JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
29 päivänä syyskuuta 2005 [1]

1. Tämä ennakkoratkaisumenettely koskee pääasiallisesti sitä, onko saman oikeudellisen yksikön sisällä suoritettuja palveluja pidettävä vastikkeellisina palveluina, joista kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] mukaisesti kannetaan arvonlisävero, [3] ja jos näin on, niin millä edellytyksin.

2. Ennakkoratkaisumenettely juontaa juurensa riitaan, jossa ovat vastakkain Italian toimivaltaiset arvonlisäveroviranomaiset ja FCE Bank plc, [4] jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Riidan kohteena ovat liikkeenjohtoon ja henkilöstön koulutukseen liittyvät palvelut, joita FCE on suorittanut Italiassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalleen ja joiden kustannukset on veloitettu tältä toimipaikalta. Pääasian asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko näitä saman oikeudellisen yksikön sisällä toteutettuja liiketoimia pidettävä vastikkeellisina palveluina, joista kannetaan arvonlisävero.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4. Verovelvollisen käsite määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan verovelvollisena on pidettävä jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Saman direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan 1 kohdassa

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Alaviite ei koske suomenkielistä versiota.

4 – Jäljempänä FCE Bank.

käytetty sanonta "itsenäisesti" sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

5. Verollisten liiketoimien paikasta palveluja suoritettaessa säädetään kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa, jossa todetaan 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."

B *Kansallinen oikeus*

6. Italian lainsäädännössä tässä merkitykselliset arvonlisäverosäännökset sisältyvät arvonlisäverosta 26.10.1972 annettuun presidentin asetukseen (decreto del Presidente della Repubblica nro 633, jäljempänä DPR). DPR:n 1 §:ssä säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan palvelujen suorituksesta valtion alueella. Saman asetuksen 3 §:ssä määritellään nämä palvelut vastikkeellisiksi palveluiksi.

7. DPR:n 7 § on otsikoitu "veron alueellinen soveltamisala", ja sen kolmannessa momentissa säädetään, että palvelut "katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos niitä ovat suorittaneet henkilöt, joiden kotipaikka on sen alueella, tai sinne sijoittautuneet henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa ulkomailla, taikka sellaisten henkilöiden Italiassa olevat kiinteät toimipaikat, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on ulkomailla".

II Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

8. FCE Bankin toimialana on arvonlisäverosta vapautettu rahoitustoiminta. Pankki tarjoaa sivutoimipaikoilleen konsultointia, liikkeenjohtoa, henkilöstön koulutusta, tietojenkäsittelyä ja ohjelmistojen toimittamista ja hallinnointia koskevia palveluja, joiden kustannukset jaetaan näiden toimipaikkojen kesken.

9. Corte suprema di cassazionen (Italia) esittämien tosiseikkojen mukaan FCE IT – FCE Bankin Italiassa sijaitseva kiinteä toimipaikka – on tehnyt vuosina 1996–1999 itse laskut edellä mainituista liiketoimista. Maksettuaan Italian viranomaisille näistä toimista arvonlisäveron FCE IT on vaatinut veron palauttamista sillä perusteella, ettei se ole itsenäinen oikeushenkilö.

III Ennakkoratkaisukysymykset

10. Koska Italian toimivaltaiset viranomaiset eivät vastanneet tähän palautusvaatimukseen ja koska vaatimukseen vastaamatta jättäminen tarkoittaa hiljaista hylkäämistä, FCE IT nosti kanteen, joka hyväksyttiin. Valitus, jonka Italian viranomaiset tekivät tästä päätöksestä, hylättiin. Toimivaltainen tuomioistuin katsoi, että kyseiset palvelut olivat sisäisiä toimia, jotka suoritettiin saman oikeudellisen yksikön sisällä ja jotka eivät ole sellaisenaan arvonlisäverollisia. Tuomioistuin katsoi, että ne kustannukset, jotka emoyhtiö veloitti kiinteälle toimipaikalle suorittamistaan palveluista, eivät merkinneet vastiketta palvelusta, vaan pelkästään kustannusten jakamista saman yhtiön sisällä.

11. Italian ministero dell'Economia e delle Finanze teki tästä ratkaisusta kassaatiovalituksen ja perusti valituksensa DPR:n 7 §:ään tähdentäen sitä, että sen vuoksi, että kiinteä toimipaikka on katsottava verotuksellisesti erilliseksi oikeussubjektiksi, kaikki suoritukset, jotka maksetaan emoyhtiölle sen tekemistä palveluista, ovat vastiketta, joten ne muodostavat arvonlisäveron soveltamisen osalta veron perusteen.

12. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen on otettava kantaa seuraaviin kahteen kysymykseen: ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko emoyhtiön ja sen kiinteän toimipaikan välillä oikeussuhde arvonlisäveron kannalta, ja toinen kysymys koskee "vastikkeellisen palvelun" käsitettä.

13. Ensimmäisessä tapauksessa selvitettävänä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kysymys siitä, voidaanko kansallisen lainsäädännön ja kuudennen direktiivin 2 artiklan osalta yrityksen kiinteää toimipaikkaa tai tytäryhtiötä, joka sijaitsee eri jäsenvaltiossa kuin emoyhtiö, pitää itsenäisenä yksikkönä ja siten suoritetun palvelun arvonlisäverovelvollisena vastaanottajana siltä osin kuin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelu on verollinen vain siinä tapauksessa, että

palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde. [5]

14. Kansallisen lainsäädännön osalta Corte suprema di cassazione toteaa, että joskin ulkomaisten yritysten, jotka perustavat kiinteän toimipaikan Italiaan, on haettava tämän rekisteröintiä kaupparekisteriin, tällä toimipaikalla ja erityisesti pankkiyrityksen perustamalla toimipaikalla ei ole emoyhtiöstä erillistä oikeushenkilöllisyyttä. Oikeussuhteita kolmansiin osapuoliin pidetään emoyhtiön oikeussuhteina.

15. Välittömän verotuksen alalla ulkomaisten yhtiöiden kiinteät toimipaikat ovat kuitenkin tuloveron osalta verovelvollisia, ja näistä toimipaikoista suoritetuista liiketoimista on pidettävä emoyhtiön kirjanpidosta erillistä kirjanpitoa. Tältä osin kansallinen tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäveroa koskevassa asiassa merkitystä taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman *malliverosopimuksen* [6] 7 artiklalla. [7] Tuomioistuin korostaa sitä, että OECD:n 7 artiklaa koskevassa kommentaarissa mainitaan nimenomaisesti palvelut, jotka emoyhtiö suorittaa kiinteälle toimipaikalleen, yhdeksi mahdolliseksi sellaisten menojen lähteeksi, jotka voidaan lukea kuuluvaksi kiinteään toimipaikkaan. Lisäksi tuomioistuin mainitsee, että Italian tasavallan ja Iso-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen on sisällytetty nämä OECD:n malliverosopimuksen määräykset.

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy myös sitä, voiko se, että on olemassa kustannusten jakoa koskeva sopimus (cost-sharing agreement) tai ainakin oikeudellinen asiakirja, jonka nojalla kiinteän toimipaikan

5 – Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa erityisesti asiassa C-16/93, Tolsma, 3.3.1994 annettuun tuomioon (Kok. 1994, s. I-743), jossa yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että sen välittömän yhteyden palvelun ja saadun vastikkeen välillä, jota kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelu edellyttää, on perustuttava oikeussuhteeseen. Asiassa oli selvitettävä, tarjoaako yleisellä tiellä esiintyvä ja ohikulkijoilta kolikoita vastaanottava muusikko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palveluja. Ratkaisussaan, johon on sittemmin oikeuskäytännössä usein viitattu, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että suoritus on verollinen vain siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että nämä edellytykset eivät asiassa täyttyneet, koska ohikulkijoiden heittämät kolikot eivät olleet vastike suoritetusta palvelusta. Osapuolten välillä ei ollut minkäänlaista sopimusta, koska ohikulkijat maksoivat korvauksen vapaaehtoisesti ja päättivät itse sen suuruudesta. Näin ollen musiikkiesityksen ja siitä saatujen maksujen välillä ei ollut välttämätöntä yhteyttä, koska ohikulkijat eivät olleet pyytäneet saada musiikkia kuullakseen ja he eivät maksaneet antamiaan summia musiikkiesityksen takia vaan henkilökohtaisten syiden vuoksi.

6 – Malliverosopimus, jonka OECD:n veroasioiden komitea on saattanut ajan tasalle 29.4.2000, nide I; jäljempänä OECD:n malliverosopimus.

7 – OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdassa määrätään, että "jos sopimusvaltiossa oleva yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta, luetaan kussakin sopimusvaltiossa, jota asia koskee, kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on".
Saman artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:
"Kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla."

on vastattava niiden palvelujen kustannuksista, joita emoyhtiö sille suorittaa, olla osoitus siitä, että kyseessä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu emoyhtiön ja kiinteän toimipaikan välinen oikeussuhde.

17. Ratkaistavana on näin ollen se, voiko saman oikeussubjektin sisällä olla yksikkö, joka on niin itsenäinen, että näiden välillä voidaan katsoa olevan sellainen oikeussuhde, jonka perusteella palvelu on arvonlisäverollinen. Mikäli tähän vastataan myöntävästi, kahdella lisäkysymyksellä on merkitystä: miten tällainen itsenäisyys voidaan todeta ja pitääkö yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun oikeussuhteen olemassaolo selvittää kansallisen oikeuden perusteella vai yhteisön oikeusjärjestyksen periaatteiden perusteella, kuten asiassa Town & County Factors 17.9.2002 annetusta tuomiosta voisi päätellä. [8]

18. "Vastikkeellisen palvelun" käsitteen osalta ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy sitä, voiko kustannusten tai mahdollisesti osan niistä veloittaminen ilman yritykselle koituvaa voittoa muodostaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun vastikkeen.

8 – Asia C-498/99 (Kok. 2002, s. I-7173, 21 ja 22 kohta).

19. Näiden näkökohtien perusteella Corte suprema di cassazione päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että yhtiön, jolla on kotipaikka toisessa (Euroopan unioniin kuuluvassa tai kuulumattomassa) maassa, tytäryhtiötä, joka on tuotannollinen yksikkö, voidaan pitää itsenäisenä subjektina ja kyseisten kahden yksikön välillä voidaan siten katsoa olevan oikeussuhde, jolloin emoyhtiön suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa? Voidaanko sen määrittelemiseksi soveltaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi laaditun OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 ja 3 kappaleessa ja Italian sekä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Pohjois-Irlannin välillä 21.10.1988 tehdyssä sopimuksessa tarkoitettua arm's length -perustetta? Voidaanko katsoa kyseessä olevan oikeussuhde siinä tapauksessa, että on olemassa sivuliikkeelle suoritettavia palveluja koskeva cost-sharing agreement? Mikäli tähän vastataan myöntävästi, mitkä ovat edellytykset, joiden täyttyessä voidaan katsoa tällaisen oikeussuhteen olevan olemassa? Onko oikeussuhteen käsitteen perustuttava kansalliseen oikeuteen vai yhteisön oikeuteen?

2) Voidaanko tällaisista palveluista aiheutuvien kustannusten veloittamista tytäryhtiöltä pitää kuudennen direktiivin

2 artiklassa tarkoitettuna suoritettujen palvelujen vastikkeena riippumatta veloituksen määrästä ja yritykselle koituvasta voitosta, ja miltä osin sitä voidaan pitää vastikkeena?

3) Mikäli katsotaan, että emoyhtiön ja sen tytäryhtiöiden väliset palvelut ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverottomia sen vuoksi, että vastaanottajana oleva subjekti ei ole itsenäinen ja että näiden kahden yksikön välillä ei siten voida katsoa olevan oikeussuhdetta, onko tilanteessa, jossa emoyhtiön kotipaikka on Euroopan unionin toisessa jäsenvaltiossa, kansallista hallinnollista käytäntöä, jonka mukaan palvelut ovat tässä tapauksessa verollisia, pidettävä EY 43 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden vastaisena?"

IV Tapauksen tarkastelu

A *Ennakkoratkaisukysymysten merkitys*

20. Ennakkoratkaisukysymyksissä käytetyt ilmaukset voivat jossain määrin aiheuttaa sekaannusta, mikä on syytä poistaa, jotta kysymysten merkitys voidaan määritellä ja antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia.

21. Ensinnäkin Corte suprema di cassazione on käyttänyt ennakkoratkaisukysymyksissään ja ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluissa useita kertoja ilmausta "tytäryhtiö", minkä perusteella voisi ajatella, että FCE IT on Italian oikeuden mukaan perustettu yhtiö ja siten FCE Bankista erillinen oikeudellinen yksikkö.

22. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy kuitenkin ilmi, että ilmausta "tytäryhtiö" ei pidä ymmärtää sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan kyse on yleisemmin sivutoimipaikasta. Kansallinen tuomioistuin toteaakin, että FCE IT on FCE Bankin kiinteä toimipaikka [9] ja pääasiassa esitetty kysymys koskee sitä, miltä osin saman oikeussubjektin sisällä voi olla sellainen oikeussuhde, jonka perusteella palvelu on arvonlisäverollista. [10]

23. Lisäksi suullisessa käsittelyssä FCE Bank ilmoitti, että FCE IT on sisämarkkinoiden toteuttamiseksi luottolaitosten liiketoiminnan alalla annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/12/EY 1 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu sivuliike. [11] Tässä säännöksessä annetun määritelmän mukaisesti FCE IT on "liiketoimipaikka, joka on luottolaitoksesta oikeudellisesti riippuvainen

9 – Ks. ennakkoratkaisupyynnön 5.1 kohta.

10 – Ks. ennakkoratkaisupyynnön 5.5 kohta.

11 – Luottolaitosten liiketoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta 20 päivänä maaliskuuta 2000 annettu direktiivi (EYVL L 126, s. 1).

osa ja jossa harjoitetaan suoraan kaikkia tai joitain luottolaitosten liiketoimintaan olennaisesti kuuluvia toimia".

24. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuuluu selvittää FCE IT:n täsmällinen oikeudellinen luonne. Näyttää kuitenkin ilmeiseltä, että kun kaikki mainitut seikat otetaan huomioon, kyseessä on juuri sivutoimipaikka, joka ei ole emoyhtiöstään erillinen oikeudellinen yksikkö, joten kansallisen tuomioistuimen tässä oikeudenkäynnissä esittämä kysymys koskee sitä, ovatko oikeudellisen yksikön sisällä suoritetut palvelut arvonlisäverollisia ja miltä osin.

25. Tämän jälkeen ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa sen jo ilmi tulleen seikan, että FCE IT on FCE Bankin kiinteä toimipaikka. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään kyseinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa, ja on syytä muistaa, että jälkimmäisessä artiklassa säädetään, että palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai *kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan.* [12]

26. Tätä "kiinteän toimipaikan" käsitettä ei määritellä kuudennessa direktiivissä, mutta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällä käsitteellä tarkoitetaan sitä, että ulkomaisen yhtiön jäsenvaltiossa avaamalla sivutoimipaikalla on oltava sellaiset henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit, joita kyseisen yhtiön toimialaan kuuluvien palvelujen suorittaminen edellyttää. [13] Siltä osin kuin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta, [14] on myönnettävä, että FCE IT on kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

27. Niinpä tarkastelen ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä siitä lähtökohdasta, että FCE IT on FCE Bankin Italiassa sijaitseva sivutoimipaikka, joka ei ole erillinen oikeudellinen yksikkö ja joka on tässä valtiossa toimiva kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

28. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy,

12 – Kursivointi tässä.

13 – Ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 18 kohta); asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997 (Kok. 1997, s. I-1005, 20 kohta); asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4383, 15 kohta) ja asia C-390/96, Lease Plan Luxembourg, tuomio 7.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2553, 24 kohta).

14 – Ks. erityisesti asia C-286/02, Bellio F.lli, tuomio 1.4.2004 (Kok. 2004, s. I-3465, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että palvelut, joita ulkomainen emoyhtiö suorittaa jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivutoimipaikalle, joka ei ole erillinen oikeudellinen yksikkö ja joka on tässä jäsenvaltiossa toimiva mainitussa säännöksessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, voidaan katsoa liiketoimiksi, joista on kannettava arvonlisäveroa silloin, kun palvelujen kustannukset on veloitettu tältä toimipaikalta.

29. Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa selvittää, voidaanko tällaisen sivutoimipaikan katsoa olevan niin itsenäinen suhteessa ulkomaiseen emoyhtiöönsä, että niiden välillä voi vallita sellainen oikeussuhde, jonka perusteella tämän saman oikeudellisen yksikön sisällä suoritettuja liiketoimia voidaan pitää arvonlisäverollisina palveluina.

30. Kansallinen tuomioistuin kysyy tässä asiayhteydessä sitä, voidaanko itsenäisyys johtaa niistä verotusta koskevista ehdoista, jotka vastaanottavassa valtiossa koskevat kyseisen yhtiön kiinteästä toimipaikastaan tässä valtiossa saamaa liiketuloa ja joista määrätään OECD:n malliverosopimuksessa, ja siitä, että on olemassa kustannusten jakoa koskeva sopimus (cost sharing agreement) tai asiakirja, jonka nojalla emoyhtiön suorittamien palvelujen kustannukset veloitetaan tästä voitosta. Tuomioistuin kysyy myös sitä, onko tällaisen oikeussuhteen käsitteen perustuttava kansalliseen vai yhteisön oikeuteen.

31. Italian ja Portugalin hallitukset väittävät, että emoyhtiön kiinteälle toimipaikalleen suorittamat palvelut on katsottava arvonlisäverollisiksi palveluiksi, koska mainittujen väliintulijoiden mielestä kiinteää toimipaikkaa on pidettävä vastaanottavassa valtiossa erikseen arvonlisäverovelvollisena.

32. Italian hallitus perustaa arvionsa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ja kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY [15] 1 artiklan säännöksiin, joiden mukaan "tässä direktiivissä 'maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella' tarkoitetaan [kuudennen] direktiivin – – 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla – – ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan – –". Italian hallitus päättelee tästä, että vaikka emoyhtiö ja sen sivuliike ovat sama oikeushenkilö, ne ovat verotuksellisesti ja erityisesti arvonlisäveron osalta erillisiä verovelvollisia.

33. Portugalin hallitus puolestaan muistuttaa siitä, että arvonlisäveron soveltamisalaa ei ole rajattu koskemaan vain oikeushenkilöllisyyden omaavia yksiköitä ja arvonlisäverollisen käsitteeseen, sellaisena kuin se määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa, on voitava sisällyttää sellaisia subjekteja, jotka olematta varsinaisia oikeussubjekteja toimivat kuitenkin tietyssä

15 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6 päivänä joulukuuta 1979 annettu direktiivi (EYVL L 331, s. 11).

määrin itsenäisesti. Sitten hallitus väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen antama kiinteän toimipaikan määritelmä ei riipu kansallisissa oikeusjärjestyksissä annetuista kriteereistä, vaan kiinteän toimipaikan edellytyksenä on, että sillä on oltava itsenäisen liiketoiminnan harjoittamiseen tarvittavat henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit. Lopuksi Portugalin hallitus arvioi, että arvonlisäverotuksen laajasta yhdenmukaistamisesta huolimatta arvonlisävero on edelleen kansallinen vero ja näin ollen arvonlisäverovelvollisen määrittely on yksinomaan kunkin jäsenvaltion lainsäädäntöön kuuluva asia. Kyseinen hallitus päättelee näiden seikkojen perusteella, että vaikka kiinteä toimipaikka, olisi erottamaton osa subjektia, jolla on "yksi ja jakamaton oikeushenkilöllisyys", se on katsottava emoyhtiöstään erilliseksi, itsenäiseksi verovelvolliseksi.

34. En voi yhtyä näiden väliintulijoiden perusteluihin. Olen valittajan, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja Euroopan yhteisöjen komission kanssa sitä mieltä, että saman oikeudellisen yksikön sisällä suoritettuja palveluja ei voida pitää arvonlisäverollisina palveluina, vaikka näiden palvelujen kustannukset jaettaisiinkin kiinteiden toimipaikkojen kesken. Perustan tämän arvion jäljempänä esitettäviin perusteisiin.

35. On toki kiistatonta, että kuudennessa direktiivissä arvonlisäveron soveltamisala ymmärretään hyvin laajaksi, koska veroa sovelletaan kaikenlaiseen taloudelliseen toimintaan ja lisäksi kaikissa jakelun ja myynnin vaiheissa. [16] Tämän direktiivin 2 kohdan 1 alakohta koskee näin ollen kaikkia verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltiossa suorittamia vastikkeellisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia. Esillä olevassa asiassa ei ole kiistetty sitä, että konsultointiin, liikkeenjohtoon, henkilöstön koulutukseen, tietojenkäsittelyyn ja ohjelmistopalvelujen tarjoamiseen liittyvien palvelujen kaltaiset liiketoimet voivat olla kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveronalaisia liiketoimia, koska verovelvollinen suorittaa ne vastikkeellisesti. [17]

36. Kuudennen direktiivin tarkoitus ilmenee myös sen 4 artiklan 1 kohdasta, jossa määritellään verovelvolliseksi "jokainen", joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Kuten Portugalin hallitus oikeutetusti muistuttaa, verovelvollisen käsite kattaa siten luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt ja lisäksi sitä voidaan soveltaa myös yksikköön, joka ei ole oikeushenkilö. [18]

16 – Ks. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 10 kohta).

17 – Ks. tältä osin asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000 (Kok. 2000, s. I-9567, 19 kohta).

18 – Ks. Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun siviiliyhtiön osalta asia C-23/98, Heerma, tuomio 27.1.2000 (Kok. 2000, s. I-419, 8 kohta).

37. Näiden seikkojen perusteella voidaan myös päätellä, että se, onko kyseessä liiketoimi, josta kannetaan arvonlisävero, on objektiivinen tosiasia, koska se ei ole riippuvainen liiketoimen tekijän tavoittelemista tarkoituksista eikä liiketoimen tuloksista. Arvonlisäverollisuudelle ei pidä myöskään antaa kriteereitä, jotka koskevat palvelun suorittajan ja vastaanottajan välisen sopimuksen muotomääräystä tai oikeudellisia vaikutuksia; nämä kriteerit voivat vaihdella eri jäsenvaltioissa. On siten vahvistettu – mistä Italian hallitus muistuttaa – että vastikkeellisen palvelun olemassaolo ei voi riippua palvelun suorittajalle kuuluvien velvollisuuksien täytäntöönpanokelpoisuudesta, joten edellä mainitussa asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoitettu oikeussuhde on olemassa, vaikka kyseisen suorittajan velvollisuus ei voi olla täytäntöönpantavissa oikeusteitse. [19]

38. En kuitenkaan usko, kun otetaan huomioon yhteisön arvonlisäverojärjestelmä, että saman oikeudellisen yksikön sisällä voisi olla niin itsenäisiä oikeussubjekteja, että niitä voitaisiin pitää kahtena eri verovelvollisena, kuten Italian ja Portugalin hallitukset katsovat. On vaikeaa ymmärtää, että kiinteän toimipaikan voitaisiin katsoa toimivan kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa mielessä itsenäisesti suhteessa emoyhtiöönsä. Toisaalta saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan kiinteä toimipaikka ei ole emoyhtiöstään erillinen verovelvollinen.

39. Ensimmäisen kohdan osalta on muistettava, että kuudennen direktiivin verovelvollisen määritelmää koskevassa 4 artiklan 1 kohdassa viitataan itsenäisyyden käsitteeseen, josta annetaan saman artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ainoastaan poissulkeva määritelmä. Tämän määritelmän mukaan itsenäisyyttä ei ole, kun kyseessä on alisteisuussuhde, joka on rinnastettavissa työsopimuksella työntekijän ja hänen työnantajansa välille syntyvään suhteeseen. Tässä säännöksessä mainitaan kolme perustetta, jotka määrittävät sitä, onko työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta olemassa riippuvuussuhde.

40. Näitä perusteita soveltaessaan yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että notaarit ja haastemiehet harjoittavat toimintaansa itsenäisesti toimiessaan omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja järjestäessään vapaasti työnsä täytäntöönpanotavat sekä kantaessaan itse ne palkkiot, joista heidän ansionsa muodostuvat. [20] Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että niiden veronkerääjien Espanjassa suorittamaa toimintaa, jotka alueelliset viranomaiset ovat nimittäneet keräämään veroa puolestaan, on pidettävä itsenäisesti harjoitettuna arvonlisäverollisena taloudellisena toimintana. [21] Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut erityisesti, että vastikkeen osalta alisteisuussuhdetta ei ole "siksi, että [nämä] veron kerääjät kantavat toimin-

19 – Ks. em. asiassa Town and County Factors annetun tuomion 21 kohta selvennyksenä kysymykseen, onko vastikkeellisista palveluista kannettava arvonlisäveroa, kun suorittaja on sitoutunut suorittamaan kyseessä olevat palvelut ainoastaan vajanaisvelvoitteenaan.

20 – Ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 14 kohta).

21 – Ks. asia C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4247, Kok. Ep. XI, s. I-401, 11–15 kohta).

taansa liittyvän taloudellisen riskin sikäli, että voitto, jonka he toiminnastaan saavat, perustuu perittyjen verojen määrän lisäksi myös toimintaan liittyviin henkilöstö- ja välinekustannuksiin". [22]

41. Näiden samojen perusteiden pohjalta yhteisöjen tuomioistuin päätyi edellä mainitussa asiassa Heerma antamassaan tuomiossa siihen, että asianomainen oli verovelvollinen. Kyseisessä asiassa oli arvioitava, onko se, että yhtiömies vuokraa kiinteistön Alankomaiden oikeuden mukaan perustetulle siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies hän on, arvonlisäverollinen liiketoimi. Alankomaiden hallitus väitti, että J. Heermaa ei voitu pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena, koska kyseinen vuokraus tapahtui suljetussa piirissä ja yhtiömiehenä vuokranantaja oli yhteisvastuussa vuokrasopimuksesta vuokralaisena olevalle yhtiölle aiheutuvien velvoitteiden täyttämisestä.

42. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Heerman ja vuokralaisena olevan yhtiön välillä ei ollut direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun alisteisuussuhteen kanssa analogista suhdetta. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan J. Heerma toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vuokratessaan aineellista omaisuutta yhtiölle, vaikka hän onkin samanaikaisesti vuokraajana olevan yhtiön johdossa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka tämä Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö ei olekaan oikeushenkilö, se on tosiasiallisesti itsenäinen samalla tavalla kuin yhtiö ja vastaa itsenäisesti taloudellisesta toiminnastaan, joten tämän toiminnan harjoittamisen osalta arvonlisäverovelvollinen on mainittu yhtiö. [23]

43. Kun otetaan huomioon nämä perusteet ja se, miten niitä on oikeuskäytännössä sovellettu, on vaikea kuvitella, että saman oikeudellisen yksikön sisällä voisi olla sellainen kiinteä toimipaikka, joka on niin itsenäinen, että se toimii omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan kantaen yksin toimintaansa liittyvät taloudelliset riskit. Kuten Portugalin hallitus on korostanut, verovelvollisuus ei tietenkään edellytä yritykseltä oikeushenkilöllisyyttä. Tällä näkökohdalla ei kuitenkaan näytä olevan esillä olevassa asiassa ratkaisevaa merkitystä. On siis arvioitava sitä, voiko kiinteä toimipaikka, joka on erottamaton osa oikeudellista yksikköä, joka on oikeushenkilö, olla tähän yksikköön nähden itsenäinen kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa mielessä ja rinnastettavissa mihin tahansa arvonlisäverovelvolliseen, jolle emoyhtiö suorittaa palveluja. Näyttää siltä, että esillä olevassa tapauksessa se, että sivutoimipaikka ei ole itsenäinen oikeushenkilö, rajoittaa tämän toimipaikan mahdollisuuksia toimia itsenäisesti.

22 – Ks. edellä alaviitteessä 21 mainitun tuomion 13 kohta.

23 – Ks. em. asiassa Heerma annetun tuomion 8 kohta.

44. Vahvistus tälle arviolle on mielestäni löydettävissä edellä mainitusta asiassa DFDS annetusta tuomiosta, jossa yhteisöjen tuomioistuin pohtii itsenäisyyden käsitettä Tanskan oikeuden mukaan perustetun matkatoimistoalalla toimivan yhtiön ja tämän englantilaisen tytäryhtiön välisten suhteiden osalta. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka tytäryhtiö oli itsenäinen oikeushenkilö ja toimitilojensa omistaja, yhtiöt eivät olleet itsenäisiä, koska ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä seikoista, erityisesti siitä, että DFDS omisti tytäryhtiönsä koko osakepääoman, ja siitä, että emoyhtiö asetti sille useita sopimusvelvoitteita, ilmeni, että tytäryhtiö oli pelkkä emoyhtiön sivutoimipiste. [24]

45. Jos tytäryhtiötä, joka on itsenäinen oikeushenkilö, on pidettävä niiden suhteiden perusteella, jotka sitä todellisuudessa sitovat emoyhtiöönsä, pelkkänä emoyhtiön sivutoimipisteenä, kiinteää toimipaikkaa, joka on erottamaton osa yhtiötä, ei voida siten vielä suuremmalla syyllä pitää itsenäisenä yksikkönä eikä kohdella itsenäisenä verovelvollisena. Kuten komissio toteaa, arvonlisäverollisina palveluina ei ole pääsääntöisesti pidettävä niitä toimia, joita suoritetaan ryhmän sisällä emoyhtiön ja sivutoimipaikan, jota ei ole rekisteröity sijoittautumisvaltiossa erilliseksi tämän valtion oikeuden mukaan perustetuksi oikeudelliseksi yksiköksi, välillä. [25]

46. Emoyhtiön ja FCE IT:n kaltaisen sivuliikkeen välisillä suhteilla voidaan lisäksi mainiosti havainnollistaa tätä periaatetta. Määritelmänsä mukaisesti sivuliike on pelkästään liiketoimipaikka, jolla ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä. Korostan sitä, että tällainen liike ei harjoita toimintaansa omaan lukuunsa vaan edustaa luottolaitosta, jolla on kotijäsenvaltionsa myöntämän toimiluvan ansiosta direktiivin 2000/12 nojalla oikeus harjoittaa toimintaansa perustamalla sivuliikkeen jäsenvaltioon. [26] Sivuliikkeellä ei ole edes omaa omaisuutta. [27] Lisäksi vastuuperustetta arvioitaessa on jälleen kerran pakko todeta, että sivuliike ei kanna itse luottolaitoksen toiminnan harjoittamiseen liittyviä

24 – Ks. em. asiassa DFDS annetun tuomion 26 kohta.

25 – Tämä kanta käy ilmi myös komission valmisteluasiakirjasta "Ehdotus: neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta" (KOM(2003) 822 lopullinen), sillä komissio ehdottaa neuvostolle, että direktiivin 6 artiklaan lisätään 6 kohta seuraavasti:
"Jos oikeussubjektilla on useampi kuin yksi kiinteä toimipaikka, toimipaikkojen välillä suoritettuja palveluja ei pidetä suorituksina."
Lisäksi lienee kiinnostavaa panna merkille, että Euroopan talous- ja sosiaalikomitea ei ehdotuksesta antamassaan lausunnossa pidä tätä seikkaa kuudenteen direktiiviin tehtävänä muutoksena vaan muistutuksena siitä, kuinka tätä direktiiviä olisi sovellettava (Euroopan talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta "Ehdotus: neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta" (KOM(2003) 822 lopullinen – 2003/0329 CNS) (EUVL 2004, C 117, s. 15)).

26 – Toimiluvan saamisen edellytysten ja luottolaitosten liiketoiminnan aloittamiseen ja harjoittamiseen liittyvän toiminnan vakauden valvonnan yhdenmukaistamisella pyritään siihen, että jokainen toimiluvan saanut ja jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten valvoma luottolaitos voi harjoittaa toimintaa, jonka kyseinen toimilupa käsittää, toisen jäsenvaltion alueella perustamalla sivuliikkeen tai tarjoamalla palveluja (ks. direktiivin 2000/12 johdanto-osan 14 perustelukappale ja 18 artikla).

27 – Direktiivin 2000/12 13 artiklan mukaan vastaanottava jäsenvaltio ei saa edes vaatia perustamispääomaa toimiluvan jo saaneen luottolaitoksen sivuliikkeeltä.

taloudellisia riskejä, jollainen on esimerkiksi se, että asiakas jättää lainan maksamatta takaisin. Tämän riskin kantaa luottolaitos kokonaisuutena, ja näin ollen luottolaitoksen vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta valvotaan luottolaitoksen kotijäsenvaltiossa.

47. Mielestäni emoyhtiön tällaiselle kiinteälle toimipaikalle suorittamia palveluja on näin ollen arvioitava palveluina, jotka yritys on päättänyt osana sisäistä ohjelmaansa teettää omilla työntekijöillään eri liiketoimipaikkojen hyväksi. Se seikka, että kyseinen liiketoimipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, ei kumoa sitä tosiasiaa, että kyse on palveluista, joita yrityksen oma henkilöstö suorittaa ja jotka suoritetaan yrityksen omiin tarpeisiin.

48. Tämän jälkimmäisen toteamuksen myötä pääsen käsittelemään toista seikkaa, josta olen eri mieltä Italian ja Portugalin hallitusten kanssa. Toisin kuin nämä hallitukset, en katso, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka on ulkomaisesta emoyhtiöstään erillinen itsenäinen verovelvollinen.

49. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdalla, luettuna yhdessä saman direktiivin johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen kanssa, pyritään luomaan palvelujen tarjoamista koskeva yleinen liityntäperuste jäsenvaltioiden välisten toimivaltaristiriitojen sekä kaksinkertaisen verotuksen tai arvonlisäverottomuuden välttämiseksi. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on tätä kohtaa tulkinnut, suoritettua palvelua on verotettava paikassa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, paitsi jos tämän liittymäperusteen soveltaminen ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa.[28] Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että jotta liikkeen toista toimipaikkaa voitaisiin liiketoiminnan kotipaikan sijasta pitää palvelujen suorituspaikkana, tuon toimipaikan on oltava riittävän pysyvä ja sen rakenteen henkilöstön ja teknisen välineistön osalta asianmukainen kyseisen palvelun tarjoamista varten.[29]

50. Näin ollen sillä, että tätä kiinteää toimipaikkaa pidetään palvelujen suorituspaikkana, pyritään vain noudattamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sitä olennaista periaatetta, jonka mukaan tätä järjestelmää on sovellettava ottamalla mahdollisimman hyvin huomioon taloudelliset tosiseikat.[30] Tästä seuraa se, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisella pyritään paikantamaan verollisen liiketoimen suorituspaikka, kun tällainen liiketoimi on luonteeltaan jäsenvaltion rajan ylittävä, sen taloudellisen merkityksen vuoksi, joka arvonlisäveron kantamisella on jäsenvaltioille, ja niiden erojen vuoksi, joita kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä voi edelleen esiintyä verokantojen ja vapautusten osalta.

28 – Ks. em. asiassa Berkholz annetun tuomion 17 kohta; asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 16 kohta) ja lisäksi em. asiassa ARO Lease annetun tuomion 15 kohta; asiassa DFDS annetun tuomion 19 kohta ja asiassa Lease Plan Luxembourg annetun tuomion 24 kohta.

29 – Ks. alaviitteessä 13 mainittu oikeuskäytäntö.

30 – Ks. tältä osin em. asiassa DFDS annetun tuomion 23 kohta.

51. Tämän vuoksi sillä seikalla, että kiinteällä toimipaikalla on siten pysyvästi sellaiset henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit, joiden avulla yrityksen asiakkaille voidaan palveluja suorittaa, ei voida mielestäni perustella sitä näkökantaa, että tämä toimipaikka harjoittaisi toimintaansa itsenäisesti emoyhtiöönsä nähden siten kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 4 kohdassa tarkoitetaan ja että sitä olisi pidettävä erillisenä verovelvollisena.

52. Tämän Portugalin hallituksen väitteen kumoaa asiassa DFDS annettu tuomio, josta käy selvästi ilmi, että kiinteä toimipaikka on luonnostaan sivutoimipaikka, joka ei ole itsenäinen emoyhtiöönsä nähden. [31] Siitä, että tämä arvio tehtiin tytäryhtiöstä, joka itsenäisenä oikeushenkilönä oli näin ollen emoyhtiöstään erillinen oikeudellinen yksikkö mutta toimi tosiasiallisesti pelkkänä emoyhtiönsä sivutoimipisteenä, näyttäisi mielestäni seuraavan välttämättä, että tämä arvio on tehtävä kiinteästä toimipaikasta, joka ei ole itsenäinen oikeushenkilö vaan pelkkä liiketoimipaikka.

53. Siitä, että hyväksyttäisiin Portugalin hallituksen esittämä väite, seuraisi se, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus mainitsee, että 9 artiklan 1 kohdan säännökset menettäisivät merkityksensä. Jos siis kiinteä toimipaikka olisi sellaisenaan emoyhtiöstään erillinen itsenäinen verovelvollinen, olisi tarpeellista soveltaa kuudennen direktiivin 22 artiklan säännöksiä, joiden nojalla jokaisen verovelvollisen on oltava sen jäsenvaltion rekisterissä, jossa se harjoittaa toimintaansa.

54. Mielestäni tämä arvio vahvistetaan direktiivin 79/1072 1 artiklassa. [32] Olen sitä mieltä, että tästä säännöksestä ilmenee, että yritys, jolla on vastaanottavassa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, on katsottava verovelvolliseksi tässä valtiossa. Vastakohtaispäätelmä on siten se, että säännöksessä vahvistetaan periaate, jonka mukaan kiinteä toimipaikka ei ole itsenäinen ja siitä yrityksestä, jonka osa se on, erillinen verovelvollinen, vaan se mahdollistaa tämän yrityksen liittymän vastaanottavan valtion. Mielestäni Italian hallitus näyttää siis tulkitsevan tätä sääntöä virheellisesti tukeutuessaan tähän sääntöön kohdellakseen kiinteää toimipaikkaa itsenäisenä verovelvollisena. [33]

55. Lisäksi kaikista edellä esitetyistä näkökohdista ilmenee, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on suullisessa käsittelyssä todennut, että sama oikeudellinen yksikkö voi olla vain yksi verovelvollinen.

31 – Ks. mainitun tuomion 25 kohta.

32 – On syytä muistaa, että kyseisessä artiklassa säädetään seuraavaa:
"Tässä direktiivissä 'maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella' tarkoitetaan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla – – ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan – –."

33 – Komissio mainitsee tältä osin, että Italian tasavaltaa vastaan on nostettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne, koska Italian lainsäädännössä yritykseltä, jolla on kiinteä toimipaikka Italiassa, edellytetään, että se rekisteröityy uudelleen Italiaan niitä liiketoimia varten, joita se siellä suorittaa suoraan ulkomailta käsin (komission kirjallisten huomautusten 21 kohta).

56. Mielestäni tämä arvio vahvistetaan ensinnäkin kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa, jonka mukaan jollei 29 artiklassa tarkoitetuista arvonlisäverokomitean neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, tämän säännöksen voidaan tulkita tarkoittavan vastakohtaispäätelmänä sitä, että yksi oikeushenkilö voi olla vain yksi verovelvollinen.

57. Tämän arvion vahvistaa myös se, että kuudenteen direktiiviin sisältyy useita säännöksiä, jotka koskevat tapauksia, joissa verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja yrityksensä omaan käyttöön. Tältä osin on syytä mainita 28 a artiklan 5 kohdan b alakohta, jossa säädetään, että tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava "verovelvollisen suorittama yrityksensä tavaran siirtäminen toiseen jäsenvaltioon". Olen samaa mieltä pikemminkin komission kanssa ja eri mieltä Portugalin hallituksen kanssa katsoessani, että se, että lainsäätäjä on sisällyttänyt direktiiviin tämän säännöksen, osoittaa vastakohtaispäätelmänä, että tällainen siirtäminen ei ole lähtökohtaisesti tavaroiden vastikkeellista luovutusta.

58. Samaa voidaan todeta suoritetuista palveluista, koska kuudennen direktiivin 6 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kilpailun vääristymisen estämiseksi ja noudattaen arvonlisäverokomiteassa tapahtuvaa neuvottelumenettelyä rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen.

59. Tämä säännös koskee tapausta, jossa, kuten nyt esillä olevassa asiassa, yritys harjoittaa arvonlisäverosta vapautettua toimintaa. Verosta vapautetun toiminnan harjoittaminen tarkoittaa sitä, että yrityksen asiakkailleen suorittamien palvelujen kustannukset eivät nouse arvonlisäveron määrällä ja että yrityksellä ei ole oikeutta vaatia kyseisen toiminnan harjoittamiseksi tekemiinsä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. Tässä tapauksessa yhteisön lainsäätäjä on kuudennen direktiivin 6 artiklan 3 kohdassa säätänyt, että jäsenvaltio voi arvonlisäverokomiteassa tapahtuvaa neuvottelumenettelyä noudattaen päättää, että ne palvelut, joita yritys suorittaa kiinteän toimipaikan tarpeita varten, ovat arvonlisäverollisia kilpailun vääristymisen estämiseksi, koska jos yritys olisi hankkinut nämä palvelut toiselta verovelvolliselta, se ei olisi voinut vyöryttää arvonlisäveroa omille asiakkailleen.

60. Se, että kuudenteen direktiiviin sisältyy useita säännöksiä, joissa säädetään nimenomaisesti siitä, missä tilanteessa verovelvollisen ammatilliseen tai yksityiseen käyttöönsä

suorittamat palvelut voidaan rinnastaa vastikkeellisiin palveluihin, vahvistaa mielestäni sen, että näitä erityistilanteita lukuun ottamatta tällaiset suoritukset eivät ole toimia, joista tällainen vero kannetaan.

61. Lopuksi todettakoon, etten katso myöskään, että tätä arviota voisivat horjuttaa OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan sisältämät kiinteän toimipaikan sijoittautumisjäsenvaltiossa tuottaman liiketulon verotusta koskevat ehdot. Näillä säännöillä, joita sovelletaan välittömän verotuksen alalla, ei ole merkitystä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen kannalta. Tiedetään kyllä, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden määräysvaltaan. Jäsenvaltiot voivat siten verottaa alueelleen sijoittautuneita yhtiöitä muun muassa sen liiketulon osalta, jonka ne ovat toiminnallaan hankkineet toisessa jäsenvaltiossa. Lisäksi jäsenvaltiot voivat verottaa yhtiöitä, jotka harjoittavat toimintaa niiden alueella kiinteästä toimipaikasta.

62. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdalla, jonka sanamuoto on toistettu jäsenvaltioiden EY 293 artiklan nojalla tekemän yleissopimuksen 90/436/ETY [34] 4 artiklan 2 kohdassa, pyritään sopimusperusteisesti jakamaan sopimusvaltioiden verotusta koskeva toimivalta yritysten liiketulon kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi niiden harjoittaessa kansainvälistä toimintaa. Tämän artiklan 1 kohdassa määrätyn järjestelmän mukaan yrityksen koko liiketulo verotetaan yrityksen kotipaikkavaltiossa, paitsi jos yritys harjoittaa toimintaansa toisessa sopimusvaltiossa kiinteästä toimipaikasta. [35] Tässä tapauksessa vastaanottavan jäsenvaltion alueella sijaitsevan sivutoimipaikan pysyvyys mahdollistaa sen, että tämä toimipaikka kuuluu kyseessä olevan valtion verotukselliseen määräysvaltaan. Näin ollen yrityksen tästä kiinteästä toimipaikasta hankkimaa liiketuloa verotetaan siinä valtiossa, jossa yritys sijaitsee. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luetaan se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut "erillinen yritys – – [joka] itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka sen on".

63. Kuten tämän määräyksen sanamuodosta ilmenee, sitä on sovellettava vain, kun sivutoimipaikka ei ole erillinen yritys, joka itsenäisesti päättää liiketoimista emoyhtiön kanssa. Määräyksellä on siis tarkoitus lukea tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi osa tuloista, joita yritys on tuottanut sen välityksellä, ikään kuin kyseinen kiinteä toimipaikka olisi ollut kuvitteellisesti itsenäinen yritys. Sen seikan, että välittömän

34 – Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehty yleissopimus (EYVL 1990, L 225, s. 10).

35 – "Kiinteän toimipaikan" käsite määritellään OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa. Tämän määräyksen mukaisesti tällä käsitteellä tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Tämä käsite kattaa erityisesti yrityksen johtopaikan, sivuliikkeen, toimiston, tehtaan, työpajan jne.

verotuksen alalla voitosta kannettavaa veroa laskettaessa ulkomaisen yrityksen kiinteää toimipaikkaa kohdellaan itsenäisenä yrityksenä, ei pidä mielestäni johtaa siihen, että tällaisen toimipaikan katsotaan olevan yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitettu itsenäinen yritys.

64. Tämä järjestelmä perustuu yhtäältä yhteisön tasolla yhdenmukaistettuihin käsitteisiin, kuten verovelvollisen käsitteeseen, joiden sisältö ei voi vaihdella liiketulojen välitöntä verotusta koskevien kansallisten säännösten mukaan ilman, että kuudennen direktiivin tavoite vaarantuu. Toisaalta arm's length -periaate, josta määrätään OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdassa, perustuu oikeudelliseen fiktioon, koska sen mukaan kiinteää toimipaikkaa on kohdeltava itsenäisenä yrityksenä, vaikka yrityksiä on vain yksi. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on keskeinen lähtökohta.[36] Juuri tämän periaatteen vuoksi veron perusteen on tätä veroa kannettaessa vastattava todellisuudessa palveluksesta saatua vastiketta eikä objektiivisten kriteerien perusteella määritettyä arvoa.[37] Olisi näin ollen tämän järjestelmän vastaista tukeutua oikeudelliseen fiktioon ja pitää sisäistä toimea ikään kuin kahden itsenäisen yksikön välillä toteutettuna toimena.

65. Tämänsuuntaisesti en myöskään katso, että kyseisten palvelujen kustannusten veloittaminen kiinteän toimipaikan vastaanottavassa valtiossa tuottamasta liiketulosta voisi osoittaa, että kyseessä on arvonlisäveroa koskevassa oikeuskäytännössä tarkoitettu oikeussuhde. Tämä palvelujen kustannusten veloittaminen niistä yrityksen tuloista, jotka se saa kiinteältä toimipaikalta, on looginen ja oikeudenmukainen vastike niille valtioille, joita tämä voitonjako koskee. Lisäksi tällä tavoin jäsenvaltioiden välillä jaetaan yritykselle sen harjoittamasta toiminnasta aiheutuneet yleiset kustannukset. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 3 kohdassa määrätään siis, että kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteässä toimipaikassa harjoitetusta liiketoiminnasta johtuneet menot, niihin luettuina yrityksen johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla. Kiinteälle toimipaikalle suoritettujen palvelujen kustannusten veloittaminen tältä toimipaikalta johtuu siten pelkästään sijoittautumisjäsenvaltiossa verotettavien tulojen laskemisesta eikä siten myöskään osoita, että tämä toimipaikka olisi emoyhtiöstään itsenäinen yksikkö.

66. Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin kysyy tässä yhteydessä sitä, mikä voisi olla kustannusten jakoa koskevan

36 – Ks. em. asiassa DFDS annetun tuomion 23 kohta.

37 – Ks. asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta); asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329, 18 kohta); asia C-308/96, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 40 kohta) ja asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5163, 22 kohta).

sopimuksen merkitys. Tuomioistuin ei kuitenkaan esitä tarkemmin sitä, mitä tähän ilmaukseen pääasian tilanteessa liittyy, eikä varsinkaan tarkenna sitä, millaiseen sopimukseen ilmauksella "agreement" viitataan. Joka tapauksessa vaikka yritys olisi oman sisäisen ohjelmansa puitteissa virallistanut asiakirjalla sen, miten johtamispalveluista ja yleisestä hallinnosta sekä esillä olevassa asiassa kyseessä olevien palvelujen kaltaisista palveluista johtuvat kustannukset jaetaan yrityksen kiinteiden toimipaikkojen kesken, tämä ei myöskään osoita sitä, että kyseiset liikkeet ovat itsenäisiä yksiköitä.

67. Lopuksi haluan todeta, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallituskin totesi suullisessa käsittelyssä, että kun otetaan huomioon taloudellisille toimijoille mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset, tärkeintä on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän varmuus ja sen soveltamisen ennakoitavuus. Sivutoimipaikan itsenäistä oikeushenkilöllisyyttä koskeva peruste vaikuttaa olevan senluonteinen peruste, että nämä edellytykset täyttyvät. Tällä tavoin jonkin jäsenvaltion yhtiöt, jotka haluavat harjoittaa toimintaansa toisessa jäsenvaltiossa, voivat tietää, että sivutoimipaikan kanssa vaihdetut palvelut eivät ole lähtökohtaisesti arvonlisäverollisia, kun nämä yhtiöt päättävät hyödyntää sijoittautumisoikeuttaan kiinteän toimipaikan eikä sellaisen yhtiön välityksellä, joka on rekisteröity erilliseksi oikeudelliseksi yksiköksi vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan.

68. Kun kaikki nämä näkökohdat otetaan huomioon, ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että kuudennessa direktiivissä säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta ne palvelut, joita ulkomainen emoyhtiö suorittaa jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivutoimipaikalleen, jota ei ole rekisteröity tässä valtiossa erilliseksi oikeudelliseksi yksiköksi ja joka on viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, eivät voi olla arvonlisäverollisia liiketoimia myöskään silloin, kun näiden palvelujen kustannukset veloitetaan tältä toimipaikalta.

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

69. Toista ennakkoratkaisukysymystä on tulkittava siten, että ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin kysyy, voidaanko tällaisista palveluista aiheutuvien kustannusten veloittamista tällaiselta sivutoimipaikalta pitää kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuna vastikkeena riippumatta veloituksen määrästä ja yritykselle koituvasta voitosta, ja miltä osin sitä voidaan pitää vastikkeena.

70. Tämä kysymys on hyödyllinen pääasian ratkaisemiseksi vain siinä tapauksessa, että todetaan, että näistä palveluista on kannettava arvonlisäveroa. Koska ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se katsoo, että

näitä palveluja ei voida pitää arvonlisäverollisina palveluina, kysymystä siitä, ovatko nämä toimet kustannusten veloittamisen johdosta vastikkeellisia toimia ja miltä osin, ei tarvitse esittää. Olen siten sitä mieltä, että tätä kysymystä ei tarvitse tutkia.

D *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

71. Kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko sellaista jonkin jäsenvaltion hallinnollista käytäntöä, jonka mukaan emoyhtiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, kiinteälle toimipaikalle suorittamat palvelut ovat arvonlisäverollisia, pidettävä EY 43 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden vastaisena.

72. Valittaja, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ehdottavat, että tähän kysymykseen vastataan myöntävästi. Nämä tahot väittävät, että tällainen käytäntö on EY:n perustamissopimuksen vastaista syrjintää, jos, kuten esillä olevassa asiassa näyttää olevan, tämä käytäntö koskee ulkomaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja mutta ei kotimaisten yhtiöiden toimipaikkoja. Lisäksi nämä tahot toteavat, että vaikka tätä käytäntöä sovellettaisiin erotuksetta kotimaisten yhtiöiden ja ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin, sillä rajoitettaisiin sijoittautumisvapautta tavalla, jota ei voida perustella minkäänlaisella yleisellä edulla, koska kyseinen käytäntö on kuudennen direktiivin vastainen.

73. Italian ja Portugalin hallitukset väittävät puolestaan, että tällainen käytäntö ei ole perustamissopimuksen vastainen, koska ne ovat puolustaneet näkemystä siitä, että käytäntö on kuudennen direktiivin mukainen.

74. Epäilen itse suuresti tämän ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymistä. En näet ymmärrä, miksi se olisi merkityksellinen pääasian ratkaisemiseksi. Arvonlisäverotus on, toisin kuin välitön verotus, yhdenmukaistettu yhteisössä kuudennella direktiivillä. Kun siten todetaan, että jokin lainsäädäntö tai kansallinen käytäntö on direktiivin vastainen, ei ole enää tarpeen tutkia sitä, onko tämä lainsäädäntö tai kansallinen käytäntö perustamissopimuksessa vahvistettujen perusvapauksien, kuten sijoittautumisvapauden, vastainen. Lisäksi kansallinen tuomioistuin ei ole kertonut, millä perusteella tämä kysymys olisi tutkittava.

75. Katson näin ollen, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

V Ratkaisuehdotus

76. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Corte suprema di cassazionen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tässä direktiivissä säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta ne palvelut, joita ulkomainen emoyhtiö suorittaa jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivutoimipaikalle, jota ei ole rekisteröity tässä valtiossa erilliseksi oikeudelliseksi yksiköksi ja joka on viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka, eivät voi olla arvonlisäverollisia liiketoimia edes silloin, kun näiden palvelujen kustannukset veloitetaan tältä toimipaikalta.