Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä maaliskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Arvonlisävero (ALV) – Direktiivi 2006/112/EY – 43 ja 44 artikla – Tässä ominaisuudessaan toimivalle verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikka – Sellaisten varainhoitopalveluiden suorituspaikka, joita hyväntekeväisyysjärjestö vastaanottaa ammattimaista muuta kuin liiketoimintaa varten unionin ulkopuolelle sijoittautuneilta suorittajilta

Asiassa C-459/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus (vero- ja sosiaalijaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 13.6.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.6.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

vastaan

Wellcome Trust Ltd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit M. Ilešič, E. Juhász (esittelevä tuomari), C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Wellcome Trust Ltd, edustajinaan F. Mitchell, barrister, sekä P. Nathwani, C. Millard ja H. Grantham, solicitors,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Z. Lavery, avustajanaan E. Mitrophanous, barrister,

– Irlanti, asiamiehinään M. Browne, J. Quaney ja A. Joyce, avustajanaan N. Travers, SC,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Armenia,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.6.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta) ja toisaalta Wellcome Trust Ltd (jäljempänä WTL) ja joka koskee sellaisen arvonlisäveron palauttamista, joka on maksettu unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden varainhoitajien suorittamien palvelujen osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2008/8

3 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevan yleisen säännön olisi perustuttava paikkaan, johon vastaanottaja on sijoittautunut, eikä paikkaan, johon suorittaja on sijoittautunut. Palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä määritettäessä ja yrityksille aiheutuvien rasitusten minimoimiseksi verovelvollisia, jotka harjoittavat myös muuta kuin verollista toimintaa, olisi kohdeltava verovelvollisina kaikkien niille suoritettujen palvelujen osalta. Samoin arvonlisäverovelvollisina rekisteröityjä oikeushenkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, olisi pidettävä verovelvollisina. Näiden järjestelyjen ei tavanomaisten sääntöjen mukaisesti tulisi koskea palvelujen suorituksia, joita verovelvollinen vastaanottaa omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä tai henkilöstönsä henkilökohtaiseen käyttöön.”

Arvonlisäverodirektiivi

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

5 Mainitun direktiivin III osaston otsikko on ”Verovelvolliset”, ja kyseinen osasto sisältää direktiivin 9 artiklan, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Arvonlisäverodirektiivin V osastossa, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, on muun muassa 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka” ja joka puolestaan jakautuu kolmeen jaksoon.

7 Mainitun luvun 1 jaksossa, jonka otsikko ”Määritelmät”, on vain yksi artikla, eli arvonlisäverodirektiivin 43 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Sovellettaessa palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä

1) verovelvollista, joka myös harjoittaa toimintaa tai suorittaa liiketoimia, joita ei katsota 2 artiklan 1 kohdan mukaisiksi verollisiksi tavaroiden luovutuksiksi tai palvelujen suorituksiksi, pidetään verovelvollisena kaikkien hänelle suoritettujen palvelujen osalta;

2) arvonlisäverovelvollisena rekisteröityä oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen, pidetään verovelvollisena.”

8 Mainitun luvun 2 jakso, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältää direktiivin 44 ja 45 artiklan.

9 Kyseisen direktiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

10 Saman direktiivin 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

11 Mainitun luvun 3 jakson otsikko on ”Erityiset säännökset”, ja kyseinen jakso sisältää arvonlisäverodirektiivin 46–59 a artiklan, joissa säädetään joukosta erityisiä liityntöjä.

Täytäntöönpanoasetus

12 Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1; jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 19 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Olisi täsmennettävä, että kun verovelvolliselle suoritetut palvelut on tarkoitettu yksityiskäyttöön, mukaan lukien hankkijan henkilöstön käyttö, kyseisen verovelvollisen ei voida katsoa toimivan verovelvollisen ominaisuudessa. Se, että hankkija ilmoittaa arvonlisäverotunnisteensa palvelujen suorittajalle, riittää osoittamaan, että hankkija toimii verovelvollisen ominaisuudessa, paitsi jos palvelujen suorittajalla on päinvastaisia tietoja. Olisi myös varmistettava, että yksittäisestä palvelusta, joka hankitaan samalla kertaa ammatillisiin tarkoituksiin ja yksityistarkoituksiin, verotetaan vain yhdessä paikassa.”

13 Täytäntöönpanoasetuksen V luvun otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, ja kyseinen luku sisältää muun muassa 4 jakson, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka ([Arvonlisäverodirektiivin] 43–59 artikla)” ja joka puolestaan jakautuu 11 alajaksoon.

14 Mainitun jakson 2 alajakson otsikko on ”Hankkijan ominaisuus”, ja kyseinen alajakso sisältää vain yhden artiklan, eli täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklan, jossa säädetään seuraavaa:

”[Arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 45 artiklan mukaisia palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovellettaessa verovelvollista tai sellaista oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen mutta joka katsotaan sellaiseksi ja joka vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, mukaan lukien tämän henkilöstön yksityiskäyttö, pidetään ei-verovelvollisena.

Palvelujen suorittaja voi, ellei hänellä ole päinvastaista tietoa, esimerkiksi tietoa suoritettujen palvelujen luonteesta, katsoa, että palvelut on tarkoitettu hankkijan taloudelliseen toimintaan, jos hankkija on tämän liiketoimen osalta ilmoittanut palvelujen suorittajalle arvonlisäverotunnisteensa.

Jos yksi ja sama palvelu on tarkoitettu sekä yksityiskäyttöön, mukaan lukien hankkijan henkilöstön yksityiskäyttö, että liiketoiminnan käyttöön, tämän palvelun suorittaminen kuuluu yksinomaan [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklan soveltamisalaan edellyttäen, että väärinkäyttöä ei esiinny.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

15 Asian kannalta merkitykselliset palvelujen suorituspaikkaa koskevat säännökset on Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudessa pantu täytäntöön vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 7A §:llä, jossa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikka

(1) Tätä pykälää sovelletaan määritettäessä tämän lain soveltamiseksi maa, jossa palvelut suoritetaan.

(2) Palvelujen suorituspaikkana pidetään,

(a) kun henkilö, jolle palvelut suoritetaan, on merkityksellinen elinkeinonharjoittaja, maata, jossa on palvelujen vastaanottajan kotipaikka, ja

(b) muussa tapauksessa maata, jossa on suorittajan kotipaikka.

– –

(4) Tätä lakia sovellettaessa henkilö on palvelujen suorituksen osalta elinkeinonharjoittaja, jos se

(a) on [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen,

(b) on rekisteröitynyt tämän lain mukaisesti,

(c) on rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten jonkin toisen jäsenvaltion kuin Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti tai

(d) on rekisteröitynyt Tynwaldin lain mukaisesti verovelvolliseksi minkä tahansa sellaisen Tynwaldin lailla tai lain nojalla käyttöön otetun veron osalta, joka vastaa arvonlisäveroa,

ja henkilö vastaanottaa palvelut muutoin kuin pelkästään yksityisiin tarpeisiin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 WTL on Wellcome Trustin, joka on lääketieteellisiä tutkimusavustuksia jakava hyväntekeväisyystrusti, ainoa edunvalvoja (trustee). WTL saa tuloja sijoitustoiminnasta, minkä lisäksi se harjoittaa pienimuotoisempaa toimintaa, kuten kiinteistöjen myyntiä, ravintolapalvelua ja kiinteistöjen vuokrausta, joiden osalta se on rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten. Sijoitustulot, joista suurin osa myönnetyistä avustuksista rahoitetaan, kertyvät pääosin ulkomaisista sijoituksista, joiden yhteydessä WTL vastaanottaa varainhoitopalveluja unioniin ja sen ulkopuolelle sijoittautuneilta yrityksiltä.

17 Unionin tuomioistuin on 20.6.1996 annetussa tuomiossa Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) katsonut, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan – nykyisin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan – käsitteeseen ei sisälly toiminta, joka perustuu siihen, että edunvalvoja (trustee) ostaa ja myy osakkeita ja muita arvopapereita osana hyväntekeväisyystrustin omaisuudenhoitoa. Näin ollen WTL:ltä evättiin oikeus saada palautetuksi ostoihin sisältyvä arvonlisävero kaikkien niiden varainhoitopalveluista aiheutuneiden kustannusten osalta, jotka liittyivät sen unionin ulkopuolisiin sijoituksiin.

18 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, eli Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus (vero- ja sosiaalijaosto), Yhdistynyt kuningaskunta), toteaa ensiksi, että on kiistatonta, että WTL on arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, seuraavaksi, että toiminta, joka perustuu siihen, että WTL ostaa ja myy osakkeita ja muita arvopapereita Wellcome Trustin omaisuudenhoitopalvelujen yhteydessä, ei eroa siitä toiminnasta, jota tarkasteltiin mainitussa tuomiossa, ja lopuksi, että kyseinen muu kuin liiketoiminta on ammattimaista toimintaa eikä yksityistä toimintaa.

19 Mainittu tuomioistuin täsmentää myös, että WTL on käyttänyt unionin ulkopuolelle sijoittautuneilta palvelunsuorittajilta hankittuja palveluja yksinomaan ammattimaiseen toimintaansa ja ettei se ole käyttänyt kyseisiä palveluja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin verollisiin palvelujen suorituksiin. WTL:n on nimittäin otettava toiminnassaan huomioon trustin asema hyväntekeväisyysjärjestönä, eikä se saa harjoittaa kaupallista toimintaa.

20 WTL on vuodesta 2010 alkaen tilittänyt arvonlisäveron palveluista, jotka unionin ulkopuolelle sijoittautuneet varainhoitajat suorittivat sille, arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetyn käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaisesti, sillä oletuksella, että kyseisten palvelujen suorituspaikka oli Yhdistynyt kuningaskunta.

21 WTL teki vuoden 2016 huhtikuun ja vuoden 2017 kesäkuun välisenä aikana arvonlisäveron palauttamisvaatimuksia, koska se katsoi tilittäneensä mainittujen palvelujen osalta liikaa ostoihin sisältyviä veroja. WTL väitti, että vaikka se oli verovelvollinen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklan nojalla, se ei ollut kyseisen direktiivin 44 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

22 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) antoi 10.10.2018 tuomion, jossa se hyväksyi WTL:n argumentit. Huomautettuaan ensiksi, ettei palvelusuoritusten välttämättä tarvitse kuulua arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan tai 45 artiklan soveltamisalaan, kyseinen tuomioistuin totesi, etteivät kansalliset säännökset, joilla kyseisen direktiivin 44 artikla pannaan täytäntöön ja joiden nojalla ”palvelujen suorituspaikaksi” on ammattimaisesti toimivien verovelvollisten osalta määritetty Yhdistynyt kuningaskunta, ole mainitun 44 artiklan mukaisia.

23 Vero- ja tullihallinto valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

24 Mainittu viranomainen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa väittänyt yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sovelletaan kyseisen säännöksen ja siihen liittyvien säännösten sanamuodon ja tavoitteen perusteella ja että toisaalta oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä suorituspaikan on oltava yksilöitävissä. Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei ole väitetty, että suoritukset kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan soveltamisalaan tai että niihin sovelletaan jotakin kyseisen direktiivin 46–59 a artiklan erityisistä säännöksistä, tästä seuraa vero- ja tullihallinnon mukaan, että on sovellettava 44 artiklaa.

25 WTL on esittänyt, että koska on kiistatonta, ettei se sijoitustoimintaansa harjoittaessaan ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”verovelvollinen”, joka toimii ”tässä ominaisuudessaan”, se ei myöskään voi olla kyseisen direktiivin 44 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

26 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että asian ratkaisu riippuu siitä, mitä paikkaa on pidettävä niiden varainhoitoon liittyvien palvelujen suorituspaikkana, jotka WTL on vastaanottanut unionin ulkopuolelle sijoittautuneilta palveluntarjoajilta. Jotta kyseisten palvelujen suorituspaikka voidaan vahvistaa, mainitun tuomioistuimen mukaan on selvitettävä, onko WTL:ää pidettävä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

27 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa tulkittava siten, että jos verovelvollinen, joka harjoittaa sellaista muuta kuin liiketoimintaa, joka muodostuu osakkeiden ja muiden arvopapereiden ostosta ja myynnistä hyväntekeväisyystrustin omaisuudenhoidon yhteydessä, hankkii [unionin] ulkopuoliselta henkilöltä varainhoitopalveluja, joita käytetään yksinomaan kyseiseen toimintaan, sitä on pidettävä ’verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan’?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi eikä [arvonlisäverodirektiivin] 46–49 artiklaa sovelleta, sovelletaanko palvelusuorituksiin [arvonlisäverodirektiivin] 45 artiklaa, vai onko niin, ettei niihin sovelleta [mainitun direktiivin] 44 eikä 45 artiklaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

28 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka harjoittaa ammattimaisesti muuta kuin liiketoimintaa, hankkii palveluja kyseistä muuta kuin liiketoimintaa varten, on katsottava, että kyseiset palvelut on suoritettu kyseiselle verovelvolliselle, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” mainitussa artiklassa tarkoitetulla tavalla.

29 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää käsiteltävänään olevan asian ratkaisemiseksi kysymyksiä, jotka koskevat yksinomaan palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tekijää. Mainitusta 44 artiklasta ilmenee tältä osin, että verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on lähtökohtaisesti paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka.

30 On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädetystä edellytyksestä, jonka mukaan verovelvollisen on toimittava tässä ominaisuudessaan, säädetään myös kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa.

31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että viimeksi mainittua säännöstä sovellettaessa verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan, kun se toimii arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaansa varten (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, 24 ja 29 kohta ja tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 40 kohta).

32 Siltä osin kuin on kyse toiminnasta, josta on kyse pääasiassa ja joka perustuu siihen, että WTL edunvalvojana (trustee) ostaa ja myy osakkeita ja muita arvopapereita hyväntekeväisyystrustinsa omaisuudenhoidon yhteydessä, unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu liiketoiminnan käsite sisältänyt tällaista toimintaa (ks. analogisesti tuomio 20.6.1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, 41 kohta).

33 Harjoittaessaan tällaista toimintaa WTL ei näin ollen ole kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu ”verovelvollinen”, joka toimii ”tässä ominaisuudessaan”.

34 On kuitenkin huomattava, että toisin kuin WTL väittää, tästä ei välttämättä seuraa se, ettei sitä voida myöskään pitää ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan” mainitun direktiivin 44 artiklaa sovellettaessa, koska kyseisessä artiklassa säädetään ainoastaan – kuten tämän tuomion 29 kohdassa on todettu – että verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on lähtökohtaisesti paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka.

35 On nimittäin todettava, että vaikka, kun otetaan huomioon unionin oikeusjärjestyksen yhtenäisyyttä ja johdonmukaisuutta koskevat vaatimukset, samalla alalla annetuissa direktiiveissä käytetyillä käsitteillä on oltava sama merkitys, näin ei ole, kun unionin lainsäätäjä on ilmaissut toisenlaisen tahdon (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklasta ilmenee, että unionin lainsäätäjä on halunnut antaa kyseisen direktiivin 44 artiklassa tarkoitetulle ilmaisulle ”verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan”, eri merkityksen kuin kyseisellä ilmaisulla on mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa.

37 Tältä osin on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 1 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että sovellettaessa palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä verovelvollista, joka toteuttaa sekä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa verollisia palvelusuorituksia että liiketoimia, ”joita ei katsota [viimeksi mainitun säännöksen] mukaisiksi verollisiksi – – palvelujen suorituksiksi, pidetään verovelvollisena kaikkien hänelle suoritettujen palvelujen osalta”. Unionin lainsäätäjä on kyseisessä 43 artiklan 1 kohdassa säätänyt näin ollen verovelvollisen käsitteen laajennetusta ja poikkeusluonteisesta määritelmästä ainoastaan palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen soveltamista varten.

38 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 1 kohdan valossa verovelvollinen voi toimia tässä ominaisuudessaan kyseisen direktiivin 44 artiklassa tarkoitetulla tavalla myös silloin, kun se toimii muita toimiaan kuin liiketoimiaan varten.

39 Arvonlisäverodirektiivin 43 ja 44 artiklan tulkinta ei kuitenkaan voi johtaa tilanteeseen, jossa yksiköiden, jotka ovat kyseisen direktiivin 43 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia ja joille suoritetaan palveluja, katsottaisiin aina toimivan tässä ominaisuudessaan.

40 On nimittäin muistettava, että verovelvollinen, joka toteuttaa yksityisluonteisen liiketoimen, ei toimi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteen yhteydessä liiketoimet ja muut kuin liiketoimet erotetaan toisistaan perusteilla, jotka eroavat ammattimaiseen toimintaan käytön ja yritykselle kuulumattomiin – erityisesti yksityisiin – tarkoituksiin käytön välillä tehtävään eroon sovellettavista perusteista (tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, 32 kohta).

41 Kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitetun käsitteen ”verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan” poikkeuksellinen luonne, se, että ainoastaan kyseisen artiklan soveltamista varten verovelvollista, joka ei toimi liiketoimintaansa varten, on pidettävä verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan, ei näin ollen voi johtaa siihen, että kyseinen verovelvollinen kuuluu edelleen mainitun artiklan soveltamisalaan silloin, kun se toimii muun toimintansa kuin liiketoimintansa tarpeisiin vaan lisäksi ei-ammattimaisesti muun muassa yksityisiin tarkoituksiin.

42 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan soveltamisen kannalta on näin ollen täsmennettävä, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan muun kuin liiketoimintansa osalta, kunhan kyseistä toimintaa harjoitetaan ammattimaisesti.

43 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että WTL:n harjoittama muu kuin liiketoiminta, joka perustuu siihen, että se edunvalvojana (trustee) ostaa ja myy osakkeita ja muita arvopapereita Wellcome Trustin omaisuudenhoidon yhteydessä, on ammattimaista toimintaa eikä yksityistä toimintaa ja että unionin ulkopuolelle sijoittautunut henkilö suorittaa WTL:lle varainhoitopalveluja yksinomaan kyseistä ammattimaista toimintaa varten.

44 Tätä tulkintaa vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan lainsäädännöllinen asiayhteys. Direktiivin 2008/8 neljännessä perustelukappaleessa todetaan ensinnäkin erityisesti, että verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevan yleisen säännön olisi perustuttava paikkaan, johon vastaanottaja on sijoittautunut, ja että verovelvollisia, jotka harjoittavat myös muuta kuin verollista toimintaa, olisi kohdeltava verovelvollisina kaikkien niille suoritettujen palvelujen osalta. Mainitun neljännen perustelukappaleen viimeisestä virkkeestä ilmenee kuitenkin, että näiden järjestelyjen ei tavanomaisten sääntöjen mukaisesti tulisi koskea palvelujen suorituksia, joita verovelvollinen vastaanottaa omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä tai henkilöstönsä henkilökohtaiseen käyttöön.

45 Toiseksi on todettava, että täytäntöönpanoasetuksen 19 perustelukappaleessa todetaan, että ”olisi täsmennettävä, että kun verovelvolliselle suoritetut palvelut on tarkoitettu yksityiskäyttöön, mukaan lukien hankkijan henkilöstön käyttö, kyseisen verovelvollisen ei voida katsoa toimivan verovelvollisen ominaisuudessa”. Vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että ”[arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 45 artiklan mukaisia palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovellettaessa verovelvollista tai sellaista oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen mutta joka katsotaan sellaiseksi ja joka vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, mukaan lukien tämän henkilöstön yksityiskäyttö, pidetään ei-verovelvollisena”.

46 Näin ollen on katsottava, että tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka harjoittaa muuta kuin liiketoimintaa, hankkii palveluja kyseistä muuta toimintaa varten, kyseiset palvelut suoritetaan kyseiselle verovelvolliselle, joka toimii arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitetulla tavalla tässä ominaisuudessaan, lukuun ottamatta palveluja, jotka on tarkoitettu verovelvollisen tai sen henkilöstön yksityiskäyttöön.

47 WTL:n argumentti, joka koskee yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamista ja jolla tällainen tulkinta pyritään riitauttamaan, on tässä yhteydessä hylättävä.

48 Unionin tuomioistuin on toki todennut, että edunvalvojan (trustee), joka on WTL:n tilanteen kaltaisessa tilanteessa, on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan kannalta katsottava rajoittuvan hoitamaan sijoitussalkkuaan yksityisen sijoittajan tavoin (ks. analogisesti tuomio 20.6.1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, 36 kohta).

49 Siitä, että hoitaessaan sijoitussalkkua WTL toteuttaa vastaavanlaisia toimia kuin yksityisen sijoittajan toteuttamat toimet, ei kuitenkaan seuraa, että WTL toteuttaa mainitut toimet yksityisesti.

50 Koska – kuten tämän tuomion 43 kohdasta ilmenee – WTL:n kyseinen muu kuin liiketoiminta ei ole yksityistä toimintaa, WTL:n tilannetta ei nimittäin voida rinnastaa sellaisten henkilöiden tilanteeseen, jotka hankkivat palveluja yksinomaan omiin tai henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin. Erotuksena edellä mainittuihin ryhmiin WTL kuuluu verovelvollisena yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään.

51 Kun kaikki edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka harjoittaa ammattimaisesti muuta kuin liiketoimintaa, hankkii palveluja kyseistä muuta kuin liiketoimintaa varten, on katsottava, että kyseiset palvelut on suoritettu kyseiselle verovelvolliselle, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” mainitussa artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Toinen kysymys

52 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasian asianosaisten kannalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 44 artiklaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka harjoittaa ammattimaisesti muuta kuin liiketoimintaa, hankkii palveluja kyseistä muuta kuin liiketoimintaa varten, on katsottava, että kyseiset palvelut on suoritettu kyseiselle verovelvolliselle, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” mainitussa artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Allekirjoitukset