YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
2 päivänä toukokuuta 1996 *

Asiassa C-231/94,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Faaborg-Gelting Linien A/S

vastaan

Finanzamt Flensburg

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) ja erityisesti sen 5, 6, 8 ja 9 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. N. Kakouris sekä tuomarit G. Hirsch, G. F. Mancini (esittelevä tuomari), F. A. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat E. Röder ja saman ministeriön Regierungsrat B. Kloke,

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston päällikkö U. Leanza, avustajanaan valtionasiamies I. Braguglia,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja J. Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Faaborg-Gelting Linien A/S:n, edustajanaan asianajaja D. Behrens, Kiel; Saksan hallituksen, asiamiehenään B. Kloke; Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja J. S. van den Oosterkamp ja komission, asiamiehenään J. Grunwald, esittämät suulliset huomautukset 23.11.1995 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.2.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 30.5.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.8.1994, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä 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) ja erityisesti sen 5, 6, 8 ja 9 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on tehty Faaborg-Gelting Linien A/S (jäljempänä FG-Linien), jolla on kotipaikka Tanskassa, ja Saksan veroviranomaisten välisen riita-asian yhteydessä, joka koskee Faaborgin (Tanska) sataman ja Geltingin (Saksa) sataman välillä säännöllisesti liikennöivillä autolautoilla nautittaviksi tarkoitettujen aterioiden tarjoamisesta muodostuvien liiketoimien verotusta.

3 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole edellä mainitussa 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

4 Verollisten liiketoimien suorituspaikka määritellään kuudennen direktiivin 8 ja 9 artiklassa. Mainitun 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) — —

b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä."

5 Direktiivin 9 artiklan 1 kohta taas kuuluu seuraavasti:

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

6 Koska FG-Linien katsoi kyseessä olevien ravintola-alan liiketoimien olevan *Umsatzsteuergesetz*in (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) mukaisia palvelujen suorituksia, joiden suorituspaikkana pidettiin kuudennen direktiivin 9 artiklan mukaisesti paikkaa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, FG-Linien ei ole maininnut näitä liiketoimia Saksan veroviranomaisille vuosina 1984—1989 antamissaan liikevaihtoveroilmoituksissa.

7 Viranomaiset ovat kuitenkin katsoneet, että nämä ravintola-alan liiketoimet ovat UStG:n mukaisia tavaroiden luovutuksia, joiden on katsottava toteutuneen kuudennen direktiivin 8 artiklan mukaisesti paikassa, jossa tavara on luovutushetkellä.

Ne ovat näin ollen tehneet FG-Linienille vastaisen verotuspäätöksen ravintola-alan liiketoimien suorituksesta kyseessä olevana ajanjaksona autolautalla, koska se kuului UStG:n alueelliseen soveltamisalaan.

8 Koska FG-Linienin valitus Finanzamtissa ja sen kanne Finanzgerichtissä hylättiin, se haki muutosta Bundesfinanzhofissa.

9 Tämä tuomioistuin arvioi ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessään, että ravintola-alan liiketoimia on pidettävä UStG:ssa tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina. Tällainen luokittelu ei olisi ristiriidassa kuudennen direktiivin 5 ja 6 artiklan kanssa, joissa ei ole erityissäännöksiä siitä, luokitellaanko ravintola-alan liiketoimet tavaroiden luovutuksiksi vai palvelujen suorittamiseksi. Ottaen huomioon, että kaikki jäsenvaltiot eivät luokittele näitä liiketoimia tavaroiden luovutuksiksi, niiden osalta on olemassa kaksinkertaisen verotuksen vaara, joka voitaisiin estää yhdenmukaisella tulkinnalla.

10 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

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

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

11 Kansallinen tuomioistuin kysyy itse asiassa ensimmäisessä kysymyksessään, ovatko ravintola-alan liiketoimet kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, jolloin luovutuspaikkana on 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan pidettävä paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä, vai ovatko ne 6 artiklassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia, jolloin suorituspaikkana on saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

12 Sen ratkaisemiseksi, ovatko nämä liiketoimet tavaroiden luovutuksia vaiko palvelujen suorituksia, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan saada selville tämän toiminnan ominaispiirteet.

13 Tältä osin on todettava, että valmiiden ruokalajien ja välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen juomien tarjoaminen on tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruokalajien valmistamisesta aina niiden tarjoiluun asiakkaalle valmiina annoksina, ja että siihen sisältyvät ravintolatilat ja niihin liittyvät tilat (vaatenaulakot yms.) sekä huonekalut ja astiat sisältävän infrastruktuurin saattaminen asiakkaan käyttöön. Luonnollisia henkilöitä, joiden ammattitoiminta koostuu tällaisten ravintola-alan liiketoimien suorittamisesta, pyydetään tarpeen vaatiessa kattamaan pöytä, neuvomaan asiakkaita ja esittelemään tarjottavia ruokalajeja ja juomia, tarjoilemaan ne pöytiin ja lopuksi siivoamaan pöydät ruokailun jälkeen.

14 Näin ollen on ilmeistä, että ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat erilaisista palvelujen kokonaisuuksista ja muista toiminnoista, joista ruuan toimittaminen on vain yksi tekijä ja joista suurin merkitys on palveluilla. Sitä on tämän vuoksi pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Asia on toisin silloin, kun liiketoimet koskevat "mukaan otettaviksi tarkoitettuja" ruokia ja kun niihin ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä.

15 Koska on vahvistettu, että autolautoilla suoritetut ravintola-alan liiketoimet ovat palvelujen suoritusta, on määriteltävä paikka, jossa ne katsotaan suoritettavan.

16 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä (ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, 17 kohta) ilmenee tältä osin, että 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, oli ensisijainen liittymäkohta niin, että toisen toimipaikan, josta palveluja suoritetaan, huomioon ottamisella on merkitystä vain, jos liittymäkohta kotipaikkaan ei johda verotukselliselta kannalta järkevään ratkaisuun tai jos sen perusteella syntyy ristiriita toisen jäsenvaltion kanssa.

17 Samasta tuomiosta ilmenevän oikeuskäytännön mukaisesti 9 artiklassa käytettyjen käsitteiden tekstiyhteydestä johtuu, että palvelujen suorituksen liittymisellä muuhun toimipaikkaan kuin kotipaikkaan on merkitystä vain, jos tämän toimipaikan pysyvyys ylittää tietyn vähimmäistason siten, että palvelujen suorittamisen edellyttämät henkilöresurssit ja tekniset välineet muodostavat pysyvän kokonaisuuden (em. tuomion 18 kohta).

18 Tilanne ei näytä olevan tällainen laivan ravintolapalvelujen suorituspaikan suhteen erityisesti sen vuoksi, että aluksen omistajan pysyvä kotipaikka on verotukselliselta kannalta merkittävä liittymäkohta.

19 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että ravintola-alan liiketoimia on pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina palvelujen suorituksina, joiden suorituspaikaksi on saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti katsottava paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

20 Tämän vastauksen huomioon ottaen toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

21 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Saksan, Italian ja Alankomaiden hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen 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 (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 30.5.1994 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Ravintola-alan liiketoimia on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun

kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina palvelujen suorituksina ja niiden suorituspaikkana on saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Julistettiin Luxemburgissa 2 päivänä toukokuuta 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja