Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GERARD HOGAN
föredraget den 25 juni 2020 [1]

Mål C-459/19

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

(begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen))(Förenade kungariket))

"Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Artiklarna 43, 44 och 45 – Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap – Platsen för tillhandahållande av tjänster avseende kapitalförvaltning som mottagits av en välgörenhetsorganisation för icke-ekonomisk affärsverksamhet från tillhandahållare etablerade utanför Europeiska unionen"

I. Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande rör bland annat tolkningen av artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG | av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] ändrat genom rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [3]

2. Begäran har framställts i en tvist mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (nedan kallade HMRC) och Wellcome Trust Ltd (nedan kallat WTL), en beskattningsbar person, rörande platsen för tillhandhållande av tjänster avseende kapitalförvaltning som WTL mottagit från tjänsteleverantörer som är etablerade utanför Europeiska unionen. [4]

3. WTL är sedan lång tid tillbaka en organisation för välgörande ändamål som är synnerligen välfinansierad. Som man kunde vänta sig anlitar WTL kapitalförvaltare för förvaltningen av denna omfattande investeringsportfölj. Dessa donationer genererar betydande årliga intäkter som sedan delas ut av WTL genom bidrag till medicinska och farmaceutiska forskningsändamål.

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 EUT L 44, 2008, s. 11.

4 Mervärdesskattebeloppet som är i fråga i tvisten i det nationella målet uppgår till 13 113,822 GBP (ungefär 14 350,00 euro). WTL vill återfå den ingående skatten på värdet av de tjänster som tillhandahållits av tjänsteleverantörer som är etablerade utanför Europeiska unionen avseende dess investeringar.

4. Det var i detta sammanhang som WTL nyttjade tjänsterna avseende kapitalförvaltning, som tillhandahölls av tjänsteleverantörer som var etablerade utanför Europeiska unionen, för viss investeringsverksamhet som domstolen redan i ett mål som rör WTL har konstaterat utgör icke-ekonomisk verksamhet när det gäller mervärdesskatt.[5] Det är ostridigt att WTL inte nyttjade dessa tjänster för beskattningsbara leveranser i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, huvudsakligen beroende på att det endast var en investerare snarare än en yrkesmässig näringsidkare. Det är också ostridigt att WTL *inte* är ”en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vid tillämpningen av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet när den självt bedriver investeringsverksamhet.

5. Den centrala fråga som ställs av den hänskjutande domstolen är huruvida WTL under dessa omständigheter ändå är ”en beskattningsbar person *som agerar i denna egenskap*” i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet även om det inte agerar i denna egenskap vid tillämpningen av artikel 2.1 c. Ett svar på denna fråga krävs för att bestämma platsen för tillhandahållande av tjänsterna i fråga och huruvida WTL faktiskt var skyldigt att betala mervärdesskatt med avseende på dessa tjänster.

6. Vid besvarandet av denna fråga måste domstolen bland annat bestämma huruvida uttrycket ”en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” har samma betydelse när det används i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och i artikel 44 i detta direktiv. Innan jag fortsätter är det emellertid nödvändigt att först ange de tillämpliga bestämmelserna.

II. Tillämpliga bestämmelser

1. Unionsrätt

7. Artikel 2 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

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

…”

8. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

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

…”

9. Kapitel 3 i avdelning V i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”.

5 Se dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243).

10. I avsnitt 1 i nämnda kapitel, som har rubriken ”Definitioner” föreskrivs följande:

”Artikel 43

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

1. en beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1 anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av,

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

11. I avsnitt 2 som har rubriken ”Allmänna regler” föreskrivs följande:

”Artikel 44

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

Artikel 45

Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.” [6]

12. Artikel 196 i mervärdesskattedirektivet finns i avdelning XI, som har rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, och har följande lydelse:

”Mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara juridiska personer registrerade till mervärdesskatt som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.” [7]

6 Skäl 4 i direktiv 2008/8 anger att ”för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer bör den allmänna regeln för platsen för tillhandahållande vara att det ska vara den plats där mottagaren är etablerad, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad. Vid fastställande av reglerna för platsen för tillhandahållande av tjänster och för att minimera företagens bördor bör beskattningsbara personer som även bedriver icke beskattningsbar verksamhet anses som beskattningsbara vad gäller alla tjänster som levereras till dem. På samma sätt bör icke beskattningsbara juridiska personer som är registrerade för mervärdesskatt anses vara beskattningsbara personer. Dessa bestämmelser bör i överensstämmelse med gängse regler inte gälla tillhandahållande av tjänster som tas emot av en beskattningsbar person eller av dennes personal för personligt bruk.” Skäl 5 i direktiv 2008/8 anger att ”när tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer, bör den allmänna regeln också i fortsättningen vara att platsen för tillhandahållandet ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.”

7 Se skäl 7 i direktiv 2008/8 som anger att ”när en beskattningsbar person tar emot tjänster från en person som inte är etablerad i samma medlemsstat, bör förfarandet för omvänd betalningsskyldighet i vissa fall vara obligatoriskt, vilket betyder att den beskattningsbara personen själv bör deklarera mervärdesskatten på den tjänst han köper.”

13. Artikel 19 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt[8] (nedan kallad genomförandeförordningen), som har rubriken ”I vilken egenskap köparen agerar”, anger följande:

”Vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112/EG ska en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person som anses vara en beskattningsbar person, som mottar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som en icke beskattningsbar person.

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

Om en och samma tjänst är avsedd för både privata bruk, inbegripet köparens personals privata bruk, och för hans rörelse, ska tillhandahållandet av denna tjänst uteslutande omfattas av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG, förutsatt att det inte förekommer något missbruk.”

2. Lagstiftningen i Förenade kungariket

14. De relevanta bestämmelserna om platsen för tillhandahållande har införlivats med lagstiftningen i Förenade kungariket i section 7A i Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad mervärdesskattelagen) som föreskriver följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster

1. Denna section gäller fastställandet av det land inom vilket tjänster tillhandahålls vid tillämpningen av denna lag.

2. Tillhandahållande av tjänster ska anses ha gjorts –

   a. när den person som tillhandahållits tjänsterna är en relevant näringsidkare, i det land som mottagaren tillhör, och

   b. i andra fall i det land som leverantören tillhör.

…

4. Vid tillämpningen av denna lag är en person en relevant näringsidkare med avseende på tillhandahållande av tjänster om personen –

   a. är en beskattningsbar person i den mening som avses i rådets direktiv 2006/112/EG,

   b. är registrerad enligt denna lag,

   c. är registrerad till mervärdesskatt i enlighet med lagen i en annan medlemsstat än Förenade kungariket, eller

   d. är registrerad enligt en lag utfärdad av Tynwald avseende varje skatt som ålagts genom eller enligt en lag som utfärdats av Tynwald som motsvarar mervärdesskatt,

8 EUT L 77, 2011, s. 1.

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

III. De faktiska omständigheterna i det nationella målet och begäran om förhandsavgörande

15. WTL är ensam förvaltare av en välgörenhetsorganisation, Wellcome Trust, som ger bidrag till medicinsk forskning. Det får inkomster av sina investeringar och bedriver även ett antal mindre verksamheter, bland annat försäljning, förvaltning och uthyrning av fastigheter, för vilka det är registrerat till mervärdesskatt. Inkomster som det erhåller av investeringar kommer företrädesvis från utländska investeringar beträffande vilka WTL anlitar kapitalförvaltare både inom och utanför Europeiska unionen. Dessa inkomster på grund av investeringar utgör som jag redan angett den största delen av finansieringen av de bidrag som WTL lämnar.

16. I domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) slog domstolen fast att begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund[9] (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet) (nu artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet) inte omfattar verksamhet som består i köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en välgörenhetsorganisation.

17. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att WTL till följd av domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) nekats återbetalning av ingående skatt avseende samtliga kostnader för kapitalförvaltningstjänster som uppkommit med avseende på dess portfölj utanför Europeiska unionen.

18. WTL och HMRC är överens om att WTL:s verksamhet i huvudsak är oförändrad i förhållande till den som avsågs med domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243). När WTL köpte investeringstjänsterna i fråga från leverantörer utanför Europeiska unionen gjordes detta dessutom uteslutande för dess icke-ekonomiska affärsverksamhet. Det uppgav inte sitt mervärdesskattenummer till någon av de tjänsteleverantörer vars tjänster som det köpte. WTL och HMRC är också överens om att WTL är en beskattningsbar person i den mening som avses i artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet och att dess icke-ekonomiska verksamhet inte är en privat verksamhet utan snarare affärsverksamhet. Det är också ostridigt att WTL inte använt dessa tjänster för beskattningsbara leveranser enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

19. Enligt den ordning som gäller för Wellcome Trust är WTL skyldigt att ta största hänsyn till trustens välgörande ändamål och får bland annat inte bedriva handel.

20. Från 2010 och framåt redovisade WTL mervärdesskatt på tjänsterna i fråga enligt ordningen för omvänd skattskyldighet[10] på den grunden att platsen för tillhandahållandet var i Förenade kungariket.

21. Mellan april 2016 och juni 2017 framställde WTL krav enligt section 80 i mervärdesskattelagen från 1994 i Förenade kungariket och uppgav att det hade redovisat för mycket utgående skatt med avseende på tjänsterna i fråga på den grunden att enligt domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) är WTL en beskattningsbar person enligt artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet men inte en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, när det bedriver investeringsverksamhet som i huvudsak är oförändrad i förhållande till den som prövades av domstolen i denna dom.

9 EGT L 145, 1977, s. 1.

10 Se artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

22. I en dom av den 10 oktober 2018 fann First-tier Tribunal (Tax Chamber) [11] (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen) (Förenade kungariket) att tjänsterna i fråga inte omfattades av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet då orden ”agerar i denna egenskap” faktiskt uteslöt WTL från dess tillämpningsområde. Enligt den domstolen var det inte nödvändigt att tillhandahållanden (som inte omfattades av de specifika bestämmelserna som anges i artiklarna 46–59a i mervärdesskattedirektivet) måste omfattas av antingen artikel 44 eller 45 i mervärdesskattedirektivet. First-tier Tribunal (Tax Chamber) ansåg att detta inte medförde rättsosäkerhet, eftersom artikel 18 i genomförandeförordningen innebar att en leverantör kunde lita på att kunden uppgett sitt mervärdesskattenummer för att bestämma huruvida denne borde ta ut mervärdesskatt på sina tillhandahållanden. First-tier Tribunal (Tax Chamber) ansåg att Förenade kungarikets införlivande av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet genom section 7A i mervärdesskattelagen, som angav Förenade kungariket som platsen för tillhandahållande, på den grunden att WTL var en beskattningsbar person som agerade i egenskap av näringsidkare, inte var förenligt med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

23. Den 15 februari 2019 överklagade HMRC den dom som meddelats av First-tier Tribunal (Tax Chamber) i detta ärende till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen) (Förenade kungariket)).

24. Den hänskjutande domstolen anser att den centrala fråga som ska behandlas av domstolen är huruvida det under dessa omständigheter kan anses att WTL är en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 44 i direktivet.

25. HMRC har hävdat för det första att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i synnerhet på grund av bestämmelsens och relaterade bestämmelsers ordalydelse och mål och för det andra på grund av att av rättssäkerhetsskäl måste en plats för tillhandahållande vara identifierbar. Då det inte påstås att tillhandahållandet omfattas av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet eller att någon av de specifika bestämmelserna i artiklarna 46 till 59a i detta direktiv är tillämplig blir följden att artikel 44 måste vara tillämplig.

26. WTL har gjort gällande att då det inte är en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet följer det också därav att det inte är en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 44.

27. Under dessa omständigheter beslutade Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1. Ska artikel 44 i direktiv 2006/112 tolkas så, att en beskattningsbar person, som bedriver icke-ekonomisk verksamhet som består av köp och försäljning av aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av en välgörenhetsorganisations tillgångar, ska anses vara ”en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” när vederbörande, uteslutande för denna verksamhet, köper tjänster avseende kapitalförvaltning av en person som är etablerad utanför gemenskapen?

2. Om den första frågan ska besvaras nekande och artiklarna 46–49 i direktivet inte är tillämpliga, är då artikel 45 i direktivet tillämplig eller är varken artikel 44 eller artikel 45 tillämpliga på tillhandahållandet?”

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

IV. Förfarandet vid domstolen

28. Skriftliga yttranden över tolkningsfrågorna från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) har getts in av WTL, regeringarna i Spanien, Förenade kungariket och Irland samt av Europeiska kommissionen.

29. I slutet av den skriftliga delen av förfarandet fann domstolen i beslut av den 24 mars 2020 att det var nödvändigt att ställa ett antal frågor till parterna. Parterna efterkom denna begäran och svarade på frågorna inom den av domstolen fastställda fristen.

V. Domstolens behörighet

30. Förenade kungariket lämnade Europeiska unionen vid midnatt (CET) den 31 januari 2020. I enlighet med artikel 86.2 i avtalet om Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen (nedan kallat utträdesavtalet) är domstolen behörig att pröva begäran om förhandsavgörande som framställts av domstolar i Förenade kungariket före utgången av övergångsperioden som anges i artikel 126 i detta avtal, vilket i princip är den 31 december 2020.

31. Enligt artikel 89 i utträdesavtalet ska avgörandet av domstolen som meddelas vid en senare tidpunkt i alla delar vara bindande för och i Förenade kungariket.

32. Förevarande begäran om förhandsavgörande lämnades in till domstolens kansli den 13 juni 2019. Domstolen fortsätter således att vara behörig att avgöra förevarande begäran om förhandsavgörande och Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) är bunden av den dom som kommer att meddelas av domstolen i förevarande mål.

VI. Inledande kommentarer

3. Mål C-155/94, Wellcome Trust

33. Som jag redan har nämnt har förevarande begäran om förhandsavgörande sitt ursprung i domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) och i en ändring av mervärdesskattedirektivet genom artikel 2 i direktiv 2008/8 med verkan från och med den 1 januari 2010.

34. Det framgår klart av ordalydelsen i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar person ska ”agera i denna egenskap” för att en transaktion ska bli föremål för mervärdesskatt.[12]

35. I sin dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) förklarade domstolen att WTL:s investeringsverksamhet,[13] som huvudsakligen bestod i förvärv och försäljning av aktier och andra värdepapper i syfte att maximera utdelning och kapitalavkastning för främjande av medicinsk forskning, inte utgjorde ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (nu artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Mot bakgrund av att WTL inte kunde bedriva handel ansåg domstolen att ”oberoende av om verksamheten i fråga liknar den som

12 Dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 16). En beskattningsbar person agerar i egenskap av en ”beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” när denne genomför transaktioner inom ramen för sin beskattningsbara verksamhet. Dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42). En beskattningsbar person som genomför en transaktion privat agerar inte som en beskattningsbar person. En transaktion som genomförs av en beskattningsbar person privat är därför inte mervärdesskattepliktig. Se dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkterna 17 och 18).

13 Som är i huvudsak oförändrad i dag.

bedrivs av en investeringsfond eller en pensionsfond, bör slutsatsen … vara att ett förvaltningsbolag, som befinner sig i en situation motsvarande den för vilken den hänskjutande domstolen har redogjort, skall anses vara begränsat till att handha en investeringsportfölj i likhet med en privat investerare”.[14] I punkt 41 i den domen fann domstolen att begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse ska tolkas på så sätt att det *inte* omfattar verksamhet som består i köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med kapitalförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål.

36. Det framgår dessutom klart av domstolens dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), punkterna 60–70), som hänvisade till domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), att verksamhet som enbart består i försäljning av aktier och andra värdepapper såsom andelar i investeringsfonder och avkastningen på placeringar i investeringsfonder inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet. Det är också klart att sådana transaktioner inte utgör ekonomisk verksamhet som bedrivs av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap i den mening som avses artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.[15]

4. Direktiv 2008/8

37. I punkterna 28 och 29 i domen av den 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) anförde domstolen att syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om fastställande av platsen för beskattning av tjänster är att undvika dels behörighetskonflikter som kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning av eljest beskattningsbara tjänster.[16]

38. Före ikraftträdandet av artikel 2 i direktiv 2008/8 den 1 januari 2010 (som ändrade kapitel 3 i avdelning V i mervärdesskattedirektivet) ansågs platsen för tillhandahållandet av tjänster enligt artikel 43 i mervärdesskattedirektivet som då var i kraft bland annat vara *den plats där tillhandahållaren hade etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet*. Som kommissionen påpekat i sina yttranden var denna regel tillämplig oberoende av vem som var mottagare av tjänsterna eller dennes ställning.

39. Efter ändringarna som infördes genom artikel 2 i direktiv 2008/8 är tanken bakom bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet rörande platsen där en tjänst anses vara tillhandahållen att tjänsterna ska beskattas så långt det är möjligt på platsen där de konsumeras.[17]

40. Efter ändringarna i kapitel 3 i avdelning V i mervärdesskattedirektivet som infördes genom artikel 2 i direktiv 2008/8, i synnerhet de som rörde platsen för tillhandahållande av tjänster, redovisade WTL mervärdesskatt med avseende på dess betalningar för tjänster, som lämnats av kapitalförvaltare som var etablerade utanför Europeiska unionen, enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet som anges i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, av det skälet att platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster var Förenade kungariket.[18] Dessa bestämmelser om omvänd skattskyldighet hänvisar specifikt till artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

14 Dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, punkt 36).

15 Se också punkt 30 i domen av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687) i vilken domstolen förklarade att icke-ekonomisk verksamhet inte omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

16 Se också dom av den 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 32).

17 Se skäl 3 i direktiv 2008/8 som anger att ”för alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster ändras på det sättet, skulle det dock, av såväl administrativa som politiska skäl, behöva göras vissa undantag från denna regel.”

18 Det ska nämnas att det inte finns något i begäran om förhandsavgörande som antyder att platsen för konsumtion av tjänsterna i fråga i det nationella målet är en annan än Förenade kungariket. När det inte har antytts detta i begäran om förhandsavgörande måste man utgå från att WTL:s verksamhet är etablerad i Förenade kungariket.

41. WTL begär nu i det nationella målet återbetalning av de belopp som det har betalt. I sina yttranden till domstolen har WTL gjort gällande att Förenade kungariket felaktigt har genomfört artikel 44 i mervärdesskattedirektivet genom section 7A i mervärdesskattelagen på det sättet att medan artikel 44 i mervärdesskattedirektivet uttryckligen föreskriver ett tydligt villkor om egenskap som drar en gräns mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet drar section 7A i mervärdesskattelagen en helt annan gräns, nämligen mellan privat användning och affärsmässig användning som inte har något stöd i mervärdesskattedirektivet.

42. WTL anser att orden ”en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet kräver att mottagaren av tjänster använder dessa tjänster för sin ekonomiska verksamhet. I detta avseende pekar WTL på det faktum att domstolen i sin dom av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) förklarade att WTL när det bedrev sin investeringsverksamhet inte var en ”beskattningsbar person som agerade i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. [19]

43. Det kan inledningsvis konstateras att WTL inte har påstått att någon av de ”Särskilda bestämmelser” avseende platsen för tillhandahållande i avsnitt 3 i kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet och som finns i artiklarna 46–59a i detta direktiv är tillämplig på WTL. [20]

44. Det är därför nödvändigt att i detta förslag till avgörande i stället fokusera på definitionerna av platsen för tillhandahållande av tjänster i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet och de allmänna reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet.

VII. Den första frågan

45. Genom sin första fråga ber den hänskjutande domstolen EU-domstolen att tolka artikel 44 i mervärdesskattedirektivet rörande platsen för tillhandahållande av tjänster och att i huvudsak avgöra huruvida en beskattningsbar person som WTL som i huvudsak bedriver en icke-ekonomisk verksamhet ska anses vara en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” när den förvärvar tjänster utanför Europeiska unionen för denna verksamhet.

5. Parternas yttranden

46. WTL anser att uttrycket ”beskattningsbar person som *agerar i denna egenskap*” förutsätter en åtskillnad mellan beskattningsbara personer som agerar i en ekonomisk egenskap och i en icke-ekonomisk egenskap. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är följaktligen enligt sin klara ordalydelse inte tillämplig på WTL när det köper tjänster uteslutande för sin icke-ekonomiska verksamhet från tjänsteleverantörer utanför Europeiska unionen.

47. WTL anser att artikel 43 i mervärdesskattedirektivet inte ändrar detta förhållande då denna bestämmelse endast avser att klarlägga att en beskattningsbar person som bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet alltid har ställning som en beskattningsbar person: den avgör inte att mottagaren agerar i egenskap av en beskattningsbar person. WTL understryker det faktum att orden ”agerar i denna egenskap” inte återfinns i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 43 i mervärdesskattedirektivet behandlar följaktligen enbart ställningen och innehåller inte något krav i fråga om egenskapen. Mot bakgrund av att orden ”agerar i denna egenskap” återfinns i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet har WTL gjort gällande att unionslagstiftaren införde ett krav i fråga om

19 Se punkt 19(ii) i begäran om förhandsavgörande och punkt 7 i WTL:s skriftliga yttrande till domstolen.

20 Skäl 6 i direktiv 2008/8 anger att ”under vissa omständigheter är de allmänna regler beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster som gäller både beskattningsbara och icke beskattningsbara personer inte tillämpliga, utan specifika undantag bör i stället gälla. Undantagen bör till övervägande del vara grundade på de nuvarande kriterierna och avspegla principen om beskattning på platsen för konsumtion, men får inte innebära att någon oskälig administrativ börda läggs på vissa företag.”

egenskapen i denna bestämmelse. WTL har också hävdat att enligt artiklarna 18 och 55 i genomförandeförordningen, när en beskattningsbar person inte agerar i denna egenskap och inte uppger sitt mervärdesskattenummer till leverantörerna, har dessa leverantörer lagligen rätt att ta ut mervärdesskatt inom den jurisdiktion där de är etablerade. Detta aktualiserar problemet med dubbelbeskattning där den nationella skattemyndigheten i den mottagande beskattningsbara personens medlemsstat vill påföra skatt.

48. WTL anser också att det inte följer av artikel 19 i genomförandeförordningen att WTL ska anses vara en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” vid tillämpningen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet då inget i artikel 19 uttryckligen föreskriver att undantaget för privat bruk är ett uttömmande och uteslutande uttryck för det ursprungliga uttrycket ”agerar i denna egenskap”.

49. WTL anser härutöver att en tolkning av artiklarna 43 och 44 i mervärdesskattedirektivet som placerar det i en ställning som skiljer sig från ställningen för en privat investerare skulle vara svår att förena med domen av den 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243). Den skulle försätta WTL i en unikt orättvis ställning då en sådan tolkning skulle kräva att denna person själv redovisar mervärdesskatt som om den bedrev en ekonomisk verksamhet men nekas avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att den bedriver en verksamhet som är likvärdig med en privat persons verksamhet. Det finns inte något i mervärdesskattedirektivet som antyder att välgörenhetsorganisationer skulle bestraffas på detta sätt.

50. Samtliga övriga parter som har intervenerat i detta mål vid domstolen anser att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på det sättet att en beskattningsbar person såsom WTL som bedriver en icke-ekonomisk verksamhet ska anses som en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” när den köper tjänster utanför Europeiska unionen för denna verksamhet.

6. Bedömning

51. Den första frågan fokuserar på användningen av orden ”beskattningsbar person *som agerar i denna egenskap*” i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och huruvida införandet av de specifika orden ”som agerar i denna egenskap”, vilka också förekommer i andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, innebär att WTL undantas från tillämpningsområdet för denna bestämmelse och från kravet att redovisa mervärdesskatt på tjänster avseende kapitalförvaltning som det mottagit från tillhandahållare som är etablerade utanför Europeiska unionen. I huvudsak har WTL hävdat att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig på en beskattningsbar person som köper tjänster för sina beskattningsbara transaktioner och att denna bestämmelse inte är tillämplig när den är mottagare av tjänster avseende kapitalförvaltning från personer som är etablerade utanför Europeiska unionen för sin icke-ekonomiska affärsverksamhet.

52. I punkterna 20 och 21 i domen av den 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) angav domstolen att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet innehåller en allmän regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, medan artiklarna 46–59a innehåller ett antal särskilda anknytningskriterier. Artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet har dessutom inte något företräde framför artiklarna 46–59a däri. Den fråga som ska ställas i varje situation är om den aktuella situationen omfattas av något av de fall som nämns i artiklarna 46–59a i detta direktiv. Om så inte är fallet är det av vikt att domstolen förklarade att situationen emellertid med nödvändighet omfattas av artiklarna 44 och 45 i detta direktiv.

53. Det är ostridigt att artiklarna 46–59a i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpliga i det nationella målet. Det förefaller därför följa av domen av den 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) att antingen ska artikel 44 eller artikel 45 i mervärdesskattedirektivet tillämpas. WTL har emellertid hävdat att varken artikel 44 eller för den delen artikel 45 i mervärdesskattedirektivet

ska tillämpas med avseende på tillhandahållandena i fråga. [21]

54. Jag delar inte denna uppfattning.

55. Som jag tidigare nämnt infördes den nuvarande versionen av artiklarna 43–45 i mervärdesskattedirektivet i direktiv 2006/112 genom direktiv 2008/8. Med beaktande av kraven på att unionens rättsordning ska vara enhetlig och konsekvent, måste begrepp som används i direktiv 2006/112 och 2008/8 åtminstone i princip ha samma betydelse, såvida unionslagstiftaren inte i ett specifikt lagstiftningssammanhang har uttryckt en annan avsikt. [22] På denna grundval skulle det följa att uttrycket ”en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” i artikel 2.1 c och i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet borde ha, som WTL har hävdat, samma innebörd och verkan.

56. Enligt min uppfattning kan emellertid inte en sådan tolkning av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet som fokuserar på uttrycket ”agerar i denna egenskap” isolerad från de omgivande orden inte godtas. [23] Medan det, som jag nyss påpekade, finns en allmän presumtion för att ord och uttryck såsom de förekommer på olika ställen i ett visst direktiv i allmänhet ska ha samma betydelse, kan detta inte ske på bekostnad av den mer grundläggande regeln om sammanhanget. Ord och uttryck får färg och betydelse av de ord som omger dem och i synnerhet av det sammanhang i vilket de förekommer. Mitt grundläggande skäl för att inte dela WTL:s uppfattning är därför att den inte beaktar det särskilda sammanhang i vilket orden förekommer och det mål som eftersträvas med de regler som de ingår i. [24]

57. Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet utgör del av de nya bestämmelserna för fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster som infördes genom direktiv 2008/8 i syfte att modernisera och förenkla dessa regler och denna bestämmelse måste läsas och tolkas i detta specifika sammanhang. [25] Jag anser inte att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet kan läsas separat och åtskild från innehållet i artikel 43 i detta direktiv.

21 Irland har anfört att en sådan inställning skulle klart strida mot rättssäkerhetsmålet som eftersträvas med bestämmelserna om platsen för tillhandahållande i mervärdesskattedirektivet och skulle vara oförenlig med kravet att ett tillhandahållande ska omfattas av en av dessa regler. Regeringen i Förenade kungariket har gjort gällande att inte någon av reglerna om platsen för tillhandahållande stödjer uppfattningen att platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person som inte agerar uteslutande i en privat egenskap utan i en affärsmässig egenskap (det vill säga en sådan person som WTL) kan vara den plats där tillhandahållaren är etablerad. Den regeringen anser att det finns stöd för en sådan inställning i artiklarna 43, 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet eller i artikel 19 i genomförandeförordningen. Den konstaterar att WTL självt inte anger någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, i genomförandeförordningen eller någon rättspraxis som stödjer en sådan slutsats. WTL:s ståndpunkt att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på tjänster som det mottar betyder därför att när WTL mottar tjänster från en annan medlemsstat är vare sig Förenade kungariket eller den andra medlemsstaten platsen för tillhandahållande. Regeringen i Förenade kungariket anser att den uteblivna beskattningen är motsatsen till vad reglerna om platsen för tillhandahållande avser att uppnå.

22 Se, analogt, dom av den 31 maj 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, punkterna 28–34). Se i ett mervärdesskattesammanhang dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 37). Se också punkt 31 i dom av den 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647) där domstolen anförde att för att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska kunna fungera väl och tolkas enhetligt ska begreppen ”försäkringstjänster” och ”återförsäkring[stjänster]” i artikel 9.2 e femte strecksatsen, samt ”försäkrings[transaktioner]” och ”återförsäkringstransaktioner” i artikel 13 B a i sjätte direktivet, inte definieras olika beroende på om de används i den ena eller den andra bestämmelsen. Det ska emellertid framhållas att domstolen vidare anförde i punkt 32 i denna dom att ”de tjänster som anges i artikel 9.2 e femte strecksatsen i sjätte direktivet är gemenskapsbegrepp som ska ges en enhetlig tolkning *för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning till följd av motstridiga tolkningar*”. Min kursivering. Kravet på en enhetlig tolkning är inte enligt min uppfattning ett mål i sig utan är föranlett av den övergripande principen att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

23 Det ska nämnas att kommissionen själv har benämnt användningen av uttrycket ”som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet som ”klumpigt”. Jag konstaterar att problemet inte är begränsat till den engelska språkversionen av mervärdesskattedirektivet. Samma problem uppkommer således också till exempel på franska – ”agissant en tant que tel”, på italienska – ”che agisce in quanto tale”, på portugisiska – ”agindo nessa qualidade”, på spanska – ”que actúe como tal”, på tyska – ”als solcher … erbringt/als solcher handelt”.

24 Dom av den 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 41). I punkt 50 i den domen anförde domstolen att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är en regel som fastställer platsen för beskattning av tillhandahållanden av tjänster genom att bestämma platsen för den skattemässiga anknytningen och följaktligen avgränsa medlemsstaternas befogenheter.

25 Se skäl 2 i direktiv 2008/8.

58. I detta avseende är det viktigt att konstatera att artikel 43 i mervärdesskattedirektivet innehåller två specifika presumtionsregler. För det första anses en beskattningsbar person vara en sådan med avseende på tillhandahållande av *samtliga* tjänster som denne mottar (oavsett om de *annars* skulle vara beskattningsbara tjänster vid tillämpningen av artikel 2.1 eller inte). För det andra anses *en icke beskattningsbar juridisk person* som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt (såsom WTL) som beskattningsbar juridisk person men *endast* vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster, även om de inte annars anses vara det.[26] I båda fallen är presumtionsreglerna i artikel 43 begränsade till sin omfattning. De är formulerade så att de inte är presumtioner för *alla* syften utan endast vid tillämpningen av reglerna rörande platsen för tillhandahållande av tjänster. Man ska, tror jag, ta hänsyn till den konstlade beskaffenheten av en presumtionsregel i en bestämmelse av detta slag: i detta fall är artikel 43.2 i mervärdesskattedirektivet verkligen en passande metod för utformningen av lagstiftningen varigenom unionslagstiftaren har föreskrivit att reglerna för platsen för tillhandahållande av tjänster som är tillämpliga på vanliga beskattningsbara personer även i detta fall ska tillämpas på icke beskattningsbara juridiska personer som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

59. De allmänna reglerna rörande platsen för tillhandahållande av tjänster till ”en beskattningsbar person” som specifikt definieras av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, och till ”en icke beskattningsbar person”[27] finns således i artikel 44 respektive artikel 45 i detta direktiv. Man kan inte, tror jag, bortse från dessa viktiga definitioner av vad som utgör ”en beskattningsbar person” i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet såvitt gäller tolkningen av artikel 44 respektive, underförstått, artikel 45 i detta direktiv, trots den nödvändiga konstlade beskaffenheten av presumtionsreglerna i dessa bestämmelser.

60. Införandet av viss icke beskattningsbar verksamhet och icke beskattningsbara personer i definitionen av beskattningsbar person och användningen av termen ”alla” i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet anger unionslagstiftarens avsikt att åstadkomma ett vidsträckt tillämpningsområde för ”platsregeln” som återfinns i artikel 44 i detta direktiv.

61. Skäl 4 i direktiv 2008/8[28] klarlägger ytterligare tillämpningsområdet för både artikel 43 och artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och bekräftar att reglerna avseende platsen för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer ”bör inte gälla tillhandahållande av tjänster som tas emot av en beskattningsbar person eller av dennes personal för personligt bruk”.

26 Artikel 196 i mervärdesskattedirektivet bekräftar dessutom att mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer eller *icke beskattningsbara juridiska personer registrerade till mervärdesskatt* som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.

27 Jag konstaterar i detta avseende att artikel 43 i mervärdesskattedirektivet inte specifikt definierar begreppet ”icke-beskattningsbar person” för tillämpningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster i kapitel 3 i avdelning V i detta direktiv. Mot bakgrund av den vida definitionen av en beskattningsbar person i detta avseende i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet definieras en icke-beskattningsbar person i huvudsak underförstått eller standardmässigt för tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster och i synnerhet artikel 45 i detta direktiv.

28 Skäl 5 i direktiv 2008/8 klarlägger tillämpningsområdet för artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

62. Härav följer att alla tjänster som utförs för en beskattningsbar person enligt definitionen i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet med undantag för dem som sker för privat bruk presumeras vara tillhandahållna på den plats där mottagaren är etablerad. Jag anser därför att kommissionen riktigt påpekat att själva målet för artikel 43.1 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att beskattningsbara personer ska behandlas på detta sätt vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande *även* med avseende på tjänster som används för verksamhet eller transaktioner som inte anses vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 i detta direktiv. [29]

63. Denna tolkning är också förenlig med artikel 19 första stycket i genomförandeförordningen som föreskriver att ”vid tillämpningen av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster i artiklarna 44 och 45 i [mervärdesskattedirektivet] ska en beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person som anses vara en beskattningsbar person, som mottar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som en icke beskattningsbar person.” Medan bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte kan tolkas med stöd av en efterföljande genomförandeförordning är bestämmelserna i artikel 19 ändå slående.

64. Som dessutom påpekats i punkt 41 i förslaget till avgörande av generaladvokaten Mazák i målet Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) och bekräftats av domstolen i punkt 31 i dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) gör denna inställning det enkelt att, på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, hantera bestämmelserna om uppbörd och förebyggande av skatteundandragande. Om mottagaren av tillhandhållna tjänster måste vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet) eller om tjänsterna måste användas för hans eller hennes beskattningsbara transaktioner skulle fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster i många fall bli mycket svårare, både för företag och för den delen även för skattemyndigheterna i medlemsstaterna. [30]

65. Jag anser därför att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 43 och skäl 4 i detta direktiv och artikel 19 i genomförandeförordningen, är tillämplig på *alla tjänster* till en beskattningsbar person enligt definitionen i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet såvida inte den personen mottar dem ”för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk”. [31] Användningen av uttrycket ”som agerar i denna egenskap” i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet undantar tjänster som utförts för en beskattningsbar person, enligt den vida definitionen enligt artikel 43 i detta direktiv, ”för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk”. Uttrycket ”som agerar i denna egenskap” undantar inte beskattningsbara personer som mottagit tjänster för icke-ekonomisk affärsverksamhet från artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

29 Den spanska regeringen har påstått att artikel 43.1 i mervärdesskattedirektivet är en klarläggande bestämmelse som syftar till att förhindra oklarhet i fråga om definitionen av en beskattningsbar person. Artikel 43.2 i mervärdesskattedirektivet utvidgar emellertid ställningen som beskattningsbar person till juridiska personer som inte är beskattningsbara personer men som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt och som kan bli skyldiga att själva genomföra en beräkning av mervärdesskatten om de gör en investering. Enligt den spanska regeringen använder artikel 44 i mervärdesskattedirektivet uttrycket ”som agerar i denna egenskap” för att från sitt tillämpningsområde undanta dem som agerar som enskilda. I linje med detta föreskriver artikel 19 i genomförandeförordningen att en beskattningsbar person som mottar tjänster uteslutande för privat bruk inte har ställning som en beskattningsbar person. Den tydliga följden av detta är att andra beskattningsbara personer (såsom WTL) ska fortsätta att behandlas som sådana. Irland anser att den enkla effekten och, följaktligen den rätta tolkningen av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, är att oavsett för vilken användning som tjänsterna nyttjas när de tillhandahålls beskattningsbara personer är bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet som anges i artikel 44 i detta direktiv tillämpliga på *alla* tillhandahållna tjänster.

30 Man kan inte bortse från att bestämmelsen i fråga (artikel 9.2 e i sjätte direktivet) inte innehöll uttrycket en beskattningsbar person ”som agerar i denna egenskap”. Domstolen åberopade specifikt detta förhållande i punkt 29 i dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) och detta var en betydande förenkling av domstolens uppgift i detta mål. Domstolens slutliga bedömning var emellertid att ”den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten”. Jag ser inget skäl att avvika från den bedömningen i förevarande mål trots unionslagstiftarens något olyckliga utformning av lagstiftningen i både artikel 43 och 44 i mervärdesskattedirektivet.

31 Se också skäl 19 i genomförandeförordningen som anger att ”det bör klargöras att, om tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person är avsedda för privata bruk, inbegripet köparens personals privata bruk, den beskattningsbara personen inte kan anses agera i egenskap av beskattningsbar person”.

66. Vad beträffar WTL:s argument avseende artiklarna 18 och 19 i genomförandeförordningen, som sammanfattas i punkterna 47 och 48 i detta förslag till avgörande, anser jag att de inte är övertygande. Artiklarna 18 och 19 i genomförandeförordningen, som endast tillåter en leverantör att dra vissa slutsatser på grund av kundens beteende,[32] såsom till exempel huruvida den senare uppger ett mervärdesskattenummer eller inte, kan inte som jag redan har konstaterat ändra eller göra tillägg till bestämmelserna i artiklarna 43–45 i mervärdesskattedirektivet.[33] Mot bakgrund av att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet dessutom fastställer platsen för tillhandahållande av tjänsterna beroende på huruvida de utförs för en beskattningsbar[34] eller en icke beskattningsbar person anser jag att det i princip inte finns någon risk för dubbelbeskattning.[35] Det finns i vart fall inte någon antydan om att tjänsterna i fråga i det nationella målet faktiskt varit föremål för dubbelbeskattning.

67. Jag anser inte att WTL har visat att det har utsatts för olika behandling eller att principen om skatteneutralitet, som är central inom mervärdesskattesystemet, har åsidosatts. WTL är inte i en situation som är jämförbar med en privat investerare då det är ostridigt att tjänsterna i fråga används för icke-ekonomisk *affärs*verksamhet.[36] Det är fast rättspraxis att ingående mervärdesskatt avseende en skattebetalares utgifter som avser icke ekonomisk verksamhet inte kan ge rätt till avdrag. När en skattebetalare dessutom bedriver både ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet medges avdrag för mervärdesskatt endast i den omfattning som dessa utgifter kan hänföras till skattebetalarens ekonomiska verksamhet.[37]

68. Domstolen förklarade nyligen i punkt 30 i dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) att ”en verksamhet som består i att placera donationer och anslag, samt de kostnader som hänför sig till denna placeringsverksamhet, måste ges samma behandling, i mervärdesskattehänseende, som den icke ekonomiska verksamheten att ta emot dessa medel och de eventuella kostnader som är förenade med detta. Förutom att en sådan penningplaceringsverksamhet för universitetet i Cambridge, precis som för en privat investerare, utgör ett sätt att generera intäkter utifrån de donationer och anslag som mottagits, konstaterar domstolen nämligen att denna verksamhet även direkt kan knytas till mottagandet av dessa medel och således inte är något annat än en direkt förlängning av denna icke ekonomiska verksamhet. Därför kan inte heller den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnaderna för denna penningplacering dras av.”

32 Såvida inte han eller hon har uppgifter som motsäger det.

33 Samma resonemang är tillämpligt på WTL:s påstående att det inte uppgav sitt registreringsnummer för mervärdesskatt enligt artikel 55 i genomförandeförordningen då det inte är en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap”. Artikel 55 i genomförandeförordningen ska också tolkas i ljuset av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

34 Enligt definitionen i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

35 I detta avseende påpekade regeringen i Förenade kungariket i sitt svar på en fråga från domstolen att risken för dubbelbeskattning uppkommer på grund av motstridiga tolkningar av de regler som tillämpas och att det enda sättet att råda bot på denna svårighet är att ha en enhetlig tolkning av reglerna. Den spanska regeringen påpekade i sitt svar på en fråga från domstolen att en kombinerad (och systematisk) tolkning av artiklarna 43 och 44 i mervärdesskattedirektivet, av skäl 4 i direktiv 2008/8 och av artikel 19 i genomförandeförordningen säkerställer att det inte finns någon möjlighet till dubbel beskattning. Irland påpekade också i sitt svar på en fråga från domstolen att när en kund gör rätt vid sin egen bedömning av huruvida mottagna tjänster har förvärvats för dess beskattningsbara verksamhet, inbegripet när den anses vara en beskattningsbar person enligt artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, borde inte dubbelbeskattning förekomma.

36 Kommissionen anförde i sitt svar på en fråga från domstolen att WTL ”är inte en privat person utan är en enhet som har valt att bli registrerad för mervärdesskatt. Det behandlas på samma sätt som varje annan beskattningsbar person (eller som varje icke-beskattningsbar juridisk person som är registrerad för mervärdesskatt). Detta betyder att det omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande som är tillämpliga på rent affärsmässiga transaktioner. Endast när det gäller tjänster som mottas av en beskattningsbar person men som används för privat konsumtion av dennes personal (eller för en beskattningsbar person som är en enskild person) är regler som gäller för transaktioner mellan näringsidkare och konsumenter tillämpliga. De tjänster som är i fråga som mottagits av [WTL] är inte för privat konsumtion av en enskild person. Det är helt förenligt med principen om likabehandling att endast enskilda personers privata konsumtion omfattas av de sistnämnda reglerna.”

37 Se dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 30 och 31). Se också dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkterna 36 och 37) och dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

69. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att svaret på den första frågan är att artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på det sättet att när en beskattningsbar person, som bedriver icke-ekonomisk verksamhet som består i köp och försäljning av aktier och andra värdepapper i samband med förvaltningen av tillgångarna i en välgörenhetsorganisation, köper tjänster avseende kapitalförvaltning av en person utanför Europeiska unionen uteslutande för sådan verksamhet, ska den anses vara en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” vid tillämpningen av denna bestämmelse i direktivet.

VIII. Den andra frågan

70. Mot bakgrund av det svar som ges på den första tolkningsfrågan anser jag att det inte är nödvändigt att besvara den andra frågan. Mot bakgrund dessutom av att det är ostridigt att WTL är en beskattningsbar person anser jag inte, och inte heller har det gjorts gällande av någon av parterna i detta mål vid domstolen, att artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, som avser platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke-beskattningsbar person, är tillämplig på WTL.

IX. Förslag till avgörande

71. Jag föreslår följaktligen att tolkningsfrågorna från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket) ges följande svar:

Artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG| av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ändrat genom rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster ska tolkas på det sättet att när en beskattningsbar person, som bedriver icke-ekonomisk verksamhet som består i köp och försäljning av aktier och andra värdepapper i samband med förvaltning av tillgångarna i en välgörenhetsorganisation, köper tjänster avseende kapitalförvaltning av en person utanför Europeiska unionen uteslutande för sådan verksamhet, ska den anses vara en ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” vid tillämpningen av denna bestämmelse i direktivet.