

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. marts 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 43 og 44 – leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab – leveringsstedet for investeringsforvaltningsydelser modtaget af en velgørende organisation til brug for en ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed fra leverandører, der er etableret uden for EU«

I sag C-459/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 13. juni 2019, indgået til Domstolen den 17. juni 2019, i sagen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

Wellcome Trust Ltd,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne M. Ilešić, E. Juhász (refererende dommer), C. Lycourgos og I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Wellcome Trust Ltd ved barrister F. Mitchell samt ved solicitors P. Nathwani, C. Millard og H. Grantham,
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Lavery, som befuldmægtiget, bistået af barrister E. Mitrophanous,
- Irland ved M. Browne, J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af N. Travers, SC,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal og A. Armenia, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. juni 2020,
afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Det Forenede Kongerige) og Wellcome Trust Ltd (herefter »WTL«) vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) betalt i forbindelse med tjenesteydelser, som leveres af investeringsforvaltere, der er etableret uden for EU.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/8

3 Fjerde betragtning til direktiv 2008/8 har følgende ordlyd:

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

Momsdirektivet

4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

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

[...]«

5 Dette direktivs artikel 9, der indgår i dets kapitel III med overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmer i stk. 1:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk

virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Afsnit V i nævnte direktiv, som omhandler »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, indeholder bl.a. kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for ydelser«, som selv er underinddelt i tre afdelinger.

7 Afdeling 1 med overskriften »Definitioner« indeholder en enkelt artikel, momsdirektivets artikel 43, som har følgende ordlyd:

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

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

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

8 Afdeling 2 med overskriften »Almindelige bestemmelser« indeholder dette direktivs artikel 44 og 45.

9 Nævnte direktivs artikel 44 har følgende ordlyd:

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

10 Samme direktivs artikel 45 bestemmer:

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

11 Afdeling 3 med overskriften »Særlige bestemmelser« indeholder momsdirektivets artikel 46-59a, hvilke fastsætter en række særlige tilknytningsmomenter.

Gennemførelsesforordningen

12 Følgende fremgår af 19. betragtning til Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011

af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«):

»Det bør præciseres, at når ydelser leveret til en afgiftspligtig person er til privat brug, herunder for kundens personale, kan den afgiftspligtige person ikke betragtes som handlende i sin egenskab af afgiftspligtig person. Med henblik på at fastslå, om kunden handler i sin egenskab af afgiftspligtig person eller ej, er det tilstrækkeligt for leverandøren at få meddelt kundens momsregistreringsnummer for at fastlægge denne egenskab, undtagen hvis leverandøren besidder oplysninger om det modsatte. Det bør ligeledes sikres, at en enkelt ydelse, som ikke blot er erhvervet til forretningsbrug, men også til privat brug, kun beskattes et sted.«

13 Gennemførelsesforordningens kapitel V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder bl.a. en afdeling 4, der har overskriften »Leveringsstedet for ydelser (Artikel 43-59 i [momsdirektivet])«, og som selv er underinddelt i 11 underafdelinger.

14 Underafdeling 2 med overskriften »Kundens egenskab« indeholder en enkelt artikel, nemlig gennemførelsesforordningens artikel 19, som har følgende ordlyd:

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

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

Når en given ydelse er bestemt både til privat brug, herunder til kundens personales private brug, og til økonomiske aktiviteter, er leveringen af denne ydelse udelukkende omfattet af [momsdirektivets] artikel 44 [...], forudsat at der ikke er tale om misbrug.«

Det Forenede Kongeriges lovgivning

15 De relevante regler om leveringsstedet er gennemført i Det Forenede Kongeriges ret ved section 7A i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift), som har følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser

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

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

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

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

[...]

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

- (a) er en afgiftspligtig person som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 9 [...]
- (b) er registreret i henhold til denne lov.
- (c) er momsregistreret i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige eller
- (d) er registreret i henhold til en af Tynwald udstedt lov for så vidt angår enhver form for afgift pålagt ved eller i henhold til en af Tynwald udstedt lov, der svarer til [moms],

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

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 WTL er eneste forvalter (trustee) af en velgørende fond, Wellcome Trust, som yder legater til medicinsk forskning. WTL oppebærer sine indtægter fra investeringer og har også visse mindre aktiviteter, herunder salg af varer, catering og udlejning af ejendomme, og er i denne sammenhæng momsregistreret. Investeringsafkastet, som udgør størstedelen af finansieringen af de ydede tilskud, stammer hovedsageligt fra investeringer i udlandet, for hvilke der leveres tjenesteydelser fra forvaltere, der er etableret i og uden for EU, til WTL.

17 I dom af 20. juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), fastslog Domstolen, at begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvilken bestemmelse senere er blevet til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ikke omfatter en virksomhed, som består i en formuebestyrers køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af aktiverne i en velgørende fond. WTL fik som følge heraf afslag på tilbagebetaling af den indgående moms med hensyn til samtlige omkostninger afholdt i forbindelse med porteføljen uden for EU.

18 Ifølge Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) er det indledningsvis ubestridt, at WTL er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og 9, at WTL's virksomhed bestående i køb og salg af aktier og andre værdipapirer i forbindelse med forvaltningen af Wellcome Trusts aktiver er forblevet uændret i forhold til den virksomhed, der behandledes i den nævnte dom, og endelig at denne ikke-økonomiske virksomhed er en erhvervsmæssig virksomhed og ikke virksomhed af privat karakter.

19 Den nævnte ret har ligeledes præciseret, at WTL anvendte ydelser købt hos leverandører etableret uden for EU udelukkende til sin erhvervsmæssige virksomhed, og at WTL ikke anvendte disse ydelser til afgiftspligtige leveringer af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1. WTL skal således tage hensyn til fondens status som velgørende organisation og er udelukket fra at drive handelsvirksomhed.

20 Siden 2010 har WTL afregnet moms af ydelser leveret af investeringsforvaltere, der var etableret uden for EU, i overensstemmelse med ordningen for omvendt betalingspligt i momsdirektivets artikel 196, idet det blev antaget, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser var Det Forenede Kongerige.

21 Mellem april 2016 og juni 2017 indgav WTL ansøgninger om tilbagebetaling med den begrundelse, at WTL efter egen opfattelse havde afregnet et for højt udgående afgiftsbeløb i forbindelse med disse tjenesteydelser. WTL har i det væsentlige gjort gældende, at selv om WTL

er en afgiftspligtig person i medfør af momsdirektivets artikel 2 og 9, er WTL ikke en afgiftspligtig person, »der handler i denne egenskab« som omhandlet i dette direktivs artikel 44.

22 I dom af 10. oktober 2018 gav First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) WTL medhold i dennes anbringender. Idet det anførtes, at det ikke var nødvendigt, at leveringen af ydelser enten var omfattet af momsdirektivets artikel 44 eller af dets artikel 45, fastslog denne ret, at de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktivs artikel 44, ikke er i overensstemmelse med nævnte artikel, idet de for afgiftspligtige personer, der handler erhvervsmæssigt, har udpeget Det Forenede Kongerige som »leveringsstedet for tjenesteydelser«.

23 Told-, skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat appel ved den forelæggende ret.

24 For den forelæggende ret har denne myndighed gjort gældende dels, at momsdirektivets artikel 44 finder anvendelse på grundlag af denne bestemmelses ordlyd og formål samt de tilknyttede bestemmelser, dels, at der af hensyn til retssikkerheden skal kunne fastslås et leveringssted. Eftersom det i den foreliggende sag imidlertid hverken er gjort gældende, at leveringerne er omfattet af momsdirektivets artikel 45, eller at en af de særlige regler i direktivets artikel 46-59a finder anvendelse, følger det heraf, at artikel 44 skal finde anvendelse.

25 Da det ifølge WTL er ubestridt, at WTL ikke er en afgiftspligtig person, »der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, når denne udøver sin investeringsvirksomhed, kan WTL heller ikke være en afgiftspligtig person, »der handler i denne egenskab« som omhandlet i dette direktivs artikel 44.

26 Den forelæggende ret har anført, at løsningen af tvisten afhænger af det sted, der skal anvendes som leveringsstedet for de investeringsforvaltningsydelser, som WTL modtog fra leverandører etableret uden for EU. For at kunne fastlægge stedet for disse tjenesteydelser er det nødvendigt at få oplyst, om WTL skal anses for en afgiftspligtig person, »der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44.

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

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

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, og [momsdirektivets] artikel 46-49 [...] ikke finder anvendelse, finder [dette direktivs] artikel 45 [...] da anvendelse på disse ydelser, eller finder hverken [nævnte direktivs] artikel 44 eller artikel 45 anvendelse på ydelserne?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

28 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 44 skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der udøver en ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, erhverver ydelser til brug for denne ikke-økonomiske virksomhed, da skal disse ydelser anses for at være leveret til denne afgiftspligtige

person, »der handler i denne egenskab«, i denne bestemmelses forstand.

29 Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, vedrører den forelæggende rets spørgsmål med henblik på afgørelsen af den tvist, der verserer for den, udelukkende aspektet i det fælles momssystem vedrørende fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser. Det fremgår i denne henseende af denne artikel 44, at der ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, principielt forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

30 Det skal bemærkes, at betingelsen i momsdirektivets artikel 44, hvorefter den afgiftspligtige person skal handle i denne egenskab, ligeledes er at finde i dette direktivs artikel 2, stk. 1.

31 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at med henblik på anvendelsen af den sidstnævnte bestemmelse handler en afgiftspligtig person i sin egenskab af afgiftspligtig, når han foretager transaktioner til brug for sin økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit (jf. i denne retning dom af 8.3.2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 24 og 29, og af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 40).

32 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede virksomhed, der består i WTL's køb og salg af aktier og andre værdipapirer som trustee i forbindelse med forvaltningen af dens velgørende trusts aktiver, har Domstolen allerede fastslået, at begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, ikke omfatter en virksomhed af denne karakter (jf. analogt dom af 20.6.1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, præmis 41).

33 I forbindelse med udøvelsen af en sådan virksomhed er WTL derfor ikke en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c).

34 Ikke desto mindre, og i modsætning til, hvad WTL har gjort gældende, følger det ikke nødvendigvis heraf, at selskabet heller ikke kan anses for at være en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, med henblik på anvendelsen af nævnte direktivs artikel 44, idet denne artikel, således som det er fastslået i nærværende doms præmis 29, begrænser sig til at fastsætte, at det sted, hvor tjenesteydelserne leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, i princippet svarer til hjemstedet for denne afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

35 Henset til kravene om enhed og sammenhæng i EU's retsorden skal de begreber, der er anvendt i retsakter vedtaget på samme område, have samme betydning, hvilket ikke er tilfældet, når EU-lovgiver har givet udtryk for en anden hensigt (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det følger imidlertid af momsdirektivets artikel 43, at EU-lovgiver har ønsket at give udtrykket »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i dette direktivs artikel 44 en anden betydning end den, det har i henhold til nævnte direktivs artikel 2, stk. 1.

37 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 43, nr. 1), specifikt bestemmer, at med henblik på anvendelse af bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser anses en afgiftspligtig person, der såvel udfører afgiftspligtige tjenesteydelser som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, som virksomhed, »som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af [...] tjenesteydelser, jf. [denne sidstnævnte] artikel [...], for at være afgiftspligtig for alle ydelser, der leveres til ham«. EU-lovgiver har således i artikel 43, nr. 1), fastsat en bred og undtagelsesmæssig definition af begrebet »afgiftspligtig person« alene med henblik på anvendelse

af bestemmelserne om leveringsstedet.

38 Heraf følger, at en afgiftspligtig person, i lyset af momsdirektivets artikel 43, nr. 1), kan handle i denne egenskab som omhandlet i dette direktivs artikel 44, selv når den pågældende handler til brug for sin ikke-økonomiske virksomhed.

39 Når dette er sagt, kan en fortolkning af momsdirektivets artikel 43 og 44 imidlertid ikke føre til en situation, hvor de enheder, der er afgiftspligtige som omhandlet i dette direktivs artikel 43, nr. 1), og til hvilke der leveres ydelser, altid anses for at handle i denne egenskab.

40 Det bemærkes således, at en afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, ikke optræder i egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis). Inden for rammerne af den fælles momsordning følger sondringen mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed i øvrigt andre kriterier end dem, der anvendes til at sondre mellem erhvervsmæssig anvendelse og anvendelse til virksomheden uvedkommende formål, bl.a. private formål (dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 32).

41 Henset til den undtagelsesmæssige karakter af begrebet »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, kan den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der ikke handler i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, alene med henblik på anvendelsen af denne artikel skal anses for en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, derfor ikke føre til, at denne afgiftspligtige person fortsat er omfattet af nævnte artikels anvendelsesområde, når den pågældende ikke blot handler til brug for sin ikke-økonomiske virksomhed, men desuden, ikke-erhvervsmæssigt, bl.a. til private formål.

42 Med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 44 skal det følgelig præciseres, at den afgiftspligtige person handler i denne egenskab med hensyn til dennes ikke-økonomiske virksomhed, for så vidt som den udøves erhvervsmæssigt.

43 Det er i den foreliggende sag imidlertid ubestridt, og således som det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret er fremkommet med, at den ikke-økonomiske virksomhed, som WTL udøver, hvilken består i køb og salg af aktier og andre værdipapirer som trustee i forbindelse med forvaltningen af Wellcome Trusts aktiver, er en erhvervsmæssig virksomhed og ikke en virksomhed af privat karakter, og at det udelukkende er med henblik på denne erhvervsmæssige virksomhed, at investeringsforvaltningsydelse leveres til WTL af en person etableret uden for EU.

44 En sådan fortolkning understøttes af den normative sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 44 indgår. For det første fremgår det bl.a. af fjerde betragtning til direktiv 2008/8, at hvad angår leveringer af tjenesteydelser til afgiftspligtige personer bør hovedreglen være, at tjenesteydelse leveringssted er det sted, hvor modtageren er etableret, og at afgiftspligtige personer, der også udfører ikke-afgiftspligtige aktiviteter, behandles som afgiftspligtige med hensyn til alle tjenesteydelser, der leveres til dem. Det fremgår imidlertid af sidste punktum i denne fjerde betragtning, at de bestemmelser, der gennemfører disse almindelige regler, ikke bør gælde for levering af tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person modtager til personligt brug eller til sit personale.

45 For det andet fremgår det af 19. betragtning til gennemførelsesforordningen, at »[d]et bør præciseres, at når ydelser leveret til en afgiftspligtig person er til privat brug, herunder for kundens personale, kan den afgiftspligtige person ikke betragtes som handlende i sin egenskab af afgiftspligtig person«. På samme måde bestemmer gennemførelsesforordningens artikel 19, stk. 1,

at »[m]ed henblik på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet for ydelser i [momsdirektivets] artikel 44 og 45 [...] kan en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der betragtes som afgiftspligtig, som modtager ydelser, der udelukkende er til privat brug, herunder til sit personales private brug, anses for at være en ikke-afgiftspligtig person«.

46 Det må følgelig fastslås, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der udøver en ikke-økonomisk virksomhed, erhverver tjenesteydelser til brug for denne ikke-økonomiske virksomhed, leveres disse ydelser til denne afgiftspligtige person, der handler i denne egenskab, som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, med undtagelse af ydelser, der er bestemt til privat brug for den afgiftspligtige person eller for hans personale.

47 WTL's argument vedrørende ligebehandlingsprincippet, med hvilket det tilsigtes at anfægte en sådan fortolkning, må i denne henseende forkastes.

48 Domstolen har ganske vist fastslået, at en trustee, der befinder sig i en situation som den, WTL befinder sig i, for så vidt angår momsdirektivets artikel 9 må betragtes således, at den blot forvalter en investeringsportefølje på samme måde som en privat investor (jf. analogt dom af 20.6.1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, præmis 36).

49 Det kan imidlertid ikke følge af den omstændighed, at WTL ved at forvalte en investeringsportefølje udøver tilsvarende virksomhed som den, en privat investor udøver, at WTL udøver denne virksomhed privat.

50 Idet WTL's ikke-økonomiske virksomhed, som det fremgår af nærværende doms præmis 43, ikke er en virksomhed af privat karakter, kan WTL's situation ikke sammenlignes med situationen for de personer, der udelukkende erhverver tjenesteydelser til privat brug for sig selv eller for deres personale. Til forskel fra disse sidstnævnte er WTL som afgiftspligtig person omfattet af det fælles momssystem.

51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 44 skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der udøver en ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, erhverver ydelser til brug for denne ikke-økonomiske virksomhed, da skal disse ydelser anses for at være leveret til denne afgiftspligtige person, »der handler i denne egenskab«, i denne bestemmelses forstand.

Det andet spørgsmål

52 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet forelagte spørgsmål.

Sagsomkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der udøver en ikke-økonomisk erhvervsmæssig virksomhed, erhverver ydelser til brug for denne ikke-økonomiske virksomhed, da skal disse ydelser anses for at være leveret til denne

afgiftspligtige person, »der handler i denne egenskab«, i denne bestemmelses forstand.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.