

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. március 17.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 43. és 44. cikk – Az adóalanyi minőségben eljáró személy részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye – Karitatív szervezet által az Unión kívül letelepedett szolgáltatóktól nem gazdasági tevékenysége céljára igénybe vett befektetéskezelési szolgáltatások teljesítési helye”

A C-459/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2019. június 17-én érkezett, 2019. június 13-i határozatával terjesztett elő

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

és

a **Wellcome Trust Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, M. Ilešić, Juhász E. (előadó), C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

előtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Wellcome Trust Ltd képviseletében F. Mitchell barrister, valamint P. Nathwani, C. Millard és H. Grantham solicitors,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében Z. Lavery, meghatalmazotti minőségben, segítője: E. Mitrophanous barrister,
- Írország képviseletében M. Browne, J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: N. Travers SC,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2020. június 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 44. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (adó? és vámhatóság, Egyesült Királyság) és a Wellcome Trust Ltd (a továbbiakban: WTL) között az Unión kívül letelepedett befektetési vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban megfizetett hozzáadottérték?adó (héa) visszatérítése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2008/8 irányelv

3 A 2008/8 irányelv (4) preambulumbekezdése kimondja:

„Az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítési helyre vonatkozó általános szabályt a szolgáltatást igénybevev?, nem pedig a szolgáltatást nyújtó letelepedési helye alapján kell megalkotni. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét meghatározó szabályok alkalmazásában, és az üzleti élet terheinek csökkentése érdekében azokat az adóalanyokat, akik nem adóztatandó tevékenységeket is folytatnak, adóztatandóként kell kezelni valamennyi nekik nyújtott szolgáltatás tekintetében. Hasonlóképpen azon nem adóalany jogi személyeket, akik HÉA?azonosítószámmal rendelkeznek, adóalanynak kell tekinteni. A rendes szabályoknak megfelel?en ezek a rendelkezések nem terjedhetnek ki azon szolgáltatások nyújtására, amelyeket az adóalany a saját vagy a személyzete céljaira történ? felhasználásra kapott.”

A héairányelv

4 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

5 Az ezen irányelv III. címe alatt található, „Adóalanyok” cím? 9. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6 A héairányelvnek az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe többek között tartalmazza „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” elnevezésű 3. fejezetet, amely maga is három szakaszra oszlik.

7 A „Fogalommeghatározások” című 1. szakasz egyetlen cikket tartalmaz, a héairányelv 43. cikkét, amelynek szövege a következő:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában:

1. azon adóalanyt, aki olyan tevékenységet vagy ügyletet is végez, amely a 2. cikk (1) bekezdésének megfelelően nem minősül adóztatandó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnak, adóalanynak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében;

2. azon nem adóalany jogi személyt, aki HÉA-azonosítószámmal rendelkezik, adóalanynak kell tekinteni.”

8 Az „Általános szabályok” elnevezésű 2. szakasz ezen irányelv 44. és 45. cikkét foglalja magában.

9 A szóban forgó irányelv 44. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

10 Ugyanezen irányelv 45. cikke elírja:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

11 A „Különös rendelkezések” című 3. szakasz a héairányelv 46–59a. cikkét foglalja magában, amelyek számos különös kapcsoló elvet írnak elő.

A végrehajtási rendelet

12 A 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o. a továbbiakban: végrehajtási rendelet) (19) preambulumbekkezdése értelmében:

„Egyértelművé kell tenni, hogy amennyiben a szolgáltatásokat adóalany igénybevevőnek – beleértve az adóalany személyzete általi igénybevételt is – magáncélra nyújtják, akkor az adott adóalany nem minősülhet adóalanyként eljáró személynek. Ha az igénybevevő közli a héa-azonosító számát a szolgáltatásnyújtóval, ez elegendő annak megállapításához, hogy adóalanyként jár el, kivéve, ha a szolgáltatásnyújtónak ennek ellenkezőjéről van tudomása. Biztosítani kell továbbá, hogy a gazdasági tevékenység céljára igénybe vett, de magáncélra is felhasznált egyetlen szolgáltatás csak egy helyen adózzon.”

13 A végrehajtási rendeletnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” című V. fejezete tartalmazza többek között „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye (a [héairányelv] 43–59. cikke)” című 4. szakaszt, amely tizenegy alszakaszra oszlik.

14 „A szolgáltatás igénybevevőjének minősége” című 2. alszakasz egyetlen cikket tartalmaz, a végrehajtási rendelet 19. cikkét, amelynek szövege a következő:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó, a [héairányelv] 44. és 45. cikkében előírt szabályok alkalmazásában azon adóalany vagy azon adóalanynak minősül, nem adóalany jogi személy, aki (amely) kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, beleértve a személyzete általi igénybevételt is, nem tekintendő adóalanynak.

A szolgáltatásnyújtó – kivéve, ha ennek ellenkezőjéről van tudomása, például a nyújtott szolgáltatások jellegét illetően – úgy tekintheti, hogy a szolgáltatásokat az igénybevevő gazdasági tevékenység céljából veszi igénybe, amennyiben az igénybevevő az érintett ügylet tekintetében közölte vele az egyedi héa-azonosítószámát.

Amennyiben az igénybevevő egy és ugyanazon szolgáltatást egyaránt igénybe veszi magáncélra – beleértve a személyzete általi igénybevételt is – és gazdasági tevékenység céljából is, e szolgáltatásnyújtás kizárólag a 2006/112/EK irányelv 44. cikkének hatálya alá tartozik, amennyiben nem követ el joggal való visszaélést.”

Az Egyesült Királyság joga

15 A szolgáltatások teljesítési helyével kapcsolatos releváns szabályokat a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottértékadóóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: 1994. évi héatörvény) 7A. cikke ültette át az Egyesült Királyság jogába, amely a következőképpen rendelkezik:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye

(1) E cikk alapján kell meghatározni, hogy e törvény alkalmazásában a szolgáltatásnyújtás melyik országban minősül teljesítettnek.

(2) A szolgáltatásnyújtás teljesítésének helye:

a) az az ország, amelyben a szolgáltatás igénybe vevője illetéssel rendelkezik, ha a szolgáltatás igénybe vevője releváns vállalkozás, és

b) egyéb esetben az az ország, amelyben a szolgáltató illetéssel rendelkezik.

[...]

(4) E törvény alkalmazásában valamely szolgáltatásnyújtással kapcsolatban releváns vállalkozásnak minősül az a személy, aki

- a) a [héairányelv] 9. cikke szerinti adóalanynak minősül,
- b) a jelen törvény rendelkezései szerint a nyilvántartásban szerepelnek,
- c) az Egyesült Királyságtól eltérő tagállam joga alapján rendelkezik héaazonosítóval, vagy
- d) amelyet a Tynwald [(a Man-sziget parlamentje, Egyesült Királyság)] törvényei alapján nyilvántartásba vettek az összes, a Tynwald által vagy felhatalmazásával kivetett, [héának] megfelelő adó tekintetében,

és a szolgáltatások e személy általi igénybevétele nem szolgál teljes egészében magáncélokat.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A WTL az orvosi kutatásokat támogató Wellcome Trust karitatív alapítvány egyetlen vagyonkezelője. Jövedelmet befektetéseiből szerez, és több olyan, kevésbé jelentős tevékenységet – termékértékesítést, étkeztetést és ingatlanbérbeadást – is végez, amelyekre tekintettel szerepel a héanyilvántartásban. A nyújtott támogatások finanszírozásának túlnyomó részét kitevő befektetési jövedelmek elsősorban külföldi befektetésekből származnak, amelyek tekintetében az Unión belül és kívül letelepedett vagyonkezelők nyújtanak szolgáltatást a WTL-nek.

17 Az 1996. június 20-ai Wellcome Trust ítéletben (C-155/94, EU:C:1996:243) a Bíróság megállapította, hogy a „gazdasági tevékenységnek” a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 1977/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 4. cikkének (2) bekezdése – amely jelenleg a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésének felel meg – értelmében vett fogalmába nem tartozik az a tevékenység, amelynek keretében a vagyonkezelő valamely karitatív trust eszközeinek kezelése során részvényeket és más értékpapírokat vásárol és értékesít. Következésképpen megtagadták a WTL-től az Unión kívüli portfóliójával kapcsolatban felmerült költségek teljes összege után elzetiesen felszámított adó visszatérítését.

18 Az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]), a kérdést elterjesztő bíróság szerint nem vitatott, hogy először is a WTL a héairányelv 2. és 9. cikke értelmében vett adóalanynak minősül, hogy ezt követően a WTL részvények és egyéb értékpapírok vételéből és eladásából álló tevékenység a Wellcome Trust eszközeinek kezelése keretében azonos maradt az említett ítéletben vizsgálttal, és hogy végül ez a nem gazdasági tevékenység szakmai, nem pedig magánjellegű.

19 Az említett bíróság azt is pontosítja, hogy a WTL az Unión kívül letelepedett szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatásokat kizárólag a szakmai tevékenységéhez használta fel, és e szolgáltatásokat nem használta fel a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóköteles szolgáltatások nyújtására. A WTL-nek ugyanis figyelembe kell vennie a trust karitatív jellegét, és tilos kereskedelmi tevékenységet folytatnia.

20 2010 óta a WTL a héairányelv 196. cikkében előírt fordított adózási eljárásnak megfelelően könyvelte el a részére az Unión kívül letelepedett befektetéskezelők által nyújtott szolgáltatások

után felszámított héát, feltételezve hogy e szolgáltatások teljesítési helye az Egyesült Királyság volt.

21 2016 áprilisa és 2017 júniusa között a WTL visszaigényléseket nyújtott be, azzal az indokkal, hogy álláspontja szerint túlzottan magas összeg? áthárított adót számított fel az említett szolgáltatásokhoz kapcsolódóan. A WTL lényegében arra hivatkozott, hogy bár a héairányelv 2. és 9. cikke értelmében adóalany, nem min?szül olyan adóalanynak, aki ezen irányelv 44. cikke értelmében „ilyen min?ségében jár el”.

22 2018. október 10?i ítéletében a First?tier Tribunal (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) helyt adott a WTL érveinek. Miután megjegyezte, hogy nem szükséges, hogy a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 44. vagy 45. cikkének hatálya alá tartozzon, e bíróság megállapította, hogy az ezen irányelv 44. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések, amelyek a „szolgáltatásnyújtás teljesítési helyeként” az Egyesült Királyságot azonosították a szakmai tevékenységet végz? adóalanyok tekintetében, nem felelnek meg az említett 44. cikknek.

23 Az adó? és vámhatóság fellebbezést nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

24 E bíróság el?tt e hatóság arra hivatkozott, hogy egyrészt a héairányelv 44. cikke alkalmazandó ezen, valamint az ehhez kapcsolódó rendelkezések szövegére és céljára tekintettel, másrészt pedig mivel a jogbiztonság érdekében a teljesítés helyének meghatározhatónak kell lennie. Márpedig, mivel a jelen ügyben nem állították, hogy a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 45. cikkének hatálya alá tartozik, sem pedig azt, hogy az ezen irányelv 46–59a. cikkében foglalt különös szabályok valamelyike közvetlenül alkalmazandó, ebb?l az következik, hogy a 44. cikket kell alkalmazni.

25 A WTL szerint, mivel nem vitatott, hogy a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében nem min?szül „adóalanyként eljáró személynek”, amikor befektetési tevékenységét végzi, ezen irányelv 44. cikke értelmében sem min?szülhet olyan adóalanynak, aki „ilyen min?ségében jár el”.

26 A kérdést el?terjeszt? bíróság jelzi, hogy a jogvita megoldása attól függ, hogy mely helyet kell a WTL által az Unión kívül letelepedett szolgáltatóktól vett befektetési szolgáltatások teljesítési helyének tekinteni. Márpedig ahhoz, hogy meg lehessen állapítani e szolgáltatásnyújtások teljesítésének helyét, tudni kellene, hogy a WTL?t a héairányelv 44. cikke értelmében vett olyan adóalanynak kell?e tekinteni, aki „ilyen min?ségében jár el”.

27 E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1. Úgy kell?e értelmezni a 2006/112 irányelv 44. cikkét, hogy azt az adóalanyt, amely valamely karitatív alapítvány vagyonkezelése során részvények és más értékpapírok adásvételéb?l álló, nem gazdasági tevékenységet végez, adóalanyként eljáró személynek kell tekinteni, ha kizárólag az említett tevékenység céljára befektetéskezelési szolgáltatást vásárol [Unión] kívüli személyt?l?

2. Amennyiben az els? kérdésre nemleges választ kell adni és a [héairányelv] 46–49. cikke nem alkalmazandó, alkalmazandó?e [ezen] irányelv 45. cikke a szolgáltatásnyújtásra, vagy sem, a 44. cikk, sem pedig a 45. cikk nem alkalmazandó a szolgáltatásnyújtásra?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdés?l

28 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a

héairányelv 44. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy abban az esetben, ha a nem gazdasági tevékenységet szakmai jelleggel végző adóalany e nem gazdasági tevékenység céljára szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, hogy azokat e cikk értelmében ezen adóalany részére akként nyújtják, mint aki „ilyen minőségében jár el”.

29 Amint az az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, az eltte folyamatban lévő jogvita megoldása érdekében a kérdést elterjesztő bíróság kérdései kizárólag a közös héarendszernek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározására vonatkozó aspektusára vonatkoznak. E tekintetben e 44. cikkből következik, hogy az azon adóalany részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye, aki ilyen minőségében jár el, f?szabály szerint az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van.

30 Fell kell hívni a figyelmet arra, hogy a héairányelv 44. cikkében szereplő azon feltétel, hogy az adóalany e minőségében kell eljárnia, ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében is szerepel.

31 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ez utóbbi rendelkezés alkalmazása során az adóalany e minőségében jár el, amikor a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében gazdasági tevékenysége érdekében jár el (lásd ebben az értelemben: 2001. március 8-ai Bakcsi ítélet, C-415/98, EU:C:2001:136, 24. és 29. pont; 2012. március 22-ai Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 40. pont).

32 Márpedig ami az alapügyben szóban forgó, részvényeknek és egyéb értékpapíroknak a WTL mint vagyongezelő általi, a karitatív trust vagyonának kezelése keretében történő vásárlására és eladására irányuló tevékenységet illeti, a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenység” fogalma nem foglalja magában az ilyen jellegű tevékenységet (lásd analógia útján: 1996. június 20-ai Wellcome Trust ítélet, C-155/94, EU:C:1996:243, 41. pont).

33 Ennélfogva az ilyen tevékenység gyakorlása keretében a WTL nem minősül az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „adóalanyként eljáró személynek”.

34 Mindazonáltal, ellentétben azzal, amit a WTL állít, ebből nem következik szükségszerűen az, hogy nem tekinthető az említett irányelv 44. cikkének alkalmazása szempontjából olyan adóalany sem, aki „ilyen minőségében jár el”, amely cikk – amint az a jelen ítélet 29. pontjában megállapításra került – annak előírására szorítkozik, hogy az a hely, ahol a szolgáltatásokat az adóalanyként eljáró személy részére teljesítik, f?szabály szerint ezen adóalany gazdasági tevékenységének székhelyével azonos.

35 Ugyanis, habár az uniós jogrend egységének és koherenciájának követelményét figyelembe véve az ugyanazon a területen elfogadott aktusok által használt fogalmaknak azonos jelentéssel kell rendelkezniük, nem ez a helyzet, ha az uniós jogalkotó nyilvánította az ettől eltérő szándékát (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-ai Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet, C-400/15, EU:C:2016:687, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Márpedig a héairányelv 43. cikkéből az következik, hogy az uniós jogalkotó az ezen irányelv 44. cikke szerinti „adóalany, aki ilyen minőségében jár el” fordulatnak az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerintitől eltérő jelentést kívánt adni.

37 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv 43. cikkének 1. pontja kifejezetten úgy rendelkezik, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában azt az adóalanyt, aki mind az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóztatandó szolgáltatásokat, mind pedig olyan tevékenységeket végez, amelyek „az [ez utóbbi

rendelkezésnek] megfelel?en nem min?sül adóztatandó [...] szolgáltatásnak, adóalanynak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében”. Az uniós jogalkotó tehát e 43. cikk 1. pontjában az „adóalany” fogalmának tág és különös meghatározását írta el? kizárólag a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazása céljából.

38 Ebb?l következik, hogy a héairányelv 43. cikkének 1. pontjára tekintettel az adóalanyként lehet eljárni ezen irányelv 44. cikke értelmében még akkor is, ha ezt nem gazdasági tevékenység keretében teszik.

39 Mindemellett a héairányelv 43. és 44. cikkének értelmezése nem vezethet olyan helyzethez, amelyben az ezen irányelv 43. cikkének 1. pontja értelmében vett adóalanyokat, akik részére szolgáltatásokat teljesítenek, mindig úgy kell tekinteni, mint amelyek adóalanyként járnak el.

40 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az az adóalany, aki valamely ügyletet magáncélból valósít meg, nem adóalanyként jár el a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Trgovina Prizma ítélet, C-331/14, EU:C:2015:456, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Egyébiránt a közös héarendszer szerkezete keretében a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységek közötti különbségtétel eltér? szempontok alapján történik, mint a vállalati felhasználás és a vállalkozásidegen, különösen magáncélú felhasználás közötti különbségtétel (2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet, C-400/15, EU:C:2016:687, 32. pont).

41 Ennélfogva – figyelemmel a héairányelv 44. cikkének az „adóalany, aki ilyen min?ségében jár el” fordulata különös jellegére – az a körülmény, hogy kizárólag e cikk alkalmazása céljából az adóalanyt, amely nem a gazdasági tevékenységei érdekében jár el, úgy kell tekinteni, mint aki ekként jár el, nem eredményezheti azt, hogy ezen adóalany még akkor is az említett cikk hatálya alá tartozzon, amikor nemcsak nem gazdasági tevékenységei keretében, hanem ezenfelül nem szakmai jelleggel, és különösen magáncélból jár el.

42 Következésképpen a héairányelv 44. cikkének alkalmazása céljából pontosítani kell, hogy az adóalany e min?ségében jár el a nem gazdasági tevékenységei tekintetében, amennyiben azokat szakmai jelleggel végzi.

43 Márpedig a jelen esetben, amint az a kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott információkból kit?nik, nem vitatott, hogy a WTL által végzett nem gazdasági tevékenység, amely részvényeknek és más értékpapíroknak a Wellcome Trust eszközeinek vagyonkezelése keretében történ? vételéb?l és eladásából áll, szakmai tevékenység, nem pedig magántevékenység, és hogy a befektetési szolgáltatásokat kizárólag e szakmai tevékenység céljából nyújtja a WTL részére az Unión kívül letelepedett személy.

44 Ezt az értelmezést alátámasztja az a szabályozási környezet, amelybe a héairányelv 44. cikke illeszkedik. El?sör is, a 2008/8 irányelv (4) preambulumbekkezdése különösen azt mondja ki, hogy az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások tekintetében az általános szabálynak a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét illet?en azon a helyen kell alapulnia, ahol a címzett letelepedett, és hogy a nem adóköteles tevékenységet is végz? adóalanyokat a részükre nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében adóalanynak kell tekinteni. Mindazonáltal e (4) preambulumbekkezdés utolsó mondatából kit?nik, hogy az e rendes szabályokat végrehajtó rendelkezések nem terjedhetnek ki azon szolgáltatások nyújtására, amelyeket az adóalany a saját vagy a személyzete céljaira történ? felhasználásra kapott.

45 Másodszor, a végrehajtási rendelet (19) preambulumbekkezdése értelmében „[egyértelm?vé] kell tenni, hogy amennyiben a szolgáltatásokat adóalany igénybevev?nek – beleértve az adóalany személyzete általi igénybevételt is – magáncélra nyújtják, akkor az adott adóalany nem min?sülhet

adóalanyként eljáró személynek”. Ugyanebben az értelemben e végrehajtási rendelet 19. cikkének első bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó, a [háa]írányelv 44. és 45. cikkében előírt szabályok alkalmazásában azon adóalany vagy azon adóalanynak minősül nem adóalany jogi személy, aki (amely) kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, beleértve a személyzete általi igénybevételt is, nem tekintendő adóalanynak”.

46 Következésképpen meg kell állapítani, hogy abban az esetben, ha valamely nem gazdasági tevékenységet végző adóalany e nem gazdasági tevékenység céljára szerez szolgáltatásokat, e szolgáltatásokat ezen adóalany részére e minőségében nyújtják a háaírányelv 44. cikke értelmében, kivéve azokat a szolgáltatásokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai magáncélú használatára szánnak.

47 E tekintetben elő kell utasítani a WTL-nek az egyenlő bánásmód elvére vonatkozó, ezen értelmezés vitatására irányuló érvét.

48 Igaz ugyan, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a WTL-éhez hasonló helyzetben lévő vagyongazdálkodó a háaírányelv 9. cikkére tekintettel úgy tekintendő, mint akinek tevékenysége a magánbefektetőhöz hasonló befektetésiportfóliókezelésre korlátozódik (lásd analógia útján: 1996. június 20-ai Wellcome Trust ítélet, C-155/94, EU:C:1996:243, 36. pont).

49 Ugyanakkor abból, hogy a WTL befektetési portfólió kezelésével a magánbefektetőhöz hasonló tevékenységeket végez, nem következhet, hogy a WTL azokat magáncélból folytatja.

50 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 43. pontjából kitunik, mivel a WTL e nem gazdasági tevékenysége nem magánjellegű tevékenység, helyzete nem hasonlítható azon személyek helyzetéhez, akik kizárólag személyes szükségleteik vagy alkalmazottaik szükségletei kielégítésére vesznek igénybe szolgáltatásokat. Ez utóbbiaktól eltérően a WTL adóalanyként a közös háarendszer hatálya alá tartozik.

51 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a háaírányelv 44. cikkét úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha a nem gazdasági tevékenységet szakmai jelleggel végző adóalany e nem gazdasági tevékenység céljára szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyeket e cikk értelmében ezen adóalany részére akként nyújtják, mint aki „ilyen minőségében jár elő”.

A második kérdésről

52 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-ii 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikkét úgy kell értelmezni, hogy abban az esetben, ha a nem gazdasági tevékenységet szakmai jelleggel végző adóalany e nem gazdasági tevékenység céljára szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyeket e cikk értelmében ezen adóalany részére

akként nyújtják, mint aki „ilyen min?ségében jár el”.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.