YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

5 päivänä kesäkuuta 2003 *

Asiassa C-438/01,

jonka Cour de cassation (Luxemburg) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Design Concept SA

vastaan

Flanders Expo SA

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, A. La Pergola ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Design Concept SA, edustajanaan avocat M. Di Stefano,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja P. Boussaroque,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja C. Giolito,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Design Concept SA:n, edustajanaan M. Di Stefano, Kreikan hallituksen, asiamiehinään V. Kyriazopoulos ja S. Chala, ja komission, asiamiehenään C. Giolito, 14.11.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.12.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Cour de cassation on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 8.11.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.11.2001, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa vastapuolina ovat Belgian oikeuden mukaan perustettu yhtiö Flanders Expo SA (jäljempänä Flanders Expo), jonka kotipaikka on Gent (Belgia), ja Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö Design Concept SA (jäljempänä Design Concept), jonka kotipaikka on Hesperange (Luxemburg), ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu yhtiö on kieltäytynyt maksamasta arvonlisäveroa sille suoritetuista palveluista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Verollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovu-

tusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan."

4 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa."

5 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

— —

— mainospalvelut,

— — ."

Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

6 Design Concept antoi Luxemburgin talousministeriön lukuun Flanders Expon tehtäväksi tiettyjen palvelujen suorittamisen Horeca-nimisten, Gentissä järjestettyjen majoitus- ja ravitsemusalan ammattilaisille tarkoitettujen messujen yhteydessä; näitä palveluja olivat kahden näyttelytilan rakentaminen ja siivous messujen aikana sekä henkilökunnan käyttöön antaminen näytteille asetettavien tuotteiden kuljetuksia varten.

7 Flanders Expo laskutti Design Conceptilta näiden palvelujen arvonlisäverollisen hinnan. Design Concept jätti kuitenkin arvonlisäveron maksamatta siksi, että koska suoritetut palvelut olivat mainospalveluja ja koska palvelujen vastaanottaja Design Concept ei ollut sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelujen suorittaja Flanders Expo, palvelujen suorituspaikkana oli pidettävä vastaanottajan sijaintipaikkaa eli Luxemburgia kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesti. Design Concept katsoi siis, ettei sillä ollut velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa, jonka Flanders Expo vaati suoritettavaksi Belgiaan.

8 Flanders Expo nosti kanteen Tribunal de paix'ssa (Luxemburg), joka hyväksyi arvonlisäveron maksamista koskevan Flanders Expon vaatimuksen. Toisen oikeusasteen tuomioistuin Tribunal d'arrondissement (Luxemburg) pysytti muutoksenhaun perusteella ensimmäisessä oikeusasteessa annetun tuomion ja katsoi, että toisin kuin Design Concept oli esittänyt, Flanders Expon suorittamat palvelut eivät olleet mainospalveluja ja että verotuspaikan määrittämisessä oli sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä pääsääntöä. Tämän pääsäännön mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, josta palvelu suoritetaan, eli tässä tapauksessa Belgiaa.

9 Design Concept on hakenut edelleen kassaatiomenettelyssä muutosta Cour de cassationissa, joka on katsonut, että kyseiset alempien oikeusasteiden tuomioistuimet ovat todennäköisesti virheellisesti kieltäytyneet luokittelemasta Flanders Expon suorittamia palveluita mainospalveluiksi. Cour de cassation on kuitenkin pohtinut sitä, voisiko kysenen valituksenalainen ratkaisu olla perusteltu toisesta syystä eli sellaisen tulkinnan perusteella, joka pohjautuu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkitsemiseen direktiivin seitsemännen perustelukappaleen valossa.

10 Muistutettuaan siitä, mitä kyseisessä perustelukappaleessa todetaan, Cour de cassation on todennut, että jos mainospalvelujen kustannusten sisällyttäminen tavaroiden hintaan on ehdoton edellytys sille, että verotus siirtyy tapahtuvaksi vastaanottajan sijaintivaltiossa, alempien tuomioistuinten ratkaisut ovat perusteltuja, koska nyt esillä olevassa asiassa palvelujen kustannukset eivät tule viime kädessä kyseisen yrityksen maksettavaksi vaan Luxemburgin valtion maksettavaksi, sillä Luxemburgin valtio on mainostajana tilannut nämä palvelut välikätenä toimivalta palvelujen vastaanottajalta.

11 Koska Cour de cassation ei ole varma siitä, miten tämä sen ratkaistavana olevassa asiassa esiin tullut yhteisön oikeutta koskeva ongelma ratkaistaan, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Sovelletaanko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa, jossa säädetään mainospalveluista, palveluihin, jotka on suoritettu välillisesti mainostajalle ja jotka laskutetaan kolmannelta henkilöltä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa, jos mainostaja ei tuota tavaraa, jonka hintaan palvelun kustannukset sisällytetään?"

Alustavia huomioita

12 Cour de cassation mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään, että "a priori" ("ensi näkemältä" tai "asiaa tarkemmin tutkimatta") voidaan katsoa, että alempien oikeusasteiden tuomioistuimet ovat tulkinneet virheellisesti kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisessa luetelmakohdassa käytettyä mainospalvelujen käsitettä. Cour de cassationin esittämä kysymys perustuu siis siihen lähtökohtaan, että Flanders Expon suorittamat palvelut todellakin ovat tässä säännöksessä tarkoitettuja mainospalveluja.

13 Design Concept, Ranskan hallitus ja komissio ovat kuitenkin huomautuksissaan käsitelleet laajasti Flanders Expon suorittamien palvelujen luonnetta, vaikka tämä seikka ei olekaan ennakkoratkaisukysymyksen kohteena.

14 Tältä osin on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 234 artiklan mukaisessa yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuimien yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityspiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. mm. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok. 2001, s. I-2099, 38 kohta).

15 Näin ollen vastattaessa tässä asiassa esitettyyn kysymykseen on lähdettävä siitä lähtökohdasta, jonka Cour de cassation on esittänyt, eli siitä, että kyseessä olevat palvelut ovat mainospalveluja. Koska tämä lähtökohta kuitenkin perustuu sellaiseen näkemykseen, johon kyseinen tuomioistuin on todennut päätyneensä "ensi näkemältä", on korostettava sitä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisessa luetelmakohdassa käytetty mainospalvelujen

käsite on yhteisön oikeuden oma käsite, jota on tulkittava kaikkialla yhteisössä yhdenmukaisella tavalla (ks. mm. asia C-69/92, komissio v. Luxemburgin suurherttuakunta, tuomio 17.11.1993, Kok. 1993, s. I-5907, 15 kohta), ja että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tilanteen mukaan tutkia, miten kyseiset palvelut on oikeudellisesti luokiteltava yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Cour de cassation tiedustelee kysymyksellään ensinnäkin sitä, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa tulkittava niin, että sitä sovelletaan mainospalveluihin, jotka on suoritettu välillisesti mainostajalle ja joista laskutetaan kolmatta henkilöä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa, ja toiseksi sitä, sovelletaanko tätä samaa säännöstä silloin, kun mainostaja ei tuota sellaista tavaraa tai palvelua, jonka hintaan kyseisten palvelujen kustannukset voitaisiin sisällyttää.

Ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäinen osa

17 On syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin mainospalveluihin, jotka näiden palvelujen suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa (asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2361, 22 kohta).

18 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamista ei estä palvelujen suorittamisen välillisyys, josta on kyse siinä tilanteessa, että ensimmäinen palvelujen suorittaja on suorittanut palvelut sellaiselle yritykselle ja laskuttanut niistä sellaista yritystä, jolle itselleen on annettu tehtäväksi mainospalvelujen suorittaminen, minkä jälkeen viimeksi mainittu laskuttaa näistä palveluista mainostajaa.

Ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa

19 Design Conceptin ja komission mukaan asian ratkaisun kannalta ei ole merkitystä sillä, että mainostaja eli pääasian oikeudenkäynnissä Luxemburgin talousministeriö ei tuota sellaista tavaraa tai suorita sellaista palvelua, jonka hintaan mainospalvelujen kustannukset voitaisiin sisällyttää.

20 Ne katsovat, että ensimmäisen palvelujen suorittajan ja välikätenä toimivan palvelujen vastaanottajan välistä suhdetta on tutkittava erikseen eli ottamatta huomioon viimeksi mainitun ja mainostajan välistä suhdetta. Siksi ei ole tarpeen tutkia sitä, missä ominaisuudessa lopullinen palvelujen vastaanottaja eli tässä tapauksessa mainostaja toimii, eikä erityisesti ratkaista, onko lopullinen vastaanottaja itse verovelvollinen ja voiko tämä näin ollen vyöryttää vastaanottamistaan palveluista aiheutuneet kustannukset myymiensä tavaroiden tai palvelujen hintaan.

21 Ranskan hallitus katsoo sitä vastoin, että jos palvelujen lopullinen vastaanottaja ei sisällytä palveluista vastikkeena suorittamaansa rahamäärää minkään myymänsä tavaran tai palvelun hintaan, kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa ei voida soveltaa.

22 Tältä osin on syytä muistuttaa, että kuten kuudennen direktiivin seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää verollisten liiketoimien suorituspaikan määrittämisessä sovellettavia säännöksiä, joilla pyritään välttämään jäsenvaltioiden välisiä toimivaltakiistoja.

23 Lisäksi arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan arvonlisäveroa suoritetaan jokaisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta ja samalla vähennetään aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetuista liiketoimista suoraan kannettu arvonlisävero (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta).

24 Kuudennen direktiivin 9 artiklaan sisältyviä verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittämisessä sovellettavia säännöksiä on siis sovellettava kaikkiin palvelujen suorituksiin.

25 Pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tilanteessa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on näin ollen sovellettava ensimmäisen palvelujen suorittajan palveluihin, jotka se suorittaa välikätenä toimivalle palvelujen vastaanottajalle.

26 Palvelujen suorituspaikka määritetään 9 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan ainoastaan sen perusteella, minne kyseisen palvelun suorittaja ja vastaanottaja ovat sijoittautuneet. Tässä artiklassa ei millään tavalla edellytetä sitä, että olisi otettava huomioon tämän ensimmäisen palvelujen suorituksen jälkeisiä toimia.

27 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 22—33 kohdassa, kuudennen direktiivin seitsemäs perustelukappale ei johda sellaiseen tulkintaan, joka poikkeaisi tämän tuomion 24—26 artiklassa esitetystä tulkinnasta.

28 Tästä seuraa, että kun on kyse välillisesti suoritettavista palveluista, jollaisista on kyse pääasian oikeudenkäynnissä ja joiden suorittamisessa ovat osapuolina ensimmäinen palvelujen suorittaja, välikätenä toimiva palvelujen vastaanottaja ja mainostaja, joka vastaanottaa palveluja välikätenä toimivalta vastaanottajalta, on syytä tutkia erikseen se liiketoimi, joka muodostuu siitä, että ensimmäinen palvelujen suorittaja suorittaa palveluja välikätenä toimivalle vastaanottajalle, verotuspaikan määrittämiseksi tälle liiketoimelle. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa sovelletaan lähtökohtaisesti, jos välikätenä toimiva mainospalveluiden vastaanottaja on verovelvollinen, joka on sijoittautunut eri jäsenvaltioon kuin ensimmäinen palvelujen suorittaja. Ei ole tarpeen tutkia, onko palvelujen lopullisena vastaanottajana oleva mainostaja myös verovelvollinen, joka sisällyttää näiden palvelujen hankinnasta aiheutuneet kustannukset toimittamiensa tavaroiden tai suorittamiensa palvelujen hintaan.

29 Ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan mainospalveluihin, jotka suoritetaan välillisesti mainostajalle ja joista laskutetaan välikätenä toimivaa palvelujen vastaanottajaa, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa. Sillä, että mainostaja ei tuota sellaista tavaraa tai palvelua, jonka hintaan kyseisten mainospalveluiden kustannukset voitaisiin sisällyttää, ei ole merkitystä määritettäessä välikätenä toimivalle palvelujen vastaanottajalle suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Cour de cassationin 8.11.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan mainospalveluihin, jotka suoritetaan välillisesti mainostajalle ja joista laskutetaan välikätenä toimivaa palvelujen vastaanottajaa, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa. Sillä, että mainostaja ei tuota sellaista tavaraa tai palvelua, jonka hintaan kyseisten mainospalveluiden kustannukset voitaisiin sisällyttää, ei ole merkitystä määritettäessä välikätenä toimivalle palvelujen vastaanottajalle suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa.

Wathelet Timmermans Edward

La Pergola von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 5 päivänä kesäkuuta 2003.

R. Grass M. Wathelet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja