

62001C0438

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 12 päivänä joulukuuta 2002. - Design Concept SA vastaan Flanders Expo SA. - Ennakkoratkaisupyyntö: Cour de cassation - Luxemburg. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - 9 artiklan 2 kohdan e alakohta - Verollisten liiketoimien suorituspaikka - Verotuksellinen liittymä - Mainospalvelut. - Asia C-438/01.

Oikeustapauskokoelma 2003 sivu I-05617

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Nyt käsiteltävässä asiassa Luxemburgin suurherttuakunnan Cour de cassation pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin (jäljempänä kuudes direktiivi tai direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa. Tässä säännöksessä säädetään, että mainospalveluista, jotka suoritetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vastaanottajalle, on maksettava arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa vastaanottajalla on kotipaikka. Siten tässä säännöksessä poiketaan tavanomaisesta säännöstä, jonka mukaan palveluista on maksettava arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelujen tarjoajalla on kotipaikka.

2. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty kysymys nostaa esiin kaksi ongelmaa. Ensimmäinen ongelma on se, sovelletaanko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa mainospalveluihin, jotka on suoritettu välillisesti mainostajalle (eli henkilölle, joka päättää, mistä on mainostettava ja joka siten on palvelusuorituksen lopullinen vastaanottaja) ja jotka laskutetaan kolmannelta henkilöltä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa. Tämän ensimmäisen ongelman osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut asiassa SPI, että kyseistä säännöstä sovelletaan tällaisessa tilanteessa.

3. Esillä olevassa asiassa ratkaistavana ongelmana on siten ennakkoratkaisupyyntön tehneen tuomioistuimen esittämä toinen ongelma eli se, sovelletaanko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa mainospalveluihin, jos näiden palveluiden vastaanottaja ei tuota tavaraa, jonka hintaan näiden palveluiden kustannukset sisällytetään.

Sovellettavat oikeussäännöt

4. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on 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 myös palvelujen suorittajan harjoittama toiminta on taloudellista toimintaa. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla palvelujen suorituksella tarkoitetaan "liiketoimintaa, joka ei ole tavarantoimintaa".

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

"Verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemineen 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 verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan."

6. Tässä perustelukappaleessa mainitun 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."

7. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa on useita poikkeuksia kyseiseen säännökseen. Tämän säännöksen a alakohdassa säädetään, että kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka. Säännöksen c alakohdassa säädetään muun muassa, että palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavaa toimintaa, on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään. Kyseisen säännöksen e alakohdassa 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:

- -

- mainospalvelut - - ."

Tosiseikat ja esitetty ennakkoratkaisukysymys

8. Luxemburgin talousministeriö oli antanut Luxemburgiin sijoittautuneen yhtiön, Design Conceptin, tehtäväksi näyttelytilan rakentamisen ministeriön lukuun Gandissa (Belgia) järjestetyn HORECA-nimisen messutapahtuman yhteydessä. Tehtävänsä hoitaakseen Design Concept teki Flanders Expo -nimisen belgialaisen yhtiön kanssa sopimuksen erilaisten tehtävien suorittamisesta, muun muassa kahden näyttelytilan rakentamisesta messuille, näiden näyttelytilojen siivouksesta sekä henkilökunnan palkkaamisesta näytteille asetettujen tuotteiden kuljetuksia varten.

9. Flanders Expon suorittamistaan palveluista esittämä lasku sisälsi Belgiassa suoritetuista liiketoimista sovellettavan Belgian lainsäädännön nojalla perittävän arvonlisäveron määrän. Design Concept kuitenkin vähensi maksamastaan laskusta tämän arvonlisäveron määrän. Se väitti, että sille suoritettavat palvelut olivat direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja mainospalveluja, ja että liikevaihtovero oli siten maksettava Luxemburgissa, jossa sillä vastaanottajana oli kotipaikka.

10. Flanders Expo nosti Luxemburgissa kanteen riidanalaisen summan perimiseksi. Se kiisti, että sen suorittamat palvelut olisivat direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja

mainospalveluja. Flanders Expon mukaan sen suorittamat palvelut kuuluivat sen sijaan direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetun yleisen säännön soveltamisalaan (sillä seurauksella, että arvonlisävero oli maksettava Belgiassa, jossa oli suorittajan kotipaikka) tai direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa vahvistetun, kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan säännön soveltamisalaan (sillä seurauksella, että arvonlisävero oli maksettava Belgiassa, jossa omaisuus sijaitsi) taikka direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa vahvistetun, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatusta-, viihde- tai vastaavaan toimintaan liittyviä palveluja koskevan säännön soveltamisalaan (jälleen sillä seurauksella, että arvonlisävero oli maksettava Belgiassa, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritettiin).

11. Tribunal de Paix de Luxembourg ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimena ja Tribunal d'Arrondissement de Luxembourg muutoksenhakutuomioistuimena ovat molemmat todenneet, että suoritettut palvelut eivät olleet mainospalveluja, ja näin ollen ne ovat hyväksyneet Flanders Expon vaatimuksen Belgian arvonlisäveron maksamisesta.

12. Asia on tällä hetkellä vireillä Luxemburgin suurherttuakunnan Cour de cassationissa. Toisin kuin mitä alemman oikeusasteen tuomioistuimet katsoivat, Flanders Expon suorittamat palvelut ovat Cour de cassationin mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja mainospalveluja.

13. Cour de cassation on kuitenkin epävarma siitä, onko 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa vahvistettua sääntöä sovellettava esillä olevan asian olosuhteissa. Se huomauttaa, että johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan palvelun suorituspaikka on määriteltävä sijaitseväksi vastaanottajan maassa, "erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan". Cour de cassationin mukaan tämä perustelukappale riittää aiheuttamaan perustellun epäilyksen siitä, onko 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisen olennaisena edellytyksenä se, että mainospalvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.

14. Cour de cassation katsoo, että tähän kysymykseen annettava vastaus vaikuttaa siinä vireillä olevan asian ratkaisuun, sillä tässä tapauksessa kyseessä olevien palvelujen kustannuksista vastaa viime kädessä Luxemburgin valtio, joka ei ole tavaroiden tuottaja eikä siten voi siirtää näitä kustannuksia johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa tarkoitettulla tavalla.

15. Näin ollen Cour de cassation on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen siitä, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa sovellettava mainospalveluihin, jotka on suoritettu välillisesti mainostajalle ja jotka laskutetaan kolmannelta henkilöltä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa, kun otetaan huomioon se, että mainostaja ei tuota tavaraa, jonka hintaan palvelusuorituksen kustannukset sisällytetään.

16. Kirjallisia huomautuksia ovat asiassa esittäneet Design Concept, Flanders Expo, Ranskan hallitus sekä komissio. Suullisessa käsittelyssä, jossa myös Design Concept ja komissio olivat paikalla, on esitetty huomautuksia Kreikan hallituksen puolesta.

Asian arviointi

17. Osa yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista koskee ensinnäkin sitä kysymystä, onko Cour de cassation ollut oikeassa määritellessään esillä olevassa asiassa kyseessä olevat palvelut kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetuiksi mainospalveluiksi. Mielestäni on tärkeää, ettei mainospalvelujen käsitteelle anneta liian laajaa tulkintaa. En kuitenkaan ehdota, että termin "mainospalvelut" merkitystä olisi tutkittava tämän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä. Luxemburgin Cour de cassation on todennut, että siinä vireillä olevassa asiassa kyseessä olevat palvelut ovat luonteeltaan mainospalveluita ja että esitetty ennakkoratkaisukysymys on siten perusteltu tältä osin. Koska ennakkoratkaisua hakenut

tuomioistuini ei ole esittänyt tätä koskevaa kysymystä, käsittelen ratkaisuehdotuksessani ainoastaan niitä kahta ongelmaa, jotka yhteisöjen tuomioistuimelle on tosiasiallisesti esitetty.

18. Ensimmäinen ongelma on se, että sovelletaanko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa mainospalveluihin, jotka on suoritettu välillisesti mainostajalle ja jotka laskutetaan kolmannelta henkilöltä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa.

19. Kuten kaikki tämän oikeudenkäynnin asianosaiset ovat huomauttaneet, yhteisöjen tuomioistuin on jo vastannut tähän kysymykseen myöntävästi asiassa SPI, jossa se totesi, että "9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luettelakohdassa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin 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".

20. Tämän vuoksi nyt on tutkittava ennakkoratkaisupyyntöä esitettyä toista ongelmaa eli sitä, sovelletaanko 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa mainospalveluihin, jos mainostaja ei tuota tavaraa, jonka hintaan mainospalvelujen kustannukset sisällytetään.

21. Ranskan hallitus väittää, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa ei voida soveltaa esillä olevassa asiassa, koska direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, että palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan. Väitteensä tueksi Ranskan hallitus viittaa asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion seuraavaan kohtaan:

"Kuten kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleesta ilmenee, 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. Yhteisön lainsäätäjät on siis katsonut, että 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. Tämä perustelu on eräs niistä seikoista, jotka on otettava huomioon kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa olevaa käsitettä mainospalvelut tulkittaessa."

22. Ranskan hallituksen tämän toisen ongelman osalta esittämää väitettä ei mielestäni voida hyväksyä.

23. On totta, että kuten direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleesta ilmenee, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa halutaan erityisesti turvata se, että arvonlisävero kannetaan siinä valtiossa, jossa palvelujen vastaanottajalla on kotipaikka, kun se tuottaa tavaroita tai tarjoaa palveluita, joiden hintaan sille suoritetuista palveluista perityt kustannukset sisällytetään.

24. Kyseinen tavoite on määrittänyt 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa vahvistettua säännöstä monilta osin. Ensinnäkin tässä säännöksessä edellytetään, että siinä tarkoitetun palvelujen vastaanottajan on oltava verovelvollinen. Siten vastaanottaja harjoittaa taloudellista toimintaa ja yleensä siis siirtää palvelujen kustannukset sekä niistä maksettavan arvonlisäveron omille asiakkailleen. Toisaalta tässä säännöksessä tarkoitetut palvelut ovat sellaisia, että ne suoritetaan muun taloudellisen toiminnan alkuvaiheissa.

25. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, johdanto-osan seitsemäs perustelukappale on hyödyllinen 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tulkittaessa. Ranskan hallituksen tulkinta ei kuitenkaan perustu seitsemänteen perustelukappaleeseen 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tosiasiallisesti olevan käsitteen tulkitsemiseksi, vaan tämän perustelukappaleen perusteella tähän säännökseen pyritään näin sisällyttämään sellainen lisäedellytys, joka ei ilme lainkaan sen sanamuodosta.

26. Tällaisen tulkinnan tukemiseksi on mielestäni ainakin osoitettava, että se käsite, joka säännökseen halutaan sisällyttää, voidaan perustella selkeästi tämän säännöksen päämäärillä ja että se on tarpeen näiden päämäärien toteuttamiseksi. En ole vakuuttunut siitä, että näin olisi esillä olevassa asiassa seuraavien kolmen seikan vuoksi.

27. Ensinnäkin on huomattava, että seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, että arvonnävero kannetaan siinä valtiossa, jossa palvelujen vastaanottajalla on kotipaikka, erityisesti, kun vastaanottaja siirtää maksettavat arvonnäverot omille asiakkailleen. Tämä perustelukappale merkitsee siis, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohdalla voi olla muita asianmukaisia päämääriä, joiden vuoksi arvonnävero on perusteltua maksaa siinä valtiossa, jossa vastaanottajalla on kotipaikka. Kuudennen direktiivin tietyjen säännösten tavoitteena on estää eri jäsenvaltioissa vahvistettujen arvonnäverokantojen välisistä eroista aiheutuva kilpailun vääristyminen. Arvonnäveron kantaminen palveluista siinä valtiossa, jossa palvelujen vastaanottajalla on kotipaikka, sellaisessa tilanteessa, että arvonnäveroa ei siirretä asiakkaalle, saattaa vääristää kilpailua. Siten ei voida ajatella, että se, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaa rajoitettaisiin Ranskan hallituksen ehdottamalla tavalla, ei vaarantaisi tämän säännöksen muita tavoitteita.

28. Toiseksi Ranskan hallituksen ehdottama tulkinta vaikuttaa joka tapauksessa rajaavan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle tietyt seitsemännessä perustelukappaleessa esitetyn erityisen tavoitteen mukaiset tilanteet. Edellytettäessä, että palvelujen kustannukset siirretään mainostajan tuottamien tavaroiden tai tarjoamien palvelujen hintaan, tällainen tulkinta estää sen, että 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa voitaisiin soveltaa silloin, kun, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, palvelut suoritetaan välittävälle vastaanottajalle, joka sisällyttää näiden palvelujen kustannukset niiden palvelujen hintaan, jotka se suorittaa mainostajalle. Tätä tulkintaa ei siis voida perustella viittaamalla seitsemännessä perustelukappaleessa esitettyyn erityiseen tavoitteeseen.

29. Kolmanneksi tällainen tulkinta vaikuttaa olevan ristiriidassa sen 9 artiklan yleisemmän tavoitteen kanssa, että pyritään välttämään kaksinkertainen verotus tai verottamatta jättäminen toteuttamalla palvelujen verotuspaikan määrittämistä koskeva yleinen järjestelmä. Tämä tavoite ilmenee seitsemännessä perustelukappaleessa olevasta viittauksesta "jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin", ja yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut sen useita kertoja. Tämän tavoitteen on myös todettu olevan 9 artiklan 2 kohdan taustalla.

30. Tämän 9 artiklan asemasta jäsenvaltioiden välisen toimivallanjaon vahvistajana seuraa, että riippumatta siitä, mitkä ovat ne erityiset tavoitteet, jotka perustelevat siihen sisältyvät säännöt, näitä sääntöjä on tulkittava siten, että turvataan oikeusvarmuus, josta tämän säännöksen tosiasiallinen soveltaminen riippuu.

31. Sen lisäksi, että Ranskan hallituksen ehdottama tulkinta saattaisi vaarantaa oikeusvarmuuden, sillä se poikkeaa 9 artiklan sanamuodosta, sen soveltamisessa olisi mielestäni tiettyjä käytännön vaikeuksia.

32. Mainospalvelujen tarjoajien sekä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten olisi määriteltävä, voidaanko mainostajan katsoa tietyssä tapauksessa tuottavan tavaroita tai suorittavan palveluita, joiden hintaan mainospalvelujen kustannukset sisältyvät. Arviointia vaikeuttaisi se, että kolmas henkilö voi suorittaa mainostajalle mainospalveluja välillisesti.

Tällaisessa tapauksessa tutkimusten olisi ulotuttava laajemmalle kuin palvelujen välittömään vastaanottajaan. Palvelujen perusteella ei välttämättä voida tietää, tuottaako mainostaja tavaroita tai suorittaako se palveluita, joiden hintaan näiden mainospalveluiden kustannukset voitaisiin sisällyttää, sillä kuten komissio huomauttaa, tuotanto-osuuskunnan kaltainen järjestö voi mainostaa tuotteita tuottamatta niitä itse, ja useita erilaisia palveluja voidaan määritellä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetuksi mainospalveluksi. Tällaiset käytännön vaikeudet aiheuttavat väistämättä sen riskin, että viranomaiset arvioivat samaa tapausta eri tavoin, mikä johtaa mainospalvelun kaksinkertaiseen verotukseen tai verottamatta jättämiseen.

33. Näin ollen 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tavoitteet huomioon ottaen mielestäni ei ole perusteltua asettaa sen soveltamiselle sellaista lisäedellytystä, että mainospalvelut suoritetaan mainostajalle, joka tuottaa tavaraa, jonka hintaan mainospalveluiden kustannukset sisällytetään.

Ratkaisuehdotus

34. 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 alakohtaa sovelletaan, kun kyseessä olevat palvelut on suoritettu välillisesti mainostajalle ja ne laskutetaan kolmannelta henkilöltä, joka puolestaan laskuttaa niistä mainostajaa, riippumatta siitä, tuottaako mainostaja, jolle palvelut on suoritettu, tavaraa, jonka hintaan mainospalvelujen kustannukset sisällytetään.