

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

27 päivänä tammikuuta 2005 (1)

Asia C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

vastaan

Comissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice of England and Walesin (Chancery Division) esittämä
ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Kuudes ja kolmastoista direktiivi – Palvelujen suorituspaikka –
Veronkiertojärjestely – Yhteisön ulkopuolella sijaitseva yritys ja jäsenvaltiossa sijaitsevat muut
saman konsernin yritykset – Huvikeskukset – Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c
alakohdan käsitteen ”viihdetoiminta tai vastaava toiminta” tulkinta – Kuudennen direktiivin 9
artiklan 1 kohdan käsitteen ”kiinteä toimipaikka” tulkinta – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron
palauttaminen

1. High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (jäljempänä High Court)
pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua useisiin kysymyksiin, jotka koskevat
jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen
arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977
annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi), sellaisena
kuin se on muutettuna,(2) ja toissijaisesti myös jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön
yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa
arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17 päivänä marraskuuta 1986
annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (jäljempänä kolmastoista direktiivi)(3)
tulkintaa.

2. Nämä kysymykset koskevat lähinnä palvelun suorituspaikan määrittämistä silloin, kun yritys suorittaa peliautomaattipalveluja kuluttajille jäsenvaltiossa, mutta sen liiketoiminnan kotipaikka on yhteisön ulkopuolella yksinomaan tai pääasiallisesti arvonlisävero-velvollisuuden kiertämiseksi.

I Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvät tosiseikat, asiaa koskeva lainsäädäntö ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset

3. RAL (Channel Islands) Ltd (jäljempänä CI) on Guernseyn saarelle rekisteröity yritys. RAL Ltd (jäljempänä RAL), RAL Services Ltd (jäljempänä Services) ja RAL Machines Ltd (jäljempänä Machines) ovat Yhdistyneeseen kuningaskuntaan rekisteröityjä yrityksiä. Kaikki neljä yritystä ovat RAL Holdings Ltd:n (jäljempänä Holdings) tytäryhtiöitä, ja myös tämän yrityksen kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. CI?, RAL?, Services?, Machines? ja Holdings-yhtiöistä käytetään tässä yhteisnimeä RAL-konserni. RAL-konserni toimii pelialalla. Sen liiketoiminta koostuu lähinnä pelilaitetoiminnan harjoittamisesta.

4. Lokakuuhun 2000 saakka RAL suoritti peliautomaattipalveluita liiketiloista, jotka se omisti tai jotka se oli vuokrannut Yhdistyneessä kuningaskunnassa. RAL omisti itse huvikeskuksissaan käytettävät laitteet, ja sillä oli laitteiden ja tilojen käyttöön tarvittavat luvat. Sen työntekijät olivat sen palveluksessa, vaikka osan palveluista hoitivatkin itsenäiset kolmannet osapuolet, ja arvonlisävero suoritettiin peliautomaattipalveluista saaduista nettotuloista.

5. Pääasian oikeudenkäynnin riita koskee veronkiertojärjestelyä, jonka RAL-konsernin ulkopuoliset veroneuvonantajat laativat RAL:n Yhdistyneessä kuningaskunnassa hyödyntämiä pelilaitteita varten. Järjestely perustui siihen, että peliautomaattipalvelujen suorituspaikka sijaitsi arvonlisäverotuksellisesti yhteisön alueen ulkopuolella. RAL-konsernilla ei siten olisi velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa peliautomaattipalveluista, ja se olisi oikeutettu saamaan takaisin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Tätä tarkoitusta varten perustettiin palvelujen suorittajaksi CI, joka on Holdingsin ulkomainen tytäryhtiö. CI rekisteröitiin yksityiseksi rajavastuuyhtiöksi Alderneyssa. Sen liiketoiminnan kotipaikka on Guernseyllä, jossa sillä on kolme osa-aikaista johtajaa ja kaksi kokopäiväistä työntekijää palveluksessaan. Saman organisaatiouudistuksen yhteydessä perustettiin kaksi muuta Holdingsin tytäryhtiötä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan: Machines ja Services. CI, Services, Machines, RAL ja Holdings tekivät samaan aikaan useita sopimusjärjestelyjä.

6. Näiden järjestelyjen perusteella RAL:llä on hallussaan vuokrasopimukset tiloista, joihin pelilaitteet asennetaan, sekä huvikeskusten toimintaluvat. RAL antoi CI:lle oikeuden asentaa pelilaitteet tiloihin ja hyödyntää niitä siellä. Sen lisäksi se päästää yleisön sisään aukioloaikoina ja varmistaa, että tilat siivotaan ja että lämmitys, ilmastointi ja valaistus toimivat. Machines omistaa kaikki RAL-konsernin hyödyntämät pelilaitteet, rahanvaihtolaitteet, lisälaitteet ja varaosat, ja sillä on hallussaan näiden laitteiden hyödyntämiseen tarvittavat luvat. CI:n kanssa tehdyn leasingsopimuksen mukaan Machines on vastuussa laitteiden toimittamisesta ja pitämisestä toimintakunnossa.

7. CI:n toimintaan kuuluu mahdollistaa se, että suuri yleisö pääsee käyttämään Machinesin sille toimittamia luvan piiriin kuuluvia pelilaitteita RAL:n sen käyttöön antamissa tiloissa. Tämän tehtävän hoitamiseksi CI on tehnyt alihankintasopimukset lähes kaikista päivittäisistä työsuorituksista sen ainoana alihankkijana toimivan Holdingsin toisen, Services-nimisen tytäryhtiön kanssa. RAL-konsernin organisaatiouudistuksen tuloksena kyseinen yritys on koko huvikeskusten päivittäisessä työssä toimivan RAL-konsernin henkilöstön eli noin 600 työntekijän työnantaja. Loput CI:n suoraan hoitamat tehtävät liittyvät lähinnä vain kirjanpitoon ja laitteista saatavan kassavirran valvontaan, jota hoitavat viisi työntekijää, jotka toimivat yksinomaan CI:n toimistossa Guernseyllä.

8. Edellä kuvatun organisaatiouudistuksen jälkeen CI väitti kuudennen direktiivin 2, 4 ja 9 artiklan perusteella, että peliautomaattipalvelujen suorituspaikka oli Guernsey ja että se ei näin ollen ollut arvonlisävero-velvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Lisäksi CI vaati kolmannentoista direktiivin 1 ja 2 artiklan nojalla ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusta niistä palveluista, joita RAL-konsernin muut jäsenet sille suorittivat.

9. Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) hylkäsi CI:n vaatimukset 28.8.2001 tekemällään päätöksellä, sillä se katsoi, että CI oli arvonlisävero-velvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vaihtoehtoisesti se katsoi, että RAL-konsernin perustama organisaatorakennetta oli pidettävä ”oikeuksien väärinkäyttönä”. Näin ollen peliautomaattipalveluja tarjosi Yhdistyneessä kuningaskunnassa edelleen Holdings.

10. CI, RAL, Machines ja Services (jäljempänä valittajat) valittivat päätöksestä Lontoon VAT and Duties Tribunaliin. Tribunal katsoi, että CI suoritti peliautomaattipalveluja kiinteistä toimipaikoista Yhdistyneessä kuningaskunnassa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tribunal salli Commissionersin vaihtoehtoisten toteamusten osalta muutoksenhaun sillä perusteella, että CI suoritti palveluja ja että oikeuksien väärinkäyttöön perustuvaa periaatetta ei voitu soveltaa. CI valitti VAT Tribunalin päätöksestä High Courtiin, ja Commissioners teki vastavalituksen niistä päätöksen osista, joissa Tribunal hylkäsi sen vaihtoehtoiset toteamukset.

11. Jotta edellä kuvatut järjestelyt ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt kysymykset olisivat täydellisesti ymmärrettävissä, on otettava huomioon kuudennen ja kolmannentoista direktiivin tietyt säännökset.

12. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

13. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään ”verovelvollisella” tarkoitettavan ”jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.

14. Lisäksi 4 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta

— — ”.

15. Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään palvelujen suorituspaikan määrittämisestä seuraavaa:

”1. 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.

2. Kuitenkin

--

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

– kulttuuri?, taide?, urheilu?, tiede?, kasvatus?, viihdetoimintaa tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut,

--

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään

-- .”

16. Lisäksi on otettava huomioon tietyt kolmannentoista direktiivin säännökset, joilla on merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta, eli 1 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1. 'yhteisön alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella' direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla tämän direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna aikana ei ole ollut tällä alueella taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimia suoritetaan, eikä tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei kyseisenä aikana ole luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja 2 artiklassa tarkoitettussa jäsenvaltiossa,

--

2. 'yhteisön alueella' niitä jäsenvaltioiden alueita, joilla direktiiviä 77/388/ETY sovelletaan.”

17. Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkin rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.”

18. High Court on tässä tilanteessa päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Nyt käsiteltävässä asiassa vallitsevissa olosuhteissa ja

2) jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (77/388/ETY) ja erityisesti sen 2, 4 ja 9 artikla, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17 päivänä marraskuuta 1986 annettu kolmastoista neuvoston direktiivi (86/560/ETY) ja erityisesti

sen 1 ja 2 artikla sekä yhteisön oikeuden yleiset periaatteet huomioon ottaen:

1. Miten kuudennen direktiivin 9 artiklan ilmaisu 'kiinteä toimipaikka' on tulkittava?
2. Mitä tekijöitä on otettava huomioon ratkaistaessa sitä, suoritetaanko peliautomaattipalvelut raha-automaateilla CI:n kaltaisen yrityksen liiketoiminnan kotipaikasta vai jostakin muusta sellaisesta kiinteästä toimipaikasta, joka CI:n kaltaisella yrityksellä voi olla?
 3. Erityisesti silloin kun
 - a) yrityksen (A) liiketoimintaa on järjestelty nyt käsiteltävässä asiassa vallitsevien kaltaisissa olosuhteissa siten, että etuyhteydessä oleva yritys (B), jonka liiketoiminnan kotipaikka on yhteisön alueen ulkopuolella, suorittaa peliautomaattipalveluja ja kun järjestelyllä pyritään ainoastaan siihen, ettei A:n tarvitse maksaa arvonlisäveroa siinä valtiossa, johon se on sijoittautunut,
 - i) voidaanko peliautomaattipalvelut katsoa suoritettavan kyseisessä jäsenvaltiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta; ja jos näin on,
 - ii) onko peliautomaattipalvelut katsottava suoritettavan kiinteästä toimipaikasta vai onko ne katsottava suoritettavan paikasta, jossa B:llä on liiketoimintansa kotipaikka?
 - b) yrityksen (A) liiketoimintaa on järjestelty siten, että palvelujen suorituspaikkaan sovellettavien sääntöjen vuoksi etuyhteydessä olevan yhtiön (B) tarkoituksena on nyt käsiteltävässä asiassa vallitsevien kaltaisissa olosuhteissa suorittaa peliautomaattipalvelut yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevasta liiketoiminnan kotipaikasta ilman siinä jäsenvaltiossa, johon A on sijoittautunut, sellaista kiinteää toimipaikkaa, josta kyseiset palvelut suoritetaan, ja kun järjestelyllä pyritään ainoastaan siihen, ettei A:n tarvitse maksaa kyseisistä palveluista arvonlisäveroa tässä valtiossa:
 - i) onko B:n ja etuyhteydessä olevien yritysten (A, C ja D) välisiä liiketoimia jäsenvaltiossa pidettävä arvonlisäverotuksellisesti kyseisten yritysten taloudelliseen toimintaan liittyvinä palveluina, jotka nämä yritykset ovat suorittaneet tai jotka on suoritettu niille; ja jos näin ei ole,
 - ii) mitä tekijöitä on otettava huomioon ratkaistaessa sitä, kuka on suorittanut peliautomaattipalvelut?
4.
 - a) Onko olemassa sellainen oikeuksien väärinkäyttöä koskeva periaate, jonka perusteella voidaan (riippumatta siitä, miten arvonlisäverodirektiivejä on tulkittava) sulkea pois nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa tavoiteltu etu?
 - b) Jos näin on, miten kyseistä periaatetta on sovellettava nyt käsiteltävään asiaan liittyvien kaltaisissa olosuhteissa?
5.
 - a) Mitä merkitystä, jos lainkaan, on annettava sille seikalle, että A, C ja D eivät ole B:n tytäryhtiöitä ja että A, C tai D eivät ole oikeudellisesti eivätkä taloudellisesti B:n määräysvallassa?
 - b) Vaikuttaisiko johonkin edellä esitettyyn kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että B:n yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevassa liiketoimintansa kotipaikassa harjoittaman kaltaisen hallintotoiminta oli välttämätöntä peliautomaattipalvelujen suorittamiseksi asiakkaille eivätkä A, C ja D harjoita tällaista toimintaa?"
19. High Court esittää yhteisöjen tuomioistuimelle oikeastaan kolme kysymystä. Ensimmäinen koskee sen määrittämistä, voidaanko CI:n kaltaisen yhtiön, jonka liiketoiminnan kotipaikka on yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolella(4) mutta joka tarjoaa peliautomaattipalveluja yhdessä jäsenvaltiossa, katsoa tarjoavan näitä palveluja yhdestä tai useammasta kuudennen direktiivin 9

artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta ”kiinteästä toimipaikasta” kyseisessä jäsenvaltiossa. Mikäli tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, tulee esiin toinen kysymys eli se, pitäisikö asianmukaisen liittymäkohdan 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun ”paikan, jossa suoritukset tehdään”, määrittämiseksi olla se paikka, jossa palvelun suorittajalla on ”kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan”, vai pitäisikö liittymäkohdan päinvastoin olla ”paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka”.

20. Viimeksi mainittu kysymys tulee esiin vain vaihtoehtoisesti eli siinä tapauksessa, että nyt käsiteltävässä asiassa katsotaan, että liittymäkohtana on pidettävä paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Tähän toissijaiseen kysymykseen, joka tutkitaan tässä ratkaisuehdotuksessa vain siinä tapauksessa, että edellisten kysymysten tarkastelu edellyttää lisätutkimuksia, liittyy kaksi erilaista oikeudellista ongelmaa. Yhtäältä ilmenee ongelma, joka liittyy sen selvittämiseen, voidaanko CI:n ja RAL:n sekä Services? ja Machines-yhtiöiden välisten liiketoimien kaltaisia liiketoimia pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuina ”taloudellisessa toiminnassa” suoritettavina ”palveluina” sillä seurauksella, että ilmenisi palvelun suorittaja, joka on jokin muu kuin CI. Toisaalta tulee esiin ongelma, joka liittyy oikeuksien väärinkäyttöä koskevan periaatteen soveltamiseen arvonlisäveron alalla, sillä se estäisi väitteiden mukaan CI:tä vaatimasta, että sitä ei saisi pitää arvonlisävero-velvollisena Yhdistyneessä kuningaskunnassa.(5)

II Arviointi

21. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyihin kysymyksiin vastaaminen edellyttää sitä, että ensin tutkitaan kuudennen direktiivin 9 artiklan säännöksiä, jotka koskevat palvelujen suorituspaikan määrittämistä. Kyseiseen artiklaan sisältyy useita konfliktisääntöjä, joilla pyritään jakamaan jäsenvaltioiden valtuudet järkipärisesti palvelujen suorittamisesta kannettavan arvonlisäveron osalta. Kullakin näistä säännöistä määritetään jäsenvaltio, jolla on yksinomainen toimivalta kantaa vero palvelujen suorituksista, ja siten niitä on tulkittava yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin kaksinkertainen verotus tai veron kantamatta jättäminen, mikä saattaisi seurata ristiriitaisista tulkinnoista.(6)

22. Vaikka kansallinen tuomioistuin ei ole esittänyt kysymystä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan mahdollisesta soveltamisesta, saattaa olla tärkeää käsitellä 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta, koska ”yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on tulkita kaikkia niitä yhteisön oikeussääntöjä, joita kansalliset tuomioistuimet tarvitsevat ratkaistakseen käsiteltävinään olevat asiat, vaikka näitä oikeussääntöjä ei mainittaisikaan nimenomaisesti näiden tuomioistuinten yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässä ennakkoratkaisukysymyksissä”.(7)

23. Yhteisöjen tuomioistuin on näet todennut 9 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan 2 kohdan välisestä suhteesta, että ”9 artiklan 2 kohdassa luetellaan useita erityisiä liittymiä, kun taas 1 kohdassa on yleinen liittymäsääntö. Näillä säännöksillä on tarkoitus välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka saattavat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jättäminen, kuten 9 artiklan 3 kohdasta ilmenee, vaikka tämä koskeekin vain erityistilanteita”.(8)

24. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohta on loppujen lopuksi – 9 artiklan 2 kohdan erityissääntöihin nähden – ”jäännösluokka”,(9) jossa käytetään palvelun suorittajan paikkaan viittaavia liittymäkohtia viime kädessä pragmaattisista yksinkertaistamissyistä(10) ja palvelujen suoritus? tai käyttöpaikan määrittämiseen liittyvien vaikeuksien välttämiseksi.(11) On huomattava, että yleisen arvonlisävero-periaatteen mukaan arvonlisävero pitäisi kantaa kulutuspaikassa. Tästä syystä on ymmärrettävää, että yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Dudda antamassaan tuomiossa, että kun 9 artiklaa tulkitaan, ”9 artiklan 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin yksittäistapauksessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tapauksiin vai onko sovellettava 1 kohtaa”.(12) Kuten julkisasiamies Fennelly lisäksi totesi asiassa Linthorst, ei ole

mitään hyväksyttävää perustetta todeta, että ”9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaa pitäisi tulkita suppeasti, koska se on poikkeus yleissäännöstä”.(13)

25. Edellä esitetyn perusteella yhteisöjen tuomioistuimen on johdonmukaisesti ensin selvitettävä, kuuluvatko nyt käsiteltävän asian kohteena olevat peliautomaattipalvelut 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalaan. Ainoastaan siinä tapauksessa, että eivät kuulu, sovelletaan 9 artiklan 1 kohdan *jäännöstapaukset* kattavaa järjestelyä.

A *Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu käsite ”viihdetoiminta tai vastaava toiminta”*

26. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetään, että ”palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat – – viihdetoimintaa tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta, – – on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään”. Portugalin hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että peliautomaattipalvelujen suorittamiseen pitäisi soveltaa tätä järjestelyä ja siitä pitäisi sen vuoksi kantaa arvonlisävero Yhdistyneessä kuningaskunnassa 9 artiklan 1 kohdan jäännöstapauksia koskevasta säännöksestä huolimatta.

27. Kun osapuolia pyydettiin istunnossa ottamaan kantaa Portugalin hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämään näkemykseen, ne keskittyivät lähinnä peliautomaattipalvelujen luonnehtimiseen 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi viihdetoiminnaksi. Valittajien mielestä peliautomaatit pitäisi jättää kyseisessä artiklassa tarkoitetun viihdetoiminnan käsitteen ulkopuolelle lähinnä kahdesta syystä. Ensinnäkin siksi, että peliautomaattipalvelujen suorittamiseen ei liity mitään viihdyttäjän tarjoamaa viihdettä. Valittajat katsovat, että tässä mielessä asiakas viihdyttää itse itseään käyttäessään peliautomaattia suureksi osaksi samalla tavalla kuin hän käyttää matkapuhelinta. Toiseksi siksi, että pelaajan odotus rahan voittamisesta ei ole normaali viihteeseen liittyvä ominaisuus. Mielestäni nämä perustelut eivät riitä siihen, että CI:n Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevilla huvikeskuksissa tarjoamien kaltaiset peliautomaattipalvelut voitaisiin jättää 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”viihdetoiminta tai vastaava toiminta” ulkopuolelle.

28. Kuten komissio totesi sekä kirjallisissa huomautuksissaan että istunnossa, on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa, joka koski autolautoilla tarjottavia peliautomaattipalveluja, että peliautomaattien ”tarkoitus on asiakkaiden viihdyttäminen”.(14) Nyt käsiteltävässä asiassa peliautomaateilla, joita kutsutaan myös ”huvikeskuksiin” sijoitetuksi ”palkintovihteeksi”, on samoin tarkoituksena niiden käyttäjien viihdyttäminen.

29. Toiminnan olennaisen tarkoituksen pitäisi mielestäni olla ratkaiseva seikka, joka on otettava huomioon luonnehdittaessa tiettyä toimintaa 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi ”viihdetoiminnaksi”.(15) Mikä muu voisi olla peliautomaatin tarkoitus kuin viihteen tarjoaminen pelaajalle antamalla hänelle satunnainen voiton tai häviön mahdollisuus? Valittajat eivät ole esittäneet mitään ehdotuksia tästä.(16) Peliautomaattien olennainen tarkoitus ei varmastikaan ole pelaajien elannon turvaaminen. Lisäksi pelaajan mahdollinen pettyminen, kun hän häviää eikä voita, on nimenomaan tällaisen viihteen olennainen osatekijä. Rahan häviäminen tai voittaminen on tässä tapauksessa pelaamiseen sisältyvän viihteen yksi piirre.(17) Näiden näkemysten valossa valittajien väitteellä, jonka mukaan viihde edellyttäisi jonkinlaista viihdyttäjän yksilöllistä fyysistä suoritusta, ei ole merkitystä. Jokainen peliautomaatti on sen hyödyntäjän automaattilaitte, joka on ohjelmoitu korvaamaan asiakkaan kanssa kasvatusten olevan ja hänelle kortteja satunnaisesti jakavan henkilön fyysinen suoritus. Vaikka on ehkä valitettavaa, että teknologia osaltaan tällä tavoin poistaa Joseph De Maistren mainitseman pelin vaikutuksen, ”että se pakottaa ihmiset katsomaan itseään”, tällainen ihmisen korvaaminen ei vaikuta siihen, että laitteen asiakkaalle

suorittama toiminto on viihdettä. En myöskään ymmärrä, miten se, että automaatti ei anna palkinnoksi mitaleita eikä voittajan nimen kirjaamista automaatin voittajaluetteloon vaan niiden sijasta rahaa, voisi muuttaa peliautomaatin olennaista luonnetta viihteenä.

30. Edellä esitettyjä valittajien väitteitä lukuun ottamatta istunnossa ei esitetty muita perusteluja sen puolesta, että peliautomaattipalvelujen suorittaminen pitäisi jättää 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle.(18) Komission tavoin en kykene löytämään mitään ylivoimaisia poliittisia syitä sille, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevan kaltaiset toiminnot pitäisi jättää 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle. Lisäksi ja ennen kaikkea näen selviä etuja, jotka puoltavat 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamista nyt käsiteltävään asiaan. Kyseisessä artiklassa kuvattuihin palveluihin sovelletaan liittymäkohtana niiden suorituspaikkaa nimenomaan sen vuoksi, että tämä paikka on vaikeuksitta fyysisesti tunnistettavissa ja sama kuin kulutuspaikka.(19) Palvelun suorituspaikkaan liittyvän liittymäkohdan soveltaminen on lisäksi huomattavasti paremmin sopusoinnussa sen yleisperiaatteen kanssa, että arvonlisävero pitäisi kantaa kulutuspaikassa.(20) Niin kauan kuin palvelun suorituspaikan (ja kuluttamispaikan) määrittäminen ei aiheuta hankaluuksia, kuten ei tässäkään tapauksessa, 9 artiklan 1 kohdan jäännösluokkaan turvautuminen ei ole perusteltavissa.(21)

31. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltaminen on tässä tapauksessa palvelun suorittamisen paikallistamiselle huomattavasti selkeämpi ja helppokäyttöisempi liittymäkohta kuin 9 artiklan 1 kohta. Kuten jäljempänä todetaan, kyseinen jäännösluokka edellyttää monitahoista pohdintaa (jonka lopputulos on epävarma) siitä, onko tietyllä yrityksellä kiinteää toimipaikkaa paikassa, jossa se suorittaa palveluja, ja, mikäli sillä on, pitäisikö tällaisen kiinteän toimipaikan olla ensisijainen siihen paikkaan nähden, missä sillä on liiketoiminnan kotipaikka. Oikeusvarmuuden vaatimukset eivät luonnollisestikaan puolla sitä, että valittaisiin sattumanvaraisempi tapa peliautomaattipalvelujen suorituspaikan määrittämiseksi, kun suoraviivaisempi ja johdonmukaisempi vaihtoehto on käytettävissä ja kun tämä vaihtoehto vastaa lisäksi paremmin sitä yleisperiaatetta, että arvonlisävero pitäisi kantaa kulutuspaikalla.

32. Lisäksi palvelun suorittajan paikkaa koskevan säännön soveltamisella nyt käsiteltävään asiaan olisi ei-toivottavia seurauksia, sillä se vääristäisi kilpailua ja johtaisi näiden palvelun suorittajien liiketoiminnan kotipaikan siirtämiseen.(22) Vaikka nämä palvelut suoritettaisiin kuluttajille jäsenvaltiossa ja käytettäisiin siellä, niihin todellisuudessa sovellettaisiin palvelun suorittajan valtion arvonlisävero-järjestelmää. Tämä merkitsisi tällaisten palvelujen suorittajille kannustinta siirtää liiketoimintansa kotipaikka alhaisen verotuksen kohteisiin. Todellisuudessa syntyisi joko tilanteita, joissa yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolella sijaitsevilta palvelun suorittajilta ei kannettaisi veroa tai joissa alueen ulkopuolella suoritetuista ja kulutetuista palveluista kannettaisiin veroa yhteisössä.

33. Mainittakoon lopuksi, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan ei ole ristiriidassa asiassa Dudda annetun tuomion kanssa. Yksikään istuntoon osallistuneista osapuolista ei ole havainnut tällaista ristiriitaa(23) enkä myöskään minä. Yhteisöjen tuomioistuimien totesi asiassa Dudda antamansa tuomion 23 kohdassa, että ”näin ollen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdalla pyritään kokonaisuutena luomaan erityinen järjestelmä niitä *verovelvollisten välillä* suoritettavia palveluita varten, joiden hinta sisältyy tavaroiden hintaan”.(24) Tämä yhteisöjen tuomioistuimen toteamus pitäisi kuitenkin ymmärtää asiaan Dudda liittyneiden erityisten tosiseikkojen valossa, sillä siihen liittyi yksinomaan verovelvollisia. Siinä tarkasteltu palvelujen suoritus tapahtui vain verovelvollisten välillä, mutta kuudennen direktiivin sananmukainen sen enempää kuin teleologinenkaan tulkinta ei tue sitä päätelmää, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa *ei sovellettaisi* sellaisten viihdetoimintaan liittyvien palvelujen suorittamiseen, jotka tapahtuvat verovelvollisen ja kuluttajan välillä.

34. Todettakoon johtopäätöksenä, että kun CI:n kaltainen yritys suorittaa peliautomaattipalveluja jäsenvaltiossa peliautomaateilla, jotka se vuokraa ja joita se hyödyntää siellä, sen pitäisi katsoa fyysisesti suoritettavan viihdepalveluja kyseisessä jäsenvaltiossa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Siten 9 artiklan 1 kohdan jäännösluokkaa ei pitäisi soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

B Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sovellettavuus

35. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohta ei ole sovellettavissa pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaan tapaukseen, on tutkittava 9 artiklan 1 kohdan järjestelyä, jonka mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan.

36. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että nämä kaksi liittymäkohtaa eli ”kiinteä toimipaikka” ja ”paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka”, ovat itsenäisiä.(25) Joka tapauksessa 9 artiklan 1 kohta ei anna tietoa siitä, miten näiden kahden liittymäkohdan vaikutukset pitää yhteensovittaa niissä tapauksissa, joissa ne eivät tarkoita samaa paikkaa, tai hankalissa tapauksissa, joissa toinen näistä liittymäkohdista erikseen tarkasteltuna viittaa yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolella olevaan paikkaan, kuten nyt käsiteltävässä asiassa.

37. Näiden 9 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan yksinomaan vaihtoehtoisesti sovellettavien kahden liittymäkohdan välinen suhde on selvästi vahvistettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa ensin, että 9 artiklan yleisenä tavoitteena on ”välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka saattavat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jättäminen, kuten 9 artiklan 3 kohdasta ilmenee, vaikka tämä koskeekin vain erityistilanteita”,(26) minkä jälkeen se katsoi, että ”9 artiklan 1 kohdan mukaan paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on pidettävä tässä suhteessa ensisijaisena liittymänä, ja sellainen toinen toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan, jos liiketoiminnan kotipaikan soveltaminen liittymänä ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa”.(27)

38. Yhteisöjen tuomioistuin on sittemmin vahvistanut tämän näkemyksen, jonka mukaan ”kiinteää toimipaikkaa” pidetään edellä kuvatuissa olosuhteissa toissijaisena liittymäkohtana ”liiketoiminnan kotipaikkaan” nähden, asioissa Faaborg-Gelting Linien,(28) ARO Lease(29) ja DFDS(30) antamissaan tuomioissa.

39. Käsitteen ”paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka”, määrittelemisen ei aiheuta suuria hankaluuksia.(31) Sama pätee sen soveltamiseen nyt käsiteltävään asiaan, jossa ei herää mitään epäilyksiä siitä, että CI:n liiketoiminnan todellinen kotipaikka on Guernseyllä eli yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolella.

C Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu käsite ”kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan”

40. Ongelmia sitä vastoin syntyy ”kiinteän toimipaikan” käsitteen tulkinnan yhteydessä. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa asianmukaiset perusteet tämän käsitteen tulkitsemiselle todetessaan, että palvelu voidaan katsoa suoritettavan 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kiinteästä toimipaikasta ainoastaan, jos ”tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstö? ja tekniset resurssit, jotka ovat tarpeen tiettyjen palvelujen suorittamiseksi”.(32) Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin

päätteli asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa, että ”silloin tällöin huollettavien peliautomaattien asentaminen merialukseen ei näytä muodostavan tällaista [kiinteää] toimipaikkaa”.(33) Se, että peliautomaattipalvelun suorittamiseen aluksilla ei ollut kiinnitetty pysyvästi lainkaan henkilöstöä, oli ratkaiseva syy todeta, että kyseessä ei ollut 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”kiinteä toimipaikka”.

41. Yhteisöjen tuomioistuin edellytti joka tapauksessa ainoastaan toimipaikan ”vähimmäiskokoa” *eikä enempää eikä vähempää* kuin pysyviä resursseja, jotka ovat ”tarpeen” palvelujen suorittamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin ei todennut, että se, että *kaikki* mahdolliset *palvelun suorittajan itsensä hallussa olevat* henkilöstö? ja tekniset resurssit olisivat pysyvästi käytettävissä tietyssä paikassa, olisi edellytys sille, että palvelun suorittajalla voitaisiin katsoa olevan siellä kiinteä toimipaikka. Tämä tarkoittaa mielestäni sitä, että on otettu käyttöön *vähimmäisvaatimukset*, joilla kuvataan tietyt olosuhteita, jotka muodostavat 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”kiinteän toimipaikan”, ja joita yhteisöjen tuomioistuin on sittemmin noudattanut ja kehittänyt erityisesti asioissa ARO Lease ja DFDS antamissaan tuomioissa.

42. Asiassa ARO Lease annettu tuomio koski alankomaalaisen yrityksen Belgiassa asuville kuluttajille kohdistamaa autojen leasingtoimintaa. Alankomaalaisen yhtiön ainoa henkilöitymä Belgiassa olivat itsenäiset välittäjät, jotka ainoastaan saattoivat asiakkaat yhteyteen ARO Leasen kanssa. Näillä itsenäisillä välittäjillä ei ollut mitään muuta tekemistä leasingsopimusten tekemisen tai täytäntöönpanon kanssa, sillä ne laadittiin ja allekirjoitettiin Alankomaissa, jossa ARO Leasella oli liiketoimintansa kotipaikka. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi, alankomaalaisella leasingyhtiöllä ei myöskään ollut Belgiassa ”toimitiloja tai autojen varastointitiloja”.(34) Yhteisöjen tuomioistuin totesi siinä yhteydessä, että ”silloin kun leasingyhtiöllä ei ole jäsenvaltiossa henkilöstöä *tai* riittävän pysyvää rakennetta, jonka puitteissa sopimukset voidaan laatia *tai* hallinnolliset päätökset tehdä – – , yhtiöllä ei voida katsoa olevan kiinteää toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa”.(35)

43. Asiassa DFDS annetussa tuomiossa noudatetaan samaa oikeuskäytäntöä, vaikka siinä käsitelläänkin asiaa tietyiltä osin yksityiskohtaisemmin, mihin palaan jäljempänä. Kyseisessä asiassa tanskalaisen yrityksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva tytäryhtiö toimi Yhdistyneessä kuningaskunnassa emoyhtiönsä asiamiehenä ja myi emoyhtiön järjestämiä pakettimatkoja. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva tytäryhtiö oli tanskalaisen emoyhtiön kiinteä toimipaikka. Tehdessään tämän päätelmän yhteisöjen tuomioistuin omaksui näkemyksen, jonka mukaan ”sen perusteella, että erillisenä oikeushenkilönä toimivan englantilaisen tytäryhtiön toimitilat omisti se itse eikä DFDS, ei vielä voida katsoa, että se todella on itsenäinen suhteessa DFDS:ään. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä seikoista ja erityisesti siitä, että DFDS omisti tytäryhtiönsä koko osakepääoman, ja siitä, että emoyhtiö asetti sille useita sopimusvelvoitteita, sitä vastoin ilmenee, että Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö oli pelkkä emoyhtiön sivutoimipiste”.(36) Englantilaisella tytäryhtiöllä oli asiassa Berkholz annetussa tuomiossa vahvistetun perusteen mukaan siinä mielessä ”kiinteän toimipaikan” ominaisuuksia, että sillä oli ”henkilöstö? ja teknisten resurssien osalta vaadittu vähimmäispysyvyys”.(37)

44. Kuten yhteisöjen tuomioistuin asiassa DFDS antamassaan tuomiossa nimenomaisesti totesi, ”taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”.(38) Katson, että tässä yhteydessä on tarpeen tehdä selvitys, joka erityisen tarkasti vastaa asiaan liittyviä taloudellisia ja kaupallisia tosiseikkoja.

45. Kuten komissio kirjallisissa huomautuksissaan toteaa, siinä valossa ja edellä mainitut tapaukset huomioon ottaen vaikuttaa selvältä, että tässä tapauksessa edellä kuvattuihin huvikeskuksiin sijoitettuihin peliautomaatteihin liittyvät palvelut suoritetaan kiinteistä toimipaikoista

Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tältä osin olen samaa mieltä Irlannin hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämästä toteamuksesta, jonka mukaan asiakkaiden käsityksillä on oltava ratkaiseva merkitys. Tässä tapauksessa peliautomaatit on näet pysyvästi asennettu tiloihin, jotka on omistettu kaupallista nimikettä "huvikeskus" käyttämällä yksinomaan ainutlaatuisen miellyttävän ympäristön luomiseen pelaajia varten. Tällaisilla liiketiloilla on minkä tahansa muun liikehuoneiston tavoin kiinteät aukioloajat, ja niissä on aina henkilöstöä, joka palvelee asiakkaita ja huolehtii tiloista ja laitteista.

46. Erityisesti tämän inhimillisen osatekijän läsnäolo on tärkeä ero nyt käsiteltävän asian ja asiaan Berkholz liittyneen tilanteen välillä. Tällainen jatkuva henkilöstön läsnäolo tiloissa antaa pysyvyyttä CI:n huvikeskuksissa suorittamille peliautomaattipalveluille, ja tämä tukee sitä päätelmää, että palvelut suoritetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevista "kiinteistä toimipaikoista". Lisäksi on tärkeimpänä seikkana mainittava, että nämä kiinteät toimipaikat eivät sijaitse maasta toiseen kulkevilla merialuksilla, mikä seikka saattaisi puolttaa sitä, että valittaisiin yhteisön arvonlisävero-alueella sijaitsevan palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikka.

47. Näin ollen nyt käsiteltävään asiaan liittyvä ongelma ei ole se, suoritetaanko peliautomaattipalvelut kiinteissä toimipaikoissa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Ongelmana on sen sijaan se, pitäisikö tällaisia kiinteitä toimipaikkoja pitää *CI:n kiinteinä toimipaikkoina* Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

48. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin hallitukset sekä komissio katsovat, että CI:llä on kiinteitä toimipaikkoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa. CI kuitenkin väittää, että se toimii Yhdistyneessä kuningaskunnassa ainoastaan vuokratuilla peliautomaateilla, ja niitä käytetään tällä hetkellä tiloissa, joihin sillä on lupa asentaa ne peliautomaattipalvelujen tarjoamista varten. Tämän pääasiallisen perusteen mukaan CI:llä pitäisi olla *itsellään* Yhdistyneessä kuningaskunnassa hallussa kaikki tarvittavat henkilöstö ja tekniset resurssit, jotta sillä voitaisiin katsoa olevan siellä kiinteä toimipaikka. Olen eri mieltä. Tämän keskeisen kysymyksen eli sen määrittämisen osalta, mitä resursseja CI:llä on oltava Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jotta olemassa olevia kiinteitä toimipaikkoja voitaisiin luonnehtia *sen* toimipaikoiksi, asioissa ARO Lease ja DFDS annetut tuomiot ovat erityisen valaisevia.

49. On muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa ARO Lease antamassaan tuomiossa, että jotta voitaisiin katsoa, että palvelujen suorittajalla on 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu "kiinteä toimipaikka", riittää, että sillä on "jäsenvaltiossa henkilöstö tai riittävän pysyvä rakenne, jonka puitteissa sopimukset voidaan laatia". Ei ole ehdottoman välttämätöntä, että huvikeskuksissa työskentelevät henkilöt ovat CI:n omaa henkilöstöä, jotta voidaan katsoa, että olemassa olevat kiinteät toimipaikat kuuluvat CI:lle. Kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan ja istunnossa lisäksi perustellusti huomauttanut, tarvittava "rakenne" väistämättä vaihtelee asianomaisen alan mukaan.

50. Asiassa DFDS Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimiva yritys oli tanskalaisesta emoyhtiöstään erillinen oikeushenkilö, vaikka se oli tytäryhtiö. CI:n sisaryhtiöt ovat nyt käsiteltävässä asiassa niin ikään CI:stä erillisiä oikeushenkilöitä. Tästä huolimatta yhteisöjen tuomioistuimien totesi asiassa DFDS antamassaan tuomiossa, että englantilainen tytäryhtiö oli käytännössä tanskalaisyrittäjien kiinteä toimipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tanskalaisyrittäjällä *itsellään* ei ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa työntekijöitä eikä omia liiketiloja.(39) Tanskalaisyrittäjä oli kuitenkin saanut asiamiehensä toimineen englantilaisen tytäryhtiönsä kanssa tekemiensä sopimusjärjestelyjen avulla henkilöstö? ja tekniset resurssit suorittaa *omia* pakettimatkapalvelujaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ”Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö oli pelkkä emoyhtiön sivutoimipiste”.(40)

51. Nyt käsiteltävä asia on mielestäni vielä selvempi, joten on tarpeetonta käsitellä CI:n ja sen sisaryhtiöiden välisiä riippuvuussuhteita. Toisin kuin DFDS:n englantilainen tytäryhtiö tanskalaiselle emoyhtiölleen, Services ja sen työntekijät samoin kuin Machines ja muut itsenäiset palvelun suorittajat suorittavat näet CI:lle pelkästään avustavia tehtäviä peliautomaattipalvelujen suorittamisen yhteydessä.

52. Nyt käsiteltävässä asiassa on olennaista erottaa toisistaan kahdenlaiset resurssit: yhtäältä ne resurssit, joiden on välttämättä oltava suoraan palvelun suorittajan määräysvallassa tietyssä paikassa, jotta voidaan katsoa, että siellä oleva kiinteä toimipaikka on *sen*; ja toisaalta ne resurssit, jotka kylläkin tekevät toimipaikasta kiinteän, mutta joiden osalta se, että ne eivät ole suoraan palvelun suorittajan määräysvallassa, ei muuta sitä päätelmää, että olemassa oleva kiinteä toimipaikka todellisuudessa kuuluu palvelun suorittajalle. Ensin mainitut ovat resursseja, jotka liittyvät välittömästi kyseisen erityisen palvelun suorittamiseen, eli sopimusten tekeminen asiakkaiden kanssa ja niiden täytäntöönpano, ja jotka ovat välttämättömiä palvelun suorittamiseksi. Ainoastaan näiden resurssien on oltava palvelun suorittajan välittömässä määräysvallassa, jotta voidaan katsoa, että kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, on todellisuudessa *sen* 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

53. Käytännössä on todettava, että mikäli edellytettäisiin, kuten CI väittää nyt käsiteltävässä asiassa, että *kaikkien* henkilöiden, joiden läsnäolo on tärkeä tekijä tekemään toimipaikasta kiinteän 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, on oltava palvelun suorittajan työntekijöitä tai siitä suoraan riippuvaisia, tämä johtaisi järjenvastaisiin tuloksiin. Riittää, kun ajatellaan esimerkkinä toimipaikkaa, jossa ainoastaan vartiointihenkilöstöllä on avaimet toimipaikkaan ja sillä on vastuu liiketilojen avaamisesta ja sulkemisesta tiettyihin aikoihin. Tällaiset henkilöt ovat varmasti välttämättömiä takaamaan sen, että toimipaikka ei ole avoinna ainoastaan satunnaisesti. Heitä on pidettävä henkilöstöresursseina, joiden pysyvä läsnäolo on välttämätöntä, jotta toimipaikassa voidaan suorittaa palveluja ja jotta toimipaikka olisi kiinteä. Missään tapauksessa ei voitaisi kuitenkaan hyväksyä sitä, että tällaista toimipaikkaa ei voitaisi pitää *palvelun suorittajan* kiinteänä toimipaikkana sen vuoksi, että tämä oli päättänyt ulkoistaa toimipaikan vartiointipalvelut itsenäiselle vartiointiyrittäjälle.

54. Kansallisen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan huvikeskusten henkilöstö hoitaa lähinnä käytännön tehtäviä, kuten musiikin säätämistä ja virvokkeiden ja vaihtorahan tarjoamista asiakkaille, laitteiden rahasäiliöiden tyhjennystä, suurten voittosummien maksamista, vartiointia, huoltotehtäviä ja niin edelleen. Tällaiset Services? ja Machines-yhtiöiden ja muiden palvelujen suorittajien CI:n puolesta hoitamat tehtävät ovat mielestäni toissijaisia nyt tutkittavien peliautomaattipalvelujen suorittamiseen nähden.

55. Vaikuttaa näet siltä, että huvikeskusten henkilöstö ei puutu suoraan CI:n ja asiakkaiden välisten pelisopimusten tekemiseen.(41) Tällä peliautomaattipalvelujen erityisellä alalla suoritettut

palvelut perustuvat näet suoraan itse koneissa kunkin asiakkaan ja CI:n välillä hienotunteisesti toteutettuihin sopimusjärjestelyihin. Tällaiset sopimukset tehdään ja pannaan täytäntöön kaikilta osin Yhdistyneen kuningaskunnan alueella joka kerta, kun asiakas syöttää kolikon CI:n peliautomaattiin.(42) Mikäli tämä näkemys on oikea, CI:n vuokraamat ja hyödyntämät laitteet mahdollistavat automaattilaitteina itse sen, että CI suorittaa peliautomaattipalveluja suoraan kullekin asiakkaalle Yhdistyneessä kuningaskunnassa.(43) Tällä erityisellä toiminnan alalla peliautomaatit ovat huvikeskuksissa olennainen ja ainoa rakenne, jonka on oltava CI:n välittömässä määräysvallassa, jotta voidaan päätellä, että jokainen niistä huvikeskuksista, joihin peliautomaatteja asennetaan, on CI:n kiinteä toimipaikka.

56. Edellä esitetyn perusteella ja vastoin CI:n näkemystä myöskään CI:n Guernseyllä todellisuudessa hoitamat tehtävät eivät näytä olevan ratkaisevia asianomaisten peliautomaattipalvelujen suorittamiseksi kullekin asiakkaalle, koska se tapahtuu automaattisesti Yhdistyneessä kuningaskunnassa CI:n siellä vuokraamilla ja hyödyntämällä laitteilla. Valittajat esittävät kirjallisissa huomautuksissaan, että 9 artiklan 1 kohta perustuu palvelun suorittajan sijaintipaikkaan. Ne jättävät kuitenkin huomiotta sen, että tällä toiminnan alalla CI suorittaa peliautomaattipalveluja, jotka todellisuudessa tapahtuvat Yhdistyneen kuningaskunnan alueella, jossa se tekee ja panee täytäntöön pelisopimuksia suoraan kunkin asiakkaan kanssa siellä toimivilla automaateilla, ja tähän palveluun liittyvistä liitännäispalveluista on tehty sopimuksia muiden yritysten kanssa. Siinä mielessä CI:llä on Yhdistyneessä kuningaskunnassa rakenne, joka ”mahdollistaa kyseisten palvelujen tarjoamisen itsenäisesti”.(44)

57. Yhteenvetona todettakoon, että CI:n kaltaisella yrityksellä, joka nyt käsiteltävään asiaan liittyvien kaltaisissa olosuhteissa suorittaa peliautomaattipalveluja suoraan asiakkailleen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevista tiloista hyödyntämillään vuokratuilla peliautomaateilla kolmansilta yrityksiltä hankitun, palvelun suorituksen pysyvyyden kannalta välttämättömiä liitännäistoimintoja hoitavan avustavan henkilöstön avulla, pitäisi katsoa olevan Yhdistyneessä kuningaskunnassa liiketoiminnallinen yksikkö ja vaadittavat vähimmäisresurssit, jotta sitä itseään voidaan pitää kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”kiinteänä toimipaikkana”.

D *Valinta kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen ”paikan, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka”, ja paikan, jossa suorittajalla on ”kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan” välillä.*

58. Koska on todettu, että CI:llä on Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiinteitä toimipaikkoja, on ratkaistava, onko tämä liittymäkohta tärkeämpi kuin liiketoiminnan kotipaikka. Yhteisöjen tuomioistuimien on tältä osin todennut, että ”9 artiklan 1 kohdan mukaan suorittajan liiketoiminnan kotipaikka näyttäisi olevan ensisijainen liittymäkohta, koska muu palvelujen suorituspaikka tulee kysymykseen ainoastaan siinä tapauksessa, että kotipaikan käyttäminen liittymäkohtana ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se aiheuttaa ristiriitoja toisen jäsenvaltion kanssa”.(45) Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole tällaista ristiriitaa toisen jäsenvaltion kanssa. Jäljellä oleva kysymys on siten se, johtaako liiketoiminnan kotipaikan käyttäminen liittymäkohtana ”verotuksellisesti järkevään lopputulokseen” vai ei.

59. On luonnollisesti otettava huomioon, että ”jäsenvaltioiden veroviranomaisten tehtävänä on tältä osin ratkaista kuudennen direktiivin tarjoamien vaihtoehtojen rajoissa, mikä on tietyn palvelun käyttökelpoisin liittymäkohta verotukselliselta kannalta”.(46) Edellä esitetyn mukaisesti julkisasiamies La Pergola on lisäksi todennut, että ”yhteisöjen tuomioistuimen on omalta osaltaan selitettävä edellytyksiä, joihin jonkin tietyn perusteen valitseminen toisten asemesta pitäisi perustua, ja valvottava niiden täyttymistä”.(47) Mikään ei siten estä kansallisia viranomaisia soveltamasta kiinteää toimipaikkaa koskevaa liittymäkohtaa, kun liiketoiminnan kotipaikan

valitseminen liittymäkohdaksi johtaisi järjenvastaisiin tuloksiin. Siltä osin kuin nyt käsiteltävässä asiassa saatettaisiin päätyä tällaiseen järjenvastaiseen tulokseen, viranomaisilla pitäisi olla oikeus soveltaa kiinteän toimipaikan sijaintipaikkaa koskevaa liittymäkohtaa palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikan sijasta.

60. Kun yhteisöjen tuomioistuin vahvisti perusteet, joiden mukaan voidaan määrittää, johtaako liiketoiminnan kotipaikan soveltaminen verotuksellisesti järjenvastaiseen tulokseen, se edellytti, että ensin selvitetäisiin seuraukset samalla kun tutkittaisiin näitä seurauksia arvonlisäveron kannalta. Asiassa Berkholz annetussa tuomiossa tätä perustetta ei tarvinnut soveltaa, koska aluksilla olleet peliautomaatit eivät ylipäänsäkään olleet 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

61. Asiassa DFDS annetussa tuomiossa tällainen tulosten verotuksellisen järkevyyden tutkimus sitä vastoin tehtiin. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että ei olisi verotuksellisesti järkevää katsoa, että palvelut, joita yritys suorittaa sen puolesta jossain maassa toimivien yhtiöiden välityksellä, suoritettaisiin toisesta maasta, jossa matkanjärjestäjällä on liiketoimintansa kotipaikka. "Liiketoiminnan kotipaikan kaavamainen käyttäminen voi sitä paitsi vääristää kilpailua, koska se saattaa rohkaista jäsenvaltiossa toimivia yrityksiä verotuksen välttämiseksi valitsemaan kotipaikkansa sellaisesta jäsenvaltiosta, joka on käyttänyt mahdollisuutta jatkaa kyseisten palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta."(48)

62. Huomautettakoon, että yhteisöjen tuomioistuin oli joka tapauksessa jo todennut asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa, että aluksilla olevat laitteet eivät voi olla kiinteitä toimipaikkoja "erityisesti jos kyseisten automaattien hyödyntäjän pysyvä liiketoiminnan kotipaikka tarjoaa verotuksen kannalta tarkoituksenmukaisen suorituspaikan".(49) Tätä näkemystä noudatettiin asiassa Faaborg-Gelting, jossa piti määrittää ravintolapalvelujen suorituspaikka Saksan ja Tanskan välillä kulkevalla lautalla. Huolimatta siitä, että asiassa Berkholz annetussa tuomiossa edellytetyt henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit olivat pysyvästi aluksella, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikka Tanskassa oli kyseisessä tapauksessa asiaankuuluva liittymäkohta "erityisesti sen vuoksi, että aluksen omistajan pysyvä kotipaikka on verotukselliselta kannalta merkittävä liittymäkohta".(50) Yhteisöjen tuomioistuin otti selvästi huomioon sen ratkaisevan seikan, että peliautomaatti? ja ravintolapalvelujen kuuluminen arvonlisävero-järjestelmän piiriin ei ollut vaarassa kyseisiin kahteen tapaukseen liittyvissä erityisissä olosuhteissa. Mikäli palvelujen suorittajien valitsema liiketoiminnan kotipaikka olisi kyseisissä tapauksissa ollut yhteisön alueen ulkopuolella, tämän liittymäkohdan soveltaminen olisi luonnollisesti herättänyt useita epäilyksiä.

63. Sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus että komissio katsovat nyt käsiteltävässä asiassa esittämässään kirjallisissa huomautuksissa, että liiketoiminnan kotipaikkaa koskevan liittymäkohdan soveltamisesta seuraisi, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa siellä asuville suoritettavia peliautomaattipalveluja ei verotettaisi lainkaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sen enempää kuin missään muussakaan jäsenvaltiossa. Asiassa DFDS annetussa tuomiossa tehtyjä päätelmiä pitäisi näin ollen noudattaa nyt käsiteltävässä asiassa sitäkin suuremmalla syyllä, koska tässä tapauksessa arvonlisäveroa ei kerta kaikkiaan voida kantaa paikassa, jossa automaattien hyödyntäjällä (CI) on liiketoimintansa kotipaikka (Guernsey).

64. Olen samaa mieltä. Toisin kuin asiaan DFDS liittyneessä tilanteessa, nyt käsiteltävässä asiassa ei ole olemassa ainoastaan vaara, että yrityksiä kannustetaan perustamaan liiketoimintansa kotipaikka jäsenvaltioihin, jotka kykenevät ylläpitämään edullisempia arvonlisävero-järjestelyjä kyseisten palvelujen osalta. Tässä tapauksessa vaara liittyy siihen, että yrityksiä kannustetaan siirtämään ja perustamaan liiketoimintansa yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolelle, vaikka ne jatkavat palvelujensa suorittamista kyseisellä alueella 9 artiklan 1 kohdassa

tarkoitetuissa kiinteissä toimipaikoissa siellä asuville kuluttajille.

65. Toisin kuin valittajat väittävät, en ymmärrä, miten tässä tapauksessa ehdotettu lähestymistapa eli liiketoiminnan kotipaikan soveltamatta jättäminen merkitsisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista ja vääristäisi kilpailua. Vaikutus olisi päinvastainen. CI:n kaltainen palvelun tarjoaja, jolla kylläkin on muiden kanssa se yhteinen piirre, että se suorittaa vastaavia palveluja asiakkaille jäsenvaltiossa siellä sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista, ei ole arvonlisävero-velvollinen siltä osin kuin sen liiketoiminta on siirretty yhteisön arvonlisävero-alueen ulkopuolelle. Valittajien päätelmien ongelmana on se, että niissä virheellisesti unohdetaan se, että CI:llä on Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiinteitä toimipaikkoja, joista peliautomaattipalveluja suoritetaan siellä asuville, kuten edellä mainittiin.

66. Tästä syystä ehdotan, että jos yhteisöjen tuomioistuimien katsoisi, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa ei voida soveltaa, se toissijaisesti vastaisi esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, että mikäli jäsenvaltion alueen ulkopuolelle sijoittautunut yritys suorittaa peliautomaattipalveluja suoraan kyseisessä jäsenvaltiossa oleville asiakkailleen vuokratuilla ja siellä olevissa tiloissa hyödynnettävillä peliautomaateilla kolmansilta yrityksiltä hankitun, palvelun suorituksen pysyvyyden kannalta välttämättömiä liitännäistoimintoja hoitavan avustavan henkilöstön avulla, kyseisellä yrityksellä pitäisi katsoa olevan kyseisessä jäsenvaltiossa liiketoiminnallinen yksikkö ja vaadittavat vähimmäisresurssit, jotta sillä itsellään voidaan katsoa olevan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”kiinteä toimipaikka”. Sellaisessa tilanteessa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa pitäisi lisäksi tulkita siten, että tällaisen yrityksen on suoritettava arvonlisävero siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee.

67. Edellä esitetyn perusteella yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse vastata vaihtoehtoihin kysymyksiin, jotka koskevat palvelujen suorituksen, taloudellisen toiminnan ja suorittajien henkilöllisyyden käsitteitä sekä oikeuksien väärinkäyttöön liittyvän periaatteen mahdollista soveltamista nyt käsiteltävään asiaan.

III Ratkaisuehdotus

68. Tästä syystä katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi antaa sille esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraava vastaus:

Mikäli jäsenvaltion alueen ulkopuolella sijaitseva yritys tarjoaa peliautomaattipalveluja kyseisessä jäsenvaltiossa oleville asiakkaille sieltä vuokraamallaan ja siellä hyödyntämällään peliautomaateilla, sen pitäisi katsoa fyysisesti suorittavan kyseisessä jäsenvaltiossa viihdetoimintaan liittyviä palveluja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla ja siten olevan velvollinen maksamaan kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäveron näiden palvelujen suorittamisesta.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EYVL L 326, s. 40.

4 – Kanaalisaaret eivät kuulu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, joten Yhdistyneen kuningaskunnan liittymisestä Euroopan yhteisöön tehdyn liittymisasiakirjan liitteenä olevassa pöytäkirjassa N:o 3 erikseen mainittuja perustamissopimusten määräyksiä ei sovelleta Kanaalisaariin. Ks. EY 299 artiklan 6 kohdan c alakohta ja ”Tanskan kuningaskunnan, Irlannin ja

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymistä Euroopan yhteisöihin koskevat asiakirjat, Kanaalisaaria ja Mansaarta koskeva pöytäkirja N:o 3" (EYVL 1972, L 73, s. 164). Julkisasiamies La Pergola on käsitellyt aihetta laajasti asiassa C-171/96, Pereira Roque, 23.9.1997 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1998, s. I-4607, 2–9 kohta).

5 – Nämä ongelmat ovat keskeisiä kolmessa asiassa, jotka ovat tällä hetkellä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävinä (asia C-255/02, Halifax; asia C-419/02, UPA Hospitals ja asia C-223/03, University of Huddersfield).

6 – Ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta) ja asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8785, 46 kohta). Ks. myös asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5881, 14 kohta); asia C-69/92, komissio v. Luxemburg, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5907, 15 kohta) ja asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5997, 12 kohta).

7 – Asia C-280/91, Viessman, tuomio 18.11.1993 (Kok. 1993, s. I-971, 17 kohta).

8 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 14 kohta; asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta) ja asia C-167/95, Linthorst, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 10 kohta).

9 – P. Farmer ja R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, s. 154.

10 – Ks. asia 51/88, Hamann, tuomio 15.3.1989 (Kok. 1989, s. 767, 17 ja 18 kohta) ja em. asiassa Cookies World annetun tuomion 47 kohta.

11 – Ks. Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, s. 54, jossa siteerataan kuudetta direktiiviä koskeneen ehdotuksen perusteluja. Huolimatta siitä, että 9 artiklan 1 kohdan alkuperäinen sanamuoto poikkesi lopulta hyväksytystä sanamuodosta, siinä käytettiin lähtökohtaisesti pragmaattisista syistä yleisenä liittymäkohtana paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

12 – Em. asiassa Dudda annetun tuomion 21 kohta.

13 – Asia C-167/95, Linthorst, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotuksen 9 kohta (Kok. 1997, s. I-1195).

14 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 21 kohta.

15 – Tältä osin vaihtoehtoinen peruste määrittää toiminnot, jotka on sisällytettävä viihteen käsitteeseen toiminnan liikkuvuuden perusteella, on huomattavasti vähemmän vakuuttava eikä käytännöllinen. Sen lisäksi, että 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ei anneta mitään ohjeita, joiden mukaan siinä tarkoitettaisiin vain kierteleviä esiintyjä, sillä, että "viihdetoiminnan" käsite tehtäisiin riippuvaiseksi sen liikkuvuudesta, lisättäisiin ylimääräinen epävarmuustekijä, joka johtuisi "liikkuvan" toiminnan määrittelemiseen liittyvästä hankaluudesta.

16 – Joidenkin mielestä matkapuhelinta voidaan tietysti pitää viihteen tarjoajana, mutta sillä on tietenkin toinenkin tarkoitus viestintävälineenä. On mielestäni kiistatonta, että se on matkapuhelimesta saatavan palvelun olennainen tarkoitus.

- 17 – Espanjassa 28.12.1992 annetun lain nro 37/1992 70 §:n 1 momentin 3 kohdan c kohtaa sovelletaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti uhkapeleihin ("juegos de azar"), ja liittymäkohtana on paikka, jossa palvelut fyysisesti suoritetaan. Ks. myös Pérez Herrero, L., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, s. 137.
- 18 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio eivät ole ottaneet selkeää kantaa tämän mahdollisuuden puolesta eivätkä myöskään sitä vastaan. Irlannin hallitus on toisaalta tukenut Portugalin hallituksen näkemystä.
- 19 – Ks. Hayat, M., "Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive", *Gazette du Palais*, 2003, s. 33–38, erityisesti s. 33.
- 20 – Ks. julkisasiamies Mancinin em. asiassa Berkholz antaman ratkaisuehdotuksen 2 kohta, s. 2254 ja julkisasiamies La Pergolan asiassa C-260/95, DFDS, antama ratkaisuehdotus (Kok. 1997, s. I-1005, 32 kohta).
- 21 – Tässä valossa se, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole ottanut 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa huomioon asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa, on täysin ymmärrettävää. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei käsitellyt 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mahdollista soveltamista koskevaa kysymystä, jota ei myöskään ollut tuotu esiin kansallisen tuomioistuimen kyseisessä asiassa esittämässä ennakkoratkaisupyyntönsä, julkisasiamies Mancini mainitsi ratkaisuehdotuksensa 2 kohdassa (s. 2254), että aluksissa tarjottavat peliautomaattipalvelut eivät voineet "kuulua 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan soveltamisalaan, koska ne olivat 'liikkuvia' palveluja". Tässä yhteydessä on riittävää muistuttaa siitä, että kyseiset lautat liikkuvat Saksan ja Tanskan välillä meren yli. Toisin kuin asiassa Berkholz, jossa 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisen liittymäkohdan soveltaminen johtaisi vaihtelevaan ja mahdollisesti sattumanvaraiseen viihteen tarjoamispaikkaan, nyt käsiteltävään asiaan liittyvät peliautomaatit on asennettu Yhdistyneen kuningaskunnan alueella sijaitseviin huvikeskuksiin.
- 22 – Ks. Terra, B., em. teoksen s. 74 ja Hayat, M., em. teoksen s. 33.
- 23 – Komissio viittasi kirjallisissa huomautuksissaan pintapuolisesti mahdolliseen ristiriitaan, mutta ei käsitellyt tätä seikkaa istunnossa.
- 24 – Kursivointi tässä.
- 25 – Vastakohtana 1 kohdan lopussa olevalle toissijaiselle paikkaa koskevalle perusteelle (suorittajan "kotipaikka" tai "pysyvä asuinpaikka"), jota sovelletaan silloin, kun kahta muuta ensisijaista perustetta ei sovelleta.
- 26 – Asiassa Berkholz annetun tuomion 14 kohta, jossa mukaillaan osittain kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemättä perustelukappaletta, jossa todetaan, että "verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta".
- 27 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 17 kohta.
- 28 – Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 16 kohta).
- 29 – Asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4383, 15 kohta).

30 – Em. asia C?260/95, tuomion 19 kohta.

31 – Ks. julkisasiamies Mancinin em. asiassa Berkholz antaman ratkaisuehdotuksen 2 kohta.

32 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 18 kohta.

33 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 18 kohta.

34 – Ks. 27 kohta.

35 – Ks. 19 kohta (kursivointi tässä). Yhteisöjen tuomioistuin noudatti tätä lähestymistapaa myös asiassa C?390/96, Lease Plan, 7.5.1998 antamassaan tuomiossa (Kok. 1998, s. I?2553, 21–29 kohta, erityisesti 26 ja 27 kohta.

36 – Ks. asiassa DFDS annetun tuomion 26 kohta.

37 – Em. asiassa DFDS annetun tuomion 27 kohta.

38 – Ks. 23 kohta, joka vastaa julkisasiamies La Pergolan ratkaisuehdotuksen 32 kohtaa.

39 – Vaikka CI:llä ei ole nyt käsiteltävässä asiassa yksinomaista omistus? tai hallintaoikeutta RAL:n omistamiin tiloihin, sillä on lupa asentaa laitteet RAL:n omistamiin tai vuokraamiin tiloihin. Vaikka lupa on ilmainen suopeudenosoitus, se osoittaa selvästi CI:n oman läsnäolon tiloissa, joita ei voida kohdistaa mihinkään muuhun henkilöön.

40 – Asiassa DFDS annetun tuomion 26 kohta.

41 – Asiassa DFDS Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva yritys osallistui aktiivisesti kyseiseen asiaan liittyneeseen merkitykselliseen palveluun eli matkasopimusten neuvottelemiseen, tekemiseen ja täytäntöönpanoon. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva yritys ei ollut itsenäinen toimiessaan tanskalaisyrittäjän asemalla ja sen puolesta ja tehdessään sopimuksia kolmansien osapuolten kanssa, lähinnä sen vuoksi, että nämä kaksi yritystä olivat sisar? ja emoyhtiön suhteessa. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole edes tällaista CI:n puolesta toteutettavaa toimintaa.

42 – Tämä pätee riippumatta kannasta, joka omaksutaan sen suhteen, merkitseekö asiakkaan käyttäytyminen peliautomaatin CI:n puolesta määrittelemättömille henkilöille automaattisesti tekemän sopimustarjouksen hiljaista hyväksymistä vai esittääkö automaatti sitä vastoin tarjouspyynnön ja tämän jälkeen automaattisesti hyväksyy asiakkaan tekemän sopimustarjouksen aina kun kolikko syötetään. Molemmissa tapauksissa seurauksena on se, että mikäli tietty automaatti ei toimintahäiriön vuoksi suorita siihen ohjelmoitua tehtävää eikä palauta syötettyä kolikkoa tai rahaketta, syntyy sopimuksenrikkomistilanne, josta CI automaattien hyödyntäjänä ja sopimuspuolena on lähtökohtaisesti vastuussa.

43 – On huomattava, että asiassa DFDS se, että sopimukset tehtiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja palvelu suoritettiin siellä, oli ratkaiseva seikka, joka tuki päätelmää siitä, että tanskalaisyrittäjällä oli kiinteä toimipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

44 – Ks. em. asiassa ARO Lease annetun tuomion 19 kohta.

45 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 17 kohta ja asiassa DFDS annetun tuomion 19 kohta.

46 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 17 kohta ja asiassa DFDS annetun tuomion 19

kohta.

47 – Em. Asia DFDS, ratkaisuehdotuksen 29 kohta.

48 – Em. Asia DFDS, ratkaisuehdotuksen 23 kohta. Kuten kaksi kommentoijaa on äskettäin todennut: ”se, mikä aluksi näytti siltä, että yhteisöjen tuomioistuin olisi [asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa] ollut vastahakoinen käyttämään sivuliikkeitä liittymäkohtana – –, oli ainoastaan keino välttää se, että yritykset kiertäisivät yhteisön verolainsäädäntöä perustamalla kansallisia toimipaikkoja yhteisön alueen ulkopuolelle; viime kädessä – – verotuksellisesti järkevillä tuloksilla on merkitystä, mikäli tuloksena on verottaminen eikä vapauttaminen verosta”. (Terra B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives*, nide 1, 2004, s. 555).

49 – Em. asiassa Berkholz annetun tuomion 18 kohta.

50 – Em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 18 kohta.