

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

17. märts 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 43 ja 44 – Teenuste osutamise koht maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb – Heategevusorganisatsiooni poolt väljaspool liitu asuvatelt teenuse osutajatelt mittemajandusliku kutsetegevuse tarvis saadud investeeringute haldamise teenuste osutamise koht

Kohtuasjas C-459/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik) 13. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. juunil 2019, menetluses

The Commissioners for Her Majesty's & Customs

versus

Wellcome Trust Ltd,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud M. Ilešić, E. Juhász (ettekandja), C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Wellcome Trust Ltd, esindajad: *barrister* F. Mitchell ning *solicitors* P. Nathwani, C. Millard ja H. Grantham,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Lavery, keda abistas *barrister* E. Mitrophanous,
- Iirimaa, esindajad: M. Browne, J. Quaney ja A. Joyce, keda abistas N. Travers, SC,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Armenia,

olles 25. juuni 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 44 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customsi (Ühendkuningriigi maksuhaldur) ja Wellcome Trust Ltd (edaspidi „WTL“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab seoses väljaspool liitu asuvate investeringuhaldurite osutatud teenustega tasutud käibemaksu tagastamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2008/8

3 Direktiivi 2008/8 põhjenduses 4 on märgitud:

„Maksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul peaks teenuste osutamise kohta käsitleva üldreegli aluseks olema teenuse saaja, mitte teenuse osutaja asukoht. Teenuste osutamise kohta määravate reeglite kohaldamiseks ja ettevõtjatel lasuva halduskoormuse vähendamiseks tuleks maksukohustuslasi, kelle mõningad tegevused ei kuulu maksustamisele, käsitada maksukohustuslastena kõigi neile osutatud teenuste puhul. Sarnaselt tuleks käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslasi käsitada maksukohustuslastena. Vastavalt üldreeglitele ei tohiks need sätted laieneda nende teenuste osutamisele, mida maksukohustuslane saab iseenda või oma personali tarbeks.“

Käibemaksudirektiiv

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

5 Direktiivi III jaotise „Maksukohustuslased“ artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

6 Direktiivi V jaotis, mis puudutab maksustatavate tehingute kohta, sisaldab muu hulgas 3. peatükki „Teenuste osutamise koht“, mis jaguneb omakorda kolmeks jaoks.

7 Nimetatud peatüki 1. jagu „Mõisted“ sisaldab ainult ühte artiklit, nimelt käibemaksudirektiivi artiklit 43, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel:

1. maksukohustuslast, kelle kõik tegevused või tehingud ei ole maksustatavad kaubatarned või teenuseosutamised vastavalt artikli 2 lõikele 1, käsitatakse maksukohustuslasena kõigi talle osutatud teenuste puhul;

2. käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilisest isikust mittemaksukohustuslast käsitatakse maksukohustuslasena.“

8 Selle peatüki 2. jagu „Üldreeglid“ sisaldab direktiivi artikleid 44 ja 45.

9 Direktiivi artikkel 44 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

10 Direktiivi artiklis 45 on sätestatud:

„Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

11 Viidatud peatüki 3. jagu „Erisätted“ sisaldab käibemaksudirektiivi artikleid 46–59a, mis näevad ette rea erandeid.

Rakendusmäärus

12 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1; edaspidi „rakendusmäärus“), põhjenduses 19 on märgitud:

„Tuleks selgitada, et kui maksukohustuslasele osutatud teenused on ette nähtud erakasutuseks, sealhulgas tema töötajate erakasutuseks, ei tohiks käsitada, et ta tegutseb maksukohustuslasena. Selleks et teha kindlaks, kas klient tegutseb maksukohustuslasena või mitte, ning kui teenuse osutajal ei ole vastupidiseid andmeid, piisab sellest, kui ta on esitanud teenuse osutajale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Samuti tuleks tagada, et teatav teenus, mis on saadud äritegevuseks, kuid mida kasutatakse ka erakasutuseks, maksustatakse vaid ühes kohas.“

13 Rakendusmääruse V peatükk „Maksustatavate tehingute koht“ sisaldab muu hulgas 4. jagu „Teenuste osutamise koht ([käibemaksudirektiivi] artiklid 43–59)“, mis jaguneb omakorda 11 alajaoks.

14 Selle jao 2. alajagu „Kliendi seisund tehingus“ sisaldab ainult ühte artiklit, nimelt rakendusmääruse artiklit 19, mis on sõnastatud järgmiselt:

„[Käibemaksudirektiivi] artiklites 44 ja 45 sätestatud teenuste osutamist käsitlevate eeskirjade kohaldamisel käsitatakse mittemaksukohustuslasena maksukohustuslast või mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, kes saab neid teenuseid üksnes enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks.

Kui tal ei ole teenuste iseloomu kohta vastupidiseid andmeid, näiteks andmeid osutatud teenuste laadi kohta, võib teenuse osutaja eeldada, et teenused on ette nähtud kliendi majandustegevuseks, kui klient on talle seoses asjaomase tehinguga esitanud oma isikliku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

Kui üks ja sama teenus on ette nähtud nii erakasutuseks, sealhulgas tema töötajate erakasutuseks, kui ka majandustegevuseks, kuulub sellise teenuse osutamine üksnes [käibemaksudirektiivi] artikli 44 kohaldamisalasse, tingimusel et ei esine kuritarvitusi.“

Ühendkuningriigi õigus

15 Asjaomased teenuste osutamise koha eeskirjad on Ühendkuningriigi õigusesse üle võetud 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) §?s 7A, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamise koht

(1) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse teenuste osutamise riigi kindlaksmääramisel käesoleva seaduse tähenduses.

(2) Teenus loetakse osutatuks –

(a) kui isik, kellele teenuseid osutatakse, on asjaomane ettevõtja: riigis, kus teenuse kasutaja asub, ja

(b) muul juhul riigis, kus asub teenuse osutaja.

[...]

(4) Käesoleva seaduse tähenduses on isik asjaomane ettevõtja seoses teenuste osutamisega, kui isik –

(a) on maksukohustuslane [käibemaksudirektiivi] artikli 9 tähenduses,

(b) on registreeritud käesoleva seaduse alusel,

(c) on määratletud käibemaksukohustuslasena muu liikmesriigi kui Ühendkuningriigi õiguse kohaselt või

(d) on registreeritud Tynwaldi seaduse alusel seoses mis tahes maksuga, mis on kehtestatud Tynwaldi seadusega või selle alusel ja mis vastab käibemaksule,

ning saab teenuseid muuks kui täielikult isiklikuks tarbeks.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 WTL on meditsiiniuuringuid toetava heategevustrusti Wellcome Trust ainus usaldushaldur. WTL saab tulu investeerimisest ning tegeleb lisaks vähemtähtsate tegevusaladega, sealhulgas müük, toitlustus ja kinnisasjade rendile andmine, millega seoses on ta registreeritud käibemaksukohustuslaseks. Investeerimistulu, millega rahastatakse suuremat osa antavatest toetustest, pärineb peamiselt välismaistest investeringutest, milleks WTL kasutab liidus ja väljaspool liitu asuvate varahaldurite teenuseid.

17 Euroopa Kohus otsustas 20. juuni 1996. aasta kohtuotsuses Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), et mõiste „majandustegevus“ nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 4 lõike 2 (millest sai hiljem käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1) tähenduses ei hõlma tegevust, mis seisneb usaldushalduri poolt heategevustrusti vara haldamise käigus aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises. Seetõttu keelduti WTLile sisendkäibemaksu tagastamisest kõigi kulude osas, mis olid seotud tema portfelliga väljaspool liitu.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik) sõnul on selge, et esmalt on WTL maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses, lisaks ei ole WTLi tegevus aktsiate ja muude väärtpaberite ostmisel ja müümisel Wellcome Trusti vara haldamise raames muutunud võrreldes nimetatud kohtuotsuses käsitletud tegevusega ning lõpuks on see mittemajanduslik tegevus kutsetegevus, mitte erategevus.

19 Nimetatud kohus täpsustab samuti, et WTL kasutas väljaspool liitu asumatelt teenuse osutajatelt saadud teenuseid üksnes oma kutsetegevuse tarbeks ja et ta ei kasutanud neid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses maksustatavate teenuste osutamiseks. WTL peab arvestama trusti heategevusliku staatusega ja tal on keelatud tegeleda kaubandusega.

20 Alates 2010. aastast arvestas WTL käibemaksu teenustelt, mida talle osutasid väljaspool liitu asuvad investeerimishaldurid, vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 196 ette nähtud pöördmaksustamise mehhanismile, lähtudes sellest, et nende teenuste osutamise koht oli Ühendkuningriik.

21 Ajavahemikus 2016. aasta aprillist kuni 2017. aasta juunini esitas WTL tagastustaotlused, kuna tema arvates oli ta arvestanud nende teenustega seoses liiga palju sisendmaksu. WTL väitis sisuliselt, et kuigi ta on käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 9 järgi maksukohustuslane, ei ole ta maksukohustuslane, „kes sellisena tegutseb“ direktiivi artikli 44 tähenduses.

22 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) nõustus 10. oktoobri 2018. aasta kohtuotsuses WTLi argumentidega. Olles märkinud, et vajalik ei ole teenuste osutamise kuulumine kas käibemaksudirektiivi artikli 44 või artikli 45 kohaldamisalasse, tõdes nimetatud kohus, et riigisisised õigusnormid, millega võeti üle selle direktiivi artikkel 44, mille kohaselt on Ühendkuningriik kutsetegevusega tegelevate maksukohustuslaste puhul „teenuste osutamise kohaks“, ei ole artikliga 44 kooskõlas.

23 Maksuhaldur esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse.

24 Ta väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtule, et esiteks on käibemaksudirektiivi artikkel 44

nii selle sätte enda kui ka sellega seotud sätete sõnastusest ja eesmärgist tulenevalt kohaldatav ja teiseks peab õiguskindluse põhjustel olema tuvastatav teenuste osutamise koht. Kuna käesolevas asjas ei ole väidetud, et asjaomased teenused kuulusid käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaldamisalasse või et kohaldatav oleks mõni selle direktiivi artiklites 46–59a sätestatud erinorm, tuleb järelikult kohaldada direktiivi artiklit 44.

25 WTL väidab, et kuna ta ei ole investeerimistegevuse raames maksukohustuslane, „kes sellena tegutseb“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses, ei saa ta olla ka maksukohustuslane, „kes sellisena tegutseb“ sama direktiivi artikli 44 tähenduses.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et vaidluse lahendus sõltub sellest, kus on WTLi poolt väljaspool liitu asuvatelt teenuse osutajatelt saadud investeeringute haldamise teenuste osutamise koht. Nende teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks tuleb aga välja selgitada, kas WTLi tuleb pidada maksukohustuslaseks, „kes sellisena tegutseb“ käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses.

27 Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane tegeleb muu kui majandustegevusega, mis seisneb heategevustrusti varahalduse raames aktsiate ja muude väärtpaberite ostus-müügis, ja ostab konkreetselt selle jaoks väljaspool [liitu] asuvalt isikult investeeringute haldamise teenuseid, tuleb teda käsitada „maksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb“?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav ning [käibemaksudirektiivi] artiklid 46–49 ei ole kohaldatavad, siis kas kõnealuste teenuste osutamise suhtes on kohaldatav direktiivi artikkel 45 või ei ole selle suhtes kohaldatav ei direktiivi artikkel 44 ega artikkel 45?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui maksukohustuslane, kes tegeleb kutsetegevuse raames mittemajandusliku tegevusega, saab selle mittemajandusliku tegevuse tarbeks teenuseid, tuleb neid teenuseid pidada osutatuks maksukohustuslasele, „kes sellisena tegutseb“ nimetatud artikli tähenduses.

29 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, puudutavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks üksnes ühise käibemaksusüsteemi seda aspekti, mis puudutab teenuste osutamise koha kindlaksmääramist. Käibemaksudirektiivi artiklist 44 nähtub, et maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on põhimõtteliselt tema ettevõtte asukoht.

30 Tuleb märkida, et nimetatud artiklis 44 sisalduv tingimus, et maksukohustuslane peab sellisena tegutsema, esineb samamoodi selle direktiivi artikli 2 lõikes 1.

31 Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et viimati nimetatud sätte kohaldamisel tegutseb maksukohustuslane sellisena siis, kui tegevus toimub tema majandustegevuse tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses (vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punktid 24 ja 29, ning 22. märtsi 2012. aasta

kohtuotsus Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 40).

32 Põhikohtuasjas arutusel oleva tegevuse osas, mis seisneb WTLi kui usaldushalduri poolt aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müügis heategevusliku trusti vara haldamise raames, on Euroopa Kohus aga juba otsustanud, et mõiste „majandustegevus“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses ei hõlma sellist tegevust (vt analoogia alusel 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punkt 41).

33 Seega ei ole WTL nimetatud tegevuse raames „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

34 Vastupidi sellele, mida väidab WTL, ei järeldu sellest siiski tingimata, et teda ei saa pidada ka „maksukohustuslaseks, kes sellisena tegutseb“ selle direktiivi artikli 44 kohaldamisel, kuivõrd see artikkel piirdub käesoleva kohtuotsuse punktis 29 märgitu kohaselt üksnes sätestamisega, et koht, kus teenuseid osutatakse maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, vastab põhimõtteliselt selle maksukohustuslase ettevõtte asukohale.

35 Liidu õiguskorra ühtsuse ja järjepidevuse nõudeid arvestades peab samas valdkonnas vastu võetud õigusaktides kasutatud mõistetele olema sama tähendus, välja arvatud juhul, kui liidu seadusandja on väljendanud teistsugust taht (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Käibemaksudirektiivi artiklist 43 tuleneb aga, et liidu seadusandja soovis anda väljendile „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ selle direktiivi artikli 44 tähenduses teistsuguse tähenduse kui see, mis on samal väljendil direktiivi artikli 2 lõike 1 järgi.

37 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 43 punktis 1 on konkreetselt sätestatud, et teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel käsitatakse maksukohustuslast, kes osutab nii maksustatavaid teenuseid selle direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses kui ka teeb tegevusi, mis „ei ole maksustatavad [...] teenuseosutamised vastavalt [viimati nimetatud sättele], [...] maksukohustuslasena kõigi talle osutatud teenuste puhul“. Liidu seadusandja nägi seega artikli 43 punktis 1 mõiste „maksukohustuslane“ laia ja erandliku määratluse ette üksnes teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel.

38 Sellest järeldu, et käibemaksudirektiivi artikli 43 punkti 1 arvestades võib maksukohustuslane sellisena tegutseda direktiivi artikli 44 tähenduses isegi siis, kui ta tegutseb oma mittemajandusliku tegevuse tarbeks.

39 Samas ei saa käibemaksudirektiivi artiklite 43 ja 44 tõlgendus kaasa tuua olukorda, kus üksuseid, kes on maksukohustuslased selle direktiivi artikli 43 punkti 1 tähenduses ja kellele osutatakse teenuseid, loetakse alati sellistena tegutsevateks üksusteks.

40 Nimelt tuleb meelde tuletada, et maksukohustuslane, kes teeb tehingu eraisikuna, ei tegutse maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma, C?331/14, EU:C:2015:456, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika). Ka ühise käibemaksusüsteemi ülesehituse raames majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse eristamine järgib teistsuguseid kriteeriume, kui need, mis lähtuvad kutsetegevuses kasutamise ja muul kui ettevõtluse (eelkõige isiklikul) eesmärgil kasutamise vahelisest erinevusest (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punkt 32).

41 Arvestades käibemaksudirektiivi artiklis 44 kasutatud mõiste „maksukohustuslane, kes

sellisena tegutseb“ erandlikku iseloomu, ei saa asjaolu, et üksnes selle artikli kohaldamisel tuleb maksukohustuslast, kes ei tegutse oma majandustegevuse tarbeks, käsitada maksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb, viia selleni, et maksukohustuslane kuulub veel selle artikli kohaldamisalasse, kui ta tegutseb mitte üksnes oma mittemajandusliku tegevuse tarbeks, vaid ka väljaspool kutsetegevust, eelkõige isiklikuks tarbeks.

42 Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaldamiseks täpsustada, et maksukohustuslane tegutseb sellisena oma mittemajandusliku tegevuse osas, niivõrd kui see toimub kutsetegevuse raames.

43 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest, on käesolevas asjas aga selge, et WTLi mittemajanduslik tegevus, mis seisneb usaldushaldurina aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises Wellcome Trusti vara haldamise raames, on kutsetegevus, mitte erategevus, ning et väljaspool liitu asuv isik osutab WTLile investeerimise haldamise teenuseid üksnes selle kutsetegevuse tarbeks.

44 Sellist tõlgendust kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 44 normatiivne kontekst. Esiteks on direktiivi 2008/8 põhjenduses 4 eelkõige märgitud, et maksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul peaks teenuste osutamise kohta käsitleva üldreegli aluseks olema teenuse saaja, mitte teenuse osutaja asukoht ning et maksukohustuslasi, kes teostavad ka mittemaksustatavaid tegevusi, käsitatakse maksukohustuslasena kõigi talle osutatud teenuste puhul. Siiski nähtub põhjenduse 4 viimasest lausest, et üldreegleid rakendavad sätted ei tohiks laieneda nende teenuste osutamisele, mida maksukohustuslane saab iseenda või oma personali tarbeks.

45 Teiseks on rakendusmääruse põhjenduses 19 märgitud, et „[t]uleks selgitada, et kui maksukohustuslasele osutatud teenused on ette nähtud erakasutuseks, sealhulgas tema töötajate erakasutuseks, ei tohiks käsitada, et ta tegutseb maksukohustuslasena“. Samamoodi on nimetatud määruse artikli 19 esimeses lõigus sätestatud, et „[käibemaksu]direktiivi artiklites 44 ja 45 sätestatud teenuste osutamist käsitlevate eeskirjade kohaldamisel käsitatakse mittemaksukohustuslasena maksukohustuslast või mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, kes saab neid teenuseid üksnes enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks“.

46 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et juhul kui mittemajandusliku tegevusega tegelev maksukohustuslane saab teenuseid selle mittemajandusliku tegevuse tarbeks, osutatakse neid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, erandiks on teenused, mis on ette nähtud maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks.

47 Sellega seoses tuleb tagasi lükata sellise tõlgenduse vaidlustamiseks esitatud WTLi argument, mis tugineb võrdse kohtlemise põhimõttele.

48 Euroopa Kohus on küll otsustanud, et usaldushaldurit, kes on sellises olukorras nagu WTL, tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 9 arvestades käsitada selliselt, et tema tegevus piirdub investeerimisportfelli haldamisega samal viisil nagu seda teeb eraõiguslik investor (vt analoogia alusel 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, punkt 36).

49 Siiski ei saa asjaolust, et WTL tegutseb investeerimisportfelli haldamisel sarnaselt eraõigusliku investoriga, järeldada, et WTL teeb seda eraviisiliselt.

50 Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 43, kuna WTLi mittemajanduslik tegevus ei ole erategevus, ei ole tema olukord võrreldav nende isikute olukorraga, kes saavad teenuseid üksnes isiklikuks tarbeks või oma töötajate isiklikuks tarbeks. Erinevalt viimastest kuulub WTL maksukohustuslastena ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse.

51 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui maksukohustuslane, kes tegeleb kutsetegevuse raames mittemajandusliku tegevusega, saab selle mittemajandusliku tegevuse tarbeks teenuseid, tuleb neid teenuseid pidada osutatuks maksukohustuslasele, „kes sellisena tegutseb“ nimetatud artikli tähenduses.

Teine küsimus

52 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ), artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui maksukohustuslane, kes tegeleb kutsetegevuse raames mittemajandusliku tegevusega, saab selle mittemajandusliku tegevuse tarbeks teenuseid, tuleb neid teenuseid pidada osutatuks maksukohustuslasele, „kes sellisena tegutseb“ nimetatud artikli tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.