

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 17 marca 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Artykuły 43 i 44 – Miejsce świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze – Miejsce świadczenia usług zarządzania inwestycjami otrzymywanych przez organizację charytatywną w celu prowadzenia działalności zawodowej niemającej charakteru gospodarczego od usługodawców mających siedzibę poza Unią

W sprawie C-459/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 13 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 czerwca 2019 r., w postępowaniu:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Wellcome Trust Ltd,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, M. Ilešić, E. Juhász (sprawozdawca), C. Lycourgos i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Wellcome Trust Ltd – F. Mitchell, barrister, oraz P. Nathwani, C. Millard i H. Grantham, solicitors,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – Z. Lavery, w charakterze pełnomocnika, którego wspiera E. Mitrophanous, barrister,
- w imieniu Irlandii – M. Browne, J. Quaney i A. Joyce, w charakterze pełnomocników, których wspiera N. Travers, SC,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – R. Lyal i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 czerwca 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) a Wellcome Trust Ltd (zwanym dalej „WTL”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego w związku z usługami świadczonymi przez podmioty zarządzające inwestycjami mające siedzibę poza Unią.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/8

3 Motyw 4 dyrektywy 2008/8 stanowi:

„W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca, a nie miejsce, w którym siedzibę ma usługodawca. Do celów wyznaczenia reguły określających miejsce świadczenia usług oraz w celu zminimalizowania obciążeń dla przedsiębiorstw podatnicy prowadzący również działalność niepodlegającą opodatkowaniu powinni być traktowani jak podatnicy dla wszystkich usług świadczonych na ich rzecz. Podobnie, osoby prawne niebędące podatnikami zidentyfikowane do celów VAT powinny być uznawane za podatników. Przepisy te, zgodnie ze zwykłymi zasadami, nie powinny dotyczyć świadczenia usług na rzecz podatników z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu”.

Dyrektywa VAT

4 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

5 Artykuł 9 tej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule III, zatytułowanym „Podatnicy”, stanowi w ust. 1:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.”

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym także z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu».

6 Tytuł V rzeczony dyrektywy, dotyczący miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, zawiera między innymi rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”, podzielony na trzy sekcje.

7 Sekcja 1, zatytułowana „Definicje”, obejmuje jeden artykuł, art. 43 dyrektywy VAT, który ma następujące brzmienie:

„Do celu stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług:

podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług;

osobę prawną niebędącą podatnikiem, która jest zidentyfikowana do celów VAT, uznaje się za podatnika”.

8 Sekcja 2 tego rozdziału, zatytułowana „Przepisy ogólne”, zawiera art. 44 i 45 tej dyrektywy.

9 Artykuł 44 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działalności w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

10 Artykuł 45 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

11 Sekcja 3, zatytułowana „Przepisy szczególne”, obejmuje art. 46–59a dyrektywy VAT, które przewidują szereg zasad szczególnych.

Rozporządzenie wykonawcze

12 Zgodnie z motywem 19 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s.

1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”):

„Należy wyjaśnić, że w przypadku gdy usługi świadczone na rzecz podatnika są przeznaczone do użytku prywatnego, w tym do użytku prywatnego personelu usługobiorcy, nie można uznać, że usługobiorca działa w charakterze podatnika. Przekazanie usługodawcy przez usługobiorcę numeru identyfikacyjnego VAT wystarczy, by stwierdzić, że usługobiorca działa w charakterze podatnika, z wyjątkiem sytuacji gdy usługodawca posiada odmienne informacje. Należy również zapewnić, by pojedyncza usługa nabyta jednocześnie do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak również wykorzystywana do celów prywatnych, podlegała opodatkowaniu tylko w jednym miejscu”.

13 Rozdział V rozporządzenia wykonawczego, zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, zawiera między innymi sekcję 4, zatytułowaną „Miejsce świadczenia usług (art. 43–59 dyrektywy [VAT])”, która z kolei dzieli się na jedną część podsekcji.

14 Podsekcja 2, zatytułowana „Charakter, w jakim działa usługobiorca”, obejmuje jeden artykuł, art. 19 rozporządzenia wykonawczego, który ma następujące brzmienie:

„Na użytek stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianych w art. 44 i 45 dyrektywy [VAT] podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem uznawaną za podatnika, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu, uznaje się za osobę niebędącą podatnikiem.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, na przykład dotyczących charakteru świadczonych usług, może on uznać, że usługi są przeznaczone do celów działalności gospodarczej usługobiorcy, gdy – w związku z daną transakcją – usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT.

W przypadku gdy jedna i ta sama usługa jest przeznaczona jednocześnie do użytku prywatnego usługobiorcy, w tym jego personelu, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, świadczenie tej usługi jest objęte wyłącznie art. 44 dyrektywy [VAT], pod warunkiem braku nadużycia”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

15 Odpowiednie przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług zostały wprowadzone do prawa Zjednoczonego Królestwa w art. 7A Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej), który stanowi, co następuje:

„Miejsce świadczenia usług

1. Niniejszy artykuł ma zastosowanie przy ustalaniu, na potrzeby niniejszej ustawy, państwa, w którym ma miejsce świadczenie usług.

2. Uważa się, że świadczenie usług ma miejsce:

a) w przypadku, gdy osobą, na rzecz której świadczone są usługi, jest odpowiedni przedsiębiorca, w państwie, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy, oraz

b) w pozostałych przypadkach, w państwie, w którym znajduje się siedziba usługodawcy.

[...]

4. Na potrzeby niniejszej ustawy osoba jest odpowiednim przedsiębiorcą w związku ze

świadczaniem usług, jeżeli osoba ta:

- a) jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 [dyrektywy VAT],
- b) jest zarejestrowana zgodnie z niniejszą ustawą,
- c) jest zidentyfikowana do celów VAT zgodnie z prawem państwa członkowskiego innego niż Zjednoczone Królestwo, lub
- d) jest zarejestrowana zgodnie z ustawą o Tynwaldzie do celów jakiegokolwiek podatku nałożonego w ustawie o Tynwaldzie] lub na jej podstawie, który odpowiada [VAT],

a świadczenia usług są odbierane przez osobę w celach innych niż cele wyłączenie prywatne”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 WTL jest jedynym powiernikiem Wellcome Trust, będącego trustem o charakterze charytatywnym, który udziela grantów na badania naukowe w dziedzinie medycyny. WTL uzyskuje dochody z inwestycji, a także prowadzi w pewnym stopniu działalność o pobocznym charakterze, w tym w zakresie sprzedaży towarów, cateringu i wynajmu nieruchomości, w związku z którą jest zarejestrowany do celów VAT. Dochody z inwestycji, stanowiące większość finansowania przyznawanych subwencji, pochodzą głównie z inwestycji zagranicznych, w odniesieniu do których usługi zarządzające są świadczone na rzecz WTL przez podmioty mające siedzibę w Unii i poza Unią.

17 W wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), Trybunał orzekł, że pojęcie „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 4 ust. 2 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), obecnie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, nie obejmuje działalności polegającej na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych przez powiernika w ramach zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym. W konsekwencji odmówiono WTL odzyskania podatku naliczonego od całkowitych kosztów poniesionych w związku z jego portfelem poza Unią.

18 Zdaniem Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo], będącego sądem odsyłającym bezsporne jest przede wszystkim, że WTL jest podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT, a następnie, że działalność polegająca na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych przez WTL w ramach zarządzania majątkiem Wellcome Trust pozostaje niezmienną w stosunku do działalności badanej we wspomnianym wyroku, a wreszcie że ta niegospodarcza działalność stanowi działalność zawodową a nie działalność prywatną.

19 Sąd ten wyjaśnia również, że WTL wykorzystywała usługi nabyte od usługodawców mających siedzibę poza Unią wyłącznie do prowadzenia działalności zawodowej i że nie wykorzystywała tych usług do świadczenia usług podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT. WTL musi bowiem mieć na względzie charytatywny charakter trustu i nie wolno mu prowadzić działalności handlowej.

20 Od 2010 r. WTL rozlicza VAT w odniesieniu do usług świadczonych na jego rzecz przez podmioty zarządzające inwestycjami mające siedzibę poza Unią, zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia przewidzianym w art. 196 dyrektywy VAT, zakładając, że miejscem świadczenia tych usług było Zjednoczone Królestwo.

21 W okresie od kwietnia 2016 r. do czerwca 2017 r. WTL złożył wnioski o zwrot ze względu na to, że z jego punktu widzenia zaksięgowanie on zbyt wysokie kwoty podatku należnego w związku z tymi usługami. WTL podniósł zasadniczo, że jeżeli jest podatnikiem na mocy art. 2 i 9 dyrektywy VAT, nie jest on podatnikiem „działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy.

22 W wyroku z dnia 10 października 2018 r. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] uwzględnił argumenty WTL. Stwierdziwszy, że nie jest konieczne, aby świadczenie usług było objęte zakresem stosowania art. 44 lub art. 45 dyrektywy VAT, sąd ten zauważył, że przepisy krajowe transponujące art. 44 tej dyrektywy, które określiły jako „miejsce świadczenia usług” Zjednoczone Królestwo dla podatników działających w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie są zgodne ze wspomnianym art. 44.

23 Organ podatkowy i celny wniósł odwołanie do sądu odsyłającego.

24 Przed sądem tym organ ten podniósł, po pierwsze, że art. 44 dyrektywy VAT znajduje zastosowanie z uwagi na brzmienie i cel tego przepisu, a także przepisów z nim powiązanych, a po drugie, że przez wzgląd na pewność prawa, miejsce świadczenia usług powinno być możliwe do określenia. Skoro nie podniesiono w niniejszym przypadku, że świadczenie usług wchodzi w zakres stosowania art. 45 dyrektywy VAT lub któregośkolwiek z przepisów szczególnych zawartych w art. 46–59a owej dyrektywy, to zastosowanie musi znaleźć się art. 44.

25 Zdaniem WTL, ponieważ bezsporne jest, że nie jest on „podatnikiem działającym w takim charakterze” dla celów art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, gdy wykonuje działalność inwestycyjną, nie może on również być podatnikiem „działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy.

26 Sąd odsyłający wskazuje, że rozstrzygnięcie sporu zależy od miejsca, jakie należy przyjąć jako miejsce świadczenia usług zarządzania inwestycjami, jakie na rzecz WTL świadczyli usługodawcy mający siedzibę poza Unią. Aby móc ustalić miejsce świadczenia tych usług, należy aby ustalić, czy WTL należy uznać za podatnika „działającego w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT.

27 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 44 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik prowadzi działalność niemającą charakteru gospodarczego, 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 [Unii] 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 [dyrektywy VAT] nie mają zastosowania, czy do świadczenia usług ma zastosowanie art. 45 [dyrektywy VAT], czy też do świadczenia usług nie mają zastosowania ani [jej] art. 44, ani art.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłaćcy dopytuje w istocie do ustalenia, czy art. 44 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy podatnik prowadzący działalność niemającą charakteru gospodarczego nabywa w celach zawodowych usługi na potrzeby tej niegospodarczej działalności, usługi te należy uznać za świadczone na rzecz tego podatnika „działającego w takim charakterze” w rozumieniu tego przepisu.

29 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, kwestie, które chciałby ustalić sąd odsyłaćcy w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu odnoszą się wyjątkowo do aspektu wspólnego systemu podatku VAT dotyczącego określenia miejsca świadczenia usług. W tym względzie z tego art. 44 wynika, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest co do zasady miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej.

30 Należy zauważyć, że ustanowiona w art. 44 dyrektywy VAT przesłanka, zgodnie z którą podatnik musi działać w takim charakterze, znajduje się również w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy.

31 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że dla celów stosowania tego ostatniego przepisu podatnik działa w takim charakterze, gdy działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 marca 2001 r., Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 24, 29; a także z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 40).

32 Tymczasem w odniesieniu do działalności będącej przedmiotem postępowania głównego, polegającej na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych przez WTL jako powiernika w ramach zarządzania majątkiem trustu o charakterze charytatywnym Trybunał orzekł już, że pojęcie „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT nie obejmuje działalności tego rodzaju (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, pkt 41).

33 W związku z tym w ramach wykonywania takiej działalności WTL nie jest „podatnikiem działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

34 Niemniej jednak, wbrew temu, co podnosi WTL, nie wynika z tego koniecznie, że nie można go również uznać za „podatnika działającego w takim charakterze” dla celów stosowania art. 44 wspomnianej dyrektywy, gdyż artykuł ten, jak zauważono w pkt 29 niniejszego wyroku, ogranicza się jedynie do stwierdzenia, że miejsce, w którym usługi są świadczone na rzecz podatnika działającego w takim charakterze, jest zasadniczo równoważne z siedzibą działalności gospodarczej tego podatnika.

35 Jeżeli bowiem, biorąc pod uwagę wymogi jedności i spójności porządku prawnego Unii, pojęcia używane w aktach przyjętych w tej samej dziedzinie muszą mieć to samo znaczenie, to jednak nie zachodzi to, w przypadku gdy prawodawca Unii wyraził odmienną wolę (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Tymczasem z art. 43 dyrektywy VAT wynika, że prawodawca Unii chciał nadać wyrażeniu „podatnik działający w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy znaczenie inne niż

znaczenie, które ma ono w ramach art. 2 ust. 1 tej dyrektywy.

37 W tym względzie należy zauważyć, że art. 43 pkt 1 dyrektywy VAT stanowi w szczególności, że do celów stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług podatnik, który świadczy zarówno usługi podlegające opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, jak i prowadzi działalność, „nieuznawany za podlegający opodatkowaniu [...] świadczenie usług zgodnie z [tym ostatnim przepisem], jest uważany za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług”. Prawodawca Unii przewidział zatem w tym art. 43 pkt 1 szeroki i stanowił o odstępstwie definicji pojęcia „podatnika” wyjącznie do celów stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług.

38 Wynika stąd, że w świetle art. 43 pkt 1 dyrektywy VAT podatnik może działać w takim charakterze w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy, nawet jeżeli działa na potrzeby swojej działalności niemającej charakteru gospodarczego.

39 Niemniej jednak wykładnia art. 43 i 44 dyrektywy VAT nie może prowadzić do sytuacji, w której podmioty, będące podatnikami w rozumieniu art. 43 pkt 1 tej dyrektywy i na rzecz których świadczone są usługi, są zawsze uznawane za działających w takim charakterze.

40 Należy bowiem przypomnieć, że podatnik dokonujący transakcji prywatnie nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto, w ramach systematyki wspólnego systemu podatku VAT rozróżnienie pomiędzy działalnością gospodarczą i działalnością niegospodarczą przebiega według kryteriów odmiennych od tych, które rozgraniczają wykorzystanie w celach zawodowych i wykorzystanie w celach innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, a zwłaszcza w celach prywatnych (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 32).

41 Biorąc pod uwagę, że pojęcie „podatnik działający w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT ma charakter odstępstwa, okoliczności, że wyjącznie do celów stosowania tego artykułu podatnika, który nie działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej, należy uznać za podatnika działającego w takim charakterze, nie może zatem prowadzić do tego, że podatnik ten nadal jest objęty zakresem stosowania tego artykułu, gdy działa nie tylko na potrzeby swojej działalności niemającej charakteru gospodarczego, lecz ponadto w celach innych niż zawodowe, a zwłaszcza w celach prywatnych.

42 W konsekwencji dla celów stosowania art. 44 dyrektywy VAT należy stwierdzić, że podatnik działa w takim charakterze w zakresie swojej działalności niemającej charakteru gospodarczego, o ile jest ona prowadzona w celach zawodowych.

43 Tymczasem w niniejszym przypadku, jak wynika z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, bezsporne jest, że działalność niemająca charakteru gospodarczego wykonywana przez WTL, która polega na zakupie i sprzedaży akcji oraz innych papierów wartościowych w ramach zarządzania przez powiernika majątkiem Wellcome Trust, jest działalnością zawodową, a nie działalnością prywatną, i że usługi zarządzania inwestycjami są świadczone na rzecz WTL przez osobę mającą siedzibę poza Unią, wyjącznie na potrzeby tej działalności zawodowej.

44 Wykładnię tę potwierdza kontekst normatywny, w jaki wpisuje się art. 44 dyrektywy VAT. Po pierwsze, motyw 4 dyrektywy 2008/8 stanowi w szczególności, że w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca, a podatnicy prowadzący również działalność niepodlegającą opodatkowaniu powinni być traktowani jak podatnicy dla wszystkich

usług świadczonych na ich rzecz. Jednakże z ostatniego zdania tego motywu 4 wynika, że przepisy wprowadzające w życie te zwykłe zasady nie powinny dotyczyć świadczenia usług, na rzecz podatnika z przeznaczeniem do jego osobistego użytku lub do użytku jego personelu.

45 Po drugie, zgodnie z motywem 19 rozporządzenia wykonawczego „[n]ależy wyjaśnić, że w przypadku gdy usługi świadczone na rzecz podatnika są przeznaczone do użytku prywatnego, w tym do użytku prywatnego personelu usługobiorcy, nie można uznać, że usługobiorca działa w charakterze podatnika”. W tym samym duchu, art. 19 akapit pierwszy tego rozporządzenia wykonawczego stanowi, że „[n]a użytek stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianych w art. 44 i 45 [dyrektywy VAT] podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem uznawanej za podatnika, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu, uznaje się za osobę niebędącą podatnikiem”.

46 W konsekwencji należy uznać, że w wypadku gdy podatnik prowadzi działalność niemającą charakteru gospodarczego nabywa usługi na potrzeby tej niegospodarczej działalności, usługi te są świadczone na rzecz tego podatnika działającego w takim charakterze w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, z wyjątkiem usług przeznaczonych do użytku prywatnego podatnika lub użytku prywatnego jego personelu.

47 W tym względzie należy oddalić argument WTL dotyczący zasady równego traktowania mający na celu zakwestionowanie takiej wykładni.

48 Wprawdzie Trybunał orzekł, iż należy uznać, że powiernik znajdujący się w sytuacji takiej jak WTL, w świetle art. 9 dyrektywy VAT, ogranicza się do zarządzania inwestycjami portfelowymi w taki sam sposób jak prywatny inwestor (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, pkt 36).

49 Jednakże z faktu, że WTL, zarządzając portfelem inwestycyjnym, prowadzi działalność analogiczną do działalności wykonywanej przez inwestora prywatnego, nie może jednak wynikać, że WTL prowadzi tę działalność w celach prywatnych.

50 Jak wynika bowiem z pkt 43 niniejszego wyroku, ponieważ ta niemająca charakteru gospodarczego działalność WTL nie jest działalnością prywatną, sytuacja WTL nie jest porównywalna z sytuacją osób, które nabywają usługi wyłącznie na potrzeby prywatne lub na potrzeby prywatne ich personelu. W odróżnieniu od tych ostatnich WTL, jako podatnik, podlega wspólnemu systemowi podatku VAT.

51 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 44 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy podatnik prowadzi działalność niemającą charakteru gospodarczego nabywa w celach zawodowych usługi na potrzeby tej niegospodarczej działalności, usługi te należy uznać za świadczone na rzecz tego podatnika „działającego w takim charakterze” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

52 Tym samym, w świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na przedłożone pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy

rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy podatnik prowadzi działalność niemającą charakteru gospodarczego nabywa w celach zawodowych usługi na potrzeby tej niegospodarczej działalności, usługi te należy uznać za świadczone na rzecz tego podatnika „działającego w takim charakterze” w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.