

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

15 päivänä toukokuuta 2014 (1)

Asia C-605/12

Welmory Sp z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (Puola))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY, 44 artikla – Palvelujen vastaanottajan kiinteän toimipaikan käsite

1. Jälleen kerran arvonlisäverolainsäädäntöä koskevassa ennakkoratkaisupyyntöissä on kyse siitä, mitä pidetään palvelujen suorituspaikkana. Tämä ei ole yllättävää, koska kiista palvelujen suorituspaikasta on aina myös kiista siitä, mille jäsenvaltiolle verotusvalta kuuluu.
2. Käsiteltävässä asiassa verotusvalta on kiistanalainen internetkauppaan liittyvän melkoisen monimutkaisen liiketoimintamallin yhteydessä. Tässä mallissa liiketoimintaa Puolassa harjoittavat yhdessä puolalainen ja kyproslainen yhtiö. Pääasian oikeudenkäynnissä on kiistanalaista, onko *kyproslaisella* yhtiöllä Puolassa arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu kiinteä toimipaikka. Sen perusteella nimittäin määräytyy, ovatko tietyt *puolalaisen* yhtiön suorittamat palvelut arvonlisäveronalaisia Puolassa vai Kyproksella.
3. Oikeuskäytännössä on jo muutamissa tapauksissa lausuttu siitä, milloin verovelvollisella on kiinteä toimipaikka muussa kuin sen kotipaikan jäsenvaltiossa.(2) Internetkauppaa ei kuitenkaan vielä tuolloin käsitelty oikeuskäytännössä. Käsiteltävässä asiassa on lisäksi ensimmäistä kertaa direktiivillä 2008/8/EY(3) tehdyn palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten uudistamisen jälkeen selvitetävä, missä olosuhteissa palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään *toimipaikkaan* eikä tällaisesta *toimipaikasta*.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Arvonlisäveron kantamisesta unionissa säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY(4) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Sen 43 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin sisältyvät palvelujen suorituspaikkaa koskevat säännökset. Suorituspaikan perusteella määräytyy, missä jäsenvaltiossa palvelusta suoritetaan arvonlisäveroa.
5. Kyseisiä säännöksiä uudistettiin kattavasti direktiivillä 2008/8 vuodesta 2009 alkaen.

Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen ensimmäisessä virkkeessä todetaan seuraavaa:

”Kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaan sisältyy tästä syystä nykyisin palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi sellaisten palvelujen yhteydessä, joiden *vastaanottaja* on verovelvollinen, seuraava perussääntö:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan lähtökohtaisesti ”verovelvollinen, joka suorittaa – – verollisen palvelun”. Tästä perussäännöstä poiketaan kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, sikäli kuin palvelujen suorituspaikka määräytyy edellä lainatun 44 artiklan mukaan seuraavasti:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen – –, jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla on pantu täytäntöön Puolan oikeusjärestyksessä 11.3.2004 annetun arvonlisäverolain (ustawa o podatku od towarów i usług) 28b §:llä.

II Pääasian oikeudenkäynti

9. Pääasian oikeudenkäynti koskee Welmory Sp z o.o. -nimisen puolalaisen yhtiön (jäljempänä Welmory) arvonlisäverovelkaa tammi–huhtikuulta 2010.

10. Welmory oli tehnyt yhteistyösopimuksen Welmory Limited -nimisen kyproslaisen yhtiön kanssa. Sopimuksen mukaan kyproslaisen yhtiön oli määrä ylläpitää puolankielistä internetsivustoa, jolla järjestetään huutokauppoja. Welmoryn oli tarkoitus tarjota kyseisellä internetsivustolla tuotteita huutokaupattavaksi ja myydä niitä omaan lukuunsa.

11. Näiden tuotteiden ostaminen huutokaupasta oli kuitenkin mahdollista vain, jos asiakkaat olivat hankkineet aiemmin kyproslaiselta yhtiöltä oikeudet tarjouksen jättämiseen. Tämä liiketoimintamalli johti näin ollen siihen, että tuotteen myynnistä syntyi kahdenlaista liikevaihtoa: yhtäältä Welmory sai kauppahinnan, joka oli kuitenkin yleensä tuotteen markkina-arvoa alhaisempi, toisaalta kyproslainen yhtiö sai tuloja tarjousoikeuksien myynnistä.

12. Internetsivuston ylläpitämiseen kyproslainen yhtiö käytti työntekijöitä, jotka eivät olleet sen palveluksessa, ja Welmoryn teknisiä resursseja. Huhtikuussa 2010 kyproslainen yhtiö hankki lisäksi Welmoryn kokonaisuudessaan omistukseensa.

13. Yhteistyösopimuksen perusteella Welmory sai kyproslaiselta yhtiöltä korvausta tuotteiden myynnin käsittävästä palvelusta ja siihen liittyvistä palveluista, kuten mainonnasta. Welmory ei tilittänyt siitä arvonlisäveroa, koska se katsoo, että palvelujen vastaanottajan, nimittäin kyproslaisen yhtiön, on maksettava vero kotipaikassaan Kyproksella.

14. Puolan veroviranomaiset kuitenkin katsovat, että Welmoryn suorittamia palveluja on verotettava Puolassa. Kyproslaisella yhtiöllä on nimittäin Puolassa kiinteä toimipaikka, johon palvelut on suoritettu.

III Menettely unionin tuomioistuimessa

15. Oikeusriitaa nyt käsittelevä Naczelný Sąd Administracyjny on esittänyt SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yhtiön A kotipaikka [arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka niiden palvelujen verotuksen kannalta, jotka yhtiö A, jonka kotipaikka on Puolassa, suorittaa yhtiölle B, jonka kotipaikka on toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa, siinä tapauksessa, että yhtiö B harjoittaa liiketoimintaansa käyttäen hyväkseen yhtiön A infrastruktuuria?”

16. Unionin tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Welmory, Kyproksen tasavalta, Puolan tasavalta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan komissio. Suulliseen käsittelyyn osallistui edellä mainittujen lisäksi pääasian vastaaja, Gdańskin veroviraston johtaja.

IV Oikeudellinen arviointi

17. Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lähinnä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa katsottava, että palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla.

18. Pääasian tilanteelle on tunnusomaista erityisesti se, että kyproslainen yhtiö käyttää internetsivuston ylläpitämiseen Welmoryn kanssa tekemänsä yhteistyösopimuksen perusteella henkilöstöresursseja ja aineellisia resursseja, jotka eivät ole sen vaan – ainakin osittain – Welmoryn. Muodostavatko nämä henkilöstöresurssit ja aineelliset resurssit kyproslaisen yhtiön Puolassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, johon Welmory puolestaan suorittaa palvelunsa yhteistyösopimuksen perusteella?

19. Vastaan tähän kysymykseen vaiheittain. Ensin esitän perusteet kiinteän toimipaikan käsitteen tulkinntalle arvioimalla sääntelyjärjestelmää (A kohta). Seuraavaksi tarkastelen tästä käsitteestä aikaisempien säännösten yhteydessä annettua tähänastista oikeuskäytäntöä (B kohta) ja mahdollisuutta soveltaa sitä uudistettuihin palvelujen suorituspaikkaa koskeviin säännöksiin (C kohta). Sen jälkeen kun näin määritettyjä perusteita on sovellettu pääasian tilanteeseen (D kohta), on vielä syytä viitata käsiteltävän tapauksen arvonlisäverokohteluun liittyvään toiseen, mahdollisesti ratkaisevaan näkökohtaan (E kohta).

A Palvelujen suorituspaikan määrittämisen sääntelyjärjestelmä

20. Vastaus kysymykseen, onko verovelvollisella palvelujen vastaanottajalla – käsiteltävässä asiassa kyproslaisella yhtiöllä – kiinteä toimipaikka Puolassa, määrää ensinnäkin sen, mille jäsenvaltiolle näistä palveluista kannettava arvonlisävero kuuluu. Palvelujen verotuspaikka määräytyy nimittäin arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan nojalla sen paikan mukaan, jossa verovelvollisella palvelujen vastaanottajalla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Jos pääasiassa kyproslaisella yhtiöllä on siis kiinteä toimipaikka Puolassa, arvonlisävero kuuluu Puolan tasavallalle, muussa tapauksessa taas Kyproksen tasavallalle, jossa kyproslaisella yhtiöllä on kotipaikka.

21. Tällä kysymyksellä on ratkaiseva merkitys myös Welmoryn kaltaisen palveluntarjoajan

velvoitteiden kannalta. palveluntarjoajan on nimittäin joko tilitettävä arvonlisäveroa tai ei sen mukaan, onko sen verovelvollinen sopimuskumppani sijoittautunut samaan jäsenvaltioon siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikan perusteella. Jos käsiteltävässä asiassa kyproslaisella yhtiöllä ei siis ole kiinteää toimipaikkaa Puolassa, vero palveluista on kannettava arvonlisäverodirektiivin 196 ja 44 artiklan nojalla kyproslaiselta yhtiöltä Kyproksella. Jos kyproslaisella yhtiöllä sitä vastoin on kiinteä toimipaikka Puolassa, arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan nojalla Welmoryn on tilitettävä arvonlisävero Puolassa.

22. Tämän sääntelyjärjestelmän taustalla on kaksi ajatusta: jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako ja verovelvollisiin kohdistuvan kohtuuttoman hallinnollisen rasitteen välttäminen. Molemmat näkökohdat edellyttävät erityisen suurta oikeusvarmuutta siten, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitetun kiinteän toimipaikan määrittämiselle asetetaan ennakoitavat, objektiiviset perusteet.

1. Jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako

23. Palvelujen suorituspaikan määrittämisellä säännellään verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden kesken. Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan arvonlisävero kuuluu lähtökohtaisesti sille jäsenvaltiolle, jossa palvelut kulutetaan. Tämä tapahtuu yleensä vastaanottajan jäsenvaltiossa. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa annetaan verotusvalta palvelujen vastaanottajan jäsenvaltiolle.

24. Nyt tutkittava arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan sääntely koskee tosin ainoastaan palvelujen *verovelvollisia* vastaanottajia, joilla on lähtökohtaisesti vähennysoikeus. Tällaisten palvelujen verotus jäsenvaltiossa on siksi yleensä ainoastaan tilapäistä, koska palvelujen verovelvollinen vastaanottaja voi tavallisesti vaatia kyseiseltä jäsenvaltiolta maksettavakseen tulevan arvonlisäveron palauttamista käyttämällä arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyä vähennysoikeuttaan. Vaikka käsiteltävässä asiassa Welmoryn suorittamia palveluja olisikin siis verotettava Puolassa, kyproslainen yhtiö voisi näiden palvelujen vastaanottajana mahdollisesti saada vastaavan arvonlisäveron palautuksena Puolan tasavallalta.

25. Tämä ei kuitenkaan päde kaikkiin tapauksiin. Jos palvelujen vastaanottaja nimittäin harjoittaa toimintaa, joka ei oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, tai jos kyseinen palvelu kuuluu vähennyskiellon piiriin, palvelun perusteella maksettavaksi tuleva arvonlisävero jää pysyvästi jäsenvaltioon, jossa on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukainen palvelujen suorituspaikka.

26. Kuten erityisesti Welmory ja Kyproksen tasavalta ovat suullisessa käsittelyssä perustellusti korostaneet, tämän verotusvallan kohdentamisen yhteydessä on kuitenkin myös vältettävä kaksinkertaista verotusta. Tällainen vaara on olemassa, jos kaksi jäsenvaltiota katsoo, että palvelut kulutetaan juuri kyseisessä jäsenvaltiossa. Unioninlaajuisesti yhtenäisellä tavalla määritettävän palvelujen suorituspaikan tarkoituksena on kuitenkin nimenomaisesti vahvistaa yksiselitteisesti verotusvalta ja siten välttää sekä kaksinkertainen verotus että tulojen verottamatta jääminen.⁽⁵⁾ Jo julkisasiamies Jacobs on tätä taustaa vasten tähdentänyt, että palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten tulkinnan on joka tapauksessa turvattava oikeusvarmuus, jotta vältetään jäsenvaltioiden väliset toimivaltakiistat.⁽⁶⁾ Myös arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitetun kiinteän toimipaikan määrittämiseksi tarvitaan siten ensisijaisesti käyttökelpoisia perusteita.⁽⁷⁾

2. Verovelvollisiin kohdistuvien kohtuuttomien hallinnollisten rasitteiden välttäminen

27. Palvelujen suorituspaikan määrittämiseen liittyvässä sääntelyjärjestelmässä on lisäksi tarkoitus välttää kohtuuttomien hallinnollisten rasitteiden kohdistuminen verovelvollisiin

määrittämällä joustavasti henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron. Siten arvonlisäverodirektiivin 193 ja 196 artiklan mukaan 44 artiklassa säädetyissä tapauksissa sekä palvelujen suorittaja että palvelujen verovelvollinen vastaanottaja voi olla velvollinen maksamaan veron.

28. Perusteena tälle on se, että palvelujen suorittajan on määrä täyttää verotukseen liittyvät velvoitteet ainoastaan jäsenvaltiossa, johon se on myös sijoittautunut. Tapauksissa, joissa palvelujen vastaanottaja on sijoittautunut vain johonkin toiseen jäsenvaltioon ja on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveron siellä, sovelletaan siksi käänteistä verovelvollisuutta, ja näin ollen palvelujen vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron. Näin estetään se, että palvelujen suorittajan on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ja jätettävä veroilmoituksia useissa muissa jäsenvaltioissa.(8)

29. Edellä esitetty huomioon ottaen on yhdyttävä varauksetta Welmoryn esittämään näkemykseen, jonka mukaan palvelujen suorittajalle on taattava oikeusvarmuus sen suhteen, onko sen suorittamien palvelujen vastaanottajalla kiinteä toimipaikka. Palvelujen suorittaja on nimittäin joissain tapauksissa velvollinen maksamaan veron ja toisissa taas ei sen mukaan, onko palvelujen vastaanottajalla tällainen kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut.

30. Toimivien sisämarkkinoiden vaatimusten mukaisesti palvelujen suorittajan ei voida tässä yhteydessä edellyttää tekevän palvelujensa vastaanottajaa koskevia laajoja selvityksiä eikä toimivan epävarmuudessa omasta verovelvollisuudestaan. Jos sen henkilön, joka on velvollinen maksamaan veron, joustavasta määrittämisestä ei siten haluta aiheutuvan sen tavoitteen vastaisesti hallinnollista rasitetta palvelujen suorittajalle, myös tästä syystä on vaadittava objektiivisia ja yksiselitteisiä perusteita, joiden avulla palvelujen suorittaja voi selvittää, onko sen suorittamien palvelujen vastaanottaja sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kiinteän toimipaikan perusteella.

B Kiinteän toimipaikan käsitteestä annettu tähänastinen oikeuskäytäntö

31. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kiinteän toimipaikan käsitettä on toistaiseksi tulkittu ennen kaikkea jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(9) (jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 1 kohdan yhteydessä. Kyseisen säännöksen mukaan palvelujen suorituspaikkana pidettiin aiemmin lähtökohtaisesti paikkaa, jossa palvelujen *suorittajalla* "on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan".

32. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ensisijaisena liityntäpaikkana pidetään liiketoiminnan kotipaikkaa. Toinen toimipaikka otetaan huomioon ainoastaan silloin, "kun liityntä liiketoiminnan kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai se aiheuttaa ristiriidan toisen jäsenvaltion kanssa".(10)

33. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka on siksi kyseessä vain, jos verovelvollisen toimipaikka on riittävän pysyvä ja sen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö toimivat, jotta kyseisten palvelujen itsenäiseksi katsottava tarjoaminen on mahdollista.(11)

34. Tältä osin unionin tuomioistuin piti ajoneuvojen leasing-toiminnan yhteydessä merkityksellisenä sitä, onko verovelvollisella asianomaisessa paikassa omaa henkilöstöä ja voidaanko siellä laatia sopimuksia tai tehdä liikkeenjohtoa koskevia päätöksiä.(12)

35. Jotkin menettelyn osapuolet ovat lisäksi viitanneet tuomioon DFDS. Yhteisöjen tuomioistuimen mainitussa asiassa esittämät toteamukset voidaan ymmärtää siten, että yhtiötä, joka tosin on erillinen oikeushenkilö mutta jonka koko osakepääoma on emoyhtiön omistuksessa, voidaan pitää emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana.(13) Tällä on merkitystä käsiteltävän asian kannalta siltä osin kuin kyproslainen yhtiö oli osan pääasiassa riidanalaisesta ajanjaksosta Welmoryn ainoa osakas.

36. Tuomiossa DFDS yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin tulkinnut ainoastaan arvonlisäverodirektiivin nykyisen 307 artiklan toista kohtaa, jossa määritetään jäsenvaltio, jossa yhtenä kokonaisuutena pidettävää palvelua verotetaan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisesti.(14) Vaikka tuomion DFDS perusteluissa viitattiin myös palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevaan yleissääntelyyn,(15) tuomiota ei voida yleistää, kuten unionin tuomioistuin on todennut äskettäin tuomiossa Daimler.(16) Myös verovelvollisen henkilön oikeusvarmuutta edistetään, jos oikeudellisesti itsenäinen oikeussubjekti ei voi samanaikaisesti olla toisen oikeussubjektin kiinteä toimipaikka.

C Tähänastisen oikeuskäytännön soveltaminen palvelujen suorituspaikasta annettuun uudistettuun sääntelyyn

37. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on perustellusti huomauttanut, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdasta oikeuskäytännössä esitetyt periaatteet koskevat ainoastaan sitä kysymystä, milloin palvelujen *suorittajalla* on kiinteä toimipaikka. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisen virkkeen mukaisesti kyse palvelujen *vastaanottajan* kiinteän toimipaikan määrittämisestä. Näin ollen herää kysymys, voidaanko myös viimeksi mainitun säännöksen tulkinnassa turvautua kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdasta annettuun oikeuskäytäntöön.

38. Unionin lainsäätäjä on antanut selkeän vastauksen tähän kysymykseen. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetussa neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 282/2011(17) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetus) määritellään arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitetun kiinteän toimipaikan käsite kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdasta annetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön pohjalta. Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan mukaan kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka, "jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja".

39. Vaikka mainittua säännöstä ei arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 65 artiklan toisen kohdan mukaan voida vielä soveltaa ajallisesti pääasiaan, pidän tätä määritelmää merkityksellisenä myös käsiteltävän asian kannalta.

40. Tässä yhteydessä on tosin tuskin merkitystä sillä, että arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohta perustuu arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan nojalla perustetun arvonlisäverokomitean asianomaisiin suuntaviivoihin, jotka annettiin jo ennen pääasian oikeudenkäynnissä merkityksellistä ajanjaksoa.(18) On näet epäselvää, julkaistiinko kyseiset suuntaviivat myös jo ennen kyseistä ajanjaksoa.(19)

41. Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan määritelmä on kuitenkin niiden periaatteiden mukainen, jotka on otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa tulkittaessa.(20) Määritelmässä otetaan nimittäin ensinnäkin lähtökohdaksi palvelujen kulutus, koska sen mukaan toimipaikan on pystyttävä vastaanottamaan ja käyttämään sen omia

tarpeita varten suoritettavia palveluja. Toiseksi se, että arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan määritelmässä edellytetään henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuvaa rakennetta, ja se, että tämä määritelmä pohjautuu kiinteän toimipaikan käsitteestä annettuun unionin tuomioistuimen tunnettuun oikeuskäytäntöön, takaavat sen erityisen oikeusvarmuuden, joka on tarpeen verovelvollisten suojelemiseksi sekä kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jäämisen estämiseksi.

42. Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan määritelmä on yhdenmukainen myös nyttemmin muuttuneen palvelujen verotuspaikan kanssa siltä osin kuin merkityksellistä ei ole enää se, että kyseinen toimipaikka pystyy *suorittamaan* palveluja, vaan se, että se *käyttää* palveluja omia tarpeitaan varten.

43. Käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen ratkaista, onko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteältä toimipaikalta lisäksi edellytettävä, että sen on paitsi pystyttävä käyttämään palveluja myös suorittamaan verollisia palveluja, kuten sekä GdA:n verotoimiston johtaja että komissio esittivät suullisessa käsittelyssä. Sikäli kuin kyproslaisella yhtiöllä nimittäin on kiinteä toimipaikka Puolassa, se myös suorittaisi palveluja ylläpitämällä internetissä toimivaa huutokauppasivustoa, mihin se on yhteistyösopimuksen perusteella velvollinen Welmoryyn nähden. Tosiseikkojen näkökulmasta on kyseenalaista, eikö millä tahansa rakenteella, jonka henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit mahdollistavat sen omia tarpeita varten suoritettujen palvelujen käyttämisen, olisi yleensä ainakin myös *mahdollisuus* suorittaa itse palveluja. Oikeudellisesta näkökulmasta heräisi lisäksi kysymys, onko molempien asianosaisten esittämä näkemys yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 2 alakohdan kanssa, jonka mukaan 44 artiklan toista virkettä sovelletaan tietyissä tapauksissa myös silloin, kun palvelujen vastaanottaja ei ole verovelvollinen.

44. Oikeusvarmuussyistä myös unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössään vahvistamaa liiketoiminnan kotipaikan ensisijaisuutta⁽²¹⁾ on sovellettava arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan soveltamiseen. Oikeusvarmuuden tarvetta nimittäin palvelee, jos palvelujen suorituspaikan liityntäpaikkana käytetään epäselvissä tapauksissa palvelujen vastaanottajan kotipaikkaa, joka on yleensä helpommin määritettävä objektiivinen arviointiperuste kuin kiinteän toimipaikan olemassaolo. Tämä ensisijaisuus vastaa myös arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan sanamuodosta ilmenevää ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvän perussäännön, jossa lähtökohdaksi otetaan liiketoiminnan kotipaikka, ja toiseen virkkeeseen sisältyvän kiinteää toimipaikkaa koskevan poikkeuksen välistä suhdetta.

D Soveltaminen pääasian tilanteeseen

45. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on näin ollen katsottava kyproslaisella yhtiöllä olevan kiinteä toimipaikka Puolassa vain, jos sillä on Puolassa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja. Epäselvässä tapauksessa lähtökohdaksi ei pidä ottaa kiinteän toimipaikan olemassaoloa, joten arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaisesti palvelujen suorituspaikkana on pidettävä kyproslaisen yhtiön liiketoiminnan kotipaikkaa.

46. On ensinnäkin selvää, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä ratkaistava tämä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka ovat täysimääräisesti ainoastaan sen käytettävissä. Tämä pätee erityisesti siksi, etteivät menettelyn osapuolet olleet unionin tuomioistuimessa yksimielisiä pääasian kaikista tosiseikoista.

47. Tätä ratkaistessaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin otettava pääasian olosuhteiden yhteydessä huomioon seuraavat vaatimukset.
48. Sen toteaminen, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka määrätysssä valtiossa, ei ensinnäkään edellytä, että verovelvollisella on siellä henkilöstöä, joka on sen palveluksessa, ja aineellisia resursseja, jotka ovat sen omistuksessa.
49. Julkisasiamies Poiares Maduro on jo todennut, että mikäli kiinteän toimipaikan katsottaisiin olevan kyseessä vain silloin, kun henkilöstön jäsenet ovat verovelvollisen työntekijöitä, tämä johtaisi järjenvastaisiin tuloksiin.(22) Jos verovelvollinen voisi siirtää palvelujen verotuksen yhdestä jäsenvaltiosta toiseen pelkästään kattamalla henkilöstötarpeensa eri palveluntarjoajien avulla, tämä myös houkuttaisi väärinkäytöksiin. Tältä osin unionin tuomioistuimen viittausta oman henkilöstön puuttumiseen sen määrittäessä kiinteän toimipaikan olemassaoloa ajoneuvojen leasingtoimintaa koskeneessa asiassa(23) ei saa yleistää.
50. Koska sama pätee aineellisiin resursseihin, se, että kyproslaisella yhtiöllä on kiinteä toimipaikka Puolassa, ei siten ole käsiteltävässä asiassa suljettu pois pelkästään sen vuoksi, että yhtiö käyttää Welmoryn teknisiä resursseja ja työntekijöitä, jotka eivät ole sen palveluksessa.
51. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että Welmory toimisi samanaikaisesti palvelujen suorittajana ja – kyproslaisen yhtiön kiinteän toimipaikan muodossa – myös palvelujen vastaanottajana, kuten erityisesti Welmory itse ilmeisesti pelkää. Vaikka kiinteän toimipaikan olemassaolo ei edellytäkään välttämättä omaa henkilöstöä ja omia teknisiä resursseja, verovelvollisella on kuitenkin oltava – toimipaikan riittävää pysyvyysastetta koskevan vaatimuksen perusteella – vastaava määräysvalta henkilöstöön ja aineellisiin resursseihin. Siksi tarvitaan erityisesti henkilöstöä ja aineellisia resursseja koskevia palvelu- tai vuokrasopimuksia, joiden perusteella ne ovat verovelvollisen käytettävissä oman henkilöstön ja omien aineellisten resurssien tapaan ja joita ei siksi myöskään voida lyhyessä ajassa purkaa.
52. Toisin sanoen on korostettava, ettei verovelvollinen *sinänsä* voi muodostaa toisen verovelvollisen kiinteää toimipaikkaa. Tämä ei kuitenkaan sulje pois sitä, että verovelvollisella on tiivis ja jatkuva käyttöoikeus sellaisen toisen verovelvollisen henkilöstöresursseihin ja teknisiin resursseihin, joka voi myös samanaikaisesti olla toisaalta palvelujen suorittaja näin perustettuun kiinteään toimipaikkaan nähden.
53. Jos palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan toimipaikan henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit ovat kuitenkin lähes identtiset, voi herätä kysymys, onko kyse ylipäättään *toiselle* verovelvolliselle suoritettavasta palvelusta.
54. Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta on toiseksi viitannut perustellusti siihen, että ratkaisevaa on myös se, *missä* kyproslainen yhtiö harjoittaa liiketoimintaa ja käyttää Welmoryn palveluja. Jotta toimipaikka on kiinteä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla, sen on nimittäin pystyttävä käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.
55. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, millaista itsenäistä toimintaa kyproslainen yhtiö mahdollisesti harjoittaa Puolassa käytettävissään olevilla henkilöstöresursseilla ja teknisillä resursseilla ja käytetäänkö Welmoryn yhteistyösopimuksen perusteella suoritettavia palveluja juuri tähän toimintaan.
56. Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka edellyttää toimipaikkaa, jolla on riittävä

pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja. Kiinteän toimipaikan olemassaolo ei edellytä omia henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja, mikäli kyseiset resurssit ovat toimipaikan käytettävissä samalla tavalla kuin sen omat resurssit.

E Tarjousoikeuksien myynti ja tuotteiden myynnin veron peruste

57. Jotkin menettelyn osapuolet ovat esittäneet, ettei varsinaisena ongelmana pääasian oikeudenkäynnissä ole se, onko Welmoryn palvelut suoritettu kyproslaisen yhtiön Puolassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, vaan se, onko kyproslaisen yhtiön harjoittamaa tarjousoikeuksien myyntiä henkilöille, jotka jättävät tarjouksia Welmoryn myyntiin tarjoamista tavaroista, verotettava Kyproksella vai Puolassa. Taloudelliselta kannalta tarkasteltuna sekä Welmory että kyproslainen yhtiö nimittäin saivat tuloja Puolassa tapahtuneesta tavaroiden mynnistä.

58. En aio ensinnäkään lausua siitä, määräytyykö kyproslaisen yhtiön harjoittaman tarjousoikeuksien myynnin paikka arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan perusteella vai sovelletaanko tältä osin pikemminkin arvonlisäverodirektiivin 31 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin sisältyviä tavaroiden luovutuspaikkaa koskevia säännöksiä. Ei nimittäin vaikuta mahdottomalta, että tarjouksen jättämistä tavaroiden mynnistä koskevan oikeuden hankkimista on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaan sisältyvän tavaroiden luovutuksen määritelmän mukaisesti osana ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Näin voitaisiin katsoa joka tapauksessa niiden tarjousoikeuksien kohdalla, jotka hankkineen henkilön tarjous voitti huutokaupassa. Tämä kysymys koskee kuitenkin kyproslaisen yhtiön verotusta, joka ei ole pääasian oikeudenkäynnin kohteena.

59. Pääasian oikeudenkäynnissä riidanalaisen Welmoryn verotuksen yhteydessä herää kuitenkin eräs toinenkin kysymys.

60. Puolan tasavalta on perustellusti huomauttanut, että Welmoryn huutokaupoissa myymien tuotteiden veron perustetta ei mahdollisesti ole määritetty oikein pääasiassa. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan tämä veron peruste voisi nimittäin koostua kahdesta osasta: ostajan suorittamista maksuista ja korvauksista, jotka kyproslainen yhtiö maksaa Welmorylle tuotteiden mynnistä internetsivustolla.

61. Tästä seuraisi, että käsiteltävässä asiassa ei olisikaan verotettava – ainakaan osittain – Welmoryn kyproslaiselle yhtiölle suorittamia palveluja vaan ainoastaan tavaroiden luovutuksia Welmoryn asiakkaille, jolloin veron peruste olisi kuitenkin korkeampi. Niiden luovutuspaikka ei määräytyisi arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan vaan 31 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen perusteella.

62. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan arvonlisäveron peruste käsittää nimittäin ”kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan – – näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman – – vastikkeen”. Koska veron peruste voi siten käsittää myös sellaisen henkilön suorittaman maksun, joka ei ole suorituksen vastaanottaja,(24) korvaukset, jotka Welmory on saanut yhteistyösopimuksen yhteydessä kyproslaiselta yhtiöltä tuotteiden mynnistä koostuvista palveluista, voisivat muodostaa kolmannelta mynnistä itsessään saatavan vastasuorituksen.

63. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näin olisi siinä tapauksessa, että Welmoryn asiakkailleen luovuttamien tavaroiden ja kyproslaiselta yhtiöltä saatujen maksujen välillä on suora yhteys.(25) Tällaisen yhteyden olisi kaiketi katsottava olevan kyseessä, jos korvauksen suuruus määräytyy myytyjen tuotteiden määrän tai näistä tuotteista saatavan liikevaihdon perusteella.

64. Jos tuotteiden myynnin ja kyproslaisen yhtiön Welmorylle yhteistyösopimuksen perusteella maksamien korvausten välillä todetaan olevan suora yhteys, näitä korvauksia ei näin ollen pidettäisi vastasuorituksena Welmoryn kyproslaiselle yhtiölle suorittamista palveluista vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta huutokaupoissa myyntiin tarjottujen tuotteiden ostajille. Se, onko asia näin, ennakoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa selvitettävä pääasian oikeudenkäynnissä.

V Ratkaisuehdotus

65. Näin ollen ehdotan, että Naczelný Súd Administracyjnyn esittämään ennakoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY, 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka edellyttää toimipaikkaa, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja. Kiinteän toimipaikan olemassaolo ei edellytä omia henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja, mikäli kyseiset resurssit ovat toimipaikan käytettävissä samalla tavalla kuin sen omat resurssit.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Ks. palvelun suorituspaikasta tuomio Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); tuomio Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184); tuomio ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); tuomio Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) ja tuomio Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 – Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11).

4 – EUVL L 347, s. 1.

5 – Ks. tästä ratkaisuehdotukseni RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) kuudennen direktiivin 9 artiklasta; vrt. erityisesti arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan syntyhistoriasta komission 20.7.2005 esittämä muutettu ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (KOM(2005) 334 lopullinen, s. 5 ja 6).

6 – Ks. ratkaisuehdotuksen Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767) 29 ja 30 kohta, jotka koskevat kuudennen direktiivin 9 artiklaa.

7 – Ks. vastaavasti tuomio Hamann (51/88, EU:C:1989:132, 18 kohta) ja tuomio komissio v. Ranska (C-429/97, EU:C:2001:54, 49 kohta).

8 – Ks. vastaavasti komission 23.12.2003 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (KOM(2003) 822 lopullinen, 4.3 kohta).

9 – EYVL L 145, s. 1.

10 – Tuomio Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, 17 kohta); tuomio Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184, 16 kohta); tuomio ARO Lease (EU:C:1997:374, 15 kohta) ja tuomio Lease Plan (EU:C:1998:206, 24 kohta).

11 – Tuomio ARO Lease (EU:C:1997:374, 16 kohta) ja tuomio Lease Plan (EU:C:1998:206, 26 kohta); vrt. myös tuomio E. ON Global Commodities (aiemmin E.On Energy Trading) (C?323/12, EU:C:2014:53, 46 kohta), jossa oli kyse jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11) 1 artiklasta, ja tuomio Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, 54 kohta), jossa oli kyse jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40) 1 artiklan 1 alakohdasta.

12 – Ks. tuomio ARO Lease (EU:C:1997:374, 15 kohta) ja tuomio Lease Plan (EU:C:1998:206, 26 kohta).

13 – Tuomio DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, 26 kohta).

14 – Tuomio DFDS (EU:C:1997:77, tuomiolauselman).

15 – Tuomio DFDS (EU:C:1997:77, 17 kohta).

16 – Ks. tuomio Daimler (C?318/11 ja C?319/11, EU:C:2012:666, 47–49 kohta).

17 – EUVL L 77, s. 1.

18 – Arvonlisäverokomitean 13.–14.7.2009 pidetyssä 88. istunnossa annetut suuntaviivat, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, jotka ovat saatavilla komission internetsivustolla osoitteessa http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee.

19 – Ks. arvonlisäverokomitean julkaistujen suuntaviivojen merkityksestä arvonlisäverodirektiivin tulkinnalle ratkaisuehdotuksen RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, 47–50 kohta).

20 – Ks. edellä 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

21 – Ks. edellä 32 kohta.

22 – Ratkaisuehdotus RAL (Channel Islands) ym. (C?452/03, EU:C:2005:65, 52 kohta).

23 – Ks. edellä 34 kohta.

24 – Ks. tuomio Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 34 kohta).

25 – Ks mm. tuomio Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, 11 ja 12 kohta); tuomio First Choice Holidays (C?149/01, EU:C:2003:358, 30 kohta) ja tuomio Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, 33 kohta).