

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

25 päivänä lokakuuta 2012 (*)

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 170 ja 171 artikla – Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – 1 artikla – Direktiivi 2008/9/EY – 3 artiklan a alakohta – Arvonlisäveron palautusta maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka harjoittaa toisessa jäsenvaltiossa vain testaus- ja tutkimustoimintaa

Yhdistetyissä asioissa C-318/11 ja C-319/11,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Förvaltningsrätten i Falun (Ruotsi) on esittänyt 21.6.2011 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 27.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Daimler AG (C-318/11) ja

Widex A/S (C-319/11)

vastaan

Skatteverket,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.5.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Daimler AG, edustajanaan advokat M. Punkki,
- Widex A/S, edustajanaan jur. kand. M. Selin,
- Skatteverket, asiamiehenään K. Alvesson,
- Ruotsin hallitus, asiamiehenään C. Meyer-Seitz,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Enegren,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat 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), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä kahdeksas direktiivi), 1 artiklan ja yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL L 44, s. 23) 3 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnot on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat Saksaan sijoittautunut Daimler AG (jäljempänä Daimler) ja Tanskaan sijoittautunut Widex A/S (jäljempänä Widex) sekä Ruotsin veroviranomainen Skatteverket ja joissa on kyse viimeksi mainitun tekemien niiden päätösten laillisuudesta, joilla tämä hylkäsi ensiksi mainittujen hakemukset, jotka koskivat tavara- tai palveluhankinnoista Ruotsissa maksetun arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL L 346, s. 13; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut [kahdeksannen direktiivin] – – 1 artiklassa – – ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena, jos tavaroita ja palveluja käytetään [tiettyihin määriteltyihin liiketoimiin].”

4 Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvolliset ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen neuvoston [kahdeksannessa] direktiivissä säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

– –”

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 [lukuun ottamatta tiettyjä kuljetussuorituksia ja tiettyjä muita palvelujen suorituksia].”

6 Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [arvonlisävero]direktiivin 170 artiklassa säädetyille arvonlisäveron palautukselle 3 artiklan edellytykset täyttävälle palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille verovelvollisille.”

7 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltion sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää seuraavat edellytykset:

- a) hänellä ei – – ole ollut palautusjäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa;
- b) hän ei – – ole suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta [tiettyjä kuljetussuorituksia ja tiettyjä muita palvelujen suorituksia].”

8 Kyseisen direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovelletaan joulukuun 31 päivän 2009 jälkeen toimitettuihin palautushakemuksiin.

2. Kumotaan [kahdeksas] direktiivi 1 päivästä tammikuuta 2010. Sen säännöksiä sovelletaan kuitenkin edelleen ennen tammikuun 1 päivää 2010 toimitettuihin palautushakemuksiin.

Viittauksia kumottuun direktiiviin pidetään viittauksina tähän direktiiviin muuten kuin ennen tammikuun 1 päivää 2010 toimitettujen palautushakemusten osalta.”

Ruotsin oikeus

9 Arvonlisäverosta 30.3.1994 annetun lain (1994:200) (mervärdesskattelagen; SFS 1994, nro 200) 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan ulkomaisella yrityksellä on pyynnöstä oikeus saada palautuksena hankintaan sisältynyt arvonlisävero, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- 1) hankintaan sisältyvä arvonlisävero kohdistuu sellaiseen hankintaan tai tuontiin, joka liittyy myyntiin ulkomailla harjoitetun toiminnan yhteydessä,
- 2) myynti – silloin kun se toteutuu Euroopan yhteisöjen alueella – on veronalaista tai oikeuttaa palautukseen siinä maassa, jossa se saadaan, Ruotsin oikeudessa säädettyä vastaavalla tavalla, ja
- 3) myynti olisi ollut veronalaista tai olisi Ruotsin oikeuden mukaan oikeuttanut palautukseen, jos se olisi toteutunut Ruotsissa.

10 Kyseisen lain 1 luvun 15 §:ssä säädetään, että ulkomaisella toiminnanharjoittajalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jolla ei ole Ruotsissa liiketoimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa taikka omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-318/11

11 Daimler, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Saksassa, tekee autojen talvitestejä Pohjois-Ruotsissa sijaitsevassa testauspaikassa. Sillä ei ole omaa henkilökuntaa Ruotsissa.

Testaushenkilökunta lennätetään testaustilaisuuksiin. Sama pätee käytettyyn tekniseen välineistöön.

12 Daimlerilla on Ruotsissa kokonaan sen omistuksessa oleva tytäryhtiö, joka toimittaa Daimlerille testaustoimintaan liittyvät tilat, testausradat ja testien liitännäispalvelut. Ruotsalaisen tytäryhtiön henkilökunta koostuu neljästä kausityöntekijästä ja toimitusjohtajasta.

13 Daimler ei harjoita arvonlisäveron alaista toimintaa Ruotsissa sijaitsevassa testauspaikassa. Se suorittaa kyseisessä jäsenvaltiossa vain Saksassa harjoittamansa autojen myyntitoiminnan kannalta välttämättömiä testaustoimintoja.

14 Daimlerin autojen testauksen yhteydessä tekemiä hankintoja ei ole käytetty arvonlisäverolliseen toimintaan Ruotsissa.

15 Daimler vaati ulkomaisiin yrityksiin sovellettavien palautussäännösten nojalla, että Skatteverket palauttaisi sille sen hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron.

16 Daimlerin hakemukset kattoivat ajanjaksot 1.1.2008–31.12.2008 ja 1.10.2009–31.12.2009. Vaaditut määrät olivat yhteensä 73 597 119 Ruotsin kruunua (SEK). Ajanjaksoa 1.1.2008–31.12.2008 koskevat hakemukset jätettiin Skatteverketiin ennen 1.1.2010, kun taas ajanjaksoa 1.10.2009–31.12.2009 koskevat hakemukset jätettiin 31.12.2009 jälkeen.

17 Skatteverket päätti evätä Daimlerilta sen vaatiman palautuksen sillä perusteella, että sillä on kiinteä toimipaikka Ruotsissa. Se ei vedonnut siihen, että kyseinen yhtiö olisi tehnyt Ruotsissa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia.

18 Daimler on valittanut Skatteverketin päätöksistä Förvaltningsrätten i Faluniin. Se on väittänyt, ettei sillä ole ollut Ruotsissa kiinteää toimipaikkaa.

19 Skatteverket vaatii valituksen hylkäämistä.

20 Förvaltningsrätten i Falun on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

”1) Miten käsitettävä ’kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia’ on tulkittava, kun sitä arvioidaan asiaa koskevien unionin oikeuden säännösten kannalta?

2) Voidaanko sellaisella verovelvollisella, jolla on taloudellisen toimintansa kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa, jonka toiminta koostuu pääasiassa autojen valmistuksesta ja myynnistä ja joka on tehnyt talvitestejä automalleille Ruotsissa sijaitsevassa testauspaikassa, katsoa olleen Ruotsissa kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia, kun kyseinen verovelvollinen on hankkinut sellaisia tavaroita ja palveluja, jotka on otettu vastaan ja käytetty Ruotsissa sijaitsevassa testauspaikassa, mutta sillä ei ole omaa pysyvää henkilökuntaa Ruotsissa, ja kun testaustoiminta on välttämätöntä sen liiketoiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa?

3) Vaikuttaako toiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että verovelvollinen omistaa kokonaan ruotsalaisen tytäryhtiön, jonka tarkoituksena on lähes yksinomaan kyseiseen testaustoimintaan liittyvien erilaisten palvelujen suorittaminen verovelvolliselle?”

Asia C-319/11

21 Widexillä, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Tanskassa, on Tukholmassa sijaitseva tutkimusosasto.

- 22 Se hankkii tavaroita ja palveluja kyseisellä osastolla tehtävien tutkimustöiden tarpeisiin.
- 23 Widex vaati ulkomaisiin yrityksiin sovellettavien palautussäännösten nojalla, että Skatteverket palauttaisi sille kyseisiin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron. Se teki 9.6.2009 Skatteverketille ajanjaksoa 1.1.2008–31.12.2008 koskevan hakemuksen. Vaadittu määrä oli 109 023 SEK. Se vastasi muun muassa vuokratuluihin, koulutukseen ja tekniseen välineistöön liittyntä arvonlisäveroa.
- 24 Skatteverket päätti evätä Widexiltä sen vaatiman palautuksen sillä perusteella, että tällä on kiinteä toimipaikka Ruotsissa. Se ei vedonnut siihen, että kyseinen yhtiö olisi tehnyt Ruotsissa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia.
- 25 Widex on valittanut Skatteverketin päätöksestä Förvaltningsrätten i Faluniin.
- 26 Valituksensa tueksi se vetoaa pääasiallisesti siihen, että se valmistaa kuulolaitteita ja että sillä on Ruotsissa audiologian tutkimusta tekevä tutkimusosasto. Kyseinen osasto on yksi yrityksen osastoista. Tukholmassa sijaitsevilla tiloilla ei harjoiteta myyntiä tai markkinointia eikä tarjota palveluja, vaan kyse on puhtaasti tutkimuksesta. Osaston tulot muodostuvat siitä rahoituksesta, jonka se saa Widexin Tanskassa sijaitsevalta pääkonttorilta. Widex antaa rahat tutkimusosaston neljän työntekijän palkkoihin, ja sosiaaliturvamaksut maksetaan suoraan Tanskassa sijaitsevasta pääkonttorista. Widex huomauttaa lisäksi olevansa vuokralaisena Tukholmassa sijaitsevilla tiloilla, ja sillä on lisäksi Malmössä ruotsalainen tytäryhtiö, joka myy ja jakelee sen tuotteita Ruotsissa. Tukholmassa sijaitsevalla tutkimusosastolla ei kuitenkaan ole mitään tekemistä Malmön tytäryhtiön kanssa.
- 27 Skatteverket vaatii valituksen hylkäämistä.
- 28 Se katsoo, että kolmen edellytyksen on täytyttävä, jotta kyseessä olisi kiinteä toimipaikka. Sen mukaan olemassa on oltava henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja ja kyseisen liikepaikan on oltava tarpeeksi pysyvä siten, että sieltä on mahdollista tarjota tai kuluttaa tavaroita tai palveluja. Kuitenkaan ei vaadita, että tavaroita tai palveluja tosiasiallisesti tarjottaisiin.
- 29 Skatteverket väittää, että Widex on tehnyt hakemuksen, jossa se on pyytänyt, että se rekisteröidään työnantajaksi syyskuusta 2006 lähtien, että toimintaa harjoitetaan Tukholmassa sijaitsevilla tiloilla ja että vaikuttaa siltä, että ostot toimintaa varten tehdään sieltä käsin, koska suuressa osassa laskuista mainitaan näiden tilojen osoite. Se päätelee tästä, että Widexillä on Tukholmassa kiinteä toimipaikka, koska toimintaa on harjoitettu usean vuoden ajan samasta paikasta ja koska kyseisissä tiloissa on henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja.
- 30 Förvaltningsrätten i Falun on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:
- ” 1) Miten käsitettävä ’kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia’ on tulkittava, kun sitä arvioidaan asiaa koskevien unionin oikeuden säännösten kannalta?
- 2) Voidaanko sellaisella verovelvollisella, jolla on taloudellisen toimintansa kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa ja jonka toiminta koostuu muun muassa kuulolaitteiden valmistuksesta ja myynnistä, katsoa olleen Ruotsissa kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia, siksi, että se on tehnyt audiologian tutkimusta Ruotsissa sijaitsevalla tutkimusosastolla, kun kyseinen verovelvollinen on hankkinut sellaisia tavaroita ja palveluja, jotka on otettu vastaan ja käytetty kyseisellä Ruotsissa sijaitsevalla tutkimusosastolla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asioissa C-318/11 ja C-319/11 esitetyt ensimmäinen ja toinen kysymys

- 31 Molemmissa kahdessa asiassa C-318/11 ja C-319/11 kansallinen tuomioistuin haluaa kahdella ensimmäisellä kysymyksellään selvittää pääasiallisesti, voidaanko jäsenvaltioon sijoittautuneella arvonlisäverovelvollisella, joka tekee toisessa jäsenvaltiossa vain teknisiä testejä tai tutkimustöitä mutta ei suorita siellä verollisia liiketoimia, katsoa olevan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja direktiivin 2008/9 3 artiklan a alakohdassa tarkoitettu ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia”.
- 32 Kyseinen arviointiperuste sisältää kaksi kumulatiivista edellytystä, jotka perustuvat yhtäältä ”kiinteän toimipaikan” olemassaoloon ja toisaalta siihen, että sieltä suoritetaan ”liiketoimia”.
- 33 Skatteverket katsoo, ettei oikeutta arvonlisäveron palautukseen ole, jos hakijalla on palautusjäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jolla on tietty pysyvyys. Se väittää pääasiallisesti, ettei kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja direktiivin 2008/9 3 artiklan a alakohdassa myöskään vaadita, että kyseinen toimipaikka toteuttaisi palautusjäsenvaltiossa verotettavia myyntitoimia, jotta oikeus tavara- tai palveluhankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen voitaisiin evätä.
- 34 Skatteverketin mukaan oikeuskäytännöstä (asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok., s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263; asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok., s. I-2395; asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997, Kok., s. I-4383; asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997, Kok., s. I-1005; asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998, Kok., s. I-2553 ja asia C-73/06, Planzer Luxembourg, tuomio 28.6.2007, Kok., s. I-5655) ilmenee, että kiinteän toimipaikan on oltava siinä määrin itsenäinen, että tavarat tai palvelut voidaan saattaa sieltä markkinoille. Siinä ei sitä vastoin vaadita, että kiinteästä toimipaikasta tosiasiallisesti myydään tavaroita tai palveluja.
- 35 Tästä on todettava, että kaikissa Skatteverketin vetoamissa, tämän tuomion edellisessä kohdassa mainituissa tuomioissa on tulkittu käsitettä ”kiinteä toimipaikka” tai ”taloudellisen toiminnan kotipaikka” tosiasiallisesti toteutettujen verollisten liiketoimien yhteydessä niiden verotuspaikan määrittämiseksi. Se ei tuolloin ratkaissut erillistä kysymystä siitä, onko palautusjäsenvaltiossa tosiasiallisesti toteutettava verollisia liiketoimia, jotta oikeus arvonlisäveron palautukseen voitaisiin evätä, vai riittääkö tähän pelkästään se, että kyseisestä toimipaikasta kyetään toteuttamaan tällaisia liiketoimia.
- 36 Viimeksi mainitusta kysymyksestä on syytä sitä vastoin muistuttaa, että asiassa C-244/08, komissio vastaan Italia, 16.7.2009 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-130, 31 ja 32 kohta) katsottiin, että kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja nyttemmin direktiivin 2008/9 3 artiklan a alakohdassa olevaa ilmaisua ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” on tulkittava siten, että ulkomailla asuvana verovelvollisena pidetään henkilöä, jolla ei ole sellaista kiinteää toimipaikkaa, josta verollisia liiketoimia yleisesti suoritetaan. Kahdeksannen direktiivin soveltamisen estävä ratkaiseva tekijä on näin se, että kyseisessä jäsenvaltiossa on aktiivisesti suoritettu liiketoimia. Saman oikeuskäytännön mukaan sivulauseessa ”josta on suoritettu liiketoimia” käytetty sana ”liiketoimia” voi tarkoittaa vain myyntitoimia.
- 37 Tästä seuraa, että palautuksensaantioikeuden epäämisen edellytyksenä on sen toteaminen, että kiinteästä toimipaikasta on tosiasiallisesti suoritettu verollisia liiketoimia siinä jäsenvaltiossa, jossa palautushakemus on tehty, eikä perusteeksi riitä pelkästään se, että kyseisestä toimipaikasta kyetään toteuttamaan tällaisia liiketoimia.
- 38 Pääasioissa ei ole kiistetty, että asianomaiset yritykset eivät tekniseen testaukseen ja

tutkimukseen liittyvillä palveluilla toteuta myyntitoimia siinä jäsenvaltiossa, jossa palautushakemukset on tehty.

39 Näin ollen oikeus saada hankintoihin sisältynyt arvonlisävero palautetuksi on siis myönnettävä, eikä tämän lisäksi ole tarpeen tutkia, onko kummallakin asianomaisella yrityksellä tosiasiallisesti tulkittavissa säännöksissä tarkoitettu ”kiinteä toimipaikka”, koska arviointiperusteessa ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” olevat kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia.

40 Kuten komissio korostaa, tällainen tulkinta vastaa sovellettavien direktiivien tavoitetta, jona on sen mahdollistaminen, että verovelvollinen saa ostoihin sisältyneen arvonlisäveron palautetuksi silloin, kun se ei voi vähentää kyseistä ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettavasta arvonlisäverosta sen vuoksi, ettei se ole toteuttanut aktiivisia verotettavia liiketoimia palautusjäsenvaltiossa.

41 Jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen kahdeksannessa direktiivissä säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa arvonlisäverodirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (em. asia Planzer Luxembourg, tuomion 35 kohta).

42 Lopuksi on syytä todeta, että kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja direktiivin 2008/9 3 artiklan b alakohdassa asetetaan nimenomaisesti edellytykseksi oikeudelle saada arvonlisävero palautetuksi, ettei verovelvollinen ole suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, kun sillä ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.

43 Yhteinen edellytys palautuksensaantioikeuden epäämiseksi on näin se, että palautusjäsenvaltiossa tosiasiallisesti suoritetaan verollisia liiketoimia, olipa hakijana olevalla verovelvollisella kyseisessä valtiossa kiinteä toimipaikka tai ei.

44 Näin ollen molempien asioiden kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneella arvonlisäverovelvollisella, joka tekee toisessa jäsenvaltiossa vain teknisiä testejä tai tutkimustöitä mutta ei suorita siellä verollisia liiketoimia, ei voida katsoa olevan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja direktiivin 2008/9 3 artiklan a alakohdassa tarkoitettua ”kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia”.

Asiassa C-318/11 esitetty kolmas kysymys

45 Kansallinen tuomioistuin kysyy asiassa C-318/11 esittämällään kolmannella kysymyksellä pääasiallisesti, vaikuttaako käsitteelle ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” annettuun tulkintaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa se, että verovelvollinen omistaa siinä jäsenvaltiossa, jossa se on tehnyt palautushakemuksen, kokonaan tytäryhtiön, jonka tarkoituksena on lähes yksinomaan kyseiseen testaustoimintaan liittyvien erilaisten palvelujen suorittaminen verovelvolliselle.

46 Skatteverket väittää, että pääasiassa verovelvollisella on kokonaan omistamansa tytäryhtiön välityksellä kiinteä toimipaikka siinä jäsenvaltiossa, jossa se on tehnyt palautushakemuksen.

47 Skatteverketin mukaan edellä mainitussa asiassa DFDS annetun tuomion 26–29 kohdassa on todettu, että emoyhtiönsä pelkkänä sivutoimipisteenä toimiva tytäryhtiö, jolla on

henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja, on emoyhtiön kiinteä toimipaikka sijaintijäsenvaltiossaan.

48 Tästä on riittävää todeta, että kansallisen tuomioistuimen tarkoittaman kaltainen kokonaan omistettu tytäryhtiö on oikeushenkilö, joka on erikseen verovelvollinen, ja ettei se ole tehnyt pääasiassa kyseessä olevia tavaranhankintoja.

49 Lisäksi on syytä todeta, että edellä mainitussa asiassa DFDS tytäryhtiön on kaupallisen todellisuuden vuoksi katsottu olleen epäitsenäisessä asemassa vain sen vuoksi, että olisi voitu määrittää, oliko emoyhtiö vai tytäryhtiö tosiasiallisesti toteuttanut kyseisten palvelujen suorittamisen liittyvät aktiiviset verolliset liiketoimet, ja tämän jälkeen, missä jäsenvaltiossa näitä liiketoimia oli verotettava.

50 Edellytys, jonka mukaan teknistä testausta suorittavan osaston täytyisi suorittaa aktiivisia verollisia myyntitoimia ja joka on kumulatiivisesti sidoksissa käsitteeseen ”kiinteä toimipaikka” ja näin siis välttämätön palautuksensaantioikeuden epäämiseksi, ei täyty asiassa C-318/11.

51 Asiassa C-318/11 esitettyyn kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava siten, että käsitteelle ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” annettuun tulkintaan ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vaikuta se, että verovelvollinen omistaa siinä jäsenvaltiossa, jossa se on tehnyt palautushakemuksen, kokonaan tytäryhtiön, jonka tarkoituksena on lähes yksinomaan kyseiseen testaustoimintaan liittyvien erilaisten palvelujen suorittaminen verovelvolliselle.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioon sijoittautuneella arvonlisäverovelvollisella, joka tekee toisessa jäsenvaltiossa vain teknisiä testejä tai tutkimustöitä mutta ei suorita siellä verollisia liiketoimia, ei voida katsoa olevan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY, 1 artiklassa ja yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 3 artiklan a alakohdassa tarkoitettua ”kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia”.**

2) **Tähän tulkintaan ei asiassa C-318/11 kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vaikuta se, että verovelvollinen omistaa siinä jäsenvaltiossa, jossa se on tehnyt palautushakemuksen, kokonaan tytäryhtiön, jonka tarkoituksena on lähes yksinomaan kyseiseen testaustoimintaan liittyvien erilaisten palvelujen suorittaminen verovelvolliselle.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.