

Zaak C-459/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

17 juni 2019

Verwijzende rechter:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 juni 2019

Verzoekende partij:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Verwerende partij:

Wellcome Trust Ltd

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het bij de nationale rechter ingestelde beroep betreft een geschil over de vaststelling, voor btw-doeleinden, van de plaats van beleggingsbeheerdiensten die ten behoeve van Wellcome Trust Ltd zijn verleend door dienstverrichters van buiten de Unie.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1) Moet artikel 44 van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een niet-economische activiteit verricht bestaande in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten in het kader van het beheer

van de activa van een charitable trust (caritatieve trust), moet worden aangemerkt als „een als zodanig handelende belastingplichtige” wanneer hij uitsluitend ten behoeve van deze activiteit beleggingsbeheerdiensten afneemt van een persoon van buiten de Unie?

2) Indien de eerste prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord en de artikelen 46 tot en met 49 van de richtlijn niet van toepassing zijn, is artikel 45 van de richtlijn dan van toepassing op de dienstverrichting of is noch artikel 44 noch artikel 45 van de richtlijn van toepassing op de dienstverrichting?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn”), in het bijzonder de artikelen 2, 9, 43 tot en met 45, 135, 169, 196 en 262.

Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11), in het bijzonder de overwegingen 3 tot en met 7.

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”), in het bijzonder de overwegingen 2 tot en met 5, 18 en 19, en de artikelen 17 tot en met 19 en 55.

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), in het bijzonder de artikelen 2, 9 en 17.

Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

COM/2003/0822 definitief, 23 december 2003, „Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten”.

Interinstitutioneel dossier van de Raad van de Europese Unie 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

Interinstitutioneel dossier van de Raad van de Europese Unie 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

Raad van de Europese Unie, 16 maart 2006, „Gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten en tot wijziging van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad wat betreft informatie-uitwisseling”, ST 7512 2006 INIT (FISC 42).

Arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243.

Arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (hierna: „arrest TRR”).

Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340.

Arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298.

Arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195.

Conclusie van advocaat-generaal Trstenjak in de zaak RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Section 7A van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Het bij de nationale rechter ingestelde beroep betreft een geschil over de vaststelling van de plaats van beleggingsbeheerdiensten (hierna: „diensten”) die ten behoeve van Wellcome Trust Ltd (hierna: „WTL”) zijn verleend door dienstverrichters van buiten de Unie. De partijen zijn het erover eens dat: i) WTL een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de richtlijn; ii) WTL de diensten heeft gebruikt voor haar bedrijfsactiviteit en niet voor privédoeleinden, en iii) WTL de diensten niet heeft gebruikt voor belastbare diensten in de zin van artikel 2, lid 1, van de richtlijn. De kernvraag is dus of WTL in die omstandigheden kan worden aangemerkt als „een als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 44 van de richtlijn.
- 2 WTL is de enige trustee van een caritatieve trust, de Wellcome Trust, die toelagen toekent voor medische research. Zij verkrijgt opbrengsten uit beleggingen en verricht ook een aantal minder belangrijke activiteiten, waaronder verkoop, catering en verhuur van eigendommen waarvoor zij voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. De opbrengsten uit beleggingen zijn overwegend afkomstig van buitenlandse beleggingen, in het kader waarvan WTL diensten afneemt van

beleggingsbeheerders van binnen en buiten de Unie. De financiering voor de toelagen die WTL toekent, is grotendeels opgebouwd door de opbrengsten uit beleggingen.

- 3 Wanneer WTL de diensten afnam van dienstverrichters van buiten de Unie, was dit uitsluitend in het kader van haar niet-economische bedrijfsactiviteit. Zij heeft haar btw-identificatienummer aan geen enkele dienstverrichter verstrekt van wie zij deze diensten heeft afgenomen. De partijen zijn het erover eens dat WTL een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de richtlijn en dat haar niet-economische activiteiten niettemin geen privéactiviteiten maar bedrijfsactiviteiten zijn.
- 4 Vanaf 2010 heeft WTL in het kader van de verleggingsregeling btw betaald op de diensten omdat de plaats van de dienst in het VK was gelegen. Tussen april 2016 en juni 2017 heeft WTL vorderingen op grond van artikel 80 van de Value Added Tax Act 1994 ingesteld waarin zij stelt dat zij op de diensten te veel belasting heeft betaald omdat zij, als gevolg van het arrest Wellcome Trust, een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de richtlijn, maar geen als zodanig handelende belastingplichtige in de zin van artikel 44 van de richtlijn wanneer zij beleggingsactiviteiten verricht die in wezen niet zijn veranderd ten opzichte van die waarover het Hof van Justitie zich in dat arrest heeft uitgesproken.
- 5 De First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk; hierna: „FTT”) heeft beslist dat de diensten niet onder artikel 44 vallen omdat de formulering „als zodanig handelende [belastingplichtige] ” WTL feitelijk uitsluit van de werkingssfeer ervan; het was niet noodzakelijk dat de dienstverrichtingen (die niet onder de specifieke regels vielen) ook onder artikel 44 of artikel 45 moesten vallen, en dit gaf geen aanleiding tot rechtsonzekerheid, omdat een dienstverrichter zich op grond van artikel 18 van de uitvoeringsverordening kon beroepen op het feit dat de afnemer zijn btw-identificatienummer had verstrekt om vast te stellen of hij op zijn diensten btw moest toepassen.
- 6 De FTT heeft ook vastgesteld dat de omzetting van artikel 44 in de rechtsorde van het Verenigd Koninkrijk, op grond waarvan de plaats van de dienst wordt geacht in het Verenigd Koninkrijk te zijn gelegen doordat WTL een belastingplichtige was die in de hoedanigheid van onderneming handelt, niet in overeenstemming was met artikel 44 en een richtlijnconforme uitlegging moest krijgen.
- 7 Tegen die beslissing heeft Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „HMRC”) op 10 oktober 2018 hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk; hierna: „Upper Tribunal”), die de behandeling van de zaak heeft geschorst met het oog op de indiening van een verzoek om een prejudiciële beslissing.

Belangrijkste argumenten van partijen in het hoofdgeding

8 WTL betoogt het volgende:

- i. Het vereiste van artikel 44 van de richtlijn heeft betrekking op de hoedanigheid waarin de ontvanger de diensten ontvangt.
- ii. In het arrest Wellcome Trust heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat wanneer WTL beleggingsactiviteiten verrichtte, zij geen „als zodanig handelende belastingplichtige” was in de zin van het huidige artikel 2, lid 1, onder c), van de richtlijn.
- iii. De formulering „als zodanig handelende belastingplichtige” in artikel 44 van de richtlijn moet, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald, dezelfde gevolgen en betekenis krijgen als de formulering in artikel 2, lid 1, van de richtlijn.
- iv. Artikel 44 geeft volgens de uitlegging van WTL uitvoering aan de context en de doelstelling van de wetgeving door te zorgen voor consistentie en eenvoud.
- v. De formulering „als zodanig handelende [belastingplichtige]” is doelbewust door de Uniewetgever opgenomen in artikel 44.
- vi. Op grond van artikel 55 van de uitvoeringsverordening moet WTL haar btw-identificatienummer meedelen aan dienstverrichters „wanneer zij [...] [handelt]” als een belastingplichtige. WTL heeft haar btw-identificatienummer niet verstrekt aan dienstverrichters omdat zij niet „handelt” als belastingplichtige wanneer zij de diensten afneemt.
- vii. In het arrest TRR heeft het Hof van Justitie de betekenis van de formulering „als zodanig handelende belastingplichtige” in de Zesde richtlijn benadrukt en heeft het de bij hem aanhangige zaak beoordeeld op basis van het feit dat die formulering ontbreekt in artikel 9, lid 2, onder e), van die richtlijn.
- viii. Artikel 44 van de richtlijn bepaalt dat voor de toepassing ervan moet zijn voldaan aan de voorwaarde dat de afnemer die diensten gebruikt ten behoeve van zijn bedrijfsactiviteit.
- ix. Het zou in strijd zijn met het beginsel van gelijke behandeling om WTL anders te behandelen dan a) een andere caritatieve instelling die precies dezelfde diensten afneemt maar niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, omdat zij geen enkele incidentele belastbare activiteit verricht; en/of b) een persoon die de desbetreffende diensten voor privédoeleinden gebruikt (ongeacht of deze persoon voor btw-doeleinden is geïdentificeerd).
- x. Artikel 43 van de richtlijn is niet in tegenspraak met een van de voorgaande stellingen en in overeenstemming met dat artikel heeft WTL de status van belastingplichtige.

- xi. Artikel 43 kan om een aantal redenen niet aldus worden gelezen dat een afnemer „handelt” als een belastingplichtige in de zin van artikel 44:
- a) de artikelen 17 tot en met 19 en artikel 55 van de uitvoeringsverordening bevestigen dat artikel 43 van de richtlijn betrekking heeft op „status” en artikel 44 op „hoedanigheid”;
 - b) artikel 43 maakt geen onderscheid tussen verschillende soorten niet-economische activiteiten (ongeacht of die voor privé- dan wel bedrijfsdoeleinden dienen);
 - c) in het voorstel voor artikel 43 wordt het gebruik voor privédoeleinden uitdrukkelijk uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 43. Het feit dat die uitsluiting nadien werd geschrapt bewijst i) dat artikel 43 het gebruik voor privédoeleinden omvat, en ii) dat de Uniewetgever heeft besloten om een persoon als belastingplichtige te behandelen ongeacht of hij naast zijn economische activiteiten al dan niet privéactiviteiten verricht;
 - d) in de analyse van WTL en de FTT van de toepasselijke wetgeving bestaat er geen risico dat intra-uniale dienstverrichtingen niet worden belast;
 - e) de artikelen 43 en 44 zouden volgens de uitlegging van HMRC WTL in een weinig benijdenswaardige positie plaatsen. Indien haar activiteiten in verband met het verhandelen van aandelen van economische aard waren, zou zij zelf btw moeten voldoen op de afname van diensten van buiten de Unie, maar zou zij bijgevolg het recht genieten om alle op grond van artikel 135, lid 1, onder f), en artikel 169 van de richtlijn verschuldigde voorbelasting af te trekken, aangezien de tegenpartijen bij haar aandelentransacties buiten de Unie zijn gevestigd. Indien WTL de diensten met het oog op privégebruik afneemt, zou zij niet verplicht zijn zelf de btw te voldoen op de afname van de diensten van dienstverrichters van buiten de Unie en dus zou de kwestie van btw-afrek niet aan de orde komen. WTL wordt nu evenwel verplicht zelf de btw te voldoen alsof zij een economische activiteit had verricht, maar zou de voorbelasting niet kunnen aftrekken omdat zij een activiteit verricht die gelijkwaardig is aan een activiteit van een particulier.
- xii. Het is misplaatst dat HMRC zich beroept op de overwegingen van richtlijn 2008/8 en de uitvoeringsverordening ter ondersteuning van zijn uitlegging van de artikelen 43 tot en met 45 van de richtlijn. Uit de voorbereidende werkzaamheden blijkt dat de Uniewetgever heeft overwogen aan welke voorwaarden moet zijn voldaan om de plaats van de dienst te laten samenvallen met de plaats van vestiging van de afnemer in de zin van artikel 44. De Uniewetgever heeft besloten dat de materiële voorwaarde in

artikel 44 „als zodanig handelende [belastingplichtige]” moet zijn, teneinde de regels inzake de plaats van diensten in overeenstemming te brengen met de regels die van toepassing zijn op de intra-uniale verwerving van goederen.

9 HMRC betoogt het volgende:

- i. De partijen zijn het erover eens dat WTL een belastingplichtige is in de zin van de artikelen 2 en 9 van de richtlijn. Hoewel zij geen „als zodanig handelende” belastingplichtige is in de zin van artikel 2, lid 1, van de richtlijn, verricht zij bedrijfsactiviteiten wanneer zij de diensten afneemt. In artikel 19 van de uitvoeringsverordening wordt een uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen privé- en bedrijfsactiviteiten.
- ii. De plaats van de diensten moet om twee redenen onder artikel 44 van de richtlijn vallen. Ten eerste is de uitlegging van artikel 44 volgens welke de diensten ten behoeve van WTL onder dat artikel vallen, de enige uitlegging die in overeenstemming is met de doelstellingen van de regels betreffende de plaats van een dienst. Ten tweede is de uitlegging in overeenstemming met de overwegingen en bijbehorende bepalingen in de richtlijn, richtlijn 2008/9 van de Raad en de uitvoeringsverordening.
- iii. Het standpunt dat de plaats van de dienst moet samenvallen met de plaats van vestiging van WTL, wordt ondersteund door het algemene beginsel dat de plaats van een dienst de plaats van verbruik is en dat btw in beginsel verschuldigd is aan de lidstaat waarin de dienst wordt verbruikt (zie de conclusie in de zaak Welmory, punten 22-30).
- iv. Een essentiële doelstelling van de regels is dat met rechtszekerheid de plaats van een dienst moet worden vastgesteld met het oog op de voorkoming van niet-belastingheffing en dubbele belastingheffing, en met het oog op de identificatie van het recht van een lidstaat om btw te heffen op een dienst (zie de arresten Welmory, punten 39-46 en 54-56, en Srf konsulterna, punten 28 en 29, en de conclusie in de zaak RCI Europe, punten 48-50). WTL stelt dat geen van de regels betreffende de plaats van een dienst van toepassing is, wat volledig haaks staat op de essentiële doelstelling van rechtszekerheid (zie arrest Srf konsulterna, punt 21).
- v. Artikel 18 van de uitvoeringsverordening staat een dienstverrichter toe om ervan uit te gaan dat wanneer een afnemer geen identificatienummer heeft verstrekt, hij te maken heeft met een belastingplichtige „tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt”, maar verschaft geen zekerheid wanneer een dienstverrichter weet dat WTL een belastingplichtige is die geen identificatienummer heeft verstrekt.
- vi. Wat betreft de overwegingen en bepalingen in dit verband:

- a) Artikel 43 van de richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige die ook werkzaamheden verricht welke niet als belastbare goederenleveringen of diensten in de zin van artikel 2, lid 1, worden beschouwd, met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als belastingplichtige moet worden aangemerkt. Dit artikel breidt de categorie van artikel 45 niet uit, aangezien dit laatste artikel alleen betrekking heeft op niet-belastingplichtigen. De rol van artikel 43 kan er alleen in bestaan artikel 44 uit te breiden, of tenminste te verduidelijken dat de onder artikel 43 vallende belastingplichtigen moeten worden geacht eveneens te vallen onder artikel 44 wanneer zij diensten afnemen.
- b) In artikel 44 van de richtlijn wordt de formulering „als zodanig handelende [belastingplichtige]” alleen gebruikt om personen die in een particuliere hoedanigheid handelen, uit te sluiten van de werkingssfeer van de richtlijn. Artikel 19 van de uitvoeringsverordening bepaalt dat een belastingplichtige die uitsluitend voor privégebruik diensten afneemt als een niet-belastingplichtige moet worden aangemerkt. Dit impliceert duidelijk dat andere belastingplichtigen (zoals WTL) nog steeds als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt.
- c) Net als in het geval van artikel 43, moet de kwalificatie als belastingplichtige overeenkomen met de kwalificatie als een als zodanig handelende belastingplichtige in de zin van artikel 44. De enige optie die de regels bieden, is dat een afnemer een als zodanig handelende belastingplichtige of een niet-belastingplichtige is. Daaruit volgt dat WTL wel een als zodanig handelende belastingplichtige moet zijn, aangezien zij geen niet-belastingplichtige is.
- d) De overwegingen van richtlijn 2008/8 hebben duidelijk gemaakt dat i) dienstverrichtingen volgens de algemene regel ter zake gerelateerd moeten worden aan de plaats waar de afnemer is gevestigd; ii) belastingplichtigen die ook niet-belastingplichtige activiteiten verrichten moeten worden behandeld als belastingplichtige wanneer zij afnemer zijn van dienstverrichtingen, en iii) de plaats van een dienst alleen overeenkomt met de plaats waar de afnemer is gevestigd in geval van dienstverrichtingen ten behoeve van niet-belastingplichtigen.
- e) Gelet op de verplichtingen van dienstverrichters en belastingplichtigen uit hoofde van respectievelijk de artikelen 262 en 196 van de richtlijn, moet artikel 55 van de uitvoeringsverordening worden toegepast in het licht van de situatie in artikel 44 van de richtlijn. WTL moet haar identificatienummer dienovereenkomstig verstrekken wanneer haar dienstverrichter zich in een andere lidstaat bevindt.
- f) De dienstverrichter kan er krachtens artikel 18 van de uitvoeringsverordening niet van uitgaan dat, indien WTL haar

identificatienummer niet verstrekt, artikel 45 van de richtlijn van toepassing is wanneer de dienstverrichter over tegengestelde informatie beschikt, en zal derhalve nog steeds de plaats van de dienst moeten kunnen vaststellen, net als de autoriteiten van de lidstaten. Het risico van niet-belastingheffing ontstaat indien aan de hand van de regels de plaats van de dienst niet per geval afzonderlijk kan worden vastgesteld.

- vii. De voorbereidende werkzaamheden bieden geen ondersteuning voor het standpunt dat artikel 44 van de richtlijn alleen van toepassing is op dienstverrichtingen die worden afgenomen door personen die handelen als belastingplichtigen in de zin van artikel 2, lid 1, van de richtlijn.
- viii. WTL kan zich niet met succes beroepen op ongelijke behandeling: zij kan geen aanspraak maken op aftrek van belasting omdat zij de diensten niet gebruikt om belastbare handelingen te verrichten.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 10 Noch de rechters van het Verenigd Koninkrijk, noch het Hof van justitie hebben zich reeds uitgesproken over de betekenis van de formulering „als zodanig handelende [belastingplichtige]” in de zin van artikel 44 van de richtlijn, die de kern van het onderhavige geschil vormt. Een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie is derhalve noodzakelijk opdat de Upper Tribunal een uitspraak kan doen.