

Υπόθεση C-459/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Ιουνίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Ιουνίου 2019

Εκκαλούντες:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Εφεσίβλητη:

Wellcome Trust Ltd

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Το ζήτημα το οποίο τέθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορά τον προσδιορισμό για τις ανάγκες επιβολής ΦΠΑ του τόπου παροχής υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων προς την Wellcome Trust Ltd από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Ερμηνεία των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας 2006/112, άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

(1) Πρέπει το άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112 να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ασκεί μη οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην αγορά και πώληση μετοχών και άλλων τίτλων στο πλαίσιο διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων φιλανθρωπικού trust, λαμβάνει, αποκλειστικά για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής,

παροχές υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων από πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ένωσης, πρέπει να θεωρηθεί ως πρόσωπο «υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή»;

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

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1· στο εξής: οδηγία), ιδίως άρθρα 2, 9, 43-45, 135, 169, 196 και 262.

Οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11), ιδίως αιτιολογικές σκέψεις 3 έως 7.

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 77, σ. 1· στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), ιδίως αιτιολογικές σκέψεις 2-5, 18 και 19, και άρθρα 17-19 και 55.

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49· στο εξής: έκτη οδηγία), άρθρα 2, 9 και 17.

Οδηγία 2008/9/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

COM/2003/0822 τελικό, 23 Δεκεμβρίου 2003, «Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών».

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Διοργανικός Φάκελος 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Διοργανικός Φάκελος 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 16 Μαρτίου 2006, «Τροποποιημένη πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών και του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών», ST 7512 2006 INIT (FISC 42).

Απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243).

Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, στο εξής: απόφαση TRR).

Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340).

Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195).

Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα V. Trstenjak στην υπόθεση RCI Europe (C-37/08, EU:C:2009:226).

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 7Α του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας).

Σύνοψη των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Το ζήτημα το οποίο τέθηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου αφορά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων (στο εξής: υπηρεσίες) προς την Wellcome Trust Ltd (στο εξής: WTL) από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης. Συνομολογείται από τους διαδίκους ότι (i) η WTL είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας· (ii) χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και όχι για ίδιες ανάγκες· και (iii) δεν χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες για να προβεί σε φορολογητέες παροχές σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας. Επομένως, το μείζον ζήτημα είναι αν, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η WTL είναι πρόσωπο «υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας.
- 2 Η WTL είναι ο μοναδικός trustee ενός φιλανθρωπικού trust, του Wellcome Trust, το οποίο επιχορηγεί ιατρικές έρευνες. Τα έσοδά του προέρχονται από επενδύσεις καθώς και από μη κύριες δραστηριότητες, όπως πωλήσεις, υπηρεσίες catering και εκμισθώσεις ακινήτων, για τις οποίες έχει εγγραφεί στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ. Τα έσοδα από επενδύσεις προέρχονται κατά κύριο λόγο από επενδύσεις στο εξωτερικό, για τις οποίες η WTL λαμβάνει υπηρεσίες από

διαχειριστές επενδύσεων εγκατεστημένους εντός και εκτός της Ένωσης. Τα έσοδα αυτά είναι η κύρια πηγή χρηματοδότησης των επιχορηγήσεων που παρέχει η WTL.

- 3 Η WTL έλαβε τις συγκεκριμένες υπηρεσίες από παρόχους εγκατεστημένους εκτός της Ένωσης αποκλειστικά για τους σκοπούς της μη οικονομικής της δραστηριότητας. Η WTL δεν γνωστοποίησε τον ατομικό της αριθμό ΦΠΑ σε κανέναν από τους παρόχους από τους οποίους έλαβε τις εν λόγω υπηρεσίες. Επίσης, γίνεται δεκτό ότι η WTL είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 9 της οδηγίας και ότι οι μη οικονομικές της δραστηριότητες αποτελούν, παρά ταύτα, μη ιδιωτικές αλλά επαγγελματικές δραστηριότητες.
- 4 Από το έτος 2010 και εξής, η WTL υπολόγιζε και απέδιδε ΦΠΑ επί των υπηρεσιών αυτών κατ' εφαρμογήν του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης καθόσον τόπος παροχής ήταν το Ηνωμένο Βασίλειο. Μεταξύ Απριλίου 2016 και Ιουνίου 2017, η WTL προέβαλε αξιώσεις βάσει του άρθρου 80 του νόμου του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, ισχυριζόμενη ότι είχε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εκρών όσον αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες καθόσον, μετά την απόφαση Wellcome Trust, η WTL είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας αλλά δεν είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας όταν ασκεί τις επενδυτικές δραστηριότητες που κατ' ουσίαν είναι ίδιες με τις δραστηριότητες που εξετάστηκαν από το Δικαστήριο στην απόφαση εκείνη.
- 5 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) (στο εξής: FTT) έκρινε ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν εμπίπτουν στο άρθρο 44 καθόσον η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» αποκλείει κατ' ουσίαν την WTL από το πεδίο εφαρμογής του· δεν είναι απαραίτητο οι παροχές (οι οποίες δεν εμπίπτουν στους ειδικούς κανόνες) να εμπίπτουν στο άρθρο 44 ή στο άρθρο 45· και τούτο δεν προκάλεσε ανασφάλεια δικαίου, διότι το άρθρο 18 του εκτελεστικού κανονισμού έχει την έννοια ότι ο πάροχος μπορεί να στηριχθεί στο αν ο λήπτης τού έχει γνωστοποιήσει τον ατομικό του αριθμό ΦΠΑ προκειμένου να κρίνει αν οφείλει να υπαγάγει τις υπηρεσίες του στον ΦΠΑ.
- 6 Το FTT έκρινε επίσης ότι η εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου εφαρμογή του άρθρου 44 σύμφωνα με την οποία τόπος παροχής ήταν το Ηνωμένο Βασίλειο, καθόσον η WTL ήταν πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργούσε υπό εμπορική ιδιότητα, δεν ήταν σύμφωνη με το άρθρο 44 και ως εκ τούτου έπρεπε να δοθεί συμβατή ερμηνεία.
- 7 Στις 10 Οκτωβρίου 2018, οι Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) άσκησαν έφεση ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο) (στο εξής: Upper Tribunal), το οποίο ανέστειλε τη διαδικασία προκειμένου να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

8 Η επιχειρηματολογία της WTL είναι η εξής:

- i. Η απαίτηση του άρθρου 44 της οδηγίας αφορά την ιδιότητα υπό την οποία ο λήπτης λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- ii. Στην απόφαση Wellcome Trust, το Δικαστήριο έκρινε ότι, κατά την άσκηση των επενδυτικών δραστηριοτήτων της, η WTL δεν συνιστούσε νομικό πρόσωπο «υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή» κατά την έννοια του νυν άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.
- iii. Στη φράση «υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» του άρθρου 44 της οδηγίας πρέπει, ελλείψει ρητής αντίθετης διάταξης, να αναγνωρίζεται το ίδιο αποτέλεσμα και νόημα με αυτήν του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- iv. Η εκ μέρους της WTL ερμηνεία του άρθρου 44 καθιστά αποτελεσματικό το πλαίσιο και αποτελεσματικούς τους στόχους της ρύθμισης διασφαλίζοντας συνέπεια και απλότητα.
- v. Οι λέξεις «ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» σκοπίμως περιελήφθησαν στο άρθρο 44 από τον ενωσιακό νομοθέτη.
- vi. Από το άρθρο 55 του εκτελεστικού κανονισμού απορρέει υποχρέωση της WTL να δίνει τον ατομικό της αριθμό ΦΠΑ στους παρόχους όταν «ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητα», ήτοι ως νομικό πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο. Η WTL δεν κοινοποίησε τον ατομικό της αριθμό ΦΠΑ στους παρόχους διότι δεν «ενεργεί υπό» την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου όταν λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- vii. Στην απόφαση TRR, το Δικαστήριο υπογράμμισε τη σημασία της φράσης «υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή» της έκτης οδηγίας και έκρινε τη συγκεκριμένη υπόθεση με το σκεπτικό ότι η εν λόγω φράση δεν επαναλαμβάνόταν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής.
- viii. Το άρθρο 44 της οδηγίας αναφέρει ως αναγκαία προϋπόθεση εφαρμογής του το ότι ο λήπτης των συγκεκριμένων υπηρεσιών τις χρησιμοποιεί για τους σκοπούς της οικονομικής του δραστηριότητας.
- ix. Θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης αν η WTL αντιμετωπιζόταν διαφορετικά (α) σε σχέση με κάποιο άλλο φιλανθρωπικό ίδρυμα το οποίο λαμβάνει ακριβώς τις ίδιες υπηρεσίες αλλά δεν είναι εγγεγραμμένο στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ διότι δεν ασκεί περιστασιακά φορολογητέα δραστηριότητα· και/ή (β) σε σχέση με κάποιο άλλο πρόσωπο το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες τις επίμαχες

- υπηρεσίες (εγγεγραμμένο ή όχι στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ).
- x. Όλα τα ανωτέρω ουδόλως αντιβαίνουν προς το άρθρο 43 της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο, άλλωστε, η WTL υπάγεται στο καθεστώς του υποκείμενου στον φόρο πρόσωπου.
- xi. Το άρθρο 43 δεν δύναται να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι θεωρεί ότι ο λήπτης «ενεργεί υπό» την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο πρόσωπου για τους σκοπούς του άρθρου 44, για διάφορους λόγους:
- α) Τα άρθρα 17 έως 19 και 55 του εκτελεστικού κανονισμού επιβεβαιώνουν ότι το άρθρο 43 της οδηγίας αφορά ένα «καθεστώς», ενώ το άρθρο 44 μια «ιδιότητα».
 - β) Το άρθρο 43 δεν διακρίνει μεταξύ διαφορετικών ειδών μη οικονομικής δραστηριότητας (ιδιωτικής ή επαγγελματικής).
 - γ) Η πρόταση οδηγίας απέκλειε ρητώς την ιδιωτική χρήση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 43. Η επακολουθήσασα κατάργηση της εξαίρεσης αυτής αποδεικνύει (i) ότι η ιδιωτική χρήση περιλαμβάνεται στο άρθρο 43 και (ii) ότι ο Ευρωπαϊός νομοθέτης αποφάσισε να θεωρεί ως υποκείμενο στον φόρο κάθε πρόσωπο είτε ασκεί είτε όχι ιδιωτικές δραστηριότητες παράλληλα με την οικονομική του δραστηριότητα.
 - δ) Στην εκ μέρους της WTL και του FTT ανάλυση της επίμαχης νομοθεσίας δεν συντρέχει κίνδυνος μη φορολόγησης των παρόχων που είναι εγκατεστημένοι εντός της Ένωσης.
 - ε) Η εκ μέρους των Commissioners ερμηνεία των άρθρων 43 και 44 περιάγει την WTL σε δυσχερή θέση. Σε περίπτωση κατά την οποία οι δραστηριότητες που αφορούν τίτλους θεωρηθούν οικονομικού χαρακτήρα, η WTL θα είναι υπόχρεη να υπολογίσει και να αποδώσει η ίδια τον ΦΠΑ επειδή έλαβε αντί αντιτίμου υπηρεσίες από πάροχο εγκατεστημένο εκτός Ένωσης, αλλά στη συνέχεια θα δικαιούται έκπτωσης όλου του επιβληθέντος ΦΠΑ εισροών επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 135, παράγραφος 1, στοιχείο στ', και 169 της οδηγίας, καθόσον οι αντισυμβαλλόμενοι της κατά τις σχετικές με τίτλους συναλλαγές εδρεύουν εκτός Ένωσης. Σε περίπτωση δε κατά την οποία η WTL προσφεύγει στις υπηρεσίες αυτές για ίδιες ανάγκες, δεν θα έχει καμία απολύτως υποχρέωση να υπολογίσει και να αποδώσει η ίδια τον ΦΠΑ επί της αγοράς των υπηρεσιών από παρέχοντες μη εγκατεστημένους στην Ένωση και ως εκ τούτου δεν θα ανακλύπει ζήτημα έκπτωσης του ΦΠΑ. Ωστόσο, υποστηρίζεται ότι η WTL οφείλει να υπολογίσει και αποδώσει η ίδια τον ΦΠΑ ως εάν ασκούσε οικονομική δραστηριότητα, χωρίς να δικαιούται

ταυτοχρόνως έκπτωση του φόρου εισροών με το αιτιολογικό ότι ασκεί δραστηριότητα ανάλογη με αυτήν ενός ιδιώτη.

- xii. Οι Commissioners σφάλουν επικαλούμενοι τις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2008/8 και τον εκτελεστικό κανονισμό προς στήριξη της ερμηνείας που δίνουν στα άρθρα 43 και 45 της οδηγίας. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες προκύπτουν οι προϋποθέσεις που ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε ότι πρέπει να πληρούνται ώστε ο τόπος παροχής να είναι αυτός όπου ο αποκτών ή ο λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας σύμφωνα με το άρθρο 44. Ο νομοθέτης της Ένωσης θεώρησε ότι η αναγκαία προϋπόθεση είναι, κατά το άρθρο 44, το συγκεκριμένο πρόσωπο «να ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή», προκειμένου οι κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών να ευθυγραμμιστούν με τους κανόνες που έχουν εφαρμογή για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

9 Οι Commissioners ισχυρίζονται ότι:

- i. Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι η WTL είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2 και 9 της οδηγίας. Μολονότι δεν πρόκειται για πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο «ενεργεί με την ιδιότητα αυτή» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1 της οδηγίας, εντούτοις ασκεί οικονομική δραστηριότητα όταν λαμβάνει τις υπηρεσίες. Στο άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού γίνεται ρητή διάκριση μεταξύ ιδιωτικής και οικονομικής δραστηριότητας.
- ii. Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών πρέπει να εμπίπτει στο άρθρο 44 της οδηγίας για δύο λόγους. Πρώτον, η ερμηνεία του άρθρου 44 υπό την έννοια ότι σε αυτό περιλαμβάνονται οι παροχές των υπηρεσιών προς την WTL είναι η μόνη ερμηνεία που είναι σύμφωνη με τους σκοπούς των κανόνων για τον τόπο παροχής. Δεύτερον, η ερμηνεία αυτή συνάδει προς τις αιτιολογικές σκέψεις και τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας, της οδηγίας 2008/9 του Συμβουλίου και του εκτελεστικού κανονισμού.
- iii. Η άποψη ότι ο τόπος παροχής πρέπει να είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένη η WTL στηρίζεται στη γενική αρχή ότι ο τόπος παροχής είναι ο τόπος κατανάλωσης και ότι ο ΦΠΑ οφείλεται κατ' αρχήν στο κράτος μέλος στο οποίο χρησιμοποιείται η υπηρεσία (βλ. προτάσεις στην υπόθεση Welmory, σημεία 22-30).
- iv. Κύριος σκοπός των κανόνων είναι να προσδιορίσουν με ασφάλεια δικαίου τον τόπο παροχής, ώστε να αποτρέπονται η μη φορολόγηση και η διπλή φορολογία, και να καθορίσουν την αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους ως προς τον ΦΠΑ επί παροχής (βλ. τις αποφάσεις Welmory, σκέψεις 39-46 και 54-56, και Srf konsulterna, σκέψεις 28-29, και τις προτάσεις στην υπόθεση RCI Europe, σημεία 48-50). Η WTL ισχυρίζεται ότι ουδείς κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής έχει εφαρμογή όταν αντίκειται εξ ολοκλήρου στον

- κύριο σκοπό που είναι η ασφάλεια δικαίου (βλ. την απόφαση στην υπόθεση *Srf konsulterna*, σκέψη 21).
- v. Το άρθρο 18 του εκτελεστικού κανονισμού επιτρέπει στον πάροχο να θεωρήσει ότι συναλλάσσεται με πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο όταν ο λήπτης δεν του έχει κοινοποιήσει τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου, «εκτός αν διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου», αλλά δεν παρέχει βεβαιότητα όταν ο πάροχος γνωρίζει ότι η WTL είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο δεν προσκόμισε τον ατομικό του αριθμό φορολογικού μητρώου.
- vi. Ως προς τις επίμαχες αιτιολογικές σκέψεις και διατάξεις:
- α) Κατά το άρθρο 43 της οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, θεωρείται υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. Το άρθρο αυτό δεν διευρύνει την κατηγορία του άρθρου 45, καθόσον το τελευταίο άρθρο αφορά αποκλειστικώς τους μη υποκείμενους στον φόρο. Το άρθρο 43 λειτουργεί μόνο προς την κατεύθυνση να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44 ή τουλάχιστον να διευκρινιστεί ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που εμπίπτουν στο άρθρο 43 πρέπει να θεωρείται ότι εμπίπτουν επίσης στο άρθρο 44 όταν είναι σε θέση να λαμβάνουν υπηρεσίες.
- β) Στο άρθρο 44 της οδηγίας χρησιμοποιείται η φράση «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» μόνο για να αποκλεισθούν από το πεδίο εφαρμογής του όσοι ενεργούν ως ιδιώτες. Το άρθρο 19 του εκτελεστικού κανονισμού ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που λαμβάνει υπηρεσίες αποκλειστικά για ιδιωτική χρήση πρέπει να θεωρείται μη υποκείμενος στον φόρο. Εξ αυτών προκύπτει με σαφήνεια ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο (όπως η WTL) εξακολουθούν να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο.
- γ) Όπως στην περίπτωση του άρθρου 43, για να θεωρείται ένα πρόσωπο ως υποκείμενο στον φόρο πρέπει να πρόκειται για πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή κατά την έννοια του άρθρου 44. Οι μόνες δυνατότητες που προβλέπουν οι κανόνες είναι ο λήπτης να είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο το οποίο ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή ή να μην είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο. Έπεται ότι η WTL δεν εμπίπτει στην τελευταία, αλλά στην πρώτη περίπτωση.
- δ) Οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2008/08 διευκρινίζουν ότι (i) ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών βασιζόταν στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη· (ii) τα πρόσωπα που είναι

υποκείμενα στον φόρο τα οποία ασκούν επίσης μη φορολογητέες δραστηριότητες πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενα στον φόρο όταν είναι λήπτες υπηρεσιών και (iii) ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρόχου μόνον όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο.

- ε) Δεδομένων των υποχρεώσεων των παρόχων και των υποκείμενων στον φόρο οι οποίες απορρέουν από τα άρθρα 262 και 196 της οδηγίας αντίστοιχα, το άρθρο 55 του εκτελεστικού κανονισμού πρέπει να εφαρμόζεται λαμβανομένων υπόψη όσων διαλαμβάνονται στο άρθρο 44 της οδηγίας. Επομένως, η WTL οφείλει να κοινοποιεί τον ατομικό της αριθμό φορολογικού μητρώου όταν ο πάροχος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.
- στ) Ο πάροχος δεν μπορεί να θεωρήσει ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18 του εκτελεστικού κανονισμού, σε περίπτωση κατά την οποία η WTL δεν προσκομίσει τον ατομικό της αριθμό φορολογικού μητρώου, έχει εφαρμογή το άρθρο 45 όταν ο ίδιος διαθέτει στοιχεία περί του αντιθέτου και ως εκ τούτου εξακολουθεί να είναι σε θέση να προσδιορίσει τον τόπο παροχής, όπως εξάλλου πρέπει να κάνουν επίσης οι αρχές των κρατών μελών. Ο κίνδυνος μη φορολόγησης προκύπτει αν οι κανόνες δεν προσδιορίζουν σε κάθε περίπτωση τον τόπο παροχής.
- vii. Η άποψη ότι το άρθρο 44 της οδηγίας περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του αποκλειστικώς τις παροχές που λαμβάνουν πρόσωπα που ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως υποκείμενων στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής δεν βρίσκει έρεισμα στις προπαρασκευαστικές εργασίες.
- viii. Η WTL δεν μπορεί να επικαλεστεί λυσιτελώς άνιση μεταχείριση: δεν μπορεί να αξιώσει έκπτωση του φόρου αφής στιγμής δεν χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογητέων παροχών.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 10 Η νομολογία των δικαστηρίων του Ηνωμένου Βασιλείου ή του Δικαστηρίου δεν έχει εξετάσει μέχρι στιγμής το ζήτημα της ερμηνείας των λέξεων «ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» του άρθρου 44 της οδηγίας, κομβικό ζήτημα στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως του Δικαστηρίου είναι αναγκαία προκειμένου να αποφανθεί το Upper Tribunal επί της διαφοράς της κύριας δίκης.