

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

25. oktoober 2012(*)

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 170 ja 171 – Kaheksas käibemaksudirektiiv – Artikkel 1 – Direktiiv 2008/9/EÜ – Artikli 3 punkt a – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord – Ühes liikmesriigis asuv maksukohustuslane, kes teeb teises liikmesriigis üksnes tehnilisi teste ja teadusuuringuid

Liidetud kohtuasjades C-318/11 ja C-319/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Förvaltningsrätten i Falun (Rootsi) 21. juuni 2011. aasta otsustega esitatud kaks eelotsusetaotlust, mis saabusid Euroopa Kohtusse 27. juunil 2011, menetlustes

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S(C-319/11)

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kohtunik L. Bay Larsen (ettekandja) kaheksanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Daimler AG, esindaja: *advokat* M. Punkki,
- Widex A/S, esindaja: *jur.kand* M. Selin,
- Skatteverket, esindaja: K. Alvesson,
- Rootsi valitsus, esindaja: C. Meyer-Seitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Enegren,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/(EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord) (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79) (mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ) (ELT L 363, lk 129) (edaspidi „kaheksas direktiiv“) artiklit 1 ja nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ (millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis) (ELT L 44, lk 23) artikli 3 punkti a.

2 Need taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, milles esimese pooled on Saksamaal asutatud äriühing Daimler AG (edaspidi „Daimler“) ja Skatteverket (Rootsi maksuamet) ning teise pooled Taanis asutatud äriühing Widex A/S (edaspidi „Widex“) ja Skatteverket ning need puudutavad küsimust, kas viimase otsused, millega jäeti Rootsis kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu tagastamise taotlused rahuldamata, on õiguspärased.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) (ELT L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ) (ELT L 346, lk 13) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikkel 170 sätestab:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu [kaheksanda direktiivi] artikli 1 [...] ja käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse [teatavate kindlaksmääratud] tehingute tarbeks.”

4 Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt [kaheksandas direktiivis] sätestatud rakenduskorrale.

[...]”

5 Kaheksanda direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” [...] isikut, kes [...] ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta, kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiasukoha puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole [...] selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena [välja arvatud teatavate veoteenuste ja muude teenuste osutamine].”

6 Direktiivi 2008/9 artikkel 1 näeb ette:

„Käesolevas direktiivis sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad artiklis 3 sätestatud tingimusi.”

7 Selle direktiivi artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevat direktiivi kohaldatakse mis tahes maksukohustuslase suhtes, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes vastab järgmistele tingimustele:

- a) tema majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti, või majandustegevuse koha või püsiva tegevuskoha, kust äritehinguid tehti, puudumisel alaline asu- või elukoht ei olnud [...] tagastamisliikmesriigis;
- b) ta ei ole [...] tarninud kaupu ega osutanud teenuseid, mida käsitatakse tagastamisliikmesriigis tarnitutena või osutatutena, välja arvatud [teatavate veoteenuste ja muude teenuste osutamine].”

8 Nimetatud direktiivi artikkel 28 täpsustab:

- „1. Käesolevat direktiivi kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2009 esitatud tagastamistaotlustele.
- 2. [Kaheksas direktiiv] tunnistatakse kehtetuks alates 1. jaanuarist 2010. Selle sätteid kohaldatakse siiski enne 1. jaanuari 2010 esitatud tagastamistaotlustele.

Viiteid kehtetuks tunnistatud direktiivile tõlgendatakse viidetena käesolevale direktiivile, välja arvatud enne 1. jaanuari 2010 esitatud tagastamistaotluste puhul.”

Rootsi õigus

9 30. märtsi 1994. aasta mervärdeskattelageni [1994:200] (Rootsi käibemaksuseadus (1994:200), SFS 1994, nr 200)) 10. peatüki § 1 esimeses lõigus on sätestatud, et välisriigi ettevõtjal on õigus taotleda tasutud sisendkäibemaksu tagastamist tingimusel, et:

- 1) sisendkäibemaks on tasutud ostetud või imporditud kaupadelt või teenustelt, mis on seotud välismaal toimunud majandustegevuse käibega;
- 2) kui käive on tekkinud Euroopa Ühenduses, on see Rootsi õiguse kohaselt maksustatav või sellega kaasneb õigus tagastamisele riigis, kus käive tekib; ning
- 3) käive oleks olnud maksustatav või sellega oleks Rootsi õiguse alusel kaasnenud õigus tagastamisele, kui käive oleks tekkinud Rootsis.

10 Sama seaduse 1. peatüki § 15 sätestab, et välisriigi ettevõtja on ettevõtja, kelle majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht ning alaline asu- või elukoht ei ole Rootsis.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-318/11

11 Äriühing Daimler, kelle majandustegevuse koht on Saksamaal, teeb Põhja-Rootsis asuvates testimisrajatistes sõidukite talveteste. Tal ei ole Rootsis alalisi töötajaid. Testides osalevad töötajad saabuvad kohale lennukiga. Sama kehtib testimiseks kasutatava tehnika kohta.

12 Daimleril on Rootsis täielikult talle kuuluv tüdarettevõtja, kes tagab talle testideks vajalikud

kohad, rajad ja kõrvalteenused. Rootsi tütarettevõtja personal koosneb neljast hooajatöolisest ja ühest tegevjuhust.

13 Rootsis asuvates rajatistes puudub Daimleril igasugune käibemaksuga maksustatav tegevus. Selles riigis seisneb tema tegevus testide tegemises, mis on vajalikud Saksamaal toimuva sõidukite müügitegevuse tarbeks.

14 Daimler tegi sõidukite testimise raames mitu ostutehingut, mida ühegi Rootsis maksustatava tegevuse tarbeks ei kasutatud.

15 Tuginedes välismaistele ettevõtjatele tagastamist käsitlevatele eeskirjadele, taotles ta Skatteverketilt nimetatud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

16 Tema taotlused puudutavad ajavahemikke 1. jaanuar 2008 – 31. detsember 2008 ning 1. oktoober 2009 – 31. detsember 2009. Daimleri tagastusnõude suurus oli kokku 73 597 119 Rootsi krooni. Taotlused, mis hõlmavad ajavahemikku 1. jaanuar 2008 – 31. detsember 2008, esitati Skatteverketile enne 1. jaanuari 2010, samas kui taotlused, mis hõlmavad ajavahemikku 1. oktoober 2009 – 31. detsember 2009, esitati pärast 31. detsembrit 2009.

17 Skatteverket otsustas tagastamistaotlused jätta rahuldamata põhjusel, et Daimleril on Rootsis püsiv tegevuskoht. Ta ei viidanud sellele, et nimetatud ettevõtja tegi Rootsis kaubatarneid või osutas teenuseid.

18 Daimler esitas Skatteverketi otsuste peale kaebuse Förvaltningsrätten i Falunile. Tema väitel tal Rootsis püsivat tegevuskohta ei ole.

19 Skatteverket palub jätta kaebus rahuldamata.

20 Nendel asjaoludel otsustas Förvaltningsrätten i Falun menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb Euroopa Liidu asjaomaste sätete alusel tõlgendada väljendit „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti“?

2. Kas maksukohustuslast, kelle asukoht on teises liikmesriigis ja kelle põhitegevusala on autode tootmine ja turustamine ning kes teeb Rootsis asuvates rajatistes oma autodele talveteste, saab käsitada nii, et tal on Rootsis püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti, kui maksukohustuslane ostis kaupu ja teenuseid, mis on kätte saadud ja kasutatud Rootsi testimisrajatistes, omamata Rootsis oma alalisi töötajaid, ning kui kõnealune testimine on vajalik tema majandustegevuse jaoks teises liikmesriigis?

3. Kas vastust teisele küsimusele mõjutab asjaolu, et maksukohustuslasel on Rootsis täielikult talle kuuluv tütarettevõtja, mis on peaaegselt mõeldud maksukohustuslasele kõnealuste testidega seotud mitmesuguste teenuste osutamiseks?”

Kohtuasi C-319/11

21 Äriühingul Widex, kelle majandustegevuse koht on Taani, on Stockholmis teadusuuringute osakond.

22 Ta ostab kaupu ja teenuseid selles osakonnas tehtavate uurimistööde tarvis.

23 Tuginedes välismaistele ettevõtjatele tagastamist käsitlevatele eeskirjadele, taotles ta Skatteverketilt nimetatud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu tagastamist. Tema taotlus, mis

puudutab ajavahemikku 1. jaanuar 2008 – 31. detsember 2008 esitati Skatteverketile 9. juunil 2009. Taotletava summa suurus oli 109 023 Rootsi krooni. See vastab käibemaksule, mida tasuti eelkõige rendi, koolituse ja tehnilise sisseseadega seotud kulutustelt.

24 Skatteverket otsustas jätta Widexi taotluse rahuldamata põhjusel, et tal on Stockholmis püsiv tegevuskoht. Ta ei viidanud sellele, et nimetatud ettevõtja tegi Rootsis kaubatarneid või osutas teenuseid.

25 Widex esitas Skatteverketi otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Falunile.

26 Oma kaebuse põhjendamiseks väidab ta peamiselt seda, et ta toodab kuuldeaparaate ja tal on Rootsis keskus, mille eesmärk on audioloogiauuringute tegemine. See keskus on Widexi üks osakond. Stockholmis asuvas üksuses ei toimu mingisugust müüki, turustamist ega osutata ka teenuseid, tegu on vaid puhtalt teadusuuringutega. Osakonna tulu on see, mille ta saab Widexi Taanis asuvast peakorterist. Widex eraldab vahendid töötajatele palga maksmiseks ja sotsiaalmakseteks vahetult Taanis asuvast peakorterist. Widex märgib lisaks, et ta on Stockholmis asuvate ruumide rentnik ning tal on muu hulgas Malmös asuv Rootsi tütarettevõtja, mis tegeleb tema toodete müügi ja turustamisega Rootsis. Teadusuuringute keskus on tütarettevõtjast siiski sõltumatu.

27 Skatteverket palub jätta kaebus rahuldamata.

28 Tema sõnul peab püsiva tegevuskoha olemasoluks vastama see kolmele tingimusele. Tegevuskohal peavad olema inim- ja tehnilised ressursid ning samal ajal peab see olema võimeline kaupu või teenuseid tarnima või ostma. Samas ei ole nõutav, et kaupa või teenuseid ka tegelikult tarnitakse.

29 Skatteverket väidab, et Widex esitas taotluse enda registreerimiseks tööandjana 2006. aasta septembris, et tegevus toimus Stockholmis asuvas üksuses ning et selle tarbeks tehtud ostud tunduvad olevat tehtud sealt, kuna suurele osale arvetest on märgitud selle üksuse aadress. Ta järeldab sellest, et Widexil on seal püsiv tegevuskoht, kuna tegevus toimub samas kohas juba mitu aastat ning üksusel on olemas inim- ja tehnilised ressursid.

30 Nendel asjaoludel otsustas Förvaltningsrätten i Falun menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb Euroopa Liidu asjaomaste sätete alusel tõlgendada väljendit „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti“?

2. Kas maksukohustuslast, kelle asukoht on teises liikmesriigis ja kelle tegevusala on muu hulgas kuuldeaparaatide valmistamine ja turustamine ning kes teeb Rootsis asuvas uurimisosakonnas audioloogiauuringuid, saab käsitada nii, et tal on Rootsis püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti, kui maksukohustuslane ostis kaupu ja teenuseid, mis on kätte saadud ja kasutatud Rootsis asuvas teadusuuringute osakonnas?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kohtuasjades C-318/11 ja C-319/11 esitatud esimene ja teine küsimus

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kohtuasjades C-318/11 ja C-319/11 esitatud esimeste küsimustega sisuliselt seda, kas ühes liikmesriigis asutatud maksukohustuslast, kes teeb teises liikmesriigis üksnes tehnilisi teste või teadusuuringuid, kuid ei tee seal maksustatavaid tehinguid, võib käsitada nii, et tal on teises liikmesriigis „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti” kaheksanda direktiivi artikli 1 ja direktiivi 2008/9 artikli 3 punkti a mõttes.

32 Sellisel kriteeriumil on kaks kumulatiivset tingimust, milleks on esiteks „püsiva tegevuskoha” olemasolu ja teiseks sealt „majandustegevuse” teostamine.

33 Skatteverket leiab, et käibemaksu tagastamine on välistatud juhul, kui taotlejal on tagastamisliikmesriigis püsiv tegevuskoht, mida iseloomustab teatav püsivus. Ta väidab sisuliselt, et kaheksanda direktiivi artikkel 1 ja direktiivi 2008/9 artikli 3 punkt a ei nõua ka, et tagastamisliikmesriigis kaupade või teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu tagastamise õiguse välistamiseks peab see tegevuskoht olema teinud nimetatud riigis maksustatavaid müügitehinguid.

34 Skatteverketi sõnul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast (4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1984, lk 2251; 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395; 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-190/95: ARO Lease, EKL 1997, lk I-4383; 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS, EKL 1997, lk I-1005; 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan, EKL 1998, lk I-2553, ja 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-73/06: Planzer Luxembourg, EKL 2007, lk I-5655), et püsiv tegevuskoht on autonoomne selles tähenduses, et sealt on võimalik kaupu või teenuseid turule viia. Seevastu ei ole nõutav, et püsiv tegevuskoht tarniks kaupu või teenuseid ka tegelikult.

35 Selles kohta tuleb märkida, et kõikides kohtuotsustes, millele Skatteverket tugineb ja millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis, tõlgendas Euroopa Kohus tegelikult tehtud maksustatavate tehingutega seoses mõistet „püsiv tegevuskoht” või „majandustegevuse koht” selliste tehingute maksustamise koha kindlaksmääramiseks. Seda tehes ei otsustanud ta kordagi eraldi küsimuse üle, kas selleks, et käibemaksu tagastamise õigus oleks välistatud, peavad maksustatavad tehingud olema tagastamisliikmesriigis tegelikult tehtud või piisab pelgalt võimest selliseid tehinguid teha.

36 Viimati märgitud küsimuse osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus leidis oma 16. juuli 2009. aasta otsuses kohtuasjas C-244/08: komisjon vs. Itaalia (punktid 31 ja 32), et kaheksanda direktiivi artiklis 1 ja nüüd direktiivi 2008/9 artikli 3 punktis a sisalduvat mõistet „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti”, tuleb tõlgendada nii, et mitteresidendist maksukohustuslaseks peetakse isikut, kellel puudub püsiv tegevuskoht, mis üldiselt teeb maksustatavaid tehinguid. Aktiivse majandustegevuse olemasolu asjaomases liikmesriigis kujutab endast seega määravat tegurit, et välistada kaheksanda direktiivi kohaldamine. Euroopa Kohus leidis samuti, et mõiste „majandustegevus”, mida on kasutatud kõrvallauses „kust majandustegevust tehti”, puudutab vaid müügitehinguid.

37 Sellest tuleneb, et tagastamisõiguse välistamiseks peab olema tuvastatud, et püsiv tegevuskoht on reaalselt teinud maksustatavaid tehinguid riigis, kus tagastamistaotlus esitati, mitte pelgalt selle tegevuskoha võime selliseid tehinguid teha.

38 Põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud seda, et asjaomased ettevõtjad ei teinud läbi oma tehniliste testide ja teadusuuringute müügitehinguid, mis kuuluvad hiljem maksustamisele liikmesriigis, kus tagastamistaotlused esitati.

39 Neil asjaoludel tuleb tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada, ilma et

oleks vaja lisaks analüüsida, kas mõlemal kõnealusel ettevõtjal on tegelikult „püsiv tegevuskoht” tõlgendatavate sätete mõttes, kuna kaks tingimust, mis moodustavad „püsiva tegevuskoha, kust majandustegevust tehti” kriteeriumi, on kumulatiivsed.

40 Nagu rõhutab komisjon, vastab selline tõlgendus kohaldatavate direktiivide eesmärgile, milleks on võimaldada maksukohustuslasele tasutud sisendkäibemaksu tagastamine, kuna tagastamisliikmesriigis aktiivse maksustatava majandustegevuse puudumisel ei saaks ta tasutud sisendkäibemaksu tema müügitehingutelt arvestatud käibemaksust maha arvata.

41 Nimelt vastab liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud kaheksanda direktiiviga – tema kasuks käibemaksudirektiiviga kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (eespool viidatud kohtuotsus Planzer Luxembourg, punkt 35).

42 Lõpuks tuleb märkida, et kaheksanda direktiivi artikkel 1 ja direktiivi 2008/9 artikli 3 punkt b näevad käibemaksu tagastamise õiguse tingimusena sõnaselgelt ette selle, et maksukohustuslane ei ole teinud ühtki kaubatarnet ega osutanud ühtki teenust, mida loetakse toimunuks tagastamisliikmesriigis, kui maksukohustuslasel ei ole selles liikmesriigis majandustegevuse kohta ega püsivat tegevuskohta, kust majandustegevust tehti, või nende puudumisel alalist elu- või asukohta.

43 Tagastamisõiguse välistamise üldtingimus on seega maksustatavate tehingute tegelik sooritamine tagastamisliikmesriigis, olenemata sellest, kas seda taotleval maksukohustuslasel oli selles riigis püsiv tegevuskoht või mitte.

44 Järelikult tuleb mõlemas kohtuasjas esitatud esimesele küsimusele vastata, et ühes liikmesriigis asutatud käibemaksukohustuslast, kes teeb teises liikmesriigis üksnes tehnilisi teste või teadusuuringuid, kuid mitte maksustatavaid tehinguid, ei saa käsitada nii, et tal on viimati nimetatud liikmesriigis „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti” kaheksanda direktiivi artikli 1 ja direktiivi 2008/9 artikli 3 punkti a mõttes.

Kohtuasjas C-318/11 esitatud kolmas küsimus

45 Kohtuasjas C-318/11 esitatud kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas mõistele „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti” antud tõlgendust võib põhikohtuasjas käsitletavas olukorras mõjutada asjaolu, et maksukohustuslasel on liikmesriigis, kus ta esitas tagastustaotluse, täielikult temale kuuluv tütarettevõtja, mis on peaaegjalikult mõeldud talle tehniliste testidega seotud mitmesuguste teenuste osutamiseks.

46 Skatteverket väidab, et põhikohtuasjas on maksukohustuslasel täielikult talle kuuluva tütarettevõtja kaudu püsiv tegevuskoht liikmesriigis, kus ta esitas tagastustaotluse.

47 Tuleb märkida, et Euroopa Kohus otsustas eespool viidatud kohtuotsuse DFDS punktides 26–29, et tütarettevõtja, kellel on olemas tehnilised vahendid ning tööjõud ja kes tegutseb emaettevõtja hariliku filiaalina, kujutab endast emaettevõtja püsivat tegevuskohta liikmesriigis, kus see tütarettevõtja asub.

48 Siinkohal piisab kui nentida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud tütarettevõtja on eraldiseisev maksukohustuslasest juriidiline isik ja et ta ei omandanud põhikohtuasjas kõnealuseid kaupu.

49 Muu hulgas tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse DFDS aluseks olnud asjas jäeti tütarettevõtja staatuse sõltumatus äritegevuse tegeliku olukorra kasuks kõrvale üksnes selleks, et

teha kindlaks, kes emaettevõtjast või tütarettevõtjast tegelikult asjaomaseid maksustatavaid teenuste osutamise tehinguid tegi, ja seejärel, milline liikmesriik neid tehinguid maksustas.

50 Kohtuasjas C-318/11 ei ole aga täidetud tehniliste testide osakonna tehtud aktiivsete maksustatavate müügitehingute olemasolu tingimus ehk tingimus, mis on kumulatiivselt seotud mõistega „püsiv tegevuskoht” ja seega ainus tingimus, mis on vajalik tagastamisõiguse välistamiseks.

51 Seega tuleb kohtuasjas C-318/11 esitatud kolmandale küsimusele vastata, et mõistele „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti” antud tõlgendust ei mõjuta põhikohtuasjas käsitletavas olukorras asjaolu, et maksukohustuslasel on liikmesriigis, kus ta esitas tagastamistaotluse, täielikult temale kuuluv tütarettevõtja, mis on peaasjalikult mõeldud talle tehniliste testidega seotud mitmesuguste teenuste osutamiseks.

Kohtukulud

52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. Ühes liikmesriigis asutatud käibemaksukohustuslast, kes teeb teises liikmesriigis üksnes tehnilisi teste või teadusuuringuid, kuid mitte maksustatavaid tehinguid, ei saa käsitada nii, et tal on viimati nimetatud riigis „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti” nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ) artikli 1 ja nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, artikli 3 punkti a mõttes.

2. Seda tõlgendust ei mõjuta põhikohtuasjas C-318/11 käsitletavas olukorras asjaolu, et maksukohustuslasel on liikmesriigis, kus ta esitas tagastamistaotluse, täielikult temale kuuluv tütarettevõtja, mis on peaasjalikult mõeldud talle tehniliste testidega seotud mitmesuguste teenuste osutamiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.