JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
N. FENNELLY
18 päivänä joulukuuta 1997 *

I Johdanto

1. Tässä belgialaisen tuomioistuimen esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä on kaksi puolta. Kahteen ensimmäiseen kysymykseen, jotka koskevat autojen leasingpalvelujen suorituspaikkaa arvonlisäverotuksen kannalta, on yhteisöjen tuomioistuin kaikkien osapuolten näkemyksen mukaan itse asiassa vastannut asiassa ARO Lease antamassaan tuomiossa. [1] Jäljelle jäävä, kolmannessa kysymyksessä esiin tuleva, mielenkiintoa herättävä asia koskee sitä, onko perustamissopimuksen mukaista soveltaa erilaisia, palautettavalle arvonlisäverolle maksettavan koron määrää ja ajallista määräytymistä koskevia sääntöjä. [2] Näiden säännösten väitetään olevan syrjiviä, koska niiden soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, onko palautukseen oikeutettu verovelvollinen sijoittautunut arvonlisäverotuksen kannalta Belgiaan.

II Oikeudellinen tausta

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Neuvoston antaman kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17—20 artiklat käsittävä XI osasto koskee "vähennyksiä". [3] "Vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta" koskevan 17 artiklan mukaan jäsenvaltiossa asuvalla verovelvollisella on oikeus verollisen hankinnan yhteydessä suorittamansa arvonlisäveron vähennykseen (ostovähennykseen) tai palautukseen. Tätä oikeutta säätelevät keskeiset periaatteet ovat 17 artiklan 3 kohdassa. Direktiivin 18 artiklassa puolestaan esitetään "vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt". Esillä olevan asian kannalta erityisen merkittävä on 18 artiklan 4 kohta. Siinä säädetään seuraavaa:

"Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla".

3. Lisäksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohdan mukaan yhteisön lainsäätäjä oli asettanut päämääräkseen vahvistaa 31.12.1977 mennessä "yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan —— palautukset on myönnettävä

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Ks. asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4383).

2 — On huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen käytettävissä oleva tieto koron maksua koskevista säännöksistä on kokonaan peräisin yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuista kirjallisista ja suullisista huomautuksista.

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

maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille". Kyseiset säännöt vahvistettiin antamalla 6.12.1979 maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskeva kahdeksas arvonlisäverodirektiivi. [4] Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin henkilöllinen soveltamisala todetaan 1 artiklassa: direktiivi koskee verovelvollista, jolla ei palautushakemuksessa tarkoitettuna ajanjaksona ole ollut siinä jäsenvaltiossa, josta palautusta haetaan, "taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, — — ja joka ei — — ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua — — ". Direktiivin 2 artiklan nojalla on selvää, että palautus koskee arvonlisäveroa, "joka on kannettu — — kyseiselle verovelvolliselle — — suorit[etuista] palveluista tai luovut[etuista] irtaimesta omaisuudesta" ja joka liittyy sellaisiin liiketoimiin, jotka verovelvollisen sijoittautumisvaltiossa suoritettuina olisivat oikeuttaneet kyseisen veron vähentämiseen.

4. Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artikla koskee palautuksia ja sen 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palautushakemuksia koskevat päätökset on ilmoitettava kuuden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jolloin hakemukset on jätetty 3 kohdassa tarkoitetulle toimivaltaiselle viranomaiselle, varustettuina kaikilla niillä asiakirjoilla, jotka tämän direktiivin mukaan vaaditaan hakemuksen käsittelemiseksi. Palautus on suoritettava edellä mainitussa määräajassa hakijan pyynnöstä joko palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa tai siinä jäsenvaltiossa, johon hakija on sijoittautunut. Jälkimmäisessä tapauksessa hakija vastaa palautuksen toimittamisesta aiheutuvista pankkikuluista.

Hakemuksen hylkääminen on perusteltava. Hylkäävistä päätöksistä on voitava hakea muutosta kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisilta toimielimiltä siinä muodossa ja siinä määräajassa, jotka säädetään kyseiseen valtioon sijoittautuneiden verovelvollisten palautushakemuksia koskevasta muutoksenhausta."

B *Asiaa koskevat kansalliset säännökset*

5. *BTW-Wetboek*in (arvonlisäverolaki, jäljempänä laki) 47 ja 76 §:llä on pantu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohta täytäntöön Belgiassa. Lain 47 §:ssä säädetään, että tietyltä verokaudelta lain mukaan tehtävien arvonlisäveron vähennysten ylijäämä siirretään seuraavalle verokaudelle, ja sen 76 §:ssä puolestaan käsitellään

4 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11, jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi).

palautuksia. Lain 76 §:n 1 momentissa säädetään *kalenterivuoden lopussa* sen vähentämättä jääneen arvonlisäveron palautuksesta *kolmen kuukauden* kuluessa, johon Belgiaan sijoittautuneella verovelvollisella hakemuksesta on oikeus. [5] Belgiaan sijoittautumattomien verovelvollisten oikeus saada takaisin Belgiaan sijoittautuneiden verovelvollisten heille Belgiassa luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hinnan osana maksettu arvonlisävero todetaan lain 76 §:n 2 momentissa. Tällaisia palautushakemuksia koskevat säännökset ovat kuninkaan asetuksen n:o 4 muutetussa 9 §:n 2 momentissa. [6]

6. Mikäli Belgiaan sijoittautuneelle verovelvolliselle palautettavaa arvonlisäveroa ei suoriteta lain 76 §:n 1 momentissa tarkoitetussa kolmen kuukauden ajassa, sille on 91 §:n 3 momentin mukaan maksettava korkoa 0,8 prosenttia *kuukaudessa* [7] kyseisen kolmen kuukauden ajanjakson päättymisestä lukien. [8]

7. Sitä vastoin lain 91 §:n 4 momentissa säädetään, että maahan sijoittautumattomien verovelvollisten 76 §:n 2 momentin nojalla tekemien palautushakemusten osalta maksetaan yksityisoikeudellisille saamisille suoritettavan viivästyskoron suuruinen korko yksityisoikeudellisten säännösten mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista käy ilmi ensinnäkin, että 31.8.1996 saakka tällaisiin saamisiin sovellettiin 8 prosentin *vuotuista* korkoa, ja toiseksi, että tällainen korko lankeaa maksettavaksi vasta *sen jälkeen, kun* velkoja on virallisesti vaatinut Belgian valtiolta tällaista suoritusta. [9] Koska lisäksi kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdassa annetaan jäsenvaltioille kuuden kuukauden käsittelyaika tuon säännöksen nojalla tehdyille hakemuksille, maksun viivästymisestä johtuva menettely voitaisiin tosiasiassa saattaa vireille vasta tuon määräajan kuluttua.

5 — Arvonlisäveron palautuksista 20.12.1969 annetun kuninkaan asetuksen n:o 4 (Belgisch Staatsblad, 31.12.1969, jäljempänä kuninkaan asetus n:o 4) 8 §:n 1 momentin 2 kohdasta, johon kantaja kirjallisissa huomautuksissaan viittaa, ja erityisesti sen 3 alakohdasta, ilmenee kuitenkin muun muassa, että kalenterivuosi ja kolme kuukautta -sääntö ei koske tietyn määrän (ilmeisesti 25 000 Belgian frangia sellaisten verovelvollisten osalta, jotka antavat arvonlisäveroilmoituksen neljännesvuosittain) ylittäviä palautuksia.

6 — Hakemus on tehtävä kolmena kappaleena ulkomaisten verovelvollisten arvonlisäverovirastolle viiden vuoden kuluessa siitä päivästä, jolloin oikeus palautukseen syntyi, ja sen on koskettava yli 1 100 Belgian frangin suuruista summaa.

7 — Säännöksen sanamuodon mukaan kyseessä on viran puolesta maksettava laillinen korko ("is van rechswege verschuldigd" hollanninkielisessä versiossa ja "est exigible de plein droit" ranskankielisessä versiossa). Tämän vuoksi voisi olettaa, että maksettava korko lisätään pääomaan kuukausittain. Näin ollen kantajan edustajan suullisessa käsittelyssä mainitsema 9,6 prosentin korko 12 kuukaudelta (siis 0,8 prosenttia kerrottuna kahdellatoista) ei ehkä maahan sijoittautuneiden verovelvollisten kannalta täysin vastaa lain 91 §:n 3 momentin mukaista todellista arvoa, sillä lisättäessä korko pääomaan kuukausittain vuotuinen korko olisi itse asiassa noin 10,9 prosenttia.

8 — Kantaja viittaa huomautuksissaan myös kuninkaan asetuksen n:o 4 8 §:n 1 momentin 3 kohdan 3 alakohtaan. Kun on kyse palautushakemuksista, joiden osalta täyttyvät 8 §:n 1 momentin 2 kohdan 2 alakohdan (ks. edellä alaviite 5) mukaiset neljännesvuoden tai kuukauden kuluessa suoritettavan palautuksen edellytykset, on palautukset kyseisen säännöksen mukaan ilmeisesti maksettava kolmen tai kahden kuukauden kuluessa sen mukaan, liittyvätkö ne vuosineljännekseen vai kuukauteen, tässä järjestyksessä. Koska kuninkaan asetuksen n:o 4 päämääränä on muun muassa panna täytäntöön lain 76 §, ei ole mitään syytä olettaa, etteikö lain 76 §:n 1 momentin nojalla sovellettava 0,8 prosentin kuukausittainen korko soveltuisi myös asetuksen 8 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisiin hakemuksiin.

9 — Yhteisöjen tuomioistuimelle on ilmoitettu, että 1.9.1996 alkaen korko on alennettu 7 prosenttiin 4.8.1996 annetulla kuninkaan asetuksella (Belgisch Staatsblad, 15.8.1996). Suullisessa käsittelyssä Belgian asiamies kertoi yhteisöjen tuomioistuimelle koron määräytyvän olennaisesti markkinavoimien vaikutuksen perusteella.

III Tosiseikasto ja menettely kansallisessa tuomioistuimessa

8. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan pääasian kantaja Lease Plan Luxembourg SA (jäljempänä LPL tai kantaja) vaati 20.7.1995 tiedoksi annetulla haasteella [10] vireille saatetussa kanteessaan Belgian valtiota palauttamaan sille 7 669 095 Belgian frangia sekä lisäksi niitä summia, [11] jotka erääntyvät palautettaviksi asian käsittelyn aikana, laillisine 0,8 prosentin mukaisine kuukausittaisine korkoineen niistä päivistä lukien, joina edellä mainittua summaa ja myöhemmin erääntyviä summia koskevat arvonlisäveronpalautushakemukset on tehty tai tehdään. [12]

9. LPL on Luxemburgiin sijoittautunut yhtiö, joka harjoittaa siellä liiketoimintaa leasingvuokraamalla moottoriajoneuvoja enimmäkseen luxemburgilaisille asiakkaille. Palautusajanjaksona suurin osa sen ajoneuvokannasta oli vuokrattuna pitkäaikaisin sopimuksin luxemburgilaisille asiakkaille, jotka vuokrasivat useita ajoneuvoja samanaikaisesti. Kaikki nämä ajoneuvot ostettiin Luxemburgista, niiden vakuutukset otettiin luxemburgilaisista vakuutusyhtiöistä ja ne vuokrattiin niin sanotuilla kokonaissopimuksilla, mikä tarkoittaa, että luxemburgilaiset asiakkaat maksoivat vuokramaksua, jolla katettiin muun muassa rahoitus ja vakuutukset sekä huolto- ja korjauspalvelujen (jäljempänä huoltamopalvelut) kustannukset. Tällaisten kokonaissopimusten mukaan huoltamot voivat lähettää huoltamopalvelujen suorittamista koskevat laskut suoraan LPL:lle.

10. Palautusajanjaksona LPL:n luxemburgilaiset asiakkaat antoivat ajoneuvot toisinaan omien työntekijöidensä käyttöön, joista osa asui Belgiassa. Kun nämä viimeksi mainitut käyttivät Belgiaan sijoittautuneiden huoltamoiden palveluja, laskut, jotka tietysti sisälsivät Belgian arvonlisäveron, lähetettiin suoraan LPL:lle, joka maksoi ne.

11. Palautusajanjaksona kantaja solmi myös jonkin verran muita kuin kokonaissopimuksia Belgiaan sijoittautuneiden vuokralleottajien kanssa. [13] LPL osti kyseiset autot belgia-

10 — Belgian kirjallisten huomautusten mukaan haaste ("dagvoording") annettiin 27.6.1995, kun taas koronmaksua koskevien säännösten edellyttämä virallinen koronmaksuvaatimus ("ingebrekstelling") esitettiin 26.8.1994. Asiassa merkityksellisen päivän tarkka määrittäminen kuuluu tietysti lopullisesti kansalliselle tuomioistuimelle.

11 — Belgia viittaa kirjallisissa huomautuksissaan vuoden 1994 ensimmäisen puoliskon osalta 142 176 Belgian frangin suuruiseen summaan ja vuoden 1995 tammi— toukokuun osalta 181 710 Belgian frangin suuruiseen summaan.

12 — Belgia toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että kyseessä olevat hakemukset tehtiin 18.6.1990 ja 12.6.1995 välisenä aikana (jäljempänä palautusajanjakso). LPL:n kirjallisista huomautuksista käy nimenomaisesti ilmi (ks. jäljempänä 19 kohta), että sen korkovaade koskee vain jokaisen erillisen hakemuksen teosta alkavan kuuden kuukauden määräajan jälkeistä ajanjaksoa.

13 — Kantaja toteaa kirjallisissa huomautuksissaan solmineensa vuosina 1989— 1993 kahdeksan pitkäaikaista sopimusta belgialaisten asiakkaiden kanssa sekä lisäksi yhden sopimuksen alankomaalaisen ja yhden sveitsiläisen yhtiön kanssa, joissa kaikissa tapauksissa leasingvuokralle annetut ajoneuvot oli ostettu Belgiasta.

laisista autoliikkeistä Belgiasta. Näiden ostojen vuoksi LPL suoritti Belgian valtiolle toisentyyppisen arvonlisäveron maksun, nimittäin autojen hintoihin sisältyneen arvonlisäveron.

12. Rechtbank van eerste aanleg te Brusselille (brysseliläinen alioikeus; jäljempänä kansallinen tuomioistuin) jättämässään kanteessa kantaja vaatii jokaisen tällaisen tapahtuman yhteydessä maksetun arvonlisäveron palautusta korkoineen eli siis luxemburgilaisten vuokralleottajien kanssa solmimiensa sopimusten mukaisista huoltamopalveluista maksamaansa arvonlisäveroa sekä Belgiasta hankittujen ja siellä vuokrattujen autojen ostohintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

13. Perustellessaan aluksi tapahtunutta palautushakemusten hylkäämistään Belgian valtio väitti alun perin, että hakijan olisi tullut rekisteröityä verovelvolliseksi Belgiassa sikäli kuin luxemburgilaisille asiakkaille vuokrattujen autojen tavanomaiseen huoltoon kuulumattomia korjaustöitä suoritettiin Belgiassa. Belgian valtio väitti 1.1.1993 alkavan ajanjakson osalta, että lakiin tehdyn muutoksen johdosta taloudellisen toiminnan harjoittaminen "ajoneuvokantaa" Belgiassa pitämällä, kuten kantajan katsottiin tehneen, oli riittävää, jotta hakijalla voitiin katsoa olevan kiinteä toimipaikka Belgiassa.

14. Koska LPL kiisti väitteen ja kun otettiin huomioon asiaan liittyvä kiista koron maksusta viivästyneille palautuksille, kansallinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa olevaa 'kiinteän toimipaikan' käsitettä tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä, joka vuokraa tai leasingvuokraa autoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille asiakkaille, on tämän vuokrauksen perusteella kiinteä toimipaikka tuossa toisessa jäsenvaltiossa?

2. Jos vastaus edelliseen kysymykseen on myöntävä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ajoneuvojen leasingvuokrauksesta koostuvat palvelut voidaan katsoa suoritetun kiinteästä toimipaikasta Belgiasta, kun palvelujen suorittaja on sijoittautunut Luxemburgiin ja kun lähes kaikki sopimukset neuvotellaan tästä Luxemburgissa sijaitsevasta liikepaikasta käsin ja tehdään luxemburgilaisten asiakkaiden kanssa ja kun ainoastaan pieni osa ajoneuvoista (kymmenkunta autoa

noin tuhannen ajoneuvon kannasta) ostetaan Belgiasta ja huolletaan ja korjataan siellä?

3. Onko ETY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastaista on se, että ulkomaalaisille verovelvollisille, jotka vastaanottavat tavaroita tai palveluja Belgiassa ja hakevat kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin mukaista arvonlisäveron palautusta, maksetaan viivästyneen palautuksen osalta alempaa korkoa, joka lisäksi alkaa kertyä vasta siitä lukien, kun nämä ulkomaalaiset verovelvolliset sitä vaativat Belgian valtiolta, kun taas belgialaisille verovelvollisille maksetaan viivästyneen palautuksen osalta korkeampaa korkoa, joka ilman maksuvaateen esittämistä tai muitakaan toimenpiteitä alkaa kertyä siitä lukien, kun palautukselle säädetty määräaika on päättynyt?"

IV Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15. Lease Plan Luxembourg SA, Belgian kuningaskunta ja komissio ovat esittäneet kirjalliset ja suulliset huomautukset, kun taas Luxemburgin suurherttuakunta esitti vain kirjalliset huomautukset.

V Kaksi ensimmäistä kysymystä

16. Kahden ensimmäisen kysymyksensä avulla kansallinen tuomioistuin haluaa saada tietää, ovatko Belgian arvonlisäveroviranomaiset oikeassa katsoessaan edelleen, että pelkkä se seikka, että vähäinen määrä Luxemburgissa liiketoimintansa kotipaikan omaavan yhtiön vuokralle antamia ajoneuvoja on Belgiassa, merkitsee sitä, että vuokralleantajalla on kiinteä toimipaikka Belgiassa. Yhteisöjen tuomioistuimen ARO Lease -tapauksessa antaman ratkaisun valossa kaikki yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneet osapuolet, Belgia mukaan lukien, ovat nyt yhtä mieltä siitä, että kahteen ensimmäiseen kysymykseen voidaan yksinkertaisesti vastata, että LPL:llä ei ollut palautusajanjaksona Belgiassa kiinteää toimipaikkaa, josta käsin se olisi suorittanut palveluja. Tämän vuoksi ei enää ole riidanalaista, että LPL on oikeutettu saamaan hakemansa arvonlisäveron palautukset. Kolmannen kysymyksen osalta, joka koskee LPL:n korkovaadetta, ei kuitenkaan ole saavutettu yksimielisyyttä. Sen yhteydessä nousee esille helpolta vaikuttava, mutta todellisuudessa sangen vaikea kysymys syrjinnästä. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisen aikaan kyseessä oli vähäinen asia, jota asianomaisen kansallisen lain selitykset eivät riittävästi valaisseet. Yritän kuitenkin vastata LPL:n ja Belgian esittämien yksityiskohtaisten tietojen perusteella.

VI Kolmannen kysymyksen arviointi

A *Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdan luonne ja vaikutukset*

17. Mielestäni ei voi vallita epäselvyyttä siitä, etteikö LPL:n kaltainen Luxemburgissa "verovelvollinen" yritys kuuluisi kahdeksan-

nen arvonlisäverodirektiivin henkilölliseen soveltamisalaan, joka määritellään 1 artiklassa. [14] Palautusajanjaksona LPL:llä ei ollut kiinteää toimipaikkaa Belgiassa, eikä sen voida katsoa siellä suorittaneen arvonlisäverotuksen kannalta palveluja. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa komissio vastaan Espanja käsitellyt juuri kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohtaa ja todennut, että "vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti jäsenvaltioiden on turvattava direktiivien säännösten täydellinen ja yksityiskohtainen soveltaminen". [15] Tapauksessa oli kyse järjestelmällisistä viiveistä palautusten maksamisessa. Katson, että 7 artiklan 4 kohdassa asetettu velvoite on siinä määrin täsmällinen ja ehdoton, että sillä on välitön oikeusvaikutus, johon LPL:n kaltaiset verovelvolliset voivat vedota. [16]

18. Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdan avulla on tarkoitus, kuten direktiivin johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta ilmenee, välttää "verovelvollisen joutumista maksamaan lopullisesti tältä toisessa jäsenvaltiossa tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta —— kyseiseen jäsenvaltioon laskutettua veroa". Yhteisön säännösten luominen oli kolmannen perustelukappaleen mukaan tarpeen, koska jäsenvaltioiden aiemmin soveltamien "säännösten väliset —— erot" aiheuttivat "joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä". Se, että verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu on direktiivillä itsellään ensisijaisesti tavoiteltava päämäärä, käy ilmi viidennestä perustelukappaleesta, jonka mukaan sovellettavat säännökset "eivät saa johtaa verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet". Tästä syystä on säädetty, että palautushakemuksia koskevat päätökset "on ilmoitettava kuuden kuukauden kuluessa" ja "hakemuksen hylkääminen on perusteltava". [17]

B *Kolmannen kysymyksen johdosta esitetyt huomautukset*

19. LPL ei vastusta sitä, että lain 76 §:n 1 momentin ja kuninkaan asetuksen n:o 4 8 §:n 1 momentin 3 kohdan 1 alakohdan mukaisesti Belgiassa sovelletaan yleisesti kolmen kuukauden määräaikaa *maksettaessa* palautuksia niille verovelvollisille, joiden kotipaikka on Belgiassa, kun taas kuuden kuukauden määräaikaa sovelletaan kaikissa tapauksissa muiden verovelvollisten kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin nojalla tekemiin palautushakemuksiin. Tältä osin kantaja hyväksyy sen, että erilainen kohtelu on perusteltua näiden muualle kuin Belgiaan sijoittautuneiden verovelvollisten tekemien palautushakemusten käsittelyn edellyttämään hallinnollisiin tarkistuksiin luonnostaan kuluvan ajan vuoksi. Kantajan mielestä tämän pidemmälle viivästykselle ei kuitenkaan ole mitään perusteita sen paremmin maksuvaateen esittämistä edeltävän ajan koron maksun kuin sen jälkeisen alemman koron maksunkaan suhteen. LPL väittää

14 — Osittain toistettu edellä 3 kohdassa.

15 — Ks. asia C-16/95, komissio v. Espanja, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4883, 8 kohta).

16 — Ks. tästä edellisessä alaviitteessä mainitussa asiassa komissio vastaan Espanja esittämäni ratkaisuehdotuksen 14 kohdassa ilmaisemani näkemys.

17 — Direktiivin 7 artiklan 4 kohta toistetaan kokonaisuudessaan edellä 4 kohdassa.

näiden kahden kohtelussa olevan eron merkitsevän perustamissopimuksen vastaista välillistä syrjintää kansalaisuuden perusteella, koska verovelvollisista maassa asumattomat ovat maassa asuvia useammin toisen jäsenvaltion kansalaisia.

20. LPL vetoaa ensisijaisesti perustamissopimuksen 59 artiklaan ja toissijaisesti 6 artiklaan. Vaikka sen belgialaisille asiakkailleen suorittamat palvelut katsotaan arvonlisäverotuksessa Luxemburgissa suoritetuiksi, LPL esittää käsityksenään, että 59 artiklaa voidaan siitä huolimatta soveltaa, koska yhtiön palvelut suoritettiin konkreettisesti Belgiassa. Kantaja väittää myös, että sitä itseään voidaan 59 artiklan soveltamisen kannalta pitää autoliikkeiden ja huoltamojen Belgiassa tarjoamien palvelujen vastaanottajana. Molempien väitteiden osalta kantaja vetoaa erityisesti asiaan Commerzbank [18] perustellakseen vaatimustaan saada samansuuruista korkoa kuin maahan sijoittautuneet verovelvolliset kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin salliman kuuden kuukauden pituisen käsittelyajan päättymisestä lukien, ja toteaa, että vaikka erot joissakin tapauksissa olisivatkin pieniä, ei perustamissopimuksen 59 artiklassa tarkoitetun kielletyn syrjinnän osalta ole olemassa mitään de minimis -sääntöä. [19]

21. Belgia kiistää, että sen koronmaksua koskevat säännökset olisivat mitenkään syrjiviä. Se väittää, että jos LPL olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Belgiassa, sillä olisi palautuksen viivästyessä ollut oikeus lain 76 §:n 1 momentin ja 91 §:n 3 momentin mukaiseen korkoon kyseisissä lainkohdissa määrätyin ehdoin. Belgia päinvastoin esittää käsityksenään, että LPL:n kaltaisten maahan sijoittaumattomien verovelvollisten tekemiä palautushakemuksia ei kohdella yhtään sen huonommin kuin Belgiaan sijoittautuneiden muiden kuin verovelvollisten toisinaan tekemiä vastaavia hakemuksia. [20] Belgia väittää myös, että maahan sijoittautumattomien verovelvollisten tekemiä hakemuksia koskevat säännökset ovat joskus edullisempia kuin maahan sijoittautuneisiin sovellettavat. [21]

22. Komissio on kantajan kanssa yhtä mieltä siitä, että maahan sijoittautuneelle ja sinne sijoittautumattomalle verovelvolliselle maksettavan koron välinen ero merkitsee syrjintää sijoittautumispaikan perusteella. Vaikka kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä ei

18 — Asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017).

19 — Kantaja viittaa tältä osin muun muassa nk. *avoir fiscal* -tapaukseen eli asiaan 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273).

20 — Suullisessa käsittelyssä Belgian asiamies korosti, että joissakin tapauksissa jopa Belgiassa verovelvollisilta evätään lain arvonlisäveropalautuksia koskevan 92 §:n 3 momentin edullisempien säännösten suoma etu. Esimerkkinä mainittiin leipuri, joka ostaa uuden talon liike- ja yksityiskäyttöön ja myy sen myöhemmin tappiolla, jolloin sitä tästä huolimatta pidettiin arvonlisäverotuksessa uutena. Jos tällaisessa tapauksessa Belgiassa suoritettavan veron määrän ylittävien ostovähennysten takaisinmaksu viivästyisi, lain 92 §:n 4 momenttia ilmeisesti sovellettaisiin tähän liittyvien palautushakemusten yhteydessä.

21 — Kirjallisissa huomautuksissaan Belgia vertaa maahan sijoittautumattoman ja sinne sijoittautuneen verovelvollisen tilannetta, kun molemmat tekevät vuoden ensimmäistä neljännestä koskevan palautushakemuksen saman vuoden huhtikuun 20 päivänä. Kun maahan sijoittautumaton verovelvollinen voisi Belgian mukaan saada korkoa saman vuoden lokakuun 21 päivästä lukien, sinne sijoittautuneen verovelvollisen saamiselle voisi lain 76 §:n 1 momentin ja 91 §:n 3 momentin mukaan kertyä korkoa vasta seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä alkaen. Vastatessaan suullisessa käsittelyssä tähän LPL:n edustaja vetosi *avoir fiscal* -tapaukseen ja väitti, ettei pelkästään se seikka, että säännökset joissakin tapauksissa ovat maahan sijoittautumattomalle verovelvolliselle edullisia, oikeuta syrjimään tätä muissa tapauksissa eli esimerkiksi pääasian kaltaisessa tapauksessa.

edellytetä jäsenvaltioiden maksavan erääntyneille saamisille korkoa, on sitä kuitenkin tilanteessa, jossa korkoa maksetaan vastaaville kotimaisten verovelvollisten saamisille, maksettava samojen perusteiden mukaan kyseiseen maahan sijoittautumattomille verovelvollisille. Komissio viittaa myös mahdollisuuteen soveltaa perustamissopimuksen 6 artiklaa, joka sen mukaan on yleisesti sovellettavissa oikeushenkilöihin niiden sijoittautumispaikan perusteella kohdistuviin syrjinnän muotoihin. [22]

C *Kolmannen kysymyksen arviointi*

i) Johdanto

23. Perustamissopimuksen 6 artikla (aiemmin ETY:n perustamissopimuksen 7 artikla) koskee syrjintää kansalaisuuden perusteella perustamissopimuksen soveltamisalalla. [23] Kyseessä olevan toiminnan kuuluessa perustamissopimuksessa olevan jonkin erityissäännöksen soveltamisalaan 6 artiklaa ei kuitenkaan sovelleta. Näin ollen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen säännökset, kuten palveluja koskevat artiklat 59—66, saattavat soveltamisalalaan täytäntöön kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon. [24] Koska kolmas kysymys siis viittaa sekä perustamissopimuksen 6 artiklaan että sen 59 artiklaan, on ensiksi ratkaistava, merkitseekö kiistanalaisten säännösten soveltaminen syrjintää 59 artiklan tarkoittamassa mielessä arvonlisäveron palautusten kyseisen kahden elementin osalta.

ii) Perustamissopimuksen 59 artiklan soveltaminen prima facie

24. Belgia hyväksyy, että yhteisöjen tuomioistuimen ARO Lease -tapauksen yhteydessä ilmaisemat periaatteet määräävät kansallisen tuomioistuimen esittämiin kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen. Siten Belgian on palautettava se varsinaisen arvonlisäveron osuus, joka sisältyi hakijalle luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen hintaan Belgiassa. [25] Näin ollen Belgian valtion ja LPL:n välinen kiista koskee vain tuolle summalle maksettavaa korkoa.

22 — Komissio kertoo aloittaneensa perustamissopimuksen 169 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn 5.7.1995 Belgialle lähetetyllä virallisella huomautuksellaan, joka koski muun muassa nyt käsiteltävässä asiassa esillä olevaa korkoeroa.

23 — Kyseisen 6 artiklassa olevan kiellon ulottuvuuteen liittyvää oikeuskäytäntöä on nykyisin runsaasti: ks. esim. asia 14/68, Wilhelm ym., tuomio 13.2.1969 (Kok. 1969, s. 1, 13 kohta); asia 293/83, Gravier, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 593, 15 kohta); yhdistetyt asiat C-92/92 ja C-326/92, Collins ym., tuomio 20.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5145, 30—32 kohta) ja asia C-398/92, Mund & Fester, tuomio 10.2.1994 (Kok. 1994, s. I-467, 14 kohta).

24 — Ks. esim. asia 36/74, Walrave ja Koch, tuomio 12.12.1974 (Kok. 1974, s. 1405, 5 ja 6 kohta).

25 — On selvää, että LPL on aina ollut velvollinen suorittamaan leasingtoiminnastaan arvonlisäveroa Luxemburgissa. Näin ollen tässä tapauksessa asianhaarat eroavat niistä, jotka vallitsivat asiassa C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495), jossa belgialainen lakimies, joka Belgiassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla sovelletun siirtymäsäännöksen mukaan oli vapautettu Belgiassa suorittamiensa lakiasiainpalvelujen osalta arvonlisäverosta, haki alankomaalaiselta leasingyhtiöltä vuokraamansa ja yksinomaan ammattitoiminnassaan Belgiassa käyttämänsä auton leasingkuluihin sisältyneen arvonlisäveron palautusta.

25. Ensimmäisessä liiketoimityypissä on kyse belgialaisten huoltamojen suorittamien huoltamopalvelujen arvonlisäverosta, jonka LPL maksoi luxemburgilaisten asiakkaidensa kanssa solmimiensa sopimusten nojalla; toisessa on kysymys belgialaisista autoliikkeistä ostettujen, myöhemmin LPL:n belgialaisille asiakkaille leasingvuokralle annettujen uusien ajoneuvojen arvonlisäverosta. Jälkimmäisessä tapauksessa LPL suoritti leasingpalveluja belgialaisille asiakkaille, jolloin kyseessä on 59 artiklassa tarkoitettu valtion rajat ylittävä liiketoimi. Tähän ei vaikuta se, että arvonlisäverotuksessa kyseinen suoritus katsotaan tapahtuneeksi siinä jäsenvaltiossa, jonne palvelun tarjoaja on sijoittautunut. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan säännöksillä luovutus- tai suorituspaikan määrittämisestä arvonlisäverotuksessa on tarkoitus muun muassa välttää "toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen". [26] Niillä ei siten ole merkitystä 59 artiklan soveltamisen kannalta. Yhtä vähän voi mielestäni tämän artiklan soveltamiseen vaikuttaa se, että autot ostettiin ennen leasingmuodollisuuksien täyttämistä. Autot ostettiin, jotta voitaisiin tarjota valtion rajat ylittäviä leasingpalveluja.

26. Toisessa liiketoimityypissä on kyse huoltamopalveluista. Taustalla oleva liiketoimi eli leasingpalvelujen tarjoaminen luxemburgilaisille vuokralleottajille ei kuulu 59 artiklan soveltamisalaan. [27] Kantaja on kuitenkin vedonnut myös vapauteen vastaanottaa palveluja, joka 59 artiklassa yhtä lailla taataan. [28] Vaikka oli täysin sattumanvaraista, että LPL:n luxemburgilaisten asiakkaiden jotkut työntekijät huollattivat vuokrattuja autoja belgialaisissa huoltamoissa, on selvää, että LPL oli luxemburgilaisten asiakkaidensa kanssa solmimiensa kokonaissopimusten nojalla palvelujen todellinen vastaanottaja. Palvelut suoritettiin LPL:n omistamille ajoneuvoille ja tämän lisäksi belgialaiset huoltamot lähettivät asiaankuuluvan arvonlisäveron sisältävät laskut suoraan sille. Riittävää 59 artiklan soveltamisen kannalta on, että liiketoimessa on mukana valtion rajat ylittävä elementti ja että kyse on vastikkeellisesta palvelusta. [29] Tämän vuoksi katson, että LPL:ää on pidettävä huoltamopalveluiden vastaanottajana 59 artiklan tarkoittamassa mielessä.

27. Siksi on tarpeen arvioida, merkitseekö Belgian kiistanalaisista säännöksistä seuraava maahan sijoittautuneiden ja sinne sijoittautumattomien verovelvollisten erilainen kohtelu itse asiassa 59 artiklan vastaista syrjintää kansalaisuuden perusteella, ja jos merkitsee, voiko se kuitenkin olla oikeutettua.

26 — Ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, 14 kohta) ja asia C-167/95, Linthorst Pouwels ja Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 10 kohta).

27 — Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, etteivät täysin valtion sisäiset tilanteet kuulu 59 artiklan soveltamisalaan; ks. esim. asiat C-41/90, Höfner ja Elser, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1979, 37 kohta) ja C-70/95, Sodemare ym., tuomio 17.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3395, 38 ja 39 kohta).

28 — Kantaja vetoaa yhdistettyihin asioihin 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377, 16 kohta) sekä asiaan 186/87, Cowan, tuomio 2.2.1989 (Kok. 1989, s. 195, 15 kohta).

29 — Asiassa 352/85, Bond van Adverteerders ym., tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2085, 16 kohta) yhteisöjen tuomioistuin totesi, että yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneen kaapeliverkko-operaattorin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille radiotoiminnan harjoittajille tarjoaman palvelun osalta oli "merkityksetöntä, että radiotoiminnan harjoittajat eivät yleensä itse maksa kaapeliverkko-operaattoreille ohjelmiensa lähettämisestä", koska "60 artiklassa ei edellytetä, että palvelusta suorittavat maksun ne, joille se suoritetaan".

iii) Syrjintä ja perustamissopimuksen 59 artikla

28. Kiistanalaiset säännökset eivät sisällä suoraa syrjintää kansalaisuuden perusteella. Puheena oleva kohtelun erilaisuus ei perustu kansalaisuuteen, vaan koskee pikemminkin Belgiassa ja toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidyn verovelvollisen erilaista kohtelua. Siten esimerkiksi belgialaista yritystä, joka harjoittaa ajoneuvojen leasingvuokrausta luxemburgilaisesta tytäryhtiöstä käsin, koskisivat samat Belgian lain säännökset kuin LPL:ää. Sama koskisi Belgian huomautusten mukaan myös Belgiaan sijoittautunutta verovelvollista, joka vain satunnaisesti harjoittaa arvonlisäverollista taloudellista toimintaa. Koska kuitenkin todennäköisesti useammat Belgiaan sijoittautumattomat kuin belgialaiset yritykset suorittavat arvonlisäveroa Belgiassa luovutetuista tavaroista tai siellä suoritetuista palveluista niin, että niillä on oikeus hakea palautusta kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin nojalla, kaikki maahan sijoittautumattomien tekemiin hakemuksiin sovellettavat vähemmän edulliset säännökset voivat vaikuttaa epäsuotuisasti suurempaan joukkoon muiden maiden kansalaisia kuin Belgian kansalaisia. Säännökset saattavat sen vuoksi merkitä peiteltyä tai välillistä syrjintää kansalaisuuden perusteella. [30]

29. Syrjinnän käsite ei kuitenkaan ole yksinomaan muodollinen. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on lukuisissa yhteyksissä korostanut, "jos tilanteissa, jotka eivät ole toisiinsa verrattavissa, menetellään eri tavalla, siitä ei voida automaattisesti päätellä, että kyseessä on syrjintä. Muodollisen syrjinnän ilmeneminen voi itse asiassa osoittaa aineellisen syrjinnän puuttumista. Aineellisessa syrjinnässä olisi ollut kyse siitä, että samanlaisissa tilanteissa menetellään eri tavalla tai erilaisissa tilanteissa menetellään samalla tavalla". [31] Tämä syrjinnän määritelmä on ollut sen lähestymistavan takana, joka yhteisöjen tuomioistuimella on kaikilla yhteisön oikeuden aloilla ollut kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltoa koskevan periaatteen soveltamisessa. [32] Säännösten syrjivyyden arvioimiseksi esillä olevassa tapauksessa on olennaista määrittää, onko LPL:n kaltaisen maahan sijoittautumattoman verovelvollisen asema todella rinnastettavissa maahan sijoittautuneiden verovelvollisten asemaan.

30. Belgia väittää, että maahan sijoittautuneen ja sinne sijoittautumattoman verovelvollisen asemaa ei voi verrata keskenään, vaikka molemmat harjoittavatkin taloudellista toimintaa. Sen mielestä luxemburgilaista verovelvollista, joka hankkii ostovähennykseen oikeuttavia tavaroita tai palveluja Belgiasta, on verrattava belgialaiseen verovelvolliseen, joka vain satunnaisesti harjoittaa verollista taloudellista toimintaa ja joka siten pelkästään ajoittain antaa arvonlisäveroilmoituksen Belgiaan, tai verovelvolliseen, joka liiketoimintansa takia on kyllä jatkuvasti arvonlisäverovelvollinen, mutta antaa veroilmoituksen hakien arvonlisäveron palautusta

30 — Ks. tuloverotuksen osalta asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, 14 kohta) ja yhtiöverotuksen osalta edellä mainitussa asiassa Commerzbank annetun tuomion 15 kohta.

31 — Ks. asia 13/63, Italia v. komissio, tuomio 17.7.1963 (Kok. 1963, s. 335, erityisesti s. 360; Kok. Ep. I, s. 189, erityisesti s. 197).

32 — Ks. esim. asia 106/83, Sermide, tuomio 13.12.1984 (Kok. 1984, s. 4209, 28 kohta).

sellaisen liiketoimen perusteella, joka ei tapahtunut yksinomaan liiketarkoituksessa. [33]

31. Olen eri mieltä, koska en ole vakuuttunut Belgian mainitsemien hajanaisten liiketoimien ja LPL:n säännöllisen liiketoiminnan välisestä analogiasta. Belgiassa on kannettu arvonlisäveroa verovelvolliselta, ja se on maksettu sellaisten liiketoimien hinnan osana, joihin on tuossa jäsenvaltiossa ryhdytty toisessa jäsenvaltiossa harjoitettavan verollisen ajoneuvojen leasingin vuoksi. Arvonlisäverotuksen kannalta ainoa aineellinen ero tällaisen verovelvollisen ja maahan sijoittautuneen verovelvollisen, joka samalla on kilpaileva belgialainen ajoneuvoja leasingvuokralle antava yhtiö, tilanteessa on se, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan tällaisten kilpailijoiden olisi suoritettava arvonlisäveroa Belgiassa suorittamistaan palveluista. Pelkästään se seikka, että hakemuksen tehnyt verovelvollinen ei ole sijoittautunut maahan, ei oikeuta vertaamaan tämän verovelvollisen tilannetta vain niihin, jotka joko antavat satunnaisesti arvonlisäveroilmoituksen Belgiaan tai hakevat palautuksia sellaisessa erityistapauksessa, jossa yksityinen henkilö myy talon tappiolla ja hakee arvonlisäveron palautusta.

32. Mielestäni asianmukainen vertailu maahan sijoittautuneen ja sinne sijoittautumattoman verovelvollisen välillä tehdään, kun tarkastellaan sitä hetkeä, jolloin palautushakemus tehdään, toisaalta jos sen tekee sellainen maahan sijoittautunut verovelvollinen, jolla on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua ylijäämää ja toisaalta jos sen tekee sellainen maahan sijoittautumaton verovelvollinen, joka on hankkinut ostovähennykseen oikeuttavia tavaroita tai palveluja Belgiasta joko toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverollista taloudellista toimintaansa harjoittaessaan taikka sitä harjoittaakseen.

33. Nähdäkseni merkitystä ei ole sillä yksinkertaisella tosiasialla, että tällaisia hakemuksia tehdään maahan sijoittautuneiden verovelvollisten ollessa kyseessä luonnostaan paljon harvemmin kuin maahan sijoittautumattomien ollessa kysymyksessä, koska ensin mainittujen suoritettavaksi tulevan arvonlisäveron määrä on tavanomaisissa elinkeinon harjoittamisen olosuhteissa todennäköisesti niiden ostovähennysten määrää suurempi. On muistettava, että LPL joutuu maksamaan arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa sen palvelut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan katsotaan suoritetuiksi, eli tässä tapauksessa Luxemburgissa.

34. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa ei periaatteessa myöskään tehdä eroa maahan sijoittautuneiden verovelvollisten vähennysoikeuden ja maahan sijoittautumattomien hyväksi tulevan palautusoikeuden välillä. Sen sijaan kun 17 artiklan 4 kohdassa velvoitetaan neuvosto vahvistamaan säännöt — minkä se teki antamalla kahdeksannen arvolisäverodirektiivin —, jotta helpotetaan maahan sijoittautumattomien verovelvollisten palautusoikeuden toteuttamista, siinä viitataan "3 kohdan mukaisiin palautuksiin", ja tuossa kohdassa vuorostaan velvoitetaan jäsenvaltiot myöntämään "jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus", jolloin kyseessä on se arvonlisävero, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka "käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin". Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa (toistettu edellä 18 kohdassa) määrä-

33 — Ks. edellä 21 kohta ja alaviite 20.

tään, ettei verovelvollisten kohtelu saa olla erilaista sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet.

35. Lisäksi kansalliset säännökset, joiden mukaan jäsenvaltion arvonlisäveroviranomaisten on viivästyneitä arvonlisäveron palautuksia verovelvollisille maksaessaan hyvitettävä maahan sijoittautumattomia hakijoita vähemmän kuin sinne sijoittautuneita, ovat omiaan heikentämään muiden jäsenvaltioiden verovelvollisten kilpailukykyä elinkeinoelämässä. Jäsenvaltioiden maksaessa palautuksille korkoa etenkään koronmaksun ehdot ja korkotaso eivät saa arvonlisäverotuksessa olla erilaisia hakijan sijoittautumisvaltion perusteella.

36. Kuinka vertailukelpoisia tilanteet esillä olevassa asiassa sitten ovat keskenään? Ensinnäkin on todettava, että Belgiaan sijoittautuneita verovelvollisia koskevien tavanomaisten säännösten mukaan korkoa alkaa kertyä joko kolmen kuukauden kuluttua sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana ylijäämä syntyi, tai, kuninkaan asetuksen n:o 4 8 §:n 1 momentin 3 kohdan 3 alakohdan ollessa sovellettavissa kolmen kuukauden kuluttua sen vuosineljänneksen lopusta, jonka aikana ylijäämä syntyi. Lisäksi asianomaisen verovelvollisen on täytynyt hakea palautusta ja olla antanut kaikki asiaankuuluvat veroilmoitukset ajallaan sen verokauden päätyttyä, jonka aikana oikeus palautukseen syntyi. [34] Maahan sijoittautumattomille verovelvollisille korko alkaa sitä vastoin kertyä vasta sen jälkeen, kun Belgian valtiolta on vaadittu sen maksamista. Tällainen vaade voidaan tietenkin esittää vasta kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdassa jäsenvaltioille annetun kuuden kuukauden tarkistusajan päättymisen jälkeen; kyseisessä kohdassa määrätään selvästi, että takaisinmaksun on tapahduttava viimeistään tuolloin. Näin ollen Belgiaan sijoittautuneelle verovelvolliselle maksettavan palautuksen korko alkaa kertyä tietyn ajan kuluttua *ilman eri toimenpiteitä*, kun taas sinne sijoittautumattoman kilpailijan on vastaavassa tilanteessa *ryhdyttävä toimenpiteisiin* ja vaadittava suoritusta asiaa koskevien Belgian menettelysäännösten mukaisesti. Koska tällainen toimenpide todennäköisesti merkitsee maahan sijoittautumattomalle verovelvolliselle asian viivästymistä ja tiettyjä lisäkustannuksia, se rajoittaa syrjivällä tavalla tämän verovelvollisen vapautta tarjota ja vastaanottaa palveluja Belgiassa.

37. Toiseksi näkisin koron suuruudessa olevan eron rajoittavan syrjivällä tavalla muualta kuin Belgiasta olevien verovelvollisten vapautta tarjota tai vastaanottaa palveluja. Maahan sijoittautuneille verovelvollisille kuninkaan asetuksen n:o 4 salliman määräajan kuluttua *ilman* niiltä vaadittavia *toimenpiteitä* ja *kuukausittain* maksettava korko on suurempi kuin se korko, jota maahan sijoittautumattomille, koronmaksuvaatimuksen esittäneille verovelvollisille Belgiassa maksetaan.

38. Edellä mainituista syistä (erityisesti 35—37 kohta) säännökset saattavat syrjiä Belgiaan sijoittautumattomia, ajoneuvoja leasingvuokralle antavia yrityksiä, jotka tarjoavat tai vastaanottavat palveluja Belgiassa.

34 — Ilmeisesti kalenterivuosi ja kolme kuukautta -sääntöä sovellettaessa seuraavan vuoden tammikuun 20 päivään mennessä ja annettaessa veroilmoitukset neljännesvuosittain vuosineljänneksen päättymistä seuraavan kuukauden 20 päivään mennessä; ks. kuninkaan asetuksen n:o 4 8 §:n 1 momentin 3 kohdan 2 alakohta.

Belgia ei kuitenkaan ole esittänyt mitään erityisiä perusteita kiistanalaisille säännöksilleen. Nähdäkseni sellaisia perusteita ei ole olemassa. Kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä tunnustetaan maahan sijoittautumattomille verovelvollisille maksettavien palautusten tarkistusprosessista johtuvat vaikeudet, kun siinä suodaan jäsenvaltioille kuuden kuukauden aika tätä käsittelyä varten. Tuon ajan kuluttua palautukset myöntävä jäsenvaltio on velvollinen soveltamaan sinne sijoittautumattomiin verovelvollisiin säännöksiä, jotka eivät ole yhtään vähemmän edullisia kuin palautuksia hakeviin, tähän maahan sijoittautuneisiin verovelvollisiin sovellettavat. Esillä olevassa asiassa LPL:n kaltaisella maahan sijoittautumattomalla verovelvollisella on siten perustamissopimuksen 59 artiklan ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdan, joilla molemmilla on välitön oikeusvaikutus, nojalla oikeus samaan kohteluun erääntyneiden palautussaamistensa koron osalta kuin mitä sovellettaisiin vastaavassa tapauksessa maahan sijoittautuneisiin verovelvollisiin.

39. Tästä ei seuraa, että syrjintäkiellon periaatteen täsmällinen soveltaminen olisi helppoa. Etenkään periaate ei välttämättä tarkoita sitä, että maahan sijoittautuneella verovelvollisella olisi automaattisesti oikeus korkoon heti kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun kuuden kuukauden määräajan päätyttyä. Mitä yhdenvertainen kohtelu sitten merkitsee pääasian kaltaisen tapauksen yhteydessä? Koska belgialainen verovelvollinen, jonka vähentämättä jäänyttä arvonlisäveroa ei ole palautettu, saa kyseessä olevan summan ja veroilmoitustensa antamisajan mukaan korkoa tietyn ajan kuluttua ilman eri toimenpiteitä, yhdenvertaisen kohtelun vaatimus edellyttää, että yleensä LPL:n kaltaisille yrityksille on maksettava korkoa viran puolesta kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun kuuden kuukauden ajanjakson kuluttua. Jos kuitenkin maahan sijoittautumattoman verovelvollisen hakeman palautuksen määrä on sellainen, että sille, jos kyse olisikin belgialaisesta verovelvollisesta, kertyisi itsestään korkoa vasta kolmen kuukauden kuluttua sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus palautukseen syntyi, Belgian arvonlisäveroviranomaisten olisi yhdenvertaisen kohtelun taatakseen vain sovellettava sinne sijoittautumattoman verovelvollisen tekemän hakemuksen osalta soveltuvin osin samoja säännöksiä eli siis maksaa viran puolesta korkoa sitä kalenterivuotta, jonka aikana oikeus palautukseen syntyi, seuraavan vuoden huhtikuun 1 päivästä lukien ja tietenkin sillä edellytyksellä, että kyseinen päivä on vähintään kuuden kuukauden päässä asianomaisen palautushakemuksen tekopäivästä.

40. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tulkita lain ja kuninkaan asetuksen n:o 4 asiaa koskevia säännöksiä ja tehdä sitten tarpeelliset päätelmät maahan sijoittautumattomien verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun takaamiseksi. Lienee kuitenkin todettava, että LPL:n palautettavaksi hakema määrä näyttäisi olevan sellainen, että jos yhtiö olisi verovelvollinen Belgiassa, sillä olisi ollut oikeus korkoon jo aiemmin kuin kolmen kuukauden kuluttua sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana yhtiön oikeus kyseisiin palautuksiin syntyi. [35]

35 — Kertauksen vuoksi: näyttää siltä, että annettaessa veroilmoitukset neljännesvuosittain 25 000 Belgian frangin suuruinen ylijäämä on hakemuksesta palautettava kolmen kuukauden kuluessa siitä vuosineljänneksestä, jonka aikana oikeus kyseiseen palautukseen syntyi; ks. edellä alaviitteissä 5 ja 8 sekä edellä 36 kohdassa käsitellyn kuninkaan asetuksen n:o 4 8 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohta.

41. Tavoiteltava lopputulos on arvonlisäveron palautuksen hakijoiden yhdenvertainen kohtelu arvonlisäverojärjestelmässä. Olen verrannut voimassa olevia belgialaisia arvonlisäveron palautusta koskevia säännöksiä ja yksityisoikeudellisille saamisille maksettavaa tavanomaista (— mutta aivan erityyppistä —) korkoa koskevia säännöksiä vain nähdäkseni, asettaako viimeksi mainittujen soveltaminen ei-belgialaiset hakijat huonompaan asemaan. Ei kuitenkaan ole suotavaa, että näihin yksityisoikeudellisia saamisia koskeviin säännöksiin kosketaan, koska ne muodostavat itsenäisen ja syrjimättömän järjestelmän. Ei-belgialaiselta hakijalta ei etenkään pitäisi evätä oikeutta lain 91 §:n 3 momentin mukaiseen korkoon sillä *korkotasolla* ja niillä edellytyksillä, jotka kyseisessä lainkohdassa on määritelty, jos hän on vaatinut koron suorittamista yksityisoikeudellisia saamisia koskevien säännösten mukaisesti, mikäli kyseessä on Belgian lain mukaan velkojille tavanomaisesti kuuluva oikeus. Tavallisten lakiperusteisten oikeuksiensa lisäksi, mutta ei tietenkään niin, että saamiselle maksettaisiin kahta korkoa, tällaiselle hakijalle olisi maksettava korkoa edellä 39 kohdassa hahmoteltujen arvonlisäverosäännösten mukaisella korkotasolla siitä hetkestä lukien, kun tällainen korko lankeaa maksettavaksi.

D *Perustamissopimuksen 6 artikla*

42. Kansallinen tuomioistuin on kysynyt myös 6 artiklasta. Ottaen huomioon yhteisöjen tuomioistuimelle esittämäni ehdotuksen, joka koski 59 artiklan sovellettavuutta esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa (edellä kohdat 24—41), en näe 6 artiklan olevan erikseen sovellettavissa. Mikäli tässä tapauksessa maahan sijoittautuneiden ja sinne sijoittautumattomien verovelvollisten erilaisen kohtelun ei, vastoin edellä esittämääni näkemystä, katsottaisikaan merkitsevän 59 artiklan kannalta peiteltyä syrjintää kansalaisuuden perusteella, en näe, että sitä voitaisiin 6 artiklankaan kannalta pitää sellaisena. Siksi olen sitä mieltä, ettei yhteisöjen tuomioistuimen ole tarpeen vastata kansallisen tuomioistuimen kolmanteen kysymykseen 6 artiklan pohjalta.

VII Ratkaisuehdotus

43. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Rechtbank van eerste aanleg te Brusselin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Kahteen ensimmäiseen kysymykseen tulisi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-190/95, ARO Lease, 17.7.1997 antaman tuomion ilmentämän ajattelutavan mukaan vastata siten, että jäsenvaltioon A sijoittautunut leasingyhtiö, jolla ei

ole toimipaikkaa eikä muutakaan varallisuutta tai henkilöstöä jäsenvaltiossa B, ei suorita palveluja jäsenvaltiossa B olevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, jos yhtiö pelkästään antaa leasingvuokralle jäsenvaltiosta B ostettuja ajoneuvoja tuohon valtioon sijoittautuneille asiakkaille ja vastaa toisten, jäsenvaltiossa A asuvien asiakkaiden huoltolaskujen maksamisesta leasingvuokralle annettujen autojen jäsenvaltiossa B tapahtuneen käytön perusteella.

2) Perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että Belgiaan sijoittautumattomille verovelvollisille, jotka ostavat tavaroita tai palveluja Belgiasta tarjotakseen valtion rajat ylittäviä ajoneuvojen leasingpalveluja Belgiaan sijoittautuneille asiakkaille taikka jotka vastaanottavat palveluja belgialaisilta huoltamoilta suorittaessaan palveluja Luxemburgiin sijoittautuneille asiakkaille ja jotka myöhemmin hakevat arvonlisäveron palautuksia näiden tavaroiden ja palvelujen osalta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY mukaisesti, ei voida, silloin kun palautusta ei suoriteta kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdassa sallitussa kuuden kuukauden ajassa, maksaa alempaa korkoa tai laskea korkoa vasta siitä lukien, kun tällainen verovelvollinen vaatii virallisesti koron suorittamista Belgian valtiolta, mikäli Belgiaan sijoittautuneiden verovelvollisten vähentämättä jääneen arvonlisäveron vastaavan suuruisille viivästyneille palautuksille maksetaan korkeampaa korkoa ja vielä niin, että tuo korko ilman verovelvollisen toimenpiteitä alkaa kertyä heti maahan sijoittautuneiden verovelvollisten palautushakemusten tekoa varten laissa säädetyn määräajan päättymisestä lukien.