JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
24 päivänä huhtikuuta 1997 *

1. Tämä ennakkoratkaisuasia koskee arvonlisäveron maksamista välimiesten palkkioista. Verotetaanko näitä siinä jäsenvaltiossa, jossa välimiehellä on kotipaikka, vai siinä jäsenvaltiossa, jossa on hänelle palkkion maksavan välimiesoikeuden kotipaikka, vai välimiesmenettelyn asianosaisten kotivaltiossa tai -valtioissa? Asian ratkaiseminen edellyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkintaa. Erityisesti on tutkittava, ovatko välimiesten suoritukset konsulttien tai asianajajien suorituksia vai ovatko ne "muita vastaavia suorituksia".

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja asian tosiseikat

A *Käsittely kansallisessa tuomioistuimessa*

2. Pääasian kantaja (jäljempänä kantaja) professori von Hoffmann on Trierin yliopiston (Saksa) siviilioikeuden professori. Hän toimi vuosina 1987, 1988 ja 1989 välimiehenä Kansainvälisessä kauppakamarissa, jonka kotipaikka on Pariisi. Hän oli jäsenenä useissa kansainvälisissä välimiesoikeuksissa, jotka ratkaisivat yritysten välisiä riitoja antamalla välitystuomioita tai yrittivät saada asianosaisia tekemään sovinnon keskenään. Tällaiset tuomioistuimet koostuvat kolmesta kutakin tapausta varten erikseen nimetystä välimiehestä; Kansainvälinen kauppakamari nimeää puheenjohtajan, ja asianosaiset nimeävät kaksi muuta välimiestä, mitkä valinnat Kansainvälinen kauppakamari vahvistaa. Oikeudenkäynnit välimiesoikeudessa ja tuomioiden julistamiset tapahtuivat aina Pariisissa. Kaikkien välimiesmenettelyjen asianosaisten kotipaikka oli muualla kuin Saksassa. [2] Kansainvälinen kauppakamari määrää välimiesten palkkioiden suuruuden ja sen, miten palkkiot jaetaan välimiesten kesken. Välimiehet eivät saa palkkiotaan asianosaisilta vaan Kansainvälisen kauppakamarin välityksellä.

3. Finanzamt Trier (Trierin verotoimisto, jäljempänä vastaaja) vaati, että kantajan on maksettava arvonlisäveroa Kansainvälisen kauppakamarin hänelle maksamista palkkioista. Kantajan oikaisuvaatimukset hylättiin perusteettomina. Kantaja haki muutosta Finanzgericht Rheinland-Pfalzissa (jäljempänä kansallinen tuomioistuin), joka katsoi ensinnäkin, että kantaja välimiehenä toimiessaan oli palveluja suorittava itsenäinen

* Alkuperäinen kieli: englanti.

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

2 — Ennakkoratkaisupyynnössä ei mainita, olivatko asianosaiset sijoittautuneet yhteisöön vai sen ulkopuolelle vai oliko näiden joukossa molempia.

ammatinharjoittaja, ja toiseksi, että palvelut suoritettiin Kansainväliselle kauppakamarille. [3]

4. Kansallisen tuomioistuimen mukaan varsinainen ongelma on se, "suoritettiinko palvelut Saksassa vai ulkomailla". Tässä tuomioistuimessa keskusteltiin muun muassa siitä, olivatko palvelut luonteeltaan tieteellisiä suorituksia tai niitä vastaavia suorituksia. Kansallinen tuomioistuin katsoi tältä osin, että Saksan lain [4] aihetta koskevissa säännöksissä asetetut edellytykset eivät täyttyneet. [5] Kantajan ei Saksan lain [6] mukaan voinut katsoa myöskään "toimivan asiantuntijana, asianajajana tai konsulttina". Vaikka kantaja onkin lakimies ja asiantuntija, hänen ei voinut katsoa suorittavan asiantuntijapalveluja, koska myös tuomarit perustavat päätöksensä asiantuntijoiden tekemiin tutkimuksiin. Kansallisen tuomioistuimen mielestä kantajan suoritukset eivät myöskään olleet itsenäistä asianajajan ammatin harjoittamista. Niitä ei lopuksi voitu pitää konsultointipalveluinakaan, koska välimies on määrätty tehtäväänsä saattamaan välimiesmenettely loppuun onnistuneesti ja hänen toimintansa on näin ollen "luonteeltaan laajempaa kuin konsultointi". Kansallinen tuomioistuin katsoi siten, että Saksan lain mukaan kantajan palvelut oli suoritettu Saksassa.

5. Kansallinen tuomioistuin myönsi kuitenkin, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta poikkeaa Saksan laista, ja totesi erityisesti, että ilmaisu "'muut vastaavat suoritukset' näyttää antavan tälle säännökselle laajemman merkityssisällön kuin vuoden 1980 UStG:n 3 a §:n 4 momentin 3 kohdalla on". Kansallisen tuomioistuimen mukaan välimiespalvelujen voitaisiin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa sovellettaessa mahdollisesti katsoa vastaavan asianajajien suorituksia yksinomaan sillä perusteella, että välimiespalvelut luonteeltaan kuuluvat asianajajien toisinaan suorittamiin palveluihin. Tämän vuoksi se esitti yhteisöjen tuomioistuimelle perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin VI osaston 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa (konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus) tulkittava siten, että myös välimiehen suoritukset kuuluvat sen soveltamisalaan?"

3 — Tämä päätös perustui ilmeisesti vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetzin* (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan ja 3 a §:n 1 momenttiin, ks. BGBl, s. 1953.

4 — Ks. UStG:n 3 a §:n 3 momentti luettuna yhdessä 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohdan kanssa, jossa kansallisen tuomioistuimen mukaan säädetään, että suorituspaikkana on seuraavien suoritusten osalta pidettävä paikkaa, jossa yrittäjä harjoittaa kyseistä toimintaa: "taide- ja tiedepalvelut, opetus, urheilu- ja viihdepalvelut tai vastaavat palvelut, mukaan lukien järjestäjän suorittamat palvelut".

5 — Kansallinen tuomioistuin katsoi, että kantajan suorittamia palveluja ei ainakaan Saksan lain mukaan voinut pitää soveltavan tieteen harjoittamisena, mitä olisi tieteellisenä palveluna verotettava suorituspaikalla.

6 — Ks. UStG:n 3 a §:n 4 momentin 3 kohta.

B *Yhteisön lainsäädäntö*

6. Direktiivin 9 artikla koskee palvelujen suoritusta. Ne säännökset, joilla on merkitystä tässä asiassa, kuuluvat seuraavasti:

— —

"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

— —

c) 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,

— —".

7. Direktiivin XII osaston ainoa artikla eli 21 artikla koskee viranomaisille veronmaksuvelvollisia; sen 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että "9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetun ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittaman palvelun vastaanottaja" on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, mutta että "jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä palvelun suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta".

II Huomautukset

8. Kirjallisia ja suullisia huomautuksia ovat esittäneet kantaja, vastaaja, Saksan liittotasavalta ja komissio. Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan asiamies esitti huomautuksia ainoastaan suullisessa käsittelyssä.

III Tapauksen erittely

A *Direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välinen suhde*

9. Onneksi yhteisöjen tuomioistuin on viimeaikaisessa oikeuskäytännössään selkeästi määritellyt kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisen suhteen. Saksan liittotasavalta on asiassa Dudda [7] omaksumansa kannan mukaisesti nyt esittämissään kirjallisissa huomautuksissa luonnehtinut 9 artiklan 2 kohtaa poikkeukseksi 9 artiklan 1 kohdan pääsäännöstä ja tämän vuoksi edellyttänyt sitä tulkittavan suppeasti. Se vastusti erityisesti asiassa Dudda antamani ratkaisuehdotuksen 26—31 kohdassa omaksumaani käsitystä (tuossa asiassa oli kyse direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdasta), mihin sillä tietysti oli oikeus. Asiassa Dudda antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin seuraavin perusteluin hylkäsi Saksan tuossa asiassa esittämän väitteen, mikä merkitsee sen hylkäämistä myös tässä asiassa: [8]

"On muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin täsmentänyt kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta toteamalla, että 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan sarja erityisiä tilanteita, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin pääsääntö. Näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää palkkioiden verottamatta jääminen, mikä käykin ilmi 9 artiklan 3 kohdasta, vaikka siinä käsitelläänkin erityistilanteita — — . [9]

Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin yksittäistapauksessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tapauksiin vai onko sovellettava 1 kohtaa.

7 — Asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595).

8 — Ks. asia Dudda, tuomion 20—23 kohta.

9 — Yhteisöjen tuomioistuin viittasi asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 annettuun tuomioon (Kok. 1985, s. 2251, 14 kohta).

On siis määriteltävä 9 artiklan 2 kohdan soveltamisala säännöksen tarkoitus huomioon ottaen, mikä puolestaan käy ilmi direktiivin seitsemännestä perustelukappaleesta, joka kuuluu seuraavasti:

' — — 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'.

Näin ollen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdalla pyritään kokonaisuutena luomaan erityinen järjestelmä niitä verovelvollisten välillä suoritettavia palveluja varten, joiden hinta sisältyy tavaroiden hintaan."

10. Sen jälkeen kun nyt käsiteltävänä olevassa asiassa oli pidetty suullinen käsittely, yhteisöjen tuomioistuin sovelsi asiassa Dudda antamassaan tuomiossa direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisen suhteen osalta omaksumaansa tulkintaa asiassa Linthorst, Pouwels ja Scheres 6.3.1997 antamassaan tuomiossa [10]. Olen tämän vuoksi vakuuttunut siitä, että kysymys kantajan suoritusten kuulumisesta 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan voidaan ratkaista omaksumatta tulkinnan perustaksi rajoittavaa lähestymistapaa.

B *Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan oikeusvaikutus Saksassa*

11. Kysymys siitä, onko direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdalla välitön oikeusvaikutus, on nostettu esiin joissakin yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa. Mielestäni ei kuitenkaan ole tarpeen ottaa kantaa tähän kysymykseen, koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee selvästi, että kansallinen tuomioistuin aivan oikein aikoo varmistaa, että UStG:tä, jolla direktiivi on pantu täytäntöön Saksassa, tulkitaan ja sovelletaan sen mukaisesti, miten yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa.

10 — Asia C-167/95, Linthorst, Pouwels ja Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, jäljempänä asia Linthorst). Ks. yleisesti tuomion 10 ja 11 kohta sekä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinnan osalta tuomion 19—23 kohta; ks. vastaavasti myös ratkaisuehdotukseni 8—10 ja 19—25 kohta.

C *Välimiesten suorittamien palvelujen vastaanottajat*

12. Saksa, komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat epäilleet, onko kansallinen tuomioistuin oikeassa katsoessaan, että kantajan välimiehenä suorittamat palvelut suoritettiin Kansainväliselle kauppakamarille, mutta tätä kysymystä ei ole sisällytetty yhteisöjen tuomioistuimessa käsiteltävänä olevaan ennakkoratkaisupyyntöön.

13. Ad hoc -välimiesmenettelyssä on selvää, että palvelu suoritetaan asianosaisille. Se, onko asia ratkaistava toisin, kun kyse on Kansainvälisen kauppakamarin välimiesjärjestelmästä, riippuu kansallisen tuomioistuimen asian tosiseikaston perusteella tekemistä päätelmistä; näiden puuttuessa yhteisöjen tuomioistuin voisi vain pohdiskella teoreettisesti välimiehen todellista suhdetta joko välimiesmenettelyn asianosaisiin tai Kansainväliseen kauppakamariin.

14. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltaminen edellyttää tietenkin, että palvelujen vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai että hän on yhteisöön sijoittautunut verovelvollinen; näiden edellytysten olemassaolon ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jota yhteisöjen tuomioistuin pyydettäessä avustaa. Niiden tietojen mukaan, joita komissio esitti suullisessa käsittelyssä, Kansainvälinen kauppakamari on Ranskan lain nojalla vapautettu verovelvollisuudesta arvonlisäverotuksessa, mutta se levittää ilmoitusta, jonka mukaan siitä huolimatta, että välimiesten palkkiot eivät sisällä arvonlisäveroa, veron maksamiseen velvollinen välimies saa periä suoraan asianosaisilta korvausta tästä.

15. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Phytheron International äskettäin antamassaan tuomiossa, että "[j]os yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kysymyksiin niiden tosiseikkojen perusteella, jotka on mainittu käsiteltäessä asiaa yhteisöjen tuomioistuimessa, ennakkoratkaisukysymyksissä esitetyn ongelman keskeinen sisältö muuttuisi", ja tämä "—— olisi yhteensopimatonta yhteisöjen tuomioistuimelle perustamissopimuksen 177 artiklassa annetun tehtävän samoin kuin sen velvollisuuden kanssa, joka yhteisöjen tuomioistuimella on sen takaamiseksi, että jäsenvaltioiden hallituksille ja asianosaisille annetaan mahdollisuus esittää huomautuksensa" [11].

16. Yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi mielestäni näin ollen jättää kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi kysymykset palvelujen todellisesta vastaanottajasta tai tämän verotuksellisesta asemasta ja vastata pelkästään sille esitettyyn kysymykseen, kattaako 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta välimiehen suoritukset.

D *Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetut suoritukset*

17. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Linthorst antamassaan tuomiossa selvittänyt, mikä on oikea lähestymistapa 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa tulkittaessa. Tuossa asiassa oli väitetty,

11 — Asia C-352/95, Phytheron International, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1729, 12 ja 14 kohta).

että eläinlääkäreiden suorituksia olisi pidettävä sanotussa luetelmakohdassa tarkoitettuina muina vastaavina suorituksina. Olin sitä mieltä, että siinä lueteltujen suoritusten sisältö ei mahdollistanut ejusdem generis -tulkintaperiaatteen (samanlajisuusperiaatteen) soveltamista, [12] koska "[t]ämän periaatteen soveltaminen edellyttää, että tutkittavassa säädöksessä luetelluista asioista on mahdollista tunnistaa yleisten ilmaisujen yläpuolella oleva laji [ja että] pääasiallisesti pyritään löytämään sellainen yhdistävä tekijä, jonka perusteella voidaan tunnistaa erotettavissa oleva luokka". Katsoin, ettei tällaista yhdistävää tekijää voinut tunnistaa.

18. Kantaja väittää, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa mainituista suorituksista on löydettävissä niitä yhdistävä tekijä, nimittäin se, että ne kaikki ovat korkealuokkaisia erikoispalveluja, joiden suorittaminen on uskottu kyseisten alojen ammattilaisille sen vuoksi, että heidän henkilökohtaiseen rehellisyyteensä ja tekniseen pätevyyteensä luotetaan, mikä pitää paikkansa erityisesti, kun on kyse välimieheksi valitusta oikeustieteen professorista. Asiassa Linthorst antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi, että "ainoa — — mainittuja epäyhtenäisiä toimintoja yhdistävä seikka on se, että ne kaikki kuuluvat vapaisiin ammatteihin"; tuomioistuin jatkoi toteamalla, että "jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut, että tämä säännös koskisi kaikkia itsenäisesti harjoitettavia toimintoja, se olisi määritellyt toiminnot käyttäen yleisiä käsitteitä" [13]. Tämä näyttää estävän kaikki yritykset johtaa luetelluista palveluista jokin ohjaava periaate.

19. Tämän vuoksi näyttää olevan asianmukaisempaa harkita, sisältyykö kantajan suoritus johonkin säännöksessä lueteltuun toimenkuvaukseen tai vastaako se jotakin niistä. Kantaja väittää, että hänen suorituksensa eivät pelkästään vastaa asianajajan suorituksia, vaan ne peräti ovat samanlaisia kuin osa näistä suorituksista. On mitä ilmeisimmin harkittava, onko tämän asian kantajan toimintaa välimiehenä pidettävä asianajajan suorituksena, mutta tällä kysymyksellä on laajempikin merkitys.

20. Ennen kuin ryhdyn arvioimaan tätä kysymystä, teen välimiesten suorituksista joitakin yleisiä havaintoja, joihin erityisesti antaa aihetta komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämä toteamus, jonka mukaan asianajajien toiminminen välimiehinä ad hoc -välimiesoikeuksissa on niin harvinaista, että lainsäätäjä ei tämän vuoksi ole maininnut heitä erikseen. Nämä huomautukset tosin esitettiin ennen asiassa Dudda ja asiassa Linthorst annettuja tuomioita; ne lisäksi perustuvat siihen olettamaan, että kolmas luetelmakohta on esimerkkiluettelo itsenäisenä ammatinharjoittajana suoritettavista palveluista. Olen kuitenkin yllättynyt siitä, että asianajajien toimimista välimiehinä pidetään harvinaisena. Ainakaan common law -maissa ei ole mitenkään epätavallista, että asianajajat toimivat välimiehinä ad hoc -välimiesmenettelyissä. Itse asiassa se on yleinen käytäntö. Ad hoc -välimiesmenettelyn asianosaiset voivat tietenkin vapaasti määrittää, millaista pätevyyttä he vaativat välimieheltään tai -miehiltään, vai asettavatko he

12 — Ks. ratkaisuehdotuksen 21 kohta. Selvitys ejusdem generis -periaatteesta esim. teoksessa Bennion, *Statutory Interpretation*, Butterworths, 2. p., 1992, s. 860—.

13 — Asia Linthorst, tuomion 20 kohta.

näille mitään vaatimuksia. Välityssopimuksessa usein osoitetaan välimiehen nimeäminen tietyn ammatillisen elimen puheenjohtajan tehtäväksi, mikäli asianosaiset eivät pääse tästä yksimielisyyteen. Jos asiasta ei ole erikseen muuta sovittu, välimieheksi voidaan täten valita asianajaja, insinööri, arkkitehti tai tilintarkastaja. Tällainen välimies voikin olla minkä tahansa alan ammattihenkilö tai yksinkertaisesti henkilö, jolla on laaja kokemus liike-elämästä tai joltakin muulta asian kannalta merkittävältä alalta.

21. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies huomautti, joissakin jäsenvaltioissa, esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Irlannissa, lakimiesammatit jakaantuvat kahteen ryhmään, jotka perinteisesti keskittyvät tarjoamaan eri tyyppisiä oikeudellisia palveluja. Tämän vuoksi on vaikeaa ajatella, että käyttäessään yleisluonteista asianajajan käsitettä yhteisön lainsäätäjä olisi tällä tarkoittanut ainoastaan niitä palveluja, joita asianajajat suorittavat toimiessaan tietyn asiakkaan puolesta. Mielestäni komissio on oikeassa ehdottaessaan, että suoritusten luonne ja sisältö on otettava huomioon. Vaikka asianajaja ei välimieheksi nimettynä enää *suoraan* edustakaan *tiettyä* asiakasta, on selvää, että laajemmasta näkökulmasta hän silti toimii välimiesmenettelyn asianosaisten etujen mukaisesti, etenkin kun nämä ovat valinneet välimiesmenettelyn saadakseen lopullisen ja sitovan ratkaisun sekä nopeasti että kohtuullisilla kustannuksilla.

22. Mielestäni itsenäisenä ammatinharjoittajana toimiva asianajaja, joka ryhtyy välimieheksi, on valittu tähän tehtävään oikeudellisen asiantuntemuksensa vuoksi, samoin kuin insinööri tai tilintarkastaja valitaan sen asiantuntemuksen vuoksi, joka hänellä on ammatissaan, kuten Yhdistynyt kuningaskunta on huomauttanut. [14] Tällainen asianajaja nähdäkseni suorittaa 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuja asianajajan palveluja. Sen ratkaiseminen, onko kantaja tällainen asianajaja, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Yhteisön oikeuden yhdenmukaisuus edellyttää, että asianajajan käsitettä tulkitaan johdonmukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa AM & S Europe vastaan komissio 18.5.1982 antamassaan tuomiossa [15], että lakimiesammattien harjoittajille kuuluva suoja voitiin ulottaa koskemaan ainoastaan sellaista oikeudellista neuvontaa, jota antoivat "asianajajat, joilla oli oikeus harjoittaa tätä ammattia jossakin jäsenvaltiossa" [16], siten kuin asianajaja on kunkin jäsenvaltion osalta määritelty asianajajien palvelujen tarjoamisen vapauden tehokkaan käyttämisen helpottamisesta 22 päivänä maaliskuuta 1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/249/ETY [17]. Mielestäni direktiiviä olisi tulkittava samalla tavalla, kun on kyse asianajajien suorituksista. Jos kantaja ei olisikaan direktiivin 77/249/ETY 2 artiklassa määritelty asianajaja (Saksassa Rechtsanwalt) eikä

14 — Olen siten samaa mieltä kuin Bundesfinanzhof, joka totesi 17.11.1960 antamassaan tuomiossa (asia IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, s. 60), että asianajajia valitaan välimiehiksi juuri siksi, että he ovat asianajajia, koska voidaan luottaa siihen, että he toimivat riittävän itsenäisesti. Ammatillisen kokemuksensa johdosta ennen kaikkea oikeudellisten ongelmien ratkaisemisessa oikeudellisia periaatteita objektiivisesti soveltamalla he ovat erityisen soveltuvia moniin eri tyyppisiin välimiesmenettelyihin. Vaikka Bundesfinanzhof myönsikin, että "asianajajat yleensä edustavat vain yhden osapuolen etuja", se myös totesi osuvasti, että tämä "sääntö ei kuitenkaan ole poikkeukseton — — [ja että] asianajaja voi yhtä hyvin antaa neuvontaa useille osapuolille, jotka yhdessä pyytävät häneltä neuvoa" ja että "hän voi myös yrittää sovitella liiketoimen useiden osapuolten vastakkaisia etuja, jos heidän yhteisen etunsa mukaista on saada erimielisyytensä ratkaistuksi".

15 — Asia 155/79, AM & S Europe v. komissio, tuomio 18.5.1982 (Kok. 1982, s. 1575).

16 — Edellä alaviitteessä 15 mainitun tuomion 25 kohta.

17 — EYVL L 78, s. 17.

siten täyttäisi tätä edellytystä, hänen voitaisiin yhtä hyvin katsoa toimivan konsulttina; tällä sanalla on laaja merkitys, tai se on, kuten totesin asiassa Linthorst antamassani ratkaisuehdotuksessa, "ulottuvuu[deltaan] —— epämääräinen" [18]. Henkilöitä, jotka itsenäisesti suorittavat välimiespalveluja, voidaan nähdäkseni siten pitää konsultteina tai heidän toimistojaan tutkimuslaitoksina. Olen samaa mieltä kuin Yhdistynyt kuningaskunta siitä, että näiden ilmaisujen sisällyttäminen säännökseen osoittaa, että lainsäätäjällä oli tarkoitus antaa 9 artiklan tälle luetelmakohdalle laaja ulottuvuus.

23. Olen myös samaa mieltä siitä Yhdistyneen kuningaskunnan esittämästä näkökannasta, että olisi erityisesti välimiesmenettelyn asianosaisten kannalta epäloogista, jos välimiesten palvelut katsottaisiin suoritetuiksi eri paikassa kuin asianajajien, jotka usein edustavat asianosaisia välimiesmenettelyssä (mikä saattaisi heikentää yhteisön mahdollisuuksia tulla valituksi kansainvälisten välimiesmenettelyjen suorittamispaikaksi) [19]. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta samoin huomautti, välimiesten jättäminen kolmannen luetelmakohdan soveltamisalan ulkopuolelle merkitsee, että arvonlisävero on suoritettava kokonaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneiden asianosaisten maksamista välimiesten palkkioista (jos Kansainvälisen kauppakamarin erityinen osuus jätetään huomiotta). Tämä ei olisi sopusoinnussa direktiivin eikä etenkään sen 9 artiklan rakenteen ja tarkoituksen kanssa, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut tätä artiklaa asiassa Dudda antamassaan tuomiossa [20].

24. Vaikka kantajan toiminta ei olisikaan nimenomaisesti asianajajan tai konsultin toimintaa, se mielestäni kuuluu "muihin vastaaviin suorituksiin", koska se vastaa asianajajan suorituksia. Asiassa Linthorst annetusta tuomiosta seuraa, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan tulkinnassa on noudatettava sitä yleistä lähestymistapaa, että edellytyksenä sille, että jotakin luetelluista suorituksista vastaaviksi väitetyt suoritukset todella ovat luettavissa "muihin vastaaviin suorituksiin", on, että niiden voidaan katsoa riittävässä määrin vastaavan luetelmakohdassa nimenomaisesti mainittujen ammattien "pääasialli-s[ia] ja tavanomais[ia] toimin[toja]" [21]. Tässä asiassa on kyse siviilioikeuden professorista. Näin ollen on tarpeen verrata tällaisen välimiehen suorituksia asianajajien yleensä suorittamiin palveluihin. Jos nämä suoritukset vastaavat asianajajien suorituksia, ei ole tarpeen tutkia, voisiko niiden vaihtoehtoisesti katsoa vastaavan konsultin suorituksia.

25. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Dudda antamassaan tuomiossa siitä ilmaisusta "vastaava toiminta", jota direktiivin

18 — Asia Linthorst, ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

19 — Ks. tältä osin asia C-190/89, Rich, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3855, julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotuksen 5 kohta).

20 — Ks. erityisesti asiassa Dudda annetun tuomion 21—23 kohta, joita on lainattu tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohdassa.

21 — Yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt tätä ilmaisua asiassa Linthorst antamassaan tuomiossa (tuomion 22 kohta).

9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa käytetään muun muassa taide- ja viihdetoiminnan yhteydessä, että "*niin* taide- ja viihdepalvelut kuin *vastaavanlaiset* palvelut kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan" [22]. Mielestäni 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa käytettyyn käsitteeseen "muut vastaavat suoritukset" on sovellettava samaa lähestymistapaa.

26. Katson, että välimiehen suoritusten poikkeaminen asianajajien yleensä suorittamista palveluista — suorituksen siis toisin sanoen muodostuessa riidan ratkaisemisesta eikä neuvojen antamisesta — ei estä pitämästä välimiehen suorituksia asianajajien suorituksia vastaavina. Asianajajien "pääasialliset ja tavanomaiset toiminnot" [23] käsittävät sekä monenlaisten neuvojen antamista asiakkaille ja asiakkaiden puolesta neuvottelemista että myös näiden edustamista oikeudenkäynneissä.

27. Koska olen jo omaksunut sen kannan, että välimiehen palvelut tässä tapauksessa ovat asianajajan suorituksia, ellei kansallisen tuomioistuimen kantajan ammatillisesta asemasta tekemistä johtopäätöksistä muuta seuraa, en epäile, etteivätkö nämä palvelut vaihtoehtoisesti ainakin vastaisi asianajajan suorituksia.

28. Vaikka eläinlääkäreiden suoritusten poisjättämistä luettelosta ei perustellusti voida pitää muuna kuin tarkoituksellisena, näin ei ole välimiesten tapauksessa. [24] Kun otetaan huomioon, kuinka paljon erimuotoisia ja -tyyppisiä välimiesmenettelyjä on, ei ole yllättävää, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan ei ole otettu nimenomaista viittausta välimiesten suorituksiin. Mielestäni ne ovat määritelmänomaisesti omiaan vastaamaan kunkin välimiesmenettelyn erityispiirteistä riippuen joko konsulttien, insinöörien tai asianajajien suorituksia.

29. Lopuksi, erityisesti suullisessa käsittelyssä esitettiin tiettyjä epäilyjä sen suhteen, että jos todettaisiin direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa sovellettavan, pystyisikö kantaja tämän seurauksena välttämään arvonlisäveron maksamisen. En hyväksy sitä käsitystä, että kantaja yrittäisi välttyä veron maksamiselta. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin toteaa, kuten sen mielestäni pitäisi, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa sovelletaan, on mielestäni selvää, että 21 artiklan 1 kohdan b alakohta velvoittaa jäsenvaltiot vaatimaan, että henkilön, jolle "ulkomaille sijoittautun[ut] verovelvolli[nen]" on suorittanut

22 — Asia Dudda, tuomion 25 kohta (kursivointi tässä).

23 — Asia Linthorst, tuomion 22 kohta.

24 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Linthorst antamansa tuomion 21 kohdassa seuraavaa: "Sitä paitsi, jos lainsäätäjä olisi halunnut sisällyttää tämän säännöksen alaan lääkärin ammatin yleisesti, koska se on tyypillinen itsenäisesti harjoitettava ammatti, se olisi mainittu luettelossa, koska eläinlääkärien palvelut mainitaan nimenomaisesti kuudennen direktiivin eräissä muissa säännöksissä, kuten sekä kansallinen tuomioistuin että julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa ovat osuvasti todenneet; ne mainitaan muun muassa siirtymäkauden vapautusten yhteydessä, joista on säädetty kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa luettuna yhdessä liitteen F kanssa." Sitä vastoin välimiesten palveluja ei nimenomaisesti mainita direktiivissä.

9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetut palvelut, on maksettava arvonlisävero. Jos siten oletetaan, että kantaja suoritti palvelut Kansainväliselle kauppakamarille verovelvollisena Pariisissa, toimivaltaisten Ranskan viranomaisten olisi pitänyt vaatia Kansainvälistä kauppakamaria maksamaan arvonlisävero. Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot lisäksi voivat "määrätä [tällaisen] palvelun suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta". Ranska ei näytä käyttäneen tätä mahdollisuutta, mistä ratkaisusta kantaja ei ole vastuussa. Jos palvelut sitä vastoin suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille asianosaisille, arvonlisäveroa ei ole maksettava.

IV Ratkaisuehdotus

30. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Finanzgericht Rheinland-Pfalzin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että asianajotoimintaa harjoittavien henkilöiden välimiehinä suorittamat palvelut kuuluvat sen soveltamisalaan. Jos välimies ei ole asianajotoimintaa harjoittava henkilö, hänen voidaan katsoa toimivan konsulttina; joka tapauksessa jos välimies valitaan oikeudellisen asiantuntemuksensa vuoksi, hänen suorituksensa vastaa asianajajan suoritusta.