JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
12 päivänä joulukuuta 1996 *

1. Missä jäsenvaltiossa arvonlisäverolliset leasingpalvelut suoritetaan, kun yhteen jäsenvaltioon (Alankomaihin) sijoittautunut leasingyhtiö toimittaa henkilömoottoriajoneuvoja leasingsopimuksen perusteella toiseen jäsenvaltioon (Belgiaan) sijoittautuneille asiakkaille? Saadakseen tähän kysymykseen vastauksen hollantilainen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan tulkinnasta. [1]

I Oikeudelliset seikat ja tosiseikat

2. Kuudennen direktiivin 9 artikla koskee "palvelujen suoritusta". Sen 1 kohdassa säädetään 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."

Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädettiin seuraavaa ennen kuin se kumottiin kymmenennen neuvoston direktiivin [2] 1 artiklan 1 kohdalla:

"muun irtaimen aineellisen omaisuuden kuin kulkuneuvojen vuokralleantopalvelujen suorituspaikka on paikka, jossa omaisuutta käytetään, jos vuokraaja vie omaisuuden jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon siellä käytettäväksi".

Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään sen soveltamisalaan kuuluvien eri luetelmakohdissa mainittujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan "yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille", että suorituspaikka

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi, EYVL 1977, L 145, s. 1).

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — Arvonlisäveron soveltaminen irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraukseen — 31 päivänä heinäkuuta 1984 annettu kymmenes neuvoston direktiivi 84/386/ETY (jäljempänä kymmenes direktiivi, EYVL 1984, L 208, s. 58).

on "paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka".

Kymmenennen direktiivin 1 artiklan 2 kohdalla lisättiin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan edellä mainitun 9 artiklan 2 kohdan d alakohdan tilalle seuraava luetelmakohta:

"— irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta kulkuneuvojen vuokrausta".

Direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna kymmenennen direktiivin 1 artiklan 3 kohdalla, säädetään seuraavaa:

"Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi jäsenvaltiot voivat [9 artiklan] 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen sekä kulkuneuvojen vuokrauksen osalta pitää:

a) tämän artiklan mukaan maan alueella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa yhteisön ulkopuolella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu yhteisön ulkopuolella;

b) tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella."

3. Alankomaiden vuoden 1968 *Wet op de Omzetbelasting*in (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki, jäljempänä liikevaihtoverolaki) [3] 6 §:n 1 momentissa säädetään, että palvelujen suorituspaikkana pidetään palveluja suorittavan elinkeinonharjoittajan kotipaikkaa, tämän liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta palvelu suoritetaan.

3 — Staatsblad 1968, s. 329.

4. Pääasian kantaja ARO Lease BV [4] on Alankomaissa perustettu yhtiö. Sen liiketoiminta koostuu henkilöautoja koskevien leasingsopimusten tekemisestä kolmansien osapuolten kanssa sen toimiessa vuokralleantajana. Suurin osa näistä sopimuksista tehtiin kyseessä olevana ajankohtana 3—4 vuoden pituiseksi ajanjaksoksi, ja ne koskivat autoja, jotka oli vuokrattu Alankomaihin sijoittautuneille henkilöille. Kuitenkin noin 800 näistä sopimuksista tehtiin Belgiaan sijoittautuneiden asiakkaiden kanssa (jäljempänä riidanalaiset sopimukset). Kaikki riidanalaiset sopimukset laadittiin vuokralleantajan toimistossa 's Hertogenboschissa Alankomaissa.

5. Gerechtshof te Amsterdamin mukaan ARO:lla ei ole Belgiassa toimistoa. Useimmissa tapauksissa yksityiset belgialaiset välittäjät, jotka saavat palveluistaan välityspalkkion, esittelevät mahdolliset Belgiaan sijoittautuneet asiakkaat vuokralleantajalle. Yleensä asiakas järjestää valitsemansa ajoneuvon hankinnan autokauppiaalta Belgiassa. Sen jälkeen tämä kauppias myy auton ARO:lle, joka maksaa ostohinnan. Vuokralleantaja antaa ajoneuvon asiakkaan käyttöön erillisellä leasingsopimuksella. Belgiassa toimivat välittäjät eivät siten osallistu suoraan sopimusten laatimiseen tai täytäntöönpanoon. Vaikka sopimuksissa määrätään muun muassa, että asiakas vastaa auton huoltokustannuksista ja maksaa asiaankuuluvat Belgian tieverot, vuokralleantajan edellytetään kuitenkin autovahinkotilanteessa maksavan auton korjaukset ja siihen liittyvät muut kulut. ARO ottaa vahingon varalta vakuutuksen turvatakseen etunsa omistajana.

6. Sovitun vuokra-ajan päättyessä vuokralleantaja antaa asiakkaalle mahdollisuuden ostaa auto erityishintaan. Mikäli ajoneuvoa ei osteta välittömästi tähän hintaan, se varastoidaan ARO:n kustannuksella ja vastuulla välittäjän tiloihin Belgiassa, koska ARO:lla ei ole siellä omaa varastoa.

7. Ennen pääasiassa kyseessä olevaa riitaasiaa vuokralleantaja oli aina maksanut autojen leasingvuokrauksesta Belgiassa arvonlisäveron Alankomaihin, koska Alankomaiden toimivaltaiset viranomaiset katsoivat liikevaihtoverolain 6 §:n 1 momentin ja kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan perusteella, että kyseisten palvelujen suorituspaikka oli Alankomaat.

8. Vuokralleantajan arvonlisäveroilmoitus osoitti marraskuun 1993 kattavalta ajanjaksolta riidanalaisten sopimusten perusteella suoritetuista palveluista Alankomaiden viranomaisille maksettavan määrän olevan 389 753 Alankomaiden guldenia (jäljempänä riidanalainen arvonlisävero). Belgian toimivaltaiset viranomaiset olivat kuitenkin 18.1.1993 jälkeen ilmoittaneet vuokralleantajalle, että tämä oli velvollinen maksamaan tällaisten sopimusten osalta arvonlisäveroa

4 — Jäljempänä ARO tai vuokralleantaja.

Belgiassa 1.1.1993 alkaen. [5] ARO:n edustaja väitti istunnossa, että Belgian viranomaiset päättivät vasta 24.10.1994 soveltaa tätä uutta käytäntöä vaatimalla arvonlisäveron maksamista Belgiaan takautuvasti tammikuusta 1993. Tämä takautuva vaikutus muutettiin sen jälkeen koskemaan marraskuuta 1993. ARO haki tuloksetta Alankomaissa maksetun riidanalaisen arvonlisäveron palauttamista.

9. ARO katsoi kansalliseen tuomioistuimeen tekemässään valituksessa, että koska se oli sekä hankkinut autot että antanut ne vuokralle Belgiassa, sillä pitäisi katsoa olevan Belgian viranomaisten ottaman kannan mukaisesti kiinteä toimipaikka Belgiassa. Alankomaiden viranomaiset puolestaan huomauttivat, että vuokralleantajalla ei ollut sellaista toimipaikkaa Belgiassa, josta palveluja suoritettaisiin riittävän pysyvästi, ja että vuokralleantajalla ei ollut siellä käytettävissään näiden leasingsopimusten tekemiseen tarvittavaa henkilökuntaa eikä teknisiä välineitä. Tämän vuoksi ARO oli ilmoittanut ja maksanut oikein riidanalaisen arvonlisäveron Alankomaihin.

10. Pyrkiessään määrittelemään kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaista palvelujen suorituspaikkaa kansallinen tuomioistuin katsoo, että oikeus riidanalaisen arvonlisäveron palauttamiseen riippuu siitä, onko asianosainen suorittanut kyseessä olevat palvelut kiinteästä toimipaikasta Belgiassa. Koska kansallinen tuomioistuin on epävarma tämän säännöksen oikeasta tulkinnasta ja erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Berkholz [6] antaman tuomion merkityksestä, se on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtovaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että verovelvollinen, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja joka tässä ominaisuudessa antaa kolmannen käyttöön leasingsopimuksella noin 6 800 henkilöautoa, joista noin 800 on ostettu Belgiasta ja saatettu siellä käyttöön" tämän tuomion 2.1—2.4 kohdassa kuvatulla tavalla ja olosuhteissa [7], "tarjoaa näitä palveluja Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin?"

II Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

11. ARO, Belgian, Tanskan ja Alankomaiden kuningaskunnat, Ranskan tasavalta ja

5 — Kaikille ulkomaisille leasingyhtiöille, joiden tiedettiin toimivan Belgiassa tammikuussa 1993, lähetettiin kirje, jossa ilmoitettiin viranomaisten kanta, jonka mukaan sellaisen ulkomaiselle yhtiölle kuuluvan autokannan pitäminen maan alueella, jota käytetään verollisten liiketoimien suorittamiseen (eli autojen leasingvuokraamiseen), merkitsee liiketoiminnan harjoittamista ja siten kiinteää toimipaikkaa Belgiassa.

6 — Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251).

7 — Nämä olosuhteet on kuvattu edellä 4—6 kohdassa.

komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. ARO, Saksan liittotasavalta, Ranskan tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja komissio ovat esittäneet suullisia huomautuksia.

III Asian arviointi

12. Kansallinen tuomioistuin, pääasian asianosaiset, komissio ja huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot katsovat, että vuokralleantajan toiminta voidaan hyvin luokitella sellaiseksi, että se käsittää palvelujen suorittamista. [8]

Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sovellettavuus

i) Kulkuneuvot

13. Kumpikaan asianosaisista, mikään jäsenvaltio tai komissio ei ole esittänyt, että palvelujen suorituspaikka pitäisi määritellä käsiteltävänä olevassa asiassa 9 artiklan 2 kohdan mukaan. Kuitenkin ne perusteet, joiden nojalla tätä kohtaa ei voida soveltaa, selventävät 9 artiklan 1 kohdalle annettavaa tulkintaa. Erityisesti komission huomautuksia ei mielestäni voida arvioida ottamatta tätä tulkintaa huomioon. "Irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus" kuuluu nyt 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa niihin nimenomaisesti lueteltuihin palveluihin, joiden suorituspaikkana on eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten osalta pidettävä paikkaa, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Kymmenennen direktiivin 1 artiklassa kulkuneuvojen vuokraus jätetään nimenomaisesti tämän irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrausta koskevan erityissäännön soveltamisalan ulkopuolelle. Kymmenennen direktiivin johdanto-osan viimeisessä perustelukappaleessa tämä poissulkeminen selostetaan seuraavasti:

"kulkuneuvojen vuokrauksen osalta olisi 9 artiklan 1 kohtaa kuitenkin valvontasyistä sovellettava tarkasti ja pidettävä siten palvelun suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikkaa näiden palvelujen suorituspaikkana".

14. Tätä näkökantaa tukee erityisesti asiassa Hamann [9] annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, pitäisikö valtameripurjeveneitä, joita niiden vuokraajat käyttivät kilpapurjehduksen harrastamiseen, pitää edellä 2 kohdassa mainitussa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan entisessä

8 — Ranska korosti istunnossa tämän luokittelun tarkan selventämisen merkitystä, koska sen mukaan eräät jäsenvaltiot pitävät edelleen autojen vuokralleantoa kuudennen direktiivin 8 artiklan mukaisesti verotettavana tavaroiden luovutuksena.

9 — Asia 51/88, Hamann (Kok. 1989, s. 767).

d alakohdassa tarkoitettuina kulkuneuvoina. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "kulkuneuvot eivät kuulu irtainta aineellista omaisuutta koskevan poikkeussäännöksen soveltamisalaan ja että niihin sovelletaan näin ollen kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan pääsääntöä". [10] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 9 artiklan tarkoituksena on varmistaa, että "—— palvelujen suorituspaikkana pidetään pääsääntöisesti yksinkertaisuuden vuoksi paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka", mutta että "tästä on poikettava tietyissä erityistapauksissa" kuten irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrauksen osalta sellaisen paikan hyväksi, jossa "vuokrattuja tavaroita käytetään, jotta voidaan estää sellainen kilpailun vääristyminen, joka voi aiheutua jäsenvaltioissa sovelletuista eri arvonlisäveroasteista". [11] Yhteisöjen tuomioistuin jatkoi seuraavasti:

"Nämä perusteet eivät kuitenkaan sovellu kulkuneuvojen vuokraukseen. Niiden käyttöpaikan määritteleminen on vaikeaa tai jopa mahdotonta, koska kulkuneuvot voivat ylittää helposti rajoja. Kussakin tapauksessa on kuitenkin vahvistettava arvonlisäveron kantoa koskeva käytännöllinen peruste. Näin ollen kuudennessa direktiivissä säädetään kulkuneuvojen vuokrauksen osalta, että palvelun suorituspaikkana ei ole pidettävä paikkaa, jossa vuokrattuja tavaroita käytetään, vaan pääsäännön mukaisesti paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka." [12]

15. Kymmenennen direktiivin johdantoosan viimeisestä perustelukappaleesta ilmenevä tarkoitus ja siihen liittyvä yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Hamann antama tulkinta samoista sanoista, sellaisina kuin ne olivat aikaisemmin 9 artiklan 2 kohdan d alakohdassa, viittaavat selvästi siihen, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena on ollut varmistaa, että palvelujen suorituspaikkana pidetään kulkuneuvojen vuokrauksen osalta perustelukappaleen sanamuodon mukaisesti "suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikkaa". Komissio myöntää kirjallisissa huomautuksissaan, että se seikka, että tällaiset toiminnat eivät kuulu 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan, voisi vastakohtaispäätelmän perusteella merkitä sitä, että näiden palvelujen suorituspaikkana ei ole pidettävä vastaanottajan liiketoiminnan kotipaikkaa sinänsä. Mielestäni tällaisessa päätelmässä ei oteta riittävästi huomioon 9 artiklaan tehdyn muutoksen asetelmaa ja selvää sanamuotoa.

16. Kymmenennellä direktiivillä tehdyllä muutoksella, jota selitetään sen johdantoosan viimeisessä perustelukappaleessa, korostetaan vähintäänkin, että 9 artiklan

10 — Em. asia Hamann, tuomion 13 kohta. Sillä, että poissulkeminen sisältyy nyt 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan, ei ole aineellista eroa.

11 — Tuomion 17 kohta.

12 — Tuomion 18 kohta. Julkisasiamies Jacobs oli samaa mieltä. Hän katsoi, että "sen tarkoitus, ettei kulkuneuvoihin sovelleta poikkeusta, on tavallisessa tilanteessa ilman muuta selvä, sillä koska kulkuneuvoja, kuten autoja, vaunuja tai jopa polkupyöriä tai hevosia, voidaan käyttää helposti valtioiden rajojen yli, olisi täysin epätarkoituksenmukaista pyrkiä verottamaan tällaisten kulkuneuvojen vuokrausta 'käyttöpaikassa'"; julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

1 kohtaa sovellettaessa kulkuneuvojen vuokrauksen ensisijaisena suorituspaikkana olisi pidettävä *suorittajan liiketoiminnan kotipaikkaa*. Ennen muutosta 9 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaan kulkuneuvojen vuokraukseen ei sovellettu palvelun "käyttöpaikkaa" koskevaa sääntöä, ja muutoksen jälkeen kulkuneuvojen vuokraus jää 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan osittain samanlaisen säännön soveltamisalan ulkopuolelle, jossa täsmennetään "paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan".

katsoo taloudellista toimintaa harjoitettavan Belgiassa. Tässä asiassa on tietysti kysymys ainoastaan autoja koskevasta leasingtoiminnasta. Tällaisella tarkastelutavalla olisi suurin piirtein sama käytännöllinen vaikutus kuin jos sovellettaisiin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädettyä irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrausta koskevaa vaihtoehtoista sääntöä siitä huolimatta, että kulkuneuvojen vuokraus on nimenomaisesti jätetty soveltamisalan ulkopuolelle.

ii) Liiketoiminnan kotipaikan tulkinta

18. On kiinnostavaa huomata, että komissio oli siinä ehdotuksessaan, josta myöhemmin tuli kymmenes direktiivi, ehdottanut seuraavan alakohdan sisällyttämistä kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaan: [13]

17. Komissio ehdottaa kirjallisissa huomautuksissaan vaihtoehtoista teoriaa, jonka mukaan käsitettä "paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka" tulkitaan itsenäisesti. Komissio aloittaa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteesta ja määrittelisi tämän paikan keskittymällä "taloudellisiin tosiseikkoihin eikä satunnaisiin oikeudellisiin tulkintoihin". Tämän lähestymistavan mukaan ARO:n autoja koskevia leasingpalveluja ei pidettäisi sen Alankomaiden toimistosta suoritettuina, vaan pikemminkin Belgiassa suoritettuina, jossa asiakkaat hankitaan ja autot ostetaan, toimitetaan, huolletaan ja lopulta myydään uudelleen. Komissio olettaa, että maksut on suoritettu Belgian frangeina, mikä on varsin järkeenkäypä oletus tuosta tilanteesta, vaikka asia ei ilmenekään ennakkoratkaisupyynnöstä. Tämä on vähemmän todennäköistä ARO:lle suoritettujen vuokrien osalta. Lyhyesti sanottuna komissio

"*muun* irtaimen aineellisen omaisuuden *kuin kulkuneuvojen* vuokrauksen osalta palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikkana pidetään paikkaa, jossa omaisuus on sinä ajankohtana, kun se on tosiasiallisesti vastaanottajan käytettävissä".

Komissio katsoi tämän ehdotuksen aikoihin, että "kulkuneuvojen vuokrauksen osalta ei pitäisi luoda tällaista oikeudellista rakennelmaa". [14] "Oikeudellisen rakennelman"

13 — Ks. EYVL 1979, C 116, s. 4 (kursivointi tässä).

14 — Mainittu edellä alaviitteessä 13; ks. komission ehdotuksen johdanto-osan kuudes perustelukappale.

mukaan palvelujen suorittajan olisi katsottu sijoittautuneen palvelujen suorituspaikalle. Neuvoston lopulta hyväksymä tarkastelutapa oli vaikutukseltaan samanlainen, mutta siinä ei käytetty tätä "rakennelmaa" vaan määrättiin suorituspaikaksi vastaanottajan liiketoiminnan kotipaikka. [15]

19. Komission esittämällä "taloudellisiin tosiseikkoihin" perustuvalla lähestymistavalla, joka tukee liiketoiminnan kotipaikan käsitteen joustavaa tulkintaa, tehtäisiin mielestäni lainsäätäjän nimenomainen tahto mitättömäksi. Lisäksi, kuten Saksa toteaa, 9 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla palveluja on mahdollista verottaa siinä jäsenvaltiossa, jossa niiden "tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen" tapahtuvat, mutta ainoastaan silloin, kun muutoin 9 artiklan mukaan sovellettava palvelujen suorituspaikka viittaa kolmanteen maahan. Komission mainitsemia erityisiä liiketoimia, kuten välittäjän suorittamia palveluja, autojen myyntiä ja uudelleen myyntiä sekä niiden huoltoa, verotetaan kaikkia erikseen tavaroiden luovutuksina tai palvelujen suorituksina. Kulkuneuvojen vuokrausta käsitellään erityisellä tavalla. Ainoastaan 9 artiklan 1 kohtaa voidaan soveltaa.

20. Saattaa olla niin, että komissio katsoo olosuhteiden muuttuneen siitä, kun kymmenes direktiivi on annettu, autojen pitkäaikaisen leasingtoiminnan kasvettua nopeasti autojen ostamisen vaihtoehtona. Voidaan väittää, että valvonnasta huolehtimista, jolla, kuten on jo todettu (edellä 13 ja 14 kohta), korostetaan sitä, että kulkuneuvojen vuokraukseen ei sovelleta irtaimeen aineelliseen omaisuuteen sovellettavaa pääsääntöä, ei ole pidettävä yhtä tärkeänä autojen leasingtoiminnassa kuin valvonta olisi esimerkiksi tavanomaisessa autonvuokraustoiminnassa, koska leasingsopimuksessa vuokraaja on tavallisesti taloudellisista syistä sijoittautunut paikkaan, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, tai hänellä on ainakin kiinteä toimipaikka siellä. [16] Kaikkia kulkuneuvojen vuokraustapoja kohdellaan kuitenkin samalla tavalla. Jos komission mielestä kymmenennessä direktiivissä omaksuttu lähestymistapa ei ole enää tarkoituksenmukainen, se voisi ehdottaa neuvostolle direktiivin muuttamista. Uuden direktiivin puuttuessa on selvää, että yhteisöjen tuomioistuin voi tulkita ainoastaan kuudennen direktiivin voimassaolevaa sanamuotoa.

Autoja koskevien leasingsopimusten suorituspaikka

21. "Paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan", esitetään 9 artiklan 1 kohdassa ensimmäisenä mahdollisena palvelujen suorituspaikkana. Komissio

15 — Ks. edellä 13 kohta.

16 — Käsiteltävänä olevassa asiassa kansallinen tuomioistuin toteaa, että kaikilla riidanalaisten sopimusten vuokraajilla on kotipaikka Belgiassa.

antaisi itsenäisen merkityssisällön paikalle, jonne palvelujen suorittaja on sijoittautunut, kuitenkin siten, että merkityssisältö erotetaan käsitteestä "kiinteä toimipaikka". Käsiteltävänä olevassa asiassa on tarpeen tutkia tämän ilmaisun soveltamista autoja koskeviin leasingsopimuksiin.

i) Huomautusten tiivistelmä

22. Vuokralleantaja, Alankomaat ja Saksa, joita Ranska tukee tältä osin, katsovat, että 9 artiklan 1 kohdassa säädetty liittymäkohta on ensisijaisesti se paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Ainoastaan siinä tilanteessa, että tämän paikan valinnalla ei päädyttäisi verotuksellisesti järkevään lopputulokseen, tai jos sillä aiheutettaisiin jäsenvaltioiden välinen ristiriita, olisi tarpeen tutkia, voidaanko suorittajalla katsoa olevan toisessa jäsenvaltiossa "kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan". Vuokralleantaja viittaa Alankomaiden ja Saksan tukemana siihen, että kiinteän toimipaikan arviointiperustetta ei voida soveltaa kulkuneuvojen vuokraukseen, ja kiinnittää huomiota kymmenennen direktiivin johdanto-osan viimeiseen perustelukappaleeseen, jossa mainitaan "palvelun suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikka". Alankomaat väittää yhteisöjen tuomioistuimen katsoneen nimenomaisesti asiassa Hamann, ettei kulkuneuvon käyttöpaikka voi olla riittävä peruste kulkuneuvon vuokrauksen käsittävän palvelun suorituspaikan määrittämisessä.

23. Ranska katsoo kuitenkin, että autojen hankinta, vuokraus ja huolto Belgiassa yhdessä sen seikan kanssa, että ARO:n asiakkaat ovat sijoittautuneet Belgiaan, merkitsevät sitä, että ARO:lla on kiinteä toimipaikka tässä jäsenvaltiossa. Toisin kuin vuokralleantaja, Alankomaat ja Saksa, Ranska katsoo yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Berkholz vahvistamien kiinteää toimipaikkaa koskevien arviointiperusteiden, erityisesti niiden, joiden mukaan henkilöt ja tekniset välineet ovat vuokralleantajan palvelujen tarjoamisen kannalta tarpeellisia, soveltamisedellytysten täyttyvän käsiteltävänä olevassa asiassa, koska välittäjät toimivat Belgiassa vuokralleantajan nimissä ja sen lukuun. Komission pääasiallisiin huomautuksiin on jo viitattu (edellä 15 ja 17—20 kohdassa). Se esitti istunnossa toissijaisesti, että ARO:lla voitaisiin katsoa olevan kiinteä toimipaikka Belgiassa, josta sen autoja koskevat leasingpalvelut suoritetaan.

24. Alankomaat pitää autojen vuokraamista varten suoritettavien toimenpiteiden lukumäärää merkityksettömänä, ja toisin kuin Ranska, se pitää leasingsopimusten tekoa Alankomaissa kaikkein tärkeimpänä toimenpiteenä. Lisäksi Alankomaiden mielestä asiassa Berkholz asetettuja edellytyksiä ei ole täytetty; ARO:lla ei ole henkilökuntaa eikä toimipaikkaa Belgiassa. Saksa huomauttaa, että 9 artiklan 1 kohdan "kiinteää toimipaikkaa" koskeva sanamuoto viittaa paikkaan,

josta *palvelu* suoritetaan, eikä paikkaan, jossa tämän palvelun tarjoamisen valmistelutoimet, kuten ARO:n Belgian välittäjien toimenpiteet, suoritetaan. Kuitenkaan Ranska tai komissio eivät katso, että Alankomailla olisi riittävä yhteys riidanalaisiin sopimuksiin, jotta sitä voitaisiin pitää asianmukaisena palvelujen suorituspaikkana. Lisäksi Ranska, jota komissio tuki istunnossa, viittaa julkisasiamies Mancinin asiassa Berkholz antamaan ratkaisuehdotukseen, joka selventää palvelujen käyttöpaikkaan (tässä Belgia) perustuvan arviointiperusteen tarpeellisuutta silloin, kun viittaamalla toimipaikkaan rohkaistaisiin suorituspaikan keinotekoisen legalistisia määritelmiä, mistä Ranska komission tukemana väittää pääasiassa olevan kyse. [17]

25. Belgia ja Tanska päätyvät samaan johtopäätökseen kuin Ranska ja komissio, mutta hieman eri tavalla. Belgia katsoo, että käsitteiden "suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka" tai "kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan" soveltamisalaa pitäisi tulkita siten, että otetaan huomioon sekä se, missä yhteydessä käsitteet ilmenevät, että arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat yleiset periaatteet ja tavoitteet. Käsiteltävänä olevassa asiassa nämä tekijät viittaavat Belgian mukaan arvonlisäveron perimiseen siinä paikassa, jossa palveluja käytetään. Autoja koskevan leasingtoiminnan yhteydessä autokannan olemassaolo siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä autot on hankittu, annettu vuokralle ja lopulta myyty uudestaan, riittää muodostamaan kiinteän toimipaikan. Belgian mielestä vuokralleantajan Belgiassa käyttämät henkilöresurssit tukevat tätä johtopäätöstä. Toisaalta Tanska katsoo, ettei käsitteitä "suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka" tai "kiinteä toimipaikka" pitäisi tulkita siten, että niillä viitataan ainoastaan paikkaan, jossa suorittajalla on oikeudellisesti kotipaikka tai jossa hän on rekisteröinyt toimintansa. Tanskan mukaan asiassa Berkholz annettu tuomio edellyttää taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottamista määrättäessä sitä, missä jäsenvaltiossa 9 artiklan 1 kohdan mukainen arvonlisävero on maksettava.

ii) Kannanotto

26. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Berkholz omaksuma kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan tulkinta on mielestäni varsin selvä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi alun perin, että 9 artiklaa on tulkittava "— — kuudennen direktiivin yleisen järjestelmän yhteydessä", ja kuvailtuaan kahden ensim-

17 — Julkisasiamies katsoi, että silloin kun se paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, ei vastaa suorittajan kiinteää toimipaikkaa, hän "nojautuisi siihen yleiseen periaatteeseen, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan käyttöpaikassa", ja että hän "näin ollen antaisi etusijan sellaiselle arviointiperusteelle, joka mahdollistaa palvelujen suorituspaikan sijainnin oikeamman määrittämisen. Ei ole epäilystäkään siitä, etteikö näistä kahdesta 'kiinteään toimipaikkaan' perustuva arviointiperuste olisi tältä osin tarkoituksenmukaisempi, sillä se on selvästi tarkempi"; (Kok. 1985, s. 2255, 2 kohta).

mäisen alakohdan välistä suhdetta [18] se määritteli "näiden säännösten tarkoitukseksi" ensinnäkin "toimivaltaristiriitojen, jotka voivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen", välttämisen ja toiseksi "verottamatta jättämisen, kuten 9 artiklan 3 kohta osoittaa, vaikkakin ainoastaan erityistilanteissa". [19] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi 9 artiklan 1 kohdan osalta, että "paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on ensisijainen; sellaisen muun toimipaikan, josta palvelut suoritetaan, huomioon ottamisella on merkitystä ainoastaan silloin, kun liittymäkohta kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään ratkaisuun tai kun se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa". [20] Ensinnäkin käsitettä "paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka", on pidettävä yhteisön oikeuden käsitteenä, jota on ristiriitojen välttämiseksi tulkittava yhdenmukaisesti. [21] Toiseksi "oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden" vaatimukset, joita on tarkasteltava aina silloin, kun kysymys on "säännöksistä, joilla voi olla taloudellisia seurauksia", ovat ristiriidassa sen kanssa, että erilaisten kansallisten käytäntöjen — joista on juuri kysymys Belgian ja Alankomaiden välillä — annetaan vaikuttaa arvonlisäverollisten palvelujen suorituspaikan määrittämiseen. [22] Sitä paitsi seuraava asiassa Berkholz annettu selostus tilanteesta, jossa 9 artiklan 1 kohdassa mainittu toinen liittymäkohta voitaisiin hyväksyä, vahvistaa tämän tarkastelun: [23]

"Direktiivin 9 artiklassa käytettyjen käsitteiden lauseyhteydestä ja tämän säännöksen —— tavoitteista ilmenee, että palvelujen suorituksen liittymisellä muuhun toimipaikkaan kuin kotipaikkaan on merkitystä vain, jos tämän toimipaikan pysyvyys ylittää tietyn vähimmäistason siten, että palvelujen suorittamisen edellyttämät henkilöresurssit ja tekniset välineet muodostavat pysyvän kokonaisuuden."

27. Siinä, että autoja koskevien leasingpalvelujen suorituspaikkana pidetään arvonlisäveron kannalta palvelujen suorittajan kotipaikkaa, ei ole mitään järjenvastaista. Perustelut on selostettu asiassa Hamann annetussa tuomiossa. Sillä seikalla, että jäsenvaltio saattaa kärsiä taloudellisesti perusteen soveltamisesta, ei ole merkitystä. Sitä vastoin vaihtoehtoista ja — kuten yhteisöjen tuomioistuin on

18 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "9 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan useita erityisiä paikkoja, joissa tietyt palvelut katsotaan suoritetuiksi, kun taas 9 artiklan 1 kohdassa on asiaa koskeva pääsääntö"; edellä alaviitteessä 6 mainittu asia, tuomion 14 kohta. Asiassa C-327/94, Jürgen Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595), yhteisöjen tuomioistuin selvensi tätä suhdetta katsomalla, että "kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin konkreettisessa tilanteessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tilanteisiin vai onko sovellettava 1 kohtaa"; tuomion 21 kohta.

19 — Asia Berkholz, tuomion 14 kohta.

20 — Em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta.

21 — Ks. esim. 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan viittauksesta "mainospalvelut" asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5997, tuomion 12 kohta).

22 — Ks. mm. asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 23 kohta) ja asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, julkisasiamies Cosmasin ratkaisuehdotuksen 12 kohta).

23 — Tuomion 18 kohta.

todennut selvästi asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa — poikkeuksellista kiinteää toimipaikkaa koskevaa liittymäkohtaa voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun yhteisöjen tuomioistuimen asettamat edellytykset täyttyvät ja kun siinä tilanteessa kotipaikan soveltaminen ei olisi järkevää. Tätä kuvaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Berkholz asian tosiseikkoihin soveltama tarkastelutapa. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koski sitä, voidaanko ilmaisua "kiinteä toimipaikka" tulkita siten, että se käsittää peliautomaattitoiminnan Saksan lipun alla avomerellä purjehtivalla aluksella. Siitä huolimatta, että palvelujen suorittajalla "[oli] säännönmukaisesti kaksi työntekijää aluksilla a) koneiden hyvässä kunnossa pitämistä, korjaamista ja vaihtamista varten ja b) niiden tyhjentämistä varten, ja yhdessä [laivan] henkilökunnan kanssa voittojen laskemista varten" [24], yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "ei vaikuta siltä, että sellaisten peliautomaattien asentaminen valtamerilaivalle, joita huolletaan ajoittain, voisi merkitä tällaista toimipaikkaa, varsinkin jos vero voidaan kantaa asianmukaisesti siinä paikassa, jossa peliautomaattien toimittajalla on liiketoimintansa pysyvä kotipaikka". [25]

28. Komissio pyrkii tekemään erottelun sillä perusteella, että asiassa Berkholz oli kysymys erityistilanteesta eli siitä, että koska alus oli rekisteröity Saksassa ja sitä käytti Bundesbahn (Saksan liittovaltion rautatieyhtiö), suorituspaikka olisi joka tapauksessa ollut kansainvälisillä vesillä Saksa. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen tarkoituksena ei ollut rajoittaa asiassa Berkholz vahvistetun periaatteen soveltamisalaa kyseisen asian erityisiin olosuhteisiin. Yhteisöjen tuomioistuin on tosiaan myöhemmin vahvistanut tämän periaatteen.

29. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuin piti asiassa Hamann kulkuneuvojen vuokrauksen osalta asianmukaisena palvelujen suorittajan kotipaikkaa, vaikka asiassa ei ollut kyse mahdollisesta kiinteästä toimipaikasta. Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin käsitteli asiassa Faaborg-Gelting, kuten asiassa Berkholz, laivoilla suoritettujen liiketoimien verotusta eli kulutettaviksi tarkoitettujen aterioiden tarjoamista. Määriteltyään tällaiset suoritukset ainakin silloin, kun ne liittyvät ravintolaan, palvelujen suorituksiksi, yhteisöjen tuomioistuin katsoi hyväksyen asiassa Berkholz annetun tuomion, että arvonlisäveron kannalta sopiva liittymäkohta on laivan hallinnon pysyvä kotipaikka. Asiassa Faaborg-Gelting antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Cosmas katsoi, että jokaisen mahdollisen epäsäännönmukaisuuden, joka vaikuttaa palvelujen suorittajan kotipaikan pitämiseen liittymäkohtana, pitäisi perustua muuhunkin kuin pelkästään kansallisten

24 — Ks. em. asia Berkholz, julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotuksen 1 kohta (Kok. 1985, s. 2253).

25 — Em. asia Berkholz, tuomion 18 kohta.

verohallintojen tarkastelutapojen väliseen eroon. [26]

30. Esitetyt huomautukset ja erityisesti Ranskan ja komission esittämät huomautukset huomioon ottaen mielestäni on kuitenkin tarpeellista tutkia, olisiko kiinteän toimipaikan soveltaminen tämän asian erityisolosuhteissa tarkoituksenmukaista. On viitattu sellaisiin eri tosiseikkoihin, joiden oletetaan riittävän liittämään ARO:n suorittamat palvelut Belgiaan. Mielestäni yksikään näistä oletetuista yhteyksistä ei kuitenkaan ole vakuuttava. Vaikka ARO on saattanut hankkia potentiaalisia belgialaisia asiakkaita niiden belgialaisten autokauppiaiden välityksellä, jotka vastaavat myös autojen konkreettisesta hankkimisesta ja toimittamisesta todellisille asiakkaille, en katso, että nämä välittäjät merkitsisivät "— — henkilöresurssien pysyvyyttä". [27] Mikään ei asiassa Berkholz viittaa siihen, että näin laajaa "henkilöresurssien" käsitteen tulkintaa olisi tarkoitettu tai että se olisi perusteltu. Päinvastoin "paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka", korostetaan ensisijaisena. Lisäksi, toisin kuin Berkholzin työntekijöiden toiminta, ARO:n välittäjien liiketoimet Belgiassa ovat kaikki erillisiä oikeudellisia liiketoimia; välittäjien palvelut ovat verollisia Belgiassa, mikäli välittäjillä on Belgiassa liiketoimintansa kotipaikka. Myöskään sitä, että nämä välittäjät tarjoavat autojen korjaus- ja huoltopalveluja Belgiassa, ei voida rinnastaa ARO:lle kuuluvien "— — teknisten välineiden pysyvyyteen" Belgiassa. [28] Autojen alkuperäinen myynti tapahtuu Belgiassa niiden toimittajien kotipaikasta.

31. Vaikka yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä käytettyä käsitettä "henkilöresurssit ja tekniset välineet" voitaisiin juuri ilmaisemani kannan vastaisesti tulkita laajentaen siten, että se kattaisi kolmansien tarjoamat resurssit, ja siten, että sillä olisi kuudennen direktiivin nojalla erillinen arvonlisäverokohtelu, mielestäni käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa autoja koskevaa leasing*palvelua* ei voitaisi realistisesti pitää Belgiassa olevasta *kiinteästä toimipaikasta* tarjottuna, koska tällainen toimipaikka muodostettaisiin ARO:n lukuun leasingpalveluja edeltäviä ja niiden jälkeisiä palveluja suorittavien lukuisten välittäjien useista eri Belgian toimipaikoista. ARO:n tarjoamien palvelujen olennainen osa on leasingsopimusten tekeminen, joka tapahtuu selvästi Alankomaissa ja joka edellyttää selvästi, että ARO käyttää siellä apunaan henkilöresursseja ja teknisiä välineitä; sopimuksia ei voi tehdä eikä taloudellisia järjestelyjä toteuttaa ilman huomattavien resurssien käyttöä. Näin ollen Alankomaat on käsitteelle "paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka", annettavan laajan soveltamisalan mukaisesti asianmukainen palvelujen suorituspaikka.

26 — Ks. erityisesti julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

27 — Ks. asia Berkholz, tuomion 19 kohta.

28 — Tällaiset palvelut ovat verollisia siellä, missä ne suoritetaan fyysisesti (eli käsiteltävänä olevassa asiassa Belgiassa) 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan mukaisesti; ks. yleisesti tämän luetelmakohdan osalta asiassa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195), 28.11.1996 antamani ratkaisuehdotuksen 13—18 kohta.

III Ratkaisuehdotus

32. Tämän vuoksi ehdotan, että Gerechtshof te Amsterdamin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneen sellaisen verovelvollisen, joka antaa tässä jäsenvaltiossa tehdyn leasingsopimuksella henkilöautoja toisessa jäsenvaltiossa olevien henkilöiden käyttöön ja jolla ei ole viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa käytössä apunaan henkilöresursseja tai teknisiä välineitä, on katsottava suorittaneen palvelunsa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevassa liiketoimintansa kotipaikassa.