

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

13 päivänä tammikuuta 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden kassaatiotuomioistuin) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin² (jäljempänä kuudes direktiivi) 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan tulkinna.

2. Alankomaalaisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse sen paikan määrittämisestä, jossa alan ammattilainen toimi välittäjänä kahden Ranskassa sijaitsevan huvipurren osalta Alankomaissa asuvien hankkijoiden lukuun.

3. Hoge Raad haluaa tietää, sovelletaanko edellä mainittua säännöstä silloin, kun tavaroiden yhteisöhankinnoissa asiamies toimii välittäjänä sellaiselle yksityishenkilölle, joka ei ole verovelvollinen arvonlisäverotuksessa.

Jos vastaus on myönteinen, kansallinen tuomioistuin tiedustele, missä paikassa verollinen liiketoimi on katsottava suoritteeksi.

I Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

4. Kuudennen direktiivin mukaan arvonlisäveroa on kannettava jokaisen, joka itsenäisesti harjoittaa tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien vapaata ammattitoimintaa, maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta³ (2 artiklan 1 kohta ja 4 artiklan 1 ja 2 kohta).

5. Tavaroiden luovutuksessa verollinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi siinä paikassa, jossa tavarat luovutetaan, paitsi silloin, kun kyse on tavarain lähettämisestä tai kuljetta-

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1). Kyseinen 28 b artikla lisättiin tähän direktiiviin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

3 — "Palvelujen suoritus" on ylijäämäluokka, joka kattaa kaikki liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutusta (kuudennen direktiivin 6 artikla).

misesta, jolloin verollinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi siinä paikassa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa (8 artiklan 1 kohta).⁴

6. Kun kyse on palveluista, verosaatavan synnyttävä liiketoimi katsotaan suoritetuksi paikassa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan. Jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, kyseinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi suorittajan kotipaikassa tai pysyvässä asuinpaikassa (9 artiklan 1 kohta).

7. Joidenkin suoritusten,⁵ jotka suoritetaan sen maan, josta ne suoritetaan, ulkopuolelle — yhteisöön tai muualle — sijoittautuneille henkilöille, sovelletaan eri oikeussääntöä, jolloin verollisen liiketoimen suorituspaikka määräytyy vastaanottajan perusteella. Näissä tapauksissa suorituspaikkana pidetään joko paikkaa, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka vastaanottajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa (9 artik-

lan 2 kohdan e alakohta). Tätä samaa sääntöä sovelletaan näissä liiketoimissa välittäjinä toimiviin (9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toiseksi viimeinen luetelmakohta).⁶

8. Direktiivillä 91/680/ETY lisättiin kuudenteen direktiiviin XVI a osasto, jonka otsikona on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestely” ja jolla on tarkoitus helpottaa, sen jälkeen kun verotukselliset tarkastukset sisäisillä rajoilla on lakkautettu 1.1.1993 mennessä, siirtymistä lopulliseen sisäisen kaupan verottamiseen arvonlisäverojärjestelmässä.⁷

9. Tässä väliaikaisessa järjestelyssä arvonlisäverollisia ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessa tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, maan alueella suorittamat vastikkeelliset ”tavaroiden yhteisöhankinnat”, jos myyjä on verovelvollinen, joka suorittaa liiketoimen tässä ominaisuudessaan (28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta).

10. Edellä mainittu tavaroiden yhteisöhankinta määritellään omistajan hallinto-oikeuden saamiseksi irtaimeen aineelliseen omai-

4 — Myös sellaisille tavaroille, jotka on asennettava tai koottava, on erityisjärjestely, jossa luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu (8 artiklan 1 kohdan a alakohdan loppuosa).

5 — Teollis- ja tekijänoikeuksien siirrot tai käyttöluupien myöntämiset; mainospalvelut; vapaiden ammattien harjoittajien, kuten insinöörien, asianajajien ja tilintarkastajien suoritukset sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus; pankki-, rahoitus- ja vakuutus toiminta; henkilöstön asettaminen käytettäväksi sekä velvoite olla kokonaan tai osittain harjoittamatta ammatillista toimintaa tai olla käyttämättä jotain edellä mainittua oikeutta.

6 — Kuudennen direktiivin 9 artikla on pantu täytäntöön Alankomaiden oikeusjärjestyksessä *Wet op de Omzetbelasting 1968* -nimisen lain (jäljempänä vuoden 1968 liikevaihtoverolaki) 6 §:llä.

7 — Tämä tarkoitus mainitaan direktiivin 91/680/ETY kolmannessa, kahdeksannessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa.

suuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon (28 a artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta).

11. Edellä mainitusta liiketoimesta samoin kuin tavaroiden luovutuksista vero kannetaan saapumispaikassa (28 b artiklan A ja B kohta).

12. Kyseisen direktiivin 28 b artiklan C kohdassa säädetään erilainen kriteeri tavaroiden yhteisökuljetuspalvelujen suorituspaikan osalta, sillä kyseiset palvelut katsotaan suoritetuiksi lähtöpaikassa. Sama oikeussääntö sisältyy kyseisen säännöksen E kohtaan, joka koskee näissä kuljetuksissa käytettyjä välityspalveluja. Kun kyse on välittäjänä toimimisesta tavaroiden siirtämisen liitännäisessä suorituksessa, välitys katsotaan suoritetuksi siellä, missä toissijainen toimi tapahtuu. Jos välityspalvelun vastaanottajalle on annettu arvonlisäverotunniste toisessa jäsenvaltiossa ja hän toimii tätä tunnistetta käyttäen, verollinen liiketoimi katsotaan kuitenkin suoritetuksi tässä viimeksi mainitussa paikassa (1 ja 2 kohta).

13. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 9 artiklan 1 kohdassa säädetään, muissa kuin 1 ja 2 kohdassa ja 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitet-

tuihin liiketoimiin osallistuvien toisen nimissä ja toisen lukuun toimivien välittäjien suorittamien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa nämä liiketoimet suoritetaan.

Jos vastaanottajalla kuitenkin on arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka alueella nämä liiketoimet suoritetaan, välityspalvelun suorituspaikan katsotaan olevan sen jäsenvaltion alueella, joka on antanut vastaanottajalle arvonlisäverotunnisteen, jolla välittäjä on suorittanut palvelun vastaanottajalle.”⁸

II Tosiseikat, menettely kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

14. Alankomaissa asuva Lipjes välittäjä ammattimaisesti toiminimellä ”Dutch Yachting Services” huvipursia ostettavaksi ja myytäväksi.

⁸ — Vuoden 1968 liikevaihtoverolain 6 a §:llä, sellaisena kuin se on muutettuna 24.12.1992 annetulla lailla (Staatsblad 1992, s. 713), kuudennen direktiiviin 28 b artiklan E kohta sisällytettiin Alankomaiden oikeuteen.

15. Ajanjaksolla 1.5.1996–31.12.1996 Lipjes toimi välittäjänä Alankomaissa asuvien yksityisten ostajien lukuun Ranskassa (Dunkerque ja Ajaccio) sijaitsevien kahden purren⁹ hankkimisessa. Kummassakin tapauksessa myyjä oli yksityishenkilö, jonka kotipaikka oli Ranskassa, eikä Lipjes ilmoittanut eikä maksanut kummassakaan edellä mainitussa jäsenvaltiossa arvonlisäveroa asiakkailtaan laskuttamistaan palkkioista.

16. Alankomaalainen veroviranomainen (Belastingdienst / Ondernemingen Goes) verotti jälkiverotuspäätöksellä Lipjesiä tämän saamasta välityspalkkiosta, koska Lipjes oli kyseisen viranomaisen mukaan suorittanut palvelut Alankomaiden alueella.

17. Sen jälkeen, kun veroverollisen hallinnollista tietä tekemä oikaisuvaatimus oli hylätty, verovelvollinen saattoi jälkiverotuspäätöksen Gerechthof te 's-Gravenhagenin (Haagin muutoksenhakutuomioistuimien) käsiteltäväksi ja väitti, että apu oli annettu Ranskassa, minkä väitteen kyseinen tuomioistuin hyväksyi sen paikan perusteella, jossa purret sijaitsivat myyntipäivänä.

⁹ — Hoge Raadin esittämien tietojen mukaan kyse ei ole 28 a artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista "uusista kulkuneuvoista", joista on kannettava veroa 28 a artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla.

18. Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriö) teki tästä tuomiosta kassavaltiovalituksen ja esitti, että kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan ensimmäinen virke koskee vain välitystoimia, jotka suoritetaan direktiivin 4 artiklassa määritellyn verovelvollisen toimeksiannosta tämän toimintaa varten. Niinpä sen paikan määrittämiseksi, jossa Lipjes teki työnsä, on Staatssecretaris van Financiënin mukaan sovellettava 9 artiklan 1 kohdassa olevaa pääsääntöä, jonka perusteella Lipjesin on katsottava tehneen työnsä Alankomaissa.

19. Hoge Raad toteaa, että edellä mainitussa säännöksessä ei tehdä eroa välityksen kohteena olevien liiketoimien (paitsi kyseisessä säännöksessä mainittujen poikkeusten) tai niiden henkilöiden, joiden puolesta välittäjänä toimitaan, osalta, joten välittäjän suorittamaan jokaiseen (kyseisessä artiklassa nimenomaisesti mainituista palveluista poikkeavaan) palveluun olisi sovellettava oikeussääntöä, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi siellä, missä välityksen kohteena oleva liiketoimi suoritetaan, riippumatta siitä, missä ominaisuudessa välityspalvelun vastaanottaja toimi. Hoge Raad toteaa kuitenkin, että edellä mainittu tulkinta voidaan kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin XVI a osaston ja edellä mainitun 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan rakenne.

20. Hoge Raadin mukaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei löydy riittävästi tietoja hälventämään epäilystä, minkä vuoksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä

ja esittää EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitetaan ainoastaan sellaisia välityspalveluja, jotka suoritetaan direktiivissä tarkoitetuille verovelvollisille tai 28 a artiklassa tarkoitetuille oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia?

2) Jos edeltävään kysymykseen on vastattava kieltävästi, onko kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan ensimmäinen virke ymmärrettävä siten, että kun kyse on välittäjänä toimimisesta kahden yksityishenkilön välillä toisen heistä myydessä tavaran toiselle, tällaisen välityspalvelun suorituspaikkana on tämän säännöksen perusteella pidettävä paikkaa, jossa kyseinen liiketoimi suoritetaan, ikään kuin kyse olisi kuudennen direktiivin 8 artiklassa tarkoitetusta verovelvollisen suorittamasta tavaran luovutuksesta tai palvelusta?”

III Oikeudenkäynti yhteisöjen tuomioistuimessa

21. Komissio, Alankomaiden hallitus ja Portugalin hallitus ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa niiden esittämille säädettyssä määräjassa.

22. Koska kukaan asian käsittelyyn osallistuneista ei ole pyytänyt saada esittää suullisia huomautuksia, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä 104 artiklan 4 kohdan nojalla päättänyt luopua suullisen käsittelyn järjestämisestä.

IV Ennakkoratkaisukysymysten tutkiminen

A Verollisen liiketoimen suorituspaikka välityspalvelujen osalta

23. Välityspalvelut katsotaan yleensä suoritetuksi palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa tai tarvittaessa kiinteässä toimipaikassa, josta palvelujentarjoaja suorittaa palveluja.¹⁰ Jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorituspaikkana pidetään, kuten jo olen todennut, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa. Tämä oikeussääntö heijastaa periaatetta, jonka mukaan ”verotus suoritetaan lähteellä”, ja sen nojalla voidaan katsoa, että veronmaksuvelvollisuuden synnyttävä toimi on suoritettu tietyllä alueella, sekä yksilöidä, minkä valtion oikeussääntöjä siihen sovelletaan.¹¹

10 — Asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 annetussa tuomiossa (Kok. 1985, s. 2251) todetaan, että ensisijaisena liityntäpaikkana pidetään paikkaa, jossa on palvelujen suorittajan liiketoiminnan keskuspalkka, ja sellainen toinen toimipaikka, josta käsin palveluja suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan silloin, kun liityntä liiketoiminnan kotipaikkaan ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai se aiheuttaa ristiriidan toisen jäsenvaltion kanssa (tuomion 17 kohta). Samansuuntaisesti on todettu asiassa C-190/95, ARO Lease, 17.7.1997 annetussa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-4383, 15 kohta) ja asiassa C-390/96, Lease Plan, 7.5.1998 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-2553, 24 kohta).

11 — Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, I. palmos, Cedecs Editorial S. L., Barcelona, 1997, s. 132.

24. Liityntäkohta siirtyy palveluntarjoajan sijaintipaikasta palvelun vastaanottajan sijaintipaikkaan, kun kyse on 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia koskevista välittäjäpalveluista, jotka suoritetaan toiseen maahan sijoittautuneille henkilöille.

25. Tähän pääsääntöön on kuitenkin yksi poikkeus, joka koskee toisen puolesta välittäjänä toimimista tavaroiden yhteiskuljetuksessa tai sen liitännäisissä suorituksissa, joissa tapauksissa katsotaan, että verollinen liiketoimi suoritetaan pääasiallisen liiketoimen suorittamispaikassa eli kuljetuksen alkupaikassa tai liitännäisen työn suorituspaikassa. Jos välitysapua kuitenkin annetaan vastaanottajalle, joka toimii jonkin toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta käyttäen, viimeksi mainitun jäsenvaltion aluetta pidetään liityntäkohtana määritetäessä sitä paikkaa, jossa verollinen liiketoimi suoritetaan.

26. Verollisen liiketoimen määrittäminen jäsenvaltioiden välisessä tavarakaupassa harjoitettavissa muissa välitystavoissa noudattaa samaa kriteeriä: se määritetään välityksen kohteena olevan liiketoimen perusteella, ja tähän on olemassa edellä jo mainittu poikkeus, joka koskee veroedustajan ilmoittamista toisessa jäsenvaltiossa.

27. Lyhyesti esitettynä välittäjän palveluista kannetaan vero jäsenvaltiossa, jossa

- 1) välittäjän kotipaikka on (9 artiklan 1 kohdan pääsääntö)¹²
- 2) välityspalvelun vastaanottajan kotipaikka on (9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toiseksi viimeinen luettelukohta)
- 3) suoritetaan välityksen kohteena oleva liiketoimi (28 b artiklan E kohdan 1 alakohdan ensimmäinen alakohta, 2 alakohdan ensimmäinen alakohta ja 3 alakohdan 3 ensimmäinen alakohta) tai
- 4) välityspalvelun vastaanottajalla on arvonlisäverotunniste, jota käytetään liiketoimessa (28 b artiklan E kohdan 1 alakohdan toinen alakohta, 2 alakohdan toinen alakohta ja 3 alakohdan toinen alakohta).

12 — Vaikuttaa siltä, että komissio erehtyy väittäessään, että 9 artiklan 1 kohta ei sovellu välityspalveluihin. Päinvastoin, kyseinen säännös on, kuten juuri totesin, pääasiallinen kriteeri. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toiseksi viimeisessä luettelukohdassa viitataan vain sellaiseen välittäjätoimintaan, joka suoritetaan toiseen valtioon sijoittautuneiden henkilöiden hyväksi tiettyjen palvelujen yhteydessä, kun taas 28 b artiklan E kohta koskee välittäjän tehtäviä tavaroiden yhteisöhankeissa ja -kuljetuksissa. Muuhun välittäjän toimintaan sovelletaan 9 artiklan 1 kohtaa.

28. Pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi, jossa on kyse välittäjänä toimimisesta kahden Alankomaissa asuvan yksityishenkilön lukuun hankittaessa Ranskassa sijaitsevia pursia, voi kuulua ainoastaan ensimmäiseen tai kolmanteen tapaukseen.

30. Mielestäni oikea ratkaisu on näistä vaihtoehtoista ensimmäinen.

B Kuudennen direktiivin 28 b artiklan subjektiivinen soveltamisala

29. Asianmukaisen valinnan tekeminen näiden kahden vaihtoehdon välillä edellyttää, että 28 b artiklan soveltamisala selvitetään; tältä osin on olemassa kolme mahdollista vaihtoehtoa, jotka vastaavat kunkin tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneen omaksumaa kantaa. Ensimmäisen vaihtoehdon mukaan edellä mainittu säännös koskee kaikenlaista välitystoimintaa, paitsi kyseisessä säännöksessä mainittuja poikkeuksia, riippumatta siitä, missä ominaisuudessa välityspalvelun vastaanottaja toimii ja missä ominaisuudessa luovuttaja toimii välityksen kohteena olevassa liiketoimessa. Tämä on komission puoltama kanta. Alankomaiden hallitus pitää kyseisen säännöksen soveltamisen edellytyksenä, että välityspalvelut suoritetaan verovelvollisen lukuun tai sellaisen oikeushenkilön lukuun, joka ei ole verovelvollinen. Portugalin hallitus taas puolustaa välittävää kantaa, jonka mukaan kyseinen säännös koskee yksityishenkilölle suoritettuja palveluja edellyttäen, että tavaroiden luovutuksen yhteisössä suorittaa arvonlisäverovelvollinen.

31. Direktiivillä 91/680/ETY kuudenteen direktiiviin lisättyjen artiklojen teleologinen tulkinta tukee tätä toteamusta.

32. Tässä asiassa riidanalaisella säännöksellä pyritään vastaamaan haasteeseen, joka aiheutuu siitä, että yhteisön sisärajoilla ei 1.1.1993 alkaen ole verotuksellisia tarkastuksia, mutta koska 31.12.1992 eivät täyttyneet edellytykset, jotka olivat tarpeen sen periaatteen noudattamiselle, jonka mukaan verotus suoritetaan lähteellä,¹³ siinä säädetään siirtymäkaudesta, jonka aikana noudatetaan sääntöä, jonka mukaan vero kannetaan määränpäässä.¹⁴ Tullirajojen poistamisen helpottamiseksi poistettiin kaikki muodollisuudet tullirajoilla, ja määrittelemällä uusi verollinen liiketoimi ("tavaroiden yhteisöhankinta") saatettiin kaikki verotukseen liittyvät velvolli-

13 — Tämä periaate on välttämätön, jotta tuontiverojen ja viennin yhteydessä maksettavien palautusten lakkauttaminen olisi neutraalia, tämän estämättä verotulojen kertymistä jäsenvaltiolle, jossa loppukulutus tapahtuu. Tämä on pääteltävissä direktiivin 91/680/ETY seitsemännessä perustekappaleesta, jonka mukaan "jäsenvaltioiden välisen kaupan verotus perustuu periaatteen verotuksen toimittamisesta luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen alkuperäjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin vaikuttamatta yhteisön sisäisiin verovelvollisten välisiin liiketoimiin sovellettavaan periaatteen, jonka mukaan lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavasta verosta saatavat verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu", sekä neuvoston 11.4.1967 antamasta ensimmäisestä direktiivistä.

14 — Direktiivin 91/680/ETY 9., 10. ja 11. perustelukappaleessa perustellaan tätä siirtymäkautta ja sen tarpeellisuutta, että siirtymäkauden aikana vero tietystä liiketoimista kannetaan määräjäsenvaltioissa.

suudet samaan asemaan kuin kotimaisissa liiketoimissa.

33. Toisin sanoen se, että siirtymäkauden aikana on voimassa edellä mainittua verollista liiketointa koskeva sääntö, edellyttää jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan yhteydessä poikkeusta periaatteen, jonka mukaan vero kannetaan lähtöpaikassa.¹⁵ Tämän väliaikaisen poikkeuksen laajuuden ymmärtämiseksi on otettava huomioon, että arvonlisävero on vero, joka on tarkoitettu rasittamaan kulutusta, joka välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia, ja tämän tavoitteen saavuttamisessa onnistutaan, kun verotetaan liiketoimia, joita suorittavat elinkeinonharjoittajat tai ammatinharjoittajat, jotka siirtotekniikkaa käyttäen vyöryttävät verorasituksen loppukuluttajalle. Näin onnistutaan verottamaan ”neutraalisti” verovelvollisia: vero rasittaa ainoastaan prosessin viimeistä lenkkiä, joka vastaanottaa tavaran tai nauttii palvelusta. Näistä syistä kuudennessa direktiivissä määritellään veronmaksuvelvollisuuden synnyttävä tapahtuma irrallaan siitä, missä ominaisuudessa tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja toimii.

34. Jotta tavaroiden yhteisöhankinta synnyttää verosaatavan, on tarpeen, että ostaja on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole

verovelvollinen (28 a artiklan 1 kohdan a alakohta). Tämän oikeussäännön perusteena on se, että maksettaessa vero siinä maassa, jossa tavara tai palvelu vastaanotetaan, neutraalisuus on taattu vain siinä tapauksessa, että se, jota vero rasittaa, voi vyöryttää sen eteenpäin tai vähentää sen, koska se on verovelvollinen, joka käyttää tavaroita tosiasiallisesti veronalaisissa toiminnoissa, eikä loppukuluttaja. Tämän vuoksi kuudennen direktiivin 28 b artiklan A ja B kohdassa katsotaan, että verollinen liiketoimi tapahtuu jäsenvaltiossa, jossa tavaroiden lähetys tai kuljetus saapuu vastaanottajalle, tai jäsenvaltiossa, joka on antanut hankkijalle tämän hankinnassaan käyttämän arvonlisäverotunnisteen ja jossa hankkija voi vähentää maksamansa veron.¹⁶

35. Toinen direktiivillä 91/680/ETY käytönotettua siirtymäjärjestelyä johtavista ajatuksista perustuu jäsenvaltioiden verotusvallan suvereenisuuden kunnioittamiseen. Jokainen yhteisön jäsenvaltio määrittelee täysin vapaasti verolliset liiketoimet, mutta jäsenvaltioiden verotusvallat on sovittava yhteen siten, että kun kyse on yhteisössä suoritettavasta liiketoimesta, siinä, missä yhden jäsenvaltion verotusvalta loppuu, toisen alkaa. Nämä edellytykset selittävät sen, että jos tavaroiden ostamisesta kannetaan vero siinä maassa, jossa tavarat luovutetaan hankkijan haltuun, vastaava luovutus, joka

16 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680/ETY, säädetään, että jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu L. M. Pérez Herreron teos, s. 48.

suoritetaan lähtöjäsenvaltiossa, on vapautettava verosta (28 c artiklan A kohdan a alakohta) kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi.¹⁷

tänä paikkana pidetään sitä paikkaa, jossa liiketoimi suoritetaan (3 alakohta).

36. Aiemmin mainitut syyt, jotka valottavat kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohtan sanamuotoa, eivät kuitenkaan koske tavaroiden yhteisöhanhinnalle liitännäisiä toimia ja niitä seuraavaa kuljetusta jäsenvaltiosta toiseen eivätkä varsinkaan välityspalveluja. Näissä tapauksissa ei ole olemassa sellaisten liiketoimien ketjua, jotka lähtökohtaisesti kaikki olisivat arvonlisäverollisia ja tapahtuneita yhteisön eri maissa, joiden olisi tehtävä yhteistyötä taatakseen veron neutraalisuuden ja säilyttääkseen kuitenkin maan verotuksellisen suvereenisuuden, vaan kyse on yhdestä ammattimaisesta suorituksesta, jolla on oma alkunsa ja loppunsa. Tämä seikka huomioon ottaen toisen puolesta välittäjänä toimimisen unionin sisäisessä tavaroiden hankkimisessa ja liikkumisessa katsotaan arvonlisäveroa varten tapahtuneen siinä paikassa, jossa välityksen kohteena oleva liiketoimi suoritettiin: jos välitys koskee kuljetusta, tänä paikkana pidetään kuljetuksen lähtöpaikkaa (28 b artiklan E kohdan 1 alakohta); jos välitys koskee liitännäistä toimintaa, tänä paikkana pidetään sitä paikkaa, jossa liitännäinen toimi tosiasiallisesti suoritetaan (2 alakohta); jos välitys koskee muita liiketoimien luokkaa,

37. Samasta syystä on irrelevanttia, kannaanko välityksen kohteena olevasta liiketoimesta veroa tai onko kyse yksityishenkilöiden välisestä toimesta. Välitystoiminnalla on itsenäinen merkitys ja siitä kannetaan veroa sen kohteena olevasta liiketoimesta irrallaan, ja viimeksi mainitulla liiketoimella on välitystoiminnan kannalta merkitystä vain tietyissä tapauksissa määrittäessä verollisen liiketoimen suorituspaikkaa. Niinpä tässä säännöksessä käytetyllä substantiivilla ”liiketoimi” ei viitata ainoastaan arvonlisäverollisiin liiketoimiin vaan kaikkiin toimiin, joissa arvonlisäverovelvollinen toimii toisen henkilön nimissä ja jotka ovat muita kuin kyseisen säännöksen 1 ja 2 alakohtassa ja 9 artiklan 2 kohdan e alakohtassa tarkoitetut liiketoimet. Komissio selittää kirjallisissa huomautuksissaan, että kielellinen tutkiminen olisi turhaa, koska kuudennessa direktiivissä käytetään mainittua ilmaisuä epätarkasti kuvaamaan sekä kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluvia toimia että toimia, jotka eivät ole veronalaisia.

38. Kuudennen direktiivin 21 artikla, jota on muutettu direktiivillä 91/680/ETY, on hyvä osoitus siitä, että yhteisön lainsäätäjä ei edellytä välityspalveluilta, että vastaanottaja olisi verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen. Kun kyseisessä artiklassa mainitaan veronmaksuvelvolliset, siinä erotellaan yhteisön sisäiset hankinnat, jossa tavarat siirretään maasta toiseen ja joihin viitataan 28 a artiklassa, tällaisten liiketoi-

17 — Jos liiketointa verotettaisiin myös lähtöjäsenvaltiossa, ostaja maksaisi kaksi kertaa saman veron: ensinnäkin siinä muodossa, että myyjä sisällyttäisi sen tavarahan hintaan, ja toiseksi määränpäässä olevassa jäsenvaltiossa tavaroiden yhteisöhanhinnassa.

mien yhteydessä suoritetuista palveluista, joista säädetään 28 b artiklan C, D ja E kohdassa. Ensiksi mainittujen osalta 21 artiklassa luokitellaan verovelvollinen ”verollisen tavaroiden yhteisö-hankinnan suorittavaksi henkilöksi” (1 alakohdan d alakohta) eli tarvittaessa hankkijaksi, joka on verovelvollinen tai oikeushenkilö. Edellä mainittujen palvelujen osalta sen sijaan tässä säännöksessä pidetään veronmaksuvelvollisena palvelujen ”vastaanottajaa” enempiä täsmennyksiä esittämättä, jolloin palvelut käsittävät myös suoritukset, joista säädetään 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa, joka käsittää palvelujen suoritukset yksityishenkilöille, mitä kukaan ei kiistä.

39. Kuten tähän mennessä on jo esitetty, on katsottava, että kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdassa viitataan välittäjien suorittamiin palveluihin, eikä tällöin ole merkitystä sillä, kuka palvelujen vastaanottaja on. Portugalin tasavallan hallituksen (kirjallisten huomautusten 16 kohdassa) esittämä toisin sanoen esittäen voidaan väittää, että sen henkilön, jonka puolesta välittäjä toimii, arvonlisäverovelvollisen ominaisuudella ei ole merkitystä kyseisen säännöksen soveltamisen kannalta, ja edellä mainituista syistä voidaan lisätä vielä, että myöskään välityksen kohteena olevassa liiketoimessa myyjänä toimivan arvonlisäverovelvollisen ominaisuudella ei ole merkitystä.

40. Alankomaiden hallituksen argumentit eivät ole ristiriidassa edellä esitettyjen toteamusten kanssa. Vaikka ensinnäkin silloin,

kun välityspalvelu suoritetaan sellaiselle, joka toimii käyttäen arvonlisäverotunnistetta, jonka on antanut toinen jäsenvaltio kuin se, jossa välityksen kohteena oleva liiketoimi suoritetaan, verollinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi tämän ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella, tämä toteamus ei merkitse, että kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdassa tarkoitettaisiin vastaanottajilla yksinomaan arvonlisäverovelvollisia, vaan se merkitsee sitä, että näissä olosuhteissa palvelu katsotaan suoritetuksi mainitussa paikassa. Kun palvelujen vastaanottaja on yksityinen loppukuluttaja, joka näin ollen ei toimi millään tavalla arvonlisäverovelvollisena, ei ole kyse tässä säännöksessä säädetystä jälkimmäisestä tapauksesta, ja kyseinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi siinä paikassa, jossa välityksen kohteena oleva liiketoimi suoritetaan.

41. Alankomaiden hallituksen kantansa puolustamiseksi esittämä viimeinen argumentti perustuu siihen, että säännöksellä, jonka tulkitsemista Hoge Raad pyytää, pyritään sen toinen alakohta huomioon ottaen estämään se, että palvelujen vastaanottaja veloitettaisiin käyttämään kannetun arvonlisäveron vähennysoikeuttaan toisessa maassa kuin siinä, joka tosiasiallisesti verottaa liiketoimea, ja kyseinen hallitus katsoo tällöin, että välityspalvelu suoritetaan siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut vastaanottajalle arvonlisäverotunnisteen, jolla vastaanottaja toimii. Alankomaiden hallituksen mukaan tämä oikeussääntö ei koske yksityisiä, jotka eivät voi vähentää kannettua veroa. Tällaisessa tulkinnassa jätetään kuitenkin huomiotta se, että kuudennen direk-

tiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan toisessa alakohdassa on joukkoa palvelujen vastaanottajia eli verovelvollisia koskeva erityissäännös, mikä ei kuitenkaan estä soveltamista kyseisen alakohdan ensimmäistä osaa päämieheen, joka on välityspalvelujen "lopukuluttaja".

jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapua hankkijalle.¹⁸

44. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan erityissäännös viittaa A ja B kohdassa esitettyihin kriteereihin eikä pääsääntöön, joka tavaroiden luovutuksen osalta esitetään 8 artiklassa, kuten Hoge Raadin esittämässä jälkimmäisessä kysymyksessä annetaan ymmärtää.¹⁹

C Verollisen liiketoimen suorituspaikka välityspalveluissa 28 b artiklan E kohdan 3 alakohdan nojalla

42. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan E kohdan 3 alakohtaa sovelletaan näin ollen yksityishenkilölle suoritettavaan välityspalveluun. Tämän säännöksen mukaan välityspalvelun suorituspaikaksi katsotaan sama paikka, jossa välityksen kohteena oleva liiketoimi suoritetaan. Tämän säännöksen rakenteen vuoksi 3 alakohta voi tarkoittaa vain välityspalveluja 28 a artiklan 1, 3 ja 5 kohdassa määrittelyissä tavaroiden yhteisöhankeissa ja tavaroiden luovutuksissa, joiden suorituspaikka määritellään 28 b artiklan A ja B kohdan perusteella.

45. Tällä tavoin ylitetään heikkoudet, jotka tähän ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet ovat saattaneet näkyville, samalla kun taataan järkevä ja homogeeninen verotus, johon ne ovat viitanneet; toisaalta täytetään tavoitteena olleet kansallisen arvonlisäverosäännösten soveltamisalojen asianmukaisen jakamisen järjestäminen ja toimivaltakonfliktien, mukaan lukien kaksinkertaisen verotuksen, estäminen, joka yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön²⁰ mukaan muodostaa kuudennen direktiivin verollisen liiketoimen suorituspaikkaa määrittävien säännösten olennaisen osan.

18 — Hankintojen yhteydessä on otettava huomioon se, että on tapauksia, joissa ostaja toimii arvonlisäverotunnusteella, jonka on antanut jokin muu jäsenvaltio kuin se, jossa tavara vastaanotetaan.

19 — Mielestäni kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa välityspalvelujen suorituksesta muodostunut verollinen liiketoimi olisi katsottava suoritetuksi Alankomaissa edellyttäen, että purret olisi luovutettu ostajien käyttöön tässä jäsenvaltiossa, mitä ennakkoratkaisuytynnön esittämistä koskevassa välipäätöksessä ei kuitenkaan todeta.

20 — Ks. asia 283/84, *Trans Tirreno Express v. Ufficio Provinciale IVA*, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, 14 ja 15 kohta); asia C-327/94, *Dudda*, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta); asia C-167/95, *Linthorst, Pouwels ja Scheres*, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 10 kohta); asia C-429/97, komissio v. Ranska, tuomio 25.1.2001 (Kok. 2001, s. I-651, 41 kohta); asia C-108/00, *SPI*, tuomio 15.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2361, 15 kohta) ja asia C-430/01, *Design Concept*, tuomio 5.6.2003, 22 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

43. Näiden säännösten mukaan verollinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi paikassa,

V Ratkaisuehdotus

46. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi Hoge Raadin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonnisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 b artiklan E kohdan 3 alakohtaa sovelletaan myös silloin, kun siinä mainitut välityspalvelut suoritetaan yksityishenkilölle, riippumatta siitä, missä ominaisuudessa välityksen kohteena olevassa liiketoimessa luovutuksen suorittaja toimii.
- 2) Tällaisessa tapauksessa välityspalvelun suorituspaikka on määritettävä kuudennen direktiivin 28 b artiklan A ja B kohdassa säädettyjen kriteerien perusteella.