YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
17 päivänä heinäkuuta 1997 *

Asiassa C-190/95,

jonka Gerechtshof te Amsterdam on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

ARO Lease BV

vastaan

Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

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

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— ARO Lease BV, edustajanaan veroasiantuntija J. L. M. J. Vervloed,

— Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,

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

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön hallinnollisen osaston osastopäällikkö J. Devadder,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön osastopäällikkö P. Biering,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö C. de Salins ja saman ministeriön lähetystöneuvos A. de Bourgoing,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan ARO Lease BV:n, edustajanaan J. L. M. J. Vervloed, Hollannin hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja J. S. van den Oosterkamp, Saksan hallituksen, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Oberregierungsrat B. Kloke, Ranskan hallituksen, asiamiehenään A. de Bourgoing, sekä komission, asiamiehenään B. J. Drijber, 24.10.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.12.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te Amsterdam on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 7.6.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.6.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty ARO Lease BV -nimisen yhtiön (jäljempänä ARO), kotipaikka Bois-le-Duc (Alankomaat), ja Hollannin veroviranomaisten välisessä hallintoriita-asiassa, joka koskee arvonlisäveron (jäljempänä alv.) maksamista ARO:n Belgiassa tarjoamista palveluista.

3 Pääasian oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että ARO on leasingyhtiö, jonka pääasiallisena liiketoimintana on henkilöautojen vuokraaminen asiakkailleen

leasingsopimuksen nojalla. Tällainen sopimus oli tehty asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona noin 6000 autosta Alankomaissa ja noin 800 autosta Belgiassa. Belgiassa tehdyistä sopimuksista 90 prosenttia oli tehty yritysten kanssa ja loput yksityisten kanssa. Riidanalaiset sopimukset tehtiin 3—4 vuoden ajaksi, ja ne tehtiin ARO:n toimitiloissa Bois-le-Ducissa. ARO:lla ei ole toimitiloja Belgiassa.

4 Belgialaiset asiakkaat ovat yhteydessä ARO:oon Belgiaan sijoittautuneiden sellaisten itsenäisten välittäjien kautta, jotka saavat korvaukseksi provisiota. Belgialaiset asiakkaat hakevat yleensä itse haluamansa auton Belgiaan sijoittautuneelta jälleenmyyjältä. Tämä toimittaa sen jälkeen auton ARO:lle, joka maksaa auton hinnan. Tämän jälkeen ARO vuokraa auton asiakkaalle leasingsopimuksella. Autot rekisteröidään Belgiassa. Välittäjät Belgiassa eivät osallistu sopimusten täytäntöönpanoon. Sopimuksissa määrätään muun muassa, että auton huolto sekä Belgiassa maksettava käyttövero ovat asiakkaan vastuulla. Sitä vastoin autolle aiheutuneista vahingoista johtuvista korjauksista ja muista avustustoimista vastaa ARO, jolla on auton omistajana vakuutus, joka kattaa nämä riskit.

5 Sovitun leasingkauden päättyessä ARO ilmoittaa asiakkaalle hinnan, jolla auto voidaan myydä hänelle. Jos auton myynti ei ole heti mahdollista, se siirretään väliaikaisesti ARO:n lukuun ja vastuulla belgialaisen kauppiaan varastoon, koska ARO:lla ei ole varastointitilaa Belgiassa.

6 ARO on aina maksanut henkilöautojen vuokraamisesta Belgiassa leasingsopimuksilla maksettavan alv:n Alankomaihin Hollannin vuoden 1968 liikevaihtoverolain 6 §:n 1 momentin nojalla, jolla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohta

on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

7 Belgian veroviranomaiset kuitenkin katsovat, että tammikuusta 1993 lähtien se, että Belgiassa on ARO:n omistuksessa olleiden autojen säilytyspaikka, aiheuttaa sen, että tällä on kiinteä toimipaikka Belgiassa, josta käsin tämä vuokraa edelleen autoja leasingsopimuksella. Näin ollen ARO on veroviranomaisten mukaan Belgiassa arvonlisäverovelvollinen riidanalaisten palvelujen osalta, mitä tämä ei myöskään kiellä. Sitä vastoin Hollannin veroviranomaiset katsovat, että palvelujen suorituspaikka on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan Alankomaissa, koska ARO:lla ei ole siellä kiinteää toimipaikkaa sen vuoksi, ettei sillä ole Belgiassa henkilöstöä tai teknistä välineistöä leasingsopimusten tekemiseksi.

8 ARO:n ja Hollannin veroviranomaisten riita koskee 389 753 Hollannin guldenin suuruista alv:a, jonka ARO on maksanut marraskuun 1993 osalta ja jonka palauttamista ARO on pyytänyt.

9 Gerechtshof te Amsterdam, jonka käsiteltäväksi riita on saatettu, katsoi, että riidanalaisten palvelujen suorituspaikka määräytyy kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa ilmaistun säännön perusteella. Kansallinen tuomioistuin tarkasteli sitä, tarjotaanko kyseisiä palveluja Belgiassa sijaitsevasta tässä säännöksessä tarkoitusta kiinteästä toimipaikasta käsin. Koska se ei ollut varma kuudennen

arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan tulkinnasta, Gerechtshof te Amsterdam päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että verovelvollinen, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja joka tässä ominaisuudessa antaa kolmannen käyttöön leasingsopimuksella noin 6 800 henkilöautoa, joista 800 on ostettu Belgiasta ja saatettu siellä käyttöön" ennakkoratkaisupyynnössä esitetyllä tavalla ja siinä esitetyissä olosuhteissa, "tarjoaa näitä palveluja Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin?"

10 Tässä kysymyksessä kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiossa toimintaansa harjoittava leasingyhtiö tarjoaa palveluja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, kun se tässä valtiossa vuokraa sinne sijoittautuneille asiakkaille henkilöautoja leasingsopimuksen nojalla, kun sen asiakkaat ovat olleet siihen yhteydessä samaan valtioon sijoittautuneiden itsenäisten välittäjien kautta, kun asiakkaat ovat itse hakeneet valitsemansa autot tähän valtioon sijoittautuneelta jälleenmyyjältä, kun leasingyhtiö on hankkinut autot tässä jäsenvaltiossa ja rekisteröinyt ne siellä sekä vuokrannut ne asiakkailleen kotipaikassaan laadittujen leasingsopimusten nojalla ja kun asiakkaat vastaavat itse auton huoltokustannuksista ja maksavat tässä jäsenvaltiossa käyttöveroa ja kun leasingyhtiöllä ei ole tässä valtiossa toimitiloja tai autojen varastointitiloja.

11 Aluksi on syytä todeta, että leasingajoneuvojen vuokraaminen on katsottava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitetuksi palvelujen tarjoamiseksi.

12 Jotta esitettyyn kysymykseen voitaisiin vastata, aluksi on todettava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — Arvonlisäveron soveltaminen irtaimen aineellisen

omaisuuden vuokraukseen — 31 päivänä heinäkuuta 1984 annetun neuvoston direktiivin 84/386/ETY (EYVL L 208, s. 58, jäljempänä kymmenes arvonlisäverodirektiivi) neljännen perustelukappaleen mukaan "kulkuneuvojen vuokrauksen osalta olisi 9 artiklan 1 kohtaa kuitenkin valvontasyistä sovellettava tarkasti ja pidettävä siten palvelun suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikkaa näiden palvelujen suorituspaikkana".

13 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna kymmenennellä arvonlisäverodirektiivillä, "kaikki kulkuneuvot" on nimenomaisesti jätetty sellaisen poikkeussäännöksen ulkopuolelle, jonka mukaan, silloin kun on kyse "irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrauksesta", palvelujen suorituspaikka on "paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka". Kulkuneuvoja koskee näin ollen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa oleva yleissääntö.

14 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän osalta, että koska kulkuneuvot voivat helposti ylittää rajat, on vaikeaa tai jopa mahdotonta määritellä niiden käyttöpaikka, ja tämän vuoksi on kussakin yksittäistapauksessa vahvistettava järkevä peruste, jonka mukaan alv:n kantaminen määräytyy. Tästä syystä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään kaikkien kulkuneuvojen vuokrauksen osalta verotuspaikan määrittelyn yksinkertaistamisen vuoksi ja yleisen periaatteen mukaisesti, että verotuksellinen liityntäpaikka on vuokralle annetun omaisuuden käyttöpaikan asemesta paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoiminnan kotipaikka (asia 51/88, Hamann, tuomio 15.3.1989, Kok. 1989, s. 767, 17 ja 18 kohta).

15 Seuraavaksi on korostettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa ilmaistun yleissäännön osalta, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ensisijaisena liityntäpaikkana pidetään paikkaa, jossa on palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikka, ja sellainen toinen toimipaikka, josta käsin palveluja suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan silloin, kun liityntä liiketoiminnan kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai se aiheuttaa

ristiriidan toisen jäsenvaltion kanssa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa käytetyistä käsitteistä ja tämän säännöksen tavoitteista käy ilmi, että palvelujen suorittamisen liityntä toiseen toimipaikkaan kuin liiketoiminnan kotipaikkaan otetaan huomioon ainoastaan silloin, kun tämä toimipaikka ylittää tietyn vähimmäiskoon ja kun palvelujen suorittamisen edellyttämä henkilöstö ja tekninen välineistö on luonteeltaan pysyvää (asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, 17 ja 18 kohta).

16 Jotta toista toimipaikkaa voitaisiin pitää liiketoiminnan kotipaikan ensisijaisesta valintaperusteesta poiketen velallisen tarjoamien palvelujen suorituspaikkana, sen on oltava riittävän pysyvä ja sen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö toimivat, jotta kyseisten palvelujen tarjoaminen olisi mahdollista.

17 Tämän vuoksi on tarkasteltava, ovatko kansallisen tuomioistuimen esittämät tosiseikat riittäviä, jotta voitaisiin katsoa, että leasingyhtiöllä on jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka.

18 Tämän osalta on todettava, että leasingajoneuvojen vuokraamisessa on kyse lähinnä sopimusten neuvottelemisesta, laatimisesta, allekirjoittamisesta ja hallinnoinnista sekä leasingyhtiön omistuksessa edelleen olevien sovittujen ajoneuvojen luovuttamisesta asiakkaiden käyttöön.

19 Silloin kun leasingyhtiöllä ei ole jäsenvaltiossa henkilöstöä tai riittävän pysyvää rakennetta, jonka puitteissa sopimukset voidaan laatia tai hallinnolliset päätökset tehdä, eli rakennetta, joka mahdollistaa kyseisten palvelujen tarjoamisen itsenäisesti, yhtiöllä ei voida katsoa olevan kiinteää toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa.

20 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdasta ja 2 kohdan e alakohdan sanamuodosta ja päämäärästä sekä edellä mainitusta asiassa Hamann annetusta tuomiosta käy ilmi, että ajoneuvojen tosiasiallista saattamista asiakkaiden käyttöön leasingsopimuksella, sen enempää kuin autojen käyttöpaikkaakaan, ei voida pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteita vastaavana varmana, yksinkertaisena ja käyttökelpoisena perusteena, jolla voitaisiin perustella kiinteän toimipaikan olemassaoloa.

21 Tätä päätelmää ei horjuta se, että on olemassa muita seikkoja ja Belgiassa harjoitetun toiminnan kaltaista muuta toimintaa, jota harjoitetaan leasingpalvelujen tarjoamisen ohella ja joka täydentää näitä palveluja. Sillä, että asiakkaat itse hakevat valitsemansa ajoneuvot belgialaisilta jälleenmyyjiltä, ei ole mitään yhteyttä palvelujen tarjoajan toimipaikan kanssa. Itsenäisiä välittäjiä, jotka saattavat asiakkaat yhteyteen ARO:n kanssa, ei voida pitää edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuna pysyvänä henkilöstönä. Se, että pääasiassa kyseessä olevat ajoneuvot on rekisteröity Belgiassa, jossa on myös maksettava autojen käyttövero, liittyy niiden käyttöön, jolla ei mainitun oikeuskäytännön mukaan ole merkitystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta.

22 Tämän vuoksi ei voida katsoa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa palveluja harjoitettaisiin kiinteästä toimipaikasta käsin.

23 Komissio sekä Tanskan hallitus katsovat kuitenkin, että sovellettaessa kuudetta arvonlisäverodirektiiviä kulkuneuvoihin on otettava huomioon taloudelliset realiteetit ja pidettävä palvelujen suorituspaikkana paikkaa, jossa kyseistä taloudellista toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan.

24 Tämän osalta on korostettava sitä, että ajatus taloudellisen toiminnan tosiasiallisesta harjoittamispaikasta on vaikuttanut yhteisön lainsäätäjän tavoitteisiin, mikä käy ilmi myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan muotoilusta, ja se on ilmaistu myös 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa, jossa poiketaan 9 artiklan 1 kohdan yleisperiaatteesta ja jossa säädetään siitä, että tiettyjen palvelujen osalta suorituspaikka on paikka, jossa palveluja tosiasiallisesti tarjotaan.

25 Tämä ajatus on vaikuttanut myös 9 artiklan 1 kohtaan sisältyvän yleisperiaatteen nykyiseen sanamuotoon sekä edellä mainittuihin kulkuneuvoja koskeviin nimenomaisiin erityissäännöksiin.

26 Näin ollen komission ja Tanskan hallituksen tulkinta on vastoin lainsäätäjän tahtoa, sillä tämä on halunnut kulkuneuvojen alalla ottaa taloudelliset realiteetit huomioon ottaessaan käyttöön 9 artiklan 1 kohtaan sisältyvänä yleisperiaatteena varman, yksinkertaisen ja käyttökelpoisen valintaperusteen, eli liiketoiminnan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan.

27 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on syytä vastata, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa toimintaansa harjoittava leasingyhtiö ei tarjoa palveluja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, kun se tässä valtiossa vuokraa sinne sijoittautuneille asiakkaille henkilöautoja leasingsopimuksen nojalla, kun sen asiakkaat ovat olleet siihen yhteydessä samaan valtioon sijoittautuneiden itsenäisten välittäjien kautta, kun asiakkaat ovat itse hakeneet valitsemansa autot tähän valtioon sijoittautuneilta jälleenmyyjiltä, kun leasingyhtiö on hankkinut autot tässä jäsenvaltiossa ja rekisteröinyt ne siellä sekä vuokrannut ne asiakkailleen kotipaikassaan laadittujen leasingsopimusten nojalla ja kun asiakkaat vastaavat

itse auton huoltokustannuksista ja maksavat tässä jäsenvaltiossa käyttöveroa ja kun leasingyhtiöllä ei ole tässä valtiossa toimitiloja tai autojen varastointitiloja.

Oikeudenkäyntikulut

28 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Hollannin, Belgian, Tanskan, Saksan ja Ranskan hallituksille sekä 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 Gerechtshof te Amsterdamin 7.6.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiossa toimintaansa harjoittava leasingyhtiö ei tarjoa palveluja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, kun se tässä valtiossa vuokraa sinne sijoittautuneille asiakkaille henkilöautoja leasingsopimuksen nojalla, kun sen asiakkaat ovat olleet siihen yhteydessä samaan valtioon sijoittautuneiden itsenäisten välittä-

jien kautta, kun asiakkaat ovat itse hakeneet valitsemansa autot tähän valtioon sijoittautuneilta jälleenmyyjiltä, kun leasingyhtiö on hankkinut autot tässä jäsenvaltiossa ja rekisteröinyt ne siellä sekä vuokrannut ne asiakkailleen kotipaikassaan laadittujen leasingsopimusten nojalla, kun asiakkaat vastaavat itse auton huoltokustannuksista ja maksavat tässä jäsenvaltiossa käyttöveroa ja kun leasingyhtiöllä ei ole tässä valtiossa toimitiloja tai autojen varastointitiloja.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä heinäkuuta 1997.

R. Grass G. F. Mancini

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja