YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

15 päivänä maaliskuuta 2001 *

Asiassa C-108/00,

jonka Conseil d'État (Ranska) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

vastaan

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. La Pergola sekä tuomarit M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann (esittelevä tuomari) ja L. Sevón,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Syndicat des producteurs indépendants (SPI), edustajanaan asianajaja C. Clément,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään K. Rispal-Bellanger ja S. Seam,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Syndicat des producteurs indépendantsin (SPI), Ranskan hallituksen ja komission 9.11.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.12.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Conseil d'État (Ranska) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 9.2.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.3.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty recours pour excès de pouvoir -menettelyssä, jonka on saattanut vireille elokuvatuottajien etujärjestö Syndicat des producteurs indépendants (jäljempänä SPI) saadakseen kumotuksi ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrien (talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriö) hallin-

nollisen ohjeen, joka koskee mainospalveluihin arvonlisäverotuksessa sovellettavaa verotuksellista liittymää.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Verollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan."

4 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa asetetun tavoitteen mukaisesti seuraavaa:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka

jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa."

5 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta sisältää tiettyjä poikkeuksia tästä pääsäännöstä. Mainospalvelujen osalta siinä säädetään seuraavaa:

"Kuitenkin

— —

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

— —

— mainospalvelut,

— —."

Kansallinen lainsäädäntö ja hallinnollinen käytäntö

6 Ranskan code général des impôts'n 259 B §:llä saatetaan osaksi Ranskan oikeutta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta, ja siinä säädetään seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä 259 §:ssä säädetään, seuraavien palvelujen suorittamispaikaksi katsotaan Ranska, jos nämä palvelut suorittaa Ranskan ulkopuolelle sijoittautunut henkilö ja jos palvelun vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen, jolla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Ranskassa taikka, jos näin ei ole, jonka henkilökohtainen kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on Ranskassa:

— —

3) mainospalvelut,

— — .

Näiden palvelujen suorituspaikkana ei ole Ranska, vaikka palvelujen suorittaja olisi sijoittautunut Ranskaan, jos palvelujen vastaanottaja on sijoittautunut Euroopan yhteisön ulkopuolelle tai jos hän on arvonlisäverovelvollinen toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa."

7 Kyseisen lain 259 B §:stä on annettu 5.11.1998 hallinnollinen ohje (Bulletin officiel des impôts, 13.11.1998, nro 3 A-8-98; jäljempänä 5.11.1998 annettu ohje). Tämän ohjeen III kohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Mainospalvelut suoritetaan suoraan asianomaiselle verovelvolliselle mainostajalle.

Kuudennen direktiivin seitsemännen perustelukappaleen mukaan se, että mainospalveluiden verotuspaikkana on se paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on perusteltua siksi, että verovelvollisten välillä suoritettavista mainospalveluista aiheutuvat kustannukset sisällytetään myytävien hyödykkeiden hintaan. Koska mainospalvelujen vastaanottaja myy tavallisesti siinä jäsenvaltiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, kyseisiä mainostettuja tavaroita tai palveluita ja veloittaa vastaavan arvonlisäveron kuluttajalta, vastaanottajan on suoritettava tälle valtiolle myös itse mainospalveluista kannettava arvonlisävero. — —

Näin ollen code général des impôts'n 259 B §:ää sovellettaessa mainospalveluiksi katsotaan liiketoimet, joiden tarkoituksena on edistää tavaroiden tai palveluiden myyntiä ja jotka palvelujen suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle.

Palvelut on siis pitänyt suorittaa itse mainostajalle, ja niistä on täytynyt laskuttaa mainostajaa."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

8 SPI on ranskalainen elokuvatuottajien etujärjestö, joka edustaa myös mainoselokuvien tuottajia. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että tietyt sen jäsenistä joutuivat verotarkastusten kohteeksi, minkä seurauksena on saatettu vireille useita oikeudenkäyntejä, joissa on vastapuolena Ranskan veroviranomaiset. Nämä oikeudenkäynnit koskevat sitä, miten mainospalvelujen käsitettä on tulkittava määritettäessä verotuksellista liittymää kuudennen direktiivin mukaisesti.

9 Ranskan veroviranomaiset katsovat nimittäin 5.11.1998 annetun ohjeen perusteella, että mainoselokuvien tuottajat suorittavat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja mainospalveluja silloin, kun he laskuttavat näistä palveluista suoraan mainostajia, mutta eivät suorita tällaisia palveluja silloin, kun he laskuttavat mainostoimistoja, jotka puolestaan laskuttavat mainostajia. Tästä seuraa, että vaikka mainoselokuvien tuottajien palvelut ovat pääsääntöisesti arvonlisäverottomia silloin, kun nämä mainospalvelut suoritetaan ulkomailla sijaitsevalle vastaanottajalle, veroviranomaiset eivät pidä näitä palveluja verottomina siinä tilanteessa, että palvelut suoritetaan mainostoimiston välityksellä.

10 SPI katsoo, että tämä hallintokäytäntö on kuudennen direktiivin vastainen. Tämän vuoksi se on saattanut Conseil d'État'ssa vireille recours pour excès de pouvoir -menettelyn 5.11.1998 annetun ohjeen kumoamiseksi.

11 Conseil d'État on katsonut, että SPI:n esittämän kumoamisperusteen ratkaisemiseksi on tulkittava kuudennessa direktiivissä tarkoitettua mainospalvelun käsitettä, ja siksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Tarkoitetaanko 17.5.1977 annetun direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa mainituilla mainospalveluilla tavaroiden ja palveluiden myynninedistämistoimien osalta pelkästään sellaisia palveluita, jotka palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, eli eikö näillä mainospalveluilla tarkoiteta vastaavia palveluja, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa?"

Ennakkoratkaisukysymys

12 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin mainospalveluihin, jotka näiden palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa.

13 Ranskan hallitus väittää, että mainostajalle välillisesti suoritetut palvelut eivät kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisen luetelmakohdan soveltamisalaan. Koska tämä säännös on poikkeus kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetystä pääsäännöstä, sitä on Ranskan hallituksen mukaan tulkittava suppeasti. Jos liiketoimeen sovellettava järjestelmä määräytyisi yksinomaan liiketoimen tarkoituksen perusteella eli palvelun suorittajan ja

mainostajan välisiä sopimussuhteita ei siis otettaisi huomioon, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisen luetelmakohdan soveltamisalaan kuuluisivat kaikenlaiset sellaiset liiketoimet, jotka on suoritettu jollekin yritykselle — olipa tämä mainostoimisto tai ei — siinä tarkoituksessa, että tämä yritys voi suorittaa palveluja mainostajalle. Tästä seuraisi, että kyseistä säännöstä tulkittaisiin erittäin laajasti, ja se kattaisi määräämättömän määrän liiketoimia.

14 SPI ja komissio sitä vastoin katsovat, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa sovelletaan myös sellaisiin palveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti. Verotuspaikan määrittämiseksi tässä säännöksessä tukeudutaan palvelun luonteeseen, joka on ainoa käyttökelpoinen kriteeri, eikä siis siihen, kuka on palvelun suorittajana tai vastaanottajana. Tämän säännöksen sanamuodosta ei nimittään löydy mitään tukea sille, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä olisi oltava suora sopimussuhde. Mainospalvelut eivät ole sellaisia palveluja, että ne olisi luonteensa puolesta aina suoritettava suoraan lopulliselle asiakkaalle. Kun 5.11.1998 annetussa ohjeessa asetetaan se edellytys, että mainospalvelut on suoritettava suoraan mainostajalle, tällä ohjeella estetään käyttämästä mainosalalla alihankkijoita, jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin.

15 Tältä osin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin käsitellyt kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta ja todennut, että 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan erityisiä liittymiä, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin yleinen pääsääntö. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää tulojen verottamatta jääminen (asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, 14 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 263 ja asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta).

16 Yhteisöjen tuomioistuin on tämän perusteella päätellyt, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen

suhteessa 2 kohtaan. Kussakin yksittäistapauksessa on selvitettävä, onko kyse jostain 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainituista tilanteista, ja jos näin ei ole, on sovellettava 9 artiklan 1 kohtaa (em. asia Dudda, tuomion 21 kohta).

17 Tästä syystä on hylättävä se Ranskan hallituksen esittämä argumentti, jonka mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa olisi tulkittava suppeasti sen vuoksi, että se on poikkeus pääsäännöstä.

18 Edellä mainitussa asiassa Dudda annetun tuomion 22 ja 23 kohdasta ilmenee myös, että 9 artiklan 2 kohdan soveltamisala on määritettävä ottamalla huomioon tämän säännöksen tarkoitus, joka ilmenee direktiivin seitsemännestä perustelukappaleesta, eli se, että tällä säännöksellä pyritään ottamaan käyttöön erityisjärjestelmä sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joista aiheutuneet kustannukset sisällytetään myytävien hyödykkeiden hintaan.

19 Näin ollen tätä säännöstä on tulkittava niin, että siinä käytetään liittymäkriteerinä palvelujen luonnetta sinänsä.

20 Tätä tulkintaa tukee se, että yhteisöjen tuomioistuin on — tosin hieman erilaisessa asiayhteydessä — todennut, että ratkaistaessa, onko jotain liiketoimea pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuna mainospalveluna, on aina otettava huomioon kaikki kyseiseen palveluun liittyvät olosuhteet; lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on

todennut, että liiketoimea voidaan pitää mainospalveluna, vaikkei sitä suorita varsinainen mainostoimisto (asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993, Kok. 1993, s. I-5881, 17 kohta ja asia C-69/92, komissio v. Luxemburg, tuomio 17.11.1993, Kok. 1993, s. I-5907, 18 kohta).

21 Tämä kuudennen direktiivin säännös kattaa näin ollen myös sellaisen mainospalvelun, jonka hinta sisältyy mainostajalta veloitettavaan hyödykkeen hintaan ja jota ei ole alun perin suorittanut mainostajan sopimuspuoli vaan sellainen palvelun suorittaja, joka on sopimussuhteessa asianomaisen sopimuspuolen kanssa.

22 Kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin mainospalveluihin, jotka näiden palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa.

Oikeudenkäyntikulut

23 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Conseil d'État'n 9.2.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin mainospalveluihin, jotka näiden palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä maaliskuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

A. La Pergola

viidennen jaoston puheenjohtaja