Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GERARD HOGAN
25 päivänä kesäkuuta 2020[1]

Asia C-459/19

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaalijaosto, Yhdistynyt kuningaskunta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – 43, 44 ja 45 artikla – Tässä ominaisuudessaan toimivalle verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikka – Sijoitustenhoitopalveluiden, joita hyväntekeväisyysjärjestö vastaanottaa ammattimaista muuta kuin liiketoimintaa varten Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneilta suorittajilta, suorituspaikka

I Johdanto

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee muun muassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,[2] sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY[3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 artiklan tulkintaa.

2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa vastakkain ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (jäljempänä HMRC) ja verovelvollinen Wellcome Trust Ltd (jäljempänä WTL) ja joka koskee WTL:n Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneilta suorittajilta vastaanottamien sijoitustenhoitopalvelujen suorituspaikkaa.[4]

3. WTL on pitkään toiminut hyväntekeväisyysjärjestö, joka saa erittäin suuria lahjoituksia. WTL käyttää odotetusti sijoitustenhoitajien palveluja apuna tämän suuren lahjoituksista koostuvan varallisuuden hoidossa. Lahjoituksista saatavat vuotuiset tulot ovat erittäin huomattavat, ja WTL jakaa nämä tulot avustuksina lääketieteelliseen ja farmaseuttiseen tutkimukseen.

4. Tässä yhteydessä WTL käytti unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden suorittajien sijoitustenhoitopalveluja tiettyihin sijoitustoimiin, joita unionin tuomioistuin on jo pitänyt WTL:ää koskevassa asiassa arvonlisäverotuksen kannalta muuna kuin liiketoimintana.[5] Asiassa on riidatonta, että WTL ei käyttänyt näitä palveluja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 EUVL 2008, L 44, s. 11.

4 Pääasian oikeudenkäynnissä riidanalainen arvonlisäveron määrä on 13 113 822,00 Englannin puntaa (GBP) (n. 14 530 000,00 euroa). WTL vaatii ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista sellaisten palvelujen osalta, joita unionin ulkopuolelle sijoittautuneet suorittajat ovat suorittaneet sen sijoitusten yhteydessä.

5 Ks. tuomio 20.6.1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; jäljempänä tuomio Wellcome Trust).

tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, lähinnä koska se oli yksinkertaisesti sijoittaja eikä arvopaperikauppaa elinkeinonaan harjoittava toimija. Samoin on riidatonta, että WTL *ei* ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu ”tässä ominaisuudessaan” toimiva verovelvollinen, kun se osallistuu itse sijoitustoimintaan.

5. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen keskeinen kysymys koskee sitä, onko WTL tällaisissa olosuhteissa siitä huolimatta arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu ”verovelvollinen, *joka toimii tässä ominaisuudessaan*”, vaikka se ei ole tällainen 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan kannalta. Tähän kysymykseen vastaaminen on tarpeen, jotta voidaan määrittää kyseisten palvelujen suorituspaikka ja se, oliko WTL tosiasiallisesti velvollinen maksamaan arvonlisäveroa näistä palveluista.

6. Tähän kysymykseen vastatessaan unionin tuomioistuimen on muun muassa ratkaistava, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ilmaisulla ”tässä ominaisuudessaan” ja 44 artiklan vastaavalla ilmaisulla sama merkitys. Ensin on kuitenkin syytä esittää asiaa koskevat oikeussäännöt.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Euroopan unionin oikeus

7. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

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

– –”

8. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –”

9. Arvonlisäverodirektiivin V osaston 3 luvun otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”.

10. Tämän luvun 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Määritelmät”, sisältyvässä 43 artiklassa 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.”

11. Saman luvun 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, säädetään seuraavaa:

”44 artikla

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.

45 artikla

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.” [6]

12. Arvonlisäverodirektiivin XI osastoon, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, sisältyvässä 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, – – jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.” [7]

13. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 [8] (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 19 artiklassa, jonka otsikko on ”Hankkijan ominaisuus”, säädetään seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112/EY 44 ja 45 artiklan mukaisia palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovellettaessa verovelvollista tai sellaista oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen mutta joka katsotaan sellaiseksi[, pidetään, kun se] vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, mukaan lukien tämän henkilöstön yksityiskäyttö, – – 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.

6 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”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”. Direktiivin 2008/8 johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan, että ”kun palveluja suoritetaan muille kuin verovelvollisille henkilöille, yleisenä sääntönä olisi oltava edelleen, että palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on”.

7 Ks. direktiivin 2008/8 johdanto-osan seitsemäs perustelukappale, jossa todetaan, että ”kun verovelvollinen vastaanottaa palveluja henkilöltä, joka ei ole sijoittautunut samaan jäsenvaltioon, käännetyn verovelvollisuusjärjestelmän olisi oltava tietyissä tapauksissa pakollinen, mikä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen olisi itse laskettava hankkimalleen palvelulle asianmukainen arvonlisäveron määrä”.

8 EUVL 2011, L 77, s. 1.

Jos yksi ja sama palvelu on tarkoitettu sekä yksityiskäyttöön, mukaan lukien hankkijan henkilöstön yksityiskäyttö, että liiketoiminnan käyttöön, tämän palvelun suorittaminen kuuluu yksinomaan direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamisalaan edellyttäen, että väärinkäyttöä ei esiinny.”

B Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

14. Asian kannalta merkitykselliset suorituspaikkaa koskevat säännökset on pantu täytäntöön Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudessa vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä VATA) 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 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 neuvoston direktiivin 2006/112/EY 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.”

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

15. 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, juhla- ja kokouspalvelua ja kiinteistöjen vuokrausta, joiden osalta se on rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten. WTL:n sijoitustulot kertyvät pääosin ulkomaisista sijoituksista, joiden yhteydessä WTL vastaanottaa sijoitustenhoitopalveluja unioniin ja sen ulkopuolelle sijoittautuneilta yrityksiltä. Suurin osa WTL:n jakamista avustuksista rahoitetaan sijoitustuloilla, kuten olen edellä jo todennut.

16. Oikeuskäytännössä eli tuomiossa Wellcome Trust katsottiin, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY[9] (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudellisen toiminnan (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa liiketoiminnan) käsitteeseen ei sisälly toiminta, joka koostuu siitä, että edunvalvoja (trustee) myy osakkeita ja muita arvopapereita osana hyväntekeväisyystrustin omaisuuden hallintoa.

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi ennakkoratkaisupyynnössään, että tuomion Wellcome Trust seurauksena WTL:ltä evättiin oikeus saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero kaikkien niiden sijoitustenhoitopalveluista aiheutuneiden kustannusten osalta, jotka liittyivät sen unionin ulkopuolisiin sijoituksiin.

18. WTL ja HMRC ovat yhtä mieltä siitä, että WTL:n toiminta ei eroa olennaisesti siitä, jota tarkasteltiin tuomiossa Wellcome Trust. Lisäksi, kun WTL hankki kyseisiä sijoitustenhoitopalveluja unionin ulkopuolisilta palvelun suorittajilta, se käytti niitä yksinomaan ammattimaiseen (ts. ei täysin yksityiseen) toimintaansa, joka ei ole liiketoimintaa. Se ei ilmoittanut arvonlisäverotunnistettaan kenellekään niistä palvelujen suorittajista, joilta näitä palveluja hankittiin. WTL ja HMRC ovat yhtä mieltä myös siitä, että WTL on arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen ja että sen harjoittama muu kuin liiketoiminta ei kuitenkaan ole yksityistä toimintaa vaan se on ammattimaista. Samoin on riidatonta, että WTL ei käyttänyt kyseisiä palveluja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuihin verollisiin palvelujen suorituksiin.

19. WTL:n perussäännön mukaan WTL:n on otettava toiminnassaan huomioon ensiarvoisesti trustin asema hyväntekeväisyysjärjestönä, eikä se saa muun muassa käydä kauppaa elinkeinonaan.

20. Vuodesta 2010 eteenpäin WTL tilitti arvonlisäveron kyseisistä palveluista käännetyn veronmaksuvelvollisuuden[10] mukaisesti sillä perusteella, että palvelujen suorituspaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

21. WTL teki huhtikuun 2016 ja kesäkuun 2017 väliseltä ajalta VATA:n 80 §:n säännösten mukaiset arvonlisäveron palauttamisvaatimukset, koska se katsoi tilittäneensä kyseisten palvelujen osalta liikaa ostoihin sisältyviä veroja sillä perusteella, että tuomion Wellcome Trust mukaan WTL on arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen mutta ei saman direktiivin 44 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan, kun se harjoittaa sijoitustoimintaa, joka ei olennaisesti eroa unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa tarkastelemasta toiminnasta.

22. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) totesi 10.10.2018 antamassaan tuomiossa,[11] että kyseiset palvelut eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan soveltamisalaan, koska ilmaus ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” tosiasiallisesti sulkee WTL:n sen soveltamisalan ulkopuolelle. Kyseisen tuomioistuimen mukaan palvelusuoritusten (jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 46–59 a artiklan erityisten säännösten soveltamisalaan) ei välttämättä tarvitse kuulua joko arvonlisäverodirektiivin 44 tai 45 artiklan soveltamisalaan. First-tier Tribunal (Tax Chamber) katsoi, että tästä ei aiheudu mitään oikeudellista epävarmuutta, koska täytäntöönpanoasetuksen 18 artiklan mukaan suorittaja voi päätellä siitä, onko hankkija ilmoittanut sille arvonlisäverotunnisteensa, onko sen sovellettava palvelusuorituksiinsa arvonlisäveroa vai ei.

9 EYVL 1977, L 145, s. 1.

10 Ks. arvonlisäverodirektiivin 196 artikla.

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

First-tier Tribunal (Tax Chamber) myös totesi, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan täytäntöön panemiseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa annettu VATA:n 7A §, jonka nojalla suorituspaikaksi määritettiin Yhdistynyt kuningaskunta sillä perusteella, että WTL on ammattimaisesti toimiva verovelvollinen, on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan vastainen.

23. HMRC valitti 15.2.2019 First-tier Tribunalin (Tax Chamber) tuomiosta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaalijaosto, Yhdistynyt kuningaskunta).

24. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan keskeinen kysymys, jota unionin tuomioistuimen on käsiteltävä, on se, voidaanko WTL:n tällaisissa olosuhteissa katsoa toimivan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettuna ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

25. HMRC väitti, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sovelletaan erityisesti ensinnäkin kyseisen säännöksen ja siihen liittyvien säännösten sanamuodon ja tavoitteen perusteella ja toiseksi sen perusteella, että oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä suorituspaikan on oltava yksilöitävissä. Koska 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 HMRC:n mukaan, että on sovellettava 44 artiklaa.

26. WTL väitti, että koska se ei ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, joka toimii ”tässä ominaisuudessaan”, se ei myöskään ole saman direktiivin 44 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen, ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

27. Tässä tilanteessa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) päätti 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 sijoitustenhoitopalveluja, 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 44 eikä 45 artiklaa?”

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

28. Kirjallisia huomautuksia Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) ennakkoratkaisukysymyksistä esittivät WTL, Irlanti, Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja Euroopan komissio.

29. Kirjallisen menettelyn päätteeksi unionin tuomioistuin katsoi 24.3.2020 tekemässään päätöksessä, että menettelyn osapuolille oli tarpeen esittää useita kysymyksiä. Osapuolet noudattivat pyyntöä ja vastasivat näihin kysymyksiin unionin tuomioistuimen asettamassa määräajassa.

V Unionin tuomioistuimen toimivalta

30. Yhdistynyt kuningaskunta erosi Euroopan unionista 31.1.2020 keskiyöllä (CET). Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamista Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä koskevan sopimuksen (jäljempänä erosopimus) 86 artiklan 2 kohdan mukaisesti unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden, sellaisena kuin se on määritelty kyseisen sopimuksen 126 artiklassa, päättymistä, joka tapahtuu lähtökohtaisesti 31.12.2020.

31. Lisäksi erosopimuksen 89 artiklan mukaan tuomiot, jotka unionin tuomioistuin antaa siirtymäkauden päättymisen jälkeen, sitovat kaikilta osiltaan Yhdistynyttä kuningaskuntaa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

32. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 13.6.2019. Unionin tuomioistuin on siten toimivaltainen antamaan siltä pyydetyn ennakkoratkaisun, ja unionin tuomioistuimen tässä menettelyssä antama tuomio sitoo Upper Tribunalia (Tax and Chancery Chamber).

VI Alustavat huomautukset

A Asia C-155/94, Wellcome Trust

33. Kuten olen edellä jo todennut, tämä ennakkoratkaisupyyntö juontaa juurensa tuomiosta Wellcome Trust ja arvonlisäverodirektiivin muuttamisesta direktiivin 2008/8 2 artiklalla 1.1.2010 alkaen.

34. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että verovelvollisen on toimittava ”tässä ominaisuudessaan”, jotta liiketoimen voidaan katsoa olevan arvonlisäveron alainen.[12]

35. Niinpä tuomiossa Wellcome Trust katsottiin, että WTL:n sijoitustoiminnot,[13] jotka koostuivat olennaisilta osiltaan osakkeiden ja muiden arvopapereiden hankinnasta ja luovutuksesta, joilla pyritään maksimoimaan pääomasta saatavia ja lääketieteellisen tutkimuksen edistämiseen käytettäviksi tarkoitettuja osinkoja ja tuottoja, eivät olleet kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua ”taloudellista toimintaa” (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”liiketoimintaa”). Koska WTL ei voinut harjoittaa liiketoimintaa, kyseisessä tuomiossa katsottiin, että ”riippumatta kysymyksestä sen selvittämiseksi, onko kyseinen toiminta samankaltaista kuin sijoitustrustin tai eläkelaitoksen toiminta, on tehtävä se johtopäätös, että trustin, joka on – – senkaltaisessa tilanteessa, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuvaillut, on katsottava rajoittuvan hoitamaan portfolio-sijoituksiaan yksityisen sijoittajan tavoin”.[14] Mainitun tuomion 41 kohdassa siten todettiin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellisen toiminnan käsitettä on tulkittava siinä merkityksessä, että siihen *ei* sisälly toiminta, joka koostuu siitä, että edunvalvoja (trustee) myy osakkeita ja muita arvopapereita osana hyväntekeväisyystrustin omaisuuden hallintoa.

12 Tuomio 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 16 kohta). Verovelvollinen toimii ”verovelvollisena tässä ominaisuudessaan” tehdessään liiketoimia veronalaisen toimintansa piirissä (ks. tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 42 kohta). Verovelvollinen, joka tekee tällaisen toimen yksityishenkilönä, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa. Tästä syystä verovelvollisen yksityishenkilönä tekemä toimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan (ks. tuomio 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 17 ja 18 kohta).

13 Jotka eivät olennaisesti eroa sen nykyisistä toiminnoista.

14 Ks. tuomion Wellcome Trust 36 kohta.

36. Lisäksi 29.4.2004 annetusta tuomiosta EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 60–70 kohta), jossa viitattiin tuomioon Wellcome Trust, ilmenee, että pelkästä osakkeiden ja muiden vaihdantakelpoisten arvopapereiden – kuten sijoitusrahasto-osuuksien – myynnistä muodostuva toiminta ja sijoitusrahastoihin tehdyistä sijoituksista saatava tuotto eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Samoin on selvää, etteivät tällaiset liiketoimet ole liiketoimintaa, jota verovelvollinen harjoittaa tässä ominaisuudessaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.[15]

B Direktiivi 2008/8

37. Unionin tuomioistuin totesi 13.3.2019 antamansa tuomion Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) 28 ja 29 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin säännösten, joilla määritetään palvelujen suoritusten verotuspaikka, tavoitteena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen.[16]

38. Ennen direktiivin 2008/8 2 artiklan (jolla muutettiin arvonlisäverodirektiivin V osaston 3 lukua) voimaantuloa 1.1.2010 palvelujen suorituspaikkana pidettiin, tuolloin voimassa olleen arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan mukaisesti, muun muassa *paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka*. Kuten komissio huomautuksissaan totesi, tätä sääntöä sovellettiin palvelujen vastaanottajan henkilöllisyydestä tai luonteesta riippumatta.

39. Direktiivin 2008/8 2 artiklalla tehtyjen muutosten jälkeen paikkaa, jossa palvelu katsotaan suoritetun, koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten taustalla oleva logiikka on se, että palveluja olisi verotettava mahdollisuuksien mukaan kulutuspaikassa.[17]

40. Direktiivin 2008/8 2 artiklalla arvonlisäverodirektiivin V osaston 3 lukuun tehtyjen muutosten, etenkin palvelujen suorituspaikkaa koskevien, seurauksena WTL tilitti arvonlisäveroa määristä, jotka se oli maksanut unionin ulkopuolelle sijoittautuneiden sijoitustenhoitajien palveluista arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetyn käännetyn veromaksuvelvollisuuden mukaisesti sillä perusteella, että näiden palvelujen suorituspaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.[18] Näissä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevissa säännöksissä viitataan erityisesti arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan.

41. Pääasian oikeudenkäynnissä WTL vaatii nyt maksamiensa arvonlisäveron määrien palauttamista. Unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa WTL väittää, että Yhdistynyt kuningaskunta on pannut arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan virheellisesti täytäntöön VATA:n 7A §:ssä, koska vaikka arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan sisältyy nimenomaisesti verovelvollisen ominaisuutta koskeva selvä arviointiperuste, jossa erotetaan liiketoiminta ja muu kuin liiketoiminta, VATA:n 7A §:ssä tehdään täysin toisenlainen erottelu, nimittäin yksityiskäytön ja ammattimaisen käytön välillä, mille ei ole perustaa arvonlisäverodirektiivissä.

15 Ks. myös tuomion 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687) 30 kohta, jossa unionin tuomioistuin totesi, että muu kuin taloudellinen toiminta ei kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan.

16 Ks. myös tuomio 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, 32 kohta).

17 Ks. direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmas perustelukappale, jonka mukaan ”kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Vaikka palvelujen suorituspaikkaa koskevaa yleistä sääntöä muutettaisiin tällä tavalla, tietyt poikkeukset tästä yleisestä säännöstä olisivat kuitenkin edelleen tarpeen hallinnollisista ja poliittisista syistä”.

18 On syytä huomata, ettei ennakkoratkaisupyynnössä ole viitteitä siitä, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevien palvelujen kulutuspaikka olisi jossain muualla kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vaikka se ei käykään ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä, on oletettava, että WTL:n liiketoiminnan kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

42. WTL:n mukaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan sisältyvä ilmaus ”verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan” edellyttää, että palvelujen vastaanottaja käyttää näitä palveluja liiketoiminnassaan. Tältä osin WTL viittaa siihen, että tuomiossa Wellcome Trust katsottiin, että sijoitustoimintaansa harjoittaessaan WTL ei ollut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”. [19]

43. Aluksi voidaan todeta, ettei WTL väitä, että siihen sovellettaisiin jotain arvonlisäverodirektiivin 3 luvun 3 jaksoon ja 46–59 a artiklaan sisältyvistä suorituspaikkaa koskevista ”erityisistä säännöksistä”. [20]

44. Tässä ratkaisuehdotuksessa on näin ollen tarpeen keskittyä sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaan sisältyviin palvelujen suorituspaikan määritelmiin ja saman direktiivin 44 ja 45 artiklaan sisältyviin palvelujen suorituspaikkaa koskeviin yleissääntöihin.

VII Ensimmäinen kysymys

45. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan palvelujen suorituspaikkaa koskevaa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ja määrittämään lähinnä, onko WTL:n kaltaista verovelvollista, joka harjoittaa lähinnä ammattimaista muuta kuin liiketoimintaa, pidettävä ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”, kun se hankkii kolmansista maista palveluja tätä toimintaa varten.

A Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

46. WTL:n mukaan ilmaisu ”verovelvolliselle, joka *toimii tässä ominaisuudessaan*” edellyttää sellaisten verovelvollisten, jotka toimivat taloudellisessa ominaisuudessa, ja sellaisten verovelvollisten, jotka toimivat muussa kuin taloudellisessa ominaisuudessa, erottelua. Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ei siten sen selkeän sanamuodon perusteella sovelleta WTL:ään, kun se hankkii palveluja yksinomaan muuta kuin liiketoimintaansa varten kolmansiin maihin sijoittautuneilta palvelun suorittajilta.

47. WTL katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 43 artikla ei muuta tätä tilannetta, koska kyseisellä säännöksellä ainoastaan selvennetään, että verovelvollisella, joka harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa, on aina verovelvollisen asema: siinä ei oleteta palvelujen vastaanottajan toimivan verovelvollisen ominaisuudessa. WTL korostaa, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaan ei sisälly ilmaisua ”toimii tässä ominaisuudessaan”. Kyseinen säännös koskee siten pelkästään asemaa, eikä siihen sisälly ominaisuutta koskevaa arviointiperustetta. Koska arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan sisältyy ilmaisu ”toimii tässä ominaisuudessaan”, WTL väittää, että unionin lainsäätäjä sisällytti kyseiseen säännökseen ominaisuutta koskevan arviointiperusteen. WTL myös väittää, että täytäntöönpanoasetuksen 18 ja 55 artiklan mukaan silloin, jos verovelvollinen ei toimi tässä ominaisuudessaan eikä toimita arvonlisäverotunnistettaan palvelujen suorittajille, näillä suorittajilla on lainsäädännön nojalla oikeus periä arvonlisäveroa siinä valtiossa, johon ne ovat sijoittautuneet. Tähän liittyy kaksinkertaisen verotuksen riski, jos vastaanottajana olevan verovelvollisen jäsenvaltion veroviranomaiset pyrkivät kantamaan veroa samoista palvelusuorituksista.

19 Ks. ennakkoratkaisupyynnön 19 kohdan ii alakohta ja WTL:n unionin tuomioistuimelle esittämien kirjallisten huomautusten 7 kohta.

20 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa todetaan, että ”tietyissä tilanteissa sekä verovelvollisille että muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevat yleiset säännöt eivät ole sovellettavissa, vaan niiden sijasta olisi sovellettava erityisiä poikkeuksia. Näiden poikkeusten olisi pääsääntöisesti perustuttava olemassa oleville kriteereille ja noudatettava periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan kulutuspaikassa, aiheuttamatta kuitenkaan suhteetonta hallinnollista taakkaa tietyille kauppiaille”.

48. WTL myös katsoo, ettei täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklasta voida päätellä, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan kannalta WTL:ää on pidettävä ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”, koska 19 artiklassa ei nimenomaisesti säädetä, että yksityiskäyttöä koskeva poissulkemisperuste on keskeisen ilmauksen ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” tyhjentävä ja poissulkeva ilmentymä.

49. Lisäksi WTL katsoo, että mitä tahansa arvonlisäverodirektiivin 43 ja 44 artiklan tulkintaa, jossa se asetetaan toisenlaiseen asemaan kuin yksityinen sijoittaja, olisi vaikea sovittaa yhteen tuomion Wellcome Trust kanssa. Se asettaisi WTL:n ainutlaatuisen epäoikeudenmukaiseen asemaan, koska tällainen tulkinta edellyttäisi, että WTL tilittää itse arvonlisäveroa ikään kuin se harjoittaisi liiketoimintaa, mutta se ei voisi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa sillä perusteella, että se harjoittaa yksityishenkilön toimintaan rinnastettavaa toimintaa. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole mitään viitteitä siitä, että hyväntekeväisyysjärjestöjä oli tarkoitus rangaista tällä tavalla.

50. Kaikki muut ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet katsovat, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa on tulkittava siten, että WTL:n kaltaista verovelvollista, joka harjoittaa ammattimaista muuta kuin liiketoimintaa, on pidettävä ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”, kun se hankkii kolmansista maista palveluja tätä toimintaa varten.

B Asian tarkastelu

51. Ensimmäisen kysymyksen painopiste on ilmaisun ”verovelvolliselle, *joka toimii tässä ominaisuudessaan*” käytössä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa ja siinä, seuraako juuri muotoilun ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” – jota käytetään myös muissa arvonlisäverodirektiivin säännöksissä – sisällyttämisestä se, ettei WTL kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan ja ettei sen edellytetä tilittävän arvonlisäveroa sijoitustenhoitopalveluista, joita kolmansiin maihin sijoittautuneet suorittajat ovat sille suorittaneet. WTL väittää lähinnä, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sovelletaan ainoastaan verovelvollisiin, jotka hankkivat palveluja veronalaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia varten, ja että tätä säännöstä *ei* sovelleta, kun verovelvollinen vastaanottaa sijoitustenhoitopalveluja kolmansiin maihin sijoittautuneilta henkilöiltä ammattimaista toimintaansa, joka ei ole liiketoimintaa, varten.

52. Unionin tuomioistuin totesi 13.3.2019 antamansa tuomion Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) 20 ja 21 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklassa on yleissääntö palvelujen suorituksen verotuksellisen liittymäkohdan paikan määrittämiseksi, kun taas saman direktiivin 46–59 a artiklassa on eräitä erityisiä liittymiä. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan ei voida katsoa olevan ensisijaisia suhteessa saman direktiivin 46–59 a artiklaan. On kulloinkin selvitettävä, kuuluuko tilanne kyseisen direktiivin 46–59 a artiklassa erikseen mainittuihin tilanteisiin. Ratkaisevaa on kuitenkin, että unionin tuomioistuin katsoi, että jos näin ei ole, tilanne kuuluu arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan soveltamisalaan.

53. On riidatonta, ettei arvonlisäverodirektiivin 46–59 a artiklaa voida soveltaa pääasiaan. Mainitusta 13.3.2019 annetusta tuomiosta Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) ilmenee siten, että on näin ollen voitava soveltaa joko arvonlisäverodirektiivin 44 tai 45 artiklaa. WTL kuitenkin väittää, ettei kyseessä oleviin suorituksiin sovelleta arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sen enempää kuin sen

45 artiklaakaan. [21]

54. En ole tästä samaa mieltä.

55. Kuten edellä totesin, arvonlisäverodirektiivin 43–45 artiklan nykyinen versio sisällytettiin arvonlisäverodirektiiviin direktiivin 2008/8 2 artiklalla. Kun otetaan huomioon unionin oikeusjärjestyksen yhtenäisyyttä ja johdonmukaisuutta koskevat vaatimukset, arvonlisäverodirektiivissä ja direktiivissä 2008/8 käytetyillä käsitteillä on, ainakin lähtökohtaisesti, oltava sama merkitys, ellei unionin lainsäätäjä ole tietyn lainsäädännön yhteydessä nimenomaisesti ilmaissut toisenlaista tahtoa. [22] Tämän perusteella tässä ominaisuudessaan toimivan verovelvollisen käsitteellä on oltava arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 44 artiklassa, kuten WTL väittää, sama merkitys ja vaikutus.

56. Tällaista arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan tulkintaa, jossa keskitytään tässä ominaisuudessaan toimimisen käsitteeseen irrallaan sitä ympäröivistä ilmaisuista, ei kuitenkaan voida mielestäni hyväksyä. [23] Vaikka, kuten juuri edellä totesin, yleisenä olettamana on, että sanoilla ja ilmaisuilla, sellaisina kuin ne esiintyvät tietyn direktiivin eri säännöksissä, olisi yleisesti oltava sama merkitys, tämä ei voi tapahtua asiayhteyttä koskevan perustavamman säännön kustannuksella. Sanat ja ilmaisut saavat väistämättä väriä ja merkitystä niitä ympäröivistä sanoista ja etenkin siitä erityisestä asiayhteydestä, jossa niitä käytetään. Perimmäinen syyni siihen, etten voi hyväksyä WTL:n väitettä, on näin ollen se, ettei siinä oteta huomioon sitä nimenomaista asiayhteyttä, jossa sanoja käytetään, ja sillä lainsäädännöllä tavoiteltua päämäärää, jonka osa ne ovat. [24]

57. Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla sisältyy palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskeviin uusiin sääntöihin, jotka otettiin käyttöön direktiivillä 2008/8 näiden sääntöjen nykyaikaistamiseksi ja yksinkertaistamiseksi, ja kyseistä säännöstä on luettava ja tulkittava tässä erityisessä asiayhteydessä. [25] Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ei nähdäkseni voida lukea irrallaan saman direktiivin 43 artiklan sisällöstä ja erottaa siitä.

21 Irlannin mukaan tällainen lähestymistapa olisi ilmiselvästi sen oikeusvarmuutta koskevan tavoitteen vastainen, johon arvonlisäverodirektiivin suorituspaikkaa koskevilla säännöillä pyritään, ja ristiriidassa sen vaatimuksen kanssa, että suorituksen on kuuluttava jonkin näistä säännöistä alaan. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että yksikään suorituspaikkaa koskevista artikloista ei tue näkemystä, jonka mukaan verovelvolliselle, joka ei toimi yksinomaan yksityisessä ominaisuudessa vaan ammattimaisesti (ts. WTL:n kaltainen henkilö), suoritettujen palvelujen suorituspaikka voi olla paikka, johon suorittaja on sijoittautunut. Kyseisen hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 43, 44 ja 45 artikla tai täytäntöönpanoasetuksen 19 artikla eivät tue tällaista näkemystä. Se huomauttaa, että WTL itsekään ei mainitse mitään arvonlisäverodirektiivin, täytäntöönpanoasetuksen tai oikeuskäytännön kohtaa, joka tukisi tällaista päätelmää. WTL:n kanta, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa ei sovelleta sen vastaanottamiin palveluihin, tarkoittaa näin ollen, että kun WTL vastaanottaa palveluja toisesta jäsenvaltiosta, suorituspaikka ei ole Yhdistynyt kuningaskunta eikä mikään muukaan jäsenvaltio. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tästä seuraava verottamatta jääminen on vastakohta sille, mitä suorituspaikkaa koskevilla säännöillä pyritään saavuttamaan.

22 Ks. analogisesti tuomio 31.5.2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, 28–34 kohta). Ks. arvonlisäveron yhteydessä tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, 37 kohta). Ks. myös 22.10.2009 annetun tuomion Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647) 31 kohta, jossa unionin tuomioistuin totesi, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän asianmukainen toiminta ja sen yhdenmukainen tulkinta edellyttävät, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viidennessä luetelmakohdassa ja 13 artiklan B kohdan a alakohdassa olevia käsitteitä ”vakuutustoiminta” ja ”jälleenvakuutustoiminta” ei määritellä eri tavalla sen mukaan, kummassako säännöksessä niitä käytetään. On kuitenkin syytä korostaa, että saman tuomion 32 kohdassa unionin tuomioistuin myös totesi, että ”kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viidennessä luetelmakohdassa mainitut palvelujen suoritukset ovat nimittäin yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tulkittava yhdenmukaisesti *toisistaan poikkeavista tulkinnoista johtuvan kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen välttämiseksi*”. Kursivointi tässä. Yhdenmukaisen tulkinnan edellytys ei mielestäni ole itsetarkoitus, vaan sen ohjenuorana toimii pikemminkin kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen välttämistä koskeva yleisperiaate.

23 On syytä huomata, että komissio itse on viitannut ilmaisun ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” käyttöön arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa ”kömpelönä”. Totean, ettei tämä ongelma rajoitu arvonlisäverodirektiivin englanninkieliseen versioon. Sama ongelma tulee siten esille esimerkiksi ranskankielisessä (agissant en tant que tel), italiankielisessä (che agisce in quanto tale), portugalinkielisessä (agindo nessa qualidade), espanjankielisessä (que actúe como tal) ja saksankielisessä versiossa (als solcher – – erbringt/als solcher handelt).

24 Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 41 kohta). Kyseisen tuomion 50 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan kaltaisella säännöksellä määritetään palvelujen verotuspaikka nimeämällä verotuksellinen liittymäkohta ja sillä siten rajoitetaan jäsenvaltioiden toimivaltaa.

25 Ks. direktiivin 2008/8 johdanto-osan toinen perustelukappale.

58. Tältä osin on tärkeää huomata, että arvonlisäverodirektiivin 43 artikla sisältää kaksi erityistä säännöstä, jotka koskevat fiktiota siitä, ketä pidetään verovelvollisena. Ensinnäkin siinä pidetään henkilöä verovelvollisena *kaikkien* hänelle suoritettujen palvelujen osalta (riippumatta siitä, olisivatko ne *muutoin* 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja veronalaisia palveluja vai eivät). Toiseksi siinä pidetään verovelvollisena arvonlisäverotusta varten rekisteröityä *oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen* (kuten WTL:ää), mutta *ainoastaan* palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen soveltamiseksi, vaikka henkilöä ei muutoin pidettäisikään verovelvollisena.[26] Molemmissa tapauksissa 43 artiklaan sisältyvien fiktiosäännösten soveltamisala on rajattu. Ne on ilmaistu siten, että niissä ei määritetä tätä fiktiota *kaikkiin* tarkoituksiin vaan pelkästään palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen soveltamista varten. Tässä yhteydessä on mielestäni otettava huomioon tällaisen fiktiosäännöksen keinotekoisuus: tässä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 2 kohta on todellisuudessa lainsäädännön valmistelun kätevä väline, jossa unionin lainsäätäjä on säätänyt, että palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä, joita sovelletaan tavallisiin verovelvollisiin, sovelletaan tässä tapauksessa myös arvonlisäverotusta varten rekisteröityihin oikeushenkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia.

59. ”Verovelvolliselle”, sellaisena kuin se määritellään erityisesti arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa, suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevat yleissäännöt sisältyvät siten arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan, ja ”henkilölle, joka ei ole verovelvollinen”,[27] suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevat yleissäännöt 45 artiklaan. Mielestäni ei voida sivuuttaa näitä arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaan sisältyviä ratkaisevia määritelmiä sille, kuka on ”verovelvollinen”, kun on kyse saman direktiivin 44 artiklan ja siten epäsuorasti 45 artiklan tulkinnasta, näiden fiktiosäännösten väistämättömästä keinotekoisuudesta huolimatta.

60. Tiettyjen verottomien toimintojen ja henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, sisällyttäminen verovelvollisen määritelmään ja ilmaisun ”kaikkien” käyttö arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa on osoitus unionin lainsäätäjän aikomuksesta ulottaa sen vaikutuspiiri hyvin laajalle saman direktiivin 44 artiklaan sisältyvän ”määränpäässäännön” soveltamisalan osalta.

61. Direktiivin 2008/8 johdanto-osan neljäs perustelukappale[28] selventää entisestään sekä arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan että sen 44 artiklan soveltamisalaa, ja siinä vahvistetaan, että verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen ”ei – – tulisi koskea palvelujen suorituksia, joita verovelvollinen vastaanottaa omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä tai henkilöstönsä henkilökohtaiseen käyttöön”.

62. Tästä seuraa, että kaikki verovelvolliselle, sellaisena kuin se määritellään arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa, suoritetut palvelut – lukuun ottamatta niitä, jotka verovelvollinen vastaanottaa omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä – katsotaan suoritetun paikassa, johon vastaanottaja on sijoittautunut. Katson näin ollen, että komissio on aivan oikein todennut, että arvonlisäverodirektiivin

26 Arvonlisäverodirektiivin 196 artikla lisäksi vahvistaa, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen *tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö*, joka ei ole verovelvollinen, jolle suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.

27 Huomautan tältä osin, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa ei nimenomaisesti määritellä käsitettä ”henkilö, joka ei ole verovelvollinen” saman direktiivin V osaston 3 lukuun sisältyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen soveltamista varten. Kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaan tältä osin sisältyvät verovelvollisen laajat määritelmät, henkilö, joka ei ole verovelvollinen, määritellään lähinnä epäsuorasti tai poissulkemisen kautta palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen ja etenkin kyseisen direktiivin 45 artiklan soveltamista varten.

28 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa selvennetään arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan soveltamisalaa.

43 artiklan 1 kohdan tavoitteena on nimenomaisesti varmistaa, että verovelvollisia kohdellaan tällä tavalla suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovellettaessa *myös* sellaisten palvelujen osalta, joita käytetään toimintaan tai liiketoimiin, joita ei pidetä veronalaisina luovutuksina tai suorituksina saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti. [29]

63. Tämä tulkinta on myös yhdenmukainen täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, jossa säädetään, että arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan mukaisia palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovellettaessa on katsottava, että kun verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen mutta joka katsotaan sellaiseksi, vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, mukaan lukien tämän henkilöstön yksityiskäyttö, niitä pidetään ei-verovelvollisena. Vaikka arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ei voida tulkita viittaamalla myöhemmin annettuun täytäntöönpanoasetukseen, 19 artiklan säännökset ovat silti huomiota herättäviä.

64. Lisäksi, kuten julkisasiamies Mazák ratkaisuehdotuksensa Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) 41 kohdassa totesi ja kuten samassa asiassa 6.11.2008 annetun tuomion (C-291/07, EU:C:2008:609) 31 kohdassa vahvistettiin, tämä lähestymistapa on yhdenmukainen palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen selkeää hallinnointia koskevien intressien kanssa. Tämä tulkinta myös edistää veronkannon helppoutta, kuten myös veronkierron estämistä. Jos suoritettujen palvelujen hankkijan edellytetään olevan verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti), tai jos palvelut oli käytettävä hänen verollisiin liiketoimiinsa, palvelujen suorituspaikan määrittäminen olisi monissa tapauksissa paljon vaikeampaa sekä yrityksille että jäsenvaltioiden veroviranomaisille. [30]

65. Katson näin ollen, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa, luettuna saman direktiivin 43 artiklan ja johdanto-osan neljännen perustelukappaleen sekä täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklan valossa, sovelletaan *kaikkien* verovelvolliselle, sellaisena kuin se määritellään arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa, suoritettujen *palvelujen* osalta, ellei kyseinen henkilö vastaanota niitä ”omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä tai henkilöstönsä henkilökohtaiseen käyttöön”. [31] Sillä, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa käytetään ilmaisua ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”, jätetään sen soveltamisalan ulkopuolelle verovelvolliselle, sellaisena kuin se määritellään laajassa merkityksessä kyseisen direktiivin 43 artiklassa, suoritetut palvelut, jotka tämä vastaanottaa ”omaan henkilökohtaiseen käyttöönsä tai henkilöstönsä henkilökohtaiseen käyttöön”. Ilmaisulla ”joka toimii tässä ominaisuudessaan” ei jätetä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle verovelvollisia, jotka vastaanottavat palveluja ammattimaista toimintaa, joka ei ole liiketoimintaa, varten.

29 Espanjan hallitus väittää, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 1 kohta on selventävä säännös, jolla pyritään ehkäisemään verovelvollisen määrittelemiseen liittyvää epävarmuutta. Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 2 kohdassa verovelvollisen asema kuitenkin ulotetaan koskemaan oikeushenkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia mutta joilla on arvonlisäverotunniste ja joiden voidaan edellyttää käyttävän arvonlisäveron itseverotusjärjestelmää, jos ne tekevät sijoituksen. Espanjan hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa käytetään ilmaisua ”joka toimii tässä ominaisuudessaan”, jotta sen soveltamisalan ulkopuolelle jätetään ne, jotka toimivat yksityishenkilöinä. Tämän mukaisesti täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklassa säädetään, että verovelvollista, joka vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, pidetään ei-verovelvollisena. Tästä seuraa sen mukaan selvästi, että muita verovelvollisia (kuten WTL:ää) on kohdeltava edelleen verovelvollisina. Irlanti katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 43 artiklasta yksinkertaisesti seuraa – ja sitä on näin ollen tulkittava siten –, että kun palvelut suoritetaan verovelvolliselle, palvelujen käyttötarkoituksesta riippumatta saman direktiivin 44 artiklaan sisältyviä palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovelletaan suoritettuihin palveluihin *kokonaisuudessaan*.

30 Ei voida sivuuttaa sitä, että kyseiseen säännökseen (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan) *ei* sisältynyt käsitettä verovelvollinen ”tässä ominaisuudessaan”. Tähän seikkaan nimittäin vedottiin nimenomaisesti 6.11.2008 annetun tuomion Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) 29 kohdassa, ja tämä yksinkertaisti suuresti unionin tuomioistuimen tehtävää kyseisessä asiassa. Kyseisessä tuomiossa kuitenkin lopulta todettiin, että ”sitä, joka vastaanottaa konsulttipalveluja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta verovelvolliselta ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että toimintaa, joka ei kuulu näiden direktiivien soveltamisalaan, on pidettävä verovelvollisena, vaikka hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten”. En näe mitään syytä poiketa tästä toteamuksesta käsiteltävässä asiassa siitä jokseenkin valitettavasta tavasta huolimatta, jolla unionin lainsäätäjä on laatinut sekä arvonlisäverodirektiivin 43 että 44 artiklan.

31 Ks. myös täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osan 19 perustelukappale, jossa todetaan, että ”kun verovelvolliselle suoritetut palvelut on tarkoitettu yksityiskäyttöön, mukaan lukien hankkijan henkilöstön käyttö, kyseisen verovelvollisen ei voida katsoa toimivan verovelvollisen ominaisuudessa”.

66. En pidä vakuuttavina WTL:n väitteitä, jotka liittyvät täytäntöönpanoasetuksen 18 ja 19 artiklaan ja jotka on esitetty tiivistetysti edellä tämän ratkaisuehdotuksen 47 ja 48 kohdassa. Täytäntöönpanoasetuksen 18 ja 19 artikla – joissa pelkästään annetaan palvelujen suorittajalle mahdollisuus tehdä tiettyjä päätelmiä hankkijan menettelystä,[32] kuten siitä, toimittaako hankkija arvonlisäverotunnisteen vai ei – eivät voi, kuten olen jo todennut, muuttaa arvonlisäverodirektiivin 43–45 artiklan ehtoja.[33] Lisäksi, koska arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklassa määritetään palvelujen suorituspaikka sen mukaan, suoritetaanko ne verovelvolliselle[34] vai ei-verovelvolliselle, kaksinkertaisen verotuksen riskiä ei nähdäkseni lähtökohtaisesti ole.[35] Käsiteltävässä asiassa ei joka tapauksessa ole esitetty, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevia palveluja olisi tosiasiallisesti verotettu kahteen kertaan.

67. WTL ei ole nähdäkseni osoittanut, että se on kärsinyt eriarvoisesta kohtelusta tai että verotuksen neutraalisuuden periaate – joka on arvonlisäverojärjestelmän keskeinen periaate – on vaarantunut. WTL ei ole yksityiseen sijoittajaan rinnastettavassa tilanteessa, koska on riidatonta, että kyseisiä palveluja käytetään *ammattimaiseen* muuhun kuin liiketoimintaan.[36] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei ole liiketoimintaa. Lisäksi, kun verovelvollinen harjoittaa samanaikaisesti sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa, arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut voidaan kohdistaa verovelvollisen liiketoimintaan.[37]

68. Unionin tuomioistuin nimittäin totesi äskettäin 3.7.2019 antamansa tuomion The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) 30 kohdassa, että ”toimintaa, joka muodostuu lahjojen ja lahjoitusten sijoittamisesta, ja tähän sijoitustoimintaan liittyviä kustannuksia on arvonlisäveron osalta kohdeltava samalla tavalla kuin sitä toimintaa, joka muodostuu lahjojen ja lahjoitusten keräämisestä ja joka ei siis ole luonteeltaan liiketoimintaa, ja jälkimmäisestä mahdollisesti aiheutuvia kustannuksia. On nimittäin niin, että tällainen taloudellinen sijoitustoiminta on Cambridgen yliopistolle – samoin kuin yksityiselle sijoittajalle – paitsi keino saada tuottoa näin kerätyille lahjoille ja lahjoituksille, myös toimintaa, joka on suoraan yhdistettävissä niiden keräämiseen, ja näin ollen se on vain tämän muun kuin liiketoiminnan välitön jatke. Näin ollen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyy tätä sijoittamista koskeviin kustannuksiin, ei myöskään voida vähentää”.

32 Ellei hänellä ole päinvastaista tietoa.

33 Sama päättely pätee WTL:n väitteeseen, jonka mukaan se ei toimittanut arvonlisäverotunnistetta täytäntöönpanoasetuksen 55 artiklan mukaisesti, koska se ei ole ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”. Täytäntöönpanoasetuksen 55 artiklaa on myös tulkittava arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan valossa.

34 Sellaisena kuin se määritellään arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa.

35 Tältä osin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus totesi vastauksessaan unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että kaksinkertaisen verotuksen vaara on seurausta sääntöjen ristiriitaisista tulkinnoista ja että tämä ongelma voidaan ratkaista vain tulkitsemalla sääntöjä yhdenmukaisesti. Espanjan hallitus totesi vastauksessaan unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että tulkitsemalla arvonlisäverodirektiivin 43 ja 44 artiklaa, direktiivin 2008/8 johdanto-osan neljättä perustelukappaletta ja täytäntöönpanoasetuksen 19 artiklaa yhdessä (ja niiden systematiikan mukaisesti) varmistetaan, ettei kaksinkertainen verotus ole mahdollista. Irlanti myös totesi vastauksessaan unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että jos hankkija on määrittänyt itse oikein, onko vastaanotetut palvelut hankittu sen veronalaista toimintaa varten, myös silloin, kun sitä pidetään verovelvollisena arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan nojalla, kaksinkertaista verotusta ei pitäisi tapahtua.

36 Komissio totesi vastauksessaan unionin tuomioistuimen kysymykseen, että WTL ”ei ole yksityishenkilö vaan yhteisö, joka on päättänyt rekisteröityä arvonlisäverotusta varten. Sitä kohdellaan samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta verovelvollista (tai mitä tahansa muuta arvonlisäverotusta varten rekisteröityä oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen). Toisin sanoen siihen sovelletaan palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä, joita sovelletaan yritysten välisiin liiketoimiin. Vain sellaisiin palveluihin, jotka vastaanottaa verovelvollinen mutta joita käytetään sen henkilöstön henkilökohtaiseen käyttöön (tai verovelvollisen, joka on luonnollinen henkilö, henkilökohtaiseen käyttöön), sovelletaan yritysten ja kuluttajien välisiin liiketoimiin sovellettavia sääntöjä. Kyseessä olevia [WTL:n] vastaanottamia palveluja ei ole tarkoitettu yksityishenkilön henkilökohtaiseen käyttöön. On täysin yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaista, että ainoastaan yksityishenkilöiden henkilökohtainen käyttö kuuluu viimeksi mainittujen sääntöjen piiriin.

37 Ks. tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 ja 31 kohta). Ks. myös tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 36 ja 37 kohta) ja tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

69. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa on 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 sijoitustenhoitopalveluja, joita käytetään yksinomaan kyseiseen toimintaan, sitä on pidettävä arvonlisäverodirektiivin kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”.

VIII Toinen kysymys

70. Ennakkoratkaisupyynnössä esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen toiseen kysymykseen ei nähdäkseni ole tarpeen vastata. Lisäksi, koska asiassa on riidatonta, että WTL on verovelvollinen, arvonlisäverodirektiivin 45 artiklaa, joka koskee ei-verovelvolliselle suoritettujen palvelujen suorituspaikkaa, ei nähdäkseni sovelleta WTL:ään, eikä yksikään menettelyn osapuolista ole myöskään väittänyt näin unionin tuomioistuimessa.

IX Ratkaisuehdotus

71. Ehdotan näin ollen, että Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 44 artiklaa on 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 sijoitustenhoitopalveluja, joita käytetään yksinomaan kyseiseen toimintaan, sitä on pidettävä direktiivin kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan”.