

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

10 päivänä helmikuuta 2022(1)

Asia C-596/20

DuoDecad Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – F?városi Törvényszék [Budapestin alioikeus, Unkari])

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Palvelujen suorituspaikka – Vastaanottajan määrittäminen – Vastaanottajan ja kolmannen osapuolen välisen mahdollisen väärinkäyttöä merkitsevän menettelyn vaikutus suorituspaikkaan – Neutraalisuusperiaate – Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen – Jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyövelvollisuus

I Johdanto

1. Tämä ennakkoratkaisumenettely osoittaa unionin oikeuden yhdenmukaistamisen rajat. Vaikka kaikki jäsenvaltiot ovat panneet tämän menettelyn perustana olevan direktiivin moitteettomasti täytäntöön, sen soveltaminen rajat ylittävään palveluun johtaa tästä huolimatta erilaisiin tuloksiin. Sekä Portugali että Unkari katsovat, että palvelun suorituspaikka on niiden alueella, ja vaativat arvonlisäveron maksamista itselleen. Seurauksena on yhden ja saman liiketoimen aito kaksinkertainen verotus lainsäädännön täydellisestä yhdenmukaistamisesta huolimatta.

2. Tämä on erityisen ongelmallista, koska arvonlisäverodirektiivin toimintaperiaatteen mukaan liiketoimen suorittavat elinkeinonharjoittajat eivät ole varsinaisia verovelvollisia, vaan ne ainoastaan – kuten unionin tuomioistuin asian ilmaisee(2) – keräävät veroja valtion lukuun. Arvonlisäveron on oikeastaan tarkoitus olla neutraali yritykselle, joka pelkästään kerää tämän veron. Näin tapahtuu vain, jos vero kannetaan ainoastaan kerran. Tämä puolestaan edellyttää, että palvelujen suorituspaikka on vain yhdessä jäsenvaltiossa. Tästä arvonlisäverodirektiivissä myös lähtökohtaisesti säädetään. Samanaikaisesti on kuitenkin oltava poissuljettua, että kummassakin jäsenvaltiossa voidaan lainvoimaisesti päättää, että suorituspaikka on sekä asianomaisessa että toisessa jäsenvaltiossa. Toisin sanoen: määrittelyristiriitoja ei voi olla.

3. Tämän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä tulee lisäksi esille kysymys ratkaisevan vastaanottajan määrittämisestä, jos vastaanottajaa ja kolmatta osapuolta moititaan oikeuden väärinkäyttöä merkitsevästä menettelystä. Tällä on käsiteltävässä asiassa merkitystä suorituspaikan oikean määrittämisen kannalta. Vaikka tämä moite pitäisikin paikkansa, herää kysymys, voiko kolmannen osapuolen ja palvelujen vastaanottajan välistä oikeuden väärinkäyttöä koskevalla väitteellä olla vaikutuksia palvelujen suorittajaan, toisin sanoen hänen palvelunsa suorituspaikkaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Arvonlisäverodirektiivi

4. Asiaa koskevat oikeussäännöt sisältyvät arvonlisäverodirektiiviin,(3) sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina 2009(4) ja 2011.(5)

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

6. Kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

7. Saman direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

8. Palvelujen suorituspaikkaa koskevia säännöksiä muutettiin 1.1.2010 alkavin vaikutuksin,(6) joten riidanalaisiin vuosiin sovelletaan erilaisia suorituspaikkaa koskevia säännöksiä.

9. Riidanalaisen vuoden 2009 osalta arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan sanamuoto oli seuraava:

”Palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.”

10. Riidanalaisen vuoden 2009 osalta tätä suorituspaikan määrittämistä täydennettiin arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohdalla seuraavasti:

”1. Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinaisen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

– –

k) sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitetut palvelut”.

11. Kyseisessä liitteessä II, jonka otsikko on ”Ohjeellinen luettelo 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista”, mainitaan muun muassa ”verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti (hosting), ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito” sekä ”kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön”.

12. Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädettiin käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta, kun kyse on ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen suorittamasta palvelusta, riidanalaisen vuoden 2009 osalta seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, jolle suoritetaan 56 artiklassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilö, jolle on siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava, annettu arvonlisäverotunniste ja jolle suoritetaan 44, 47, 50, 53, 54 ja 55 artiklassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon.”

13. Riidanalaisen vuoden 2011 osalta arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädettiin verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikasta sitä vastoin seuraavaa:

”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. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

14. Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan (käännetty veronmaksuvelvollisuus) sanamuoto oli riidanalaisen vuoden 2011 osalta seuraava:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

2. Asetus N:o 904/2010

15. Jäsenvaltioiden hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla säädetään lisäksi asetuksessa (EU) N:o 904/2010.(7)

16. Asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan liittyvä mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettava veroa sovelletaan moitteettomasti.”

17. Asetuksen N:o 904/2010 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta vastaavien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua. Siinä määritellään erityisesti säännöt ja menettelyt, joita noudattaen jäsenvaltiot voivat kerätä ja vaihtaa kyseisiä tietoja sähköisesti.”

B Unkarin oikeus

18. Arvonlisäverodirektiivi pantiin Unkarissa täytäntöön arvonlisäverosta vuonna 2007 annetulla lailla nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény).

III Pääasia

A Ennakkoratkaisupyynnön tausta

19. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla ovat Portugalin ja Unkarin veroviranomaisten eriävät päätökset unkarilaisen yrityksen (DuoDecad Kft., jäljempänä kantaja) portugalilaiselle yritykselle (Lalib Gestao e Investimentos LDA, jäljempänä Lalib) suorittamien IT-tukipalvelujen suorituspaikasta.

20. Nämä eriävät päätökset ovat viime kädessä jatkoa riita-asialle, jota ei ilmeisesti ole vielä ratkaistu ja joka koskee toisen unkarilaisen yrityksen, WebMindLicenses (jäljempänä WML), samalle portugalilaiselle yritykselle (Lalib) suorittamien lisenssien luovutusten luokittelua verolainsäädännössä. Mainitussa riita-asiassa on kyse lisenssisopimuksesta, jolla vuokrataan know-how, joka mahdollistaa sellaisen internetsivuston hyödyntämisen, jolla tarjottiin interaktiivisia audiovisuaalisia palveluja. Tätä riita-asiaa käsiteltiin unionin tuomioistuimessa ennakkoratkaisumenettelyssä jo useita vuosia sitten.(8)

21. Mainitussa aiemmassa menettelyssä unkarilainen tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta lähinnä, onko tätä WML:n ja Lalibin välistä lisenssisopimusta pidettävä oikeuden väärinkäyttönä tai mitkä kriteerit ovat ratkaisevia sen kannalta. Lisäksi unionin tuomioistuimelta tiedusteltiin, onko asetusta N:o 904/2010 tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomaisilla, jotka tutkivat, onko suorituksista, joista on jo maksettu arvonlisävero toisissa jäsenvaltioissa, maksettava arvonlisäveroa myös asianomaisessa jäsenvaltiossa, on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.

22. Unionin tuomioistuin vastasi tähän muun muassa, että sen selvittämiseksi, oliko kyseinen sopimus täysin keinotekoinen järjestely, jolla peiteltiin sitä, ettei lisenssinsaajayhtiö todellisuudessa suorittanut kyseisiä palveluja vaan että ne todellisuudessa suoritti lisenssinantajayhtiö, kansallisen tuomioistuimen on analysoitava kaikki pääasian tosiseikat. Tässä yhteydessä sen on tutkittava muun muassa, oliko lisenssinsaajayhtiön liiketoiminnan kotipaikka tai sen kiinteä toimipaikka todellinen tai oliko kyseisellä yhtiöllä mainitun liiketoiminnan harjoittamiseksi asianmukainen rakenne toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja tekniikan osalta taikka harjoittiko kyseinen yhtiö kyseistä liiketoimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään. Lisäksi jäsenvaltion veroviranomaisilla on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille silloin, kun tällaisesta pyynnöstä on hyötyä ja se on jopa

välttämätön päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

23. Tällainen pyyntö esitettiin WML:n ja Unkarin veroviranomaisten välisessä menettelyssä Portugalin viranomaisille. Portugalin veroviranomaiset katsovat kantajan mukaan, että portugalilainen yritys on tosiasiallisesti sijoittautunut Portugaliin. Unkarin veroviranomaiset kuitenkin katsovat ilmeisesti edelleen, että WML:n ja portugalilaisen yrityksen välinen sopimus perustuu oikeuden väärinkäyttöön. Näin ollen pelkästään WML hyödyntää internetsivustoa, ja WML suorittaa siihen perustuvat liiketoimet Unkarista käsin. Tämän ”looginen seuraus” on, että myöskään kaikkia IT-tukipalveluja, jotka liittyivät internetsivuston hyödyntämiseen, ei suoritettu portugalilaiselle yritykselle vaan ainoastaan WML:lle Unkarissa.

B Pääasian käsittelyn vaiheet

24. Kantaja on yritys, joka tarjoaa IT-tukipalveluja internetsivustojen ylläpitäjille. Se perustettiin 8.10.2007. Sillä on ilmeisesti WML:ään jonkinlainen yhteys, joka ei kuitenkaan käy riittävän selvästi ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen mukaan WML:n omistaja on samanaikaisesti kantajan toimitusjohtaja ja/tai omistaja.

25. Kantaja työllisti ammattilaisia, joilla oli useiden vuosien työkokemus, ja sitä pidetään vakaan teknisen toimintaympäristön ansiosta markkinajohtajana multimediasisällön toimittamisessa internetin välityksellä. Sen tärkein asiakas oli portugalilainen yhtiö Lalib, jolta se laskutti heinäkuusta joulukuuhun 2009 ja koko kalenterivuoden 2011 aikana yhteensä 8 086 829,40 euroa tuki-, ylläpito- ja sovelluspalveluista.

26. Portugalilainen yhtiö Lalib perustettiin 16.2.1998 Portugalin lainsäädännön mukaisesti, ja se suoritti asianomaisen ajanjakson aikana pääasiallisesti sähköisiä viihdepalveluja.

27. Unkarin vero- ja tullihallinto teki kantajaa koskevan verotarkastuksen. Tarkastuksen kohteena oli arvonlisävero, ja se liittyi vuoden 2009 jälkipuoliskoon ja koko verovuoteen 2011. Tarkastuksen perusteella verohallinto määräsi 10.2.2020 tehdyllä päätöksellä kantajan maksamaan 458 438 000 Unkarin forintin (HUF) (n. 1,25 miljoonan euron) suuruisen lisämäärän ja määräsi lisäksi kantajalle 343 823 000 HUF:n (n. 1 miljoonan euron) veroseuraamuksen viivästyskorkoineen, joiden määrä oli 129 263 000 HUF (n. 350 000 euroa). Kantaja teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 6.4.2020 tehdyllä päätöksellä.

28. Vastaajana olevan veroviranomaisen toteamukset perustuivat siihen, että kantajan Lalibille suorittamien palvelujen tosiasiallinen vastaanottaja ei ollut Lalib vaan WML. WML:ää koskevan uuden menettelyn perusteella todettiin, että internetsivuston avulla suoritettuja palveluja ei ollut suorittanut Lalib Portugalista käsin vaan WML Unkarissa. Kyseinen Lalibin ja WML:n välinen lisenssisopimus oli tekaistu.

29. Kantaja nosti viimeksi mainitusta päätöksestä kanteen. Se katsoo suorittaneensa, kuten myös monet muut kumppaniyritykset, tukipalvelut suoraan Lalibille eikä WML:lle. Lalibin kanssa tehdyistä sopimuksista kantaja totesi, ettei WML eikä sen enemmistöosakas puuttunut niihin. WML:ää vastaan käydyn menettelyn yhteydessä suurten verovelvollisten verotukseen liittyvistä kysymyksistä vastaava Unkarin valtion vero- ja tullihallinnon pääosasto pyysi pikemminkin Portugalin viranomaisia selvittämään tosiseikkoja. Portugalin viranomaiset totesivat kyseiseen kansainväliseen pyyntöön antamassaan vastauksessa selkeästi, että Lalib oli sijoittautunut Portugaliin, että se oli asianomaisen ajanjakson aikana tosiasiallisesti harjoittanut liiketoimintaa omaan lukuunsa ja omalla riskillään ja että sillä oli käytettävissään kaikki kansainvälisellä tasolla hankitun osaamisen hyödyntämiseksi tarvittavat tekniset resurssit ja henkilöresurssit.

30. Koska jo toteutetusta ennakkoratkaisumenettelystä huolimatta Portugalin ja Unkarin veroviranomaiset arvioivat eri tavalla kyseisen internetsivuston avulla suoritettujen (Lalibin tai WML:n) liiketoimien suorituspaikkaa ja koska tämä voi vaikuttaa kantajan liiketoimien suorituspaikkaan, kannetta käsittelevä toimivaltainen tuomioistuin pitää tarpeellisenä esittää asiassa uusi ennakkoratkaisupyyntö.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

31. Tätä taustaa vasten F?városi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko neuvoston direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittava siten, että know-how-lisenssin saaja – unionin jäsenvaltioon (pääasian kohteena olevassa tapauksessa Portugaliin) sijoittautunut yhtiö – ei suorita verkkosivustolla saatavilla olevia palveluja loppukäyttäjille, joten se ei voi olla toiseen jäsenvaltioon (pääasian kohteena olevassa tapauksessa Unkariin) sijoittautuneen ja alihankkijana toimivan verovelvollisen know-how’ta koskevan teknisen tukipalvelun kohteena, vaan tämä verovelvollinen suorittaa tukipalvelun viimeksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneen know-how-lisenssin antajalle olosuhteissa, joissa

- a) lisenssin saajalla oli käytettävissään toimistotiloja, jotka oli vuokrattu ensin mainitusta jäsenvaltiosta, tietotekninen ja toimistoinfrastruktuuri, oma henkilöstö ja laaja kokemus sähköisestä kaupankäynnistä, ja sillä oli laajat kansainväliset suhteet omaava omistaja ja sähköisen kaupankäynnin alalla pätevä ylläpitäjä
- b) lisenssin saaja oli saanut know-how’ta, joka sisälsi verkkosivustojen toimintaprosessin ja niiden päivitykset, antoi tätä koskevia lausuntoja, esitti muutoksia näihin prosesseihin ja hyväksyi ne
- c) se oli verovelvollisen tämän know-how’n perusteella suorittamien palvelujen vastaanottaja
- d) se sai säännöllisesti raportteja, jotka koskivat alihankkijoiden suorittamia palveluja (erityisesti liikenne verkkosivustoilla ja pankkitililtä suoritettut maksut)
- e) se rekisteröi omissa nimissään internettunnuksia, jotka mahdollistavat pääsyn verkkosivustoille internetin välityksellä
- f) se mainittiin verkkosivustoilla palveluntarjoajana
- g) se suoritti toimenpiteitä, joiden tarkoituksena oli säilyttää verkkosivustojen suosio
- h) se teki omissa nimissään sopimuksia palvelujen suorittamiseksi tarvittavien palveluntarjoajien ja alihankkijoiden (erityisesti pankkien, jotka tarjosivat pankkikorttimaksua verkkosivustolla, sivustoilla saatavilla olevan sisällön tuottajien ja sisältöä markkinoivien webmasterien) kanssa
- i) sillä oli käytettävissään täydellinen järjestelmä, jolla vastaanotettiin tulot, jotka olivat peräisin kyseisen palvelun suorittamisesta loppukäyttäjille, kuten pankkitilit, valtuudet määrätä yksinoikeudella ja täysimääräisesti näistä tileistä, loppukäyttäjää koskeva tietokanta, jonka perusteella oli mahdollista laatia heille laskuja palvelun suorittamisesta, sekä oma laskutusohjelma

j) se ilmoitti verkkosivustoilla oman kotipaikkansa ensin mainitussa jäsenvaltiossa asiakkaiden fyysisenä palvelupaikkana ja

k) se on sekä lisenssin antajasta että know-how'ssa kuvattujen tiettyjen teknisten prosessien toteuttamisesta vastaavista unkarilaisista alihankkijoista riippumaton yhtiö,

kun otetaan lisäksi huomioon, että i) vastaava ensin mainitun jäsenvaltion viranomainen, joka on asianmukainen elin tutkimaan nämä objektiiviset ja kolmansien osapuolten tarkistettavissa olevat olosuhteet, vahvasti edellä kuvatut olosuhteet; ii) se, että toisen jäsenvaltion yhtiö ei voinut turvautua maksupalveluntarjoajaan, joka takaisi maksun vastaanottamisen pankkikorttimaksuna verkkosivuilla, oli objektiivinen este palvelun suorittamiselle toisessa jäsenvaltiossa verkkosivustojen avulla, mistä syystä tähän jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei koskaan suorittanut verkkosivustolla käytettävissä olevaa palvelua ennen tutkittua ajanjaksoa eikä sen jälkeen, ja iii) lisenssinsaajayhtiö ja siihen sidoksissa olevat yhtiöt saivat internetsivuston toiminnasta edun, joka on kokonaisuutena suurempi kuin erotus, joka saadaan sovellettaessa arvonlisäverokantaa ensin mainitussa jäsenvaltiossa ja jälkimmäisessä jäsenvaltiossa?

2. Onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittava siten, että know-how-lisenssin antaja – toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö – suorittaa internetsivustolla saatavilla olevat palvelut loppukäyttäjille, joten se on alihankkijana toimivan verovelvollisen know-how'n teknisen tukipalvelun vastaanottaja, eikä tämä verovelvollinen suorita tätä palvelua ensin mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneelle lisenssin saajalle olosuhteissa, joissa

a) lisenssinantajayhtiön omat resurssit koostuivat yksinomaan vuokratusta toimistotilasta ja sen toimitusjohtajan käyttämästä tietokoneesta

b) sen ainoita omia työntekijöitä olivat toimitusjohtaja ja oikeudellinen neuvonantaja, joka työskenteli osa-aikaisesti muutaman tunnin viikossa

c) sen ainoa sopimus oli know-how-kehityssopimus

d) se määräsi, että lisenssin saaja kirjaisi omistuksessaan olevien verkkotunnusten nimet omiin nimiinsä viimeksi mainitun kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti

e) se ei esiintynyt koskaan kyseisten palvelujen tarjoajana kolmansiin osapuoliin, erityisesti loppukäyttäjiiin, pankkeihin, jotka tarjosivat pankkikorttimaksua verkkosivuilla, verkkosivustojen sisällöntuottajiin eikä sisältöä markkinoiviin webmastereihin nähden

f) se ei koskaan laatinut tositteita, jotka liittyvät verkkosivustoilla saatavilla oleviin palveluihin, lukuun ottamatta lisenssioikeuksiin liittyvää laskua, ja

g) sillä ei ollut käytettävissään järjestelmää (kuten pankkitilejä ja muita infrastruktuureja), jotka olisivat mahdollistaneet verkkosivustojen välityksellä suoritetusta palvelusta saatujen tulojen vastaanottamisen, kun otetaan huomioon sekin, että 17.12.2015 annetun tuomion WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) mukaan sillä seikalla, että know-how'n on luonut lisenssinantajayhtiön toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja ja että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how'n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa merkitystä, joten luonnollinen henkilö, joka on lisenssinantajayhtiön toimitusjohtaja ja omistaja, on myös sellaisten alihankkijoina olevien yhtiöiden, jotka työskentelevät yhdessä palveluja suoritettaessa alihankkijoina lisenssin saajan lukuun hoitamalla niille kuuluvia edellä mainittuja tehtäviä, ja siten kantajan toimitusjohtaja

ja/tai omistaja?”

32. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät kantaja, Portugalin tasavalta, Unkari ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

33. Kyseiset kaksi ennakkoratkaisukysymystä voidaan ymmärtää vain tarkastelemalla pääasian oikeudenkäynnin kohdetta. Pääasian oikeudenkäynnissä kantaja ja Unkarin verohallinto kiistelevät kantajan Lalibille suorittamien IT-tukipalvelujen suorituspaikasta.

34. Tällaisten *toiselle verovelvolliselle* sähköisesti suoritettujen palvelujen suorituspaikka on – sekä vanhan lainsäädännön (arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä sovellettiin vuonna 2009, 43 artikla, luettuna yhdessä 56 artiklan 1 kohdan k alakohdan kanssa) että uuden lainsäädännön (arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä sovellettiin vuonna 2011, 44 artikla) – paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos Lalib on palvelujen vastaanottaja, suorituspaikka on Portugalissa, joten Portugali olisi kantanut oikeutetusti arvonlisäveroa. Jos taas Unkariin sijoittautunut yritys (esim. WML) on tosiasiallinen palvelujen vastaanottaja, IT-tukipalvelujen suorituspaikka on Unkarissa, jolloin Unkari olisi vaatinut perustellusti arvonlisäveron maksamista sinne.

35. Lähemmin tarkasteltuna kantajan kannalta on merkityksetöntä, missä sen palvelujen suorituspaikka on, jos molemmat kyseeseen tulevat vastaanottajat ovat yrityksiä, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotka maksavat sovitun hinnan ja siihen lisätyn arvonlisäveron. Silloin Unkarin ja Portugalin erilaisella verokannalla ei ole vaikutusta. Kantajan kannalta ei kuitenkaan ole merkityksetöntä, onko liiketoimesta maksettava veroa kerran – Unkarissa *tai* Portugalissa – vai kahdesti – Unkarissa *ja* Portugalissa –, koska se saa vastaanottajan kanssa sovitun korvauksen myös ainoastaan kerran.

36. Tätä taustaa vasten molemmat ennakkoratkaisukysymykset koskevat suorituspaikkaa koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkintaa, jotta nyt tarkasteltavassa tapauksessa voidaan määrittää kantajan suorittamien palvelujen unionin oikeuden nojalla oikea suorituspaikka. Koska tämä paikka määräytyy vastaanottajan kotipaikan perusteella, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pohjimmiltaan määritettävä unionin oikeuden perusteella oikein palvelujen ”oikea” vastaanottaja nyt tarkasteltavassa (rajat ylittävässä) tapauksessa, jossa osallisena ovat vielä toisen jäsenvaltion veroviranomaiset, joiden näkemys eroaa ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisten näkemyksestä (”määrittelyristiriita”).

37. Koska käsiteltävässä asiassa siitä kiistanalaisesta kysymyksestä, perustuiko WML:n Lalibille suorittama lisenssin luovutus ”oikeuden väärinkäyttöön”, aiheutuu lisäksi epävarmuutta oikean palvelujen vastaanottajan määrittämisessä, ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa tulee myös esille kysymys siitä, voiko (mahdollinen) lisenssin luovutuksen perustuminen oikeuden väärinkäyttöön vaikuttaa kolmannen osapuolen suorittaman palvelun suorituspaikkaan.

38. Ehdotankin unionin tuomioistuimelle, että molempia kysymyksiä tiivistetään huomattavasti ja että ne muotoillaan uudelleen, jotta ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

39. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee nimittäin lähinnä, onko

arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä kulloinkin sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 2, 24, 28 ja 43 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja saman direktiivin 196 artiklan valossa tulkittava siten, että nyt tarkasteltavissa olosuhteissa siviilioikeudellinen sopimuskumppani, joka on maksanut vastikkeen (tässä Lalib), on palvelujen vastaanottaja, jonka perusteella määräytyy palvelujen suorituspaikka. Vai johtaako mahdollinen sopimuskumppanin ja kolmannen osapuolen (tässä WML) väärinkäytös siihen, että tätä kolmatta osapuolta on pidettävä palvelujen vastaanottajana ja että palvelujen suorituspaikka määräytyy sen perusteella?

40. Edellä kuvattu riita-asian erityinen tausta tarjoaa unionin tuomioistuimelle myös tilaisuuden täsmentää, edellyttääkö arvonlisäverodirektiivin mukainen neutraalisuusperiaate asetus N:o 904/2010 huomioon ottaen sitä, että rajat ylittävissä tilanteissa voi olla vain yksi ainoa suorituspaikka, vai voiko verovelvolliseen kohdistua riski siitä, että asianomaisten jäsenvaltioiden veroviranomaiset tekevät eriäviä päätöksiä, ja siten riski kaksinkertaisesta arvonlisäverotuksesta.

41. Uudelleen muotoiltuihin kysymyksiin vastaamiseksi on aluksi selvennettävä, miten palvelun vastaanottaja on määritettävä arvonlisäverolainsäädännössä (B). Sen jälkeen tutkitaan, voiko kyseisen vastaanottajan ja kolmannen osapuolen välinen väärinkäytös vaikuttaa palvelujen suorittajan suorituspaikkaan (C). Seuraavaksi tarkastellaan ongelmia, joita eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten tekemät ristiriitaiset päätökset aiheuttavat yhdenmukaistetussa arvonlisäverojärjestelmässä (D).

B Palvelujen vastaanottajan määrittäminen arvonlisäverolainsäädännössä

42. Palvelun ”oikean” vastaanottajan määrittäminen perustuu yleisiin periaatteisiin. Siitä on erotettava kysymys väärinkäytöksen olemassaolosta. Oikea vastaanottaja määritetään tulkitsemalla arvonlisäverodirektiiviä, ja sillä on käsiteltävässä asiassa vaikutuksia palvelujen suorituspaikkaan. Väärinkäytöksen toteaminen sitä vastoin koskee tosiseikkojen arviointia. Tästä seuraa, että kyseiset liiketoimet määritellään uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytöksen muodostavia toimia ei olisi ollut.(9)

43. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee kuitenkin ainoastaan, että Unkarin veroviranomaiset pitävät WML:n ja Lalibin välistä sopimusjärjestelyä väärinkäytöksenä, koska tämän sopimusrakenteen seurauksena internetsivuston käyttäjille tarjotaan palveluja Portugalista käsin Unkariin verrattuna alhaisemman arvonlisäverokannan mukaisesti. Kuten kantajan lausumista ilmenee, tältä osin aloitettu rikosoikeudellinen menettely ei kuitenkaan ole toistaiseksi johtanut veronkiertoa koskevan syytteen nostamiseen.

44. Ennakkoratkaisupyyntöstä ei sitä vastoin ilmene, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitäisi kantajan ja Lalibin välisiä sopimussuhteita väärinkäytöksenä. Tämä on myös ymmärrettävää, sillä arvonlisäverokannan suuruudella ei ole merkitystä sellaisten yritysten kannalta, joilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Sekä Lalib että WML voisivat neutralisoida arvonlisäverorasitteen vähentämällä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Tältä osin asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, mikä muodostaa kantajan saaman veroetuuden, jos se suorittaa IT-tukipalveluja portugalilaiselle yritykselle eikä unkarilaiselle yritykselle. Portugali viittaa perustellusti tähän seikkaan.

45. Esille tulee siten – kuten Portugali myös perustellusti toteaa – ensisijaisesti kysymys siitä, miten (tässä kantajan IT-palvelujen) vastaanottaja on määritettävä suorituspaikkaa koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti.

46. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näiden säännösten, joissa määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen (eli

liiketoimien) verottamatta jääminen.(10) Tämä edellyttää, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla veronalaisella palvelulla voi olla vain yksi vastaanottaja.

47. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritusta on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla veronalaisena ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys.(11)

48. Kahden sellaisen sopimuspuolen välillä, jotka ovat sopineet palvelun suorittamisesta ja sen korvauksesta, on tavallisesti oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan näin on käsiteltävässä asiassa ainoastaan kantajan ja Lalibin välillä. Suoritettavia IT-tukipalveluja koskeva sopimus ei sitä vastoin sitonut WML:ää, eikä WML maksanut mitään korvausta. Näin ollen siviilioikeudellinen sopimuskumppani eli Lalib on se palvelujen vastaanottaja, jonka mukaan palvelujen suorituspaikka määräytyy.

49. Tätä tulkintaa – eli palvelujen vastaanottaja on lähtökohtaisesti se, joka on palvelujen suorittajan sopimuskumppani ja velvollinen tekemään vastasuorituksen – tukee arvonlisäverodirektiivin 196 artikla, jolla täydennetään suorituspaikkaa koskevia säännöksiä.

50. Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetään nimittäin käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta, jossa verovelvollisuus siirtyy palvelujen suorittajalta (tässä kantajalta) vastaanottajana olevalle yritykselle (tässä Lalibille), jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut vastaanottajan jäsenvaltion alueelle. Tällä pyritään – kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 42 perustelukappaleessa selvennetään – yksinkertaistamaan veronkantoa ja varmistamaan verotuksen tehokkuus.(12) Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan mukaisen käännetyin veronmaksuvelvollisuuden taustalla on se tosiseikka, että suorituspaikan jäsenvaltion olisi hankalaa kantaa veroja ulkomaisilta yrityksiltä. Käännetty veronmaksuvelvollisuus vapauttaa lisäksi palvelujen suorittajan rekisteröinti- ja ilmoitusvelvoitteista toisissa jäsenvaltioissa.(13)

51. Käännetty veronmaksuvelvollisuus tekee välillisestä kulutusverosta välittömän kulutusveron, joka rasittaa välittömästi palvelujen vastaanottajaa. Tällainen veronmaksuvelvollisen vaihdos edellyttää kuitenkin, että palvelujen vastaanottaja, joka on korvauksen lisäksi velvollinen maksamaan vielä arvonlisäveron, voi ottaa tämän veronmaksuvelvollisuuden huomioon korvauksesta sovittaessa tai viimeistään korvausta maksettaessa. Tämä on lähtökohtaisesti mahdollista ainoastaan sopimuskumppanille, joka on mainitun oikeussuhteen perusteella velvollinen tekemään vastasuorituksen.

52. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan avulla täsmennetystä suorituspaikkaa koskevien säännösten tulkinnasta ilmenee, että palvelut suorittavan yrityksen sopimuskumppani on lähtökohtaisesti palvelujen vastaanottaja, jonka mukaan suorituspaikka määräytyy.

C Varsinaisen palvelujen vastaanottajan ja kolmannen osapuolen välisen väärinkäytöksen vaikutus

53. Edellä esitetyn perusteella on selvää, että arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu palvelujen vastaanottaja on lähtökohtaisesti siviilioikeudellinen sopimuspuoli, joka on velvollinen tekemään vastasuorituksen. Seuraavaksi on tutkittava, vaikuttaako palvelujen vastaanottajan ja kolmannen osapuolen (tässä Lalibin ja WML:n) välinen väärinkäytös tähän jotenkin.

1. **Unkarin veroviranomaisten näkemys**

54. Tähän on nähdäkseni vastattava kieltävästi, kuten Portugalikin katsoo. Unkarin veroviranomaisten päinvastainen kanta on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivillä luodun järjestelmän perusteiden kanssa. Siinä lähdetään siitä, että WML:n ja Lalibin väärinkäytöksestä seuraa, että WML hyödyntää internetsivustoa Unkarista käsin, joten IT-tukipalvelut on voitu suorittaa WML:lle myöskin ainoastaan Unkarissa. Komission näkemyksestä poiketen kantajan suorittamien palvelujen ”oikean” vastaanottajan määrittäminen ei kuitenkaan liity läheisesti siihen, onko WML:n ja Lalibin välistä lisenssisopimusta pidettävä oikeuden väärinkäyttönä.

55. Tämän logiikan mukaan Unkarissa olisi nimittäin pitänyt verottaa paitsi kantajan suorituksia myös kaikkia suorituksia, jotka Lalib – olemassa oleva portugalilainen yritys (kun Portugalin viranomaisten vastaus Unkarin esittämään tietopyyntöön toistetaan oikein) – oli hankkinut internetsivuston hyödyntämisen yhteydessä; tämä koskisi myös muiden portugalilaisten palveluntarjoajien suorittamia palveluja. Se, että Unkarin veroviranomaiset – Portugalin veroviranomaisista poiketen – katsovat, ettei Lalibia joko ole olemassa tai että se on tältä osin rinnastettava WML:ään, ei ole joka tapauksessa riittävä peruste tähän.

2. **Arvonlisäverolainsäädännön arvoneutraalisuuden huomioon ottaminen**

56. Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivi on lähtökohtaisesti arvoneutraali.(14) Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan lähtökohdaksi on otettava *kyseessä olevan liiketoimen* objektiivinen luonne.(15) Tämä pätee etenkin suorituspaikkaa koskevien säännösten tulkintaan, sillä – kuten unionin tuomioistuin osuvasti asian ilmaisee – niiden tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen (tarkemmin sanoen liiketoimien) verottamatta jääminen.(16) Ne palvelevat siten verotusvallan jakamista jäsenvaltioiden välillä.

57. Näin ollen sillä, onko autopesun, toisin sanoen palvelun, vastaanottaja myös auton omistaja tai onko se vuokrannut auton pätevästi vai onko auto varastettu, ei ole merkitystä sen kannalta, kuka on palvelujen vastaanottaja ja missä on palvelujen suorituspaikka. Myös varas, joka on pesettänyt varastamansa auton ja maksanut siitä, on palvelujen vastaanottaja ja pysyy sellaisena, joten palvelujen suorituspaikka määräytyy hänen henkilönsä (esim. onko hän verovelvollinen vai ei – ks. yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 44 artikla ja toisaalta sen 45 artikla) perusteella.

3. **Palvelujen suorittajan näkökulman huomioon ottaminen**

58. Edellä kuvatussa Unkarin veroviranomaisten logiikassa jätetään lisäksi huomiotta arvonlisäveron välillinen verotustekniikka. Autovarkaan esimerkin havainnollistama ”abstraktioperiaate” seuraa nimittäin myös siitä tosiseikasta, että palvelut suorittava yritys toimii veronkannossa valtion jatkeena (”veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja”(17)). Koska se ei tee näin vapaaehtoisesti vaan lainsäädännön velvoittamana, sitä voitaisiin kuvata myös ”valtion pakotetuksi apulaiseksi”.(18)

59. Tämän valtion apulaisen on kuitenkin tiedettävä, missä tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka sijaitsee, jotta se voi soveltaa oikeaa verokantaa ja tilittää veron oikein. Jos palvelujen suorituspaikka riippuu vastaanottajan ominaisuudesta (esimerkiksi siitä, onko se verovelvollinen), palvelujen suorittajan on voitava määrittää tämä itsenäisesti.

60. Sopimuskumppaninsa, joka on sopimuksen perusteella velvollinen maksamaan sille vastikkeen (hinnan), palvelujen suorittaja pystyy selvittämään ja määrittämään. Palvelujen suorittaja ei siten lähtökohtaisesti vaikuta olosuhteisiin, jotka koskevat ainoastaan vastaanottajan

suhdetta kolmansiiin osapuoliin, eikä se ole niistä tietoinen. Tästä syystä tällaisten tunnusmerkkien on oltava lähtökohtaisesti merkityksettömiä sen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen suorituspaikan määrittämisen kannalta. Se, kuka on pestävän auton varsinainen omistaja, voi olla verovelvolliselle samantekevää sen suorittaessa palveluaan. Palvelujen vastaanottaja on sen sopimuskumppani, ja suorituspaikka on aina sama riippumatta siitä, onko auto vuokrattu, ostettu vai varastettu.

4. *Komissiokauppaa koskevan sääntelyn huomioon ottaminen*

61. Lisäksi on huomattava, että – kuten arvonlisäverodirektiivin 28 artikla havainnollistaa – palvelujen vastaanottaja voi tosin toimia omissa nimissään mutta toisen lukuun. Näin ollen se tosiseikka, että palvelua tosiasiallisesti käyttää viime kädessä joku muu henkilö kuin sopimuskumppani, on merkityksetöntä arvonlisäverotuksen kannalta. Myös sellainen henkilö, joka ei ole omistaja ja joka toimii omissa nimissään mutta toisen (esim. omistajan) lukuun, on palvelun vastaanottaja.

62. Ratkaisevaa on siten, että Lalib on perustana olevan oikeussuhteen perusteella velvollinen maksamaan vastikkeen kantajan suorittamista IT-tukipalveluista. Se, onko Lalib vastaanottanut palvelut omissa nimissään ja omaan lukuun vai omissa nimissään mutta WML:n lukuun, on siten lähtökohtaisesti merkityksetöntä Lalibin ominaisuudelle palvelujen vastaanottajana. Kantajan Lalibille suorittamien IT-palvelujen suorituspaikka on siten Portugalissa, ja sitä on arvioitava riippumattomasti WML:n ja Lalibin välisestä mahdollisesta väärinkäytöksestä.

5. *Mahdollinen poikkeus: kaikkien osapuolten tekemään järjestelyyn perustuva väärinkäytös*

63. Tilanne voi mahdollisesti olla toinen, jos Lalibin, WML:n ja kantajan välistä koko oikeudellista rakennelmaa olisi pidettävä yhtenä suurena väärinkäytöksenä. Tämä mahdollistaisi kyseisten liiketoimien määrittämisen uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytöksen muodostavia toimia ei olisi ollut. Ennakkoratkaisupyyntöön perusteella kyse ei kuitenkaan ole tällaisesta väärinkäytöksestä.

64. Koska kaikki seikat tukevat sitä, että Lalib on tosiasiallisesti olemassa, että se on tosiasiallisesti sijoittautunut Portugaliin, että se on tosiasiallisesti maksanut kantajan laatimat laskut ja ettei ainakaan IT-tukipalvelujen osalta ole ilmeisestikään saatu minkäänlaista arvonlisäverotuksellista etua, tähän kohdistuu huomattavia epäilyjä. Myös komissio näyttää katsovan, että pelkästään Lalib tarjoaa palveluja loppukuluttajille internetsivuston välityksellä. Viime kädessä ainoastaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi kuitenkin arvioida tätä.

6. *Välipäätelmä*

65. Kantajan suorittamien IT-tukipalvelujen vastaanottaja on sen sopimuskumppani (Lalib). WML:n ja Lalibin välisellä mahdollisella väärinkäytöksellä ei ole mitään vaikutusta tähän. Näin on siinä tapauksessa, ettei kantajan ja Lalibin tekemä sopimus itsessään ole osa väärinkäytöstä. Yhtäältä unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole viitteitä tästä, ja toisaalta ainoastaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi arvioida tätä seikkaa.

D Toissijaisesti: Eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten esittämien ristiriitaisten toteamusten käsittely arvonlisäverolainsäädännössä

1. *Ongelman kuvaus*

66. Kantajan suorittamien palvelujen suorituspaikka on näin selvitetty. Myös käsiteltävässä

asiassa piilee kuitenkin arvonlisäverojärjestelmälle ominainen *kaksinkertaisen verotuksen riski*. Tämä riski toteutuu, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Lalibin, WML:n ja kantajan välistä koko oikeudellista rakennelmaa on pidettävä yhtenä väärinkäytöksenä.

67. Unkari katsoisi, että kyseessä on WML:lle suoritettu palvelu, jonka suorituspaikka on Unkarissa, ja kantaisi siitä arvonlisäveron Unkarissa. Portugali sitä vastoin ei ilmeisesti edelleenkään pitäisi tosiseikkoja väärinkäytöksenä, joten palvelujen vastaanottaja olisi Lalib ja niiden suorituspaikka olisi Portugalissa. Tämä johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen määrittelyristiriidan perusteella.

68. Tämä mahdollinen lopputulos olisi arvonlisäverolainsäädännön neutraalisuusperiaatteen ajatuksen vastainen. Kuten unionin tuomioistuin on nimittäin jo katsonut, liiketoiminnan kaksinkertainen verottaminen on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(19) Tämän vahvistaa myös varhaisempi oikeuskäytäntö, joka koskee uhkaavaa kaksinkertaista verotusta, kun kyse on sellaisten tavaroiden tuonnista, joista on jo kannettu arvonlisävero.(20)

69. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee jo joitakin viitteitä siitä, miten tällainen kaksinkertainen verotus voitaisiin välttää.

2. *Ajallisesti ensimmäisen veronkannon sitovan vaikutuksen puuttuminen*

70. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo perustellusti todennut, että jäsenvaltion, joka vahvistaa veron ensimmäisenä, tekemä päätös ei sido toista jäsenvaltiota arvonlisäverodirektiivin oikeassa soveltamisessa.(21) Tällainen ”nopein ensin -periaate” olisi niiden suorituspaikkaa koskevien säännösten ajatuksen vastainen, joiden tarkoituksena on verotulojen kohdistaminen ja jakaminen jäsenvaltioiden kesken.

71. Tässä yhteydessä voidaan jättää avoimeksi, seuraako jo asetuksesta N:o 904/2010, että jäsenvaltion veroviranomaisilla on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö toisen jäsenvaltion veroviranomaisille silloin, kun tällaisesta pyynnöstä on hyötyä ja kun se on jopa välttämätön päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.(22)

72. Havaitessaan, että samaa liiketointa kohdellaan jonkin toisen jäsenvaltion verotuksessa eri tavalla, jäsenvaltion tuomioistuimilla on nimittäin mahdollisuus tai jopa velvollisuus sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.(23) Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on käsiteltävässä asiassa vastaavasti pyytänyt unionin tuomioistuinta tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin suorituspaikkaa koskevia säännöksiä.

3. *Suorituspaikkaa koskevien säännösten erilaiset tulkinnat*

73. Sikäli kuin käsiteltävän asian perustana oleva ristiriita liittyy suorituspaikkaa koskevien säännösten tulkintaan, ratkaisu on yksinkertainen. Se voidaan ratkaista ja on ratkaistava esittämällä ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle. Tämä ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä unionin oikeudesta esitettävä tulkinta sitoo myös toisen jäsenvaltion veroviranomaisia.

74. Sikäli kuin viimeksi mainitut eivät ole kyseisenä ajankohtana vielä tehneet lopullista päätöstä, tämä estää kaksinkertaisen verotuksen. Jos on jo tehty lopullinen päätös, joka unionin tuomioistuimen tulkinnan vastaisesti johtaa vastaavaan kaksinkertaiseen verottamiseen, tämä on unionin oikeuden vastaista. Jos – mahdollisesti unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisun antamisen jälkeen – osoittautuu, että arvonlisäveroa on jo maksettu perusteettomasti toisessa jäsenvaltiossa, asianomaisella on näin ollen oikeus liikaa maksetun arvonlisäveron

palauttamiseen. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia. Kyseisellä jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot.(24)

4. ***Tosiseikkojen erilaiset arvioinnit***

75. Sikäli kuin ristiriita ei koske unionin oikeuden erilaista tulkintaa vaan tosiseikkojen (esim. väärinkäytöksen olemassaolon) erilaista arviointia, edellä viitottu tie ei johda sen pitemmälle. Unionin oikeuden soveltaminen konkreettisiin tosiseikkoihin on nimittäin kansallisten tuomioistuinten tehtävä. Niiden ratkaisut eivät sido muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisia, joten kaksinkertaisen verotuksen riski on edelleen olemassa.

76. Tämä kaksinkertainen verotus on arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista (ks. edellä 68 kohta). Unionin tuomioistuin on tosin tuloverolainsäädännön osalta todennut, että koska kyseistä *alaa ei ole yhdenmukaistettu* unionin tasolla, jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin estääkseen kaksinkertaisen verotuksen.(25) Tämä koskee kuitenkin siitä, ettei tuloverolainsäädäntöä ole yhdenmukaistettu, johtuvaa kaksinkertaista verotusta ja on seurausta jäsenvaltioille tältä osin jätetystä lainsäädäntötoimivallasta. Tämä perustelu ei päde arvonlisäverolainsäädäntöön.

77. Unionin oikeuteen (tässä arvonlisäverodirektiiviin) perustuva kaksinkertainen verotus vaikuttaa lisäksi verovelvollisen perusoikeuksiin (ks. perusoikeuskirjan 15, 16 ja 17 artikla) unionin oikeuden täytäntöönpanon yhteydessä.(26) Rajat ylittävien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten kaksinkertainen arvonlisäverotus heikentäisi lisäksi tavaroiden vapaata liikkuvuutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta.

78. Tämä tällä tavoin sisämarkkinoiden vastainen kaksinkertainen verotus voidaan viime kädessä välttää vain, jos unionin tuomioistuin tässä erityistilanteessa – jossa kahden jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädäntöä koskeva määrittelyristiriita rajat ylittävässä tapauksessa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen – poikkeuksellisesti toteaa itse, miten tosiseikkoja on arvioitava, siis onko kyseessä väärinkäytös.

79. Ainoana instanssina, joka voi antaa asianomaisia jäsenvaltioita sitovan ratkaisun ja siten tehokkaasti estää kaksinkertaisen verotuksen, unionin tuomioistuin on vastaavassa tapauksessa jo de facto arvioinut itse tosiseikkoja. Esimerkiksi asiassa Auto Lease Holland oli kyse tosiseikkojen erilaisesta arvioinnista kahdessa jäsenvaltiossa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kyseisessä menettelyssä nimenomaisesti korosti.(27) Tästä huolimatta unionin tuomioistuin vastasi ennakkoratkaisukysymykseen ja katsoi, että ”kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että leasingajoneuvon vuokralleantaja ei luovuta polttoainetta leasingajoneuvon vuokralleottajalle, kun kyse on sellaisesta tilanteesta, jossa vuokralleottaja täyttää leasingosimuksen kohteena olevan leasingajoneuvon polttoainesäiliön huoltoasemalla, vaikka tämä polttoainesäiliön täyttäminen tapahtuu vuokralleantajan nimissä ja lukuun”.(28) Tässä ei ollut kyse mistään muusta kuin unionin tuomioistuimen tekemästä tosiseikkojen arvioinnista, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli pyytänyt.

80. Jotta otetaan kuitenkin huomioon, että tosiseikkojen arviointi on lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtävä ja että jäsenvaltioilla on asetuksen N:o 904/2010 nojalla mahdollisuus tietojenvaihtoon ja arvonlisäverokomiteassa (arvonlisäverodirektiivin 398 artikla) mahdollisuus päästä asioista yksimielisyyteen, unionin tuomioistuin voisi asettaa tällaisiin ennakkoratkaisukysymyksiin annettavien vastausten edellytykseksi sen, että nämä muut

mahdollisuudet on pääsääntöisesti käytetty loppuun etukäteen.

VI Ratkaisuehdotus

81. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa F?városi Törvényesékin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Suorituspaikan määrittämisen kannalta ratkaiseva palvelujen vastaanottaja on palvelujen suorittajan näkökulmasta määritettävä sen perustana olevan oikeussuhteen perusteella, josta ilmenee, kenen on vastattava vastaanotetuista palveluista aiheutuneista kuluista. Oikeuden väärinkäyttöä koskeva moite, joka koskee ainoastaan palvelujen vastaanottajaa ja kolmatta osapuolta, on merkityksetön palvelujen vastaanottajan ja suorituspaikan määrittämisen kannalta.

2. Arvonlisäverodirektiivin neutraalisuusperiaate ja asetus N:o 904/2010 ovat Euroopan unionin perusoikeuskirja huomioon ottaen esteenä yhden ja saman liiketoimen kaksinkertaiselle arvonlisäverotukselle useammassa jäsenvaltiossa. Jos tämä kaksinkertainen verotus perustuu tosiseikkojen erilaiseen arviointiin ja jos jäsenvaltiot eivät pääse yhteisymmärrykseen asiasta, kansallinen tuomioistuin voi pyytää tai sen on pyydettävä ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Ks. tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

4 Sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY (EUVL 2009, L 175, s. 12).

5 Sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL 2010, L 326, s. 1).

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

7 Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettu neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1).

8 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

9 Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 46 kohta); tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 52 kohta) ja tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 98 kohta).

10 Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta) ja tuomio 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vastaavasti myös tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 42 kohta).

11 Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta) ja tuomio 22.6.2016, ?eský rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 21 ja 22

kohta).

12 Vastaavasti jo tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 24 kohta) ja tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, 28 kohta), jotka molemmat koskevat arvonlisäverodirektiivin 199 artiklaa.

13 Tuomio 6.10.2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, 33 kohta) vielä kuudennen neuvoston direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdasta.

14 Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 50 kohta – verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä); tuomio 29.6.2000, Salumets ym. (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 kohta) ja tuomio 29.6.1999, Coffeeshop ”Siberië” (C-158/98, EU:C:1999:334, 14 ja 21 kohta). Poikkeuksista ks. tuomio 6.12.1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445) ja tuomio 5.7.1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, 20 kohta).

15 Tuomio 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, 36 kohta); tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 39 kohta); tuomio 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, 33 kohta) ja tuomio 6.4.1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 kohta).

16 Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta) ja tuomio 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vastaavasti myös tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 42 kohta).

17 Ks. tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

18 Ks. Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, 1.18 kohta.

19 Tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 46 kohta); tuomio 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 76 kohta); tuomio 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 46 kohta) ja tuomio 25.5.1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, 9 kohta).

20 Tuomio 5.5.1982, Schul Douane Expeditur (15/81, EU:C:1982:135, tuomiolauselman 2 kohta); vastaavasti myös tuomio 6.7.1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, 20 kohta).

21 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 54 kohta), vahvistettu tuomiossa 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 53 kohta). Samansuuntaisesti myös tuomio 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, 65 kohta).

22 Näin tuomiossa 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 59 kohta); toisin sitä vastoin tuomiossa 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 48 kohta).

23 Tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 51 kohta); tuomio 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, 64 ja 66 kohta) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 59 kohta).

24 Ks. tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 52 kohta) ja tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta); tuomio 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, 39 kohta) ja tuomio 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 kohta).

26 Unionin tuomioistuin ymmärtää tämän perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohtaan sisältyvän edellytyksen tunnetusti hyvin laajasti – ks. tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

27 Bundesfinanzhof, määräys 22.2.2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, 54 ja 56 kohta.

28 Tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, 37 kohta). Vastaavasti myös tuomio 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, 49 kohta), jossa oli kyse ”pisteiden” myöntämisen erilaisesta arvioimisesta jäsenvaltioissa.