

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 17 mars 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 43 och 44 – Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap – Platsen för tillhandahållande av kapitalförvaltningstjänster från tjänsteleverantörer etablerade utanför Europeiska unionen till en välgörenhetsorganisation som yrkesmässigt bedriver icke-ekonomisk verksamhet”

I mål C-459/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 13 juni 2019, som inkom till domstolen den 17 juni 2019, i målet

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

mot

Wellcome Trust Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna M. Ilešič, E. Juhász (referent), C. Lycourgos och I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Wellcome Trust Ltd, genom F. Mitchell, barrister, samt P. Nathwani, C. Millard och H. Grantham, solicitors,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Lavery, i egenskap av ombud, biträdd av E. Mitrophanous, barrister,
- Irlands regering, genom M. Browne, J. Quaney och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av N. Travers, SC,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 juni 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket) och Wellcome Trust Ltd (nedan kallat WTL). Målet rör återbetalning av mervärdesskatt som betalats i samband med köp av tjänster som tillhandahållits av kapitalförvaltare etablerade utanför unionen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/8

3 Skäl 4 i direktiv 2008/8 har följande lydelse:

”För tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer bör den allmänna regeln för platsen för tillhandahållande vara att det ska vara den plats där mottagaren är etablerad, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad. Vid fastställande av reglerna för platsen för tillhandahållande av tjänster och för att minimera företagens bördor bör beskattningsbara personer som även bedriver icke beskattningsbar verksamhet anses som beskattningsbara vad gäller alla tjänster som levereras till dem. På samma sätt bör icke beskattningsbara juridiska personer som är registrerade för mervärdesskatt anses vara beskattningsbara personer. Dessa bestämmelser bör i överensstämmelse med gängse regler inte gälla tillhandahållande av tjänster som tas emot av en beskattningsbar person eller av dennes personal för personligt bruk.”

Mervärdesskattedirektivet

4 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

5 I artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i avdelning III med rubriken ”Beskattningsbara personer”, föreskrivs följande i punkt 1:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare

eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6 Avdelning V i mervärdesskattedirektivet, som avser platsen för beskattningsbara transaktioner, innehåller bland annat ett kapitel 3, med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”, som i sin tur är indelat i tre avsnitt.

7 Avsnitt 1, med rubriken ”Definitioner”, innehåller en enda artikel, nämligen artikel 43, och där föreskrivs följande:

”Vid tillämpning av bestämmelserna om bestämning av platsen för tillhandahållande av tjänster ska

1. 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,

2. en icke beskattningsbar juridisk person som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt anses som beskattningsbar person.”

8 Avsnitt 2 har rubriken ”Allmänna regler” och består av artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet.

9 I artikel 44 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

10 I artikel 45 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

11 Avsnitt 3 har rubriken ”Särskilda bestämmelser” och består av artiklarna 46–59a i mervärdesskattedirektivet. I dessa artiklar föreskrivs ett antal särskilda anknytningskriterier.

Genomförandeförordning nr 282/2011

12 I skäl 19 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen) anges följande:

”Det bör klargöras att, om tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person är avsedda för privata bruk, inbegripet köparens personals privata bruk, den beskattningsbara personen inte kan anses agera i egenskap av beskattningsbar person. Det är tillräckligt att köparen meddelar tillhandahållaren sitt registreringsnummer för mervärdesskatt för att fastställa att köparen agerar i egenskap av beskattningsbar person, om inte tillhandahållaren har uppgifter som motsäger detta. Det bör även säkerställas att en enda tjänst som förvärfvas för rörelseändamål, men som även används för privat bruk, blir beskattad på enbart en plats.”

13 Kapitel V i genomförandeförordningen har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”. Kapitlet innehåller bland annat ett avsnitt 4, med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster (artiklarna 43–59 i [mervärdesskattedirektivet])”, som i sin tur är uppdelat i elva underavsnitt.

14 Underavsnitt 2 har rubriken ”Köparens status”, och innehåller en enda artikel, nämligen artikel 19. Där föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i artiklarna 44 och 45 i [mervärdesskattedirektivet] ska en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person som anses vara en beskattningsbar person, som mottar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som en icke beskattningsbar person.

Såvida han inte har uppgifter som motsäger det, såsom uppgifter om de tillhandahållna tjänsternas art, får tillhandahållaren anse att tjänsterna är avsedda för köparens rörelse, om köparen har meddelat sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt för den transaktionen.

Om en och samma tjänst är avsedd för både privata bruk, inbegripet köparens personals privata bruk, och för hans rörelse, ska tillhandahållandet av denna tjänst uteslutande omfattas av artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet], förutsatt att det inte förekommer något missbruk.”

Nationell rätt i Förenade kungariket

15 De relevanta bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster har införlivats med lagstiftningen i Förenade kungariket i section 7A i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen). Där föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster

1. Denna section ska tillämpas för att, vid tillämpningen av denna lag, fastställa i vilket land tjänsterna tillhandahålls.
2. En tjänst ska anses ha tillhandahållits –
 - a) i det land där tjänstemottagaren är hemmahörande, om denne är en relevant näringsidkare, och
 - b) i övriga fall, i det land där tjänsteleverantören är hemmahörande.

...

4. Vid tillämpning av denna lag anses en person vara en relevant näringsidkare i fråga om tillhandahållande av tjänster om personen:

- a) är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i [mervärdesskattedirektivet],
- b) är registrerad enligt bestämmelserna i denna lag,
- c) är registrerad för mervärdesskatt enligt lagen i en annan medlemsstat än Förenade kungariket, eller
- d) är registrerad enligt en [Act of Tynwald (lag utfärdad av Isle of Man)] avseende varje skatt som påförs i eller med stöd av en [Act of Tynwald (lag utfärdad av Isle of Man)] och som motsvarar mervärdesskatt,

och tjänsterna mottas av den personen för andra än helt privata ändamål.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 WTL är ensam förvaltare (*trustee*) av en så kallad välgörenhetstrust (*charitable trust*), Wellcome Trust, som ger bidrag till medicinsk forskning. WTL får inkomster från investeringar och bedriver även ett antal mindre verksamheter, bland annat försäljning, catering och fastighetsuthyrning. WTL är för dessa verksamheter registrerad till mervärdesskatt. De bidrag som Wellcome Trust ger finansieras till största del av inkomster från investeringar. Inkomsterna härrör huvudsakligen från investeringar i utlandet och WTL köper för detta ändamål tjänster från kapitalförvaltare som är etablerade i och utanför unionen.

17 Domstolen slog i domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), fast att begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2 i 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), nu artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, inte omfattar verksamhet som består i att en ”trustee” köper och säljer aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av en välgörenhetstrusts egendom. WTL fick följaktligen avslag på sin ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt på samtliga kostnader som uppkommit med anledning av bolagets investeringsportfölj utanför unionen.

18 Den hänskjutande domstolen, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket), har i sin begäran om förhandsavgörande angett att det är ostridigt att WTL är en beskattningsbar person i den mening som avses i artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet. Det är även ostridigt att den verksamhet som består i att WTL köper och säljer aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av Wellcome Trusts egendom inte har ändrats i förhållande till den verksamhet som prövades i nyss nämnda dom. Slutligen är det ostridigt att denna icke-ekonomiska verksamhet utgör en yrkesmässig verksamhet och inte en privat verksamhet.

19 Den har även angett att WTL har använt de tjänster som bolaget köpt av kapitalförvaltare etablerade utanför unionen uteslutande för sin yrkesmässiga verksamhet och att bolaget inte har använt dessa tjänster för beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet. WTL måste ta hänsyn till att Wellcome Trust är en välgörenhetstrust och får inte bedriva näringsverksamhet.

20 Från år 2010 och framåt redovisade WTL mervärdesskatt på de tjänster som bolaget köpt av kapitalförvaltare etablerade utanför unionen, i enlighet med förfarandet för omvänd skattskyldighet enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Bolaget utgick därvid ifrån att platsen

för tillhandahållandet av dessa tjänster var Förenade kungariket.

21 Mellan april 2016 och juni 2017 gav WTL in ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt på grund av att bolaget ansåg att det hade redovisat ett för stort belopp i utgående mervärdesskatt för dessa tjänster. WTL gjorde i allt väsentligt gällande att bolaget visserligen var en beskattningsbar person enligt artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet, men att det däremot inte skulle anses vara en beskattningsbar person "som agerar i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 44 i direktivet.

22 WTL:s ansökningar om återbetalning avslogs och bolaget överklagade då till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket), som i dom av den 10 oktober 2018 fann att det fanns fog för bolagets argument och biföll överklagandet. Nämnda domstol anförde i domskälen att det inte krävs att tillhandahållanden av tjänster omfattas av antingen artikel 44 eller artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Den anförde även att de nationella bestämmelserna om införlivande av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilka "platsen för tillhandahållande av tjänster" för beskattningsbara personer som agerar i egenskap av näringsidkare är Förenade kungariket, inte är förenliga med artikel 44 i direktivet.

23 Skatte- och tullmyndigheten överklagade den domen till den hänskjutande domstolen.

24 Vid den hänskjutande domstolen gjorde myndigheten gällande dels att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på grundval av lydelsen i och ändamålet med den bestämmelsen samt de bestämmelser som är knutna till den, dels att platsen för tillhandahållande av tjänster av rättssäkerhetsskäl måste vara identifierbar. Den anförde vidare att artikel 44 måste vara tillämplig, eftersom det i målet inte hade påståtts att de aktuella tillhandahållandena omfattas av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet eller att någon av de specialbestämmelser som anges i artiklarna 46–59a i detta direktiv är tillämplig.

25 WTL gjorde gällande att det är ostridigt att bolaget inte är en "beskattningsbar person som agerar i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet och att bolaget därför, när det bedriver sin investeringsverksamhet, inte heller kan anses vara en beskattningsbar person "som agerar i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 44 i samma direktiv.

26 Den hänskjutande domstolen har angett att utgången i målet beror på vilken plats som ska anses vara platsen för tillhandahållandet av de kapitalförvaltningstjänster som WTL har köpt av kapitalförvaltare etablerade utanför unionen. För att kunna fastställa platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster är det enligt nämnda domstol emellertid nödvändigt att fastställa huruvida WTL ska anses vara en beskattningsbar person "som agerar i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

27 Mot denna bakgrund har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 44 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att en beskattningsbar person, som bedriver icke-ekonomisk verksamhet som består i att köpa och sälja aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av en välgörenhetstrusts egendom, ska anses vara 'en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap' om personen köper kapitalförvaltningstjänster, som uteslutande ska användas i den icke-ekonomiska verksamheten, av en person som är etablerad utanför [unionen]?"

2) Om den första frågan ska besvaras nekande och artiklarna 46–49 i

[mervärdesskattedirektivet] inte är tillämpliga, är då artikel 45 i direktivet tillämplig, eller är varken artikel 44 eller artikel 45 tillämplig på de aktuella tillhandahållandena?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att om en beskattningsbar person som yrkesmässigt bedriver icke-ekonomisk verksamhet köper tjänster som ska användas i denna icke-ekonomiska verksamhet, ska dessa tjänster anses ha tillhandahållits en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap”, i den mening som avses i denna artikel.

29 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen – för att den ska kunna avgöra det mål som är anhängigt vid den – endast gäller den aspekt av det gemensamma systemet för mervärdesskatt som avser fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster. EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Det följer av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, i princip ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

30 Det villkor som anges i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, nämligen att den beskattningsbara personen ska agera i denna egenskap, återfinns även i artikel 2.1 i direktivet.

31 I det avseendet följer det av domstolens praxis att en beskattningsbar person, vid tillämpningen av den sistnämnda bestämmelsen, ska anses agera i denna egenskap när personen agerar för sin ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punkterna 24 och 29, och dom av den 22 mars 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 40).

32 Vad beträffar den verksamhet som är aktuell i det nationella målet, som består i att WTL, i egenskap av ”trustee”, köper och säljer aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av välgörenhetstrusten Wellcome Trusts egendom, har domstolen emellertid redan slagit fast att begreppet ”ekonomisk verksamhet”, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, inte omfattar verksamhet av detta slag (se, analogt, dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punkt 41).

33 Vid utövandet av denna verksamhet är WTL således inte en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap”, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktivet.

34 EU-domstolen finner dock – i motsats till vad WTL har gjort gällande – att detta inte nödvändigtvis innebär att WTL inte heller kan anses vara en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” vid tillämpningen av artikel 44 i nämnda direktiv. Såsom anförts i punkt 29 ovan föreskrivs i den bestämmelsen endast att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i princip motsvarar den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

35 Med beaktande av kraven på att unionens rättsordning ska vara enhetlig och konsekvent, måste visserligen begrepp som används i rättsakter som antagits inom samma område ha samma betydelse. Så är emellertid inte fallet om unionslagstiftaren har uttryckt en annan avsikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

36 Det framgår av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren har velat ge uttrycket ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i direktivet en annan betydelse än den betydelse som uttrycket har enligt artikel 2.1 i direktivet.

37 I artikel 43 led 1 i mervärdesskattedirektivet anges specifikt att vid tillämpningen av bestämmelserna om bestämning av platsen för tillhandahållande av tjänster ska en beskattningsbar person som både utför beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster, i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet, och verksamhet ”som inte betraktas som ... beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med [den sistnämnda bestämmelsen] anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av”. I artikel 43 led 1 har unionslagstiftaren således infört en vidsträckt och avvikande definition av begreppet ”beskattningsbar person” som gäller enbart vid tillämpningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster.

38 Mot bakgrund av artikel 43 led 1 i mervärdesskattedirektivet kan en beskattningsbar person följaktligen agera i denna egenskap, i den mening som avses i artikel 44 i direktivet, även när personen agerar för sin icke-ekonomiska verksamhet.

39 En tolkning av artiklarna 43 och 44 i mervärdesskattedirektivet kan emellertid inte leda till en situation där enheter som är beskattningsbara personer, i den mening som avses i artikel 43 led 1 i direktivet, och till vilka tjänster tillhandahålls alltid anses agera i denna egenskap.

40 En beskattningsbar person som genomför en transaktion för privata ändamål agerar nämligen inte i egenskap av beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 18 och där angiven rättspraxis). I den systematik som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt görs det skillnad mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet enligt andra kriterier än de kriterier som skiljer mellan användning för rörelseändamål och rörelsefrämmande användning, bland annat för privata ändamål (dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 32).

41 Med beaktande av att begreppet ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet har karaktär av undantag, kan den omständigheten att en beskattningsbar person som inte agerar för sin ekonomiska verksamhet ska anses utgöra – enbart vid tillämpningen av den artikeln – en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap således inte medföra att denna beskattningsbara person fortfarande omfattas av tillämpningsområdet för nämnda artikel när personen agerar, inte enbart för sin icke-ekonomiska verksamhet, utan dessutom icke yrkesmässigt, bland annat för privata ändamål.

42 Vid tillämpningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska följaktligen den beskattningsbara personen anses agera i denna egenskap med avseende på sin icke-ekonomiska verksamhet, förutsatt att den bedrivs yrkesmässigt.

43 Vad beträffar det nu aktuella fallet framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att det är utrett att den icke-ekonomiska verksamhet som bedrivs av WTL,

vilken består i att bolaget, i egenskap av "trustee", köper och säljer aktier och andra värdepapper inom ramen för förvaltningen av Wellcome Trusts egendom, utgör yrkesmässig verksamhet och inte privat verksamhet, och att det uteslutande är för denna yrkesmässiga verksamhets ändamål som WTL köper kapitalförvaltningstjänster från en person etablerad utanför unionen.

44 En sådan tolkning vinner stöd av det lagstiftningssammanhang som artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ingår i. För det första anges i skäl 4 i direktiv 2008/8 särskilt att för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer bör den allmänna regeln för platsen för tillhandahållande vara att det ska vara den plats där mottagaren är etablerad och att beskattningsbara personer som även bedriver icke beskattningsbar verksamhet bör anses som beskattningsbara vad gäller alla tjänster som levereras till dem. Det framgår emellertid av den sista meningen i skäl 4 att de bestämmelser som genomför dessa gängse regler inte bör gälla tillhandahållande av tjänster som tas emot av en beskattningsbar person eller av dennes personal för personligt bruk.

45 För det andra framgår det av skäl 19 i genomförandeförordningen att "[d]et bör klargöras att, om tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person är avsedda för privata bruk, inbegripet köparens personals privata bruk, [kan] den beskattningsbara personen inte ... anses agera i egenskap av beskattningsbar person". I artikel 19 första stycket i genomförandeförordningen anges på samma sätt att "[v]id tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i artiklarna 44 och 45 i [mervärdesskattedirektivet] ska en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person som anses vara en beskattningsbar person, som mottar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som en icke beskattningsbar person".

46 Om en beskattningsbar person som bedriver icke-ekonomisk verksamhet köper tjänster som ska användas i denna icke-ekonomiska verksamhet, ska dessa tjänster följaktligen anses tillhandahållas en beskattningsbar person "som agerar i denna egenskap", i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, med undantag för tjänster som är avsedda för privat bruk för den beskattningsbara personen eller för dennes personal.

47 Vad WTL gjort gällande om principen om likabehandling i syfte att bestrida nyss nämnda tolkning föranleder inte någon annan bedömning.

48 Domstolen har visserligen slagit fast att en "trustee" som befinner sig i en situation som den som WTL befinner sig i, med avseende på artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, ska anses begränsa sin verksamhet till förvaltning av en investeringsportfölj, i likhet med en privat investerare (se, analogt, dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punkt 36).

49 Den omständigheten att WTL i samband med förvaltningen av en investeringsportfölj bedriver verksamhet som liknar den som en privat investerare ägnar sig åt kan emellertid inte anses innebära att WTL utövar denna verksamhet för privata ändamål.

50 Såsom framgår av punkt 43 ovan utgör WTL:s icke-ekonomiska verksamhet inte privat verksamhet och bolagets situation kan därför inte jämföras med situationen för personer som köper tjänster enbart för privat bruk, för sig själva eller för sin personal. Till skillnad från sistnämnda personer omfattas WTL, i egenskap av beskattningsbar person, av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

51 Av det ovan anförda följer att den första tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att om en beskattningsbar person som yrkesmässigt bedriver icke-ekonomisk verksamhet köper tjänster som ska användas i denna icke-ekonomiska verksamhet, ska dessa tjänster anses ha tillhandahållits en beskattningsbar person

”som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i denna artikel.

Den andra frågan

52 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 ska tolkas på så sätt att om en beskattningsbar person som yrkesmässigt bedriver icke-ekonomisk verksamhet köper tjänster som ska användas i denna icke-ekonomiska verksamhet, ska dessa tjänster anses ha tillhandahållits en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i denna artikel.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.