JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
14 päivänä joulukuuta 2000 [1]

1. Tässä asiassa Ranskan Conseil d'État on pyytänyt tuomioistuimen tulkintaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan osalta (jäljempänä kuudes direktiivi). [2] Asiassa on kyse siitä, tarkoitetaanko tässä säännöksessä mainitulla käsitteellä "mainospalvelut" pelkästään sellaisia palveluita, jotka palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, vai soveltuuko tämä säännös myös palveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta (kuten mainostoimistoa), joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa.

Sovellettavat oikeussäännöt

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan on arvonlisäveroa kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palveluiden suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan henkilöä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan taloudellinen toiminta käsittää myös palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetaan palvelujen suorituksella "liiketointa, joka ei ole tavaran luovutusta".

3. Kuudennen direktiivin VI osastossa säädetään verollisten liiketoimien paikasta. Tämän osaston säännökset ovat tärkeitä tapauksissa, joissa tavaroiden ja palveluiden luovutuksilla on vaikutuksia useammassa kuin yhdessä maassa. Näiden säännösten pääasiallinen tarkoitus ilmenee kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta:

"Verollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan vero-

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

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

velvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan."

— mainospalvelut,

4. Perustelukappaleen tarkoituksen toteuttamiseksi säädetään kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa 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."

— sellaisten välittäjien suorittamat palvelut, jotka toimivat toisen nimissä ja toisen lukuun hankkiessaan toimeksiantajalleen tässä e alakohdassa tarkoitettuja palveluja."

5. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa on useita poikkeuksia kyseiseen säännökseen. Alakohta e kuuluu:

Kansalliset säännökset

6. Kuudennen direktiivin 9 artikla on saatettu osaksi Ranskan oikeutta 29.12.1978 annetun Ranskan lain nro 78-1240 28 ja 49 §:llä. Code général des impôts'n 259—259 C § sisältää kyseiset säännökset. 259 B §:ssä säädetään seuraavaa:

"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:

"Poiketen siitä, mitä 259 §:ssä säädetään, seuraavien palveluiden suorittamispaikaksi katsotaan Ranska, jos nämä palvelut suorittaa Ranskan ulkopuolelle sijoittunut henkilö ja jos palvelun vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen, jolla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Ranskassa taikka, jos näin ei ole,

— —

jonka kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Ranskassa:

— —

(3) mainospalvelut,

— —

Näiden palvelujen suorituspaikkana ei ole Ranska, vaikka palvelujen suorittaja olisi sijoittautunut Ranskaan, jos palvelujen vastaanottaja on sijoittautunut Euroopan yhteisön ulkopuolelle tai jos hän on arvonlisäverovelvollinen toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa."

7. Ranskan veroviranomaisten 259 B §:n tulkinta on muuttunut vuosien saatossa. Tulkintaohje oli alun perin 14.12.1983 annetussa hallinnollisessa ohjeessa, joka julkaistiin Bulletin Officiel des Impôts'issa (jäljempänä BOI) 3 A2-8-83. Asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion[3] jälkeen tämä ohje korvattiin 25.7.1995 annetulla hallinnollisella ohjeella, joka on julkaistu numerolla BOI 3-A-97. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, että 14.12.1983 annetun hallinnollisen ohjeen tulkinta käsitteen "mainospalvelut" osalta oli ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa niiltä osin kuin se muun muassa sulki pois tietyt mainostoimistoiden tarjoamat palvelut. Yhteisöjen tuomioistuimen tuomion noudattamiseksi Ranskan viranomaiset antoivat yksityiskohtaisemman hallinnollisen ohjeen 5.11.1998, joka on julkaistu numerolla BOI 3-A-8-98 (jäljempänä ohje). Tämän tapauksen kannalta keskeinen sisältö ohjeessa kuuluu:

"III. Mainospalvelut suoritetaan suoraan asianomaiselle verovelvolliselle mainostajalle.

Kuudennen direktiivin seitsemännen perustelukappaleen mukaan se, että mainospalveluiden verotuspaikkana on se paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on perusteltua siksi, että verovelvollisten välillä suoritettavista mainospalveluista aiheutuvat kustannukset sisällytetään myytävien hyödykkeiden hintaan. Koska mainospalveluiden vastaanottaja tavallisesti myy siinä jäsenvaltiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, kyseisiä mainostettuja tavaroita tai palveluita ja veloittaa vastaavan arvonlisäveron kuluttajalta, vastaanottajan on suoritettava tälle valtiolle myös itse mainospalveluista kannettava arvonlisävero (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993, 15 kohta).

Näin ollen code général des impôts'in 259 B §:ää sovellettaessa mainospalve-

3 — Asia C-68/92, komissio v. Ranskan tasavalta, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5881).

luiksi katsotaan liiketoimet, joiden tarkoituksena on edistää tavaroiden tai palveluiden myyntiä ja jotka palvelujen suorittaja suorittaa suoraan verovelvolliselle mainostajalle.

Palvelut on siis pitänyt suorittaa itse mainostajalle, ja niistä on täytynyt laskuttaa mainostajaa."

8. 259 B §:n viimeisen momentin nojalla ranskalaisten mainospalveluiden tuottajien palvelut ovat arvonlisäverottomia silloin, kun palvelun vastaanottaja ja laskutettava ovat sijoittautuneet yhteisön ulkopuolelle taikka kun verovelvollinen vastaanottaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon. Edellä lainatusta ohjeen kohdasta seuraa, että 259 B §:ssä säädetty poikkeus, joka heijastaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa, soveltuu vain palveluihin, jotka suoritetaan suoraan toimittajalta verovelvolliselle mainostajalle. ("Mainostajalla" tarkoitetaan tässä ja jäljempänä sellaisten palveluiden vastaanottajaa, joiden tarkoituksena on edistää tavaroiden tai palveluiden myyntiä.) Täten poikkeus soveltuu palveluihin, jotka mainostoimisto taikka muu toimittaja suorittaa suoraan mainostajalle. Ohjeen sisältämien rajoitusten mukaan poikkeusta ei kuitenkaan sovelleta mainospalveluihin, jotka Ranskaan sijoittaunut toimittaja suorittaa välillisesti mainostajalle mainostoimiston välityksellä, riippumatta siitä, mihin mainostaja ja mainostoimisto ovat sijoittauneet.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

9. Syndicat des producteurs indépendants (jäljempänä SPI), joka on hakijana kansallisessa tuomioistuimessa, on ranskalainen elokuvatuottajien etujärjestö, joka edustaa myös mainoselokuvien tuottajia.

10. Johtuen useista oikeudenkäynneistä jäsentensä ja Ranskan veroviranomaisten välillä SPI saattoi vireille Conseil d'État'ssa menettelyn ohjeen kumoamiseksi väittäen ohjeen olevan ristiriidassa code général des impôts'n 259 B §:n ja kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kanssa niiltä osin kuin se sulkee pois näiden säännösten soveltamisen tapauksissa, joissa mainosfilmejä toimitetaan mainostoimistoiden välityksellä.

11. Koska asiassa on syntynyt kysymys, joka koskee EY:n lainsäädännön tulkintaa, Conseil d'État on esittänyt EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Tarkoitetaanko 17.5.1977 annetun direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa mainituilla mainospalveluilla tavaroiden ja palveluiden myynninedistämistoimien osalta pelkästään sellaisia palveluita, jotka palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mai-

nostajaa, eli eikö näillä mainospalveluilla tarkoiteta vastaavia palveluja, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa?"

12. Kirjallisia huomautuksia on esittänyt SPI, Ranskan hallitus ja komissio. SPI:n, Ranskan hallituksen ja komission edustajat olivat myös läsnä asian suullisessa käsittelyssä 9.11.2000.

13. SPI ja komissio ovat ehdottaneet, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kielteisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen. SPI ja komissio katsovat, että Ranskan hallituksen tulkinta on ristiriidassa sekä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan sanamuodon että sen tarkoituksen kanssa ja että kyseinen tulkinta johtaa käytännössä epäjohdonmukaisiin lopputuloksiin. Komissio on myös katsonut, että Ranskan hallituksen tulkinta on ristiriidassa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Ranskan hallitus on puolustanut kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdalle antamaansa tulkintaa ja on vaatinut yhteisöjen tuomioistuinta vastaamaan myöntävästi ennakkoratkaisukysymykseen. Ranskan hallitus on väittänyt, että 9 artiklan 2 kohtaa, poikkeuksena 9 artiklan 1 kohdasta, on tulkittava suppeasti ja että filmiyhtiöiden suorittamat palvelut mainostoimistoille poikkeavat luonteeltaan mainostajille suoraan suoritetuista palveluista. Tulkinta noudattaa täten arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

Tapauksen tarkastelu

14. Vastattaessa Conseil d'État'n tekemään ennakkokysymykseen on huomioitava, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohta on liittymäsääntö, joka määrää verotuspaikan mainospalveluille ja joka täten rajoittaa jäsenvaltioiden valtuuksia. Tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että "mainospalvelut" on yhteisön oikeuteen perustuva käsite, jolle on annettava yhteneväinen tulkinta, jotta vältettäisiin sellaiset tilanteet, joissa keskenään ristiriitaiset tulkinnat johtavat kahdenkertaiseen verotukseen taikka veron perimättä jäämiseen. [4] Edelleen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei 9 artiklan 2 kohtaa ole tarvetta tulkita suppeasti, päinvastoin kuin Ranskan hallitus on väittänyt. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään seuraavaa: " — — 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." [5]

15. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta viittaa "mainospalveluihin", jotka suoritetaan "yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai — —

4 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Ranskan tasavalta, tuomion 14 kohta. Katso myös julkisasiamies Gulmannin ratkaisuehdotuksen 10 kohta, jossa hän mainitsee asian 238/84, Trans Tirreno Express v. Ufficio Provinciale IVA, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231).

5 — Asia C-327/94, Dudda v. Finanzamt Bergisch Gladbach, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595), 21 kohta sekä asia C-167/95, Linthorst, Pouwels ja Scheres v. Inspecteur der Belasingsdienst, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195), 11 kohta.

yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan". Vastauksen antaminen ennakkoratkaisupyynnön tehneelle tuomioistuimelle, jotta se voi antaa päätöksen pääasiassa, edellyttää vastaanottajan sekä määrittelemistä että käsitteen "mainospalvelut" täsmentämistä.

Vastaanottajat

16. Mainospalveluiden vastaanottajan (preneur) tunnistamiseksi on välttämätöntä erottaa toisistaan seuraavat tapaukset.

17. Ensimmäisessä tapauksessa mainospalvelun suorittaja, kuten elokuvatuottaja, sopii mainostajan kanssa suorittavansa palvelun ja laskuttavansa mainostajaa näistä palveluista, ilman mainostoimiston välitystä. Tässä tapauksessa on vain yksi verollinen liiketoimi, jonka vastaanottajana on mainostaja. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta soveltuu tapaukseen — edellyttäen, että suoritettu palvelu on varsinaisessa mielessä "mainospalvelu" — jos elokuvatuottajan kotipaikka on Ranska ja mainostaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai toiseen jäsenvaltioon.

18. Toisessa tapauksessa mainospalvelun suorittaja, kuten elokuvatuottaja, suorittaa palvelun ja laskuttaa suoraan mainostajaa mutta tekee sen mainostoimiston välityksellä. Tässä tapauksessa on kaksi verollista liiketointa. Ensimmäinen liiketoimi on elokuvatuottajan suorittama palvelu mainostajalle. Tämän liiketoimen vastaanottajana on mainostaja. Mainostaja tilaa palvelun mainostoimiston välityksellä, käyttää palvelua tuotteidensa markkinoinnissa ja maksaa palveluista.[6] Mainostoimisto toimii vain välikätenä suorittajan ja mainostajan välillä, eikä toimistoa voida näin ollen pitää vastaanottajana. Tästä seuraa, kuten edellä mainitussa tapauksessa, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohta soveltuu tapaukseen — edellyttäen, että suoritettu palvelu on varsinaisessa mielessä "mainospalvelu" — jos elokuvatuottaja on sijoittautunut Ranskaan ja mainostaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai toiseen jäsenvaltioon. Mainostoimiston sijoittautumispaikalla ei ole merkitystä tässä tapauksessa. Toisen liiketoimen muodostaa mainostoimiston toimiminen välittäjänä elokuvatuottajan ja mainostajan välillä. Myös tämän palvelun vastaanottajana on mainostaja. Tämän liiketoimen paikka on määritelty 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa ja nimenomaisesti sen toiseksi viimeisessä luetelmakohdassa, joka kuuluu "sellaisten välittäjien suorittamat palvelut, jotka toimivat toisen nimissä ja toisen lukuun hankkiessaan toimeksiantajalleen tässä e alakohdassa tarkoitettuja palveluja".

19. Kahdessa edellä mainitussa tapauksessa Ranskan oikeus, kuten se ilmenee ohjeen kappaleesta III, vaikuttaa yhteensopivalta 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan

6 — Katso jäljempänä kohta 28.

kanssa. On kuitenkin kolmaskin tapaus, joka on ongelmallisempi.

20. Tämä tapaus ilmenee silloin, kun on olemassa sopimus mainostoimiston ja palvelun suorittajan (kuten elokuvatuottajan) välillä ja jälkimmäinen suorittaa toimistolle palvelun, josta se laskuttaa toimistoa, joka puolestaan suorittaa mainostajalle palvelun, josta se laskuttaa mainostajaa. Tuomioistuimelle ei ole esitetty tarkempia perusteluja siitä, ketä on pidettävä vastaanottajana tässä tapauksessa. Asian suullisessa käsittelyssä Ranskan hallitus ja komissio olivat ilmeisesti sitä mieltä, että — välillistä — palveluiden suorittamista elokuvatuottajalta mainostajalle on pidettävä yhtenä liiketoimena, jonka osalta vastaanottajana on mainostaja.

21. Mielestäni on kuitenkin hyväksyttävä, että tässä tapauksessa on kaksi verotettavaa liiketointa. Ensimmäinen liiketoimi on palvelun suoritus elokuvatuottajalta mainostoimistolle. Tämän liiketoimen palvelun vastaanottajana on mainostoimisto. Näin ollen 9 artiklan 2 kohdan e alakohta soveltuu liiketoimeen — edellyttäen, että suoritettu palvelu on varsinaisessa mielessä "mainospalvelu" — jos elokuvatuottaja on sijoittautunut Ranskaan ja mainostoimisto on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai toiseen jäsenvaltioon. Toinen liiketoimi on palvelun suoritus mainostoimistolta mainostajalle. Tämän liiketoimen vastaanottajana on mainostaja. Tästä syystä 9 artiklan 2 kohdan e alakohta soveltuu liiketoimeen — edellyttäen, että suoritettu palvelu on varsinaisessa mielessä "mainospalvelu" — jos mainostoimisto on sijoittaunut Ranskaan ja mainostaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai toiseen jäsenvaltioon.

22. Ohjeen kappaleen III mukaan code général des impôts'n 259 B § ei kuitenkaan sovellu liiketoimiin, joissa suorittajan kotipaikka on Ranskassa ja mainostoimisto on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai toiseen jäsenvaltioon, joten suorittajan on näistä liiketoimista maksettava Ranskassa arvonlisävero. Sen selvittämiseksi, onko Ranskan lainsäädäntö näiltä osin sopusoinnussa kuudennen direktiivin kanssa, on välttämätöntä tulkita 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa käytettyä käsitettä "mainospalvelut".

Mainospalvelut

23. Ranskan hallituksen mukaan mainostaja, joka on suorassa sopimussuhteessa elokuvatuottajaan, ostaa mainospalvelun kyseiseltä tuottajalta. Toisaalta elokuvatuottajaan sopimussuhteessa oleva mainostoimisto ei osta mainospalvelua. Se ostaa palvelun, joka käsittää elokuvan tuottamisen. Täten 9 artiklan 2 kohdan e alakohta ja sen toinen luetelmakohta soveltuvat vain silloin, kun kyseinen palvelu suoritetaan suoraan lopulliselle mainostajalle ja mainostajaa laskutetaan suoraan näistä palveluista. Näin ollen ohje, jonka mukaan code général des impôts'n 259 B §:ää ei sovelleta elokuvayhtiöiden suorittamiin palveluihin mainostoi-

mistoille, on yhteensopiva kuudennen direktiivin kanssa.

24. Yleisesti ottaen en ole vakuuttunut tästä argumentoinnista.

25. Asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "on aina otettava huomioon kaikki kyseiseen palveluun liittyvät olosuhteet" sen selvittämiseksi, onko kysymyksessä mainospalvelun suorittaminen. [7] Ranskan viranomaisten ohje näyttää estävän sen arvioimisen, minkä luonteisia palveluja niiden suorittajat, kuten elokuvayhtiöt, suorittavat mainostoimistoille. Lisättäköön, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi myöskin tuomiossa komissio vastaan Ranska, että "käsitteeseen mainonta sisältyy itsessään viestintä, jolla pyritään tiedottamaan kuluttajia tuotteen tai palvelun olemassaolosta ja ominaisuuksista myynnin lisäämiseksi". [8] Täten määriteltynä käsite "mainospalvelut" käsittää mitä ilmeisimmin myös palvelut, jotka suoritetaan välillisesti mainostajalle mainostoimiston välityksellä. Lisäksi, kuten julkisasiamies Gulmann lausui tapauksen ratkaisuehdotuksessa, "voidaan olettaa 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltuvan välttämättä ainakin niissä tapauksissa, joissa tiettyyn maahan sijoittautunut kauppias on käyttänyt toiseen maahan sijoittautuneen mainostoimiston palveluja järjestääkseen mainoskampanjan, jossa käytettävien mainostuskeinojen aitona tarkoituksena on kyseisen kauppiaan tuotteiden myynnin edistäminen. Kyseisessä tapauksessa ei ole mitään syytä antaa suppeaa tulkintaa käsitteelle mainospalvelut". [9]

26. Näin ollen, vaikka saattaa esiintyä tapauksia, joissa elokuvatuottajan mainostoimistolle suorittamien palveluiden ei voida katsoa olevan "mainospalveluja" 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tarkoittamassa mielessä, sanotun säännöksen soveltaminen ei rajoitu niihin palveluihin, jotka suorittaja suorittaa välittömästi verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa mainostajaa.

27. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisen rajoittaminen vain välittömiin palveluihin saattaa lisäksi olla ristiriidassa 9 artiklan 2 kohdan tarkoituksen kanssa.

28. Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen [10] mukaan on selvää, että 9 artiklan 2 kohdan tavoitteena on varmistaa arvonlisäveron maksaminen vastaanottajan maassa palveluista, "joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan". Kuten tuomioistuin on todennut: "Yhteisön lainsäätäjä katsoi näin ollen, että siltä osin kuin palvelujen vastaanottaja myy tavallisesti

7 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Ranskan tasavalta, tuomion 17 kohta.

8 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Ranskan tasavalta, tuomion 16 kohta.

9 — Edellä alaviitteessä 3 mainitun ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

10 — Lainaus edellä kohdassa 3.

siinä valtiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, kyseisiä mainostettuja tavaroita tai palveluita ja veloittaa vastaavan arvonlisäveron lopulliselta kuluttajalta, vastaanottajan on suoritettava tälle valtiolle myös itse mainospalveluista kannettava arvonlisävero." [11] Ranskan hallitus on väittänyt, ettei mainostoimiston suorittamasta ja laskuttamasta mainospalvelusta aiheutunut kulu *välittömästi* sisälly mainostajan myymään tavaraan ja/tai palveluun. Tämä on mahdollisesti totta, mutta kuten SPI ja komissio ovat tuoneet esille, tulee palvelun hinta *lopulta* lisättäväksi tavaran hintaan, koska mainostoimisto tulee laskuttamaan mainostajaa sekä palvelunsa kulusta että palkkiostaan.

29. Lopuksi todettakoon, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa tulee tulkita yhteydessä arvonlisäverojärjestelmään kokonaisuudessaan ja noudattaen järjestelmässä vallitsevia periaatteita.

30. Muistutettakoon tässä yhteydessä, että arvonlisävero on kulutusvero. Vaikka arvonlisäveron käytännössä perivät tavaroiden ja palvelusten suorittajat, pitäisi sen aina tulla loppukuluttajan maksettavaksi. Epäilen, onko ohjeessa annettu tulkinta käsitteelle "mainospalvelut" yhteensopiva kyseisen periaatteen kanssa. Mainostoimisto, joka ostaa mainospalveluita Ranskaan sijoittautuneelta toimittajalta, kuten mainoselokuvan tuottajalta, maksaa arvonlisäveroa palvelun hinnasta Ranskassa. Mainostoimisto lisää suoritetun arvonlisäveron mainostajalta perittävään palvelun hintaan. Jos mainostaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai yhteisön muuhun jäsenvaltioon kuin Ranskaan, mainostaja ei kuitenkaan voi vähentää näin suoritettua arvonlisäveroa omassa arvonlisäveroilmoituksessaan. Arvonlisävero jää näin ollen rasittamaan mainostajaa, ellei hän saa arvonlisäveropalautusta Ranskan toimivaltaisilta viranomaisilta. 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan säätämisen aikaan yhteisö ei ollut vielä säätänyt omasta palautusjärjestelmästään. Kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä kyseinen järjestely on sittemmin luotu, [12] mutta järjestelmä on huomattavasti hitaampi ja hankalampi kuin mainostajan omassa arvonlisäveroilmoituksessa tekemä välitön vähennys.

31. Edelleen muistutettakoon, että arvonlisäverotuksessa on noudatettava neutraalisuuden periaatetta. Tämän periaatteen mukaan samanlaisista tuotteista ja palveluista tulee maksaa samansuuruinen arvonlisävero, joka on aina tietty suhteellinen osuus tavaroiden ja palvelujen hinnoista, riippumatta kaupallisen ketjun pituudesta. Ranskan hallitus on väittänyt ohjeessa esitetyn "mainospalveluiden" tulkinnan olevan yhteensopiva neutraalisuuden periaatteen kanssa, koska mainospalvelut, jotka suoritetaan välittömästi lopulliselle mainostajalle ja joista tätä laskutetaan, poikkeavat luonteeltaan sellaisista mainostoimistoille suoritetuista palveluista, jotka käsittävät elokuvan tekemisen. [13]

11 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Ranskan tasavalta, tuomion 15 kohta.

12 — 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).

13 — Katso edellä kohta 23.

32. En ole vakuuttunut tästä argumentista. Kuten olen selostanut edellä, mainospalveluiden ja muunlaisten, elokuvayhtiöiden suorittamien palveluiden erot eivät johdu yksinomaan siitä, onko kyseiset palvelut suoritettu lopulliselle mainostajalle vai mainostoimistolle. Ratkaistaessa, onko jotakin liiketointa pidettävä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuna mainospalveluna, on aina otettava huomioon kaikki kyseiseen palveluun liittyvät olosuhteet.

Ratkaisuehdotus

33. Yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi mielestäni vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toinen luetelmakohta, joka koskee "mainospalveluita", soveltuu paitsi mainospalveluihin, jotka näiden palveluiden suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa.