

Mål C-459/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

den 17 juni 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstolen (skatte- och finansavdelningen)) (Förenade kungariket)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

den 13 juni 2019

Klagande:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ombud för den brittiska skatte- och tullmyndigheten)

Motpart:

Wellcome Trust Ltd

Saken i det nationella målet

Twisten inför den nationella domstolen rör platsen i mervärdesskattehänseende för tillhandahållande av tjänster avseende investeringsförvaltning till Wellcome Trust Ltd av tillhandahållare utanför gemenskapen.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Ska artikel 44 i direktiv 2006/112 tolkas så, att en beskattningsbar person, som bedriver icke-ekonomisk verksamhet som består av köp och försäljning av aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av en välgörenhetsorganisations tillgångar, ska anses vara "en beskattningsbar person

som agerar i denna egenskap” när vederbörande, uteslutande för denna verksamhet, köper tjänster avseende investeringsförvaltning av en person som är etablerad utanför gemenskapen?

2) Om den första frågan ska besvaras nekande och artiklarna 46–49 i direktivet inte är tillämpliga, är då artikel 45 i direktivet tillämplig eller är varken artikel 44 eller artikel 45 tillämpliga på tillhandahållandet?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktivet), särskilt artiklarna 2, 9, 43–45, 135, 169, 196 och 262

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11), särskilt skälen 3–7

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen), särskilt skälen 2–5, 18 och 19 samt artiklarna 17–19 och 55

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), artiklarna 2, 9 och 17

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23)

KOM (2003) 822 slutlig av den 23 december 2003, ”Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster”

Europeiska unionens råd, Interinstitutionellt ärende 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Europeiska unionens råd, Interinstitutionellt ärende 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Europeiska unionens råd av den 16 mars 2006, ”Ändrat förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande

av tjänster och förordning (EG) nr 1798/2003 med avseende på informationsutbyte”, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (nedan kallad domen i målet TRR)

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i målet Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Förslag till avgörande av generaladvokat Verica Trstenjak i målet RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

Anförda nationella bestämmelser

Section 7A i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag)

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Tvistefrågan i det nationella målet rör platsen för tillhandahållande av tjänster avseende investeringsförvaltning (nedan kallade tjänsterna) till Wellcome Trust Ltd (nedan kallat WTL) av tillhandahållare etablerade utanför EU. Parterna är överens om att WTL i) är en beskattningsbar person enligt artiklarna 2 och 9 i direktivet; ii) använde tjänsterna i samband med sin affärsverksamhet och inte för privat bruk och iii) inte använde tjänsterna för beskattningsbara tillhandahållanden inom ramen för artikel 2.1 i direktivet. Den centrala frågan är därför om WTL under sådana omständigheter kan anses vara ”en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” inom ramen för artikel 44 i direktivet.
- 2 WTL är ensam förvaltare av en välgörenhetsorganisation, Wellcome Trust, som ger bidrag till medicinsk forskning. Företaget får intäkter av investeringar och bedriver även ett antal mindre verksamheter, bland annat försäljning, catering och uthyrning av fastigheter, för vilka det är registrerat till mervärdesskatt. Investeringsintäkterna härrör huvudsakligen från utländska placeringar. I samband med dessa tar WTL emot tjänster av investeringsförvaltare etablerade inom och utanför unionen. Merparten av de bidrag som WTL ger finansieras med hjälp av intäkterna av investeringarna.
- 3 När WTL köpte tjänsterna av tillhandahållare etablerade utanför unionen skedde det uteslutande för företagets icke-ekonomiska affärsverksamhet. WTL meddelade inte sitt registreringsnummer för mervärdesskatt till någon av de tillhandahållare

från vilka tjänsterna köptes. Parterna är överens om att WTL är en beskattningsbar person i den mening som avses i artiklarna 2 och 9 i direktivet och att dess icke-ekonomiska verksamhet inte är av privat karaktär, utan affärsverksamhet.

- 4 Från och med år 2010 redovisade WTL mervärdesskatt på tjänsterna enligt metoden för omvänd betalningsskyldighet på grundval av att platsen för tillhandahållandet var Förenade kungariket. Mellan april 2016 och juni 2017 väckte WTL talan enligt Section 80 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) under åberopande av att företaget hade debiterats för mycket utgående skatt för tjänsterna med hänsyn till att WTL, enligt domen i målet Wellcome Trust, var en beskattningsbar person enligt artiklarna 2 och 9 i direktivet, men inte en beskattningsbar person som agerade i denna egenskap i den mening som avsågs i artikel 44 i direktivet i den mån det bedrev investeringsverksamhet som inte väsentligen skiljde sig från den som var föremål för EU-domstolens bedömning i nämnda dom.
- 5 First-tier Tribunal (Tax chamber) (förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) (Förenade kungariket) (nedan kallad FTT) beslöt att tjänsterna inte omfattades av artikel 44 eftersom ordalydelsen ”som agerar i denna egenskap” i praktiken uteslöt WTL från dess tillämpningsområde, att det inte var nödvändigt att tillhandahållandet av tjänster (som inte omfattades av de särskilda reglerna) omfattades av endera artikel 44 eller artikel 45, och att detta inte ledde till rättslig osäkerhet eftersom artikel 18 i genomförandeförordningen innebar att en tillhandahållare av tjänster kunde förlita sig på om huruvida kunden hade meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för att avgöra om den borde tillämpa mervärdesskatt på tillhandahållna tjänster.
- 6 FTT fastställde också att det brittiska genomförandet av artikel 44, där platsen för tillhandahållandet fastställdes som Förenade kungariket på grundval av att WTL var en beskattningsbar person som agerade inom ramen för sin affärsverksamhet, inte var förenligt med artikel 44 och måste ges en unionsrättskonform tolkning.
- 7 Den 10 oktober 2018 överklagade Her Majesty’s Revenue and Customs (den brittiska skatte- och tullmyndigheten) (nedan kallad HMRC) till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstolen (skatte- och finansavdelningen)) (Förenade kungariket) (nedan kallad Upper Tribunal), som har beslutat att vilandeförklara målet för att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Huvudsakliga argument som anförts av parterna i det nationella målet

- 8 WTL har anförts följande:
 - i. Kravet i artikel 44 i direktivet rör i vilken egenskap mottagaren tar emot tjänsterna.
 - ii. I domen i målet Wellcome Trust ansåg EU-domstolen att WTL, när företaget bedrev sin investeringsverksamhet, inte var en beskattningsbar

- person som ”agerar i denna egenskap” i den mening som avses i vad som nu är artikel 2.1 c i direktivet.
- iii. Formuleringen ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i direktivet måste, i avsaknad av en uttrycklig bestämmelse om motsatsen, anses ha samma verkan och innebörd som motsvarande formulering i artikel 2.1 i direktivet.
 - iv. WTL:s tolkning av artikel 44 förverkligar lagstiftningens sammanhang och syfte genom att säkerställa enhetlighet och enkelhet.
 - v. Orden ”som agerar i denna egenskap” infördes avsiktligt i artikel 44 av unionslagstiftaren.
 - vi. Enligt artikel 55 i genomförandeförordningen är WTL skyldigt att, ”när de[t] agerar i ... egenskap” av beskattningsbar person, meddela sitt registreringsnummer för mervärdesskatt till dem som tillhandahåller tjänster till företaget. WTL har inte meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt till dem som tillhandahåller tjänster till företaget eftersom det inte ”agerar i ... egenskap” av beskattningsbar person när det mottar tjänsterna.
 - vii. I domen i målet TRR betonade EU-domstolen betydelsen av formuleringen ”skattskyldig person i denna egenskap” i sjätte direktivet och avgjorde målet på den grunden att dessa ord saknades i artikel 9.2 e i nämnda direktiv.
 - viii. Artikel 44 i direktivet indikerar att villkoret att mottagaren använder tjänsterna för sin ekonomiska verksamhet måste vara uppfyllt för att denna artikel ska vara tillämplig.
 - ix. Det skulle strida mot principen om likabehandling att behandla WTL på annat sätt än a) en annan välgörenhetsorganisation som köper exakt samma tjänster men inte är registrerad till mervärdesskatt eftersom den inte bedriver någon skattepliktig sidoverksamhet, och/eller b) en person som använder tjänsterna i fråga för privat bruk (oavsett om den är registrerad till mervärdesskatt eller ej).
 - x. Artikel 43 i direktivet motsäger inte någon av föregående utsagor och WTL har, i enlighet med denna artikel, status som beskattningsbar person.
 - xi. Artikel 43 kan av flera skäl inte tolkas som att mottagaren ska anses vara en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 44:
 - a) I artiklarna 17–19 och 55 i genomförandeförordningen bekräftas att artikel 43 i direktivet rör ”status” och att artikel 44 rör ”egenskap”.

- b) I artikel 43 görs ingen åtskillnad mellan olika typer av icke-ekonomisk verksamhet (oavsett om den är privat eller affärsrelaterad).
 - c) I förslaget till artikel 43 uteslöts uttryckligen privat bruk från tillämpningsområdet för artikel 43. Det faktum att denna uteslutning senare togs bort visar i) att privat bruk omfattas av artikel 43 och ii) att unionslagstiftaren beslöt att behandla personer som beskattningsbara personer oberoende av om de också bedriver privat verksamhet parallellt med sin ekonomiska verksamhet.
 - d) Det finns ingen risk för utebliven beskattning av EU-interna tillhandahållanden enligt WTL:s och FTT:s analys av den relevanta lagstiftningen.
 - e) HMRC:s tolkning av artiklarna 43 och 44 försätter WTL i en orättvis position. Om dess aktiehandelsverksamhet var av ekonomisk art skulle WTL vara skyldigt att själv redovisa mervärdesskatt vid köp av tjänster från tillhandahållare utanför unionen, men företaget skulle därefter ha rätt att göra avdrag för all sådan ingående mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 135.1 f och 169 i direktivet, eftersom motparterna i dess aktietransaktioner är etablerade utanför EU. Om WTL köpte tjänsterna för privat bruk skulle företaget inte vara skyldigt att själv redovisa mervärdesskatt vid köp av tjänster från tillhandahållare utanför unionen, och frågan om avdrag för mervärdesskatt skulle därför inte aktualiseras. WTL påstås emellertid vara skyldigt att själv redovisa mervärdesskatt som om det bedrev ekonomisk verksamhet, men nekade avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av att det bedriver verksamhet som är likvärdig med en enskild persons verksamhet.
- xii. Det är missriktat av HMRC att åberopa skälen i direktiv 2008/8 och genomförandeförordningen till stöd för sin tolkning av artiklarna 43–45 i direktivet. Förarbetena visar att unionslagstiftaren övervägde vilka villkor som måste vara uppfyllda för att platsen för tillhandahållande av tjänster skulle vara den plats där kunden är etablerad enligt artikel 44. Unionslagstiftaren beslöt, i syfte att anpassa reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster till de bestämmelser som är tillämpliga på gemenskapsinterna förvärv av varor, att det väsentliga villkoret i artikel 44 skulle vara ”som agerar i denna egenskap”.

9 HMRC har invänt följande:

- i. Parterna är överens om att WTL är en beskattningsbar person i enlighet med artiklarna 2 och 9 i direktivet. Även om WTL inte är en beskattningsbar person som ”agerar i denna egenskap” enligt artikel 2.1 i direktivet, bedriver företaget affärsverksamhet när det tar emot tjänsterna. Det görs en uttrycklig

- skillnad mellan privat verksamhet och affärsverksamhet i artikel 19 i genomförandeförordningen.
- ii. Platsen för tillhandahållande av tjänsterna måste av två skäl falla inom ramen för artikel 44 i direktivet. För det första är tolkningen att tillhandahållandet av tjänsterna till WTL omfattas av artikel 44 den enda tolkning som är förenlig med syftena med reglerna beträffande platsen för tillhandahållande. För det andra överensstämmer den tolkningen med skälen och relaterade bestämmelser i direktivet, rådets direktiv 2008/9 och genomförandeförordningen.
 - iii. Uppfattningen att platsen för tillhandahållandet ska vara den plats där WTL har sitt säte stöds av den allmänna principen att platsen för tillhandahållande ska vara den plats där konsumtionen sker och att mervärdesskatten i princip ska erläggas till den medlemsstat där tjänsterna konsumeras (se förslag till avgörande i målet Welmory, punkterna 22–30).
 - iv. Ett centralt syfte med reglerna är att de på ett rättssäkert sätt ska fastställa platsen för tillhandahållande för att undvika utebliven beskattning och dubbelbeskattning, och definiera vilken medlemsstat som har rätt till mervärdesskatt för de tjänster som har tillhandahållits (se domarna i målet Welmory, punkterna 39–46 och 54–56, och i målet Srf konsulterna, punkterna 28–29, samt förslaget till avgörande i målet RCI Europe, punkterna 48–50). WTL anser att ingen av reglerna om platsen för tillhandahållande är tillämplig, vilket står i total motsats till det centrala syftet att skapa rättssäkerhet (se domen i målet Srf konsulterna, punkt 21).
 - v. Artikel 18 i genomförandeförordningen gör det möjligt för en tillhandahållare att betrakta en kund som inte har meddelat sitt registreringsnummer som en beskattningsbar person ”såvida han inte har uppgifter som motsäger det”, men ger inte någon säkerhet när en tillhandahållare känner till att WTL är en beskattningsbar person som inte har lämnat ett registreringsnummer.
 - vi. Skäl och bestämmelser som är relaterade till detta:
 - a) I artikel 43 i direktivet anges att en beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1 anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av. Denna artikel omfattar inte kategorin i artikel 45, eftersom denna artikel endast avser icke beskattningsbara personer. Syftet med artikel 43 kan endast vara att utvidga artikel 44, eller åtminstone att klargöra att de beskattningsbara personer som omfattas av artikel 43 också ska anses omfattas av artikel 44 när de mottar tjänster.

- b) I artikel 44 i direktivet används uttrycket ”som agerar i denna egenskap” endast för att utesluta personer som agerar i egenskap av privatpersoner. I artikel 19 i genomförandeförordningen anges att en beskattningsbar person som mottar tjänster uteslutande för privat bruk ska anses som en icke beskattningsbar person. Den tydliga innebörden är att andra beskattningsbara personer (såsom WTL) fortfarande ska anses som beskattningsbara personer.
- c) Om en person anses som en beskattningsbar person måste det, på samma sätt som i artikel 43, betyda att vederbörande anses som en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap inom ramen för artikel 44. De enda alternativ som reglerna ger är att en kund är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap eller en icke beskattningsbar person. Eftersom WTL inte är det sistnämnda, måste företaget vara det förstnämnda.
- d) I skälen till direktiv 2008/08 klargjordes i) att den allmänna regeln om platsen för tillhandahållande av tjänster var att det ska vara den plats där mottagaren är etablerad, ii) att skattskyldiga personer som även bedriver icke beskattningsbar verksamhet skulle anses som beskattningsbara personer vad gäller tjänster som levereras till dem, och iii) att platsen för tillhandahållande skulle vara den plats där tillhandahållaren är etablerad endast när tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer.
- e) Med hänsyn till tillhandahållares och beskattningsbara personers skyldigheter enligt artiklarna 262 respektive 196 i direktivet måste artikel 55 i genomförandeförordningen tillämpas mot bakgrund av ståndpunkten i artikel 44 i direktivet. WTL bör i enlighet därmed meddela sitt registreringsnummer när dess tillhandahållare har sitt säte i en annan medlemsstat.
- f) Tillhandahållaren får i enlighet med artikel 18 i genomförandeförordningen inte förutsätta att artikel 45 i direktivet ska vara tillämplig om WTL inte meddelar sitt registreringsnummer om tillhandahållaren har uppgifter som motsäger det och därför ändå, liksom medlemsstaternas myndigheter, behöver kunna fastställa platsen för tillhandahållande. Det uppstår en risk för utebliven beskattning om reglerna inte i varje enskilt fall fastställer platsen för tillhandahållande.
- vii. Förarbetena stöder inte uppfattningen att artikel 44 i direktivet endast omfattar tillhandahållanden som mottas av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap enligt artikel 2.1 i direktivet.

- viii. WTL har inga giltiga skäl att klaga på bristande likabehandling. Företaget kan inte begära avdrag för mervärdesskatt eftersom det inte använder tjänsterna för att göra beskattningsbara tillhandahållanden.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 10 Det finns ingen brittisk rättspraxis eller rättspraxis från EU-domstolen som behandlar innebörden av uttrycket ”som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i direktivet, vilket är den centrala tvistefrågan. Ett förhandsavgörande från EU-domstolen är därför nödvändigt för att Upper Tribunal ska kunna avgöra målet.

ARBETS-DOKUMENT