JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
13 päivänä tammikuuta 2000 [1]

1. Tämä laiminlyöntikanne koskee rajat ylittäviä liiketoimia yhteisöjen arvonlisäverojärjestelmässä. Ranska kieltäytyy palauttamasta kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin [2] mukaisesti saksalaisten jätehuoltoyritysten maksamaa arvonlisäveroa niiden Ranskaan sijoittautuneiden aliurakoitsijoiden suorittamista aiemman vaiheen palveluista. Kahdeksannessa direktiivissä säädetään verovelvollisen toisessa jäsenvaltiossa maksaman arvonlisäveron palautuksesta tämän summan vähennykseksi katsomisen sijasta. Kysymyksen ratkaisu riippuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin [3] 9 artiklaan sisältyvien palvelujen verotuspaikkaa koskevien sääntöjen tulkinnasta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja tosiseikat

2. Kahdeksannen direktiivin tarkoitus ilmenee sen johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta, jonka mukaan "on vältettävä yhden jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen verovelvollisen joutumista maksamaan lopullisesti tältä toisessa jäsenvaltiossa tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta taikka maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon laskutettua veroa, jolloin vältetään kaksinkertainen verotus". Kahdeksannen direktiivin 1 ja 2 kohdassa asetetaan kaksi edellytystä, joiden on täytyttävä, jotta oikeus palautukseen syntyy. Ensinnäkin palautuksen hakijan on oltava sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon, eikä hänellä tule olla siinä maassa, jolta hän hakee palautusta, taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, eikä hän ole samana ajanjaksona "suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa — — tai palvelua". Oikeus palautukseen ulottuu arvonlisäveroon, "joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella [jolta palautusta haetaan] suorittamista palveluista — —, jos näitä — — palveluja käytetään [siinä jäsenvaltiossa, johon hän on sijoittautunut, suoritettaviin liiketoimiin]". Sen määrittämiseksi, voidaanko katsoa,

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY, EYVL L 331, s. 11 (kahdeksas direktiivi).

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

että tällainen hakija on suorittanut palveluja kysymyksessä olevassa jäsenvaltiossa, on välttämätöntä ottaa huomioon kuudennen direktiivin säännöt palvelujen suorittamispaikasta.

3. Kuudennen direktiivin 9 artikla koskee palvelujen suorituspaikkaa. Artiklan 1 kohta sisältää pääsäännön, jossa 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."

Kuitenkin 9 artiklan 2 kohta sisältää useita tiettyjä palveluryhmiä koskevia erityissäännöksiä. Siinä luetellaan joukko yleisiä palvelujen luokkia, joiden suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, "jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään". Käsiteltävänä olevassa asiassa merkityksellinen on 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännessä alakohdassa mainittu palvelujen luokka, joka koskee "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä".

4. Tämä säännös on pantu täytäntöön Ranskan Code général des impôts'n (yleinen verolainsäädäntö, jäljempänä CGI) 259 A 4 §:llä, jonka nojalla paikkana, jossa palvelusuoritukset tosiasiallisesti tehdään, mukaan lukien "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvä työ ja asiantuntemus", on pidettävä Ranskaa. On kiistatonta, että tällä säännöksellä 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljäs alakohta on saatettu asianmukaisesti osaksi Ranskan oikeusjärjestystä. Nyt käsiteltävänä oleva riita-asia pohjautuu Ranskan verohallintoviranomaisten verolainsäädäntöosaston vuonna 1992 antamaan hallinnolliseen kiertokirjeeseen (jäljempänä kiertokirje), joka oli osoitettu kaikille kansallisille viranomaisille, joiden oli sovellettava arvonlisäveroa. Jätteenkäsittelysopimusten osalta kiertokirjeessä asianomaisille viranomaisille annetaan ohjeeksi, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja CGI:n 259 A 4 §:n mukaan Ranskassa toteutetut jätehuoltotoimenpiteet ovat arvonlisäveron alaisia, minkä lisäksi myös pääurakoitsijan asiakkailleen tarjoama palvelu on arvonlisäveron alaista edellyttäen, että urakoitsija laskuttaa asiakkailtaan kaikki kustannukset sopimuksen edellyttämän sellaisen palvelun suorittamisesta, jonka olennaista osaa edustaa sen Ranskassa olevan käsittelylaitoksen haltijan maksama hinta, joka on tosiasiallisesti tehnyt suoritukset sen puolesta Ranskassa. Sillä, että pääurakoitsija ei suorita mitään jätteiden huolehtimistoimista, ei ole merkitystä, kun ne on annettu aliurakoitsijan tehtäväksi. Tämän ohjaus vaikuttaa siten, että pääurakoitsijoilta evätään oikeus palautukseen toisessa jäsenvaltiossa.

5. Asian taustalla olevat tosiseikat liittyvät siihen, että Ranskan viranomaiset ovat kieltäytyneet palauttamasta ranskalaista

arvonlisäveroa tietyille saksalaisille verovelvollisille. Nämä saksalaiset yritykset olivat tehneet sopimuksia jätteiden keräilystä, lajittelusta, varastoinnista ja huolehtimisesta paikallisten viranomaisten, teollisten yritysten sekä yksityisten ja julkisoikeudellisten yritysten kanssa. Ne antoivat osan tästä työstä jätteistä huolehtimiseen erikoistuneiden yritysten tehtäväksi. Koska viimeksi mainitut olivat sijoittautuneet Ranskaan, saksalaisyritykset perivät niiden palveluista ranskalaista arvonlisäveroa. Saksalaiset yritykset laskuttivat asiakkailtaan Saksan arvonlisäveroa koko palvelun hinnasta. Koska ne eivät voineet tehdä Saksassa vähennyksiä ranskalaisen arvonlisäveron perusteella, ne hakivat sen palauttamista Ranskan viranomaisilta, jotka epäsivät sen.

6. Asianomaiset pääurakoitsijat kantelivat komissiolle palautuksen epäämisestä. Komissio ilmoitti Ranskalle 23.10.1992 päivätyllä kirjeellä tästä kantelusta ja pyysi selvitystä näiden kieltäytymisten perusteista. Ranskan viranomaiset totesivat 17.11.1992 pidetyssä kokouksessa ja komissiolle 7.1.1993 lähetetyssä tiedonannossa, että CGI:n 259 A 4 §:n ja kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan verotuspaikkasääntöä sovellettiin. Viranomaiset katsoivat, että käsiteltävänä olevan kaltaisen jätehuoltosopimuksen olennainen piirre, riippumatta siitä, oliko osa työstä annettu aliurakoitsijoille, on kyseessä olevan jätteen huolehtiminen tai käsittely. Pelkästään sillä seikalla, että tämän työn suorittavat Ranskassa sinne sijoittautuneet verovelvolliset, ei ole merkitystä koska koko sopimusta on käsiteltävä yhtenä kokonaisuutena ja Ranskassa tehtyä työtä on pidettävä pääurakoitsijoiden siellä suorittamana. Viimeksi mainitut olivat näin ollen aivan oikein arvonlisäverovelvollisia Ranskassa, eikä niillä ollut oikeutta vaatia sen palautusta kahdeksannen direktiivin nojalla.

II Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

7. Komissio osoitti Ranskalle 8.6.1993 virallisen huomautuksen, jossa se ei hyväksynyt Ranskan viranomaisten väitteitä ja katsoi, että jätehuoltoa koskevaa pääsopimusta on käsiteltävä itsenäisenä suhteessa aliurakkasopimukseen.

8. Ranska pysyi kannassaan 6.8.1993 päivätyssä huomautuksessaan. Kysymyksessä olevat urakoitsijat voivat kuitenkin rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi Ranskassa ja näin vaatia vähennystä kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla sen ranskalaisen arvonlisäveron osalta, joka sisältyi aliurakoitsijalta saatuihin laskuihin.

9. Komissio antoi 10.4.1996 perustellun lausunnon, jossa se erityisesti riitautti Ranskan viranomaisten näkemyksen siitä, että pää- ja aliurakkasopimus voitaisiin rinnastaa toisiinsa, jotta pääurakoitsijaa voitaisiin pitää vastuullisena aliurakoitsi-

joiden Ranskassa suorittamien käsittelytöiden osalta.

10. Ranska ei noudattanut perusteltua lausuntoa, vaan lähetti 12.6.1996 komissiolle uuden muistion, jossa se korosti erityisesti, että jätteenkäsittelysopimuksia koskien olisi omaksuttava globaalinen tulkinta, etenkin koska paikalliset viranomaiset ja muut asiakkaat, jotka tekevät kyseisiä sopimuksia, maksavat vain yhden hinnan siitä, mitä he pitävät yhtenä palveluna eli jätteidensä käsittelystä.

11. Komissio nosti 16.9.1997 EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla nyt käsiteltävänä olevan kanteen, jossa se vaatii yhteisöjen tuomioistuinta

a) toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut kahdeksannen direktiivin ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet Ranskaan, kun nämä verovelvolliset ovat antaneet osan työstään aliurakkana Ranskaan sijoittautuneelle verovelvolliselle,

b) velvoittaa Ranskan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Tapauksen tarkastelu

A *Tutkittavaksi ottaminen*

i) Väite siitä, että kanne on osittain jätettävä tutkimatta

12. Ranska väittää, että kanne on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin sillä pyritään saamaan aikaan yleinen toteamus, joka ulottuu laajemmalle kuin jätteenkäsittelyä koskeviin sopimuksiin ja jota sovellettaisiin kaikkiin Ranskaan sijoittautuneiden aliurakoitsijoiden tarjoamiin palveluihin irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvän työn osalta. Se toteaa, että komissio ei ole yksilöinyt yhteisöjen tuomioistuimelle jättämässään kanteessa eikä oikeudenkäyntiä edeltävän vaiheen kuluessa sitä tosiseikkaperustaa tai oikeudellista perustaa, jonka nojalla tällaista yleistä toteamusta vaaditaan. [4]

13. Komissio väittää vastauksessaan, että kysymystä jätteiden käsittelyä koskevien sopimusten arvonlisäverokohtelusta ei voida erottaa kysymyksestä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan oikeasta tulkinnasta. Tätä osoittaa se, että Ranska tukeutuu puolustuksessaan tämän säännöksen sellaiseen tulkintaan, joka, kuten Ranskakin toteaa, ei välttämättä rajoitu

4 — Ranska viittaa muun muassa asiaan C-52/90, komissio v. Tanska, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2187, 17 kohta.

tällaisiin sopimuksiin. Komissio viittaa yhteisöjen tuomioistuimen aiemmassa asiassa komissio vastaan Ranska esittämään kritiikkiin, joka kohdistui sen soveltamisalan kapeuteen ja jossa oli kysymys vastaavanlaisesta yleisestä periaatteesta mutta jossa komissio oli kanteessaan vaatinut yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan laiminlyönnin olemassaolon vain yhden alan osalta.[5] Lisäksi komissio väittää, että Ranskan puolustautumisoikeuksia ei ole vaarannettu, koska komission vaatimukset ovat olleet samanlaiset oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn aikana ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyssä kanteessa.

14. Vastinekirjelmässään Ranska toteaa, että se, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittui asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa toteamaan laiminlyönnin vain komission kanteessaan esittämän alan osalta, osoittaa, että komissio ei voi vaatia yhteisöjen tuomioistuimelta yleistä toteamusta perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla, ellei se ole muotoillut vastaavanlaajuista vaatimusta oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn aikana. Komission asiamies totesi suullisessa käsittelyssä, että Ranskan esittämän kaltaista 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen alakohdan tulkintaa voidaan soveltaa laajemmin kuin pelkästään jätteenkäsittelyä koskeviin sopimuksiin.

5 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273).

ii) Osittaista tutkimatta jättämistä koskeva ratkaisuehdotus

15. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että "oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tarkoituksena on yhtäältä antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuus noudattaa yhteisön oikeudesta johtuvia velvoitteitaan ja toisaalta puolustautua tehokkaasti komission esittämiä väitteitä vastaan", ja että "169 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan näin ollen kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä", ja että näin ollen "kanne voi perustua ainoastaan perustellussa lausunnossa esitettyihin väitteisiin".[6] Itse asiassa "Puolustautumisoikeuksien turvaaminen riippuu näet yksinomaan siitä, että kanteessa ja perustellussa lausunnossa mainitut väitteet ovat samanlaisia — — ".[7] Käsitykseni mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa kanne täyttää nämä kriteerit, eikä Ranska voi perustellusti väittää, että se olisi ollut tietämätön komission tässä asiassa tekemän väitteen yleisestä luonteesta.

16. Väite, joka koskee kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan tulkintaa, koskee osittain, mutta ei yksinomaan, monitahoisia jätehuoltoa koskevia sopimuksia. Perustellussa lausunnossa ote-

6 — Ks. esim. asia C-96/95, komissio v. Saksa, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1653, 22 kohta); asia C-206/96, komissio v. Luxemburg, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3401, 13 kohta) ja asia C-328/96, komissio v. Itävalta, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7479, 34 kohta).

7 — Ks. edellisessä alaviitteessä mainittu asia komissio v. Itävalta, tuomion 40 kohta.

taan esiin yleisessä muodossa 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan oikea tulkinta. Sen sisältämän muodollisen päätelmän sanamuoto on samanlainen kuin sen toteamuksen, jota komissio nyt vaatii yhteisöjen tuomioistuimelta. Näin ollen käsiteltävänä olevaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa kannetta ei voida jättää tutkimatta sen vuoksi, että komission yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä kanne ja oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn aikana esittämä vaatimukset eivät vastaisi toisiaan. [8]

17. Tästä ei kuitenkaan seuraa, että kanne olisi perusteltu koko laajuudessaan, vaikka se onkin otettava tutkittavaksi.

18. Onkin syytä tarkastella, miksi yhteisöjen tuomioistuin asiassa komissio vastaan Ranska ilmaisi pahoittelunsa siitä, että komissio päätti rajoittaa kanteensa koskemaan riitautettua verosääntöä vakuutusalalla, koska vaikka sääntö olikin yksiselitteisesti yleisesti sovellettava, komissiolle oli tehty sitä koskevia kanteluja "vain tällä alalla". [9] Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että " — — voidaan pitää valitettavana sitä, että koska käsiteltävänä oleva kanne on rajattu koskemaan ainoastaan vakuutusyhtiöitä, siinä tuodaan esille sellaisia ongelmia, jotka koskevat ainoastaan osaa kyseisten Ranskan lain säännösten soveltamisalasta". [10] Nyt käsiteltävä asia on kuitenkin erilainen. Kysymys ei ole väitteestä, jonka mukaan yleisen verolainsäädännön 259 A 4 § olisi yhteisön oikeuden vastainen, vaan sen kiertokirjeeseen perustuva soveltamistapa. Yhteisöjen tuomioistuimelle jätetyssä kanteessa esitetty laajempi väite voi hyvinkin olla perusteltu, mutta käsitykseni mukaan tämä kysymys liittyy erottamattomasti kuudennen direktiivin 9 artiklan tulkintaan, ja tuomioistuimen tulisi arvioida sitä pääasian yhteydessä.

B *Pääasia*

19. Rajat ylittävät liiketoimet johtavat väistämättä — kuten kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan — "jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin". Tämä vaara esiintyy erityisesti silloin, kun johonkin jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja tarjoaa palveluja toisessa jäsenvaltiossa.

20. Kuudennen direktiivin 9 artiklaan sisältyy useita melko yleisiä sääntöjä, joiden tarkoituksena on, kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Dudda vastaan Finanzamt Bergisch Gladbach antamassaan tuomiossa, "välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää palkkioiden verottamatta jääminen, mikä

8 — Käsiteltävänä olevan tapauksen tilannetta voidaan siis verrata asiassa C-237/90, komissio v. Saksa, tuomio 24.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5973) olleen tilanteen kanssa, jossa yhteisöjen tuomioistuin jätti tutkimatta komission yrityksen laajentaa direktiivin täytäntöönpanon laiminlyöntiä koskevan kanteensa direktiivin käytännössä noudattamisen laiminlyöntiä koskevaksi; ks. tuomion 18—22 kohta.

9 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu tuomio, 7 kohta.

10 — Ibid., tuomion 9 kohta.

käykin ilmi 9 artiklan 3 kohdasta, vaikka siinä käsitelläänkin erityistilanteita". [11] Siinä kohdennetaan verovelvollisuus kahdentyyppisillä säännöillä. Direktiivin 9 artiklan 1 kohtaan sisältyy "pääsääntö" siltä osin kuin "ensisijaisena liityntäpaikkana pidetään paikkaa, jossa on palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka — — ". [12] 9 artiklan 2 kohdassa tämä sääntö korvataan tietyissä erityistilanteissa. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut myös, että "9 artiklaa tulkittaessa 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 9 artiklan 2 kohtaan. Kussakin yksittäistapauksessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tapauksiin vai onko sovellettava 1 kohtaa". [13]

21. Kussakin tapauksessa on tutkittava, kuuluuko se johonkin "erityistilanteeseen sen suhteen, missä paikassa tietty palvelu on katsottava suoritetuksi, kun taas kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin pääsääntö". [14] Vaikka viimeksi mainittu ei ole ensisijainen, yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että ensiksi mainitulla on jossain määrin poikkeussäännön luonne. [15] On riittävää todeta, että kun 9 artiklan 2 kohta ei kata kaikkia palveluja, jonkin erityissäännöksen soveltaminen tulisi selvästi osoittaa, muulloin sovelletaan 9 artiklan 1 kohdan liiketoiminnan kotipaikkaa koskevaa pääsääntöä.

22. Komissio ja Ranska ovat jyrkästi eri mieltä siitä, miten käsiteltävinä olevien jätteistä huolehtimista koskevien sopimusten sisältöä ja luonnetta on tulkittava kuudennen direktiivin 9 artiklan valossa. Komissio katsoo, että niissä on kysymys sellaisten monitahoisten liiketoimien suorittamisesta, joista vain osaan liittyy "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä" 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännessä luetelmakohdassa tarkoitetussa merkityksessä. Ranska ei kiistä sopimusten moninaisuutta. Se väittää kuitenkin, että sopimusten olennainen luonne on lopullinen jätteistä huolehtiminen ja kierrättäminen, mikä on sopimuksen kaikkien muiden osatekijöiden tarkoitus, ja nämä työn olennaiset osat suoritetaan Ranskassa. Jätehuoltosopimuksia tulisi käsitellä yhtenä liiketoimena eikä jakaa niiden eri huolehtimistehtävistä koostuviin osiin. Luonteenomaiset liiketoimet ovat "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä". Ne suoritetaan Ranskassa, minkä lisäksi ne antavat sopimukselle sen olennaisen luonteen. Näin ollen 9 artiklan 2 kohtaa sovelletaan kaikkeen pääsopimuksen perusteella suoritettavaan työhön.

23. Väite siitä, että yhtä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista erityistilanteista sovellettaisiin, edellyttää asiassa Dudda annetun tuomion mukaisesti, että ensiksi on tarkasteltava Ranskan esittämää väitettä.

11 — Asia C-327/94, Dudda v. Finanzamt Bergisch Gladbach, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta).

12 — Asia C-190/95, ARO Lease v. Inspecteur der Belastingdienst, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4383, 15 kohta).

13 — Em. asia Dudda, tuomion 21 kohta.

14 — Em. asia Dudda, tuomion 20 kohta.

15 — Ks. viimeksi em. asia ARO Lease, tuomion 13 ja 16 kohta.

24. On tärkeää muistaa kaksi yksinkertaista lähtökohtaa. On selvää, että

ranskalaisten aliurakoitsijoiden tarjoamat palvelut verotetaan Ranskassa, jolloin riitaa on vain pääurakoitsijoiden kahdeksannen direktiivin mukaisesta palauttamisvaatimuksesta. Edelleen on kysymys pääsopimuksen luonnehdinnasta kokonaisuudessaan. Ranskan mukaan tämän sopimuksen nojalla suoritettuja palveluja kokonaisuutena on pidettävä "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvänä työnä", ja on katsottava, että pääsopimuksen tekijä on sen tehnyt Ranskassa aivan yhtä lailla kuin jos se olisi tehnyt työn siellä itse. Työn aliurakaksi antaminen ei muuta mitään, koska on valittava kokonaisvaltainen lähestymistapa.

25. Ennen kuin tarkastelen kysymystä kuudennen direktiivin 9 artiklan järjestelmän, tarkoituksen ja toiminnan valossa, on ratkaistava kaksi Ranskan esittämää oikeudellista väitettä.

26. Ensiksikin Ranska perustaa kokonaisvaltaisen lähestymistavan jätedirektiivien sisältämään "jätehuollon" määritelmään: "jätteen keräily, kuljetus, hyödyntäminen ja huolehtiminen, mukaan lukien tämän toiminnan valvonta ja käsittelypaikkojen jälkihoito". [16] Nämä liiketoimet vastaavat epäilemättä kokonaan tai osittain pääsopimusten nojalla tarjottuja palveluja, mutta käsitykseni mukaan niistä ei saada apua päätettäessä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisesta, kun jotkut osatekijät ovat ja jotkut eivät ole "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä". Määritelmä itsessään ei myöskään lainkaan koske viimeksi mainittua käsitettä. Yhteisöjen tuomioistuin on toisinaan viitannut jonkin yhteisön oikeuden säännöksen sisältämään määritelmään valaistakseen sen merkitystä jossakin toisessa säännöksessä. [17] Tämä ei ole sellainen tilanne. Jätehuollon määritelmä ei voi selventää "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvän työn" merkitystä. Keräily ja kuljetus eivät vaikuttaisi olevan tällaista työtä, vaikka ne sisältyvätkin määritelmään. Lajittelu ja varastointi eivät sisälly määritelmään, vaikka ne ovat osa pääsopimusten sisältöä. Itse asiassa määritelmä lähinnä vahvistaa määritelmän kattamien liiketoimien moninaisuutta. Palaan tähän kysymykseen jäljempänä 32 kohdassa.

27. Toiseksi Ranska vetoaa kahteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisen luetelmakohdan noudattamatta jättämistä koskevaan kanteeseen "mainospalveluihin" liittyvissä asioissa. [18] Näissä asioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Ranska ja Luxemburg eivät olleet noudattaneet kuudennen direktiivin mukaisia velvoitteitaan, koska ne olivat jättäneet (ensimmäisessä tapauksessa hallinnollisella kiertokirjeellä ja toisessa tapauksessa käytännössä) tietyt

16 — Jätteistä annetun direktiivin 75/442/ETY muuttamisesta 18 päivänä maaliskuuta 1991 annetun neuvoston direktiivin 91/156/ETY 1 artiklan d kohta (EYVL L 78, s. 32).

17 — Asia C-349/96, Card Protection Plan v. Commissions of Customs and Excise, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973), joka koski kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa olevaa "vakuutustoimintaa" tulkittuna vakuutusdirektiivien valossa.

18 — Asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5881) ja asia C-69/92, komissio v. Luxemburg, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5907, ns. mainospalvelutuomiot).

myynninedistämistoimet (jotka sisälsivät tavaroiden tarjoamista) "mainospalvelujen" määritelmän ulkopuolelle tässä tarkoituksessa. Nämä tuomiot eivät kuitenkaan millään tavoin koske käsiteltävänä olevassa tapauksessa ratkaistavana olevaa kysymystä eli sitä, miten 9 artiklan 1 kohtaan tai 9 artiklan 2 kohtaan viittaamalla luokitellaan sopimus, joka koskee sellaisten palvelujen tarjoamista, jotka sisältävät osatekijöitä, joista jotkut kuuluvat 9 artiklan 2 kohdan erityistapausten alaan ja jotkut eivät.

28. "Jätehuollon" määritelmä eivätkä niin sanotut mainospalvelutuomiot auta tämän keskeisen kysymyksen ratkaisemisessa.

29. Ranskan näkökanta perustuu pääasiallisesti siihen, että pääsopimusta on käsiteltävä jakamattomana sen olennaisen luonteen mukaisesti luokiteltuna. Näin ollen, vaikka merkittävä osa sopimuksen käsittämistä liiketoimista ei liity "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvään työhön" eikä niitä tosiasiallisesti suoriteta Ranskassa, sopimuksen nojalla toteutettava palvelukokonaisuus olisi katsottava suoritetuksi Ranskassa.

30. Näin ollen Ranskan käsityksen mukaan, kuten suullisessa käsittelyssä kävi ilmi, saksalaisen pääsopimuksen tekijän pitäisi tehdä ilmoitus ja nimittää veroedustaja Ranskassa kuudennen direktiivin 21 artiklan mukaisesti. Kysymystä palautuksesta kahdeksannen direktiivin mukaisesti ei tällöin syntyisi. Ranskalaisten aliurakoitsijoiden palvelujen tarjoamisesta maksama arvonlisävero yksinkertaisesti vähennettäisiin kuudennen direktiivin 17 artiklan tavanomaisen menettelyn mukaisesti.

31. Ensi näkemältä vaikuttaa oudolta, että Saksaan sijoittautuneen verovelvollisen pitäisi laskuttaa ranskalainen arvonlisävero saksalaisilta asiakkailtaan niille Saksassa tarjotuista palveluista. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan pääsääntö sivuutettaisiin täysin. Kuten komissio on todennut, tämä aiheuttaisi tällaisen verovelvollisen saksalaisille asiakkaille epävarmuutta maksettavan arvonlisäveron määrästä, koska se, että 9 artiklan 1 kohtaa ei sovellettaisi, riippuisi siitä, voitaisiinko sopimusta kokonaisuutena luonnehtia sopimuksen niiden osatekijöiden mukaan, jotka ovat "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä".

32. Yhteisöjen tuomioistuin saattoi tarkastella kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljättä luetelmakohtaa asiassa Linthorst. [19] Siinä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että eläinlääkärin suorittama eläinten hoito ei ollut "irtai-

19 — Asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres v. Inspecteur der Belastingdienst, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195).

meen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä". Se katsoi, että näillä sanoilla "tarkoitetaan sanojen yleisessä merkityksessä ainoastaan irtaimeen aineelliseen omaisuuteen kohdistuvaa fyysistä toimintaa, joka ei yleensä ole tieteellistä tai älyllistä".[20] Korostaen, että "eläinlääkärin pääasiallinen tehtävä on — — antaa eläimille sairaanhoitoa tieteellisten sääntöjen mukaisesti", yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "eläimen fyysisestä käsittelystä", joka voi olla tarpeen, "ei — — voida katsoa, että sitä voitaisiin pitää 'työnä'".[21] Kun Ranska lainaa tätä tuomiota lähteenään perusteluna sille, että jätteiden keräily, ryhmittely, varastointi, lajittelu, varastossa pitäminen, käsittely, polttaminen ja useimmat kierrättämistoimet ovat "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä", katson puolestani, että tuomio päinvastoin on osoituksena viimeksi mainitun sanamuodon hyvin rajoitetusta alasta. "Puhtaasti fyysinen käsittely" ei käsitykseni mukaan sisältäisi mitään Ranskan luetteloon sisältyvistä seikoista — polttamisen ja kierrättämisen ollessa mahdollisia poikkeuksia. Jätehuoltotyö ei ole, kuten komissio osuvasti toteaa, minkään 9 artiklan 2 kohdan erityissäännöksen alainen. Linthorst-tuomiosta ei myöskään saada tukea kokonaisvaltaiselle lähestymistavalle 9 artiklan 1 tai 2 kohdan suhteen sopimuksen kohdentamiseksi niihin. Näin ollen vain osa jätehuoltoon liittyvistä liiketoimista kuuluu 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan alaan. Ne ovat todennäköisesti osa käsiteltävänä olevassa asiassa aliurakoitsijoiden sopimusten nojalla tekemästä työstä. Näistä liiketoimista verotetaan Ranskassa, mutta ei välttämättä 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan tuella, koska 9 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan soveltamisesta ei tältä osin ole ollut riitaa.

33. Ranskan esittämä väite sisältää kuitenkin — edellä 31 kohdassa esitetyistä syistä — joka tapauksessa keinotekoisen tulkinnan pääsopimuksesta. Kun se katsoo, että pääsopimuksen tekijä tarjoaa palveluja, jotka se antaa aliurakkana toisten itsenäisesti suoritettaviksi, tulkinta merkitsee, että se tarjoaa palveluja itselleen. Tällainen palvelujen tarjoaminen voi toki tulla kysymykseen nimenomaisen säännöksen, erityisesti kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan kautta. Kuitenkin tilanteessa, johon liittyy tosiasiallisesti kaksi verovelvollista, sille ei ole perustaa. Tulkinnassa jätetään huomiotta arvonlisäverojärjestelmässä keskeinen jakeluketjun palvelusuoritusten itsenäisyys.

34. Komissio huomauttaa lisäksi, että Ranskan esittämän järjestelmän looginen lopputulos olisi, että ranskalaista arvonlisäveroa maksettaisiin pääsopimuksen koko arvosta, vaikkakin vain osa kysymyksessä olevasta työstä tehdään Ranskassa. Vaikka Ranska väitti suullisessa käsittelyssä, että vain osaa Ranskassa tosiasiallisesti tehtävästä työstä verotettaisiin — ainakin systemaattisesti — siellä, se ei ole selittänyt,

20 — Em. asia Linthorst, tuomion 16 kohta.

21 — Em. asia Linthorst, tuomion 17 kohta. Hylätessään "työn' niin laajan tulkinnan, joka tekisi 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannen luetelmakohdan tarpeettomaksi — — ", yhteisöjen tuomioistuin näyttää hyväksyvän käsitykseni (ks. asiassa Linthorst antamani ratkaisuehdotuksen 16 kohta), jonka mukaan "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvän työn" käsitettä ei tulisi tulkita laajasti.

miten tämä saavutettaisiin tavalla, joka olisi yhdenmukainen Ranskan lähestymistavan taustalla olevan pääsopimuksen "kokonaisvaltaisen", sopimuksen perusluonteesta lähtevän tulkinnan kanssa. Katson, että komission pelko kaksinkertaisen verotuksen vaarasta on perusteltu. Pääsopimuksen tekijä tarjoaa saksalaisille asiakkailleen monipuolista jätehuoltopalvelua, ja koska se on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, sen on tavallisesti maksettava arvonlisävero siellä. Ranska tukeutuu virheellisesti asiassa Genius Holdings annettuun tuomioon [22] ehdottaessaan, että "jäsenvaltioiden [tulisi] tarjota — — mahdollisuus epäasianmukaisesti laskutetun veron korjaamiseen, kun laskun laatinut henkilö toimi vilpittömässä mielessä". Tämä lausuma koskee vain siinä kuvattua erityistä olosuhdetta eli virheellisten laskujen vaikutuksia. Se ei ole vaihtoehto kuudennen direktiivin 9 artiklan oikealle soveltamiselle.

35. Käsitykseni mukaan 9 artikla yhdessä kahdeksannen direktiivin kanssa tarjoaa johdonmukaisen järjestelmän toimivaltariitojen ratkaisemiseksi. Kun kysymyksessä on joku 9 artiklan 2 kohdassa luetelluista erityistapauksista — mutta ei muulloin — palvelu kohdennetaan siihen jäsenvaltioon, jossa se on suoritettu. Kahdeksas direktiivi sallii sellaisen veron palauttamisen, jonka verovelvollinen on maksanut muussa jäsenvaltiossa palvelujen tarjoajalle. Tämän tarkoituksena on korvata yksittäisessä jäsenvaltiossa toimiva vähennysjärjestelmä.

22 — Asia C-342/87, Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financien, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 18 kohta).

Toisenlaisen lähestymistavan omaksuminen tilanteessa, jossa kysymys on kahdesta jäsenvaltiosta, pikemminkin monimutkaistaisi kuin yksinkertaistaisi järjestelmää. Pääasiallisen palvelujen tarjoajan (pääsopimuksen tekijä tässä tapauksessa) olisi, kuten komissio on todennut, perustettava keinotekoinen tai kuvitteellinen toimipaikka toiseen jäsenvaltioon.

36. Katsonkin, että Ranska on selvästi väärässä kieltäytyessään myöntämästä kahdeksannen direktiivin mukaisia palautuksia. Sen kieltäytyminen perustuu 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan virheelliseen tulkintaan.

37. Toisaalta komissio ei ole osoittanut, että Ranska olisi soveltanut kysymyksessä olevia sääntöjä virheellisesti muutoin kuin jätteistä huolehtimista koskevilta osin. Kysymyksessä olevassa kiertokirjeessä itse asiassa ainakin päällisin puolin rajoitutaan jätteistä huolehtimista koskeviin sopimuksiin. Vaikka saman periaatteen laajempi soveltaminen olisi Ranskan taholta myös kahdeksannen direktiivin mukaisten velvoitteiden noudattamisen laiminlyöntiä, komissio ei ole näyttänyt, että soveltaminen olisi ollut laajempaa. Ehdotankin tämän vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa komission vaatimin tavoin, mutta vain siltä osin kuin kysymys on tavasta, jolla Ranska kohtelee kysymyksessä olevia sopimuksia.

IV Ratkaisuehdotus

Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut kahdeksannen direktiivin ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvollisuuksiaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa Ranskaan sijoittautumattomille verovelvollisille, kun ne ovat antaneet osan monitahoiseen jätteistä huolehtimista koskevaan sopimukseen liittyvästä työstä aliurakkana Ranskaan sijoittautuneiden verovelvollisten tehtäväksi;

2) velvoittaa Ranskan tasavallan korvaamaan käsiteltävänä olevasta kanteesta aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.