

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä lokakuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 44 artikla –
Palvelujen vastaanottajan kiinteän toimipaikan käsite – Paikka, jossa palvelut katsotaan
suoritetuiksi verovelvollisille – Yhteisöliiketoimi

Asiassa C-605/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd
Administracyjny (Puola) on esittänyt 25.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut
unionin tuomioistuimeen 24.12.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Welmory sp. z o.o.

vastaaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E.
Jarašićnas ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.3.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Welmory sp. z o.o., edustajanaan advokat M. Gorazda,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, asiamiehinään T. Tratkiewicz ja J. Kaute,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk,
- Kyproksen hallitus, asiamiehinään K. Kleanthous ja E. Symeonidou,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Christie, avustajanaan barrister O.
Thomas,
- Euroopan komissio, asiamiehinään K. Herrmann, L. Lozano Palacios ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.5.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 44 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Welmory sp. z o.o., jonka kotipaikka on Puolassa (jäljempänä puolalainen yhtiö), ja Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdańskin veroviraston johtaja, jäljempänä Dyrektor) ja joka koskee kyseisen yhtiön toiselle yhtiölle, jonka liiketoiminnan kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, suorittamien palvelujen verotuspaikan määrittämistä arvonlisäverotusta varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 411 ja 413 artiklan mukaisesti kyseisellä direktiivillä kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lähtien Euroopan unionin arvonlisäverolainsäädäntö, muun muassa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Kuudennen direktiivin 9 artiklan, jonka otsikko oli ”Palvelujen suoritus”, 1 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”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.”

4 Direktiivin 2006/112 43 artiklassa, joka kuuluu direktiivin 3 lukuun, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, säädettiin 31.12.2009 saakka seuraavaa:

”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.”

5 Direktiivillä 2008/8 korvattiin 1.1.2010 lukien direktiivin 2006/112 kyseisessä luvussa olevat 43–59 artikla.

6 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa säädetään 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.”

7 Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL L 77, s. 1; jäljempänä täytäntöönpanoasetus), jota on sovellettu 1.7.2011 lukien, johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tämän asetuksen tavoitteena on varmistaa nykyisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus säätämällä direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanosäännöistä erityisesti

verovelvollisten, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä verollisten liiketoimien paikan osalta. – –”

8 Täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osan 14 perustelukappaleessa mainitaan seuraavaa:

”Verollisten liiketoimien sijaintipaikan määrittämiseen liittyvien sääntöjen yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi olisi selvennettävä sellaisia käsitteitä kuin liiketoiminnan kotipaikka, kiinteä toimipaikka, kotipaikka ja vakinainen asuinpaikka. Näiden käsitteiden käytännön soveltamista olisi [Euroopan] unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen helpotettava käyttämällä mahdollisimman selkeitä ja objektiivisiä perusteita.”

9 Täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”[Arvonlisäverodirektiivin] 44 artiklaa sovellettaessa 'kiinteä toimipaikka' on – – liiketoiminnan kotipaikka lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.”

Puolan oikeus

10 Pääasiassa on sovellettava tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettua lakia (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2010–30.6.2011 (jäljempänä arvonlisäverolaki).

11 Arvonlisäverolain 19 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Jollei tämän pykälän 2–21 momentissa, 14 §:n 6 momentissa, 20 §:ssä tai 21 §:n 1 momentissa toisin säädetä, verovelka syntyy tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen ajankohtana.

– –

4. Jos tavaran luovutus tai palvelun suoritus on vahvistettava laskulla, verovelka syntyy laskun laatimishetkellä mutta kuitenkin viimeistään seitsemäntenä päivänä tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen jälkeen.”

12 Kyseisen lain 28b §:n 1 ja 2 momentin sanamuoto on seuraava:

”1. Verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palveluja vastaanottavalla verovelvollisella on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jollei tämän pykälän 2–4 momentista, 28e §:stä, 28f §:n 1 momentista, 28g §:n 1 momentista tai 28i §:stä, 28j §:stä tai 28n §:stä muuta johdu.

2. Jos palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, näiden palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Welmory LTD, jonka kotipaikka on Nikosiassa (Kypros; jäljempänä kyproslainen yhtiö), järjestää huutokauppoja verkkomyyntialustalla. Se myy tässä tarkoituksessa huutopaketteja (bids) eli oikeuksia jättää tarjous huutokaupattavan tavaran ostamiseksi viimeksi tarjottua hintaa korkeampaan hintaan.

14 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että kyproslainen yhtiö teki 2.4.2009 puolalaisen yhtiön kanssa yhteistyösopimuksen, jonka mukaan se sitoutui antamaan puolalaisen yhtiön käyttöön internetissä toimivan huutokauppasivuston verkkotunnuksella www.za10groszy.pl; tämä palvelu käsitti myös sellaisten liitännäispalvelujen suorittamisen, jotka liittyivät yhtäältä sivuston toiminnan kannalta välttämättömien palvelimien vuokraamiseen ja toisaalta huutokaupattavien tuotteiden esittelemiseen. Puolalainen yhtiö sitoutui puolestaan pääasiassa myymään tavaroita kyseisellä sivustolla.

15 Myyntitilanteessa menetellään seuraavalla tavalla: Asiakas ostaa aluksi kyproslaiselta yhtiöltä huutopaketteja verkkomyyntisivustolta. Nämä huutopaketit antavat asiakkaalle seuraavaksi oikeuden osallistua puolalaisen yhtiön kyseisellä sivustolla huutokaupattavaksi tarjoamien tavaroiden myyntiin ja jättää tarjous jonkin tavarahan ostamiseksi. Asiakkaan ei ole ainoastaan sitouduttava maksamaan viimeksi tarjottua korkeampi rahasumma paremman tarjouksen tekemiseksi, toisin kuin perinteisessä huutokaupparjestelmässä, vaan sen on myös tätä varten "suoritettava maksu" huutopaketeista. Tavara myydään lopuksi asiakkaalle, joka on tarjonnut huutopakettien avulla korkeimman hinnan tavarahan ostamiseksi.

16 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee myös, että puolalaisen yhtiön tulonlähteen muodostavat yhtäältä verkkohuutokaupasta saatu myyntihinta ja toisaalta kyproslaiselta yhtiöltä saatu korvaus, joka vastaa osuutta huutopakettien, joita Puolassa olevat asiakkaat käyttävät tehdäkseen tarjouksen huutokaupassa, myynnistä saaduista tuloista.

17 Kyproslainen yhtiö hankki 19.4.2010 puolalaisen yhtiön yhtiöpääoman kokonaan omistukseensa.

18 Vuoden 2010 tammikuun ja huhtikuun välisellä ajanjaksolla, joka edelsi kyseistä omistajanvaihdosta, puolalainen yhtiö laati neljä laskua kyproslaiselle yhtiölle suoritetuista palveluista (mainonta, palvelut, tiedonhankinta ja tietojenkäsittely).

19 Koska puolalainen yhtiö katsoi, että nämä palvelut suoritettiin kyproslaisen yhtiön kotipaikkaan ja että niistä oli näin ollen kannettava arvonlisävero Kyproksella, se mainitsi, että näiden palvelujen vastaanottajan oli suoritettava kyseinen vero, eikä siten laskuttanut arvonlisäveroa.

20 Dyrektor katsoi kuitenkin, että kyse oli palveluista, jotka oli suoritettu kyproslaisen yhtiön Puolassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ja että niistä oli näin ollen kannettava 22 prosentin suuruinen yleisen verokannan mukainen vero Puolassa arvonlisäverolain 28b §:n 2 momentin nojalla.

21 Puolalainen yhtiö nosti Dyrektorin päätöksestä kumoamiskanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Gdańskin voivodikunnan hallintotuomioistuin) ja väitti, ettei itsenäistä toimintaa harjoittavaa riippumatonta toimijaa, joka on arvonlisäverovelvollinen, voida pitää toisen verovelvollisen kiinteänä toimipaikkana.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku hylkäsi tämän kanteen muun muassa kyproslaisen yhtiön Puolassa tarjoamien palvelujen erityispiirteiden perusteella. Se katsoi, ettei kyseisellä yhtiöllä tarvinnut olla Puolassa pysyviä aineellisia resursseja eikä henkilöstöresursseja perinteisessä mielessä eikä sen tarvinnut käyttää välittömästi siellä sijaitsevia rakennuksia eikä sillä tarvinnut olla siellä henkilökuntaa, jotta sillä katsottaisiin olevan Puolassa kiinteä toimipaikka.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku katsoi, että näiden kahden yhtiön toiminnot muodostivat taloudellisesti erottamattoman kokonaisuuden, koska niiden koko toiminnan tavoite

saavutettiin Puolassa vain niiden keskinäisen yhteistyön ansiosta.

24 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku tukeutui päätöksessään siihen, että kyproslainen yhtiö käytti Puolan alueella puolalaisen yhtiön teknisiä resursseja ja henkilöstöresursseja siten, että viimeksi mainittua yhtiötä oli pidettävä kyproslaisen yhtiön Puolassa sijaitsevana kiinteänä toimipaikkana. Se katsoi täten, että puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamat palvelut oli suoritettu viimeksi mainitun yhtiön Puolassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ja että niitä oli siten verotettava kyseisessä jäsenvaltiossa.

25 Puolalainen yhtiö teki Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańskun tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin).

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen käsiteltäväksi saatetun asian erityispiirteiden vuoksi epävarma siitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa tulkita siten, että palvelujen verotuspaikka on Puolassa, kun puolalainen yhtiö suorittaa palvelut toiselle yhtiölle, jonka kotipaikka on Kyproksella, kun nämä kaksi yhtiötä eivät ole toisistaan riippuvaisia yhtiöpääoman osalta ja kun kyproslainen yhtiö harjoittaa liiketoimintaansa käyttäen hyväkseen puolalaisen yhtiön infrastruktuuria.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö kiinteän toimipaikan käsitteen osalta liittyy tilanteisiin, jotka eroavat oikeudellisesti sekä tosiseikkojen osalta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kyseessä olevasta tilanteesta.

28 Viimeksi mainittu koskee tilannetta, jossa kaksi yhtiötä oli tosiseikkojen tapahtuma-aikaan toisistaan riippumattomia. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö koskee lisäksi tilannetta, jossa kiinteän toimipaikan sijaintipaikka on määritetty suhteessa palvelujen suorittajaan, ja myös tilannetta, jossa kiinteä toimipaikka on määritetty suhteessa kolmannelle henkilölle eli loppukuluttajalle suoritettuihin palveluihin.

29 Naczelny Sąd Administracyjny on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

30 Useat oikeudenkäynnin osapuolet ovat väittäneet, ettei pääasiassa ole kyse siitä, ovatko puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamat palvelut palveluja, jotka on suoritettu viimeksi mainitun yhtiön Puolassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, vaan siitä, kummassa maassa – Puolassa vai Kyproksella – kyproslaisen yhtiön Puolassa oleville asiakkaille myymistä huutopaketeista on kannettava arvonlisävero.

31 Puolan hallitus väittää lisäksi, että puolalaisen yhtiön huutokaupassa verkkomyyntisivustolla myymien tavaroiden veron peruste on saatettu arvioida virheellisesti. Kyseinen hallitus tiedustelee, eikö veron perusteen, joka puolalaisen yhtiön oli ilmoitettava, pitäisi arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan nojalla muodostua yhtäältä huutokaupassa myytyjen tavaroiden hinnasta ja toisaalta kyproslaiselta yhtiöltä saadusta korvauksesta, joka vastaa osuutta huutopakettien, joita Puolassa

olevat asiakkaat käyttävät tehdäkseen tarjouksen huutokaupassa, myynnistä saaduista tuloista.

32 On kuitenkin täsmennettävä, että ennakkoratkaisukysymys koskee lähinnä puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamien palvelujen verotuspaikan määrittämistä ja siten arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan tulkintaa eikä huutopakettien verotuspaikan tai puolalaisen yhtiön huutokaupassa myymien tavaroiden veron perusteen määrittämistä.

33 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on sen käsiteltävänä olevan asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen kuuluu siis päättää unionin tuomioistuimelle esitettävistä kysymyksistä, eivätkä pääasian asianosaiset voi muuttaa niiden sisältöä (ks. mm. tuomio Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Ennakkoratkaisukysymysten aineellinen muuttaminen tai vastaaminen asianosaisten mainitsemiin lisäkysymyksiin olisi lisäksi yhteensopimatonta sen velvollisuuden kanssa, joka unionin tuomioistuimella on sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden hallituksille ja muille osapuolille annetaan mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti, kun otetaan huomioon se, että tämän määräyksen mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi kyseisille osapuolille (ks. vastaavasti tuomio Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Käsiteltävässä asiassa on näin ollen vastattava ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen, joka koskee puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamien palvelujen verotuspaikan määrittämistä.

Unionin tuomioistuimen vastaus

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, millä edellytyksillä ensimmäisellä verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on yhdessä jäsenvaltiossa ja joka vastaanottaa toisessa jäsenvaltiossa asuvan toisen verovelvollisen suorittamia palveluja, on katsottava olevan tässä toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka näiden palvelujen verotuspaikan määrittämistä varten.

37 Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy kuudennen direktiivin tavoin, jonka ensiksi mainittu direktiivi on korvannut, verollisten liiketoimien paikkaa koskeva V osasto. Tähän osastoon kuuluva 3 luku koskee palvelujen suorituspaikkaa, ja tämän luvun 2 jaksossa vahvistetaan yleiset säännökset näiden palvelujen verotuspaikan määrittämiseksi ja sen 3 jaksossa tietyt palveluja koskevat erityiset säännökset.

38 Kuudennen direktiivin 9 artiklan tavoin arvonlisäverodirektiivin 44–59 b artikla sisältävät säännöt verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistettiin yleiset säännökset tältä osin, ja tällaisista säännöksistä on myös säädetty arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklassa. Samoin viimeksi mainitun direktiivin 46–59 b artikla sisältävät kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 ja 3 kohdan tapaan joukon erityisiä liittymäkohtia.

39 Pääasia koskee kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan tulkintaa; kyseisen artiklan mukaan verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa ei määritetä enää palveluja suorittavan verovelvollisen perusteella vaan palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella.

40 Kysymys koskee siten sitä, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö edelleen merkityksellinen, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 44 artiklalla tähän alaan tehdyt muutokset.

41 Tässä yhteydessä on mainittava, että unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 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 verottamatta jääminen (ks. vastaavasti tuomio ADV Allround, EU:C:2012:35, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 On huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan sanamuoto on samankaltainen kuin kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuoto. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 44 artikla ja kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohta ovat palvelujen verotuksellisen liittymäkohdan määrittäviä säännöksiä ja niillä tavoitellaan samaa päämäärää, joten kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan lähtökohtaisesti soveltaa soveltuvilta osin arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan tulkintaan.

44 Tälle päätelmälle löytyy tukea täytäntöönpanoasetuksesta, jonka tavoitteena on sen johdanto-osan neljännen perustelukappaleen sanamuodon mukaisesti varmistaa arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen suurempi yhdenmukaisuus säätämällä arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanosäännöksistä muun muassa verovelvollisten, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä verollisten liiketoimien paikan osalta.

45 Kyseisen asetuksen johdanto-osan 14 perustelukappaleesta ilmenee, että unionin lainsäätäjä halusi selventää tiettyjä käsitteitä, joita tarvitaan verollisten liiketoimien paikkaa koskevien arviointiperusteiden määrittämiseksi, ja ottaa huomioon unionin tuomioistuimen asiaan liittyvän oikeuskäytännön.

46 Vaikka mainittu asetus ei ollut vielä voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, se on kuitenkin otettava huomioon tältä osin.

47 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö sekä täytäntöönpanoasetus ovat merkityksellisiä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen vastaamiseksi.

48 Pääasiassa esille nouseva kysymys koskee puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamien palvelujen suorituspaikan määrittämistä ja vielä erityisemmin niiden arviointiperusteiden määrittämistä, joiden nojalla ratkaistaan, onko viimeksi mainitulla yhtiöllä kiinteä toimipaikka Puolassa.

49 Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaan 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.

50 Tässä yhteydessä on muistutettava tämän tuomion 42 kohdasta ilmenevällä tavalla, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan kaltaisella säännöksellä määritetään palvelujen verotuspaikka nimeämällä verotuksellinen liittymäkohta ja sillä siten rajoitetaan jäsenvaltioiden toimivaltaa.

51 Mainitun säännöksen tarkoituksena on tätä varten vahvistaa kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevä jako määrittämällä palvelujen verotuksellinen liittymäkohta yhdenmukaisella tavalla.

52 Täten on ensimmäiseksi määritettävä ensisijainen liittymäkohta, jotta palvelujen suorituspaikka voidaan vahvistaa, ja toiseksi täsmennettävä arviointiperusteet, joiden on täytyttävä, jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella palveluja vastaanottavalla verovelvollisella, jonka kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, voidaan katsoa olevan kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, missä sillä on kotipaikka.

Ensisijainen liittymäkohta

53 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta käy ilmi, että käyttökelpoisiin ja siten ensisijainen liittymäkohta palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi verotuksen kannalta on paikka, jossa verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Muu toimipaikka voidaan ottaa huomioon vain, jos tämä kotipaikka ei johda järkevään ratkaisuun tai jos sen perusteella syntyy ristiriita toisen jäsenvaltion kanssa (ks. mm. tuomio Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, 17 kohta; tuomio Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, 16 kohta ja tuomio ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, 15 kohta).

54 Tätä tulkintaa voidaan soveltaa myös arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan yhteydessä.

55 Kuten kuudennen direktiivin voimassaolon aikana, liiketoiminnan kotipaikka ensisijaisena liittymäkohtana vaikuttaa objektiiviselta, yksinkertaiselta ja käytännölliseltä arviointiperusteelta, jolla taataan parempi oikeusvarmuus, koska se on helpompi tarkistaa kuin esimerkiksi kiinteän toimipaikan olemassaolo. Lisäksi olettamalla siitä, että palvelut suoritetaan paikkaan, jossa ne vastaanottavalla verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, vältetään se, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja palvelujen suorittajien on suoritettava monimutkaisia tutkimuksia verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi.

56 Lisäksi on niin, että liiketoiminnan kotipaikka on mainittu arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisessä virkkeessä, kun taas kiinteä toimipaikka on mainittu vasta seuraavassa virkkeessä. Viimeksi mainittua virkettä, johon sisältyy adverbi "kuitenkin", ei voida ymmärtää muulla tavoin kuin niin, että se muodostaa poikkeuksen edeltävässä virkkeessä säädetystä pääsäännöstä.

Kiinteän toimipaikan käsite

57 Tämän tuomion 39 kohdasta ilmenevällä tavoin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 44 artiklaa sovellettaessa palvelujen suorituspaikkaa ei määritetä enää

palveluja suorittavan verovelvollisen perusteella vaan palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella. Täten kiinteän toimipaikan käsite on määritettävä palvelut vastaanottavan verovelvollisen perusteella.

58 Unionin tuomioistuimen asiaa koskevasta oikeuskäytännöstä (ks. mm. tuomio Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), johon täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan sanamuoto perustuu suoraan, voidaan päätellä, että kiinteällä toimipaikalla on oltava riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.

59 Jotta kyproslaisella yhtiöllä voidaan pääasian kaltaisessa tilanteessa katsoa olevan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, sillä on oltava Puolassa ainakin rakenne, jolla on riittävä pysyvyysaste ja joka soveltuu henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta siihen, että se pystyy ottamaan Puolassa vastaan puolalaisen yhtiön sille suorittamia palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan eli kyseessä olevan sähköisen huutokauppajärjestelmän hallinnoimisessa sekä huutopakettien liikkeeseenlaskussa ja myynnissä.

60 Sillä ei ole merkitystä, että kyproslaisen yhtiön pääasiassa harjoittaman kaltaista liiketoimintaa, joka muodostuu sähköisen huutokauppajärjestelmän hallinnoimisesta ja käsittää yhtäältä internetissä toimivan huutokauppasivuston käyttöön antamisen puolalaiselle yhtiölle ja toisaalta huutopakettien liikkeeseenlaskun ja myynnin Puolassa oleville asiakkaille, voidaan harjoittaa ilman Puolassa tarvittavaa tehokasta henkilöstörakennetta tai aineellista rakennetta. Tällaisen liiketoiminnan erityisestä luonteesta huolimatta se edellyttää vähintäänkin soveltuvaa rakennetta muun muassa henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta, kuten tietotekniikkaa, palvelimia ja soveltuvia ohjelmia.

61 Puolalainen yhtiö väitti kirjallisissa huomautuksissaan sekä suullisessa käsittelyssä, ettei kyproslainen yhtiö voi sen infrastruktuurin avulla, jonka puolalainen yhtiö antaa sen käyttöön, vastaanottaa ja käyttää puolalaisen yhtiön sille suorittamia palveluja liiketoimintaansa varten. Puolalaisen yhtiön mukaan kyproslaisen yhtiön liiketoiminnassaan käyttämät henkilöstöressurit ja tekniset resurssit, kuten tietokonepalvelimet, ohjelmat ja tietotekniikkapalvelut sekä järjestelmä sopimusten tekemiseksi kuluttajien kanssa ja heiltä saatavien tulojen vastaanottamiseksi, sijaitsevat Puolan alueen ulkopuolella. Näitä tosiseikkoja ei sen mukaan ole tarkistettu pääasiassa.

62 Kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan kuuluu kuitenkin tarkistaa tällaiset seikat, jotta se voi arvioida, onko kyproslaisella yhtiöllä Puolassa tarvittavat henkilöstöressurit ja tekniset resurssit, joiden avulla se pystyy vastaanottamaan puolalaisen yhtiön suorittamia palveluja ja käyttämään niitä internetissä toimivan huutokauppasivuston hallinnoimista ja ylläpitoa varten sekä huutopakettien liikkeeseenlaskua ja myyntiä varten.

63 Mikäli tosiseikat, joihin puolalainen yhtiö on vedonnut, osoittautuisivat paikkansapitäviksi, tämä johtaisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päättelemään, ettei kyproslaisella yhtiöllä ole kiinteää toimipaikkaa Puolassa, koska sillä ei ole tarvittavaa infrastruktuuria, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan puolalaisen yhtiön suorittamia palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan.

64 Sillä, että näiden kahden yhtiön, joiden välillä on yhteistyösopimus, liiketoiminnat muodostavat taloudellisen kokonaisuuden ja että niiden tulokset hyödyttävät pääosin Puolassa olevia kuluttajia, ei ole merkitystä sen määrittämiseksi, onko kyproslaisella yhtiöllä kiinteä toimipaikka Puolassa. Kuten puolalainen yhtiö, Kyproksen hallitus ja Euroopan komissio ovat perustellusti korostaneet, on nimittäin tehtävä ero puolalaisen yhtiön kyproslaiselle yhtiölle suorittamien palvelujen ja kyproslaisen yhtiön Puolassa oleville kuluttajille suorittamien palvelujen

välille. Kyse on erillisistä palvelujen suorituksista, joihin sovelletaan eri arvonlisäverojärjestelmiä.

65 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että ensimmäisellä verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on yhdessä jäsenvaltiossa ja joka vastaanottaa toisessa jäsenvaltiossa asuvan toisen verovelvollisen suorittamia palveluja, on katsottava olevan tässä toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka näiden palvelujen verotuspaikan määrittämistä varten, jos tällä toimipaikalla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

66 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Ensimmäisellä verovelvollisella, jonka liiketoiminnan kotipaikka on yhdessä jäsenvaltiossa ja joka vastaanottaa toisessa jäsenvaltiossa asuvan toisen verovelvollisen suorittamia palveluja, on katsottava olevan tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka näiden palvelujen verotuspaikan määrittämistä varten, jos tällä toimipaikalla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.