Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 25. juni 2020[1]

Sag C-459/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
mod
Wellcome Trust Ltd

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)), Det Forenede Kongerige)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112 – artikel 43, 44 og 45 – leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab – leveringsstedet for investeringsforvaltningsydelser erhvervet af en velgørende organisation, som driver ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, fra leverandører, der er etableret uden for Unionen«

I. Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører bl.a. fortolkningen af artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[2], som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (herefter »momsdirektivet«)[3].

2. Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (herefter »HMRC«) og Wellcome Trust Ltd (herefter »WTL«), der er en afgiftspligtig person, vedrørende leveringsstedet for investeringsforvaltningsydelser modtaget af WTL fra leverandører, der er etableret uden for Unionen[4].

3. WTL er en mangeårig velgørende organisation, som har modtaget særdeles mange donationer. Som det kunne forventes, anvender WTL ydelser fra investeringsforvaltere til at bistå selskabet med at forvalte denne store portefølje af donationer. Disse donationer genererer en meget betydelig årsindtægt, som WTL derefter udbetaler i form af legater til medicinsk og farmaceutisk forskning.

4. Det var i denne sammenhæng, at WTL anvendte investeringsforvaltningsydelser fra leverandører, der er etableret uden for Unionen, i forbindelse med visse investeringsaktiviteter, som Domstolen i en sag vedrørende WTL allerede har anset for at udgøre ikke-økonomisk virksomhed i momsretlig henseende[5]. Det står fast, at WTL ikke anvendte disse ydelser til afgiftspligtige leveringer som

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – EUT 2008, L 44, s. 11.

4 – Den i hovedsagen omhandlede moms beløber sig til 13 113 822,00 GBP (ca. 14 530 000,00 EUR). WTL ønsker i forbindelse med fondens investeringer tilbagebetaling af indgående moms på omkostningerne ved ydelser leveret af leverandører, der er etableret uden for Unionen.

5 – Jf. dom af 20.6.1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, herefter »Wellcome Trust-dommen«).

omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), i det væsentlige, fordi WTL ganske enkelt var investor og ikke professionel børshandler. Det står ligeledes fast, at WTL *ikke* er »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), når WTL selv udøver investeringsvirksomhed.

5. Det centrale spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, er, om WTL under sådanne omstændigheder alligevel er »en afgiftspligtig person, *der handler i denne egenskab*«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, selv om dette ikke er tilfældet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c). En besvarelse af dette spørgsmål er nødvendig med henblik på at fastslå leveringsstedet for de omhandlede ydelser, og om WTL faktisk skulle betale moms af disse ydelser.

6. Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal Domstolen bl.a. efterprøve, om udtrykket »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« har samme betydning i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og direktivets artikel 44. Før jeg går videre, er det imidlertid nødvendigt først at redegøre for de relevante retsforskrifter.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Momsdirektivets artikel 2 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

8. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[…]«

9. Kapitel 3 i momsdirektivets afsnit V har overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser«.

10. Afdeling 1 i det nævnte kapitel med overskriften »Definitioner« indeholder artikel 43, der bestemmer følgende:

»Med henblik på anvendelse af bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser anses:

1) en afgiftspligtig person, der også udfører aktiviteter eller transaktioner, som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser, jf. artikel 2, stk. 1, for at være afgiftspligtig for alle ydelser, der leveres til ham

2) en ikke-afgiftspligtig momsregistreret juridisk person for at være en afgiftspligtig person.«

11. Afdeling 2 i det nævnte kapitel med overskriften »Almindelige bestemmelser« bestemmer:

»Artikel 44

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Artikel 45

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted« [6].

12. Momsdirektivets artikel 196, der er indeholdt i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat« [7].

13. Artikel 19 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [8] (herefter »gennemførelsesforordningen«) med overskriften »Kundens egenskab« bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for ydelser i artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112/EF kan en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der betragtes som afgiftspligtig, som modtager ydelser, der udelukkende er til privat brug, herunder til sit personales private brug, anses for at være en ikke-afgiftspligtig person.

Medmindre leverandøren har fået andet oplyst, f.eks. om de leverede ydelsers art, kan denne tage det for givet, at ydelserne er bestemt til kundens økonomiske aktiviteter, såfremt kunden i denne forbindelse har meddelt sit personlige momsregistreringsnummer.

6 – I fjerde betragtning til direktiv 2008/8 er følgende anført: »Hvad angår leveringer af tjenesteydelser til afgiftspligtige personer bør hovedreglen være, at tjenesteydelsernes leveringssted er det sted, hvor modtageren er etableret, snarere end det sted, hvor leverandøren er etableret. Med henblik på fastsættelse af bestemmelserne om leveringsstedet og for at lette byrden på erhvervslivet, bør afgiftspligtige personer, der også udfører ikke-afgiftspligtige aktiviteter, behandles som afgiftspligtige med hensyn til alle tjenesteydelser, der leveres til dem. På samme måde bør ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske personer anses for at være afgiftspligtige personer. Disse bestemmelser bør i overensstemmelse med de almindelige regler ikke gælde for levering af tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person modtager til personligt brug eller til sit personale.« I femte betragtning til direktiv 2008/8 er følgende anført: »Når tjenesteydelser leveres til ikke-afgiftspligtige personer, bør hovedreglen fortsat være, at tjenesteydelsernes leveringssted er det sted, hvor leverandøren er etableret.«

7 – Jf. syvende betragtning til direktiv 2008/8, hvori følgende er anført: »Når en afgiftspligtig person modtager tjenesteydelser fra en person, der ikke er etableret i samme medlemsstat, bør »reverse charge«-mekanismen i særlige tilfælde være obligatorisk, hvilket betyder, at den afgiftspligtige person selv bør opgive det relevante momsbeløb for den erhvervede tjenesteydelse.«

8 – EUT 2011, L 77, s. 1.

Når en given ydelse er bestemt både til privat brug, herunder til kundens personales private brug, og til økonomiske aktiviteter, er leveringen af denne ydelse udelukkende omfattet af artikel 44 i direktiv 2006/112/EF, forudsat at der ikke er tale om misbrug.«

B. Det Forenede Kongeriges ret

14. De relevante regler om leveringsstedet er gennemført i Det Forenede Kongeriges ret ved section 7A i Value Added Tax Act 1994 (momsloven lov af 1994, herefter »VATA«), som bestemmer:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser

1) Denne section vedrører fastlæggelsen af det land, hvor tjenesteydelserne leveres, for så vidt angår denne lov.

2) En levering af tjenesteydelser anses for at have fundet sted

   a) i tilfælde, hvor den person, som ydelserne leveres til, er en relevant forretningsdrivende i det land, hvor modtageren er etableret, og

   b) i modsat fald i det land, hvor leverandøren er etableret.

[…]

4) I denne lov forstås ved en relevant forretningsdrivende en person i forbindelse med levering af ydelser, hvis den pågældende

   a) er en afgiftspligtig person i betydningen i artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112/EF

   b) er registreret i henhold til denne lov

   c) er momsregistreret i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, eller

   d) er registreret i henhold til en af Tynwald udstedt lov for så vidt angår enhver form for afgift pålagt ved eller i henhold til en af Tynwald udstedt lov, der svarer til merværdiafgift

   og personen modtager ydelserne til andre formål end udelukkende private formål.«

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og anmodningen om præjudiciel afgørelse

15. WTL er eneforvalter i en velgørende fond, Wellcome Trust, som yder legater til medicinsk forskning. Fonden oppebærer sine indtægter fra investeringer og har også visse forholdsvis mindre aktiviteter, herunder salg, catering og udlejning af ejendomme, og er i denne sammenhæng momsregistreret. De investeringsindtægter, som fonden oppebærer, stammer hovedsageligt fra oversøiske investeringer, i forbindelse med hvilke WTL modtager ydelser fra investeringsforvaltere både i og uden for Unionen. Disse investeringsindtægter danner som nævnt grundlag for hovedparten af finansieringen af de legater, som WTL stiller til rådighed.

16. Domstolen fastslog i Wellcome Trust-dommen, at begrebet økonomisk virksomhed i artikel 4, stk. 2's forstand i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag[9] (herefter »sjette momsdirektiv«) (nu momsdirektivets artikel 9, stk. 1) ikke omfattede en virksomhed, som består i en formuebestyrers køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af aktiverne i en velgørende fond.

17. Den forelæggende ret har i sin anmodning om præjudiciel afgørelse anført, at WTL som følge af Wellcome Trust-dommen blev nægtet tilbagebetaling af den indgående moms med hensyn til samtlige omkostninger ved investeringsforvaltningsydelser i forbindelse med porteføljen uden for Unionen.

18. WTL og HMRC er begge enige om, at WTL's virksomhed i det væsentlige er uændret i forhold til den virksomhed, der blev undersøgt i Wellcome Trust-dommen. Når WTL indkøbte de omhandlede investeringsydelser fra leverandører uden for Unionen, skete dette endvidere udelukkende med henblik på WTL's ikke-økonomiske erhvervsmæssige virksomhed. WTL meddelte ikke sit momsregistreringsnummer til nogen af de leverandører, som disse ydelser blev indkøbt hos. WTL og HMRC er ligeledes enige om, at WTL er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og 9, og at selskabets ikke-økonomiske virksomhed ikke er privat, men derimod erhvervsmæssig virksomhed. Det er ligeledes ubestridt, at WTL ikke anvendte disse ydelser til afgiftspligtige leveringer som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

19. I henhold til ordningen for Wellcome Trust skal WTL tage størst muligt hensyn til fondens status som velgørende organisation og er udelukket fra bl.a. at drive handel.

20. Fra 2010 og frem afregnede WTL moms af de omhandlede ydelser under ordningen for omvendt betalingspligt[10] på det grundlag, at leveringsstedet var Det Forenede Kongerige.

21. I tidsrummet mellem april 2016 og juni 2017 fremsatte WTL krav i henhold til VATA's section 80, idet WTL hævdede at have svaret et for højt beløb i udgående moms for så vidt angår de omhandlede ydelser ud fra den antagelse, at WTL ifølge Wellcome Trust-dommen er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og 9, men ikke er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, når WTL driver investeringsvirksomhed, som i det væsentlige ikke adskiller sig fra den virksomhed, som Domstolen tog stilling til i den nævnte dom.

22. Ved dom af 10. oktober 2018 traf First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige)[11] afgørelse om, at de omhandled e ydelser ikke var omfattet af momsdirektivets artikel 44, da ordene »der handler i denne egenskab« reelt udelukkede WTL fra artiklens anvendelsesområde. Ifølge den nævnte ret var det ikke nødvendigt, at leveringer (som ikke var omfattet af de specifikke regler i momsdirektivets artikel 46-59a) var omfattet af enten momsdirektivets artikel 44 eller artikel 45. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) fandt, at dette ikke gav anledning til retlig usikkerhed, eftersom gennemførelsesforordningens artikel 18 betød, at en leverandør kunne henholde sig til, om kunden havde meddelt sit momsnummer, når leverandøren skulle afgøre, om denne skulle lægge moms på sine leveringer. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) fandt, at Det Forenede Kongeriges gennemførelse af momsdirektivets artikel 44 i henhold til VATA's section 7A, som identificerede leveringsstedet som Det Forenede Kongerige ud fra den antagelse, at WTL var en afgiftspligtig person, som handlede erhvervsmæssigt, var i strid med momsdirektivets artikel 44.

9 – EUT 1977, L 145, s. 1.

10 – Jf. momsdirektivets artikel 196.

11 – Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

23. Den 15. februar 2019 iværksatte HMRC appel ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) til prøvelse af dommen afsagt af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) vedrørende dette spørgsmål.

24. Efter den forelæggende rets opfattelse er det centrale spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til, om det under sådanne omstændigheder kan siges, at WTL er en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44.

25. HMRC har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 44 navnlig finder anvendelse for det første på grundlag af bestemmelsens ordlyd og formål og for det andet på grundlag af, at der af hensyn til retssikkerheden skal kunne fastslås et leveringssted. Eftersom det hverken er gjort gældende, at leveringerne er omfattet af momsdirektivets artikel 45, eller at en af de særlige regler i direktivets artikel 46-59a finder anvendelse, følger det heraf, at artikel 44 må finde anvendelse.

26. WTL har gjort gældende, at eftersom WTL ikke er en afgiftspligtig person »der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, følger det ligeledes heraf, at WTL ikke er en afgiftspligtig person »der handler i denne egenskab« som omhandlet i artikel 44.

27. Under disse omstændigheder har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 44 i [momsdirektivet] fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, når denne person, som driver ikke-økonomisk virksomhed, der består i køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af en velgørende fonds midler, erhverver investeringsforvaltningsydelser fra en person uden for Fællesskabet udelukkende med henblik på sådan virksomhed?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, og artikel 46-49 i [momsdirektivet] ikke finder anvendelse, finder artikel 45 i [momsdirektivet] da anvendelse på disse ydelser, eller finder hverken artikel 44 eller artikel 45 anvendelse på ydelserne?«

IV. Retsforhandlingerne for Domstolen

28. WTL, Irland, den spanske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg vedrørende de af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) forelagte spørgsmål.

29. Ved afslutningen af retsforhandlingernes skriftlige del har Domstolen ved afgørelse af 24. marts 2020 fundet det nødvendigt at stille parterne en række spørgsmål. Parterne har efterkommet denne anmodning og besvaret disse spørgsmål inden for den af Domstolen fastsatte frist.

V. Domstolens kompetence

30. Det Forenede Kongerige forlod Den Europæiske Union ved midnat (CET) den 31. januar 2020. I henhold til artikel 86, stk. 2, i aftalen om Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (herefter »udtrædelsesaftalen«) har Domstolen fortsat kompetence til at træffe afgørelse om anmodninger om præjudiciel afgørelse fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden udløbet af den i denne aftales artikel 126 fastsatte overgangsperiode, som i princippet er den 31. december 2020.

31. I henhold til udtrædelsesaftalens artikel 89 vil Domstolens dom i denne sag, som bliver afsagt på et senere tidspunkt, endvidere være bindende i sin helhed for og i Det Forenede Kongerige.

32. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 13. juni 2019. Domstolen har således fortsat kompetence til at træffe afgørelse om den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, og den dom, som Domstolen afsiger i den foreliggende sag, er bindende for Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)).

VI. Indledende bemærkninger

A. SagC-155/94, Wellcome Trust

33. Som jeg allerede har anført, udspringer den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse af Wellcome Trust-dommen og af en ændring af momsdirektivet, der blev indført ved artikel 2 i direktiv 2008/8 med virkning fra den 1. januar 2010.

34. Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, at en afgiftspligtig person skal optræde »i denne egenskab«, for at en transaktion kan pålægges moms [12].

35. Domstolen fastslog i Wellcome Trust-dommen, at WTL's investeringsaktiviteter [13], som hovedsagelig bestod i erhvervelse og afhændelse af aktier og andre værdipapirer med henblik på at maksimere det kapitaludbytte og -afkast, der skal anvendes til at fremme medicinsk forskning, ikke udgjorde økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2 (nu momsdirektivets artikel 9, stk. 1). I betragtning af, at WTL ikke kunne drive handel, fastslog Domstolen, at »uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de i sagen omhandlede aktiviteter kan sammenlignes med dem, et investeringsselskab eller en pensionsfond udøver, må det fastslås, at en fond, der befinder sig i en situation som den, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, […] må betragtes således, at den blot forvalter en investeringsportefølje på samme måde som en privat investor« [14]. I den nævnte doms præmis 41 fastslog Domstolen således, at begrebet økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand skal fortolkes således, at det *ikke* omfatter en virksomhed, som består i en formuebestyrers køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af aktiverne i en velgørende fond.

36. Det fremgår desuden af Domstolens dom af 29. april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 60-70), som henviste til Wellcome Trust-dommen, at salget af aktier og andre værdipapirer, såsom kapitalandele i investeringsfonde, og afkastet fra investeringer i investeringsfonde ikke er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde. Det fremgår ligeledes, at sådanne transaktioner ikke udgør økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 [15].

12 – Dom af 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 16). En afgiftspligtig person handler som »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, når personen foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed. Dom af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 42). En afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, optræder ikke i egenskab af afgiftspligtig person. Følgelig henhører en transaktion, der udføres af en afgiftspligtig person som privatperson, ikke under merværdiafgiftens anvendelsesområde. Dom af 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 17 og 18).

13 – Som fortsat i det væsentlige er uændret i dag.

14 – Jf. præmis 36 i Wellcome Trust-dommen.

15 – Jf. ligeledes præmis 30 i dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), hvori Domstolen fastslog, at ikke-økonomisk virksomhed ikke falder inden for sjette direktivs anvendelsesområde.

B. Direktiv 2008/8

37. I præmis 28 og 29 i dom af 13. marts 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), fastslog Domstolen, at formålet med de af momsdirektivets bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, dels er at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes [16].

38. Inden artikel 2 i direktiv 2008/8 trådte i kraft den 1. januar 2010 (der ændrede kapitel 3 i momsdirektivets afsnit V), blev leveringsstedet for tjenesteydelser i henhold til momsdirektivets artikel 43, der var gældende på daværende tidspunkt, bl.a. anset for at være *det sted, hvor den, der leverede ydelsen, havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed*. Som Kommissionen har anført i sit indlæg, finder denne regel anvendelse uanset identiteten eller arten af modtageren af tjenesteydelserne.

39. Efter de ændringer, der blev indført ved artikel 2 i direktiv 2008/8, er logikken bag momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet for tjenesteydelser, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang skal ske på det sted, hvor tjenesteydelserne forbruges [17].

40. Efter ændringerne af kapitel 3 i momsdirektivets afsnit V, der blev indført ved artikel 2 i direktiv 2008/8, herunder navnlig ændringerne vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser, afregnede WTL moms af de beløb, som selskabet havde betalt for ydelser leveret af investeringsforvaltere, der var etableret uden for Unionen, i overensstemmelse med ordningen for omvendt betalingspligt i momsdirektivets artikel 196 med den begrundelse, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser var Det Forenede Kongerige [18]. Disse bestemmelser om omvendt betalingspligt henviser specifikt til momsdirektivets artikel 44.

41. I hovedsagen har WTL nu nedlagt påstand om tilbagebetaling af de beløb, som selskabet har betalt. WTL har i sit indlæg for Domstolen gjort gældende, at Det Forenede Kongerige ikke har gennemført momsdirektivets artikel 44 korrekt i VATA's section 7A, fordi der i momsdirektivets artikel 44 udtrykkeligt er fastsat et klart kriterium om egenskab, hvor der sondres mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, hvorimod der i VATA's section 7A foretages en helt anden sondring, nemlig mellem privat anvendelse og erhvervsmæssig anvendelse, som ikke har noget grundlag i momsdirektivet.

42. WTL er af den opfattelse, at ordene »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i momsdirektivets artikel 44 kræver, at modtageren af tjenesteydelser anvender disse ydelser i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. I denne henseende har WTL påpeget, at Domstolen i Wellcome Trust-dommen fastslog, at når WTL udøvede sine investeringsaktiviteter, var WTL ikke en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c) [19].

16 – Jf. ligeledes dom af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, præmis 32).

17 – Jf. tredje betragtning til direktiv 2008/8, hvori følgende er anført: »Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Hvis hovedreglen for tjenesteydelsers leveringssted skulle blive ændret i så henseende, ville der af både administrative og politiske grunde stadig være behov for visse undtagelser fra hovedreglen.«

18 – Det bemærkes, at der i anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke er nogen holdepunkter for, at det sted, hvor de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser forbruges, er et andet sted end Det Forenede Kongerige. Selv om det ikke er anført i anmodningen om præjudiciel afgørelse, må det antages, at hjemstedet for WTL's økonomiske virksomhed er Det Forenede Kongerige.

19 – Jf. punkt 19, nr. ii), i anmodningen om præjudiciel afgørelse og punkt 7 i WTL's skriftlige indlæg til Domstolen.

43. Det bemærkes indledningsvis, at WTL ikke har gjort gældende, at en af de »Særlige bestemmelser«, der vedrører leveringsstedet i afdeling 3 i momsdirektivets kapitel 3, og er indeholdt i direktivets artikel 46-59a, finder anvendelse på WTL[20].

44. Det er i dette forslag til afgørelse derfor nødvendigt i stedet at have fokus på definitionerne af leveringsstedet for tjenesteydelser i momsdirektivets artikel 43 og de almindelige bestemmelser om leveringsstedet for tjenesteydelser i momsdirektivets artikel 44 og 45.

VII. Det første spørgsmål

45. Med det første spørgsmål har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at fortolke momsdirektivets artikel 44 vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser og nærmere bestemt at afgøre, om en afgiftspligtig person som WTL, der i det væsentlige udøver ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, når personen erhverver ydelser fra lande uden for Unionen med henblik på denne virksomhed.

A. Parternes bemærkninger

46. WTL er af den opfattelse, at udtrykket »afgiftspligtig person, *der handler i denne egenskab*« forudsætter en sondring mellem afgiftspligtige personer, der udøver økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed. Momsdirektivets artikel 44 finder således ifølge sin klare ordlyd ikke anvendelse på WTL, når WTL indkøber ydelser udelukkende med henblik på sin ikke-økonomiske virksomhed hos leverandører, der er etableret uden for Unionen.

47. Ifølge WTL ændres dette ikke af momsdirektivets artikel 43, da denne bestemmelse alene har til formål at præcisere, at en afgiftspligtig person, der både udøver økonomisk og ikke-økonomisk virksomhed, altid er afgiftspligtig: Modtageren anses ikke for at handle i egenskab af afgiftspligtig person. WTL har fremhævet, at ordene »der handler i denne egenskab« ikke indgår i momsdirektivets artikel 43. Momsdirektivets artikel 43 vedrører således alene status og indeholder ikke et kriterium om egenskab. I betragtning af, at ordene »der handler i denne egenskab« er indeholdt i momsdirektivets artikel 44, har WTL gjort gældende, at EU-lovgiver indførte et kriterium om egenskab i den pågældende bestemmelse. WTL har ligeledes gjort gældende, at det følger af gennemførelsesforordningens artikel 18 og 55, at hvis en afgiftspligtig person ikke handler i denne egenskab og ikke meddeler leverandører sit momsregistreringsnummer, har disse leverandører i henhold til lovgivningen ret til at opkræve moms i den jurisdiktion, hvor de er etableret. Dette fremmaner spøgelset om dobbelt afgiftspåligning, hvor den nationale afgiftsmyndighed i den afgiftspligtige modtagers medlemsstat ønsker at opkræve en afgift i forbindelse med de samme ydelser.

48. WTL er ligeledes af den opfattelse, at det ikke kan udledes af gennemførelsesforordningens artikel 19, at WTL i henhold til momsdirektivets artikel 44 skal anses for en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, da det på ingen måde udtrykkeligt fremgår af artikel 19, at udelukkelsen af privat brug er et udtømmende og ekskluderende udtryk for de skelsættende ord »der handler i denne egenskab«.

20 – I sjette betragtning til direktiv 2008/8 er følgende anført: »Hovedreglen for leveringsstedet for tjenesteydelser til både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer finder under visse omstændigheder ikke anvendelse, og der bør i stedet gælde specifikke undtagelser. Disse undtagelser bør i vid udstrækning baseres på eksisterende kriterier og afspejle princippet om beskatning på forbrugsstedet uden dog at påføre visse handlende uforholdsmæssigt store administrative byrder.«

49. WTL er endvidere af den opfattelse, at enhver fortolkning af momsdirektivets artikel 43 og 44, som stiller selskabet anderledes end en privat investor, ville være vanskelig at forene med Wellcome Trust-dommen. Det ville placere WTL i en særdeles uheldig situation, da en sådan fortolkning ville kræve, at WTL selv indberetter moms, som om selskabet drev økonomisk virksomhed, men nægtes fradrag af indgående moms med det argument, at WTL udøver en aktivitet svarende til en privatpersons aktivitet. Der er i momsdirektivet intet holdepunkt for at antage, at velgørende organisationer skulle straffes på denne måde.

50. Alle de øvrige procesdeltagere, der er indtrådt i den foreliggende sag for Domstolen, er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 44 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person som WTL, som driver ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, når personen erhverver ydelser fra lande uden for Unionen med henblik på denne virksomhed.

B. Bedømmelse

51. Det første spørgsmål har fokus på anvendelsen af udtrykket »en afgiftspligtig person, *der handler i denne egenskab*« i momsdirektivets artikel 44 og spørgsmålet om, hvorvidt medtagelsen af de specifikke ord »der handler i denne egenskab« – som ligeledes fremgår af andre bestemmelser i momsdirektivet – bevirker, at WTL udelukkes fra denne bestemmelses anvendelsesområde og fra forpligtelsen til at svare moms af investeringsforvaltningsydelser fra leverandører, der er etableret uden for Unionen. WTL har i det væsentlige gjort gældende, at momsdirektivets artikel 44 kun finder anvendelse på afgiftspligtige personer, der køber ydelser til deres afgiftspligtige leveringer, og at denne bestemmelse *ikke* finder anvendelse, når WTL med henblik på sin ikke-økonomiske erhvervsmæssige virksomhed modtager investeringsforvaltningsydelser fra personer, der er etableret uden for Unionen.

52. I præmis 20 og 21 i dom af 13. marts 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 44 og 45 indeholder en generel regel for fastlæggelsen af ydelsernes fiskale tilknytningssted, mens direktivets artikel 46-59a fastsætter en række særlige tilknytningsmomenter. Endvidere kan momsdirektivets artikel 44 og 45 ikke tillægges større vægt end direktivets artikel 46-59a. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 46-59a. Som noget afgørende fastslog Domstolen imidlertid, at hvis dette ikke er tilfældet, er situationen nødvendigvis omfattet af direktivets artikel 44 og 45.

53. Det er ubestridt, at momsdirektivets artikel 46-59a ikke finder anvendelse i hovedsagen. Det fremgår derfor af dom af 13. marts 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), at enten momsdirektivets artikel 44 eller artikel 45 således skal finde anvendelse. WTL har imidlertid gjort gældende, at hverken momsdirektivets artikel 44 eller – for den sags skyld – artikel 45 finder anvendelse på de omhandlede ydelser[21].

54. For mit vedkommende kan jeg imidlertid ikke tilslutte mig dette.

21 – Irland har anført, at en sådan tilgang ville være i klar strid med det formål om retssikkerhed, der forfølges med de regler om leveringsstedet, der er fastsat i momsdirektivet, og ville være uforenelig med kravet om, at en ydelse skal være omfattet af én af reglerne. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at ingen af artiklerne om leveringsstedet støtter det synspunkt, at leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, som ikke udelukkende handler som privatperson, men erhvervsmæssigt (dvs. en person som WTL), kan være det sted, hvor leverandøren er etableret. Regeringen er af den opfattelse, at et sådant standpunkt ikke finder støtte i momsdirektivets artikel 43-45 eller i gennemførelsesforordningens artikel 19. Den har anført, at WTL selv ikke har henvist til nogen bestemmelse i momsdirektivet, i gennemførelsesforordningen eller i retspraksis, der støtter en sådan konklusion. WTL's opfattelse, hvorefter momsdirektivets artikel 44 ikke finder anvendelse på ydelser, som WTL modtager, indebærer derfor, at når WTL modtager ydelser fra en anden medlemsstat, er Det Forenede Kongerige ikke blot ikke leveringsstedet, men det er denne anden medlemsstat heller ikke. Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at denne virkning af ikke-påligning af afgift er det modsatte af det, som reglerne om leveringsstedet tilsigter at opnå.

55. Som anført ovenfor blev den nuværende affattelse af momsdirektivets artikel 43-45 indført i direktiv 2006/112 ved artikel 2 i direktiv 2008/8. Henset til kravene om enhed og sammenhæng i Unionens retsorden bør de begreber, der er anvendt i direktiv 2006/112 og 2008/8, i det mindste i princippet have samme betydning, medmindre EU-lovgiver i en bestemt lovgivningsmæssig sammenhæng udtrykkeligt har tilkendegivet en anden hensigt [22]. Det må derfor følge heraf, at udtrykket »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 44 bør – som WTL har gjort gældende – have samme betydning og virkning.

56. Efter min opfattelse kan en sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 44, som har fokus på udtrykket »der handler i denne egenskab« isoleret fra de omgivende ord, ikke tiltrædes [23]. Selv om der – som jeg netop har anført – gælder en generel antagelse om, at ord og udtryk, således som de optræder forskellige steder i et bestemt direktiv, generelt bør have samme betydning, må dette ikke være på bekostning af den mere grundlæggende regel med hensyn til sammenhæng. Ord og udtryk får nødvendigvis farve og betydning af de ord, der omgiver dem, og navnlig af den specifikke sammenhæng, som de indgår i. Den primære grund til, at jeg ikke er enig i WTL's anbringende, er derfor, at der ikke tages hensyn til den særlige sammenhæng, hvori ordene indgår, og til det mål, der forfølges med de regler, som de udgør en del af [24].

57. Momsdirektivets artikel 44 indgår i de nye regler om fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser, som blev indført ved direktiv 2008/8 med henblik på at modernisere og forenkle disse regler, og denne bestemmelse skal læses og fortolkes i denne specifikke sammenhæng [25]. Det er min opfattelse, at momsdirektivets artikel 44 ikke kan læses særskilt og adskilt fra indholdet af momsdirektivets artikel 43.

58. I denne henseende er det vigtigt at holde sig for øje, at momsdirektivets artikel 43 indeholder to specifikke retlige fiktioner. For det første anses en afgiftspligtig person for at være en sådan person for *alle* ydelser, der leveres til personen (uanset om der *ellers* ville være tale om afgiftspligtige tjenesteydelser i henhold til artikel 2, stk. 1, eller ej). For det andet anses *en ikke-afgiftspligtig juridisk person*, som er momsregistreret (såsom WTL), for en afgiftspligtig juridisk person, men *kun* med henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for ydelser, selv om de ikke anses på denne måde i andre henseender [26]. I begge tilfælde har de retlige fiktioner i artikel 43 et begrænset anvendelsesområde. De er formuleret således, at de ikke er retlige fiktioner i forbindelse med *alle* formål, men derimod blot i forbindelse med reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser. Man skal efter min opfattelse tage hensyn til den kunstige karakter af en retlig fiktion af denne art: I dette

22 – Jf. analogt dom af 31.5.2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, præmis 28-34). Jf. i en momsmæssig sammenhæng dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 37). Jf. ligeledes præmis 31 i dom af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), hvori Domstolen fastslog, at det fælles momssystems rette funktion og ensartede fortolkning indebærer, at begreberne »forsikringstransaktioner« og »genforsikring« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), femte led, og i artikel 13, punkt B, litra a), ikke defineres forskelligt, alt efter om de benyttes i den ene eller den anden af disse bestemmelser. Det skal imidlertid fremhæves, at Domstolen endvidere fastslog følgende i denne doms præmis 32: »De tjenesteydelser, der er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), femte led, er fællesskabsretlige begreber, som skal fortolkes på ensartet måde *med henblik på at undgå, at transaktioner som følge af forskellige fortolkninger bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt*«. Min fremhævelse. Kravet om ensartet fortolkning er efter min opfattelse ikke et mål i sig selv, men hviler derimod på det overordnede princip om at undgå, at transaktioner bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt.

23 – Det bemærkes, at Kommissionen selv har henvist til anvendelsen af udtrykket »acting as such« (»der handler i denne egenskab«) i momsdirektivets artikel 44 som »kluntet«. Jeg henleder opmærksomheden på, at det ikke kun er et problem i den engelske udgave af momsdirektivet. Det samme problem opstår eksempelvis i den franske (»agissant en tant que tel«), i den italienske (»che agisce in quanto tale«), i den portugisiske (»agindo nessa qualidade«), i den spanske (»que actúe como tal«) og i den tyske udgave (»als solcher […] erbringt/als solcher handelt«).

24 – Dom af 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 41). I denne doms præmis 50 fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 44 er en regel, der afgør beskatningsstedet for tjenesteydelser ved at udpege det fiskale tilknytningsmoment og følgelig afgrænser medlemsstaternes kompetence.

25 – Jf. anden betragtning til direktiv 2008/8.

26 – Endvidere bekræfter momsdirektivets artikel 196, at momsen påhviler den afgiftspligtige person *eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person*, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i direktivets artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

tilfælde er momsdirektivets artikel 43, stk. 2, reelt en praktisk måde til at udarbejde lovgivning, hvori EU-lovgiver har fastsat, at de regler om leveringsstedet for tjenesteydelser, som finder anvendelse på almindelige afgiftspligtige personer, i dette tilfælde også skal finde anvendelse på ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske personer.

59. De generelle regler om leveringsstedet for tjenesteydelser til »en afgiftspligtig person«, som specifikt defineret i momsdirektivets artikel 43, og til »en ikke-afgiftspligtig person«[27] er således indeholdt i henholdsvis direktivets artikel 44 og artikel 45. Man kan efter min opfattelse ikke se bort fra disse afgørende definitioner i momsdirektivets artikel 43 af, hvad der udgør »en afgiftspligtig person«, i forbindelse med fortolkningen af henholdsvis direktivets artikel 44 og, indirekte, artikel 45, uanset at disse retlige fiktioner nødvendigvis er kunstige.

60. Medtagelsen af visse ikke-afgiftspligtige aktiviteter og ikke-afgiftspligtige personer i definitionen af afgiftspligtig person og anvendelsen af udtrykket »alle« i momsdirektivets artikel 43 viser EU-lovgivers hensigt om at foretage en meget vid afgrænsning med hensyn til anvendelsesområdet for »reglen om bestemmelsessted« i momsdirektivets artikel 44.

61. Fjerde betragtning til direktiv 2008/8[28] præciserer rækkevidden af både momsdirektivets artikel 43 og 44 nærmere og bekræfter, at reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser til afgiftspligtige ikke bør »gælde for levering af tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person modtager til personligt brug eller til sit personale.«

62. Det følger heraf, at alle tjenesteydelser, der leveres til en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 43, bortset fra dem, der modtages til privat brug, anses for at være leveret på det sted, hvor modtageren er etableret. Jeg er derfor af den opfattelse, at Kommissionen med rette har anført, at selve formålet med momsdirektivets artikel 43, stk. 1, er at sikre, at afgiftspligtige personer behandles på denne måde med henblik på reglerne om leveringsstedet, *selv* med hensyn til ydelser, der anvendes til aktiviteter eller transaktioner, som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer i overensstemmelse med direktivets artikel 2, stk. 1[29].

63. Denne fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 19, stk. 1, der bestemmer følgende: »Med henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for ydelser i artikel 44 og 45 i [momsdirektivet] kan en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der betragtes som afgiftspligtig, som modtager ydelser, der udelukkende er til privat brug, herunder til sit personales private brug, anses for at være en ikke-afgiftspligtig person.« Selv om momsdirektivets bestemmelser ikke kan fortolkes på grundlag af en senere gennemførelsesforordning, er bestemmelserne i artikel 19 alligevel bemærkelsesværdige.

27 – Det bemærkes i denne henseende, at momsdirektivets artikel 43 ikke specifikt definerer begrebet »en ikke-afgiftspligtig person« med henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser i kapitel 3 i momsdirektivets afsnit V. I betragtning af de brede definitioner af en afgiftspligtig person i denne henseende, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 43, defineres en ikke-afgiftspligtig person i det væsentlige implicit eller automatisk med henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser og navnlig direktivets artikel 45.

28 – Femte betragtning til direktiv 2008/8 præciserer rækkevidden af momsdirektivets artikel 45.

29 – Den spanske regering har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 43, stk. 1, er en præciserende bestemmelse, der har til formål at undgå usikkerhed med hensyn til definitionen af en »afgiftspligtig person«. Momsdirektivets artikel 43, stk. 2, udvider imidlertid status som afgiftspligtig person til at omfatte juridiske personer, der ikke er afgiftspligtige personer, men som har et momsregistreringsnummer, og som kan være forpligtet til at indsende en momsangivelse, hvis de foretager en investering. Ifølge den spanske regering anvender momsdirektivets artikel 44 udtrykket »der handler i denne egenskab« for at udelukke personer, der handler som privatpersoner, fra dets anvendelsesområde. I overensstemmelse hermed bestemmer gennemførelsesforordningens artikel 19, at en afgiftspligtig person, som modtager ydelser, der udelukkende er til privat brug, ikke har status som afgiftspligtig person. Den klare konsekvens heraf er, at andre afgiftspligtige personer (såsom WTL) fortsat skal behandles som sådanne. Irland er af den opfattelse, at den åbenbare virkning og dermed den korrekte fortolkning af momsdirektivets artikel 43 er, at hvis tjenesteydelser leveres til afgiftspligtige personer, finder – uanset hvilken brug der gøres af dem – reglerne om leveringsstedet i direktivets artikel 44 anvendelse på *samtlige* leverede tjenesteydelser.

64. Som det endvidere fremgår af punkt 41 i generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) og bekræftet af Domstolen i præmis 31 i dom af 6. november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), er denne tilgang i overensstemmelse med interessen i en forenklet administration af bestemmelserne om tjenesteydelsernes leveringssted. Denne fortolkning fremmer endvidere en lettere opkrævning og forebyggelse af skatteunddragelse. Det ville i mange tilfælde blive langt vanskeligere at fastlægge leveringsstedet for tjenesteydelser både for virksomhederne og – for den sags skyld – for medlemsstaternes skattemyndigheder, hvis køberen af de leverede tjenesteydelser skulle være en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c)], eller hvis ydelserne skulle anvendes til dennes afgiftspligtige transaktioner [30].

65. Jeg er derfor af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 44, sammenholdt med direktivets artikel 43 og fjerde betragtning til direktivet og gennemførelsesforordningens artikel 19, finder anvendelse for leveringen af *alle ydelser* til en afgiftspligtig person som defineret i momsdirektivets artikel 43, medmindre denne person modtager dem »til personligt brug eller til sit personale« [31]. Anvendelsen af udtrykket »der handler i denne egenskab« i momsdirektivets artikel 44 har til formål at udelukke ydelser, der leveres til en afgiftspligtig person – som defineret i bred forstand i direktivets artikel 43 – »til personligt brug eller til sit personale.« Udtrykket »der handler i denne egenskab« udelukker ikke afgiftspligtige personer, der modtager ydelser til brug i forbindelse med ikke-økonomisk virksomhed, fra at være omfattet af momsdirektivets artikel 44.

66. Hvad angår WTL's argumentation med hensyn til gennemførelsesforordningens artikel 18 og 19, som er sammenfattet i punkt 47 og 48 i dette forslag til afgørelse, finder jeg den ikke overbevisende. Gennemførelsesforordningens artikel 18 og 19 – som blot giver en leverandør mulighed for at drage visse følgeslutninger ud fra en kundes adfærd [32], såsom f.eks. om denne meddeler et momsregistreringsnummer eller ej – kan som allerede anført ikke omgøre eller ændre ordlyden af momsdirektivets artikel 43-45 [33]. Da momsdirektivets artikel 44 og 45 desuden fastlægger det sted, hvor tjenesteydelser leveres, afhængigt af, om de leveres til en afgiftspligtig [34] eller ikke-afgiftspligtig person, er der efter min opfattelse i princippet ingen risiko for dobbelt afgiftspåligning [35]. Under alle omstændigheder er der ingen holdepunkter for, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser faktisk har været genstand for dobbelt afgiftspåligning.

30 – Der kan ikke ses bort fra, at den omhandlede lovbestemmelse [sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e)] *ikke* indeholdt udtrykket afgiftspligtig person »der handler i denne egenskab«. Domstolen lagde således specifikt dette til grund i præmis 29 i dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), og dette forenklede i vidt omfang Domstolens opgave i den pågældende sag. Det var imidlertid Domstolens endelige konstatering, at »den, der køber konsulentbistand, som præsteres af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for disse direktivers anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.« Jeg ser ingen grund til at anlægge en anden vurdering i den foreliggende sag trods EU-lovgivers lidt uheldige affattelse af både momsdirektivets artikel 43 og artikel 44.

31 – Jf. ligeledes 19. betragtning til gennemførelsesforordningen, hvori det er anført, at »når ydelser leveret til en afgiftspligtig person er til privat brug, herunder for kundens personale, kan den afgiftspligtige person ikke betragtes som handlende i sin egenskab af afgiftspligtig person.«

32 – Medmindre vedkommende har fået andet oplyst.

33 – Det samme ræsonnement gælder for så vidt angår WTL's anbringende om, at selskabet ikke meddelte et momsregistreringsnummer i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 55, da det ikke er en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«. Gennemførelsesforordningens artikel 55 skal ligeledes fortolkes i lyset af momsdirektivets artikel 44.

34 – Som defineret i momsdirektivets artikel 43.

35 – I denne forbindelse har Det Forenede Kongeriges regering i sit svar på et spørgsmål fra Domstolen anført, at risikoen for dobbelt afgiftspåligning følger af modstridende fortolkninger af de bestemmelser, der anvendes, og den eneste måde, hvorpå dette problem kan overvindes. er ved en ensartet fortolkning af bestemmelserne. Den spanske regering har i sit svar på et spørgsmål fra Domstolen anført, at en kombineret (og systematisk) fortolkning af momsdirektivets artikel 43 og 44, af fjerde betragtning til direktiv 2008/8 og gennemførelsesforordningens artikel 19 sikrer, at der ikke er nogen mulighed for dobbelt afgiftspåligning. Irland har i sit svar på et spørgsmål fra Domstolen ligeledes anført, at når en kunde har ret i sin vurdering af, om de modtagne tjenesteydelser er erhvervet i forbindelse med dennes afgiftspligtige virksomhed, herunder når der er tale om en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel momsdirektivets 43, bør der ikke ske dobbelt afgiftspåligning.

67. Efter min opfattelse har WTL ikke godtgjort, at selskabet har været genstand for forskelsbehandling, eller at princippet om afgiftsneutralitet – som er kernen i momssystemet – er blevet tilsidesat. WTL befinder sig ikke i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en privat investor, da der er enighed om, at de omhandlede ydelser anvendes til ikke-økonomisk *erhvervsmæssig* virksomhed [36]. Det følger af fast retspraksis, at indgående moms på udgifter afholdt af en afgiftspligtig person i forbindelse med ikke-økonomisk virksomhed ikke kan give fradragsret. Når en afgiftspligtig person endvidere samtidig udøver økonomisk og ikke-økonomisk virksomhed, kan der kun foretages fradrag af moms i det omfang, disse udgifter kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [37].

68. Domstolen har i præmis 30 i dom af 3. juli 2019, The Chancellor, Masters og Scholars ved University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), således for nylig fastslået følgende: »Virksomhed, der består i at investere gaver og donationer, samt omkostninger i forbindelse med denne investeringsvirksomhed skal i momsmæssig henseende behandles på samme måde som den ikke-økonomiske virksomhed, som modtagelsen heraf og omkostninger i forbindelse hermed udgør. For University of Cambridge udgør en sådan investeringsvirksomhed således ikke alene et middel til at generere indtægter – ligesom en privat investor – fra de modtagne gaver og donationer, men er tillige en aktivitet, som er direkte knyttet til modtagelsen heraf, hvorfor den blot finder sted i direkte forlængelse af denne ikke-økonomiske virksomhed. Indgående moms på omkostninger i tilknytning til denne investeringsvirksomhed kan derfor heller ikke fradrages.«

69. Henset til samtlige ovenstående betragtninger finder jeg, at det første spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 44 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i denne bestemmelse i direktivet, når denne person, som driver ikke-økonomisk virksomhed, der består i køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af en velgørende fonds midler, erhverver investeringsforvaltningsydelser fra en person uden for Unionen udelukkende med henblik på sådan virksomhed.

VIII. Det andet spørgsmål

70. Henset til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål er det efter min opfattelse ufornødent at besvare det andet spørgsmål. Da det endvidere er ubestridt, at WTL er en afgiftspligtig person, mener jeg ikke, og det er i øvrigt ikke blevet gjort gældende af nogen af procesdeltagerne i den foreliggende sag for Domstolen, at momsdirektivets artikel 45, der vedrører leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person, finder anvendelse på WTL.

36 – Kommissionen har i sit svar på et spørgsmål fra Domstolen anført, at WTL »ikke er en privatperson, men en enhed, der har valgt at blive momsregistreret. WTL behandles på samme måde som enhver anden skattepligtig person (eller enhver ikke-skattepligtig juridisk person, der er momsregistreret). Dette indebærer, at selskabet er omfattet af de gældende regler om leveringsstedet, som finder anvendelse på transaktioner mellem virksomheder. Kun i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person modtager ydelser, som af dennes personale anvendes til privat forbrug (eller af en afgiftspligtig fysisk person), finder reglerne for transaktioner mellem virksomheder anvendelse. De omhandlede ydelser, som modtages af [WTL], er ikke til en persons private forbrug. Det er fuldt ud foreneligt med ligebehandlingsprincippet, at det kun er enkeltpersoners private forbrug, der er omfattet af de sidstnævnte regler.«

37 – Jf. dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30 og 31). Jf. ligeledes dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 36 og 37), og af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

IX. Forslag til afgørelse

71. Jeg foreslår derfor, at de af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)), Det Forenede Kongerige) forelagte spørgsmål besvares således:

»Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal anses for »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i denne bestemmelse i direktivet, når denne person, som driver ikke-økonomisk virksomhed, der består i køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af en velgørende fonds midler, erhverver investeringsforvaltningsydelser fra en person uden for Unionen udelukkende med henblik på sådan virksomhed.«