# YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
25 päivänä tammikuuta 2001 *

Asiassa C-429/97,

**Euroopan yhteisöjen komissio,** asiamiehinään H. Michard ja E. Traversa, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

**Ranskan tasavalta,** asiamiehinään ensin K. Rispal-Bellanger ja G. Mignot, sitten K. Rispal-Bellanger ja S. Seam, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11) ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

on kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille, kun ne ovat teettäneet osan työstään aliurakkana Ranskaan sijoittautuneella verovelvollisella,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit V. Skouris (esittelevä tuomari) ja J.-P. Puissochet,

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 18.11.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.1.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.12.1997 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille, kun ne ovat teettäneet osan työstään aliurakkana Ranskaan sijoittautuneella verovelvollisella.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Yhteisön lainsäädäntö*

Kahdeksas direktiivi

2 Kahdeksannen direktiivin toisen perustelukappaleen mukaan direktiivin tavoitteena on, että on vältettävä yhden jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen verovelvollisen joutumista maksamaan lopullisesti tältä toisessa jäsenvaltiossa

tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta taikka maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon laskutettua veroa, jolloin vältetään kaksinkertainen verotus.

3 Kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä 'maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella' tarkoitetaan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei samana ajanjaksona ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua — — ."

4 Kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavaran maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen."

Kuudes direktiivi

5 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) 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."

6 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

" — —

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

— — —

— — —

— — —

— irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä,

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään."

*Kansallinen lainsäädäntö*

7 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljäs luetelmakohta on pantu täytäntöön Ranskan Code Général des Impôts'n (yleinen verolainsäädäntö) 259 A 4 §:llä. Käsiteltävänä olevaan asiaan sovellettavassa versiossa tässä säännöksessä säädetään seuraavaa:

"259 §:n säännöksistä poiketen seuraavien palvelusuoritusten paikkana on pidettävä Ranskaa:

— —

4. Jäljempänä mainitut palvelusuoritukset silloin, kun ne tosiasiallisesti tehdään Ranskassa:

— —

irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvä työ ja asiantuntemus."

8 Asiakirjoista ilmenee, että Ranskan verohallintoviranomaisten verolainsäädäntöosasto osoitti kaikille arvonlisäveroa soveltaville kansallisille viranomaisille hallinnollisen kiertokirjeen, joka koski Ranskassa tapahtuvaan jätteistä huolehtimiseen ja siihen liittyviin tuontikuljetuspalveluihin sovellettavaa säännöstöä. Tässä kirjeessä todetaan muun muassa seuraavaa: " — — jätteistä huolehtimistoimiin sovelletaan yleisen verolainsäädännön 259 A 4 §:ää, jolla kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohta saatetaan osaksi Ranskan oikeutta, ja että siitä kannetaan arvonlisäveroa Ranskassa silloin kun se tosiasiallisesti tehdään Ranskassa. Näitä säännöksiä sovelletaan sellaisen jätehuoltolaitoksen haltijan, joka suorittaa työt itse, tekemään liiketoimeen. Tämän lisäksi myös pääurakoitsijan asiakkailleen tarjoama palvelu on arvonlisäveron alaista, koska urakoitsija laskuttaa asiakkailtaan kaikki kustannukset sopimuksen edellyttämän palvelun suorittamisesta, joiden olennainen osa on sen jätehuoltolaitoksen haltijalle maksama hinta. Merkitystä ei ole sillä, että pääurakoitsija ei suorita mitään lopullisista jätteiden huolehtimistoimista ja että ne on annettu aliurakoitsijan tehtäväksi — — ."

## Tosiseikat ja oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

9 Asiakirjoista ilmenee, että Ranskan viranomaiset kieltäytyivät soveltamasta kahdeksannen direktiivin säännöksiä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yrityksille, jotka vastasivat jätteiden keräämisestä, lajittelusta, kuljetuksesta ja huolehtimistoimista ja uskoivat osan jätteen huolehtimisesta ranskalaisille aliurakoitsijoille.

10 Nämä yritykset, jotka olivat tehneet jätteiden keräämistä ja niistä huolehtimista koskevat pääsopimukset, olivat kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan nojalla laskuttaneet palveluja käyttäneiltä asiakkailtaan sijoittautumisvaltionsa arvonlisäveron koko hinnasta. Lisäksi ne maksoivat Ranskan arvonlisäveron, jonka Ranskaan sijoittautuneet aliurakoitsijat laskuttivat niiltä.

11 Ne pyysivät sitten näin maksetun arvonlisäveron palauttamista, josta Ranskan viranomaiset kieltäytyivät sillä perusteella, että ne tulkitsivat yleisen verolainsäädännön 259 A 4 §:ää siten, että niiden on katsottava itse toteuttaneen Ranskassa jätteitä koskevan palvelusuorituksen, koska lopullinen jätteistä huolehtiminen, joka on tämän palvelusuorituksen ja sen hinnan olennainen ja ratkaiseva tekijä, toteutettiin Ranskassa; näin ollen kahdeksatta direktiiviä ei sovelleta.

12 Kysymyksessä olevia yrityksiä pyydettiin nimeämään Ranskan veroviranomaisten piirissä veroedustaja, jonka tehtävänä oli maksaa Ranskassa toteutetuiksi katsottavista liiketoimista vaadittava arvonlisävero.

13 Komission virkamiehet pyysivät 23.9.1992 ja 22.12.1992 päivätyillä kirjeillään Ranskan viranomaisilta täsmennystä niihin päätelmiin, joihin ne perustivat näkemyksensä siitä, että kahdeksannen direktiivin säännöksiä ei käsiteltävänä olevassa tapauksessa voitu soveltaa. Ranskan viranomaiset väittivät, että kysymys ulottui jätteistä huolehtimista laajemmalle, koska se koski yleisempää ongelmaa siitä, miten arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan monitahoisiin liiketoimiin, joissa on osallisina useisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneita taloudellisia toimijoita.

14 Ranskan viranomaiset toivat esiin käsityksensä tästä kysymyksestä komission virkamiesten ja Ranskan viranomaisten 17.11.1992 pidetyssä kokouksessa ja 5.1.1993 päivätyssä kirjeessään.

15 Koska komissio katsoi, että kieltäytyminen ranskalaisen arvonlisäveron palauttamisesta oli vastoin kahdeksatta direktiiviä, komissio aloitti perus-

tamissopimuksen 169 artiklassa säädetyn menettelyn ja osoitti 8.6.1993 Ranskan hallitukselle virallisen huomautuksen, jossa se pyysi sitä esittämään huomautuksensa kahden kuukauden määräajassa tämän huomautuksen vastaanottamisesta.

16 Kirjeessään komissio väitti muun muassa, että kun on kysymys sopimuksesta, joka koskee eri tyyppisiä palvelusuorituksia, kuten jätteiden keräämistä, lajittelua ja niistä huolehtimista, on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaista yleissääntöä, jonka mukaan verotuspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka; tämän säännön perusteella voidaan varmistaa palvelujen tarjoajan asiakkaalleen suorittamien palvelujen verotuksen yhdenmukaisuus. Kuitenkin siltä osin kuin yhtä tai useampaa näistä palvelusuorituksista eli jätteistä huolehtimista on pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvänä työnä", ja kun tämän työn suorittaa pääsopimuksen tehneestä yrityksestä erillinen aliurakointiyritys, suoritus on sen jäsenvaltion arvonlisäveron alainen, jossa suoritus tosiasiallisesti tehdään — eli käsiteltävänä olevassa tapauksessa Ranskan. Koska ranskalaisen arvonlisäveron periminen on näin ollen oikeutettua, tulisi sen maksaneen ulkomaisen yrityksen voida saada palautuksensa Ranskassa kahdeksannen direktiivin mukaisesti.

17 Ranskan viranomaiset vastasivat viralliseen huomautukseen 6.8.1993 päivätyllä kirjeellä, jossa ne vahvistivat kantansa ja totesivat, että ulkomaisen yrityksen toteuttamat eri liiketoimet muodostivat yhden ainoan jätteiden huolehtimistoimen, joka toteutettiin vasta käsittelyn lopuksi, että se, mitä ulkomaisen yrityksen ja sen ranskalaisen aliurakoitsijan välillä oli sovittu, ei muuta palvelun luonnetta, ja että mitään veron "jäännöstä" ei synny, koska ulkomainen yritys voi saada veron takaisin vähennyksenä.

18 Komissio antoi 10.4.1996 Ranskan tasavallalle perustellun lausunnon, jossa se vahvisti, että se ei voinut yhtyä tapaan, jolla Ranska tulkitsi kuudennen direk-

tiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljättä luetelmakohtaa, ja kehotti Ranskaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden määräajassa lausunnon tiedoksiannosta lukien.

19 Ranskan viranomaiset eivät noudattaneet perusteltua lausuntoa, vaan vastasivat 12.6.1996 päivätyllä kirjeellään komissiolle perustellen siinä oman näkökantansa.

20 Tässä tilanteessa komissio nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

## Tutkittavaksi ottaminen

21 Ranskan hallitus on esittänyt oikeudenkäyntiväitteen, joka mukaan kanne on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se ulottuu laajemmalle kuin jätteistä huolehtimista koskeviin palveluihin.

22 Ensiksikin siltä osin kuin kanne koskee muita kuin jätteistä huolehtimista koskevia palveluja, kanne on jätettävä tutkimatta, koska se ei perustu mihinkään Ranskan tasavaltaa vastaan esitettyyn täsmälliseen väitteeseen. Kanteessa ei lainkaan esitetä niitä oikeudellisia seikkoja ja tosiseikkoja, joihin komissio nojautuu päätelläkseen tämän jäsenvaltion syyllistyneen kahdeksannen direktii-

vin mukaisten velvoitteidensa yleiseen laiminlyöntiin muissa kuin jätteistä huolehtimista koskevien palvelujen tapauksissa.

23 Toiseksi tämä osa kanteesta on Ranskan mukaan jätettävä tutkimatta myös siksi, että koska komissio ei ole missään oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn vaiheessa osoittanut, minkä kansallisen oikeuden säännöksen tai hallinnollisen käytännön se kyseenalaisti päätelläkseen yleisen laiminlyönnin tapahtuneen, komissio ei ole ottanut huomioon oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tarkoitusta, joka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti on yhtäältä antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuus noudattaa yhteisön oikeudesta johtuvia velvoitteitaan ja toisaalta puolustautua tehokkaasti komission esittämiä väitteitä vastaan.

24 Komissio katsoo, että kanne on otettava tutkittavaksi, ja toteaa yhtäältä, että Ranskan viranomaisten esittämä jätteiden huolehtimistoimia koskeva tulkinta liittyy kuudennen direktiivin 9 artiklan säännösten soveltamista koskevaan yleiseen ja periaatteelliseen kysymykseen monitahoisten liiketoimien tilanteessa, jossa aliurakoitsija, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin pääsopimuksen tekijä, suorittaa tämän lukuun osan liiketoimesta Ranskan alueella. Edelleen Ranskan hallituksen puolustautumisoikeuksia ei ole loukattu, koska komission väitteitä ei ole laajennettu eikä muutettu menettelyn kuluessa.

25 Jotta voitaisiin ratkaista Ranskan hallituksen esittämä oikeudenkäyntiväite, mukaan lukien sen puolustautumisoikeuksien loukkaamista koskeva osa, on ensiksi ratkaistava, perustuuko komission kanne — siltä osin kuin se ulottuu laajemmalle kuin jätteistä huolehtimiseen — täsmällisiin oikeudellisiin seikkoihin ja tosiseikkoihin. Tämä kysymys kuuluu komission kanteen aineelliseen tutkimisen.

26 Näin ollen Ranskan hallituksen esittämä oikeudenkäyntiväite on tutkittava pääasian yhteydessä.

## Pääasia

27 Komissio moittii Ranskan tasavaltaa siitä, että se ei ole noudattanut kahdeksannen direktiivin ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta alueelleen sijoittautumattomille verovelvollisille niiden Ranskassa maksamaa arvonlisäveroa, koska ne ovat antaneet osan työstä aliurakkana tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen tehtäväksi.

28 Kahdeksannen direktiivin 1 ja 2 artiklan mukaan verovelvolliselle on palautettava toisessa jäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero, jos verovelvollisella ei ole tässä jäsenvaltiossa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ja jos se ei ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua.

29 Erityisesti sen määrittämiseksi, onko palvelujen suoritus tapahtunut jossakin jäsenvaltiossa, on viitattava kuudennen direktiivin 9 artiklaan.

30 Tämän säännöksen 1 kohdan mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka.

31 Saman artiklan 2 kohta sisältää erityisiä kiinnekohtia tietyille palvelujen ryhmille. Tämän säännöksen c alakohdan neljännen luetelmakohdan mukaan irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvään työhön liittyvien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään.

32 Käsiteltävänä olevassa tapauksessa asianosaiset ovat eri mieltä siitä, mihin paikkaan on kohdennettava monitahoinen, useita liiketoimia — kuten muun muassa keräily, lajittelu, kuljetus, sijoittaminen, käsittely, kierrätys, lopullinen jätteistä huolehtiminen — käsittävä jätteitä koskeva palvelusuoritus, kun palvelua koskevassa sopimuksessa mainittu yritys on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan, jossa tietyt näistä liiketoimista kuitenkin tehdään, vaikka lopullinen jätteistä huolehtiminen tapahtuu osittain Ranskassa aliurakoitsijan toimesta. On kiistatonta, että viimeksi mainitun yrityksen suorittamat palvelut ovat ranskalaisen arvonlisäveron alaisia. Kysymys onkin sen päättämisestä, mikä on monitahoisen palvelun suorituspaikka, kun palvelua tarkastellaan kokonaisuutena.

33 Komissio katsoo, että kun otetaan huomioon, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta ei sisällä mitään erityistä kohdentamissääntöä tällaisen monitahoisen palvelun osalta, on tällaisen palvelun suorituspaikkana pidettävä tämän säännöksen 1 kohdassa säädettyä paikkaa eli paikkaa, jossa sopimuksessa mainitulla yrityksellä on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka.

34 Komissio toteaa tältä osin, että tällainen monitahoinen palvelu käsittää useiden peräkkäisten eri liiketoimien kokonaisuuden, joista jotkut liiketoimet ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännessä luetelmakohdassa tarkoitettua "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä", ja kaikki liiketoimet ovat samalla tavoin osa jätteistä huolehtimisen prosessia. Kun jätteistä huolehtimista koskevan sopimuksen tekijä sitoutuu huolehtimaan

asiakkaidensa jätteistä, kysymyksessä olevaa sopimusta sovelletaan kaikkiin näihin liiketoimiin. Se seikka, että pääsopimuksen tekijä turvautuu toisessa jäsenvaltiossa olevaan aliurakoitsijaan toteuttaakseen osan aiempien liiketoimien — kuten keräilyn, käsittelyn ja kierrätyksen — jälkeen vielä jäljelle jääneiden jätteiden lopullisista huolehtimistoimista, ei vaikuta palvelun suorituspaikkaa koskeviin sääntöihin sellaisina kuin ne on määritelty kuudennen direktiivin 9 artiklassa.

35 Komission mukaan ei etenkään ole mahdollista — Ranskan tasavallan tavoin — asettaa jotakin muussa kuin pääsopimuksen tekijän jäsenvaltiossa tapahtunutta prosessin osana ollutta liiketoimea etusijalle sillä perusteella, että tämä liiketoimi eli lopullinen jätteistä huolehtiminen olisi asiakkaan kannalta tai jopa monitahoisen palvelun tavoitteen toteuttamisen kannalta määräävä.

36 Ranskan hallitus sitä vastoin väittää, että sopimuksen tekijän asiakkaalleen suorittama palvelu laskutetaan asiakkaalta kokonaan ja kertaluonteisesti ja että se tosiasiassa muodostaa kokonaisuuden, joka on yksi ainoa kokonaisvaltainen "jätehuollon" palvelu. Se viittaa tältä osin erityisesti jätteistä 15 päivänä heinäkuuta 1975 annetun neuvoston direktiivin 75/442/ETY (EYVL L 194, s. 39), sellaisena kuin se on muutettuna 18.3.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/156/ETY (EYVL L 78, s. 32), 1 artiklan d alakohdassa olevaan "jätehuollon" määritelmään, jonka mukaan sillä tarkoitetaan "jätteen keräilyä, kuljetusta, hyödyntämistä ja huolehtimista, mukaan lukien tämän toiminnan valvonta ja käsittelypaikkojen jälkihoito".

37 Se väittää lisäksi, että oikeuskäytännön mukaan (ks. asiat "mainospalvelut", erityisesti asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993, Kok. 1993, s. I-5881, 18 ja 19 kohta) tämän palvelun luokittelun on tapahduttava sen

tavoitteen mukaan, johon sillä pyritään, eli käsiteltävänä olevassa tapauksessa asiakkaan tuottamista jätteistä huolehtimiseen tai niiden hyödyntämiseen, mikä on irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä. Kysymyksessä oleva palvelu tulisi siis luokitella kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännessä luetelmakohdassa tarkoitetuksi "palveluksi, joka koskee irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä", ja näin ollen siitä olisi verotettava paikassa, jossa jätteistä huolehtiminen tosiasiallisesti tehdään.

38 Ranskan hallituksen mukaan palvelun luokittelua koskeva päätelmä ei muuttuisi, jos — kuten komissio on ehdottanut — tarkasteltaisiin niitä eri liiketoimia, jotka ovat tapahtuneet tämän palvelun yhteydessä. Kaikki nämä liiketoimet ovat irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä.

39 Tästä seuraa, että vaikka Ranskan tasavalta ei verota systemaattisesti pääsopimuksen tekijän tarjoamaa palvelukokonaisuutta, tulisi palvelu, jonka se suorittaa asiakkaalleen, katsoa toteutetuksi Ranskassa, koska lopullinen jätteistä huolehtiminen on tapahtunut siellä, minkä vuoksi vähintäänkin yhden kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetyn edellytyksen soveltaminen — ja tämän vuoksi myös Ranskassa maksetun arvonlisäveron palauttaminen — on poissuljettua. Se seikka, että pääsopimuksen tekijä uskoo sopimuksen materiaalisen täytäntöönpanon aliurakoitsijalle, ei merkitse mitään muutosta pääsopimuksen tekijän suorittaman palvelun suorittamispaikan määrittämiseen.

40 Ensiksi on huomattava, että kun on kysymys — kuten käsiteltävänä olevassa tapauksessa kokonaisuutena tarkasteltavan monitahoisen palvelun luokittelusta arvonlisäveron määrittämisen tarkoituksessa, sen yhtymäkohdan kuudennen

direktiivin g artiklan 1 kohdan tai 2 kohdan c alakohdan neljänteen luetelmakohtaan on oltava sellainen, että sillä varmistetaan palvelun rationaalinen ja yhdenmukainen verotus.

41 Toisaalta on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin täsmentänyt kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta toteamalla, että 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan sarja erityisiä tilanteita, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin pääsääntö. Näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää palkkioiden verottamatta jääminen, mikä käykin ilmi 9 artiklan 3 kohdasta, vaikka siinä käsitelläänkin erityistilanteita. Kussakin yksittäistapauksessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tapauksiin vai onko sovellettava 1 kohtaa (ks. asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4595, 20 ja 21 kohta).

42 On siis tutkittava, sovelletaanko — kuten Ranskan hallitus väittää — siihen monitahoiseen palveluun, josta käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys, erityisesti kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljättä luetelmakohtaa, joka koskee palveluja, jotka koskevat irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä. Tässä suhteessa on otettava huomioon kaikki tätä palvelua luonnehtivat seikat.

43 Kuten asiakirjoista ilmenee, tämän palvelun suorittavat yritykset jätteiden ja talousjätteiden keräämisestä, lajittelusta, varastoinnista ja niistä huolehtimisesta paikallisten viranomaisten, teollisten yritysten sekä yksityisten ja julkisoikeudellisten yritysten kanssa tekemiensä sopimusten mukaisesti. Näiden sopimusten puitteissa palveluja tarjoavien yritysten on erityisesti kehitettävä jätteiden keräyssuunnitelma, valittava keräilypisteet, järjestettävä jätteiden kuljetus, varas-

toitava jätteet, järjestettävä lajittelutoimenpiteet, valittava tapa, jolla lajitelluista jätteistä huolehditaan, kuljetettava eri tyyppiset jätteet eri huolehtimispisteisiin, hävitettävä osa jätteistä, hyödynnettävä osa jätteistä ja tarvittaessa turvauduttava muiden, tietyntyyppisistä jätteistä huolehtimiseen erikoistuneiden yritysten tarjoamiin palveluihin.

44 Asiakirjoista ilmenee myös, että sopimukset tehneet yritykset ovat sijoittautuneet muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskan tasavaltaan. Samoin on niiden asiakkaiden laita. Lisäksi tietyntyyppisistä jätteistä huolehtimista lukuun ottamatta, joka on uskottu Ranskaan sijoittautuneiden erikoistuneiden yritysten tehtäväksi, kaikki edellä mainitut liiketoimet, jotka muodostavat monitahoisen palvelun, on toteutettu ensimmäisessä jäsenvaltiossa. Juuri tässä jäsenvaltiossa pääsopimuksen tehneet yritykset organisoivat käytettävissään olevat resurssit ja käyttävät taitotietoaan sopimustensa moitteettoman täyttämisen varmistamiseksi.

45 Pääsopimuksen tehneet yritykset laskuttavat lisäksi asiakkailtaan hinnan, joka vastaa monitahoista palvelua kokonaisuudessaan, mukaan lukien sen osan, jonka ne ovat antaneet aliurakkana ranskalaisen yrityksen tehtäväksi. Tämä hinta käsittää sen arvonlisäveron, jonka ne ovat joutuneet maksamaan palvelukokonaisuudestaan.

46 Nämä seikat huomioon ottaen tällaisen monitahoisen palvelun pitäminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan soveltamisalaan kuuluvana merkitsisi sitä, että arvonlisäveron kantamisen osalta palvelu kuuluisi sen jäsenvaltion alaan, jossa se tosiasiallisesti tehdään. Kun otetaan huomioon tämän palvelun moniosaisuus, tällaisen kohdentamista koskevan kriteerin soveltaminen aiheuttaisi epävarmuutta sen arvonlisäveron mää-

rän suhteen, joka pääsopimuksen tekijän tulisi laskuttaa asiakkailtaan aina kun joku näistä monitahoisen palvelun osatekijöistä tapahtuu muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon pääsopimuksen tekijä on sijoittautunut.

47 Samasta syystä tämän kohdentamista koskevan kriteerin soveltaminen aiheuttaisi toimivaltaristiriitoja jäsenvaltioiden välillä, mikä olisi vastoin kuudennen direktiivin 9 artiklan säännösten — mukaan lukien sen 2 kohdan c alakohdan säännös — tavoitetta.

48 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan neljäs luetelmakohta ei sääntele tällaista palvelua, ja näin on riippumatta siitä, onko lopullinen jätteistä huolehtiminen irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä.

49 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissääntö sen sijaan sisältää varman, yksinkertaisen ja käyttökelpoisen tämän tyyppisen palvelun kohdentamista koskevan arviointiperusteen, nimittäin paikan, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, tai kiinteän toimipaikan, josta palvelu suoritetaan. Tämän tuomion 43—45 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa tämä säännös turvaa kokonaisuutena tarkastellun monitahoisen palvelun rationaalisen ja yhdenmukaisen verotuksen ja estää jäsenvaltioiden väliset toimivaltaristiriidat.

50 Käsiteltävänä oleva monitahoinen palvelu kuuluu näin ollen kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

51 Ranskan hallitus väittää, että tällainen tulkinta voi johtaa tietyissä tapauksissa verottamatta jäämiseen. Kun pääsopimuksen tekijä on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle, tämän sopimuksen tarkoittama palvelu ei voisi olla verotuksen kohteena yhteisössä, vaikka aliurakoitsija tosiasiallisesti tekisikin palvelun yhteisössä ja palvelu todella suoritettaisiin loppuun yhteisössä eli lopullinen jätteistä huolehtiminen tai hyödyntäminen tapahtuisi yhteisössä.

52 Ranskan hallituksen esittämä argumentaatio ei aseta kyseenalaiseksi tämän tuomion 50 kohdassa tehtyä päätelmää. Tämän hallituksen hahmottelema ajatus koskee tilannetta, joka seuraa yhteisön arvonlisäverosäännöstön maantieteellisen soveltamisalan rajoista itsestään, eikä se tämän vuoksi vaikuta kuudennen direktiivin 9 artiklan tulkintaan.

53 Edellä esitetystä seuraa, että kun jätteistä huolehtimista koskevaa monitahoista palvelua koskevan pääsopimuksen tekijällä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa kuin Ranskassa, sen suorittaman palvelun on katsottava sijaitsevan ensimmäisessä jäsenvaltiossa, vaikka se uskoisikin lopullisen jätteistä huolehtimisen Ranskassa arvonlisäverovelvolliselle aliurakoitsijalle ja maksaisi vastaavan arvonlisäveron. Koska kahdeksannessa direktiivissä arvonlisäveron

palauttamiselle asetetut ehdot näin täyttyvät, pääsopimuksen tekijällä on oikeus tämän jälkeen vaatia kahdeksannen direktiivin 2 artiklan nojalla Ranskassa maksetun arvonlisäveron palauttamista.

54 Näin ollen on todettava, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut kahdeksannen direktiivin ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille, jotka ovat jätteistä huolehtimista koskevaa monitahoista palvelua koskevan pääsopimuksen tekijöitä, arvonlisäveron, joka niiden on ollut maksettava Ranskan valtiolle, kun ne ovat teettäneet osan tähän sopimukseen liittyvästä työstä aliurakkana Ranskaan sijoittautuneella verovelvollisella.

55 Lopuksi on vielä tutkittava Ranskan hallituksen esittämä oikeudenkäyntiväite, joka koski kannetta siltä osin kuin se ulottui laajemmalle kuin jätteiden huolehtimispalveluihin.

56 Tältä osin asiakirjoista ilmenee, että komissio on muotoillut yleisesti ne vaatimukset, jotka sisältyivät sen Ranskan viranomaisille osoittamaan perusteltuun lausuntoon, ja että se on toistanut tämän muotoilun kanteessa esittämissään vaatimuksissa. On kuitenkin todettava, että sekä oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä että yhteisöjen tuomioistuimessa nostetussa kanteessa komission esittämät vaatimukset koskivat ainoastaan jätteistä huolehtimista koskevia palveluja, eikä komissio siis ole vedonnut mihinkään sellaiseen oikeudelliseen seikkaan tai tosiseikkaan, joka osoittaisi, että Ranskan viranomaiset eivät olisi noudattaneet jätteistä huolehtimista koskevia kahdeksannen direktiivin mukaisia velvoitteitaan muutoin kuin jätteistä huolehtimista koskevilta osin.

57 Näin ollen kanne on muilta osin hylättävä.

## Oikeudenkäyntikulut

58 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja Ranskan tasavalta on pääosin hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) **Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY ja erityisesti sen 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt palauttamasta maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille, jotka ovat jätteistä huolehtimista koskevaa monitahoista palvelua koskevan pääsopimuksen tekijöitä, arvonlisäveron, joka niiden on ollut maksettava Ranskan valtiolle, kun ne ovat teettäneet osan tähän sopimukseen liittyvästä työstä aliurakkana Ranskaan sijoittautuneella verovelvollisella.**

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Gulmann Skouris Puissochet

Julistettiin Luxemburgissa 25 päivänä tammikuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

C. Gulmann

kuudennen jaoston puheenjohtaja