JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO LA PERGOLA
16 päivänä tammikuuta 1997 *

1. VAT Tribunalin päätöksestä tehtyä valitusta muutoksenhakutuomioistuimena käsittelevän High Court of Justice, Queen's Bench Divisionin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämän kysymyksen pääsisältö on, onko yhtiötä, joka toimii sen koko osakekannan omistavan, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen turistimatkojen järjestäjän kauppaedustajana, pidettävä emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana vai emoyhtiön lukuun toimivana välittäjänä kuudetta arvonlisäverodirektiiviä [1] sovellettaessa?

2. Asian taustana olevat tosiseikat voidaan lyhyesti esittää seuraavalla tavalla.

DFDS A/S (josta jäljempänä käytetään myös nimitystä tanskalainen yhtiö) on yhtiö, joka toimii muun muassa turistimatkojen järjestäjänä. Yhtiö on perustettu Tanskan oikeuden mukaisesti ja sen kotipaikka on Kööpenhamina.

DFDS A/S omistaa Englannin oikeuden mukaisesti perustetun yhtiön DFDS Ltd:n (josta jäljempänä käytetään myös nimitystä englantilainen yhtiö) koko osakekannan; tämä yhtiö toimii Harwichissa emoyhtiön kauppaedustajana myyden sen järjestämiä pakettimatkoja. [2]

3. Yhtiöiden välisten suhteiden järjestämiseksi emoyhtiö ja tytäryhtiö tekivät edustussopimuksen. [3] Tällä sopimuksella englantilainen yhtiö nimettiin tanskalaisen yhtiön (tarkemmin sanottuna sen matkustajaliikenneyksikön eli Scandinavian Seawaysin) yleiseksi myynti- ja satama-asiamieheksi ja sen tehtäväksi annettiin DFDS A/S:n järjestämien matkojen matkustajapalvelujen varaustoiminnan hoitaminen kaikkialla Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin alueella (sopimuksen 1 kohta).

* Alkuperäinen kieli: italia.

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

2 — On huomattava, että vuoteen 1989 saakka DFDS Ltd myi suoraan turistimatkoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja että sen veron peruste arvonlisäverotuksessa oli matkojen järjestämisestä saatu kate. DFDS A/S alkoi vasta mainitusta vuodesta alkaen myydä matkoja omissa nimissään, jolloin DFDS Ltd lakkasi olemasta Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveroverovelvollinen turistimatkojen järjestämisestä.

3 — Ensimmäinen sopimus tehtiin 1.1.1989. Se korvattiin 1.1.1991 uudella, lähes saman sisältöisellä sopimuksella.

Sopimuksessa määrättiin tytäryhtiölle myös muita velvollisuuksia. Sille asetettiin muuan muassa seuraavat velvollisuudet: avustaa emoyhtiötä turistimatkoihin liittyvien toimintojen valvonnassa ja tarkastuksissa (2 kohta), asettaa emoyhtiön käytettäväksi pätevää myynti- ja hallintohenkilöstöä (3.1 kohta), neuvotella emoyhtiön kanssa ennen johtavassa asemassa olevien henkilöiden nimittämistä (3.2 kohta), hankkia emoyhtiön suostumus ennen merkittävien sopimusten tekemistä ja mainos- ja PR-toimiston valitsemista (3.3 kohta). Sopimuksessa määrättiin myös, että englantilaisen yhtiön oli edistettävä emoyhtiön yrityskuvaa sen strategian mukaisesti ja sen asettamissa taloudellisissa rajoissa (3.5 kohta). Englantilaisen yhtiön oli myöskin (3.8 kohta) käsiteltävä matkustajien valitukset ja sitouduttava muihin velvollisuuksiin emoyhtiön antamien ohjeiden mukaisesti, mukaan lukien velvollisuus olla panematta vireille oikeudenkäyntejä ilman emoyhtiön suostumusta. Edustussopimuksen 3.9 kohdassa määrätään lopuksi, että englantilaisella yhtiöllä ei ole oikeutta tarjota palveluja muille matkustajaliikennettä harjoittaville yhtiöille, jollei emoyhtiö ole sitä etukäteen sallinut.

Vastikkeeksi tästä toiminnasta emoyhtiön oli maksettava bruttoprovisiona 19 prosenttia englantilaisen yhtiön myynnistä.

4. Tämän todettuani tuon esiin muutamia tosiseikkoja, jotka auttavat täsmentämään näiden kahden yhtiön suhdetta.

Asiakirja-aineistosta ilmenee, että kun englantilainen yhtiö vastaanotti varauspyynnön — joko suoraan asiakkaalta tai matkatoimistolta — se otti Harwichissa sijaitsevan päätteen välityksellä yhteyden tanskalaisen yhtiön Kööpenhaminassa olevaan keskustietokoneeseen, jossa oli tiedot matkustajapaikkojen ja hotellimajoituksen saatavuudesta. Mikäli haluttu matka tai majoitus oli saatavissa, varaus hyväksyttiin ja englantilainen yhtiö toimitti tarvittavat asiakirjat matkustajalle. Asiakirjat annettiin tanskalaisen yhtiön nimissä ja sen lukuun.

Mitä tulee nimenomaisesti taloudellisiin seikkoihin, englantilaisen yhtiön toimintavapaus hinnoittelun osalta oli erittäin rajallinen. Sen oli noudatettava niitä rajoja, jotka tanskalainen yhtiö oli asettanut englantilaisen yhtiön kanssa neuvoteltuaan. Toisaalta englantilaisen yhtiön myyntitulot sovitulla 19 prosentin provisiolla vähennettynä siirrettiin kunkin kuukauden lopussa tanskalaisen yhtiön tilille.

Siten englantilainen yhtiö itse vastasi myynninedistämisestä ja mainonnasta kuitenkin sovittaen toimenpiteensä yhteen tanskalaisen

yhtiön myyntiosaston toimenpiteiden kanssa. On myös muistettava, että viimeksi mainittu korvasi mainoskulut.

5. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset tekivät vuonna 1993 päätöksen, jossa DFDS A/S:ää vaadittiin ilmoittautumaan arvonlisäverovelvolliseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tässä 20.8.1993 päivätyssä kirjeessä todettiin tarkemmin sanottuna, että DFDS A/S:n on oltava arvonlisäverotuksessa verovelvollinen englantilaisen yhtiön Yhdistyneessä kuningaskunnassa myymistä turistimatkoista. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset pitivät DFDS Ltd:iä emoyhtiön "kiinteänä toimipaikkana" ja katsoivat tämän vuoksi, että emoyhtiön on Yhdistyneessä kuningaskunnassa oltava arvonlisäverotuksessa verovelvollinen englantilaisen yhtiön siellä suorittamista palveluista.

6. Tanskalainen yhtiö on toista mieltä. Se katsoi (ja katsoo), että englantilaisen yhtiön suorittamia palveluja oli (ja on) verotuksessa pidettävä ainoastaan emoyhtiön lukuun suoritettuna välitystoimintana. Koska palvelujen suoritukset ovat tällaisia, siitä seuraa, että veron perusteena on Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan pidettävä ainoastaan sitä palkkiota (ns. katetta), joka englantilaiselle yhtiölle maksetaan emoyhtiön lukuun suoritetusta välitystoiminnasta. [4]

7. DFDS A/S riitautti kyseisen päätöksen Lontoon VAT Tribunalissa näillä perusteilla.

Verotuomioistuin hyväksyi sen kanteen. Se totesi, että tanskalaisen yhtiön kotipaikka on Tanskassa eikä sitä voitu Yhdistyneessä kuningaskunnassa pitää arvonlisäveroverovelvollisena Harwichissa myydyistä palveluista. Näin on kahdesta syystä: kotipaikkaa on pidettävä ensisijaisena perusteena kiinteään toimipaikkaan nähden; englantilaisen yhtiön henkilöstö- ja teknisiä resursseja on pidettävä tämän yhtiön eikä emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana. [5]

4 — Se, että tanskalaisen yhtiön edun mukaista on, että se ei ole Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverotuksessa verovelvollinen, johtuu siitä yhtiön edustajan suullisessa käsittelyssä mainitsemasta seikasta, että Tanska on käyttänyt kuudennessa direktiivissä myönnettyä mahdollisuutta ja vapauttanut matkatoimistoina toimivat yritykset arvonlisäverosta.

5 — VAT Tribunalin 23.8.1994 tekemän päätöksen (LON/93/2396A) 6 kohdassa todetaan seuraavaa: "although the English company's premises are no doubt a 'fixed establisment' they are the fixed establishment of the English company not of the Danish company".

8. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto haki tähän päätökseen muutosta valittamalla High Courtiin, joka päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

Kirjallisia huomautuksia ovat oikeudenkäynnin aikana esittäneet DFDS A/S, Italian tasavallan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio. Suulliseen käsittelyyn ovat osallistuneet DFDS A/S:n edustaja sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, Saksan liittotasavallan hallituksen ja komission asiamiehet.

Asiaa koskeva lainsäädäntö

"Tulkittaessa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) ja erityisesti sen 26 artiklaa, kun turistimatkojen järjestäjän pääkonttori on jäsenvaltiossa A ja kun se tarjoaa pakettimatkapalveluja matkustajille jäsenvaltiossa B asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä:

9. Kun asian tosiseikat on näin selvitetty, on tarkasteltava, mitä säädöksiä sovelletaan käsiteltävänä olevaan asiaan. Käsiteltävään asiaan sovelletaan 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin jäljempänä mainittuja säännöksiä.

a) Missä tapauksessa turistimatkojen järjestäjän suorittamia palveluja verotetaan jäsenvaltiossa B?

Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa on arvonlisäverollisten palvelujen suorituspaikkaa koskeva yleissääntö, jonka sanamuoto on seuraava:

b) Missä tapauksessa voidaan katsoa, että turistimatkojen järjestäjällä on jäsenvaltiossa B 'liiketoiminnan kotipaikka' tai 'kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia'?"

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

Direktiivin 26 artiklassa (1 ja 2 kohta) säädetään matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä. Säännös kuuluu seuraavasti:

"1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös turistimatkojen järjestäjiä.

2. Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. *Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia.* Tämän palvelun suoritukseen kohdistuvan veron perusteena ja sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana hintana on pidettävä matkatoimiston katetta, eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi" (kursivointi tässä).

Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan g alakohdassa säädetään, että 4 kohdassa tarkoitetun siirtymäkauden aikana jäsenvaltiot voivat

" — —

poiketen 17 artiklan 3 kohdan ja 26 artiklan 3 kohdan säännöksistä jatkaa 26 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen matkatoimistojen suorittamien palvelujen vapautusta ilman oikeutta tuotantopanoksista maksettujen verojen vähentämiseen — —".

Oikeudellinen arviointi

10. Kuten kuudennen direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, "verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat — — palvelujen suoritusta". Sen lisäksi, että kuudennella direktiivillä yhdenmukaistetaan jäsenvaltioiden tätä alaa koskevaa lainsäädäntöä, siinä myös vahvistetaan perusteet, joiden mukaisesti ratkaistaan ne kiistat, joita mahdollisesti syntyy niiden oikeusjärjestysten välillä, joita asia koskee.

11. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään yleisesti siitä, miten palvelujen suorituspaikka määritetään. Kriteerinä on säädetty käytettäväksi ennen kaikkea paikkaa, jossa suorittajalla on *liiketoimintansa kotipaikka* tai johon hän on perustanut *kiinteän toimipaikan, josta palvelu suoritetaan*. Jos tällaista kotipaikkaa tai toimipaikkaa ei ole, viimeisenä kriteerinä otetaan toissijaisesti huomioon suorittajan kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka.

12. Direktiivin 26 artiklassa säädetään sitä vastoin matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskevasta arvonlisäveron erityisjärjestelmästä. Se, että lainsäätäjä on päättänyt verottaa "matkatoimiston katetta", johtuu matkatoimistojen harjoittaman toiminnan erityisluonteesta ja tarkemmin sanottuna siitä vaatimuksesta, että toimintoja on verotettava paikassa, jossa tosiasiallisesti suoritetaan ne yksittäiset palvelut, jotka yleisemmällä tasolla muodostavat järjestetyksi matkaksi kutsutun palvelun. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on jo täsmentänyt, että "näiden yritysten suorittamat palvelut koostuvat useista suorituksista, erityisesti kuljetuksesta ja majoituksesta, joita toteutetaan sekä sen jäsenvaltion alueella, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että tämän jäsenvaltion ulkopuolella". [6] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näin ollen, että jos erityisjärjestelmästä ei säädettäisi, se "aiheuttaisi palvelujen ja niiden suorituspaikkojen moninaisuuden vuoksi näille yrityksille sellaisia käytännön vaikeuksia, että niiden toiminta saattaisi vaikeutua". [7]

13. Näiden kahden edellä mainitun säännön välillä on kuitenkin yhteys, joka tulkitsijan on otettava huomioon. Kun ratkaistaan, onko tulot, jotka DFDS A/S on saanut sen määräysvallassa olevan DFDS Ltd:n myymistä turistimatkoista, sisällytettävä matkatoimiston veron perusteeseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa vai Tanskassa, on nimittäin otettava huomioon 9 artiklan sääntö. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sitä paitsi matkatoimistojen osalta todennut, että 26 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetyt liittymäkohdat — liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelujen suorituksia tarjotaan — monessa suhteessa vastaavat pääsäännössä määriteltyjä liittymäkohtia. [8] Ensiksi on kuitenkin palautettava mieliin, miten viimeksi mainittua säännöstä on aikaisemmin tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

14. Kun yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi asian 168/84, Berkholz, se ohjasi 9 artiklan tulkintaa täsmentäessään liiketoiminnan kotipaikan ja kiinteän toimipaikan käsitteiden

6 — Asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5723, 13 kohta).

7 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia Van Ginkel, tuomion 14 kohta.

8 — Ennakkoratkaisupyynnön 5.5.2 kohta.

merkitystä sekä näiden kahden käsitteen välistä suhdetta. [9]

15. Julkisasiamies Mancini totesi, että yrityksen liiketoiminnan kotipaikan käsitteen määrittely ei aiheuta "ongelmia". On selvää, että käsite on "ymmärrettävä teknisessä mielessä: [siten, että] sillä — — viitataan siihen kotipaikkaan, joka on määrätty palveluja suorittavan yrityksen omistavan yhtiön perustamiskirjassa". [10] Käsiteltävänä olevan asian osalta on todettava, että ei ole epäselvyyttä siitä, että DFDS A/S on Tanskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka oikeudellinen kotipaikka on Tanskassa, minkä seikan kaikki asian käsittelyyn osallistuneet ovat myöntäneet.

16. Sen määrittäminen, mitä tarkoittaa "kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan", on sitä vastoin vaikeampaa, koska kyse on taloudellisesta käsitteestä. Edellä mainittua asiaa Berkholz ratkaistessaan yhteisöjen tuomioistuin vahvisti, että kyse voi olla kiinteästä toimipaikasta vain, jos toimipaikalla on "pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit, joita kyseisten palvelujen suorittaminen edellyttää". [11]

17. Näiden kahden liittymäkohdan välisen suhteen osalta yhteisöjen tuomioistuin on selventänyt, että niiden välillä on oltava ensisijaisuusjärjestys. Paikka, josta tiettyjä palveluja suoritetaan, voidaan ottaa huomioon ainoastaan siinä tapauksessa, että "kotipaikan käyttäminen liittymäkohtana ei johda verotuksellisesti *järkevään* lopputulokseen tai jos se aiheuttaa kiistoja toisen jäsenvaltion kanssa." [12] Liiketoiminnan kotipaikkaa on siten pidettävä "ensisijaisena liittymäkohtana". [13]

18. Kun asiaan sovellettavat käsitteet on näin selvitetty, ryhdyn käsittelemään pääasiaa. Jotta kansallisen tuomioistuimen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin voitaisiin vastata, on ensiksi kysyttävä, voidaanko englantilaista yhtiötä sillä perusteella, mikä on sen suhde emoyhtiöön, pitää tanskalaisen yhtiön "kiinteänä toimipaikkana", josta palveluja suoritetaan. Toiseksi on määritettävä, kumpaa edellä mainituista kahdesta kriteeristä on asian tosiseikat huomioon ottaen sovellettava tässä tapauksessa.

19. Sen ratkaisemisessa, onko englantilainen yhtiö emoyhtiön "kiinteä toimipaikka", josta palveluja suoritetaan, on mielestäni apua niistä täsmennyksistä, joita sisältyy useisiin yhteisöjen tuomioistuimen kilpailualalla erityisesti matkatoimistojen osalta antamiin

9 — Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251).

10 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia Berkholz, julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotus (Kok. 1985, s. 2252, 2 kohta).

11 — Em. asia Berkholz, tuomiolauselman 1 kohta.

12 — Em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta.

13 — Em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta.

tuomioihin. Tarkemmin sanottuna viittaan niihin tuomioihin, joilla on määritelty perustamissopimuksen 85 artiklan 1 kohdan soveltamisala kauppaedustajien osalta. [14]

20. Kuten tunnettua, ongelmana on ollut — ja edelleen on — sen määrittäminen, millä edellytyksillä voidaan katsoa, että kauppa-agentti on itsenäinen suhteessa päämieheensä. Siitä, miten tämä seikka ratkaistaan, seuraa, voidaanko päämiehen ja kauppaedustajan välistä suhdetta arvioida perustamissopimuksen 85 artiklan 1 kohdan perusteella. Tätä määräystä nimittäin voidaan soveltaa vain, jos kauppaedustaja on itsenäinen. Julkisasiamies Tesauro on todennut, että "kun edustaja kuuluu päämiehen yritykseen, edustajaa ei pidetä itsenäisenä taloudellisena toimijana". [15]

21. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Vereniging van Vlaamse Reisbureaus (jäljempänä VVR-tapaus) antamassaan tuomiossa täsmentänyt näkökantaansa nimenomaan matkatoimistojen osalta. [16] Vastatessaan Belgian hallituksen esittämään väitteeseen, jonka tarkoituksena oli tiettyjen turistimatkojen järjestäjän ja matkatoimiston välisten liikesuhteiden sulkeminen perustamissopimuksen 85 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että "sen kaltaista matkatoimistoa, johon kansallinen tuomioistuin on viitannut, on pidettävä itsenäisenä välittäjänä, joka suorittaa palveluja itsenäisesti. Matkatoimisto nimittäin toisaalta *myy useiden matkanjärjestäjien järjestämiä matkoja ja matkanjärjestäjä toisaalta myy järjestämiään matkoja useiden matkatoimistojen kautta.* Tällaista matkatoimistoa ei voida pitää — — jonkun matkanjärjestäjän yritykseen kuuluvana sivutoimipisteenä" [17] (kursivointi tässä).

22. Asiaa tarkemmin tarkasteltaessa sillä, mitä yhteisöjen tuomioistuin tuolloin päätti, on merkitystä myös tätä asiaa ratkaistaessa. On selvää, että yhteisöjen tuomioistuimen tuossa tuomiossa käyttämien kriteerien mukaan DFDS Ltd:tä ei voida pitää itsenäisenä matkatoimistona. Näin on sekä sen omistusrakenteeseen liittyvistä syistä että toiminnallisista syistä: ensinnäkin jo se, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön koko osakepääoman, on osoitus siitä, että tytäryhtiö on "epäitsenäinen" emoyhtiöön nähden; toiseksi on todettava, että — ja tämä on se toiminnallinen näkökohta, jota on tarkasteltava yhteisöjen tuomioistuimen viimeksi mainittu tuomio huomioon ottaen — englantilainen yhtiö ei myy useiden matkanjärjestäjien matkoja, mikä erottaa tämän asian VVR-tapauksesta.

14 — Ks. yhdistetyt asia 56/64 ja 58/64, Consten ja Grundig v. komissio, tuomio 13.7.1966 (Kok. 1966, s. 457); yhdistetyt asiat 40/73— 48/73, 50/73, 54/73— 56/73, 111/73, 113/73 ja 114/74, Suiker Unie ym. v. komissio, tuomio 16.12.1975 (Kok. 1975, s. 1663); asia 311/85, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, tuomio 1.10.1987 (Kok. 1987, s. 3801) ja asia C-266/93, Volkswagen ja VAG Leasing, tuomio 24.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3477).

15 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia Volkswagen ja VAG Leasing, julkiasiamies Tesauron ratkaisuehdotus (Kok. 1995, s. I-3479).

16 — Em. asia 311/85.

17 — Edellisessä alaviitteessä mainittu asia, tuomion 20 kohta.

Se sopimussuhde, joka englantilaisella yhtiöllä on emoyhtiöönsä, merkitsee näin ollen sitä, että se voi harjoittaa matkatoimistotoimintaa ainoastaan suhteessa emoyhtiöön, paitsi jos viimeksi mainittu on nimenomaisesti antanut luvan muuhun toimintaan. Sitä paitsi kun otetaan huomioon se, miten emoyhtiön ja tytäryhtiön väliset suhteet on määritelty edustussopimuksessa, tytäryhtiö ei ole oman toimintansa harjoittamisessa tosiasiallisesti itsenäinen suhteessa emoyhtiöön. Eräät edellä esitetyt seikat viittaavat myös tähän suuntaan: erityisesti se, että tytäryhtiön johtamiseen liittyviin toimiin on saatava etukäteen emoyhtiön lupa, kuten johtavan henkilöstön nimittämiseen (sopimuksen 3.2 kohta), tärkeimpien sopimusten tekemiseen, mainostoimiston ja PR-toimiston valitsemiseen (sopimuksen 3.3 kohta), ja se, että tytäryhtiöllä ei ole harkintavaltaa palvelujen hintojen määräämisessä. Kun lisäksi otetaan huomioon tytäryhtiön yhtiömuoto, näyttää kaiken kaikkiaan siltä, että englantilainen yhtiö toimii emoyhtiön *sivutoimipisteenä*.

23. Edellä mainitussa asiassa Volkswagen ja VAG Leasing antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on painottanut riskiä koskevaa kriteeriä seuraavasti: "[e]dustajien voidaan katsoa menettävän asemansa itsenäisinä taloudellisina toimijoina" — yhteisöjen tuomioistuimen mukaan — "vain silloin, kun niillä ei ole mitään komitentin lukuun tehdyistä sopimuksista aiheutuvaa riskiä". [18] Vaikka tätä kriteeriä käytettäisiinkin, edustamani kanta, jonka mukaan DFDS Ltd on emoyhtiön sivutoimipiste, pysyy voimassa. Englantilainen yhtiö on eri asemassa kuin asian Volkswagen ja VAG Leasing saksalaiset jälleenmyyjät. Sillä ei nimittäin näytä olevan taloudellista riskiä niistä sopimuksista, joita se tekee kuluttajien kanssa tanskalaisen yhtiön edustajana.

24. Englantilainen yhtiö on näin ollen tanskalaiseen yhtiöön taloudellisesti kuuluva sivutoimipiste. On vielä tarkasteltava, voidaanko DFDS Ltd:tä pitää emoyhtiön "kiinteänä toimipaikkana".

25. Tältä osin merkitystä on Yhdistyneen kuningaskunnan huomautuksissa olevalla viittauksella yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Siinä on viitattu asiassa C-221/89, Factortame, ja asiassa 205/84, komissio vastaan Saksa (ns. yhteisvakuutustapaus), annettuihin tuomioihin, jotka molemmat on otettava huomioon tässä asiassa. [19]

Asiassa Factortame annetussa tuomiossa on täsmennetty, että toimipaikan käsite "merkitsee ennalta määräämättömän ajan kestävää ja

18 — Em. asia C-266/93, tuomion 19 kohta.

19 — Asia C-221/89, Factortame, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3905) ja asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomio 4.12.1986 (Kok. 1986, s. 3755).

todellista taloudellisen toiminnan harjoittamista — — jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipisteestä". [20]

Toinen mainituista tuomioista on nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta vieläkin yksiselitteisempi. Siinä todetaan, että toisen jäsenvaltion yritys (vakuutusyhtiö), joka toimii pysyvästi siinä jäsenvaltiossa, jossa se suorittaa palveluja, kuuluu perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten soveltamisalaan, *"vaikka tätä läsnäoloa ei toteutetakaan sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen avulla* vaan pelkän toimiston avulla, jota yrityksen oma henkilökunta hoitaa, *tai sellaisen itsenäisen henkilön välityksellä, joka on pysyvästi valtuutettu toimimaan sen lukuun samalla tavoin kuin edustaja"*. [21]

26. Tarkastelkaamme nyt, täyttyvätkö yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainituissa tuomioissa asettamat edellytykset tässä asiassa. Mielestäni ne täyttyvät. Tosiasiallisen taloudellisen toiminnan harjoittamista, ennalta määräämätöntä kestoa ja kiinteää toimipistettä koskevat edellytykset täyttyvät tässä asiassa. VAT Tribunal on vahvistanut kaikkien näiden seikkojen olevan olemassa, kun se on tarkastellut asian tosiseikkoja perusteellisesti. Tämä tuomioistuin korostaa tekemässään päätöksessä tiettyjä seikkoja, joista tärkein on — tältä osin olen samaa mieltä siitä, mitä komission asiamies esitti suullisessa käsittelyssä — se, että englantilaisen yhtiön palveluksessa oli noin sata työntekijää. Lisäksi on olemassa myös paljon muita tosiseikkoja, jotka tukevat sitä kantaa, että kuluttajille tarjottu palvelu on peräisin Yhdistyneestä kuningaskunnasta. Sopimukset tehdään Yhdistyneessä kuningaskunnassa, maksu tapahtuu oletettavasti paikallisessa rahassa, englantilainen yhtiö käsittelee asiakkaiden mahdolliset valitukset ja emoyhtiö korvaa ne kulut, joita DFDS Ltd:lle aiheutuu sen etujen suojelemiseksi käytävistä oikeudenkäynneistä.

27. Edellä mainitsemieni seikkojen perusteella DFDS Ltd täyttää toimipaikan edellytykset, sellaisina kuin ne määriteltiin asiassa Berkholz annetussa tuomiossa. Sillä on "pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit, joita kyseisten palvelujen suorittaminen edellyttää". Sillä on kaikki ne tekijät, joita kiinteältä "toimipaikalta" edellytetään.

On myös pidettävä mielessä, että käsiteltävä asia poikkeaa täysin tällä hetkellä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevasta asiasta C-190/95. Tuossa asiassa julkisasiamies Fennelly on ehdottanut, että yhteisöjen tuomio-

20 — Em. asia C-221/89, tuomion 20 kohta.

21 — Em. asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomion 21 kohta (kursivointi tässä). On viitattava myös julkisasiamies Darmonin asiassa 81/87, Daily Mail and General Trust Plc antamaan ratkaisuehdotukseen, jossa hän viittasi em. asiassa 205/84 annettuun tuomioon ja totesi, että "sijoittautumisoikeutta voidaan harjoittaa kahdella eri tavalla. Toisaalta kyse voi olla tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen perustamisesta. Tätä kutsutaan toissijaiseksi sijoittautumiseksi" (Kok. 1988, s. 5500, 4 kohta). Ks. myös tässä asiassa 27.9.1988 annettu tuomio, jossa todetaan, että "[y]htiöt käyttävät sijoittautumisoikeutta yleensä perustamalla kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä tai tytäryhtiöitä" (17 kohta).

istuin pitäisi ratkaisevana kriteerinä pikemminkin yrityksen oikeudellista kotipaikkaa Alankomaissa [22] kuin muuta, Belgiassa olevaa paikkaa, jossa yritys lisäksi harjoittaa autojen leasing-toimintaa. Julkisasiamies on päätynyt tällaiseen ehdotukseen useiden seikkojen perusteella, muun muassa sen perusteella, että alankomaalaisen yhtiön liiketoiminnan kotipaikka ei ollut Belgiassa ja että autojen leasing-sopimukset tehtiin Alankomaissa ja ne olivat merkittävin osa sen tarjoamista palveluista, joita suoritti henkilömäärältään ja varustukseltaan huomattava organisaatio. [23] Mitä merkitystä julkisasiamiehen tässä toisessa asiassa antamalla ratkaisuehdotuksella voisi olla yhteisöjen tuomioistuimen tässä asiassa suorittamalle arvioinnille? Mielestäni se, että tässä tapauksessa on katsottava, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa on kiinteä toimipaikka, siten kuin se on määritelty yhteisön lainsäädännössä.

28. Tarkasteltavat kysymykset edellyttävät lopuksi, että 26 artiklan 2 kohdassa säädettyjen kahden kriteerin välistä suhdetta on selvennettävä. Totesin aikaisemmin asiaan Berkholz ja yhteisöjen tuomioistuimen myöhempiin tuomioihin viitaten, että kiinteä toimipaikka otetaan huomioon vain toissijaisesti. Se otetaan huomioon silloin, kun verotuksellista ongelmaa ei voida järkevästi ratkaista yrityksen kotipaikkaa käyttämällä sen paremmin verovelvollisen verorasituksen perusteltavuuden kannalta kuin sen ratkaisemiseksi, millä jäsenvaltiolla on verotusoikeus, koska halutaan välttää kiistat muiden jäsenvaltioiden verohallintojen kanssa. [24]

29. Kunkin jäsenvaltion lainsäätäjän tehtävänä on määritellä, millä edellytyksillä toista kriteeriä pidetään ensisijaisena toiseen nähden. Yhteisöjen tuomioistuinta puolestaan voidaan pyytää selvittämään ja valvomaan sitä, miten toissijaisuus toteutetaan kansallisessa lainsäädännössä tehdyissä valinnoissa. Tässä asiassa tarkastelu on heti kohdistettava siihen, mitä seurauksia on siitä, että käytetään taloudellisen toiminnan kotipaikkaa koskevaa yleistä kriteeriä. Jos tulos on direktiivin edellyttämällä tavalla järkevä, tätä sääntöä on pidettävä ensisijaisena. Tällöin ei tarvitse käyttää toista sääntöä, joka koskee kiinteää toimipaikkaa.

30. Yhdistynyt kuningaskunta kannattaa julkisasiamies Mancinin asiassa Berkholz antamassa ratkaisuehdotuksessa omaksumaa kantaa ja se haluaisi ratkaista ongelman yhteisön verolainsäädännössä säädettyjen yleisten

22 — Asia C-190/95, ARO Lease, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 12.12.1996.

23 — Em. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, 21 kohta.

24 — Ks. viimeksi asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 16 ja 17 kohta). Ks. myös asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, julkisasiamies Fennellyn 28.11.1996 antama ratkaisuehdotus, 26 kohta, Kok. 1997, s. I-1195.

periaatteiden avulla. [25] Eräs näistä periaatteista on se, että arvonlisävero on kannettava palvelun suorituspaikalla. Kun tämä on todettu ja kun otetaan huomioon myös englantilaisen yhtiön ja emoyhtiön välinen suhde, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus päättelee, että DFDS Ltd on DFDS A/S:n kiinteä toimipaikka. Viimeksi mainittu on näin ollen Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollinen Harwichista suoritetuista palveluista.

31. DFDS on päinvastaista mieltä: se, että kriteerinä käytetään kotipaikkaa, ei suinkaan ole järjenvastaista ja perustelematonta; kiinteän toimipaikan käyttäminen sitä vastoin johtaisi sekaannuksiin, oikeusjärjestysten välisiin toimivaltakiistoihin ja tarpeettomiin ongelmiin arvonlisäverojärjestelmän toiminnassa. [26]

32. Katson jäljempänä esitetyistä syistä, että voin olla samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kanssa. Myös minä olen sitä mieltä, että taloudellisen toiminnan kotipaikan käyttäminen ei tässä asiassa johda järkevään lopputulokseen. Siitä olisi ensinnäkin se seuraus, että ei noudatettaisi sitä lakiin perustuvaa kriteeriä, jonka mukaan verotuspaikan on pääsääntöisesti oltava sama kuin sen paikan, josta palvelu suoritetaan kuluttajalle: tämä on peruskriteeri. Arvonlisäjärjestelmää sovellettaessa on niin suuressa määrin kuin mahdollista otettava huomioon taloudelliset tosiseikat. En pidä asianmukaisena sitä, että kun arvioidaan, voidaanko toissijaista kriteeriä soveltaa, sitä aina kaavamaisesti pidetään alisteisena taloudellisen toiminnan kotipaikkaan nähden.

33. Toisaalta viimeksi mainitun kriteerin soveltaminen, mitä tanskalainen yhtiö vaatii, pikemminkin pahentaisi kuin ratkaisisi ongelmia käsiteltävänä olevassa tapauksessa. Mikä tapahtuisi, jos alan yritykset saisivat oikeudellisen kotipaikkansa valitsemalla vapaasti päättää myös suorittamiensa palvelujen verotuspaikan? Se vääristäisi kilpailun vapautta ja sillä olisi myös muita laajempia vaikutuksia taloudellisen toiminnan osalta.

Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan g alakohdassa nimittäin annetaan jäsenvaltioille oikeus myöntää vapautuksia, eikä ole vaikea arvata, että yritykset valitsisivat kotipaikkansa sellaisesta jäsenvaltiosta, joka on käyt-

25 — Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen asiassa esittämät huomautukset (24 kohta). Viittaus koskee julkisasiamies Mancinin antaman ratkaisuehdotuksen 2 kohtaa, jossa julkisasiamies ensin esitti kysymyksen, kumpaa 9 artiklassa säädetyistä *pääasiallisista* perusteista olisi sovellettava ensisijaisesti, jos palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on eri kuin hänen kiinteä toimipaikkansa, minkä jälkeen hän vastasi tähän kysymykseen seuraavasti: "säännössä ei sanota mitään tämän osalta eivätkä direktiivin perustelut selvennä asiaa — — . Näin ollen ehdotan, että olisi turvauduttava *pääperiaatteeseen, jonka mukaan arvonlisävero on kannettava kulutuspaikalla*. On suosittava sitä perustetta, jonka perusteella palvelu voidaan paikallistaa mahdollisimman tarkasti; ei ole epäselvyyttä siitä, että kiinteä toimipaikka on näistä kahdesta perusteesta tässä tarkoituksessa sopivampi ja ilmiselvästi täsmällisempi" (kursivointi tässä).

26 — DFDS:n huomautusten 21 kohta.

tänyt tätä oikeutta. Tanska on tehnyt näin. Kotipaikan hyväksyminen kriteeriksi tällaisessa tapauksessa merkitsisi samoilla markkinoilla toimivien yritysten välisen kilpailun vääristymistä. Tässä asiassa syrjittäisiin Yhdistyneen kuningaskunnan turistimatkojen järjestäjiä sen perusteella, minkä paikan ne ovat valinneet kotipaikakseen. Jotkut olisivat arvonlisäverovelvollisia suorittamistaan palveluista ja toiset taas eivät.

34. On siis tarkasteltava 26 artiklan 2 kohdan tarkoitusta ja sanamuotoa. Tulkitsijalta ei voi jäädä huomaamatta, mikä on sen seikan merkitys, että 26 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä nimenomaisesti mainitaan kaksi kriteeriä eikä vain yksi. Se, että näin on säädetty, johtuu siitä, että lainsäätäjä on ottanut huomioon paitsi oikeudellisen kotipaikan myös sen tapauksen, että matkatoimistojen harjoittama toiminta levittäytyy laajalle ja että palveluja suoritetaan useista paikoista yhteisön alueella. Juuri tämän toisen tapauksen vuoksi kuudennen direktiivin systematiikan mukaan verotuspaikkana pidetään palvelun tosiasiallista suorituspaikkaa eikä yrityksen kotipaikkaa. Se toimipaikka, josta palvelu on "peräisin", on toissijainen kotipaikkaan verrattuna ainoastaan siten, että sitä sovelletaan vaihtoehtoisesti. Myös se on kuitenkin ensisijainen kriteeri. Lainsäätäjä on verotuksen osalta pitänyt sitä yhtä tärkeänä kuin kotipaikkaa. Jos näin ei olisi, kyseinen säännös olisi muotoiltu toisin: siinä olisi säädetty ainoaksi kriteeriksi taloudellisen toiminnan kotipaikka ainakin niiden yritysten osalta, jotka on perustettu yhteisön alueella; toimipaikka olisi säädetty kriteeriksi ainoastaan niissä tapauksissa, joissa palvelut suoritetaan yhteisön alueella vaikka yrityksen kotipaikka on tämän alueen ulkopuolella. [27] On myös pidettävä mielessä, että asiassa Berkholz annettua tuomiota luettaessa on otettava asianmukaisesti huomioon asian tosiseikat. Tuomion ulottuvuutta ei voida laajentaa perusteettomasti tulkitsemalla tuomiota niin, että toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, otettaisiin huomioon vain, jos muuta kriteeriä ei voida käyttää. [28] Tällainen ratkaisu olisi ristiriidassa yhteisön säännöstön taustalla olevien periaatteiden kanssa.

27 — Olen komission kanssa samaa mieltä myös siitä, että DFDS A/S:n tulkinta 26 artiklan 2 kohdasta on epäloogginen. Katson nimittäin, että säännöksen tarkoitus eli se, että verotuksessa turistimatkojen järjestäjän toimintaan kuuluvat eri palvelut "sulautetaan yhdeksi", ei koske palvelujen suorituspaikkaa siten, että myös niitä pitäisi olla vain yksi, kuten tanskalainen yhtiö on suullisessa käsittelyssä väittänyt. Säännöstön kaksi puolta — toisaalta *sen määrittäminen, mitkä palvelut* on arvonlisäverollisia, ja toisaalta sen määrittäminen, mikä on niiden verotus*paikka* — ovat loogisesti toisistaan erillisiä ja niiden on mielestäni myös pysyttävä sellaisina. Vaikka katsottaisiin, että palvelujen verotuspaikka on se kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, se ei mielestäni johda verotuksellisen toimivallan pirstoutumiseen tai hajaantumiseen, mitä DFDS A/S oli suullisessa käsittelyssä todennut pelkäävänsä. Tällainen ratkaisu yksikertaisesti johtaisi siihen, että turistimatkojen järjestäjän palveluja (kokonaisuutena) verotettaisiin arvonlisäverotuksessa siellä, missä palvelut tosiasiallisesti suoritetaan kuluttajille.

28 — Ks. Farmer, P. ja Lyal, R.: EC Tax Law, Oxford 1994, s. 160, jossa ensin todetaan, että "the Berkholz judgment might be understood as expressing a reluctance on the part of the Court to refer to secondary establishments. The Court's words must, however, be read in the light of the circumstances of the case, in which a taxable person sought to escape the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory", ja sen jälkeen tehtiin se johtopäätös, että "it is submitted that, in a genuine case in which a supplier — — has several business establishments all capable of performing services, the most appropriate method of determining the place of supply for the purposes of Article 9(1) — — would be to identify the establishment of supplier whose resources were primarily used for supplying the service".

35. Tanskalaisen yhtiön kanta ei ole sopusoinnussa näiden periaatteiden kanssa ja se on sitä paitsi hyvin muodollinen. Siinä ei oteta huomioon sitä, että käsiteltävänä olevassa asiassa on taloudellisten tosiseikkojen vuoksi perusteltua, että matkatoimiston toimintaa verotetaan arvonlisäverotuksessa siellä, missä palvelut suoritetaan.

Eikä tässä vielä kaikki. Tätä asiaa ei voida ratkaista tanskalaisen yhtiön esittämällä tavalla muutoin kuin sivuuttamalla se tulkintamenetelmä, jonka mielestäni on ohjattava tämän asian arviointia. Käsitystäni tukee se, mitä julkisasiamies Darmon totesi edellä mainitussa asiassa 81/87, Daily Mail, antamassaan ratkaisuehdotuksessa. Tuossa asiassa oli arvioitava, mitkä ovat ne tunnusmerkit, joiden perusteella voidaan todeta, mikä on yrityksen keskusjohdon sijaintipaikka. Ratkaisuehdotuksessa todettiin seuraavaa: "Tätä *ei voida ratkaista pelkällä muodollisella oikeudellisella arvioinnilla* ottamatta huomioon niitä useita ratkaisevia tosiseikkoja, joiden merkitys voi vaihdella kyseisen yrityksen toimialan mukaan" [29] (kursivointi tässä).

36. Välillinen mutta merkittävä todiste tämän ratkaisun oikeellisuudesta on myös se seikka, että yhteisön lainsäätäjä päätti olla ryhtymättä toimenpiteisiin sen arvonlisäverokomitean antaman lausunnon johdosta, joka sisällytettiin ehdotukseen yhdeksänneksitoista direktiiviksi ja jossa pohdittiin uuden kohdan lisäämistä 9 artiklaan. Tämän artiklan uudessa 4 kohdassa olisi säädetty kiinteän toimipaikan laajasta määritelmästä, joka olisi sisältänyt verovelvollisen kaikki kiinteät toimipisteet vaikka "*siellä ei voitaisikaan suorittaa verollisia liiketoimia*" [30]

37. Se, että lainsäätäjä päätti olla tekemättä 9 artiklaan tällaista muutosta, selittyy mielestäni juuri sillä, että se on halunnut tähdentää "kiinteän toimipaikan" käsitteen merkitystä. Tämä käsite on pääasiallisesti taloudellinen käsite, kuten Italian hallitus toteaa huomautuksissaan. Sillä tarkoitetaan yksinomaan sellaista toimipaikkaa, josta palvelu voidaan suorittaa, koska toimipaikalla on tähän tarkoitukseen riittävät henkilöstö- ja tekniset resurssit, ja josta palvelu myös tosiasiallisesti suoritetaan.

29 — Em. ratkaisuehdotus, 7 kohta (ks. kuitenkin myös 8 kohdassa oleva arviointi).

30 — Ehdotus yhdeksänneksitoista neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, jolla muutetaan direktiiviä 77/388/ETY, ja jonka komissio antoi neuvostolle 5.12.1984 (EYVL 1984 C 347, s. 5; ks. 1 artiklan b alakohta; kursivointi tässä). Tämän muutosehdotuksen lainsäädännöllinen historia on esitetty em. teoksessa Farmer, P. ja Lyal, R., s. 158.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa High Court of Justicen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jos turistimatkojen järjestäjällä on pääkonttorinsa jäsenvaltiossa A mutta se suorittaa pakettimatkapalveluja jäsenvaltiossa B sen asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä, turistimatkojen järjestäjän tällaisia palveluja verotetaan arvonlisäverotuksessa jäsenvaltiossa B, mikäli asiamiehenä toimiva yhtiö ei ole turistimatkojen järjestäjän suhteen riippumaton ja itsenäinen vaan pelkkä viimeksi mainitun sivutoimipiste ja mikäli sillä on kyseisten palvelujen suorittamisen edellyttämät henkilöstö- ja tekniset resurssit.