

**Sprawa C-459/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

17 czerwca 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

13 czerwca 2019 r.

**Strona wnosząca odwołanie:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Druga strona postępowania:**

Wellcome Trust Ltd

**Przedmiot postępowania głównego**

Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy określenia, do celów VAT, miejsca świadczenia usług w zakresie zarządzania portfelem na rzecz Wellcome Trust Ltd przez usługodawców spoza Unii.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wykładnia art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

1) Czy art. 44 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik prowadzący działalność o charakterze niezarobkowym, 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 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 tej dyrektywy nie mają zastosowania, czy do świadczenia usług ma zastosowanie art. 45 owej dyrektywy, czy też do świadczenia usług nie mają zastosowania ani art. 44, ani art. 45?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; zwana dalej „dyrektywą VAT”), w szczególności jej art. 2, 9, 43–45, 135, 169, 196, 262

Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11), w szczególności jej motywy 3–7

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1; zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), w szczególności jego motywy 2–5, 18, 19 oraz art. 17–19, 55

Artykuły 2, 9, 17 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”)

Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23)

Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, COM/2003/0822 wersja ostateczna z dnia 23 grudnia 2003 r.

Dokument międzyinstytucjonalny Rady Unii Europejskiej 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Dokument międzyinstytucjonalny Rady Unii Europejskiej 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Zmieniony wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług i rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w odniesieniu do wymiany informacji, dokument Rady Unii Europejskiej z dnia 16 marca 2006 r., ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (zwany dalej „wyrokiem TRR”)

Opinia rzecznika generalnego J. Kokott w sprawie Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Opinia rzecznika generalnego V. Trstenjak w sprawie RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Artykuł 7A Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej)

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego**

- 1 Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy określenia miejsca świadczenia usług w zakresie zarządzania portfelem (zwanymi dalej „rozpatrywanymi usługami”) na rzecz Wellcome Trust Ltd (zwanej dalej „spółką WTL”) przez usługodawców spoza Unii. Ustalono, co następuje: (i) spółka WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT; (ii) spółka ta wykorzystywała rozpatrywane usługi do wykonywania działalności gospodarczej, a nie do celów prywatnych; (iii) spółka WTL nie wykorzystywała rozpatrywanych usług w celu dokonania podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT. W związku z tym kluczową kwestią jest rozstrzygnięcie, czy w takich okolicznościach można uznać, że spółka WTL jest „podatnikiem działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT.
- 2 Spółka WTL jest jedynym powiernikiem Wellcome Trust, będącego trustem o charakterze charytatywnym, który udziela grantów na badania naukowe w dziedzinie medycyny. Uzyskuje ona dochody z inwestycji, a także prowadzi w pewnym stopniu działalność o charakterze pobocznym, w tym w zakresie sprzedaży, cateringu i wynajmu nieruchomości, w związku z którą jest zarejestrowana do celów VAT. Dochody z inwestycji pochodzą przede wszystkim

z inwestycji zagranicznych, w związku z którymi spółka WTL otrzymuje usługi świadczone przez osoby zarządzające portfelami mające siedzibę lub miejsce zamieszkania w Unii lub poza nią. Dochody z inwestycji stanowią główne źródło finansowania udzielanych przez spółkę WTL grantów.

- 3 Spółka WTL nabywała rozpatrywane usługi od usługodawców spoza UE wyłącznie do celów wykonywania działalności gospodarczej o charakterze niezarobkowym. Nie podała swojego numeru VAT żadnemu z usługodawców, od których nabywała owe usługi. Ustalono, że spółka WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy oraz że prowadzona przez nią działalność o charakterze niezarobkowym nie stanowi mimo to działalności prywatnej, lecz działalność gospodarczą.
- 4 Począwszy od 2010 r. spółka WTL odprowadzała VAT z tytułu rozpatrywanych usług w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia z tej przyczyny, że miejscem świadczenia usług było Zjednoczone Królestwo. W okresie od kwietnia 2016 r. do czerwca 2017 r. spółka WTL złożyła wnioski na podstawie art. 80 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej), w których wskazała, że odprowadziła nadwyżkowo podatek należny z tytułu rozpatrywanych usług, ponieważ, w świetle wyroku Wellcome Trust, spółka 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 Sprawiedliwości w owym wyroku.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo; zwany dalej „FTT”] orzekł, co następuje: rozpatrywane usługi nie są objęte zakresem stosowania art. 44, ponieważ użycie zwrotu „działającego w takim charakterze” w sposób skuteczny wyłącza spółkę WTL z zakresu tego przepisu; nie jest konieczne, aby świadczenia (które nie podlegają regulacji szczególnej) musiały być objęte zakresem stosowania albo art. 44, albo art. 45; przyjęcie takiego podejścia nie skutkuje brakiem pewności prawa, ponieważ art. 18 rozporządzenia wykonawczego stanowi, że usługodawca może – przy ustalaniu, czy powinien opodatkować świadczone usługi VAT – uwzględnić fakt przekazania mu przez usługobiorcę numeru VAT.
- 6 FTT stwierdził również, że przepis transponujący art. 44 do porządku prawnego Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym za miejsce świadczenia usług uznano Zjednoczone Królestwo z tej przyczyny, że spółka WTL jest podatnikiem działającym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jest niezgodny z art. 44 i że należy mu nadać wykładnię zgodną.
- 7 W dniu 10 października 2018 r. Her Majesty’s Revenue and Customs (organ podatkowy i celny, Zjednoczone Królestwo; zwany dalej „HMRC”) wniósł odwołanie do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo; zwanego dalej

„Upper Tribunal”], który zawiesił postępowanie celem wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

### Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

8 Spółka WTL podnosi, co następuje:

- i) zawarty w art. 44 dyrektywy VAT wymóg odnosi się do charakteru, w jakim działa usługobiorca przy otrzymywaniu usług;
- ii) w wyroku Wellcome Trust Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że spółka WTL, w ramach prowadzenia działalności inwestycyjnej, nie jest „podatnikiem działającym w takim charakterze” w rozumieniu (obecnego) art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT;
- iii) wobec braku wyraźnego przepisu stanowiącego inaczej wyrażenie „podatnik działający w takim charakterze”, które znajduje się w art. 44 dyrektywy VAT, musi wywoływać taki sam skutek i nieść ze sobą takie samo znaczenie co owo wyrażenie zawarte w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy;
- iv) przedstawiona przez spółkę WTL wykładnia art. 44 dyrektywy VAT pozwala uwzględnić kontekst tego aktu prawnego i osiągnąć wyznaczone w nim cele, ponieważ zapewnia spójność i prostotę;
- v) wyrażenie „podatnik działający w takim charakterze” zostało celowo wprowadzone do art. 44 przez prawodawcę Unii;
- vi) na podstawie art. 55 rozporządzenia wykonawczego spółka WTL jest zobowiązana przekazać usługodawcom swój numer VAT „w przypadku gdy działa w charakterze” podatnika. Spółka WTL nie przekazała usługodawcom swojego numeru VAT, ponieważ nie „działa w charakterze” podatnika przy otrzymywaniu rozpatrywanych usług;
- vii) w wyroku TRR Trybunał Sprawiedliwości podkreślił znaczenie wyrażenia „podatnik działający w takim charakterze”, które pojawia się w szóstej dyrektywie, i rozstrzygnął zawisłą przed nim sprawę w oparciu o okoliczność, że owo wyrażenie nie znajdowało się w art. 9 ust. 2 lit. e) rzeczonyj dyrektywy;
- viii) jak stanowi art. 44 dyrektywy VAT, aby przepis ten miał zastosowanie, musi być spełniona przesłanka, zgodnie z którą usługobiorca wykorzystuje usługi do celów prowadzenia działalności o charakterze zarobkowym;
- ix) niezgodne z zasadą równego traktowania byłoby traktowanie spółki WTL odmiennie od a) innej organizacji charytatywnej nabywającej dokładnie te same usługi, która jednak nie jest zarejestrowana do celów VAT, ponieważ nie prowadzi żadnej ubocznej działalności podlegającej opodatkowaniu; lub

- b) osoby wykorzystującej odnośnie usługi do celów prywatnych (niezależnie od tego, czy jest ona zarejestrowana do celów VAT, czy też nie);
- x) artykuł 43 dyrektywy VAT nie stoi w sprzeczności z żadnym z przedstawionych powyżej założeń, zaś zgodnie z tym przepisem spółce WTL przysługuje status podatnika;
- xi) istnieje szereg powodów, dla których art. 43 nie można rozumieć w ten sposób, że usługobiorca jest uznawany za „działającego w charakterze” podatnika do celów stosowania art. 44:
- a) artykuły 17–19 i art. 55 rozporządzenia wykonawczego potwierdzają, że art. 43 dyrektywy VAT dotyczy „statusu”, natomiast art. 44 – „charakteru”, w jakim działa usługobiorca;
  - b) w art. 43 nie dokonano rozróżnienia pomiędzy różnymi rodzajami działalności o charakterze niezarobkowym (czy to prowadzonej prywatnie, czy też w ramach działalności gospodarczej);
  - c) we wniosku dotyczącym art. 43 z zakresu stosowania art. 43 w sposób wyraźny wyłączono cele prywatne. Wylimitowanie na kolejnym etapie legislacyjnym owego wyłączenia świadczy z kolei o tym, że: (i) cele prywatne wchodzą w zakres stosowania art. 43; oraz że (ii) prawodawca Unii postanowił traktować osoby jako podatników niezależnie od tego, czy oprócz działalności o charakterze zarobkowym prowadzą one także działalność prywatną;
  - d) przyjęcie toku rozumowania zaprezentowanego przez spółkę WTL i FTT w odniesieniu do mających zastosowanie aktów prawnych pozwala uniknąć ryzyka braku opodatkowania wewnątrzunijnego świadczenia usług;
  - e) przyjęcie przedstawionej przez HMRC wykładni art. 43 i 44 postawiłoby spółkę WTL w niekorzystnym położeniu. Jeżeli prowadzona przez spółkę WTL działalność polegająca na obrocie akcjami miałaby charakter zarobkowy, spółka WTL byłaby zobowiązana do samodzielnego odprowadzania VAT z tytułu nabycia usług od usługodawców spoza Unii, ale co za tym idzie, przysługiwałoby jej prawo do odliczenia całości naliczonego w ten sposób VAT, zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. f) i art. 169 dyrektywy VAT, ponieważ jej kontrahenci w ramach transakcji polegających na obrocie akcjami mają siedzibę poza Unią. Jeżeli spółka WTL nabywałaby usługi do celów prywatnych, nie byłaby zobowiązana do samodzielnego odprowadzania VAT z tytułu nabycia usług od usługodawców spoza Unii, w związku z czym w ogóle nie powstałaby kwestia odliczenia VAT. Spółkę WTL uznaje się jednak za zobowiązaną do samodzielnego odprowadzania VAT, tak jakby prowadziła ona działalność o charakterze zarobkowym, przy czym

jednocześnie odmawia się jej możliwości odliczenia podatku naliczonego z tej przyczyny, że prowadzi ona działalność równoważną z działalnością osoby prywatnej;

- xii) powołanie się przez HMRC na motywy dyrektywy 2008/8 oraz rozporządzenia wykonawczego na poparcie zaprezentowanej przez HMRC wykładni art. 43–45 dyrektywy VAT jest nietrafne. Z prac przygotowawczych wynika, że prawodawca Unii rozważał kwestię tego, jakie przesłanki muszą być spełnione, aby za miejsce świadczenia usług można było uznać, na podstawie art. 44, miejsce, w którym znajduje się usługobiorca. Prawodawca Unii zdecydował, że za niezbędną przesłankę zawartą w art. 44 należy uznać „działanie w takim charakterze”, co pozwoli dostosować przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług do przepisów mających zastosowanie do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

## 9 HMRC podnosi, co następuje:

- i) strony zgadzają się co do tego, że spółka WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT. Choć nie jest ona podatnikiem „działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, to prowadzi jednak działalność gospodarczą w związku z otrzymywaniem rozpatrywanych usług. W art. 19 rozporządzenia wykonawczego w sposób wyraźny rozdzielono działalność prywatną i związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- ii) miejsce świadczenia usług musi być określone na podstawie art. 44 dyrektywy VAT z dwóch powodów. Po pierwsze, taka wykładnia art. 44, zgodnie z którą zakresem stosowania tego przepisu objęte jest świadczenie usług na rzecz spółki WTL, stanowi jedyną wykładnię zgodną z celem przepisów dotyczących określania miejsca świadczenia usług. Po drugie, taka wykładnia jest zgodna z motywami tej dyrektywy, dyrektywy Rady 2008/9 i rozporządzenia wykonawczego, a także z odnośnymi przepisami owych aktów prawnych;
- iii) za przyjęciem, że miejscem świadczenia usług jest miejsce siedziby spółki WTL, przemawia zasada ogólna, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług jest miejsce konsumpcji, a VAT zasadniczo powinien przysługiwać państwu członkowskiemu miejsca konsumpcji usługi (zob. opinia w sprawie Welmory, pkt 22–30);
- iv) podstawowym celem przepisów jest zapewnienie pewności prawa w odniesieniu do określenia miejsca świadczenia usług w celu uniknięcia braku opodatkowania i podwójnego opodatkowania, a także ustalenia uprawnienia danego państwa członkowskiego do VAT z tytułu świadczenia usług (zob. wyroki: Welmory, pkt 39–46, 54–56; Srf konsulterna, pkt 28–29; zob. także opinia w sprawie RCI Europe, pkt 48–50). Spółka WTL stoi na stanowisku, że nie mają zastosowania żadne przepisy dotyczące określenia

miejsca świadczenia usług, co jest całkowicie sprzeczne z zasadniczym celem pewności prawa (zob. wyrok Srf konsulterna, pkt 21);

- v) zgodnie z art. 18 rozporządzenia wykonawczego usługodawca może przyjąć, że w sytuacji, w której usługobiorca nie przekazał mu numeru identyfikacyjnego, zawiera transakcję z podatnikiem, „o ile usługodawca nie ma odmiennych informacji”; przepis ten nie daje jednak żadnej pewności wówczas, gdy usługodawca wie, że spółka WTL jest podatnikiem, który nie przekazał numeru identyfikacyjnego;
- vi) co się tyczy odnośnych motywów i przepisów:
- a) artykuł 43 dyrektywy VAT stanowi, że podatnika, który prowadzi również działalność nieuznaną za podlegającą opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1, należy uznawać za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług. Ten artykuł nie rozszerza zakresu stosowania art. 45, ponieważ ów drugi artykuł dotyczy wyłącznie osób niebędących podatnikami. Artykuł 43 służy wyłącznie rozszerzeniu zakresu stosowania art. 44 lub przynajmniej sprecyzowaniu, że podatników objętych zakresem stosowania art. 43 należy uznać również za objętych zakresem stosowania art. 44 w sytuacji, w której otrzymują oni usługi;
  - b) wyrażenia „działającego w takim charakterze” użyto w art. 44 dyrektywy VAT jedynie w celu wyłączenia z jego zakresu osób działających jako osoby prywatne. Artykuł 19 rozporządzenia wykonawczego stanowi, że podatnik, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego, jest uznawany za osobę niebędącą podatnikiem. Jasno wynika z tego, że pozostałych podatników (takich jak spółka WTL) należy nadal uważać za podatników;
  - c) podobnie jak w przypadku art. 43 uznanie za podatnika musi oznaczać uznanie za podatnika działającego w takim charakterze w rozumieniu art. 44. W świetle przepisów usługobiorca może być jedynie albo podatnikiem działającym w takim charakterze, albo osobą niebędącą podatnikiem. Skoro spółka WTL nie jest osobą niebędącą podatnikiem, to musi być podatnikiem działającym w takim charakterze;
  - d) z motywów dyrektywy 2008/8 wynika jasno, że: (i) zasada ogólna dotycząca świadczenia usług jest taka, iż miejscem świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca; (ii) podatnicy prowadzący również działalność niepodlegającą opodatkowaniu powinni być traktowani jak podatnicy, jeżeli są usługobiorcami odbierającymi świadczenia usług; (iii) miejscem



świadczenia usług jest miejsce, w którym siedzibę ma usługodawca, jedynie wówczas, gdy świadczenia są dokonywane na rzecz osób niebędących podatnikami;

- e) mając na uwadze obowiązki usługodawców i podatników wynikające odpowiednio z art. 262 i art. 196 dyrektywy VAT, art. 55 rozporządzenia wykonawczego należy stosować w świetle stwierdzenia zawartego art. 44 dyrektywy VAT. Spółka WTL powinna więc przekazać swój numer identyfikacyjny, gdy usługodawca znajduje się w innym państwie członkowskim;
- f) w świetle art. 18 rozporządzenia wykonawczego usługodawca nie może uznać, że, jeżeli spółka WTL nie przekazuje swojego numeru identyfikacyjnego, art. 45 dyrektywy VAT ma zastosowanie w sytuacji, w której usługodawca ma odmienne informacje; w związku z tym usługodawca w dalszym ciągu musi móc określić, podobnie jak organy państwa członkowskiego, miejsce świadczenia usług. Jeżeli na podstawie przepisów nie da się w każdym przypadku określić miejsca świadczenia usług, powstaje ryzyko braku opodatkowania;
- vii) przebieg prac przygotowawczych nie potwierdza założenia, zgodnie z którym zakresem stosowania art. 44 dyrektywy VAT objęte są wyłącznie świadczenia otrzymane przez osoby działające w charakterze podatnika w rozumieniu jej art. 2 ust. 1;
- viii) Spółka WTL nie może skutecznie podnieść zarzutu nierównego traktowania: spółka ta nie może skorzystać z odliczenia podatku, ponieważ nie wykorzystuje rozpatrywanych usług do dokonania podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 10 Brak jest orzecznictwa sądów Zjednoczonego Królestwa lub Trybunału Sprawiedliwości, które dotyczyłoby znaczenia znajdującego się w art. 44 wyrażenia „działającego w takim charakterze”, które stanowi główny element sporu. Rozstrzygnięcie sprawy przez Upper Tribunal wymaga zatem wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości.