

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
20 päivänä helmikuuta 1997 *

Asiassa C-260/95,

jonka High Court of Justice, Queen's Bench Division on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Commissioners of Customs & Excise

vastaan

DFDS A/S

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmän yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 26 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida sekä tuomarit L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari) ja M. Wathelet,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: A. La Pergola,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- DFDS A/S, edustajanaan K. P. E. Lasok, QC, A. Fishleigh'n, Garret & Co. Solicitors, valtuuttamana,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies S. Braviner, avustajinaan barrister S. Richards ja barrister P. Mantle,
- Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö, professori Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies M. Fiorilli,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet P. Oliver ja E. Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan DFDS A/S:n, edustajanaan K. P. E. Lasok, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies S. Ridley, avustajinaan S. Richards ja P. Mantle, Saksan hallituksen, asiamiehenään liittotasavallan talousministeriön Ministerialrat E. Röder, ja komission, asiamiehinään P. Oliver ja E. Traversa, esittämät suulliset huomautukset 7.11.1996 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.1.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 High Court of Justice, Queen's Bench Division on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 18.7.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.8.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmän yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklan tulkinna.
- 2 Tämä kysymys on esitetty Commissioners of Customs & Excisen ja tanskalaisen yhtiön DFDS A/S:n (jäljempänä DFDS) välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee sitä, onko viimeksi mainittu Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvollinen arvonlisäverotuksessa niistä pakettimatkoista, joita sen englantilainen tytäryhtiö DFDS Ltd myy sen lukuun.
- 3 Kuudennen direktiivin 26 artiklassa on säädetty matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä, jota sovelletaan matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien liiketoimiin, jos ne toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tämän artiklan 2 kohta kuuluu seuraavasti:

”Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia. Tämän palvelun suoritukseen

kohdistuvan veron perusteena ja sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana hintana on pidettävä matkatoimiston katetta, eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.”

- 4 Pääasian asiakirja-aineistosta ilmenee, että kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetty erityisjärjestelmä on saatettu osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä *Value Added Tax Order (tour operators) 1987*:llä (vuoden 1987 asetus turistimatkojen järjestäjien arvonlisäverosta). Tämän asetuksen 3 §:n 1 momentin mukaan järjestelmää sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, joiden luovuttaja tai suorittaja on ”turistimatkojen järjestäjä siinä jäsenvaltiossa — — jossa sillä on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka”. Saman asetuksen 5 §:n 2 momentissa täsmennetään lisäksi, että matkapalvelu ”katsotaan suoritetuksi siinä Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa, jossa turistimatkojen järjestäjällä on liiketoiminnan kotipaikka, tai jos palvelu on suoritettu kiinteästä toimipaikasta, siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, eikä sitä voida katsoa suoritetuksi missään muussa valtiossa”.
- 5 DFDS on merenkulku-, matka- ja yleisesti kuljetusalalla toimiva tanskalainen yhtiö, jolla on englantilainen tytäryhtiö DFDS Ltd. Näillä kahdella yhtiöllä on sopimus, jonka mukaan tytäryhtiö toimii emoyhtiön ”yleisenä myynti- ja satama-asiamiehenä” Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja emoyhtiön ”kaikkien matkustajapalvelujen varauskeskuksena Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Irlannissa”.
- 6 Commissioners of Customs & Excise katsoi vuonna 1993, että DFDS oli arvonlisäverotuksessa verovelvollinen englantilaisen tytäryhtiön sen lukuun myymistä

pakettimatkoista. Se katsoi, että tanskalaisella yhtiöllä oli tytäryhtiön kanssa tehdyn sopimuksen perusteella liiketoiminnan kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai että yhtiö suoritti kyseisiä palveluja tässä valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta, siten kuin kuudennen direktiivin 26 artiklan täytäntöönpanemiseksi annetuissa Yhdistyneen kuningaskunnan säädöksissä tarkoitetaan.

- 7 DFDS sitä vastoin väitti, että kyseisiä palveluja on verotettava sen liiketoiminnan kotipaikassa eli Tanskassa, joka kuului niihin jäsenvaltioihin, jotka olivat käyttäneet mahdollisuutta jatkaa näiden palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta kuudennen direktiivin liitteen F ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla. DFDS nosti kanteen Value Added Tax (VAT) Tribunalissa, joka vuonna 1994 hyväksyi sen vaatimuksen.

- 8 Päätökseen haettiin muutosta High Court of Justicessa, joka katsoi, että asiaan liittyi kuudennen direktiivin tulkintaa koskeva ongelma, joten se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Tulkittaessa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) ja erityisesti sen 26 artiklaa, kun turistimatkojen järjestäjän pääkonttori on jäsenvaltiossa A ja se tarjoaa pakettimatkapalveluja matkustajille jäsenvaltiossa B asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä:

- a) Missä tapauksessa turistimatkojen järjestäjän suorittamia palveluja verotetaan jäsenvaltiossa B?

- b) Missä tapauksessa voidaan katsoa, että turistimatkojen järjestäjällä on jäsenvaltiossa B 'liiketoiminnan kotipaikka' tai 'kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia'?"
- 9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kaksiosaisella kysymyksellään selvittämään, millä edellytyksillä niitä palveluja, joita turistimatkojen järjestäjä, jolla on kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa, on suorittanut matkustajille toisessa jäsenvaltiossa asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä, voidaan verottaa arvonlisäverotuksessa tässä toisessa jäsenvaltiossa kuudennen direktiivin 26 artiklan nojalla.
- 10 DFDS esittää yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi siten, että kyseisissä olosuhteissa palveluja verotettaisiin siinä jäsenvaltiossa, jossa turistimatkojen järjestäjällä on pääkonttorinsa. Se väittää erityisesti, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhtiön liiketoiminnan kotipaikkaa pidetään ensisijaisena verotuksellisenä liittymäkohtana palvelujen arvonlisäverotuksessa ja että jonkun muun liittymäkohdan valitseminen johtaisi sekaannukseen ja aiheuttaisi jäsenvaltioiden välisiä ristiriitatilanteita.
- 11 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sitä vastoin väittää, että turistimatkojen järjestäjällä on kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palveluja, siinä jäsenvaltiossa, jossa on sen nimissä toimiva yhtiö, joten palveluja on verotettava tässä valtiossa. Sen mukaan tämä ratkaisu on verotukselliselta kannalta järkevin, koska palveluja tarjotaan matkustajille tässä valtiossa.
- 12 Italian tasavallan hallitus ja komissio katsovat, että tällaisia palveluja verotetaan tietyillä edellytyksillä siinä jäsenvaltiossa, jossa on turistimatkojen järjestäjän nimissä

toimiva yhtiö. Tämä edellyttää, että yhtiöllä on tässä valtiossa sellainen organisaatio, jolla on palvelujen suorittamisen vaatimat henkilöstö- ja tekniset resurssit, ja että toimijalla ei ole itsenäistä asemaa suhteessa siihen yritykseen, jonka nimissä se toimii.

- 13 Kuudennen direktiivin 26 artiklassa on säädetty matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskevasta erityisjärjestelmästä. Näiden yritysten suorittamat palvelut nimittäin koostuvat useista suorituksista, erityisesti kuljetuksesta ja majoituksesta, joita toteutetaan sekä sen jäsenvaltion alueella, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että tämän jäsenvaltion ulkopuolella. Verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoon sisältyvän veron vähentämistä koskevien yhteisön oikeuden säännösten soveltaminen näihin yrityksiin aiheuttaisi käytännön ongelmia, jotka saattaisivat vaikeuttaa niiden toimintaa (ks. asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5723, 12—14 kohta).
- 14 Kuudennen direktiivin 26 artiklan säännösten soveltaminen edellyttää sen 1 kohdan mukaan, että matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä toimii suhteessa matkustajaan omilla nimissään eikä välittäjänä (ks. em. asia Van Ginkel, tuomion 21 kohta).
- 15 Ennakkoratkaisupyynnössä kuvailussa tilanteessa näiden säännösten soveltamisalaan kuuluu tanskalainen yhtiö DFDS turistimatkojen järjestäjänä eikä sen englantilainen tytäryhtiö DFDS Ltd, joka ei toimi omilla nimissään vaan välittäjänä.

- 16 Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa säädetään verotuspaikan osalta, että matkatoimiston palveluja verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa toimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia.
- 17 Kuten kaikki yhteisöjen tuomioistuimessa asiassa esiintyneet ovat todenneet, tässä säännöksessä käytetään niitä samoja liiketoiminnan kotipaikan ja kiinteän toimipaikan käsitteitä kuin kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa, joilla nimetään palvelujen kaksi tärkeintä verotuksellista liittymäkohtaa. On siis otettava huomioon tästä nimeämisestä johtuvat säännöt.
- 18 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 antamansa tuomion 14 kohdassa (Kok. 1985, s. 2251), että 9 artiklassa pyritään jakamaan eri kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalat järkevästi siten, että palvelujen verotuksellinen liittymäkohta määritetään yhdenmukaisesti, jolloin voidaan välttää jäsenvaltioiden väliset toimivaltakiistat.
- 19 Jäsenvaltioiden veroviranomaisten tehtävänä on tältä osin ratkaista kuudennen direktiivin tarjoamien vaihtoehtojen rajoissa, mikä on tietyn palvelun käyttökelpoisin liittymäkohta verotukselliselta kannalta. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan suorittajan liiketoiminnan kotipaikka näyttäisi olevan ensisijainen liittymäkohta, koska muu palvelujen suorituspaikka tulee kysymykseen ainoastaan siinä tapauksessa, että kotipaikan käyttäminen liittymäkohtana ei johda

verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se aiheuttaa ristiriitoja toisen jäsenvaltion kanssa (em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta).

- 20 Muun kuin kotipaikan käyttäminen liittymäkohtana voi tulla kysymykseen ainoastaan, jos tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit, joita tiettyjen palvelujen suorittaminen edellyttää (em. asia Berkholz, tuomion 18 kohta).
- 21 Jos turistimatkojen järjestäjän liiketoiminnan kotipaikkaa käytetään verotuksellisenä liittymäkohtana kaikkien sen palvelujen osalta, mukaan luettuina sen nimissä toimivien yritysten välityksellä muissa jäsenvaltioissa suoritettut palvelut, siitä olisi tässä tapauksessa se DFDS:n mainitsema ilmeinen etu, että kaikelle kuudennen direktiivin 26 artiklan alaisuuteen kuuluvalla toiminnalle vahvistettaisiin yksi ainoa verotuspaikka.
- 22 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on huomauttanut, tämän liittymäkohdan käyttäminen ei kuitenkaan johtaisi verotuksellisesti järkevään ratkaisuun, koska silloin ei otettaisi huomioon matkojen todellista myyntipaikkaa, joten kansallisilla viranomaisilla oli hyvä syy pitää myyntipaikkaa käyttökelpoisimpana liittymäkohtana matkan kohteesta riippumatta.
- 23 Tältä osin on syytä muistuttaa siitä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 32—34 kohdassa korostamasta seikasta, että taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys. Sillä vaihtoehtoisella ratkaisulla, että matkatoimistopalvelujen verotuspaikkana pidettäisiin sitä kiinteää toimipaikkaa, josta palveluja tarjotaan, pyritään nimenomaan ottamaan huomioon se, että matkatoimistot saattavat harjoittaa toimintaansa useissa eri

paikoissa yhteisön alueella. Liiketoiminnan kotipaikan kaavamainen käyttäminen voi sitä paitsi vääristää kilpailua, koska se saattaa rohkaista jäsenvaltiossa toimivia yrityksiä verotuksen välttämiseksi valitsemaan kotipaikkansa sellaisesta jäsenvaltiosta, joka on käyttänyt mahdollisuutta jatkaa kyseisten palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta.

- 24 Näin ollen on katsottava, että jos turistimatkojen järjestäjä suorittaa matkustajille palveluja sellaisesta kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa sillä on liiketoiminnan kotipaikka, näitä palvelujen suorituksia verotetaan tämän kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.
- 25 Jotta voitaisiin todeta, onko matkatoimistolla tämän asian olosuhteissa todella tällainen toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa, on ensinnäkin varmistuttava siitä, että tässä valtiossa matkatoimiston puolesta toimiva yhtiö ei ole itsenäinen siihen nähden.
- 26 Tältä osin on todettava, että sen VAT Tribunalin esiin tuoman seikan perusteella, että erillisenä oikeushenkilönä toimivan englantilaisen tytäryhtiön toimitilat omisti se itse eikä DFDS, ei vielä voida katsoa, että se todella on itsenäinen suhteessa DFDS:ään. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä seikoista ja erityisesti siitä, että DFDS omisti tytäryhtiönsä koko osakepääoman, ja siitä, että emoyhtiö asetti sille useita sopimusvelvoitteita, sitä vastoin ilmenee, että Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö oli pelkkä emoyhtiön sivutoimipiste.

- 27 Toiseksi on tutkittava, onko kyseisellä toimipaikalla edellä 20 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukainen, henkilöstö- ja teknisten resurssien osalta vaadittu vähimmäispysyvyys.
- 28 Ennakkoratkaisupyynnössä esitetyistä tosiseikoista ilmenee tältä osin, että kun otetaan huomioon erityisesti Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön työntekijämäärä ja ne aineelliset olosuhteet, joissa se tarjosi palveluja matkustajille, tällä yhtiöllä todella on edellä mainituissa säännöksissä tarkoitetun kiinteän toimipaikan ominaisuudet.
- 29 Kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että jos turistimatkojen järjestäjä, jolla on kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa, tarjoaa matkustajille palveluja toisessa jäsenvaltiossa asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä, näitä palveluja verotetaan arvonlisäverotuksessa tässä toisessa valtiossa, jos tällä matkanjärjestäjän pelkkänä sivutoimipisteenä toimivalla yhtiöllä on kiinteälle toimipaikalle tunnusomaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit.

Oikeudenkäyntikulut

- 30 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Italian hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice, Queen's Bench Divisionin 18.7.1995 tekemäl-
lään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmän yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että jos turistimatkojen järjestäjä, jolla on kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa, tarjoaa matkustajille palveluja toisessa jäsenvaltiossa asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä, näitä palveluja verote-
taan arvonlisäverotuksessa tässä toisessa valtiossa, jos tällä matkanjärjestäjän pelkkänä sivutoimipisteenä toimivalla yhtiöllä on kiinteälle toimipaikalle tun-
nusomaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit.**

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 20 päivänä helmikuuta 1997.

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja