

Asia C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

vastaan

Bundeszentralamt für Steuern

(Finanzgericht Kölnin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohta – Arvonlisäveron palautus – Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – Maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettava arvonlisäveron palautus – Direktiivin 3 artiklan b alakohta ja 9 artiklan toinen kohta – Liite B – Todistus verovelvollisuudesta – Oikeudellinen ulottuvuus – Kolmastoista arvonlisäverodirektiivi – Yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettava arvonlisäveron palautus – Direktiivin 1 artiklan 1 alakohta – Taloudellisen toiminnan kotipaikan käsite

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron palauttaminen maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille*

(Neuvoston direktiivin 79/1072 3 artiklan b alakohta ja 9 artiklan toinen kohta ja liite B)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron palauttaminen yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille*

(Neuvoston direktiivin 86/560 1 artiklan 1 alakohta)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – annetun kahdeksannen direktiivin 3 artiklan b alakohtaa ja 9 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen perusteella voidaan lähtökohtaisesti olettaa, että asianomainen on arvonlisäverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, jonka alaisuuteen todistuksen antanut veroviranomainen kuuluu, ja että verovelvollinen on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon jossakin muodossa joko sijoittamalla sinne taloudellisen toimintansa kotipaikan tai kiinteän toimipaikan, josta liiketoimia suoritetaan.

Tässä todistuksessa olevat tiedot sitovat lähtökohtaisesti sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta sen jäsenvaltion veroviranomaista, jossa ostoista suoritettua arvonlisäveron palautusta haetaan.

Nämä säännökset eivät kuitenkaan merkitse sitä, ettei palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaisella olisi oikeutta epäselvissä tapauksissa selvittää yhteisön arvonlisäverosäännöksissä tätä varten säädettyihin hallinnollisiin toimenpiteisiin turvautumalla, onko yrityksellä, jonka osoite on mainittu tässä todistuksessa, taloudellista todellisuuspohjaa.

Jos saaduista tiedoista käy ilmi, että verovelvollisen asemaa osoittavassa todistuksessa mainittu osoite ei ole verovelvollisen taloudellisen toiminnan kotipaikka eikä kiinteä toimipaikka, josta se

suorittaa liiketoimiaan, on palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaisella oikeus hylätä verovelvollisen palautushakemus tämän kuitenkaan estämättä verovelvollisen oikeutta hakea tähän oikeusteitse muutosta.

(ks. 40, 41, 49 ja 50 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – annetun kolmannentoista direktiivin 86/560 1 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että yhtiön taloudellisen toiminnan kotipaikka on paikka, jossa yhtiön yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii.

Taloudellisen toiminnan kotipaikan sijainnin määrittäminen edellyttää, että huomioon otetaan sarja tekijöitä, joista ensisijaisina ovat sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinnon sijaintipaikka, yhtiön johdon kokoontumispaikka ja se paikka, joka yleensä on sama kuin viimeksi mainittu, jossa yhtiön yleisistä toiminnallisista linjauksista päätetään. Muitakin tekijöitä, kuten keskeisten johtohenkilöiden kotipaikka, yhtiökokouksen paikka, hallinnollisten ja kirjanpidollisten asiakirjojen säilytyspaikka ja varainhoidon eli erityisesti pankkiasioden hoitamisen pääasiallinen paikka, voidaan ottaa tässä huomioon.

Postilaatikkoyrityksille tai bulvaaneille luonteenomaista näennäistä sijoittautumista ei voida pitää kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna taloudellisen toiminnan kotipaikkana.

(ks. 61–63 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

28 päivänä kesäkuuta 2007 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohta – Arvonlisäveron palautus – Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – Maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettava arvonlisäveron palautus – Direktiivin 3 artiklan b alakohta ja 9 artiklan toinen kohta – Liite B – Todistus verovelvollisuudesta – Oikeudellinen ulottuvuus – Kolmastoista arvonlisäverodirektiivi – Yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettava arvonlisäveron palautus – Direktiivin 1 artiklan 1 alakohta – Taloudellisen toiminnan kotipaikan käsite

Asiassa C-73/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on esittänyt 19.1.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.2.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Planzer Luxembourg Sàrl

vastaa

Bundeszentralamt für Steuern,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Planzer Luxemburg Sàrl, edustajanaan Steuerberater P. Widdau,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehenään S. Schreiner,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.4.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 3 artiklan b alakohdan ja 9 artiklan toisen kohdan sekä sen liitteen B tulkintaa ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40; jäljempänä kolmastoista direktiivi) 1 artiklan 1 alakohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö Planzer Luxembourg Sàrl ja vastaajana Bundeszentralamt für Steuern (jäljempänä Saksan veroviranomainen). Asiassa on kyse siitä, että Saksan veroviranomainen on hylännyt hakemukset, joilla tämä yhtiö vaati Saksassa tapahtuneista polttoaineistoista suorittamansa arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

Kuudes direktiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 17 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa taikka suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

– –

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle 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;

– –.”

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdassa säädetyt palautusoikeuden edellytykset ja sitä koskevat menettelysäännöt vaihtelevat sen mukaan, onko ulkomainen verovelvollinen, joka vastaanottaa tavarat tai palvelut, jotka on käytetty sen verollisiin liiketoimiin, sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon vai Euroopan yhteisön ulkopuolelle. Ensimmäistä tapausa koskevat kahdeksannen direktiivin säännökset ja toista kolmannentoista direktiivin säännökset.

Kahdeksas direktiivi

5 Kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella tarkoitetaan – – verovelvollista, jolla – – ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei – – ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua – –.”

6 Tämän direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta – –.”

7 Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan b alakohdan mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen on palautuksen saadakseen ”osoitettava sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa”.

8 Kahdeksannen direktiivin 6 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä direktiivissä ja erityisesti sen 3 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi 2 artiklassa tarkoitettulle verovelvolliselle ” muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu”.

9 Kahdeksannen direktiivin 9 artiklan toisen kohdan mukaan ”verovelvollisen asemaa koskevien 3 artiklan b alakohdassa – – tarkoitettujen todistusten on oltava liitteessä B esitetyn mallin mukaiset”.

10 Tämän mallin mukaan verovelvollisen asemaa osoittavasta todistuksesta on käytävä ilmi hakijan sukunimi ja etunimet tai yrityksen nimi, hakijan toiminnan luonne, yrityksen osoite ja arvonlisäverotunniste tai syy, jonka vuoksi hakijalla ei ole tällaista tunnistetta.

Kolmastoista direktiivi

11 Kolmannentoista direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1. ’yhteisön alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella’ [kuudennen] direktiivin – – 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla tämän direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna aikana ei ole ollut tällä alueella taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimia suoritetaan, eikä tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei kyseisenä aikana ole luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja 2 artiklassa tarkoitettussa jäsenvaltiossa – –

– –”

12 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen] direktiivin – – 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin – – sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.”

13 Kolmannentoista direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palautus on myönnettävä verovelvollisen hakemuksesta. Jäsenvaltioiden on vahvistettava hakemusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien määräajat, hakemuksen kohteena olevan ajanjakson pituus, hakemuksen vastaanottava toimivaltainen viranomainen sekä haettavan palautuksen vähimmäismäärä. Jäsenvaltioiden on myös vahvistettava palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien määräajat. Jäsenvaltioiden on säädettävä hakijoille hakemuksen aiheellisuuden arvioimiseksi sekä petosten estämiseksi tarvittavat velvoitteet, erityisesti velvoite todistaa, että hakija harjoittaa [kuudennen] direktiivin – – 4 artiklan 1 kohdan mukaista taloudellista toimintaa. Hakijan on kirjallisella ilmoituksella vakuutettava, ettei tämä määrättynä ajanjaksona ole suorittanut yhtään liiketoimintaa, joka ei täytä tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa asetettuja edellytyksiä.”

14 Kolmannentoista direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus palautukseen määräytyy [kuudennen] direktiivin – – 17

artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan jäsenvaltiossa, jossa palautus suoritetaan.

2. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää tiettyjen kustannusten jättämisestä soveltamisen ulkopuolelle tai lisäedellytysten asettamisesta palautukselle.

— —”

Kansallinen oikeus

15 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG) 18 §:n 9 momentin ja vuonna 1993 liikevaihtoverolain täytäntöönpanosta annetun asetuksen (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993; BGBl. 1993, s. 600; jäljempänä UStDV) 59 §:n säännöksillä säädetään menettelystä, jota on noudatettava ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen Saksassa suorittaman arvonlisäveron palauttamisessa.

16 UStG:n 18 §:n 9 momentin seitsemännen virkkeen mukaan yhteisön alueelle sijoittautumattomilla verovelvollisilla ei ole oikeutta polttoaineostoihin sisältyvän veron palautukseen.

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Pääasian kantaja on kuljetusalan yritys. Kantajan kotipaikka on Frisangessa (Luxemburg). Sen ainoa osakas on Planzer Transport AG -niminen yhtiö (jäljempänä P AG), jonka kotipaikka on Dietikonissa (Sveitsi).

18 Pääasian kantajan johtajina on kaksi P AG:n työntekijää. Toinen työntekijöistä asuu Sveitsissä ja toinen Italiassa.

19 Henri Deltgenillä (jäljempänä D) on pääasian kantajan kotipaikassa Helvetia House -niminen yhtiö, jolta pääasian kantaja on vuokrannut toimitilansa. D on hoitanut pääasian kantajan perustamistoimet sen ainoan osakkaan edustajana.

20 Kolmesta muuta yhtiötä on perustanut kotipaikkansa samaan osoitteeseen pääasian kantajan kanssa; näiden joukossa on kolme sveitsiläisten kuljetusyritysten tytäryhtiötä.

21 Pääasian kantaja teki huhtikuussa 1997 ja toukokuussa 1998 Saksan verohallinnolle arvonlisäveron palautushakemukset, jotka koskivat sen Saksassa polttoaineistoista maksamaa arvonlisäveroa. Ensimmäinen hakemus koski 11 004,25 Saksan markan (DEM) suuruista summaa vuodelta 1996 ja toinen 16 670,98 DEM:n suuruista summaa vuodelta 1997. Kummankin hakemuksen liitteenä oli Luxemburgin veroviranomaisten antama, kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukainen todistus.

22 Tämän todistuksen mukaan pääasian kantaja on arvonlisäverovelvollinen luxemburgilaisella arvonlisäverotunnisteella.

23 Saksan verohallinto sai ulkomaantiedotuskeskukseltaan tietää, ettei pääasian kantajalla ollut todistuksessa ilmoitetussa osoitteessa puhelinliittymää, ja katsoi näin, ettei pääasian kantaja ollut osoittanut, että sen liikkeenjohto sijaitsee Luxemburgissa. Se hylkäsi pääasian kantajan palautushakemukset 24.1.1998 ja 29.10.1998 tekemillään päätöksillä sillä perusteella, etteivät UStG:n 18 §:n 9 momentin ja UStDV:n 59 §:n mukaiset edellytykset arvonlisäveron palauttamiselle täyttyneet.

24 Pääasian kantaja teki päätöksistä oikaisuvaatimukset. Se esitti uuden todistuksen, jonka mukaan se on ”kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Saksan ja Luxemburgin välillä tehdyssä

sopimuksessa tarkoitettu yhtiö”, joka kuuluu ”Luxemburgin välittömän verotuksen piiriin”. Se esitti, että sen molemmat johtajat, D ja eräs toinen henkilö, joka on myös vastuussa sen hallinnosta ja kirjanpidosta, toimivat Luxemburgissa, että sillä on kotipaikassaan autonkuljettajina viisi osa-aikaista työntekijää, että sillä on puhelinliittymä, kuten sen kirjelomakkeista voidaan havaita, että lentorahtia varten käytetään Luxemburgissa rekisteröityjä kuorma-autoja ja että laskutus laaditaan sen kotipaikassa.

25 Saksan verohallinto hylkäsi pääasian kantajan oikaisuvaatimukset 1.7.1999 päivätyillä päätöksillä katsoen niissä, että tämän liikkeenjohto sijaitsee Sveitsissä eikä Luxemburgissa.

26 Pääasian kantaja nosti kanteen näistä hylkäävistä päätöksistä. Finanzgericht Köln (Kölnin veroasioita käsittelevä hallintotuomioistuin) hyväksyi kanteen 26.10.2001 antamallaan tuomiolla katsoen, että pääasian kantajan liiketoimet Sveitsissä sijaitsevalle emoyhtiölle suoritetaan pääasiallisesti Luxemburgista käsin ja että pääasian kantajan kotipaikka on näin kiistattomasti Luxemburgissa.

27 Bundesfinanzhof (liittovaltiotasolla veroasioita käsittelevä ylin hallintotuomioistuin) kumosi 22.5.2003 antamallaan tuomiolla Finanzgericht Kölnin tuomion, koska se katsoi, että Finanzgericht Köln oli tehnyt virheen katsoessaan pääasian kantajan sääntömääräisen kotipaikan perusteella, että yhtiö on sijoittautunut Luxemburgiin. Bundesfinanzhof totesi myös, että Saksan arvonlisäverolainsäädännössä käytettyjen sijoittautumista ja kotipaikkaa koskevien käsitteiden tulkinta on suoritettava yhteisön oikeuden valossa. Se muotoili sarjan kriteerejä, joita sen mukaan voidaan pitää tässä yhteydessä merkityksellisinä. Tällaisia kysymyksiä ovat seuraavat: oliko pääasian kantaja omalla nimellään Luxemburgin puhelinluettelossa; oliko se vuokrannut toimitiloja ja tehnyt sopimuksia omissa nimissään; missä ja milloin pääasian kantajan palveluksessa mahdollisesti olevat työntekijät työskentelivät; missä laadittiin emoyhtiölle suoritettuihin liiketoimiin liittyvät laskut; missä kuorma-autot oli rekisteröity; missä kuorma-autoja pidettiin silloin, kun niitä ei käytetty kuljetuksiin; oliko liikevaihtoveroilmoituksia tehty Luxemburgissa; olivatko Luxemburgin veroviranomaiset antaneet pääasian kantajaa koskevia asiakirjoja. Bundesfinanzhof palautti asian Finanzgericht Kölnin käsiteltäväksi, jotta tämä selvittäisi tarpeellisilta osin asian tosiseikat.

28 Finanzgericht Köln toteaa tähän liittyen ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessään seuraavaa:

”1. Kantaja lähetti P AG:lle 1.1.1996 tehdyn rahteja koskevan sopimuksen perusteella omalla kirjelomakkeellaan vuosina 1997 ja 1998 useita rahtilaskuja, jotka P AG maksoi pankkisiirroilla. Kantaja laskutti Planzeria samanaikaisesti perävaunujen käytöstä. Kantaja oli tehnyt työntekijänsä Robert Surberin edustamana jo 26.12.1995 kirjallisen vuokrasopimuksen Helvetia Housen Henri Deltgenin (D) kanssa. Sopimus tuli voimaan 1.1.1996 ja koski osoitteessa Rue de Luxembourg 23 A sijaitsevia toimitiloja Frisangessa. Kantaja maksoi myös tilojen lämmityskustannukset. Kantaja oli tavoitettavissa Helvetia Housen puhelinnumerosta, joka oli kylläkin merkitty puhelinluetteloon D:n nimellä. Kantaja käytti tätä puhelinnumeroa myös kirjelomakkeessaan. Kantaja teki liikenneministeriölle ilmoitukset vuosina 1996–1998 seitsemän kuorma-auton rekisteröinnistä omalle nimelleen ja sai kuljetustoimintaa koskevan toimiluvan itsenäisten yrittäjien ja vapaiden ammattien asioiden ja matkailuasioden ministeriöstä. Kantajan esittämän henkilöstöluettelon mukaan sen palveluksessa oli 15.6.1998 seitsemän työntekijää, joista suurin osa oli ollut sen palveluksessa jo vuodesta 1996 tai jotka olivat tulleet aiemmin eronneiden, vuodesta 1996 palkattuina olleiden työntekijöiden tilalle. Kantaja oli tehnyt työsuhteista kirjalliset työsopimukset. Kantaja rekisteröitiin liikevaihtoverovelvollisena Luxemburgin verotoimistossa numerolla 1995 2408 871, ja sen käytettäväksi annettiin liikevaihtoverotunniste TVA LU 16487850. Kantaja teki liikevaihtoveroilmoituksia, ja viranomaiset tekivät sitä koskevia liikevaihtoveropäätöksiä. Kantaja kirjattiin verovelvolliseksi myös välittömien verojen osalta numerolla 1995/2408/871.

2. Vastaajan 11.7.2002 Luxemburgin veroviranomaisille esittämään tietopyyntöön saatiin seuraava vastaus – –: tämän viranomaisen mukaan vastaaja oli vuokrannut toimitiloja Helvetia Houselta, jolta se oli osittain hankkinut toimisto- ja kirjanpito palvelunsa. Kantaja ei omistanut sääntömääräisessä kotipaikassaan kalusteita tai muita esineitä, eivätkä sen johtohenkilöt oleskelleet pysyvästi Luxemburgissa. Kantajalla ei ollut myöskään käytettävissään varastotiloja tai pysäköintipaikkoja Luxemburgissa. Kuorma-autojen kuljettajat ja kuorma-autot oli kuitenkin rekisteröity Luxemburgissa. Kantaja teki vuodelta 1997 ilmoituksen 575 129,56 euron suuruudesta liikevaihdosta.

3. Finanzgericht totesi 19.1.2006 pidetyssä istunnossa vielä tähän liittyen, että kantajan johtajat olivat Luxemburgissa 2–3 päivää viikossa (Surber) ja 2–4 päivää kuukaudessa (Gemple). Luxemburgissa tehtiin sen liikkeenjohdon keskeiset päätökset (kuten kuorma-autojen ostopäätökset ja henkilöstön palvelukseen ottamista koskevat päätökset) ja hoidettiin yhtiön hallinto (kirjanpito, laskutus ja palkanlaskenta). P AG hoiti kuitenkin operatiivista liiketoimintaa (kuorma-autoajojen suunnittelu ja järjestelyt sekä asiakaskontaktit) Sveitsistä käsin. Kantaja suoritti tällaista järjestelyä noudattaen kuljetuspalvelut omistamillaan kuorma-autoilla, joihin edellä viitattiin. Kuljetussuoritukset tapahtuivat sataprosenttisesti P AG:n toimeksiannosta, ja kantaja laskutti P AG:ta näistä palvelusuorituksista Luxemburgista.

4. Sen kysymyksen osalta, oliko kantaja suorittanut kuljetuspalveluja Saksan valtion alueella, on se esittänyt 10.1.2006 päivätyn, molempia liikevaihtoveron palautusjaksoja koskevan kirjeensä liitteenä todistukset vähentämismenettelyssä sovelletusta nollaverosäännöstä – –.”

29 Finanzgericht Köln korostaa ennakkoratkaisupyyntönsä, että tämän asian ratkaisun kannalta keskeinen kysymys koskee sitä, onko kantajan katsottava sijoittautuneen yhteisön alueen ulkopuolelle, jolloin sillä ei ole UStG:n 18 §:n 9 momentin seitsemännen virkkeen mukaan oikeutta ostetusta polttoaineesta Saksassa maksetun arvonlisäveron palautukseen. Finanzgericht Köln katsoo Bundesfinanzhofin tavoin, että tässä säännöksessä tarkoitettua sijoittautumisen käsitettä on tulkittava kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan mukaisesti. Se ei kuitenkaan ole varma siitä, miten viimeksi mainittua säännöstä on tulkittava.

30 Finanzgericht Kölnin mukaan on ensisijaisen tärkeää selvittää, mikä on pääasian kantajan toimittaman todistuksen oikeudellinen ulottuvuus. Se katsoo, että todistus luo ehdottoman

olettamana siitä, että kyseessä oleva henkilö on arvonlisäverovelvollinen, mutta pohtii kuitenkin sitä, voidaanko tällaisen todistuksen katsoa tuottavan ehdottoman olettamana siitä, että henkilö on sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jonka viranomainen on antanut todistuksen (jäljempänä todistuksen antanut jäsenvaltio).

31 Siltä varalta, että tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, Finanzgericht Köln kysyy, viittaako kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu taloudellisen toiminnan kotipaikan käsite paikkaan, jonne yhtiön sääntömääräinen kotipaikka on sijoitettu ja jossa sen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään (esillä olevassa asiassa Luxemburg), vai paikkaan, josta sen operatiivista liiketoimintaa harjoitetaan (esillä olevassa asiassa Sveitsi).

32 Finanzgericht Köln on tästä syystä päättänyt lykätä pääasian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisella elinkeinonharjoittajaa koskevalla todistuksella sillä tavoin velvoittava vaikutus tai luodaanko sillä ehdoton oletama siitä, että elinkeinonharjoittajan on katsottava sijoittautuneen todistuksen antaneeseen jäsenvaltioon?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

Onko kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettua käsitettä ’taloudellisen toiminnan kotipaikka’ tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan paikkaa, jossa yhtiöllä on sääntömääräinen kotipaikka, vai

onko tulkinta perustettava olettamukselle, että käsitteellä tarkoitetaan paikkaa, jossa tehdään liikkeenjohdolliset päätökset, vai

tarkoitetaanko käsitteellä paikkaa, jossa tehdään tavanomaiset, päivittäistä operatiivista liiketoimintaa koskevat päätökset?”

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen katsottava osoittavan välttämättä, että verovelvollinen on sijoittautunut todistuksen antaneeseen jäsenvaltioon.

34 Tässä yhteydessä on muistettava, että kahdeksannella direktiivillä pyritään vahvistamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten jäsenvaltiossa maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja yhdenmukaistamaan näin kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan mukainen oikeus palautukseen (ks. vastaavasti asia C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6109, 20 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, 26 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

35 Kuten direktiivin toisessa perustelukappaleessa todetaan, direktiivin ensisijaisena tavoitteena on välttää se, että yhden jäsenvaltion alueelle sijoittautunut verovelvollinen joutuu kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi siitä syystä, että sen vastattavaksi jää lopullisesti vero, joka siltä on kannettu toisessa jäsenvaltiossa. Kuten Euroopan yhteisöjen komissio on esittänyt, jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen oikeus – niin kuin siitä kahdeksannessa direktiivissä säädetään – saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero takaisin palautuksen kautta vastaa kuudennella direktiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut omassa jäsenvaltiossaan suorittamistaan ostoista.

36 Kahdeksannen direktiivin kuudennessa perustelukappaleessa todetaan, että sen toisena yleisenä päämääränä on välttää tietyn tyyppiset veropetokset ja veronkierto (ks. vastaavasti asia C-361/96, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3495, 28 kohta).

37 Näiden kummankin tavoitteen toteuttamiseksi kahdeksannessa direktiivissä perustetaan verovelvolliselle oikeus sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa ostoista maksetun arvonlisäveron palautukseen, jossa verovelvollisella ei ole taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa taikka omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa ja jossa se ei ole suorittanut yhtään tavaroiden luovutusta tai palvelua (ks. vastaavasti asia C-429/97, komissio v. Ranska, tuomio 25.1.2001, Kok. 2001, s. I-637, 28 kohta), asettamalla palautuksen saamisen edellytykseksi se, että verovelvollinen toimittaa sen jäsenvaltion veroviranomaiselle, jossa tätä palautusta haetaan (jäljempänä palautuksen suorittava jäsenvaltio), todistuksen antaneen jäsenvaltion veroviranomaisen laatiman todistuksen palautusta hakevan elinkeinonharjoittajan asemasta arvonlisäverovelvollisena.

38 Kuten komissio on todennut, kuudennella direktiivillä perustettu palautusjärjestelmä rakentuu todistuksen antaneen jäsenvaltion ja palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaisten väliselle yhteistyömekanismille ja niiden keskinäiselle luottamukselle.

39 Jotta järjestelmä toimisi mahdollisimman sujuvasti, säädetään kahdeksannen direktiivin 9 artiklan toisessa kohdassa, että verovelvollisen asemaa koskevien todistusten, jotka todistuksen antavan jäsenvaltion veroviranomainen laatii, on oltava tämän direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaiset. Tämän mallin mukaan todistuksessa on oltava kyseessä olevan henkilön arvonlisäverotunniste sekä ”yrityksen osoite”. Lisäksi direktiivin 3 artiklan b kohdassa säädetään, että todistuksen antaa sen jäsenvaltion viranomainen, johon verovelvollinen on sijoittautunut.

40 Kuten Italian hallitus ja komissio ovat todenneet, kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen perusteella voidaan olettaa sen lisäksi, että asianomainen on arvonlisäverovelvollinen todistuksen antaneessa jäsenvaltiossa myös että se on sijoittautunut kyseiseen valtioon jossakin muodossa joko sijoittamalla sinne taloudellisen toimintansa kotipaikan tai kiinteän toimipaikan, josta liiketoimia suoritetaan.

41 Tässä todistuksessa olevat tiedot sitovat lähtökohtaisesti sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaista.

42 On kuitenkin huomattava, että palautusedellytyksissä on eroja sen mukaan, kuuluvatko ne kahdeksannella direktiivillä sellaisia verovelvollisia varten perustettuun järjestelmään, jotka ovat sijoittautuneet muuhun kuin palautuksen suorittavaan jäsenvaltioon, vai kolmannellatoista direktiivillä sellaisia verovelvollisia varten perustettuun järjestelmään, jotka eivät ole sijoittautuneet yhteisön alueelle. Näiden erojen vuoksi kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen antaminen ei voi olla esteenä sille – kuten Saksan, Ranskan ja Italian hallitukset sekä komissio ovat esittäneet – että palautuksen suorittavan jäsenvaltion

veroviranomainen pyrkii selvittämään sen, onko yrityksellä, jonka osoite on mainittu tässä todistuksessa, taloudellista todellisuuspohjaa.

43 Tässä yhteydessä on muistettava, että taloudellisen todellisuuspohjan huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997, Kok. 1997, s. I-1005, 23 kohta).

44 Tämän lisäksi oikeussubjektit eivät vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan saa vedota yhteisön oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (ks. arvonlisäverokysymyksissä mm. asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1599, 32 kohta ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 68 kohta).

45 Tällaisesta vilpistä tai väärinkäytöksestä olisi kyse siinä tapauksessa, että verovelvollinen yrittäisi hyötyä palautusjärjestelmästä kahdeksannessa direktiivissä säädettyin edellytyksin, vaikka yrityksellä, jonka osoite on mainittu tämän direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisessa todistuksessa, ei olisikaan taloudellista todellisuuspohjaa todistuksen antavassa jäsenvaltiossa ja vaikka asianomainen ei olisi sijoittautunut yhteisön alueelle, eli se ei kuuluisi kahdeksannen direktiivin vaan kolmannentoista direktiivin soveltamisalaan.

46 Jos palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomainen on esimerkiksi epäillessään verotukseen liittyvää väärinkäytöstä epävarma siitä, onko todistuksessa tarkoitettulla yrityksellä taloudellista todellisuuspohjaa, ei tämä viranomainen voi tämän todistuksen tuottaman oletettaman vuoksi kuitenkaan olla palauttamatta arvonlisäveroa muihin ennakollisiin selvitysmuotoihin turvautumatta.

47 Tällaisissa tapauksissa, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa todennut, veroviranomaisella on mahdollisuus kahdeksannen direktiivin 6 artiklan nojalla velvoittaa verovelvollinen toimittamaan sille tarvittavat tiedot sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu (ks. vastaavasti em. asia Monte Dei Paschi di Siena, tuomion 31 kohta), kuten tiedot, joiden perusteella se voi arvioida verovelvollisen asemaa koskevassa todistuksessa mainitun yrityksen taloudellista todellisuuspohjaa.

48 Kuten komissio on todennut, tämän viranomaisen käytössä ovat myös yhteisön hallinnollista yhteistyötä ja apua tarjoavat välineet, joista on säädetty arvonlisäverotuksen virheettömän toimittamisen turvaksi ja arvonlisäverotukseen liittyvien petosten ja veronkierron ehkäisemiseksi. Näistä mainittakoon hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1) ja asetuksen N:o 1798/2003 eräiden säännösten täytäntöönpanoa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamisesta 29.10.2004 annettu komission asetus (EY) N:o 1925/2004 (EUVL L 331, s. 13).

49 Jos saaduista tiedoista käy ilmi, että verovelvollisen asemaa osoittavassa todistuksessa mainittu osoite ei ole verovelvollisen taloudellisen toiminnan kotipaikka eikä kiinteä toimipaikka, josta se suorittaa liiketoimiaan, on palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaisella oikeus hylätä verovelvollisen palautushakemus tämän kuitenkaan estämättä verovelvollisen oikeutta hakea tähän oikeusteitse muutosta (ks. vastaavasti verotukseen liittyvien väärinkäytösten osalta em. asia Fini H, tuomion 33 ja 34 kohta ja analogian perusteella EY 43 artiklaan liittyen asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 55 kohta).

50 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan b alakohtaa ja 9 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että tämän direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen perusteella voidaan lähtökohtaisesti olettaa, että

asianomainen on arvonlisäverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, jonka alaisuuteen todistuksen antanut veroviranomainen kuuluu, ja että verovelvollinen on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon. Nämä säännökset eivät kuitenkaan merkitse sitä, ettei palautuksen suorittavan jäsenvaltion veroviranomaisella olisi oikeutta epäselvissä tapauksissa selvittää yhteisön arvonlisäverosäännöksissä tätä varten säädettyihin hallinnollisiin toimenpiteisiin turvautumalla, onko yrityksellä, jonka osoite on mainittu tässä todistuksessa, taloudellista todellisuuspohjaa.

Toinen kysymys

51 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin pyytää toisessa kysymyksessään tulkintaa kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa käytetystä ilmaisusta ”taloudellisen toimintansa kotipaikka”.

52 Todettakoon aluksi, että kolmannessatoista direktiivissä tarkoitettu yhteisön alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen asema edellyttää muun muassa sitä, ettei verovelvollisella ole tämän direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna aikana ollut tähän alueeseen yhtäkään tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa luetelluista liittymäkohdista.

53 Tällaisia liittymäkohtia ovat muun muassa ”sen taloudellisen toiminnan kotipaikka” ja ”kiinteä toimipaikka, josta liiketoimia suoritetaan”.

54 Arvonlisäverokysymyksissä erittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteän toimipaikan käsite edellyttää, että tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstövoimavarat ja tekniset voimavarat, joita tarvitaan kyseessä olevien palvelujen suorittamiseen (ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, 18 kohta; em. asia DFDS, tuomion 20 kohta ja asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4383, 15 kohta). Se edellyttää näin ollen riittävää pysyvyysastetta ja sellaista rakennetta, niin henkilöstön kuin teknisten edellytysten osalta, jonka avulla kyseessä olevien palvelujen itsenäinen suorittaminen on mahdollista (ks. em. asia ARO Lease, tuomion 16 kohta).

55 Kuljetuspalvelujen osalta tämä käsite merkitsee yhteisön arvonlisäverosäännösten soveltamisessa sitä, että yrityksellä on ainakin toimitila, jossa sopimukset voidaan laatia ja päivittäiset hallinnolliset päätökset tehdä, ja tässä toiminnassa käytettäväksi tarkoitettujen ajoneuvojen säilytyspaikka (ks. vastaavasti em. asia ARO Lease, tuomion 19 ja 27 kohta sekä asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998, Kok. 1998, s. I-2553, 26 kohta). Näiden ajoneuvojen rekisteröinti kyseisessä jäsenvaltiossa ei sitä vastoin ole viite kiinteästä toimipaikasta siellä (ks. vastaavasti em. asia Lease Plan, tuomion 21 ja 27 kohta).

56 Kiinteänä toimipaikkana ei näin voida pitää pysyvääkään rakennelmaa, jota käytetään yrityksen kannalta ainoastaan valmisteleviin toimiin tai tukitoimiin, kuten henkilöstön palvelukseen ottamiseen tai yrityksen liiketoimien suorittamisen edellyttämien teknisten välineiden hankkimiseen.

57 Esillä olevassa asiassa, kuten tämän tuomion 31 kohdassa todetaan, ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin on tosiseikkoja koskevien eri toteamustensa johdosta (ks. tämän tuomion 28 kohta) tullut siihen tulokseen, että pääasian kantajan kuljetuspalvelut suoritetaan tosiasiallisesti Sveitsistä.

58 Kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettun taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteen osalta on huomattava, että vaikka sama paikka voi olla samaan aikaan yrityksen taloudellisen toiminnan kotipaikka ja sen kiinteä toimipaikka, pelkästään se, että tässä säännöksessä – ja kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa – viitataan erikseen taloudellisen kotipaikan käsitteeseen ja sellaisen kiinteän toimipaikan käsitteeseen, josta liiketoimia suoritetaan,

osoittaa kuitenkin, että yhteisöjen lainsäätäjän tarkoituksena on ollut vahvistaa ensimmäiselle käsitteelle itsenäinen sisältö suhteessa toiseen käsitteeseen.

59 Tästä seuraa, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pääasiassa tekemien toteamusten johdosta paikka, josta pääasian kantajan liiketoimintaa todellisuudessa harjoitetaan, ei ole todistuksen antaneessa jäsenvaltiossa, ei tämä kuitenkaan sulje pois sitä, että pääasian kantaja on sijoittanut sinne taloudellisen toimintansa kotipaikan.

60 Kun kyse on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta yhtiöstä, kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu taloudellisen toiminnan kotipaikka on paikka, jossa tämän yhtiön yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii.

61 Taloudellisen toiminnan kotipaikan sijainnin määrittäminen edellyttää, että huomioon otetaan sarja tekijöitä, joista ensisijaisina ovat sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinnon sijaintipaikka, yhtiön johdon kokoontumispaikka ja se paikka, joka yleensä on sama kuin viimeksi mainittu, jossa yhtiön yleisistä toiminnallisista linjauksista päätetään. Muitakin tekijöitä, kuten keskeisten johtohenkilöiden kotipaikka, yhtiökokouksen paikka, hallinnollisten ja kirjanpidollisten asiakirjojen säilytyspaikka ja varainhoidon eli erityisesti pankkiasioden hoitamisen pääasiallinen paikka, voidaan ottaa tässä huomioon.

62 Postilaatikkoyrityksille tai bulvaaneille luonteenomaista näennäistä sijoittautumista ei voida pitää kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna taloudellisen toiminnan kotipaikkana (ks. analogian perusteella asia C-341/04, Eurofood IFSC, tuomio 2.5.2006, Kok. 2006, s. I-3813, 35 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 68 kohta).

63 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että yhtiön taloudellisen toiminnan kotipaikka on paikka, jossa yhtiön yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii.

Oikeudenkäyntikulut

64 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 3 artiklan b alakohtaa ja 9 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisen todistuksen perusteella voidaan lähtökohtaisesti olettaa, että asianomainen on arvonlisäverovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, jonka alaisuuteen todistuksen antanut veroviranomainen kuuluu, ja että verovelvollinen on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon.

Nämä säännökset eivät kuitenkaan merkitse sitä, ettei sen jäsenvaltion veroviranomaisella, jossa ostoista suoritetun arvonlisäveron palautusta haetaan, olisi oikeutta epäselvissä tilanteissa selvittää yhteisön arvonlisäverosäännöksissä tätä varten säädettyihin hallinnollisiin toimenpiteisiin turvautumalla, onko yrityksellä, jonka osoite on mainittu tässä todistuksessa, taloudellista todellisuuspohjaa

2) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY 1 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että yhtiön taloudellisen toiminnan kotipaikka on paikka, jossa yhtiön yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.