JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

17 päivänä kesäkuuta 2008 [1]

1. Nyt käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä Regeringsrätten (korkein hallinto-oikeus) (Ruotsi) pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa ja 21 artiklan 1 kohdan b alakohtaa sekä direktiivin 2006/112 [3] 56 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 196 artiklaa (jäljempänä yhdessä merkitykselliset säännökset). Pääasia koskee osittain tilityskausia, joihin sovelletaan kuudennen direktiivin säännöksiä, ja osittain tilityskausia, joihin sovelletaan direktiivin 2006/112 säännöksiä.

2. Asiassa on kyse ruotsalaisesta säätiöstä, joka harjoittaa sekä taloudellista toimintaa että muuta toimintaa ja joka aikoo hankkia konsulttipalveluita Tanskasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, katsotaanko säätiö merkityksellisiä säännöksiä sovellettaessa verovelvolliseksi, vaikka hankinta tehdään ainoastaan säätiön sellaista toiminnan osaa varten, joka ei kuulu direktiivien soveltamisalaan.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112). Kuudennesta direktiivistä ja direktiivistä 2006/112 käytetään yhdessä nimitystä ”direktiivit”. Kuudes direktiivi on 1.1.2007 alkaen kumottu ja korvattu direktiivillä 2006/112.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan ”taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta”.

5. Kuudennen direktiivin 9 artiklassa, joka koskee palvelujen suorituspaikkaa, säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. 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:

– –

– konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus,

– –”

6. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan

”9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetun ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittaman palvelun vastaanottaja; jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä palvelun suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta”.

7. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava seuraavan tyyppisestä liiketoimesta eli ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

8. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien – – vapaa ammattitoiminta tai vastaava. – –”

9. Direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

– –

c) konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien ja kirjanpitäjien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus;

– –”

10. Direktiivin 2006/112 196 artiklassa säädetään lopuksi seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, jolle suoritetaan 56 artiklassa tarkoitettuja palveluja – –”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

11. Mervärdesskattelagin (1994:200) (arvonlisäverolaki, jäljempänä ML) 1 luvun 1 §:n mukaan arvonlisäveroa on maksettava maan alueella tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden veronalaisesta myynnistä, jota harjoitetaan ammatillisena toimintana. [4]

4 – Säännöksellä on tarkoitus panna täytäntöön kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta.

12. ML:n 5 luvun 7 §:n mukaan tietyt nimenomaisesti mainitut palvelut – mukaan lukien konsulttipalvelut – joita tarjotaan toisesta jäsenmaasta, suoritetaan maan alueella, jos vastaanottajana on elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, on Ruotsissa, tai, jos elinkeinonharjoittajalla ei ole tällaista kotipaikkaa tai toimipaikkaa Ruotsissa, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on siellä. Jos se, joka tarjoaa veronalaisia konsulttipalveluja maan alueella, on ulkomainen yrittäjä, palvelun vastaanottaja on ML:n 1 luvun 2 §:n nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron. [5]

13. ML:ssa ei ole määritelty käsitettä ”elinkeinonharjoittaja”. ”Ammatillisella toiminnalla” tarkoitetaan ML:n 4 luvun 1 §:n mukaan toimintaa, jota pidetään elinkeinotoimintana tai jota harjoitetaan sellaisessa muodossa, joka on verrattavissa tällaiseen elinkeinotoimintaan kuuluvaan toimintaan, ja korvaukset toimintaan kuuluvasta myynnistä ylittävät verovuoden aikana 30 000 Ruotsin kruunua. Inkomstskattelagin (tuloverolaki) 13 luvun 1 §:stä ilmenee, että elinkeinotoiminnaksi katsotaan ammattimaisesti ja itsenäisesti harjoitettu ansiotoiminta.

5 – Näillä säännöksillä on pantu täytäntöön kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan ja 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastaavat osat.

II Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

14. Pääasia koskee Svenska Arbetsgivareföreningin (Ruotsin yrittäjien keskusjärjestö, nykyinen Svenska Näringsliv) ja Privattjänstemannakartellenin (teollisuuden ja palvelualan työntekijöiden järjestö) vuonna 1994 työehtosopimusten nojalla perustamaa Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet -nimistä säätiötä (Uusi alku – irtisanomisiin liittyvästä tuesta ja neuvonannosta vastaava neuvosto) (jäljempänä TRR).

15. TRR:n sääntöjen mukaisena tarkoituksena on yhtäältä maksaa eroamiskorvausta ja edistää toimia, joilla helpotetaan sellaisten työntekijöiden sijoittautumista uuteen työhön, jotka on erityisistä syistä irtisanottu tai jotka ovat irtisanomisuhan alaisina, ja toisaalta neuvoa ja avustaa yrityksiä, jotka ovat tai ovat joutumassa tilanteeseen, jossa niillä on liikaa työntekijöitä, sekä edistää yritysten kehitystä henkilöstöhallinnon alalla. TRR:n toiminnan tarkemmista edellytyksistä määrätään Svenskt Näringslivin ja Privattjänstemannakartellenin välillä voimassa olevassa Omställningsavtal-nimisessä sopimuksessa (työvoiman uudelleen järjestelystä tehty sopimus).

16. Toiminta rahoitetaan siten, että työnantajat, joita sopimus sitoo, maksavat maksun, joka vastaa tiettyä osuutta sopimuksen piiriin kuuluvien työntekijöiden palkkojen kokonaismäärästä. Työnantajat, joita sopimus sitoo niin sanotun liityntäsopimuksen (hängavtal) välityksellä, maksavat kiinteän vuosimaksun.

Sen toiminnan lisäksi, jota TRR harjoittaa Omställningsavtaletin mukaisesti, TRR on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi yritysten toiminnan siirtoon liittyvien palveluiden myyntiä varten. Veronalainen toiminta vastaa viittä prosenttia TRR:n kokonaistoiminnasta.

17. TRR:n tarkoituksena on hankkia muun muassa Tanskasta konsulttipalveluita, joita käytetään yksinomaan siinä toiminnassa, jota säätiö harjoittaa Omställningsavtaletin nojalla. Saadakseen selville hankinnan veroseuraamukset TRR haki Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa siitä, onko sen Omställningsavtaletin nojalla harjoittama toiminta ammatillista toimintaa ja onko sitä pidettävä ML:n 5 luvun 7 §:ssä tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana.

18. Skatterättsnämnden vastasi kysymyksiin 3.3.2006 annetulla ennakkotiedolla, jonka mukaan i) Omställningsavtaletiin perustuva toiminta ei merkinnyt sitä, että TRR:n olisi katsottava tarjoavan palveluja ammatillisessa toiminnassa mutta että TRR:ää on pidettävä ML:n 5 luvun 7 §:ssä tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana.

19. TRR on hakenut ennakkotietoon muutosta ja vaatii, että Regeringsrätten muuttaa ennakkotietoa ja toteaa, että TRR ei ole ML:n 5 luvun 7 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja. Skatteverket (paikallinen verovirasto) vaatii, että Regeringsrätten vahvistaa ennakkotiedon.

20. TRR on valituksensa tueksi muun muassa väittänyt, että rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi ei sinänsä merkitse sitä, että rekisteröity yhteisö katsotaan aina ML:n 5 luvun 7 §:ssä tarkoitetuksi elinkeinonharjoittajaksi. Kun TRR tekee hankintoja kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten, se ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja. Kuudennen direktiivin vastaavassa säännöksessä, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa, ei viitata elinkeinonharjoittajaan vaan verovelvolliseen.

21. Regeringsrätten toteaa, sen käsiteltävänä olevassa asiassa on tulkittava yhteisön oikeuden verovelvollisen käsitettä sovellettaessa tiettyjä kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 säännöksiä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut kuudennen direktiivin verovelvollisen käsitteen sisältöä useissa ratkaisuissa. Ei ole kuitenkaan olemassa mitään oikeuskäytäntöä siitä, miten käsitettä on tulkittava sovellettaessa kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa esillä olevassa asiassa arvioitavana olevan kaltaisessa tilanteessa.

22. Koska Regeringsrätten katsoi, että kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 merkitykselliset säännökset ovat

epäselviä, ja koska näytti siltä, ettei yhteisöjen tuomioistuin ole vielä tarkastellut asiaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa ja 21 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja [direktiivin 2006/112] 56 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 196 artiklaa tulkittava siten, että se, joka vastaanottaa konsulttipalveluja verovelvolliselta toisesta [jäsenvaltiosta] ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että toimintaa, joka ei kuulu direktiivien soveltamisalaan, katsotaan näiden artiklojen soveltamisen kannalta verovelvolliseksi, vaikka hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten?”

23. Skatteverket, Saksan, Kreikan ja Puolan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Asianosaiset eivät ole pyytäneet suullista käsittelyä, eikä sellaista ole pidetty.

III Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

A *Asianosaisten pääasialliset lausumat*

24. TRR ei ole esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

25. Skatteverketin mielestä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta ja direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohta eivät edellytä sitä, että palvelujen hankkija toimii verovelvollisena hankintaa tehdessään tai että hän tekee hankinnan osana taloudellista toimintaa. Lisäksi molempien direktiivien tavoitteen saavuttamiseksi merkityksellisten säännösten kannalta ei ole merkitystä sillä, toimiiko palvelujen hankkija verovelvollisena vai ei.

26. Skatteverket väittää, että verovelvollista on merkityksellisiä säännöksiä sovellettaessa kohdeltava tässä ominaisuudessa palvelujen hankinnan tavoitteesta riippumatta. TRR:n pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa hankkimien palvelujen osalta hankinnan on siten katsottava tapahtuneen Ruotsissa. TRR on tämän perusteella velvollinen ilmoittamaan ja maksamaan arvonlisäveron Ruotsin valtiolle. TRR:n taloudelliseen toimintaan liittymättömien palvelujen suoritus ei sitä vastoin anna oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen.

27. Saksan, Puolan ja Kreikan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet samansuuntaisia väitteitä kuin Skatteverket. Ne katsovat lähtökohtaisesti, että merkityksellisiä säännöksiä on tulkittava siten, että sitä, joka hankkii konsulttipalveluja verovelvolliselta toisesta jäsenvaltiosta ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että toimintaa, joka ei kuulu direktiivien soveltamisalaan, on pidettävä verovelvollisena, vaikka kyseinen hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten.

28. Italian hallitus väittää kuitenkin pääasiallisesti, että merkityksellisiä säännöksiä on tulkittava siten, että sitä, joka hankkii konsulttipalvelun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta verovelvolliselta ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että toimintaa, joka ei kuulu direktiivien soveltamisalaan, on pidettävä kyseisen palvelujen suorituksen lopullisena kuluttajana, kun hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten.

B *Arviointi*

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään selvittää, onko merkityksellisiä säännöksiä tulkittava siten, että sitä, joka hankkii konsulttipalveluja verovelvolliselta toisesta jäsenvaltiosta ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että myös toimintaa, joka ei kuulu direktiivien soveltamisalaan, on pidettävä verovelvollisena, vaikka hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten.

30. Kun otetaan huomioon se, että kummankin direktiivin merkityksellisten säännösten sanamuoto on lähes sama, tässä ratkaisuehdotuksessa viitataan selkeyden vuoksi pelkästään kuudenteen direktiiviin. [6]

31. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan ”taloudellista toimintaa” on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta.

32. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron soveltamisala määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklassa erittäin laajaksi, ja siihen kuuluvat tuottamisen,

6 – Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta, 4 artikla, 9 artiklan 2 kohdan e alakohta ja 21 artiklan 1 kohdan b alakohta vastaavat direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklaa, 56 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 196 artiklaa.

jakelun ja palvelujen suorittamisen kaikki vaiheet. [7] Tämän lisäksi on myös todettu, että kuudennen direktiivin – jolla pyritään erityisesti siihen, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu yhtenäiseen verovelvollisen määritelmään – tarkoituksen mukaisesti verovelvollisen asemaa on arvioitava yksinomaan niiden edellytysten pohjalta, joista säädetään kyseisen direktiivin 4 artiklassa. [8]

33. Yhteisöjen tuomioistuin on siten katsonut, että henkilö, joka harjoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, on verovelvollinen siitä huolimatta, että kyseistä taloudellista toimintaa harjoitetaan sivutoimisesti. [9] Henkilöä voidaan pitää kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena, vaikka – kuten TRR:n tapauksessa – valtaosa hänen toiminnastaan ei kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

34. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti asiassa Gillan Beach, että ”kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää sääntöjä, joissa määritellään palvelujen suoritusten verotuksellinen liittymäkohta. Artiklan 1 kohdassa säädetään tätä koskevasta pääsäännöstä, ja sen 2 kohdassa luetellaan eräitä erityisiä liittymäkohtia. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen”. [10]

35. Yhteisöjen tuomioistuin totesi edelleen tässä samassa asiassa, että ”on myös muistutettava siitä, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisen suhteen osalta, ettei 1 kohdan voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. On kulloinkin selvitettävä, kuuluuko yksittäinen tilanne mainitun direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa mainittuihin tilanteisiin. Mikäli näin ei ole, sovelletaan artiklan 1 kohtaa”. [11]

36. Tästä seuraa, että koska kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta ei ole poikkeus 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetusta säännöstä, sitä ei ole tulkittava suppeasti.

37. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Gillan Beach lisäksi, että yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoi-

7 – Ks. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta); asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6729, 42 kohta) ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3123, 40 kohta).

8 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia HE, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

9 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia HE, tuomion 42 kohta.

10 – Ks. asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2427, 14 kohta), jossa viitataan asiaan 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta); asiaan C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta); asiaan C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 10 kohta) ja asiaan C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005 (Kok. 2005, s. 3947, 23 kohta).

11 – Ks. em. asia Gillan Beach, tuomion 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

tellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on. [12] Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan on siis muistettava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta on valintasääntö, jossa määritellään palvelun verotuspaikka ja vastaavasti jäsenvaltioiden toimivallan rajat. Huomautan tältä osin tästä seuraavan, että käsite ”konsulttien suoritukset” on yhteisön oikeuden mukainen käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jäämisen välttämiseksi. [13]

38. On huomattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa ei tarkenneta sitä, onko palveluja hankkivan verovelvollisen tehtävä kyseinen hankinta taloudellista toimintaansa varten. [14] Tältä osin mikään kyseisessä säännöksessä ei anna ymmärtää, että tälle seikalle pitäisi antaa jotain merkitystä kyseistä säännöstä sovellettaessa.

39. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin asianmukaisesti huomauttaa, kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa todetaan nimenomaisesti, että arvonlisäveroa on maksettava verovelvollisen ”tässä ominaisuudessaan” maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään selkeästi, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. [15]

40. Vaikka kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 17 artiklan 2 kohdassa viitataan nimenomaisesti verovelvollisiin, jotka toimivat ”tässä ominaisuudessaan”, tai palveluihin, jotka käytetään arvonlisäverollisiin liiketoimiin, tällaista nimenomaista viittausta ei kuitenkaan ole tehty kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa. Mielestäni tämä ei missään tapauksessa merkitse yhteisön lainsäätäjän (lainsäädännöllistä) unohdusta. Se, ettei 9 artiklan 2 kohdassa ole mitään viittausta taloudelliseen toimintaan, verovelvolliseen, joka toimii tässä ominaisuudessa, tai veronalaisiin liiketoimiin, merkitsee pikemminkin sitä, ettei palvelujen suorituspaikkaa määritettäessä se, että palvelujen hankkija harjoittaa lisäksi kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa, ole esteenä kyseisen säännöksen soveltamiselle. [16]

41. Edellä esitetty merkityksellisten säännösten tulkinta on lisäksi yhdenmukainen (palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen) selkeää hallinnointia ja veronkannon helppoutta kuten myös veronkierron estämistä koskevien intressien kanssa. [17] Kuten

12 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Gillan Beach, tuomion 21 kohta, jossa viitataan asiaan C-17/03, VEMW ym., tuomio 7.6.2005 (Kok. 2005, s. I-4983, 41 kohta).

13 – Ks. ”vastaavan toiminnan” osalta edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Gillan Beach, tuomion 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. ”mainospalveluiden” osalta asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5881, 14 kohta); asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5997, 12 kohta) ja julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus asiassa C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2361, ratkaisuehdotuksen 14 kohta).

14 – Eli veronalaista toimintaa varten.

15 – Ks. asia C-378/02, WZV, tuomio 2.6.2005 (Kok. 2005, s. I-4685, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 – Huomauttaisin vielä, että kuten edellä olevan perusteella on selvää, kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan tarkoitus eroaa 2 artiklan 1 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan tavoitteista.

17 – Merkityksellisistä säännöksistä omaksumani tulkinnan mukaan silloin, kun on epäilystä veronkierron vaarasta, haluaisin huomauttaa, että kuudennen direktiivin 21 artiklan ja 22 artiklan 7 kohdan mukaan jäsenvaltioiden veroviranomaisilla on mahdollisuus ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin kyseisen vaaran välttämiseksi. Ks. tässä tarkoituksessa edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Dudda, tuomion 32 kohta.

Statteverket asianmukaisesti huomauttaa, jos suoritettujen palvelujen hankkijan olisi oltava verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa, tai jos palvelut olisi käytettävä verovelvollisen arvonlisäverollisia liiketoimia varten, palvelujen suorituspaikan määrittäminen olisi useissa tapauksissa paljon vaikeampaa sekä yhtiöille että jäsenvaltioiden veroviranomaisille. [18]

42. Lisäksi merkityksellisten säännösten tällaisen tulkinnan käytännöllisyyden [19] kannalta on todettava, että konsulttipalveluja hankkivan henkilön tapauksessa vero kannetaan kyseisen henkilön tehdessä arvonlisäveroilmoituksen, jonka hän toimittaa sen jäsenvaltion veroviranomaiselle, jonne hän on sijoittautunut. Hänen on verovelvollisena pitänyt jo rekisteröityä kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäveroilmoituksen tekemistä varten. Lisäksi jos palvelujen hankkija käyttää kyseiset palvelut taloudelliseen toimintaansa, hän voi käyttää oikeuttaan vähentää ostohintaan sisältyvä vero. Palvelujen suorittajan on toisaalta vain osoitettava, että palvelut hankkinut henkilö on verovelvollinen. [20]

43. Lopuksi haluaisin todeta, että myös oikeusvarmuuden periaate edellyttää mielestäni tällaista merkityksellisten säännösten tulkintaa, koska palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen on oltava taloudellisten toimijoiden ennakoitavissa. Tätä periaatetta on sovellettava erityisen huolellisesti verotuksellisiin sääntöihin, jotta yksityisille henkilöille on selvää, mitkä ovat heidän velvollisuutensa näiden sääntöjen mukaan. [21]

44. Kyseisen tulkinnan avulla pitäisi lisäksi voida vähentää sisämarkkinoilla toimiviin taloudellisiin toimijoihin kohdistuvia rajoitteita. Ja tällä puolestaan helpotetaan tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta, joka on, kuten muistutan, yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisistä tavoitteista. [22]

45. Ennen lopullisten päätelmien tekemistä haluaisin lyhyesti mainita, että edellä esitettyjen seikkojen perusteella näyttää siltä, ettei Italian hallitus ole merkityksellisiä säännöksiä tulkitessaan [23] ottanut asianmukaisesti huomioon kyseisten säännösten tarkoitusta.

18 – Olen myös sitä mieltä, että jos edellä esitetystä tulkinnastani poiketen merkityksellisissä säännöksissä olisi katsottava asetettavan tällaiset velvoitteet, sääntöjen hallinnoinnin selkeyttä ja veronkannon helppoutta koskevia intressejä vahingoitettaisiin tilanteissa, joissa palvelut hankitaan kumpaakin TRR:n harjoittamaa toimintaryhmää varten. Merkityksellisistä säännöksistä ei saada mitään apua sen suhteen, miten vaadittava jako olisi tehtävä.

19 – Tämä kysymys liittyy läheisesti edellä olevassa kohdassa mainittuun kysymykseen. Jos verotustoimivallan jako on liian epäkäytännöllinen, liiketoimet, jotka muutoin ovat verollisia, saattavat jäädä verottamatta.

20 – Kuten Skatteverket perustellusti huomauttaa, tällaisen järjestelmän ansiosta konsulttipalvelujen kaltaisten palvelujen tarjoaja välttää sen, että hänen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kaikissa niissä jäsenvaltioissa, jonne hänen asiakkaansa ovat sijoittautuneet.

21 – Ks. tältä osin julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Dudda, ratkaisuehdotuksen 32 kohta, jossa viitataan asiaan C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 23 kohta), sekä julkisasiamies Cosmasin ratkaisuehdotus asiassa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, ratkaisuehdotuksen 12 kohta).

22 – Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa merkitykselliset tosiseikat ovat tapahtuneet ennen direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11–22) voimaantuloa. Direktiivin 2008/8 2 artiklassa säädetään, että 1.1.2010 alkaen direktiivin 2006/112 43 artikla kuuluu seuraavasti: ”Sovellettaessa palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä 1) verovelvollista, joka myös harjoittaa toimintaa tai suorittaa liiketoimia, joita ei katsota 2 artiklan 1 kohdan mukaisiksi verollisiksi tavaroiden luovutuksiksi tai palvelujen suorituksiksi, *pidetään verovelvollisena kaikkien hänelle suoritettujen palvelujen osalta*” (kursivointi tässä).

23 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohta.

46. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan osalta, johon esitetyssä ennakkoratkaisukysymyksessä myös viitataan, riittää, kun lopuksi mainitaan kyseisessä säännöksessä vain todettavan, että arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetun ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittaman palvelun vastaanottaja. Näin ollen kun kuudennen direktiivin 4 artiklassa asetetut edellytykset sekä 21 artiklan 1 kohdan b alakohdassa asetetut muut edellytykset täyttyvät, tällainen henkilö on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa niiden palvelujen osalta, jotka hän on hankkinut, riippumatta siitä, suoritetaanko palvelut yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten vai ei.

IV Ratkaisuehdotus

47. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Regeringsrättenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa ja 21 artiklan 1 kohdan b alakohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 56 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 196 artiklaa on tulkittava siten, että sitä, joka hankkii konsulttipalveluja verovelvolliselta toisesta jäsenvaltiosta ja joka harjoittaa sekä tiettyä taloudellista toimintaa että toimintaa, joka ei kuulu näiden kahden direktiivin soveltamisalaan, on pidettävä näiden säännösten soveltamisen kannalta verovelvollisena, vaikka hankinta tehdään yksinomaan direktiivien soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten.