JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGIOS COSMAS
1 päivänä helmikuuta 1996 *

1. Yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty nyt käsiteltävänä olevassa asiassa tulkitsemaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) ja erityisesti sen 5, 6 ja 9 artiklaa.

I — Pääasia

2. Pääasian kantaja, Faaborg-Gelting Linien A/S (jäljempänä kantaja), on tanskalainen yhtiö, jonka kotipaikka on Tanskassa Faaborgissa ja joka harjoittaa autolauttaliikennettä Saksan ja Tanskan välillä Faaborg—Gelting-linjalla. Matkan aikana matkustajille tarjotaan paikan päällä nautittaviksi tarkoitettuja ruokia ja juomia. Kantaja ei ole ilmoittanut liikevaihtoveroilmoituksissaan tilikausina 1984—1989 ruokien ja juomien tarjoamisesta autolautalla saamiaan tuloja.

3. Kantaja väittää, että edellä tarkoitettua ruokien ja juomien tarjoamista lauttamatkustajille on pidettävä palvelujen suorituksena ja että palvelujen suorituspaikkana on tämän vuoksi pidettävä kuudennen direktiivin täytäntöönpanosäädöksen, vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*in (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 3 a pykälän 1 momentin mukaisesti yrityksen kotipaikkaa eli Tanskaa. Saksan veroviranomaiset ovat määränneet liikevaihtoveron edellä tarkoitettujen ruokien ja juomien tarjoamisesta saaduista tuloista viitaten siihen, että Saksan liikevaihtoverolain (UStG:n 1 pykälän 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke ja saman pykälän 3 momentin 1 kohta sekä 3 pykälän 1 ja 6 kohta) mukaan ruokien ja juomien tarjoaminen matkustajille on luovutuspaikalla verotettavaa tavaroiden luovutusta. Faaborg-yhtiön tekemä verovalitus sekä sen nostama kanne verotuspäätöksestä hylättiin. Yhtiö haki tämän jälkeen muutosta Bundesfinanzhofissa, joka katsoi tarpeelliseksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti.

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 145, s. 1.

II — Ennakkoratkaisukysymykset

4. Bundesfinanzhofin viides osasto päätti 3.5.1994 tekemällään päätöksellä [2] pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Mitkä ovat kuudennessa direktiivissä (77/388/ETY) olevat säännöt sellaisten liiketoimien verottamisesta, jotka muodostuvat paikan päällä nautittaviksi tarkoitettujen ruokien tarjoamisesta (ravintola-alan liiketoimet)?

2) Jos tällaisia sääntöjä ei ole, mitä yhteisön oikeuden sääntöjä sovelletaan ravintola-alan liiketoimiin kuljetusvälineissä, jotka liikennöivät sellaisten jäsenvaltioiden välillä, joiden kansalliset lainsäädännöt poikkeavat toisistaan verotettavien liiketoimien suorituspaikan osalta?

3) Jos asiaa koskevia yhteisön oikeuden sääntöjä ei ole, voivatko jäsenvaltiot pitää voimassa ravintola-alan liiketoimia ja niiden suorituspaikan määrittelyä koskevat toisistaan poikkeavat lainsäädäntönsä, jos jäsenvaltiot estävät sopimuksilla toimintojen kaksinkertaisen verotuksen tällaisissa tapauksissa?"

5. Näiden kysymysten osalta on ensinnäkin huomattava, että edellä mainitut autolautalla suoritetut liiketoimet kuuluvat kuudennen direktiivin säännösten soveltamisalaan. Tästä on olemassa oikeuskäytäntöä. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin jo eräässä aikaisemmassa asiassa käsitellyt niitä ongelmia, jotka aiheutuvat kuudennen direktiivin soveltamisesta kahden jäsenvaltion välillä liikennöivällä aluksella suoritettuihin liiketoimiin. [3] Kuten komissio ja kaikki asiassa huomautuksensa esittäneet valtiot (Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Italian tasavalta) korostavat, toiselta ja kolmannelta ennakkoratkaisukysymykseltä puuttuu kohde, koska ne perustuvat siihen ajatukseen, että nämä liiketoimet eivät kuulu kyseisten yhteisön oikeuden säännösten soveltamisalaan. Näihin kysymyksiin ei siis ole tarpeen vastata. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen perusteluista ilmenee, ensimmäisen kysymyksen osalta direktiivin 5, 6, 8 ja 9 artiklan tulkintaa koskevat ongelmat ovat keskeisiä vireillä olevassa riita-asiassa. Tarkemmin sanottuna: ensinnäkin ja pääasiallisesti nousee esille kysymys riidanalaisen toiminnan luokittelusta; toiseksi herää kysymys siitä, mitä paikkaa on pidettävä kyseisten verollisten liiketoimien suorituspaikkana, toisin sanoen ruokien ja juomien tarjoamispaikkana.

2 — EYVL C 288, 15.10.1994, s. 2.

3 — Ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251), joka koski Saksan ja Tanskan satamien välillä säännöllisesti liikennöivillä autolautoilla olevia rahapeliautomaatteja.

6. Lisäksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on tämän asian yhteydessä 3.10.1995 päivätyssä kirjeessään esittänyt Saksan hallitukselle ja komissiolle kantajan liikennöimän autolautan rekisteröintipaikkaa ja UStG:n alueellista soveltamisalaa koskevia kysymyksiä. Näiden antamista vastauksista ilmenee, a) että autolautta on rekisteröity Faaborgin satamassa Tanskassa ja b) että kansainväliset vesialueet ja valtion aluevedet eivät periaatteessa kuulu Saksan arvonlisäverolainsäädännön alueelliseen soveltamisalaan. Tästä huolimatta valtion aluevesillä lopullisten kuluttajien kanssa tehtyjä liiketoimia pidetään liiketoimina, jotka on suoritettu alueella, jolla sovelletaan kyseistä lainsäädäntöä ja tämän vuoksi ne kuuluvat tämän lainsäädännön mukaisen arvonlisäveron soveltamisalaan.

III — Sovellettavat säännökset ja oikeuskäytäntö

7. Kuudennessa direktiivissä velvoitetaan jäsenvaltiot mukauttamaan kansalliset arvonlisäverojärjestelmänsä direktiivissä vahvistettujen yhteisten oikeussääntöjen mukaisiksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toteuttamiseksi yhteisössä. Nämä oikeussäännöt koskevat muun muassa verollisten liiketoimien suorituspaikan määrittämistä; suorituspaikan määrittäminen on kuudennen direktiivin seitsemännen perustelukappaleen mukaan välttämätöntä jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen välttämiseksi.

8. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot kantamaan arvonlisäveroa kaikista "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Kuudennen direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Tässä direktiivissä 'maan alueella' tarkoitetaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen alueellista soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa." Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa, "direktiivin soveltamisala on yhteneväinen näiden jäsenvaltioiden verolainsäädännön soveltamisalan kanssa" [4]. Direktiivin 5 ja 6 artiklassa määritellään "tavaroiden luovutukset" ja "palvelujen suoritus". Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa." Palvelujen suorituksen käsite määritellään direktiivin 6 artiklassa seuraavasti: "'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta."

9. Direktiivin 8 ja 9 artiklassa on säännöksiä, joissa määritellään verollisten liiketoimien paikka. Tavaroiden luovutuksen osalta tämä paikka on 8 artiklan mukaisesti paikka, jossa tavara luovutetaan. Palvelujen suorituksen osalta suorituspaikkana pidetään kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa

4 — Em. asia Berkholz, tuomion 16 kohta.

kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, tai jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa. Sääntö on näin ollen se, että palvelujen suoritukseen sovelletaan sen jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädäntöä, johon palvelujen suorittajalla on läheinen alueellinen liittymä. Kuten edellä on todettu, tämän liittymän määrittelemiseksi tässä säännöksessä käytetään kahta pääasiallista ja yhtä toissijaista liittymäkohtaa.

10. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tästä säännöksestä seuraavaa: "Niiden toimivaltakiistojen välttämiseksi, jotka voivat aiheutua siitä, että palvelujen suoritus voi kuulua useamman jäsenvaltion lainsäädännön soveltamisalaan, 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan suppeasti sovellettavasta alueperiaatteesta poiketen yleinen sääntö, jonka mukaan palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan." [5]

11. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa kyseistä säännöstä tulkitessaan katsonut, että verotuksellisesti merkityksellisin liittymäkohta on ensisijaisesti "— — paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka — —. Sellaisen muun toimipaikan, josta palvelu suoritetaan, huomioon ottamisella on merkitystä vain silloin, kun liittymäkohta kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään ratkaisuun tai kun se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa". [6] Samassa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa seuraavaa: "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". [7] Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa määritellään tämän vuoksi palvelujen suorituspaikaksi ja samalla veron soveltamispaikaksi kyseisiä palveluja suorittavan yrityksen liiketoiminnan kotipaikka. Tätä paikkaa pidetään mainitun oikeuskäytännön mukaisesti verotuksellisesti merkittävimpänä liittymäkohtana. Tämä merkitsee sitä, että tämän säännöksen mukaan palvelujen suoritukseen sovelletaan ensisijaisesti siinä paikassa sovellettavaa verolainsäädäntöä, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

12. Kuudennen direktiivin säännösten tulkinnan suhteen on huomattava lisäksi, että tämän direktiivin käsitteet ovat yhteisön oikeuteen liittyviä käsitteitä ja niitä on näin ollen tulkittava yhdenmukaisesti, jotta vältytään sellaisilta jäsenvaltioiden välisiltä tulkinnallisilta eroavaisuuksilta, jotka voivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen taikka verottamatta jättämiseen. [8] Yhdenmukaisen tulkinnan vaatimusta täydentää yhteisön oikeuden

5 — Asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, 15 kohta).

6 — Em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta.

7 — Em. asia Berkholz, tuomion 18 kohta.

8 — Vrt. asiassa C-68/92, komissio v. Ranska (Kok. 1993, s. I-5881); asiassa C-69/92, komissio v. Luxemburg (Kok. 1993, s. I-5907) ja asiassa C-73/92, komissio v. Espanja (Kok. 1993, s. I-5997) 17.11.1993 annetut tuomiot.

säännösten oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimus, jota yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on noudatettava erityisen tarkasti, kun kysymys on yhteisön arvonlisäverosäännösten kaltaisista säännöksistä, joilla voi olla taloudellisia seurauksia, jotta ne, joita asia koskee, voivat tuntea tarkasti niille näiden säännösten perusteella kuuluvat velvollisuudet. [9] Ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava mainitsemieni säännösten ja oikeudellisten periaatteiden mukaisesti.

Ruokien ja juomien tarjoamista autolautalla koskevan liiketoiminnan luokitteleminen

14. Eron tekemiseksi "tavaroiden luovutuksen" ja "palvelujen suorituksen" välillä on tutkittava, mitkä ovat kyseisen liiketoiminnan pääasialliset ominaisuudet ja mitkä seikat puolestaan ovat toissijaisia.

IV — Vastaus ennakkoratkaisukysymyksiin

13. Tässä asiassa keskeinen kysymys koskee sitä, minkä valtion arvonlisäverolainsäädäntöä on sovellettava Tanskan ja Saksan välillä liikennöivällä autolautalla paikan päällä nautittaviksi tarkoitettujen ruokien ja juomien tarjoamista koskeviin liiketoimiin. Tämän ongelman ratkaisemiseksi on ensiksi vastattava kysymykseen siitä, onko tällaiset liiketoimet luokiteltava kuudennessa direktiivissä tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vaiko palvelujen suoritukseksi. Tämän luokittelun perusteella on sitten määritettävä paikka, johon nämä liiketoimet verotuksellisesti liittyvät.

Kun yritys tarjoaa ilman muita palveluja lauttamatkustajille ruokia ja juomia matkan aikana tiettyä rahallista vastiketta vastaan, kyseessä on "tavaroiden luovutus", koska kyseisen liiketoiminnan keskeinen tarkoitus on ruokien ja juomien tarjoaminen, mitä matkustajatkin ainoastaan haluavat.

Kun sitä vastoin ruokia ja juomia tarjotaan lauttamatkustajille, kuten tässä asiassa ilmeisesti on tapahtunut, yhdessä muiden palvelujen kanssa, joiden tarkoituksena on varmistaa, että ruokien ja juomien nauttiminen lautalla on miellyttävää (toisin sanoen

9 — Ks. asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 23 kohta). Ks. myös asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta) ja yhdistetyt asiat 92/87 ja 93/87, komissio v. Ranska ja Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 22.2.1989 (Kok. 1989, s. 405, 22 kohta).

ravintola-alan palvelujen muodossa), nämä palvelut ovat kyseisen liiketoiminnan keskeinen tarkoitus, vaikka toimintaan liittyy myös ruokien ja juomien tarjoaminen. Tässä tapauksessa vastike suoritetaan ensisijaisesti palveluista ja kyse on "palvelujen suorituksesta".

15. Tätä luokittelua tukee lisäksi Yhdistyneiden Kansakuntien tilastotoimiston vahvistama kaikkien liiketoiminta-alojen kansainvälinen luokittelu teollisuusaloittain (International Standard Industrial Classification of all Economic Activities, ISIC) [10], jossa anniskelu- ja ruokailupaikat on luokiteltu pääryhmään 85 "henkilöasiakaspalveluala" (ryhmä 852). Tämä riidanalaisten liiketoimintojen luokittelu pätee myös yhteisön oikeudessa, koska se on hyväksytty kahdella yleisohjelmalla, jotka neuvosto on vahvistanut vuonna 1961 palvelujen tarjoamisen vapauden ja sijoittautumisvapauden rajoitusten poistamiseksi. [11] Edellä mainittu kansainvälinen luokittelu on myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan erottamaton osa yhteisön oikeutta ja erityisesti mainittuja ohjelmia sekä niiden näiden ohjelmien täytäntöönpanemiseksi toteutettuja yhteisön toimenpiteitä. [12]

16. Lisäksi 15.10.1968 annettu neuvoston direktiivi 68/367/ETY [13] koskee erityisesti sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden toteuttamista itsenäisten ammatinharjoittajien henkilöasiakaspalvelutoiminnassa anniskelu- ja ruokailupaikoissa sekä hotelleissa ja muissa majoituspaikoissa. Tämän direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: "Tässä direktiivissä 'ryhmään 852 kuuluvalla toiminnalla (ravintolat, kahvilat, baarit sekä muut anniskelu- ja ruokailupaikat)' tarkoitetaan toimintaa, jossa luonnollinen henkilö tai yhtiö säännöllisesti kauppaa käymällä omissa nimissään ja omaan lukuunsa tarjoaa valmistettua ruokaa tai juomia nautittavaksi siinä liikehuoneistossa tai niissä liikehuoneistoissa, joissa kyseistä toimintaa harjoitetaan. Tämän direktiivin säännöksiä sovelletaan myös muualla kuin valmistamispaikassa nautittavaksi tarkoitettujen aterioiden tarjoamiseen." Tämän vuoksi on selvää, että riidanalainen liiketoiminta on yhteisön oikeuden mukaan luokiteltava palvelujen suoritukseksi.

17. Lisäksi on huomattava, että kuudennen direktiivin muuttamisesta 14.12.1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/111/ETY [14] on säännös, josta ilmenee välillisesti mutta kuitenkin yksiselitteisesti, että yhteisön lainsäätäjä katsoo liikennevälineessä suoritettujen ravintola-alan liiketoimien olevan palvelujen suorituksia. Tämän direktiivin 1 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa: "Komissio toimittaa neuvostolle 30 päivään kesäkuuta 1993 mennessä kertomuksen, johon tarvittaessa liittyvät ehdotukset vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa kulutusta varten tapahtuvien tavaroiden luovutusten

10 — Yhdistyneiden Kansakuntien tilastotoimisto, Statistical Papers, M Serie, N:o 4, Rev. 1, New York, 1958.

11 — EYVL 1962, 2, s. 32 ja 36.

12 — Yhdistetyt asiat 110/78 ja 111/78, van Wesemael ym., tuomio 18.1.1979 (Kok. 1979, s. 35, 12 kohta).

13 — EYVL L 260, s. 16.

14 — EYVL L 384, 20.12.1992, s. 47.

sekä näissä kulkuneuvoissa matkustaville tarjottavien palvelujen, mukaan lukien ravintolapalvelut, suoritusten verotuspaikasta."

Arvonlisäveron soveltamispaikka

18. Aluksella tarjottavien ruokien ja juomien luokittelusta palvelujen suoritukseksi seuraa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että nämä palvelut kuuluvat sen paikan verolainsäädännön soveltamisalaan, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Tässä asiassa kyseistä toimintaa on näin ollen verotettava Tanskassa, jossa Faaborg—Genting-linjalla liikennöivää alusta käyttävällä yhtiöllä on kotipaikka.

19. Komissio ja Saksan hallitus väittävät huomautuksissaan, että jos yhteisöjen tuomioistuin luokittelee riidanalaisen liiketoiminnan palvelujen suoritukseksi, näiden palvelujen suorituspaikkana olisi pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on kiinteä toimipaikkansa siksi, että riidanalaisen liiketoiminnan liittäminen liiketoiminnan suorittajan kotipaikkaan johtaisi jäsenvaltioiden väliseen verotusta koskevaan toimivaltakiistaan, koska tiettyjen jäsenvaltioiden, kuten Saksan, lainsäädännössä luokitellaan riidanalainen liiketoiminta tavaroiden luovutukseksi, kun taas toisten jäsenvaltioiden, kuten Tanskan, lainsäädännössä se luokitellaan palvelujen suoritukseksi. Komissio ja Saksan hallitus lisäävät, että autolauttaa on pidettävä riidanalaisen liiketoiminnan kiinteänä toimipaikkana. Näin on siksi, että aluksella toimiva ravintola-alan yritys täyttää kaikki asiassa Berkholz annetussa tuomiossa määritellyt edellytykset siitä, että kyseessä olevan toimipaikan pysyvyys ylittää tietyn vähimmäistason siten, että palvelujen suorittamisen edellyttämät henkilöresurssit ja tekniset välineet muodostavat pysyvän kokonaisuuden. [15]

20. Tätä väitettä ei voida hyväksyä, koska yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kiinteää toimipaikkaa ei voida ottaa huomioon, jos palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on verotuksellisesti asianmukainen liittymäkohta. Mainitsemani oikeuskäytännön mukaan paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on verotukselliselta kannalta tärkein liittymäkohta. [16] Verollisen palvelun suorituksen liittämisellä mihin tahansa suorittajan toimipaikkaan on merkitystä vain silloin, kun liittäminen kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään ratkaisuun tai kun siitä syntyy toimivaltakiista jäsenvaltioiden välillä. Tässä asiassa jäsenvaltioiden välisen toimivaltakiistan vaara ei kuitenkaan synny riidanalaisen palvelujen suorituksen liittämisestä palvelujen suorittajan kotipaikkaan vaan siitä seikasta, että tässä tapauksessa sama toiminta on luokiteltu eri tavalla kahden jäsenvaltion verolainsäädännössä. Sekä luokitteluristiriita että siitä johtuva toimivaltakiista voidaan kuitenkin välttää, jos

15 — Em. asia Berkholz, tuomion 18 kohta.
16 — Ks. em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta.

riidanalaisen liiketoiminnan luokittelussa tukeudutaan kuudennen direktiivin 9 artiklassa olevan "palvelujen suorituksen" käsitteen yhdenmukaiseen tulkintaan yhteisössä.

21. Autolautan pitäminen kiinteänä toimipaikkana ei myöskään anna tyydyttävää vastausta tässä asiassa keskeiseen kysymykseen. Tällainen ratkaisu aiheuttaa kulloistakin suorituspaikkaa koskevia käytännön rajanvetoongelmia, kun autolautta liikennöi kahden tai useamman jäsenvaltion välillä, koska lautta kulkee matkansa aikana lähtövaltion aluevesiltä kansainvälisten vesialueiden läpi saapuakseen lopulta kohdevaltion aluevesille.

22. Tällaisessa tapauksessa pitäisi arvioida ravintola-alan palvelujen merkitys aluksen kulkeman matkan jokaista osaa kohden, jotta kullekin matkan osalle voitaisiin soveltaa vastaavaa arvonlisäverolainsäädäntöä. Tällainen ratkaisu johtaisi kuitenkin huomattaviin käytännön ongelmiin ja siihen saattaa liittyä se vaara, että toimivaltaiset kansalliset veroviranomaiset päätyvät kulloinkin erilaisiin arviointeihin. Mielestäni tällaisella ratkaisulla ei tämän vuoksi voida mielekkäästi rajata jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen soveltamisalaa.

23. Jos kuitenkin nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisissa tapauksissa kiinteän toimipaikan katsotaan sijaitsevan aluksella, toimipaikka on liitettävä sen jäsenvaltion alueeseen, johon sillä on riittävän läheinen yhteys. Tätä arviointiperustetta on käytetty myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vastaavanlaisissa tapauksissa, kuten tapauksessa, joka koski jäsenvaltion kansalaista, joka oli säännöllisessä palkkatyössä toiseen jäsenvaltioon rekisteröidyllä aluksella. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen todennut 27.9.1989 antamassaan tuomiossa [17], että Portugalin kansalaisen, joka työskentelee Alankomaiden lipun alla kulkevalla aluksella, katsotaan olevan töissä Alankomaissa siltä osin kuin on olemassa riittävän läheinen yhteys tämän jäsenvaltion alueeseen. Tällaisen yhteyden olemassaoloa tai sen puuttumista arvioidaan ottamalla huomioon sellaiset seikat kuten aluksen rekisteröintisatama, yhtiön kotipaikka tai kyseisessä jäsenvaltiossa tällaiseen työntekijään sovellettava sosiaaliturva- ja tuloverolainsäädäntö.

Tämän arviointiperusteen soveltaminen johtaisi siihen, että palvelujen suoritusta matkan aikana verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon aluksella sijaitsevalla toimipaikalla on läheinen yhteys. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettaisiin Tanskan verolainsäädäntöä, koska autolautta on rekisteröity tanskalaisessa satamassa ja yhtiön kotipaikka on tässä maassa.

17 — Asia 9/88, Lopes da Veiga (Kok. 1989, s. 2989). Vrt. myös oikeuskäytäntö, jonka mukaan yhteisön ulkopuolella harjoitettua itsenäistä ammattitoimintaa voidaan pitää toimintana, jota jäsenvaltion alueella työskentelevä työntekijä harjoittaa, jos toiminnalla on riittävän läheinen yhteys tähän alueeseen. Ks. asia 36/74, Walrave ja Koch, tuomio 12.12.1974 (Kok. 1974, s. 1405, 27 ja 28 kohta) ja asia 237/83, Prodest, tuomio 12.7.1984 (Kok. 1984, s. 3153, 5—7 kohta).

V — Ratkaisuehdotus

24. Edellä mainittujen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisisi Bundesfinanzhofin sille esittämän ennakkoratkaisukysymyksen seuraavasti:

Kahden jäsenvaltion välillä liikennöivällä autolautalla paikan päällä nautittaviksi tarkoitettujen ruokien ja juomien tarjoaminen, johon liittyy ravintola-alan palveluja, on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 1 kohdassa ja 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus. Tätä palvelujen suoritusta verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.