

Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-377/08

EGN BV – Filiale Italiana

vastaan

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2

(Corte suprema di cassazione esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 17 artiklan 3 kohdan a alakohta – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ja palauttaminen – Telepalvelujen suorittaminen – Palvelujen suorittaminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vastaanottajalle – 9 artiklan 2 kohdan e alakohta – Palvelun suorittamispaikan määrittäminen

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Verovelvollisen ulkomailla suorittamiin liiketoimiin käytetyt tavarat ja palvelut

(Neuvoston direktiivin 77/388 17 artiklan 3 kohdan a alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella telepalvelujen suorittajalla, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle, on tämän säännöksen perusteella oikeus vähentää tai saada palautuksena tässä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle suorittamiinsa telepalveluihin liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koska tällainen suorittaja olisi saanut tämän oikeuden, jos kyseessä olevat palvelut olisi suoritettu ensimmäisen jäsenvaltion alueella.

(ks. 34 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

2 päivänä heinäkuuta 2009 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 17 artiklan 3 kohdan a alakohta – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ja palauttaminen – Telepalvelujen suorittaminen – Palvelujen suorittaminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vastaanottajalle – 9 artiklan 2 kohdan e alakohta – Palvelun suorittamispaikan määrittäminen

Asiassa C-377/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 23.4.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.8.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

EGN BV – Filiale Italiana

vastaa

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues ja J. Klučka,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- EGN BV – Filiale Italiana, edustajinaan avvocato G. Boniello ja avvocato G. Polacco,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinaan A. Aresu ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat EGN BV – Filiale Italiana (jäljempänä EGN) ja Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2 (verohallinnon Rooman toimisto nro 2; jäljempänä Agenzia) ja joka koskee viimeksi mainitun kieltäytymistä myöntämästä vähennystä EGN:n vuoden 1999 aikana suorittamiin telepalveluihin liittyvästä arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan

pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.”

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”[a]rvonlisäveroa on kannettava – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta – – palvelujen suorituksesta”.

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Kuitenkin

--

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– tekijänoikeuksien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien ja vastaavien oikeuksien siirrot tai käyttö lupien myöntämiset,

– mainospalvelut,

– konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus,

– velvoite olla kokonaan tai osittain harjoittamatta ammatillista toimintaa tai olla käyttämättä tässä e alakohdassa tarkoitettua oikeutta,

– pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta, mukaan lukien jälleenvakuutus, lukuun ottamatta tallelokerovuokrausta,

– henkilöstön asettaminen käytettäväksi,

– sellaisten välittäjien suorittamat palvelut, jotka toimivat toisen nimissä ja toisen lukuun

hankkiessaan toimeksiantajalleen tässä e alakohdassa tarkoitettuja palveluja,

– irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta kulkuneuvojen vuokrausta.”

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

– –”

8 Luvan antamisesta Italian tasavallalle soveltaa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 9 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 17.3.1997 tehdyssä neuvoston päätöksessä 97/207/EY (EYVL L 86, s. 19), joka on tehty mainitun jäsenvaltion hakemuksesta, säädetään seuraavaa:

”1 artikla

Poiketen siitä, mitä [kuudennen direktiivin] 9 artiklan 1 kohdassa säädetään, myönnetään Italian tasavallalle lupa sisällyttää telepalvelut kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan. – –

Telepalveluina pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai käyttöluvan myöntäminen.

2 artikla

Tätä päätöstä voidaan soveltaa 1 päivänä tammikuuta 1997 tai sen jälkeen toteutuneisiin verotettaviin telepalvelutapahtumiin. – –

3 artikla

Tässä päätöksessä tarkoitettua lupaa sovelletaan 31 päivään joulukuuta 1999 saakka, tai jos telepalvelujen verotuspaikan muuttamisesta annettava direktiivi tulee voimaan tätä aikaisemmin, kyseiseen päivään saakka.

4 artikla

Tämä päätös on osoitettu Italian tasavallalle.”

9 Päätöksen 97/207 tekemisen jälkeen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan on direktiivin 77/388 muuttamisesta 17.6.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/59/EY (EYVL L 162, s. 63) lisätty yhdeksäs luettelukohta, joka on pitänyt panna täytäntöön 1.1.2000 mennessä ja jossa säädetään seuraavaa:

”telepalvelut. Telepalveluina pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen. Tässä säännöksessä tarkoitettuina telepalveluina pidetään myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoamista.”

Kansallinen säännöstö

10 Kuudes direktiivi on pantu täytäntöön Italian lainsäädännössä arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sääntelystä 26.10.1972 annetulla tasavallan presidentin asetuksella (decreto) nro 633 (GURI nro 292, Supplemento ordinario, 11.11.1972), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna (jäljempänä asetus nro 633/1972).

11 Asetuksen nro 633/1972 7 §:n 4 momentin d kohdassa, joka koskee veron alueellisuutta, säädetään muun muassa, että ”telepalvelut – – katsotaan suoritettavan maan alueella silloin, kun ne suoritetaan henkilöille, joiden kotipaikka on mainitulla alueella, tai henkilöille, jotka asuvat tällä alueella ja joiden kotipaikka ei ole ulkomailla, sekä silloin, kun ne suoritetaan henkilöiden, joiden kotipaikka on ulkomailla tai jotka asuvat ulkomailla, Italiassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille, paitsi silloin, kun niitä käytetään [yhteisön] ulkopuolella”. Mainitun pykälän 4 momentin e kohdassa säädetään lisäksi, että ”d kohdassa tarkoitettut palvelut (ja liiketoimet), jotka suoritetaan henkilöille, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on muussa [yhteisön] jäsenvaltiossa, katsotaan suoritetuiksi maan alueella silloin, kun vastaanottaja ei ole verovelvollinen siinä valtiossa, jossa hänellä on kotipaikka tai asuinpaikka”.

12 Asetuksen nro 633/1972 19 §:n 1 momentissa säädetään arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta ”liiketoimintaa, ammatin harjoittamista tai taiteellista toimintaa varten maahantuotujen tai hankittujen tavaroiden ja palvelujen osalta”. Saman pykälän 2 momentissa säädetään, että arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen, jos hankinta tai maahantuonti liittyy ”verosta vapautettuihin tai joka tapauksessa arvonlisäverottomiin liiketoimiin”. Mainitun pykälän 3 momentin b kohdan mukaan kuitenkin ”2 momentissa tarkoitettua vähennyskeltvottomuutta ei sovelleta, jos edellä mainitut liiketoimet koostuvat – – maan alueen ulkopuolella suoritetuista liiketoimista, jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella”.

13 Asetuksen nro 633/1972 30 §:n 2 momentin d kohdassa säädetään, että siinä tapauksessa, että vuosittainen arvonlisäveroilmoitus osoittaa vähennyskelpoista veroylijäämää olevan, verovelvollinen voi valita, vähentääkö se seuraavana vuonna edellisen vuoden ylijäämän määrän vai hakeeko se koko vähennyskelpoisen ylijäämän määrän tai sen osan palauttamista ”sillä perusteella, että se suorittaa pääasiassa liiketoimia, jotka eivät 7 §:n perusteella ole verollisia”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 EGN on EGN – Equant Global Network BV:n, joka on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö ja jossa määräysvaltaa käyttää lentoliikenteen televiestintäalalla toimiva kansainvälinen yhtiö, joka itse on 11 lentoyhtiön Belgian oikeuden mukaan vuonna 1949 erityisesti lentoliikenteeseen tarkoitettun televiestintäjärjestelmän toteuttamiseksi perustama osuuskunta, italialainen tytäryhtiö.

15 Vuoden 1999 aikana EGN suoritti telepalveluja Ensys Ltd:lle, joka on yhtiö, jonka kotipaikka on Irlannissa, jossa se on arvonlisäverovelvollinen, ja joka myös on lentoliikenteen televiestintäalalla toimivan kansainvälisen yhtiön määräysvallassa.

16 Koska nämä palvelut eivät olleet Italiassa arvonlisäverollisia johtuen siitä, että asetuksen nro 633/1972 7 §:n 4 momentin d kohdassa säädetty tähän jäsenvaltioon sijoittautumista koskeva edellytys ei täytynyt, EGN, joka oli ostojen yhteydessä sen toimittajille, joiden kotipaikka puolestaan oli Italiassa, maksetun arvonlisäveron osalta jatkuvasti saajan asemassa, haki Agenzialta 7.2.2000 vuoden 1999 arvonlisäveron, määrältään 9 400 000 000 Italian liiraa, palauttamista sekä aikaisemmilta vuosilta lasketun, määrältään 101 968 000 Italian liiran suuruisen kertyneen saatavan palauttamista.

17 Agenzia hylkäsi mainitun palauttamishakemuksen 23.3.2001 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että vaadittavat edellytykset EGN:n ostojen yhteydessä maksaman arvonlisäveron vähentämiseksi tai palauttamiseksi eivät täytyneet.

18 Commissione tributaria provinciale di Roma totesi EGN:n mainitusta hylkäyspäätöksestä nostaman kanteen johdosta 10.9.2001 antamassaan tuomiosta, että asetuksen nro 633/1972 7 §:n mukaan kantajalla oli oikeus vähentää arvonlisävero, joka liittyy sellaisiin verottomiin liiketoimiin, jotka olisivat mainitun asetuksen 19 §:n 3 momentin b kohdan perusteella verollisia, jos ne olisi suoritettu Italiassa.

19 Agenzian valitettua mainitusta tuomiosta Commissione tributaria regionale del Lazio kumosi sen 19.9.2003 antamallaan tuomiolla ja hylkäsi EGN:n vaatimukset arvonlisäverovähennyksen saamisesta sekä ostoihin sisältyvien määrien palauttamisesta. Tämä tuomioistuin katsoi, että asetuksen nro 633/1972 19 §:n 3 momentin b kohta ei voida soveltaa, koska ilmaisulla ”maan alueen ulkopuolella suoritettut liiketoimet, jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella” tarkoitetaan vain liiketoimia, jotka on todella suoritettu ulkomailla. Mainitun asetuksen 7 §:n 4 momentin e kohdassa säädettyä ekstraterritoriaalisuutta koskevaa oikeudellista fiktiota ei voida ottaa huomioon, sillä tätä sopimusperusteista ja fiktiivistä ekstraterritoriaalisuutta ei millään säännöllä rinnasteta tosiasialliseen ekstraterritoriaalisuuteen. Tästä seuraa, että koska kyseiset telepalvelut eivät ole arvonlisäverollisia Italiassa, tämän saman asetuksen 19 §:n 3 momentissa suljetaan pois se, että ne voisivat oikeuttaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai palauttamiseen.

20 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, jolta EGN haki muutosta kassaatiovalituksella, totesi, että alemmanasteiset kansalliset tuomioistuimet ovat tulkinneet merkityksellisiä kuudennen direktiivin säännöksiä eri tavoilla, ja se tiedustelee sitä, eikö Commissione tributaria regionale del Lazio tulkinnaasta seuraa kilpailun vääristyminen. Koska paikka, jossa arvonlisävero on maksettava, on siinä tapauksessa, että telepalveluja suoritetaan toiseen jäsenvaltioon, palvelun vastaanottajan kotipaikka, tällaisten palvelujen suorittaja olisi epäedullisessa tilanteessa verrattuna suorittajaan, joka suorittaa samoja palveluja yhden ja saman jäsenvaltion alueella.

21 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione päätti lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko tapauksissa, joissa kyse on yhteisön eri jäsenvaltioissa asuvien verovelvollisten välillä suoritettavista telepalveluista, joiden osalta palvelun vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen, [kuudennen direktiivin] 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla sallittua, että palvelujen suorittaja vähentää [telepalvelujen suorituksiin] liittyvien tavaroiden hankinnasta tai maahantuonnista kannetun arvonlisäveron, jos tällä palvelujen suorittajalla olisi oikeus tähän vähennykseen siinä tapauksessa, että se suorittaisi nämä samat palvelut kotimaassaan?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella telepalvelujen suorittajalla, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle, on tämän säännöksen perusteella oikeus vähentää tai saada palautuksena tässä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle suorittamiinsa telepalveluihin liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

23 On huomattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan perusteella tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää tai saada palautuksena arvonlisävero siltä osin kuin palveluja, joihin liittyvien ostojen yhteydessä tämä vero on maksettu, on käytetty mainitun 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin ulkomailla suoritettuihin liiketoimiin, jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos nämä liiketoimet olisi suoritettu jäsenvaltion alueella.

24 Tässä tapauksessa on riidatonta, että EGN on arvonlisäverovelvollinen Italiassa, koska se harjoittaa tässä jäsenvaltiossa taloudellista toimintaa, joka koostuu sellaisesta telepalvelujen suorittamisesta, joka kuuluu kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan säännösten soveltamisalaan.

25 Päätöksestä, jolla ennakkoratkaisupyyntö on esitetty, ilmenee myös, että silloin, kun tällaiset palvelut suoritetaan Italiaan sijoittautuneille vastaanottajille ne ovat tämän jäsenvaltion alueella suoritettuja palveluja, jotka oikeuttavat tässä jäsenvaltiossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai sen saamiseen palautuksena kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä sen 2 artiklan 1 kohdan kanssa, perusteella.

26 Sen ratkaisemiseksi, oikeuttavatko EGN:n kaltaisen, Italiaan sijoittautuneen yrityksen sellaiselle yritykselle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Irlannissa, suorittamat telepalvelut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai sen saamiseen palautuksena ensimmäisessä jäsenvaltiossa, on tutkittava, voidaanko katsoa, että tällaiset palvelut on kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”suoritettu ulkomailla”.

27 Tältä osin on huomattava, että kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää sääntöjä, joissa määritellään palvelujen suoritusten verotuksellinen liittymäkohta. Tämän artiklan 1 kohdassa säädetään tätä koskevasta pääsäännöstä, ja sen 2 kohdassa luetellaan eräitä erityisiä liittymäkohtia. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (ks. erityisesti asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4595, 20 kohta; asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomio 6.11.2008, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-1/08, Athesia Druck, tuomio 19.2.2009, 20 kohta, ei vielä

julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

28 On myös huomattava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisen suhteen osalta, ettei tämän artiklan 1 kohdan voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa sen 2 kohtaan. On kulloinkin selvítettävä, kuuluuko yksittäinen tilanne mainitun direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa mainittuihin tilanteisiin. Mikäli näin ei ole, sovelletaan tämän artiklan 1 kohtaa (ks. erityisesti asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997, Kok., s. I-1195, 11 kohta; asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2008, Kok., s. I-3947, 24 kohta ja asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006, Kok., s. I-2427, 15 kohta).

29 Kuten kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, sen 9 artiklan 2 kohdalla pyritään kokonaisuutena luomaan erityinen järjestelmä niitä verovelvollisten välillä suoritettavia palveluita varten, joiden hinta sisältyy tavaroiden hintaan (em. asia Dudda, tuomion 22 ja 23 kohta ja em. asia Gillan Beach, tuomion 16 ja 17 kohta).

30 Tässä tapauksessa on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin telepalvelujen suorituksiin sovelletaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja erityisiä liittymisperusteita.

31 On kuitenkin täsmennettävä, että pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson osalta näiden erityisten liittymisperusteiden soveltaminen ei tällaisten telepalvelujen osalta perustu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan säännöksiin, kuten sekä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin että EGN katsovat, vaan, kuten Euroopan yhteisöjen komissio on aivan oikein esittänyt, päätöksen 97/207 1 artiklan ensimmäiseen kohtaan, jossa Italian tätä koskevan hakemuksen johdosta myönnettiin tälle jäsenvaltiolle lupa poiketa saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdasta ja sisällyttää telepalvelut tämän artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan 1.1.1997 lukien 31.12.1999 tai direktiivin, jolla muutetaan tätä viimeksi mainittua säännöstä, voimaantuloon saakka. Telepalvelujen lisääminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa on seurausta myöhemmin tapahtuneesta direktiivin 1999/59, joka jäsenvaltioiden oli pantava täytäntöön vasta 1.1.2000 mennessä, säätämisestä.

32 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan sanamuodosta, luettuna yhdessä päätöksen 97/207 1 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, ilmenee, että telepalvelujen, jotka suoritetaan yhteisöön mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on se paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka.

33 Koska siis pääasiassa kyseessä olevien telepalvelujen vastaanottaja on muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, jossa näiden palvelujen suorittajalla on kotipaikka, sijoittautunut verovelvollinen, on katsottava, että mainitut palvelut on kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla "suoritettu ulkomailla" ja että niiden on siten oikeutettava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai sen saamiseen palautuksena siinä jäsenvaltiossa, johon tämä suorittaja on sijoittautunut, koska tällaiset palvelut oikeuttaisivat tähän, jos ne olisi suoritettu tämän saman jäsenvaltion alueella.

34 Edellä mainitun perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella telepalvelujen suorittajalla, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle, on tämän säännöksen perusteella oikeus vähentää tai saada palautuksena tässä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle suorittamiinsa telepalveluihin liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koska tällainen suorittaja olisi saanut tämän oikeuden, jos kyseessä olevat palvelut olisi suoritettu ensimmäisen jäsenvaltion alueella.

Oikeudenkäyntikulut

35 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella telepalvelujen suorittajalla, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle, on tämän säännöksen perusteella oikeus vähentää tai saada palautuksena tässä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle suorittamiinsa telepalveluihin liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koska tällainen suorittaja olisi saanut tämän oikeuden, jos kyseessä olevat palvelut olisi suoritettu ensimmäisen jäsenvaltion alueella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.