YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
7 päivänä toukokuuta 1998 *

Asiassa C-390/96,

jonka Rechtbank van eerste aanleg te Brussel on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Lease Plan Luxembourg SA

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 9 artiklan 1 kohdan sekä EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward ja J.-P. Puissochet,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Lease Plan Luxembourg SA, edustajinaan asianajajat L. De Broe ja L. Vandenberghe, Bryssel,

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön pääneuvonantaja J. Devadder, avustajanaan asianajaja A. Destrycker, Bryssel,

— Luxemburgin hallitus, asiamiehenään valtiovarainministeriön hallitusneuvos R. Heinen,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Lease Plan Luxembourg SA:n, Belgian hallituksen ja komission 6.11.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.12.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Rechtbank van eerste aanleg te Brussel on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 26.11.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.12.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan sekä EY:n perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty riita-asiassa, jossa kantajana on Lease Plan Luxembourg SA (jäljempänä LPL), jonka kotipaikka on Luxemburg, ja vastaajana Belgian valtio ja jossa on kysymys kyseisen yhtiön Belgiasta hankkimien autojen oston sekä niiden tuossa valtiossa suoritetun huollon ja korjauksen yhteydessä maksetun arvonlisäveron palauttamisesta.

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 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."

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta,

direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — arvonlisäveron soveltaminen irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraukseen — 31 päivänä heinäkuuta 1984 annetulla kymmenennellä neuvoston direktiivillä 84/386/ETY (EYVL 1984, L 208, s. 58; jäljempänä kymmenes arvonlisäverodirektiivi), tarkennetaan seuraavaa:

"Kuitenkin

— —

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

— —

— irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta kulkuneuvojen vuokrausta."

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdassa esitetään periaatteet, jotka koskevat verollisen hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta ja oikeutta saada tämä arvonlisävero palautetuksi.

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä lisätään seuraavaa:

"Neuvosto pyrkii 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan 3 kohdan mukaiset palautukset on myönnettävä maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille."

7 Tämän säännöksen mukaisesti neuvosto antoi 6 päivänä joulukuuta 1979 jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevista yksityiskohtaisista säännöistä — kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi), jonka 7 artiklan 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 valtiossa, 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."

8 LPL on leasingvuokrausta harjoittava yhtiö, jonka päätoimialana on henkilöautojen vuokralleanto leasingsopimuksin.

9 LPL on solminut valtaosan sopimuksistaan Luxemburgiin sijoittautuneiden yhtiöiden kanssa. Yhtiöille leasingvuokratut autot on ostettu Luxemburgista, niiden vakuutukset on otettu luxemburgilaisista vakuutusyhtiöistä ja niistä on tehty kokonaissopimukset, joiden mukaisesti vuokralleottajayhtiöt maksavat vuokramaksua, jolla katetaan rahoitus, huolto, vakuutukset ja korjaukset. Luxemburgiin sijoittautuneet yhtiöt antavat nämä autot omien työntekijöidensä käyttöön, joista osa asuu raja-alueella tai muualla Belgiassa. Belgiaan sijoittautuneet huoltamot, joiden palveluita nämä työntekijät käyttävät, lähettävät laskunsa LPL:lle, joka suorittaa arvonlisäveron.

10 LPL on lisäksi antanut kymmenkunta autoa lähes tuhannen auton kannastaan leasingvuokralle Belgiaan sijoittautuneille asiakkaille. LPL on ostanut nämä autot Belgiasta eikä niiden osalta, toisin kuin Luxemburgiin sijoittautuneille yhtiöille vuokrattujen autojen osalta, ole solmittu kokonaissopimuksia. Belgiaan sijoittautuneiden asiakkaiden on huolehdittava huollosta, vakuutuksista, korjauksista ja veroista omalla kustannuksellaan.

11 LPL haki Belgiasta hankkimiensa ja tuohon valtioon sijoittautuneille asiakkaille vuokraamiensa autojen oston sekä belgialaisten huoltamojen Luxemburgiin sijoittautuneille yhtiöille vuokratuille autoille suorittaman huollon ja korjauksen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron palautusta.

12 Belgian verohallinto hylkäsi LPL:n arvonlisäveronpalautushakemuksen sillä perusteella, että yhtiö harjoitti Belgiassa liiketoimintaa, josta se oli arvonlisäverovelvollinen. Tästä oli verohallinnon mukaan kyse, kun Luxemburgiin sijoittautuneille yhtiöille vuokratuille autoille suoritettiin tavanomaiseen huoltoon kuulumattomia korjauksia. Tällaiset korjaukset eivät sen mukaan sisältyneet kokonaissopimuksiin, ja ne olivat siten erillisiä palveluja, jotka suoritettiin siellä, missä autot olivat. Belgian verohallinto väittää lisäksi, että 1.1.1993 jälkeen taloudellisen toiminnan harjoittaminen autoja Belgiassa vuokrattavana pitämällä riittää siihen, että hakijalla voidaan katsoa olevan Belgian 3.7.1969 annetun arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna 28.12.1992 annetulla, 1.1.1993 voimaan tulleella lailla (jäljempänä laki), 21 §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteä toimipaikka tuossa valtiossa.

13 Lain 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollinen on jokainen, joka päätoimisesti tai sivutoimisesti säännöllistä ja itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittaessaan joko voittoa tavoitellen tai sitä tavoittelematta luovuttaa tässä laissa tarkoitettuja tavaroita tai suorittaa tässä laissa tarkoitettuja palveluja, riippumatta siitä, missä tätä taloudellista toimintaa harjoitetaan."

14 Lain 21 §:n 1 ja 2 momentissa tarkennetaan seuraavaa:

"Palvelu suoritetaan Belgiassa, kun se paikka, jossa se 2—4 §:n mukaisesti katsotaan suoritetun, on Belgiassa.

Palvelun suorituspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta käsin palvelu suoritetaan, tai jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelun suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa."

15 Belgian verohallinnon mukaan LPL:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäveroviranomaisten pitämään rekisteriin belgialaisena arvonlisäverovelvollisena, koska yhtiö harjoitti Belgiassa liiketoimintaa, josta se oli arvonlisäverovelvollinen, ja hakea palautusta neljännesvuosittain annettavan arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä.

16 Belgian verohallinnon päätöksen takia LPL nosti Rechtbank van eerste aanleg te Brusselissa kanteen Belgian valtiota vastaan vaatien 7 669 095 Belgian frangin suuruista palautusta laillisine korkoineen.

17 Tältä osin LPL tähdensi, että sillä oli oikeus samaan, viivästyneelle arvonlisäveron palautukselle maksettavaan lailliseen korkoon kuin Belgiaan sijoittautuneella verovelvollisella. Belgiaan sijoittautuneen verovelvollisen ollessa hakijana lain 76 §:n 1 momentissa säädetään vuoden lopussa vähentämättä jääneen arvonlisäveron palautuksesta kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen tekopäivästä. Mikäli arvonlisäveroa ei palauteta 76 §:n 1 momentissa tarkoitetussa kolmen kuukauden määräajassa, Belgiaan sijoittautuneelle verovelvolliselle maksetaan saman lain 91 §:n 3 momentin mukaisesti korkoa 0,8 prosenttia kuukaudessa tuon kolmen kuukauden määräajan päättymisestä lukien.

18 Sitä vastoin Belgiaan sijoittautumattoman verovelvollisen ollessa hakijana saman lain 91 §:n 4 momentissa säädetään, että viivästyneille saamisille maksetaan "yksityisoikeudellisille saamisille suoritettavan koron suuruista" viivästyskorkoa "yksityisoikeudellisten säännösten mukaisesti". Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista käy ilmi, että 31.8.1996 saakka tällaisiin hakemuksiin sovellettiin 8 prosentin vuotuista korkoa ja että tämä korko lankesi maksettavaksi vasta siitä lähtien, kun velkoja oli kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdan mukaisen kuuden kuukauden määräajan päätyttyä vaatinut Belgian valtiolta tällaista suoritusta.

19 LPL ei ole riitauttanut kuuden kuukauden määräaikaa, joka koskee kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 4 kohdassa tarkoitetuille maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille maksettavia palautuksia ja joka on pitempi kuin lain 91 §:n 3 momentissa säädetty, maan alueelle sijoittautuneita verovelvollisia koskeva kolmen kuukauden määräaika. LPL:n mukaan tällainen ero voi hyvinkin olla perusteltu siksi, että maahan sijoittautumattomille verovelvollisille maksettavien palautusten ollessa kyseessä valvonta ja palautuksen suorittaminen vievät enemmän aikaa kuin maahan sijoittautuneille verovelvollisille maksettavien palautusten yhteydessä.

20 Koska ei ollut varmaa tietoa siitä, voitiinko LPL:n Belgiassa käytössä olevan autokannan katsoa muodostavan kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun kiinteän toimipaikan, ja ottaen huomioon kiistan, joka koski haettuun arvonlisäveron palautukseen sovellettavaa korkoa, Rechtbank lykkäsi asian käsittelyä ja pyysi yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"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 toimi-

paikasta 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?"

Ensimmäinen kysymys

21 Aivan ensiksi on huomattava, että asiassa C-190/95, ARO Lease, 17.7.1997 annetun tuomion (Kok. 1997, s. I-4383) johdosta pääasian asianosaiset ovat myöntäneet suullisessa käsittelyssä, ettei LPL:llä ollut haettuun arvonlisäveron palautukseen liittyvänä ajanjaksona Belgiassa kiinteää toimipaikkaa, josta käsin se olisi suorittanut palveluja.

22 Toiseksi on muistettava — kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa ARO Lease antamansa tuomion 12 kohdassa todennut — että kymmenennen arvonlisäverodirektiivin neljännen perustelukappaleen mukaan "kulkuneuvojen vuokrauksen osalta olisi [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohtaa kuitenkin valvontasyistä sovellettava tarkasti ja pidettävä siten palvelun suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikkaa näiden palvelujen suorituspaikkana". Tämä on itse asiassa vahvistettu kuudennen arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin se on muutettuna kymmenennellä arvonlisäverodirektiivillä, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa.

23 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuin on saman tuomion 14 kohdassa todennut, että koska kulkuneuvot voivat helposti ylittää rajat, on vaikeaa tai jopa mahdotonta määritellä niiden käyttöpaikka ja on kussakin yksittäistapauksessa vahvistettava järkevä peruste, jonka mukaan arvonlisäveron 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).

24 Yhteisöjen tuomioistuin muistutti samoin edellä mainitun asiassa ARO Lease antamansa tuomion 15 kohdassa, 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. Tästä seuraa, kuten yhteisöjen tuomioistuin on saman tuomion 16 kohdassa todennut, että jotta toista toimipaikkaa liiketoiminnan kotipaikan sijasta voitaisiin pitää palvelujen suorituspaikkana, tuon toimipaikan on oltava riittävän pysyvä ja sen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö toimivat, jotta kyseisten palvelujen itsenäiseksi katsottava tarjoaminen on mahdollista.

25 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitun asiassa ARO Lease antamansa tuomion 18 kohdassa huomauttanut, että leasingajoneuvojen vuokraamisesta koostuvissa palveluissa on kyse lähinnä sopimusten neuvottelemisesta, laatimisesta, allekirjoittamisesta ja hallinnoinnista sekä leasingyhtiön omistuksessa edelleen olevien sovittujen ajoneuvojen luovuttamisesta asiakkaiden käyttöön.

26 Saman tuomion 19 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että silloin kun leasingyhtiöllä ei ole jäsenvaltiossa omaa 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.

27 Näin on asianlaita myös esillä olevassa pääasiassa: LPL:llä ei ole omaa henkilöstöä eikä riittävän pysyvää rakennetta Belgiassa.

28 Toisaalta, kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitun asiassa ARO Lease antamansa tuomion 20 kohdassa todennut, kuudennen arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 artiklan 1 kohdan 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.

29 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa olevaa "kiinteän toimipaikan" käsitettä on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä, joka vuokraa tai leasingvuokraa ajoneuvoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille asiakkaille, ei ole tällaisen vuokrauksen perusteella kiinteää toimipaikkaa tuossa toisessa jäsenvaltiossa.

Toinen kysymys

30 Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

31 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko sellaiset kansalliset säännökset perustamissopimuksen 6 ja 59 artiklan vastaisia, joiden nojalla jäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle, joka hakee kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti arvonlisäveron palautusta, maksetaan korkoa vasta siitä lukien, kun sitä koskeva vaade esitetään tälle jäsenvaltiolle, ja tämä korko on alempi kuin kyseisen valtion alueelle sijoittautuneelle verovelvolliselle viran puolesta maksettava korko, joka alkaa kertyä palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien.

32 On huomattava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten säännösten mukaan kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle maksetaan palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien alempaa korkoa kuin tämän saman valtion alueelle sijoittautuneelle verovelvolliselle. Lisäksi vaikka viimeksi mainitulle maksetaan palautuksen viivästyessä korko viran puolesta, kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen on vaadittava koron suorittamista tältä valtiolta ja vastattava tästä ylimääräisestä muodollisuudesta aiheutuvista kuluista saadakseen korot hyväkseen palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien.

33 Säännökset, jotka kohtelevat verovelvollisia eri tavalla sen mukaan, ovatko ne sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle, voivat merkitä perustamissopimuksen 59 artiklassa kiellettyä syrjintää.

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on kuitenkin ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 30 kohta).

35 Tältä osin Belgian hallitus tähdentää, että kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita ja samassa tilanteessa olevia muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita verovelvollisia kohdellaan aivan samalla tavoin. Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella, joka antaa veroilmoituksen Belgian veroviranomaisille, on Belgian hallituksen mukaan palautuksen viivästyessä oikeus lain 91 §:n 3 momentin mukaiseen viran puolesta maksettavaan korkeampaan korkoon. Kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella, joka vain satunnaisesti harjoittaa verollista liiketoimintaa ja joka sen vuoksi antaa arvonlisäveroilmoituksen vain hyvin harvoin, on sitä vastoin oikeus vain lain 91 §:n 4 momentin mukaiseen alempaan korkoon vaateen esittämisestä lukien. Näin on Belgian hallituksen mukaan asianlaita myös kyseen ollessa tähän jäsenvaltioon sijoittautuneesta verovelvollisesta, joka kyllä on taloudellisen toimintansa puolesta säännöllisesti arvonlisäverovelvollinen, mutta hakee arvonlisäveron palautusta sellaisen liiketoimen osalta, joka ei liitykään yksinomaan elinkeinon harjoittamiseen.

36 On silti huomattava, että johonkin jäsenvaltioon sijoittautuneen ja siellä säännöllistä arvonlisäverollista taloudellista toimintaa harjoittavan ja siihen liittyen arvonlisäveron palautusta toisessa jäsenvaltiossa suoritetun liiketoimen osalta hakevan verovelvollisen tilannetta ei voida verrata toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, joko siellä satunnaisesti verollista taloudellista toimintaa harjoittavan tai arvonlisäveron palautusta sellaisen liiketoimen osalta, joka ei liity yksinomaan elinkeinon harjoittamiseen, hakevan verovelvollisen tilanteeseen.

37 Tilannetta on maksettavan koron suuruuden ja sen kertymisen alkamishetken osalta verrattava tilanteeseen, jossa kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautunut verovelvollinen LPL:n tapaan harjoittaa säännöllistä arvonlisäverollista taloudellista toimintaa ja hakee siihen liittyen vähentämättä jääneen arvonlisäveron palautusta.

38 Palautuksen viivästyessä tällaisella veroilmoituksensa veroviranomaisille säännöllisesti antavalla verovelvollisella on kuitenkin Belgian hallituksen mukaan, toisin kuin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen ollessa kyseessä, oikeus viran puolesta maksettavaan korkeampaan korkoon.

39 Koska muuta tällaiseen syrjintään oikeuttavaa syytä ei ole esitetty, on katsottava, että pääasiassa esillä olevan kaltaiset säännökset ovat perustamissopimuksen 59 artiklan vastaisia siltä osin kuin niiden mukaan kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille maksetaan korkoa vasta siitä lukien, kun tältä valtiolta on sitä vaadittu, ja tämä korko on alempi kuin kyseisen valtion alueelle sijoittautuneille verovelvollisille palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien viran puolesta maksettava korko.

40 Koska pääasiassa esillä olevan kaltaiset säännökset liittyvät perustamissopimuksen 59 artiklan soveltamiseen, ei ole tarpeen pohtia, ovatko ne perustamissopimuksen 6 artiklan mukaisia.

41 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 59 artiklan vastaisia ovat kansalliset säännökset, joiden mukaan jäsenvaltioon sijoittautumattomille, kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti arvonlisäveron palautusta hakeville verovelvollisille maksetaan korkoa vasta siitä lukien, kun ne ovat sitä tältä valtiolta vaatineet, ja tämä korko on alempi kuin kyseisen valtion alueelle sijoittautuneille verovelvollisille palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien viran puolesta maksettava korko.

Oikeudenkäyntikulut

42 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian ja Luxemburgin hallituksille ja 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 (viides jaosto)

on ratkaissut Rechtbank van eerste aanleg te Brusselin 26.11.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 1 kohdassa olevaa "kiinteän toimipaikan" käsitettä on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä, joka vuokraa tai leasingvuokraa ajoneuvoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille asiakkaille, ei ole tällaisen vuokrauksen perusteella kiinteää toimipaikkaa tuossa toisessa jäsenvaltiossa.**

2) **EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan vastaisia ovat kansalliset säännökset, joiden mukaan jäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille, jotka hakevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY mukaista arvonlisäveron palautusta, maksetaan korkoa vasta siitä lukien, kun ne ovat sitä tältä jäsenvaltiolta vaatineet, ja tämä korko on alempi kuin kyseisen valtion alueelle sijoittautuneille verovelvollisille palautusten suorittamiselle säädetyn määräajan päättymisestä lukien viran puolesta maksettava korko.**

Gulmann Wathelet Mointinho de Almeida

Edward Puissochet

Julistettiin Luxemburgissa 7 päivänä toukokuuta 1998.

R. Grass

kirjaaja

C. Gulmann

viidennen jaoston puheenjohtaja