wellcome Trust Ltd. fra leverandører uden for EU.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

(1) Skal artikel 44 i direktiv 2006/112 fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, når denne person, som driver ikke-økonomisk virksomhed, der består i køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af en velgørende

fonds midler, erhverver investeringsforvaltningsydelser fra en person uden for Fællesskabet udelukkende med henblik på sådan virksomhed?

(2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, og direktivets artikel 46-49 ikke finder anvendelse, finder direktivets artikel 45 da anvendelse på disse ydelser, eller finder hverken artikel 44 eller artikel 45 anvendelse på ydelserne?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådes direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »direktivet«), navnlig artikel 2, 9, 43-45, 135, 169, 196 og 262

Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11), navnlig tredje til syvende betragtning

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«), navnlig anden til femte, attende og nittende betragtning samt artikel 17-19 og 55

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), artikel 2, 9 og 17

Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23)

KOM/2003/0822 endelig udg., 23. december 2003, »Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser«

Rådet for Den Europæiske Union, Interinstitutionel sag 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Rådet for Den Europæiske Union, Interinstitutionel sag 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Rådet for den Europæiske Union, 16. marts 2006, »Ændret forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser og af forordning (EF) nr. 1798/2003 med hensyn til udveksling af oplysninger«, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Dom af 20. juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Dom af 6. november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghedsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (herefter »TRR-dommen«)

Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Dom af 16. oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Dom af 13. marts 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

Anførte nationale forskrifter

Section 7A i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994)

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Den problemstilling, der foreligger for den nationale ret, vedrører leveringsstedet for investeringsforvaltningsydelser (herefter »ydelse«) leveret til Wellcome Trust Ltd (herefter »WTL«) af leverandører uden for EU. Der er enighed om, at (i) WTL er en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 2 og 9, at (ii) WTL anvendte ydelserne med henblik på sin erhvervsmæssige virksomhed og ikke til privat brug, og at (iii) WTL ikke anvendte ydelserne til afgiftspligtige leveringer som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1. Det centrale spørgsmål er derfor, om det under sådanne omstændigheder kan siges, at WTL er en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i direktivets artikel 44.
- 2 WTL er eneforvalter i en velgørende fond, Wellcome Trust, som yder støtte til medicinsk forskning. Fonden oppebærer indtægter fra investeringer og har også visse mindre aktiviteter, herunder salg, catering og udlejning af ejendomme, og er i denne sammenhæng momsregistreret. Investeringsindtægter stammer hovedsageligt fra oversøiske investeringer, i forbindelse med hvilke WTL modtager ydelser fra investeringsforvaltere i og uden for EU. Investeringsindtægterne danner grundlag for hovedparten af finansieringen af den støtte, som WTL stiller til rådighed.
- 3 Når WTL indkøbte ydelserne fra leverandører uden for EU, skete dette udelukkende med henblik på WTL's ikke-økonomiske, erhvervsmæssige virksomhed. WTL meddelte ikke sit momsregistreringsnummer til nogen af de leverandører, som disse ydelser blev indkøbt hos. Der er enighed om, at WTL er en afgiftspligtig person som omhandlet i direktivets artikel 2 og 9, og at fondens ikke-økonomiske virksomhed ikke desto mindre ikke er privat, men erhvervsmæssig virksomhed.

- 4 Fra 2010 og frem afregnede WTL moms af ydelserne under ordningen for omvendt betalingspligt på det grundlag, at leveringsstedet var Det Forenede Kongerige. I tidsrummet mellem april 2016 og juni 2017 fremsatte WTL krav i henhold til section 80 i Value Added Tax Act 1994, idet WTL hævdede at have svaret et for højt beløb i udgående moms for så vidt angår ydelserne ud fra den antagelse, at WTL ifølge Wellcome Trust-dommen er en afgiftspligtig person som omhandlet i direktivets artikel 2 og 9, men ikke er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab som omhandlet i direktivets artikel 44, når WTL driver investeringsvirksomhed, som i det væsentlige ikke adskiller sig fra den virksomhed, som EU-Domstolen tog stilling til i den nævnte dom.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for skatter og afgifter)) (Det Forenede Kongerige) (herefter »First-tier Tribunal«) traf den afgørelse, at ydelserne ikke faldt ind under artikel 44, fordi ordene »der handler i denne egenskab« reelt udelukkede WTL fra artiklens anvendelsesområde. Det var ikke nødvendigt, at leveringer (som ikke faldt ind under de specifikke regler) skulle falde ind under enten artikel 44 eller artikel 45, og dette gav ikke anledning til retlig usikkerhed, fordi gennemførelsesforordningens artikel 18 betød, at en leverandør kunne henholde sig til, om kunden havde oplyst sit momsnummer, når leverandøren skulle afgøre, om denne skulle lægge moms på sine leveringer.
- 6 First-tier Tribunal traf også afgørelse om, at Det Forenede Kongeriges gennemførelse af artikel 44, som identificerede leveringsstedet som Det Forenede Kongerige ud fra den antagelse, at WTL var en afgiftspligtig person, som handlede erhvervsmæssigt, var i strid med artikel 44 og skulle underkastes en fortolkning under hensyntagen til EU-bestemmelserne.
- 7 Den 10. oktober 2018 iværksatte Her Majesty's Revenue and Customs (afgiftsmyndighed, herefter »HMRC«) appel ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol, afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning) (Det Forenede Kongerige) (herefter »Upper Tribunal«), som har udsat sagen med henblik på at anmode om en præjudiciel afgørelse.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 8 WTL's anbringender er som følger:
 - i. Kravet i direktivets artikel 44 drejer sig om den egenskab, i hvilken modtageren modtager ydelserne.
 - ii. I Wellcome Trust-dommen fastslog EU-Domstolen, at når WTL udøvede sine investeringsaktiviteter, var WTL ikke en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i betydningen i direktivets nuværende artikel 2, stk. 1, litra c).

- iii. Ordene »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i direktivets artikel 44 skal, hvis der ikke foreligger en udtrykkelig bestemmelse om det modsatte, tillægges samme virkning og betydning som disse ord i direktivets artikel 2, stk. 1.
- iv. WTL's fortolkning af artikel 44 gennemfører lovgivningens kontekst og formål ved at sikre konsekvens og enkle linjer.
- v. Ordene »der handler i denne egenskab« blev bevidst indsat i artikel 44 af EU-lovgiver.
- vi. Gennemførelsesforordningens artikel 55 kræver, at WTL meddeler sit momsregistreringsnummer til leverandører, »når [WTL] handler i egenskab af« en afgiftspligtig person. WTL har ikke meddelt leverandører sit momsregistreringsnummer, fordi WTL ikke »handler i egenskab af« en afgiftspligtig person, når WTL modtager ydelserne.
- vii. I TRR-dommen fremhævede EU-Domstolen betydningen af ordene »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« i sjette direktiv og traf afgørelse i den verserende sag på det grundlag, at disse ord ikke indgik i dette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e).
- viii. Direktivets artikel 44 indikerer, at en betingelse om, at modtageren anvender disse ydelser i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, skal være opfyldt, for at artiklen kan finde anvendelse.
- ix. Det ville være et brud på princippet om ligebehandling at behandle WTL anderledes end (a) en anden velgørende institution, som køber præcist de samme ydelser, men ikke er momsregistreret, fordi den ikke driver nogen lejlighedsvis afgiftspligtig virksomhed, og/eller (b) en person, der gør privat brug af de pågældende ydelser (uanset om denne er momsregistreret eller ej).
- x. Direktivets artikel 43 modsiger ikke nogen af de ovenstående synspunkter, og efter den nævnte artikel har WTL status som afgiftspligtig person.
- xi. Af en række grunde kan artikel 43 ikke læses således, at det af denne bestemmelse følger, at modtageren anses for at »handle i egenskab af« en afgiftspligtig person i henhold til artikel 44:
 - a) Gennemførelsesforordningens artikel 17-19 og 55 bekræfter, at direktivets artikel 43 drejer sig om »status« og artikel 44 om »egenskab«.
 - b) Artikel 43 skelner ikke mellem forskellige typer ikke-økonomisk virksomhed (det være sig af privat eller erhvervsmæssig art).

- c) Forslaget til artikel 43 udelukkede udtrykkeligt privat brug fra anvendelsesområdet for artikel 43. Den efterfølgende fjernelse af denne undtagelse beviser, at (i) privat brug er indeholdt i artikel 43, og at (ii) EU-lovgiver besluttede at behandle en person som en afgiftspligtig person, uanset om de også udførte private aktiviteter ved siden af deres økonomiske aktiviteter.
 - d) I henhold til WTL's og FTT's analyse af den relevante lovgivning er der ingen risiko for ikke-pålæggelse af afgifter på leveringer inden for EU.
 - e) HMRC's fortolkning af artikel 43 og 44 ville sætte WTL i en uheldig situation. Såfremt WTL's værdipapirhandelsvirksomhed var af økonomisk art, ville WTL selv skulle indberette moms af køb af ydelser uden for EU, men WTL ville efterfølgende have ret til at fradrage al sådan indgående moms i henhold til direktivets artikel 135, stk. 1, litra f), og artikel 169, eftersom medkontrahenterne i WTL's værdipapirhandler har hjemsted uden for EU. Hvis WTL købte ydelserne til privat brug, ville WTL ikke være forpligtet til selv at indberette moms af købet af ydelser fra leverandører uden for EU, og dermed ville spørgsmålet om momsfradrag ikke opstå. WTL skal imidlertid angiveligt selv indberette moms, som om WTL drev økonomisk virksomhed, men nægtes fradrag af indgående moms med det argument, at WTL udøver en aktivitet svarende til en privatpersons aktivitet.
- xii. HMRC's henvisning til betragtningerne til direktiv 2008/8 og gennemførelsesforordningen til støtte for denne myndigheds fortolkning af direktivets artikel 43-45 er malplaceret. Forarbejderne dokumenterer, at EU-lovgiver overvejede, hvilke betingelser der skal opfyldes, for at leveringsstedet kan være kundens etableringssted i henhold til artikel 44. EU-lovgiver besluttede, at den materielle betingelse i artikel 44 skulle være »der handler i denne egenskab« for at afpasse reglerne om leveringsstedet for ydelser med de regler, der gælder for erhvervelse af varer inden for Fællesskabet.
- 9 HMRC har anført:
- i. Parterne er enige om, at WTL er en afgiftspligtig person som omhandlet i direktivets artikel 2 og 9. Selv om WTL ikke er en afgiftspligtig person, »der handler i denne egenskab« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, driver WTL erhvervsmæssig virksomhed, når WTL modtager ydelserne. Der skelnes udtrykkeligt mellem privat brug og forretningsbrug i gennemførelsesforordningens artikel 19.
 - ii. Leveringsstedet for ydelserne må falde inden for direktivets artikel 44 af to grunde. For det første er en fortolkning af artikel 44, således at den omfatter

leveringerne af ydelserne til WTL, den eneste fortolkning, som er i overensstemmelse med formålene med reglerne om leveringsstedet. For det andet er fortolkningen i overensstemmelse med betragtningerne til og de tilhørende bestemmelser i direktivet, Rådets direktiv 2008/9 og gennemførelsesforordningen.

- iii. Det synspunkt, at leveringsstedet bør være der, hvor WTL er etableret, støttes af det generelle princip, at leveringsstedet er det sted, hvor forbruget af tjenesteydelserne finder sted, og at moms i princippet tilkommer den medlemsstat, hvor forbruget af tjenesteydelsen finder sted (jf. forslag til afgørelse i Welmory-sagen, punkt 22-30).
- iv. Et hovedformål med reglerne er, at de med retlig sikkerhed bør identificere leveringsstedet, således at ikke-pålæggelse af afgifter og dobbelt afgiftspålæggelse undgås, og at de bør kunne identificere en medlemsstats ret til moms af en levering (jf. Welmory-dommen, præmis 39-46 og 54-56, og Srf konsulterna-dommen, præmis 28-29, samt forslag til afgørelse i RCI Europe-sagen, punkt 48-50). WTL's holdning er, at ingen af reglerne for leveringsstedet finder anvendelse, hvilket er fuldstændigt i strid med det vigtigste mål, som er retlig sikkerhed (jf. Srf konsulterna-dommen, præmis 21).
- v. Gennemførelsesforordningens artikel 18 tillader en leverandør at antage, at når en kunde ikke har meddelt et momsregistreringsnummer, da har leverandøren at gøre med en afgiftspligtig person, »medmindre leverandøren har fået andet oplyst«, men giver ingen vished i tilfælde, hvor en leverandør ved, at WTL er en afgiftspligtig person, som ikke har meddelt et momsregistreringsnummer.
- vi. Hvad angår de relaterede betragtninger og bestemmelser:
 - a) Direktivets artikel 43 fastslår, at en afgiftspligtig person, der også driver virksomhed, der ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, skal anses for at være en afgiftspligtig person for så vidt angår alle ydelser, der leveres til vedkommende. Denne artikel udvider ikke den i artikel 45 nævnte kategori, da sidstnævnte artikel kun omhandler ikke-afgiftspligtige personer. Meningen med artikel 43 kan kun være at udvide artikel 44 eller i det mindste at afklare, at de afgiftspligtige personer, som henhører under artikel 43, skal anses for også at henhøre under artikel 44, når de modtager leveringer.
 - b) Direktivets artikel 44 anvender kun udtrykket »der handler i denne egenskab« for at udelukke dem, der handler i en privat egenskab, fra sit anvendelsesområde. Gennemførelsesforordningens artikel 19 bestemmer, at en afgiftspligtig person, som udelukkende modtager ydelser til privat brug, skal anses for at være en ikke-afgiftspligtig

person. Meningen er uden tvivl, at andre afgiftspligtige personer (såsom WTL) fortsat skal betragtes som afgiftspligtige personer.

- c) Ligesom tilfældet er med artikel 43, må det, at en person anses for at være en afgiftspligtig person, betyde, at vedkommende anses for at være en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som omhandlet i artikel 44. De eneste valgmuligheder, som bestemmelserne giver, er, at en kunde er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller en ikke-afgiftspligtig person. Det følger, at eftersom WTL ikke er det sidstnævnte, må WTL være det førstnævnte.
 - d) Betragtningerne til direktiv 2008/08 gjorde det klart, at (i) den generelle regel for leveringer af tjenesteydelser er, at disse skulle være baseret på det sted, hvor modtageren er etableret, at (ii) afgiftspligtige personer, som også udfører ikke-afgiftspligtige aktiviteter, bør behandles som afgiftspligtige personer, når de er kunder, der modtager leveringer, og at (iii) leveringsstedet kun i de tilfælde, hvor der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, er det sted, hvor leverandøren er etableret.
 - e) I betragtning af leverandørers og afgiftspligtige personers forpligtelser i henhold til henholdsvis direktivets artikel 262 og 196 må gennemførelsesforordningens artikel 55 finde anvendelse i lyset af holdningen i direktivets artikel 44. WTL bør derfor meddele sit momsregistreringsnummer, når WTL's leverandør befinder sig i en anden medlemsstat.
 - f) Leverandøren kan ikke gå ud fra, at direktivets artikel 45 i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 18 skal finde anvendelse, hvis WTL ikke meddeler sit momsregistreringsnummer, dersom leverandøren har fået andet oplyst og derfor, ligesom medlemsstaternes myndigheder, fortsat har behov for at kunne identificere leveringsstedet. Risikoen for ikke-pålægelse af afgifter stiger, hvis reglerne ikke i hvert enkelt tilfælde identificerer leveringsstedet.
- vii. Forarbejderne støtter ikke det synspunkt, at direktivets artikel 44 i sit anvendelsesområde kun indbefatter leveringer, som modtages af personer, der handler som afgiftspligtige personer inden for rammerne af direktivets artikel 2, stk. 1.
- viii. WTL kan ikke med føje påberåbe sig forskelsbehandling: WTL kan ikke gøre en ret til fradrag af afgift gældende, fordi WTL ikke bruger ydelserne til at udføre afgiftspligtige leveringer.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 Der findes ingen praksis fra Det Forenede Kongeriges domstole eller praksis fra Domstolen, som tager stilling til betydningen af ordene »der handler i denne egenskab« i direktivets artikel 44, hvilket er det centrale spørgsmål i tvisten. Det er derfor nødvendigt at indhente en præjudiciel afgørelse fra Domstolen for at gøre det muligt for Upper Tribunal at afsige dom.

ARBEJDSDOKUMENT