JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

7 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

1. Tämä EY 234 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö koskee verotettavan liiketoimen suorituspaikan määrittelemistä kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) mukaisesti kannettavan ja perittävän arvonlisäveron kannalta. [2]

2. Itävallan Verwaltungsgerichtshofin (hallintotuomioistuimen) käsiteltäväksi saatettu asia koskee Saksaan sijoittautunutta yhtiötä, joka on ostanut kalastuslupia Itävallasta, missä se ei suorita palveluja eikä ole siten rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, myydäkseen muissa maissa oleville asiakkaille kyseisiä kalastuslupia, jotka oikeuttavat kalastamaan erään Itävallassa sijaitsevan joen tietyillä alueilla.

3. Kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kalastuslupien jälleenmyynti kolmansille kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu.

4. Jos on kysymys tällaisesta palvelusta, se verotetaan Itävallassa, missä kiinteä omaisuus sijaitsee, ja valittajan on siten rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Itävallassa, missä se voi vähentää luvista maksamaansa summaan sisältyvän arvonlisäveron.

5. Jos kysymys ei ole tällaisesta palvelusta, se katsotaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavanomaiseksi palvelujen suoritukseksi, jolloin palvelujen suorituspaikka on Saksa, missä yrityksellä on liiketoimintansa kotipaikka, ja yrityksen on ostojen arvonlisäveron vähentämisen sijasta haettava arvonlisäveron palautusta kahdeksannessa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY [3] (jäljempänä kahdeksas direktiivi) säädetyn järjestelmän mukaisesti.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päiväna toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1). Kuudennen direktiivin tekstin epävirallinen konsolidoitu versio on nähtävissä Internet-osoitteessa http://europa.eu.int/eur-lex/lex.

3 – 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 L 331, s. 11).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

jotka koskevat erityisesti – – palvelujen suoritusta." Kuudennen direktiivin 9 artiklassa annetaan siksi säännökset siitä, miten palvelujen suorittamispaikka määritellään arvonlisäverotusta varten (ja missä suoritettu palvelu siten verotetaan).

Asiaa koskevat yhteisön säännökset

6. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää "aineellisena omaisuutena" "tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen" ja "sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen".

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa "palvelujen suorituksella" tarkoitetaan "liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta". Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa "aineettoman omaisuuden luovutuksen" tai "velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa".

8. Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: "Verollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin,

9. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa."

10. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaan sisältyy erityissäännöksiä, joissa poiketaan 9 artiklan 1 kohdan yleisestä säännöksestä. 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa: "Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistönvälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka."

11. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa luetellaan palveluja, jotka suoritetaan esimerkiksi yhteisöön muuhun

kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille ja "joiden suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka". Luetteloon sisältyvät muun muassa seuraavat palvelut: "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus" sekä "henkilöstön asettaminen käytettäväksi".

12. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään arvonlisäverosta vapauttamisesta. 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta muun muassa kiinteän omaisuuden vuokraus.

13. Rajat ylittäviin palveluihin liittyvät palautusjärjestelyt perustuvat kahdeksanteen direktiiviin. Olennaisilta osin kahdeksannen direktiivin mukainen oikeus ostojen arvonlisäveron palautukseen syntyy, kun verovelvollinen on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon eikä ole suorittanut mitään verotettavaa myyntiä sen valtion alueella, missä ostojen arvonlisävero on peritty. Toisaalta jos verovelvollinen on suorittanut verotettavaa myyntiä sen valtion alueella, missä ostojen arvonlisävero on maksettu, verovelvollisella ei ole kahdeksannen direktiivin mukaista oikeutta arvonlisäveron palautukseen vaan oikeus käyttää kuudennen direktiivin 17 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaista yleistä vähennysoikeutta.

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

14. Itävallan vuonna 1994 annetun Umsatzsteuergesetzin (vuonna 1994 annettu arvonlisäverolaki, jäljempänä UStG) 3 a §:n 6 momentilla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohta käyttäen käytännössä yhtäläistä sanamuotoa.

15. Itävallan valtiovarainministeriön asetuksella,[4] joka on annettu UStG:n perusteella, pannaan täytäntöön muun muassa kahdeksannessa direktiivissä säädetyt edellytykset. Tämän asetuksen mukaan oikeus Itävallassa maksetun ostojen arvonlisäveron palautukseen on esimerkiksi silloin, jos Itävallan ulkopuolelle sijoittautunut yritys on suorittanut (myöhemmin) jälleenmyyntiä, jonka suorituspaikan eikä siten myöskään verotuspaikan katsota olevan Itävalta. Jos jälleenmyynnin kuitenkin katsotaan olleen Itävallassa tapahtunut suoritus, kyseisen asetuksen mukaan maksetun ostojen arvonlisäveron palautukseen ei ole oikeutta, vaan silloin on oikeus tavanomaisten säännösten mukaiseen vähennykseen.

4 - Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, BGBl. nro 279/1995.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16. Rudi Heger GmbH (jäljempänä Heger) on Saksaan sijoittautunut yritys. Sillä ei ole liiketoimipaikkaa Itävallassa. Heger osti vuosina 1997 ja 1998 kalastuskiintiöitä Oberösterreichin osavaltiossa sijaitsevalle Gmunder Traun -joelle Itävaltaan sijoittautuneelta Flyfishing Adventure GmbH -nimiseltä yritykseltä (jäljempänä Flyfishing). Ostamalla nämä kiintiöt Heger sai kalastuslupia, jotka oikeuttavat kalastamaan tiettyinä aikoina kyseisen joen tietyillä alueilla. Heger myi kalastuslupia suurelle määrälle asiakkaita Euroopan unionin alueella.

17. Myyntihinnan lisäksi Flyfishing laskutti Hegeriltä 20 prosentin suuruisen Itävallan arvonlisäveron, jota kertyi yhteensä 152 000 Itävallan šillinkiä eli noin 11 045 euroa.

18. Heger haki joulukuussa 1999 toimivaltaisilta kansallisilta viranomaisilta palautusta arvonlisäverosta, joka oli maksettu kalastusluvista vuosina 1997 ja 1998, vedoten kahdeksanteen direktiiviin sellaisena kuin se on pantu Itävallassa täytäntöön.

19. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että hakemus hylättiin sillä perusteella, että Hegerin suorittama kalastuslupien jälleenmyynti asiakkailleen oli Itävallassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu. Tällainen palvelu voitaisiin (siitä huolimatta että palvelun suorittaja Heger on sijoittautunut Saksaan) siten katsoa palveluksi, joka suoritetaan ja verotetaan Itävallassa. Näin ollen Flyfishingin Hegerille suorittamasta kalastuskiintiöiden myynnistä kannetun arvonlisäveron palauttamisen edellytykset eivät olisi täyttyneet niiden Itävallan säännösten mukaan, joilla kahdeksas direktiivi on pantu täytäntöön.

20. Heger valitti hylkäämispäätöksestä kansalliseen tuomioistuimeen, joka lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kalastusoikeuden siirtäminen myymällä maksullisia kalastuslupia kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu 'kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu'?"

21. Italia ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Suullista käsittelyä ei ole pyydetty, eikä sitä ole järjestetty.

Asian arviointi

22. Jotta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa voitaisiin soveltaa tähän asiaan siten, että liiketoimi katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, seuraavien samanaikaisten edellytysten on täytyttävä. Ensinnäkin kalastuslupien siirtämisen on oltava "palvelun suorittamista". Toiseksi joen alueiden, joita kalastusluvat koskevat, on oltava "kiinteää omaisuutta". Kolmanneksi näiden kahden asian välillä on oltava riittävä yhteys. Jos nämä edellytykset täyttyvät, verotettavan liiketoimen paikaksi on katsottava Itävalta, missä joki sijaitsee.

23. Tässä asiassa on tehtävä seuraavat kolme alustavaa huomautusta.

24. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jos kuudenteen direktiiviin sisältyviltä käsitteiltä puuttuu nimenomainen määritelmä tai jos viitataan jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin, nämä käsitteet ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä ja ne on siis määriteltävä yhteisön tasolla. [5] Yhteisöjen tuomioistuin on siis määritellyt yhteisön tasolla (esimerkiksi) käsitteet "kiinteä omaisuus" ja "vuokraus" tulkitessaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä poikkeuksia [6] sekä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetun käsitteen "mainospalvelut". [7]

25. Samoja perusteluja on käytettävä määriteltäessä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaan sisältyviä käsitteitä. 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ei nimenomaisesti määritellä siinä esiintyviä käsitteitä eikä viitata kansallisiin oikeusjärjestyksiin niiden määrittelemistä varten. Päinvastaisen maininnan puuttuessa ja oikeusvarmuuden vuoksi yhteisön saman toimenpiteen eri säännöksissä esiintyvälle käsitteelle on siten annettava sama merkitys. Lisäksi kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta seuraa, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännösten tarkoituksena on, kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan osalta [8], että sovelletaan yhteisiä ja yhdenmukaisia perusteita, jotta voitaisiin välttää kansallisten oikeusjärjestysten välisiä konflikteja, eroja arvonlisäverojärjestelmien soveltamisessa jäsenvaltioiden välillä sekä kaksoisverotusta ja veron kantamatta jättämistä. Tämä voidaan saavuttaa

5 - Ks. esim. kuudennen direktiivin 13 artiklan osalta asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta ja oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös julkisasiamies Jacobsin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, ratkaisuehdotuksen 34 kohta).

6 - Ks. edellisessä alaviitteessa mainitussa asiassa Sinclair Collis annettu tuomio.

7 - Asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok 1993, s. I-5997, 12 kohta).

8 - Idem.

ainoastaan määrittelemällä direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaan sisältyvät käsitteet yhteisön tasolla. [9]

26. Toiseksi, tulkittaessa kuudennen direktiivin 9 artiklaa suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on tavanomaisesti suorittajan "ensisijainen liittymä". [10] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut asiassa Dudda 26.9.1996 annetussa tuomiossa, [11] että 9 artiklan 1 kohdan ei voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin yksittäistapauksessa on selvitettävä, onko kyse jostakin 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainitusta tilanteesta, ja jos näin ei ole, on sovellettava 9 artiklan 1 kohtaa.

27. Kolmanneksi arvonlisäveron, joka on kulutusvero, perusperiaatteena on, että se kannetaan kulutuspaikassa. [12] Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa kuitenkin säädetään palvelujen suorittamista koskevana perustavanlaatuisena sääntönä, että palvelujen suorittamispaikka ja *näin ollen* myös verotuspaikka on palvelun suorittajan kotipaikka. Yhteisön lainsäätäjä on siten luonut kuudenteen direktiiviin jossakin määrin sisäistä jännitettä, koska palvelun suorittamispaikkaa koskevat säännökset perustuvat pikemminkin alkuperäperiaatteeseen kuin kohdeperiaatteeseen.

Palvelujen suorittaminen

28. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen ja/tai tiettyjä esineoikeuksia aineellisena omaisuutena eli siten tavaroina. Vaikka kalastusluvat voitaisiin periaatteessa luokitella oikeuksiksi kiinteään omaisuuteen tai esineoikeuksiksi (mikä on avoin kysymys), komission huomautuksista käy kuitenkin ilmi, että Itävalta ei ole hyödyntänyt tätä mahdollisuutta.

29. Edellä esitetystä seuraa, että kalastuslupiin liittyviä liiketoimia ei voida pitää kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena. Näin ollen kalastuslupiin liittyvät liiketoimet katsotaan jäännösluonteisesti 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suorittamiseksi. Lisäksi kalastuslupien myynnin katso-

9 – Ks. julkisasiamies Poiares Maduron esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-452/03, RAL (Channel Islands), tuomio 27.1.2005 (Kok. 2005, s. I-3947, ratkaisuehdotuksen 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 17 kohta).

11 – Asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. 4595, 21 kohta).

12 – Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja sen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL P 071, 14.4.1967, s. 1303–1312) 6 artiklan 3 kohta, jossa säädetään, että palvelujen suorituspaikkana on pääsääntöisesti pidettävä paikkaa, jossa palvelu suoritetaan, jossa oikeus siirretään tai myönnetään tai jossa vuokrattua hyödykettä käytetään tai hyödynnetään. Ks. myös edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Berkholz, julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotuksen 2 kohta. Ks. myös julkisasiamies La Pergolan esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-260/95, DFDS A/S, tuomio 20.2.1997 (Kok. 1997, s. I-1005, ratkaisuehdotuksen 32 kohta) ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia RAL (Channel Islands), julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotuksen 24 ja 30 kohta.

minen 6 artiklassa tarkoitetuksi aineettoman omaisuuden luovutukseksi tai velvoitteeksi pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa ei ole mitenkään kohtuutonta tai keinotekoista.

Kiinteä omaisuus

30. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Marselisborg 3.3.2005 antamasta tuomiosta seuraa, että satamassa sijaitsevan veden peitossa olevan maa-alueen tietyt osat voivat olla kuudennessa direktiivissä tarkoitettua kiinteää omaisuutta.[13] Samaa periaatetta on sovellettava joenuoman tiettyihin osiin, joita kalastusoikeudet koskevat. Ne voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi asiassa Marselisborg käsiteltyjen vedessä olevien venepaikkojen lailla.

Yhteyden läheisyys

31. Kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen annettava vastaus koskee suoritetun palvelun ja kiinteän omaisuuden välisen yhteyden läheisyyttä ja luonnetta. Kuten Italia katsoo huomautuksissaan, yksinkertaisesti katsottuna tässä asiassa tarkasteltavia kalastusoikeuksia ei voi käyttää muualla kuin Gmunder Traun -joella ja kalastusluvassa mainitussa joen osassa. Hegerin asiakkaat asuvat Saksassa, Italiassa, Alankomaissa ja Belgiassa, ja Saksaan sijoittautunut Heger myy heille kalastuslupia. Asiakkaat eivät voi kuitenkaan hyötyä kalastusluvista muuten kuin menemällä Gmunder Traun -joelle ja kalastamalla siellä. Kalastusluvat liittyvät läheisesti kiinteän omaisuuden tiettyyn käyttöön. Kalastusluvan myynti katsotaan siten kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi.

32. Vaikka edellä esitetty perustelu on intuitiivisesti houkutteleva, siinä ei oteta huomioon erästä oleellista seikkaa: miksi, miten ja missä määrin suoritetun palvelun (kuten Hegerin asiakkailleen suorittaman kalastuslupien jälleenmyynnin) on liityttävä kiinteään omaisuuteen (Gmunder Traun -jokeen)?

33. On selvää, että eri palvelut liittyvät kiinteään omaisuuteen eri määrin ja eri tavoin. Komissio on oikeassa mainitessaan huomautuksissaan, että käsitettä "liittyminen" ei ole soveliasta tulkita liian laajasti. Kysymys on äärimmäisestä päätelmästä, koska minkä tahansa palvelun voidaan viime kädessä katsoa liittyvän tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen, joka ymmärretään

13 - Asia C-428/02, Marselisborg, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1527, 34 kohta). Ks. myös julkisasiamies Kokottin samassa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 30-32 kohta. Tämä kanta heijastelee lähestymistapaa, jota käytetään monissa kansallisissa oikeusjärjestyksissä, kuten Espanjassa, Italiassa, Ranskassa ja Belgiassa.

rajatuksi tilaksi. Mielestäni ei ole hyödyllistä lähestyä tätä ongelmaa tapauskohtaisin perustein. Olisi pikemminkin etsittävä objektiivista perustetta, jota voidaan soveltaa määriteltäessä sitä, voidaanko suoritetun palvelun tosiasiallisesti katsoa liittyvän tiettyyn kiinteään omaisuuteen.

34. On tärkeää korostaa, että Hegerin asiakkailleen suorittama palvelu oli kalastuslupien jälleenmyynti, ja tämä palvelu perustui kalastuskiintiöihin, joita se oli ostanut Flyfishingiltä ja joista kannettua arvonlisäveroa Heger oli hakenut palautettavaksi. Tämä merkitsee sitä, että kiinteän omaisuuden (jokiuoman tietyt osat) ja suoritetun palvelun (kalastusluvan myynti) välinen yhteys ei ole erityisen läheinen ja että osa Hegerin suorittamasta palvelusta muodostui niiden lupien hankkimisesta, jotka se sitten myi asiakkailleen. Tässä mielessä suoritetun palvelun voitaisiin katsoa olevan ikään kuin tavaranippu, joka koostuu luvasta itsestään ja siitä, että asiakkaan toive päästä kalastamaan on toteutettu. Ostamalla kalastusluvan Hegeriltä asiakas saa varsinaisen luvan, joka oikeuttaa hänet kalastamaan, sekä samalla välttää hankaluuksia ja vaivaa, joita koituu, jos hän yrittää hankkia kalastusluvan itse. Tämä tarkastelu lisää mielestäni tarvetta objektiivisille perusteille, joiden avulla voidaan määritellä, onko suoritetun palvelun ja kiinteän omaisuuden välillä yhteys vai ei.

35. Mielestäni ilmaisun "yhteys" merkitystä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan ensimmäisessä lauseessa voidaan parhaiten tulkita kyseisen alakohdan toisessa lauseessa annettujen esimerkkien valossa. Viittausta kiinteistönvälittäjän tai asiantuntijan palveluihin, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyviin palveluihin, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palveluihin, voidaan pitää osoituksena siitä, millaista palvelujen ja kiinteän omaisuuden välisen yhteyden tyyppiä yhteisön lainsäätäjä on ajatellut hyväksyessään säännöksen.

36. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan toiseen lauseeseen sisältyvä luettelo on pikemminkin viitteellinen kuin täydellinen. Kaikilla säännöksessä nimenomaisesti mainituilla palveluilla on kuitenkin yhteinen piirre, joka liittää ne kiinteään omaisuuteen. Kaikki nämä palvelut suoritetaan omaisuudelle tai kohdistetaan siihen. Näiden palvelujen tarkoituksena on muuttaa kiinteää omaisuutta oikeudellisesti tai fyysisesti. Kiinteistönvälittäjät arvioivat ja myyvät kiinteää omaisuutta. Arkkitehdit suunnittelevat, valmistelevat sekä koordinoivat ja johtavat yhdessä valvontaa suorittavien yritysten kanssa kiinteän omaisuuden luomista ja muuttamista.

37. Kalastuslupien myynti ei sitä vastoin ole palvelu, jonka tarkoituksena on muuttaa oikeudellisesti tai fyysisesti kiinteää omaisuutta (joenuomaa), johon palvelu liittyy.

Tämä palvelu pikemminkin mahdollistaa sen, että yksityishenkilöt saavat nauttia ilman kenenkään yksinoikeutta joen yhdestä tai useammasta mahdollisesta käytöstä. Toisin sanoen palvelu pikemminkin pohjautuu kiinteään omaisuuteen kuin kohdistuu siihen.

38. Yksi lähestymistapa voisi olla sellainen, että ilmaisun "liittyy kiinteään omaisuuteen", jonka merkitykseen sisältyvät omaisuuteen *kohdistuvat* palvelut, olisi katsottava tarkoittavan myös palveluja, jotka liittyvät omaisuuden *käyttöön*. Ehdotetussa muutoksessa (jota käsitellään jäljempänä) kuudenteen direktiiviin on nimenomaisesti lisätty tämä ylimääräinen peruste. Direktiivin nykyisessä sanamuodossa ei kuitenkaan esiinny tällaista perustetta, eikä mikään 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä mainituista esimerkeistä liity omaisuuden käyttöön. Nykyisen tekstin lukeminen johtaa luonnollisemmin sellaiseen lopputulokseen, että 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa nykyisin edellytetty yhteys tarkoittaa sitä, että suoritettu palvelu pikemminkin *kohdistuu* kiinteään omaisuuteen kuin *pohjautuu* siihen. Näin ollen kalastuslupien myynnin ja Gmunder Traun -joen välinen yhteys on sen tyyppinen yhteys, joka jää kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

39. Olen tarkastellut kalastuslupien ja metsästysoikeuksien välistä analogiaa, joka näyttää mielestäni liittyvän läheisesti tähän asiaan. Molemmissa tapauksissa myönnetään oikeus, joka ei kuitenkaan ole yksinomainen, etsiä ja yrittää pyydystää luonnonvaraisia eläimiä, joiden kasvupaikka ja reviiri sijaitsevat tietyllä maapinta-alalla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. [14] Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli metsästysoikeuksia asiassa Stadt Sundern 26.5.2005 antamassaan tuomiossa [15] ja katsoi, että metsästysoikeuksien myynti ei ole kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu maatalouspalvelu vaan tavanomainen palvelun suorittaminen, joka kuuluu direktiivin yleisen rakenteen soveltamisalaan. [16] Kyseisessä asiassa ei kuitenkaan tarkasteltu, onko metsästysoikeuksien myynti direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu.

40. Tarkasteltaessa tätä asiaa laajemmin, vaikuttaa mielestäni siltä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaan sisältyvän ilmaisun "liittyvien" laaja tulkinta johtaisi epäkäytännöllisiin tuloksiin ainakin kahdessa suhteessa.

41. Ensinnäkin tällainen tulkinta aiheuttaisi tuntuvaa haittaa monille palvelujen suorittajille Euroopan unionissa. Esimerkkinä voidaan mainita yritys, joka myy tietyssä jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan käsin eri jäsenvaltioissa pääsylippuja huvipuistoihin tai pelivuoroja golfkentille. Jos kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittaisiin laajasti, kyseisen

14 - Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Marselisborg, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

15 - Asia C-43/04, Stadt Sundern, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4491).

16 - Ks. tuomion 22-31 kohdassa esitetty analyysi.

yrityksen olisi rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa jäsenvaltiossa, johon se suorittaa myyntiä, jotta se ei menettäisi mahdollisuutta vähentää huvipuistojen ja golfkenttien siltä veloittamaa arvonlisäveroa, joka on veloitettu, koska yrityksen varauspalvelut liittyvät kiinteään omaisuuteen.

42. Toiseksi tällainen tulkinta tekisi kuudennen direktiivin tietyistä muista säännöksiä tarpeettomia. Komissio valaisee tätä perustelua viittaamalla 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa mainittuihin palveluihin, kuten konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suorituksiin ja muihin vastaaviin suorituksiin sekä henkilöstön asettamiseen käytettäväksi. Vähäinen yhteys (joka on hyvin kuviteltavissa) kiinteään omaisuuteen saisi kaikki nämä palvelut kuulumaan 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta sisältää kuitenkin erityissäännöksen, jonka mukaan palvelujen suorittamispaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai jossa on vastaanottajan pysyvä asuinpaikka. Sama perustelu näyttää koskevan kuudennen direktiivin 26 artiklaa, jonka mukaan matkatoimistojen suorittamat palvelut katsotaan arvonlisäveron kannalta suoritetuksi siellä, missä matkatoimistolla on päätoimipaikka eikä asiakkaiden kotipaikassa.

43. Esittämäni tulkinnan etuna on, että edellä mainittuja haittoja vältetään ja että samalla parannetaan oikeusvarmuutta sovellettaessa kuudetta direktiiviä esittämällä kohtuullisen selkeä peruste kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan nykyisen soveltamisalan erottamiseksi direktiivin muiden säännösten soveltamisalasta.

44. Olen tarkastellut, edistääkö tietty tulkinta todennäköisesti muita tulkintoja enemmän vapaata liikkuvuutta ja yhteismarkkinoiden yhdentymistä. Voidaan sanoa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan suppea tulkinta vaikuttaa tällä tavalla, sikäli kuin siitä seuraa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut elinkeinonharjoittaja ei joudu muita epäsuotuisampaan asemaan, koska se ei voi hakea kahdeksannen direktiivin mukaista ostojen arvonlisäveron palautusta, ja että jos se haluaa ostojen arvonlisäveron olevan vähennyskelpoinen, sen ei ole hyödyntääkseen kuudennen direktiivin mukaista vähennystä pakko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa, jossa se suorittaa palveluja, sen jäsenvaltion lisäksi, johon se on sijoittautunut ja jossa se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Toisaalta arvonlisäveron palautusmenettely on itsessään hankala,[17] ehkä (tietyistä olosuhteista riippuen)

17 – Ks. julkisasiamies Jacobsin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-108/00, Syndicat des producteurs independents, tuomio 15.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2361, ratkaisuehdotuksen 30 kohta). Tässä kohdassa tarkastellaan järjestelmän luonnetta ja tehokkuutta. Heger, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa, saa palautuksena Itävallan arvonlisäveron ja laskuttaa myydyistä kalastusluvista Saksan arvonlisäverokannan mukaisen arvonlisäveron, mutta tämän vastapainona on (osittain) palautusmenettelyn hitaus ja mutkikkuus. Loppujen lopuksi kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan laaja tai suppea tulkinta ei johda täydelliseen ja häiriöttömään järjestelmään.

jopa hankalampi kuin rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa.

Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan mahdollinen muuttaminen

46. Haluaisin kiinnittää huomiota äskettäin tehtyihin ehdotuksiin kuudennen direktiivin muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta. [18]

45. Mielestäni vaikuttaa siltä, että vaikka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut elinkeinonharjoittaja yrittää saada arvonlisäveron vähentämisen järjestettyä rekisteröitymällä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa, jossa palvelut suoritetaan, (kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan laaja tulkinta) tai hyödyntämällä palautusmenettelyä (kyseisen säännöksen suppea tulkinta), se joutuu joka tapauksessa epäsuotuisaan asemaan verrattuna paikallisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka saavat vähentää ostojen arvonlisäveron tavanomaisesti. Kummassakin tilanteessa elinkeinonharjoittaja joutuu kantamaan ylimääräisen hallinnollisen taakan juuri siitä syystä, että se harjoittaa elinkeinoa useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa. (Tämä ongelma on tavanomainen verovelvollisten rajat ylittävissä suorituksissa.) Elinkeinonharjoittaja voi tietenkin ratkaista ongelman jättämällä sen huomioon ottamatta ja sisällyttämällä menetetyn ostojen arvonlisäveron hintaan, jonka se veloittaa palveluistaan, ja veloittamalla sijoittautumisvaltiossaan arvonlisäveron muodostuneesta kokonaishinnasta. Jos asia ratkaistaan tällä tavalla, suoritetun palvelun hinta on todennäköisesti korkeampi kuin paikallisen elinkeinonharjoittajan veloittama hinta.

47. Näissä ehdotuksissa pyritään nimenomaan sellaiseen yleiseen muutokseen, että palvelut verotettaisiin niiden kulutuspaikassa, mitä on pidetty yleisesti toivottavana. Ehdotukset saivat alkunsa neuvottelumenettelystä, jonka komission verotuksen ja tulliliiton pääosasto käynnisti toukokuussa 2003. [19] Komissio hahmotteli "Arvonlisävero – palvelujen suorituspaikka" -nimisessä neuvotteluasiakirjassaan ehdotettua arvonlisäverosäännösten muutosta, jonka myötä verotus siirtyisi tapahtuvaksi suorittajan kotipaikan sijasta asiakkaan kotipaikassa, ja huomautti, että poikkeusta tarvittaisiin edelleen kiin-

18 - Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (KOM(2003) 822 lopullinen) ja muutettu ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (KOM(2005) 334 lopullinen).

19 - Katsaus neuvottelumenettelystä sekä yhteenveto siinä tehdyistä päätelmistä ja lainsäädäntömenettelystä on nähtävissä Internet-osoitteessa http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

teään omaisuuteen liittyvien palvelujen tapauksessa.[20] Komissio erityisesti pyysi asiasta kiinnostuneita osapuolia esittämään huomautuksia suunnitelmasta muuttaa verovelvollisten suorituspaikkaa koskevien säännösten periaate alkuperäperiaatteesta kohdeperiaatteeksi. Komissio laati ehdotuksensa saamiensa huomautusten perusteella.

48. Ehdotus uudeksi 9 a artiklaksi on nykyisen 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan osalta seuraava:

"Kiinteä omaisuus

Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee; tällaisiin palveluihin luetaan myös kiinteistönvälitys- ja asiantuntijapalvelut, *hotelli- ja vastaavat majoituspalvelut, kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen* sekä rakennustoiminnan valmistelu- ja koordinointipalvelut, kuten arkkitehtien ja paikalla valvontaa suorittavien yritysten palvelut." [21]

49. Uuteen säännöstekstiin lisätään (kuten edellä mainittiin) selvästi tiettyjä kiinteään omaisuuteen *pohjautuvia* palveluja nykyiseen säännöstekstiin nähden, jossa luetellaan ainoastaan palveluja, joiden voidaan katsoa *kohdistuvan* omaisuuteen. Olennaisinta on, että uudessa tekstissä säädetään, että *kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden myöntäminen kuuluu 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.*

50. Komission ehdotuksen perusteluosassa muutokset kuvataan uuden arvonlisäverostrategian toteuttamisena, ja siinä todetaan, että "komission määrittelemien tulevaisuuden suuntaviivojen mukaan tarkastelun periaatteena oli, että alv pitäisi kantaa kulutus-

20 – Komissio totesi neuvotteluasiakirjan johdannossa, että poikkeus olisi pääosin sama kuin nykyinen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohta, että nykyistä sääntöä on kohtuullisen helppo soveltaa, ja että sen perusteella vero kannetaan pääsääntöisesti palvelun kulutuspaikassa. Ks. s. 3. Ks. myös alkuperäisen ehdotuksen (KOM(2003) 822 lopullinen) perusteluosa. Ehdotus pysyi tässä mielessä samana muutetussa ehdotuksessa. Ks. s. 7.

21 – Asiakirja KOM(2003) 822 lopullinen. Ehdotus pysyi tässä mielessä samana muutetussa ehdotuksessa, ks. s. 18, kursivointi lisätty. Lausunnossaan komission 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevasta ehdotuksesta Euroopan parlamentti yksinkertaisesti totesi, että kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut voidaan järkevästi verottaa edelleen omaisuuden sijaintipaikassa (muutetun direktiivin 9 a artikla, jossa lähinnä toistetaan nykyinen säännös) ja hyväksyi ehdotuksen (Euroopan parlamentti, A5-0233/2004 lopullinen, 6.4.2004, PE 333.127, alleviivaus lisätty). Euroopan talous- ja sosiaalikomitea totesi ehdotusta koskevassa lausunnossaan vieläkin yksinkertaisemmin, että "kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotustarkoituksessa määriteltävä suorituspaikka on edelleenkin kiinteän omaisuuden sijaintimaa" (EUVL 2004, C 117, s. 15, lainaus s. 17).

paikassa" ja että "näiden muutosten pitäisi toteutuessaan varmistaa, että verotus tapahtuu kulutuspaikassa". [22]

51. Komissio katsoo, että 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuoto on jäänyt käytännössä ennalleen ja että korostamani muutokset on tehty "sen varmistamiseksi, että hotellipalvelujen ja maksullisten teiden käytön katsotaan liittyvän kiinteään omaisuuteen". [23]

52. En ole samaa mieltä siitä, että muutos ei muuta mitään nykyiseen tilanteeseen nähden. Mielestäni vaikuttaa siltä, että nimenomaisen ilmaisun "kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen" [24] lisääminen muuttaa merkittävästi 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaa, koska säännökseen lisätään uusi peruste, jonka avulla arvioidaan, liittyykö palvelu kiinteään omaisuuteen. Tämä saattaisi tosiaankin sopia yhteen sen kanssa, että arvonlisäverojärjestelmää on tarkoitus muuttaa siten, että palvelut yleensä verotetaan niiden kulutuspaikassa. Jos näitä tosiasioita sovellettaisiin esillä olevaan asiaan, seurauksena olisi, että kalastuslupien jälleenmyynti verotettaisiin siellä, missä ne tosiasiallisesti kulutetaan eli Itävallassa. Komissio asettui tässä asiassa esittämissään huomautuksissa tukemaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan suppeaa tulkintaa, ja tämä kanta on täysin vastakkainen siihen kantaan nähden, jonka komissio on hyväksynyt ehdotuksensa perusteluosan kohdassa, joka koskee 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan muuttamista, ja 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan muutosehdotuksessa. [25]

53. Mielestäni kuudenteen direktiiviin ehdotettujen muutosten tarkoituksena on, kuten komissio totesi alkuperäisessä neuvotteluasiakirjassaan, *muuttaa* yleistilannetta vaihtamalla suorituspaikkaa koskevan säännöksen periaate alkuperäperiaatteesta kohdeperiaatteeksi. Tästä seuraa sellainen muutos, että käyttöoikeuksien myöntämisestä ja tällaisten kiinteän omaisuuden *käyttöoikeuksien* jälleenmyynnistä tulee verotettavaa niiden kulutuspaikassa eli paikassa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee. Näin ollen olen edelleen sitä mieltä, että 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan *nykyistä* sanamuotoa olisi tulkittava suppeasti, kuten aiemmin mainitsin.

22 - Kaikki kolme lainausta on otettu edellä alaviitteessä 18 mainitun muutetun ehdotuksen (KOM(2005) 334 lopullinen) perusteluosasta.

23 - KOM(2003) 822 lopullinen. Ehdotus pysyi tässä mielessä samana muutetussa ehdotuksessa, ks. s. 11.

24 - Hotelli- ja vastaavat majoituspalvelut muodostavat loogisesti ajateltuna ainoastaan osan tästä.

25 - On kokonaan yhteisön lainsäätäjän asia hyväksyä tai jättää hyväksymättä ehdotukset ja hyväksymällä ne ottaa vastaan 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan laajasta tulkinnasta koituvat kielteiset seuraukset, jotka mainitsin edella niiden laajempien intressien yhteydessä, jotka liittyvät siirtymiseen kohti kulutuspaikassa tapahtuvaa verotusta.

Ratkaisuehdotus

54. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen seuraavasti:

Kalastusoikeuden siirtäminen myymällä maksullisia kalastuslupia ei ole kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu "kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu".