

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

VERICA TRSTENJAK

19 päivänä huhtikuuta 2007 1(1)

Asia C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

vastaan

Bundeszentralamt für Steuern

(Finanzgericht Kölnin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

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

I Johdanto

1. Luxemburgissa rekisteröity kuljetusyritys on hakenut polttoaineostoistaan Saksassa maksamansa arvonlisäveron palautusta Saksan verohallinnolta.
2. Kunkin hakemuksen liitteenä oli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY(2) liitteen B mukainen Luxemburgin verohallinnon antama todistus, jonka mukaan asianomainen yritys on arvonlisäverovelvollinen luxemburgilaisella arvonlisäverotunnisteella.
3. Saksan verohallinto kuitenkin hylkäsi nämä hakemukset sillä perusteella, että yrityksen liikkeenjohto sijaitsee Sveitsissä eikä Luxemburgissa.
4. Finanzgericht Köln (Saksa) pyytää nyt käsiteltävänä olevalla ennakkoratkaisupyyntönsä yhteisöjen tuomioistuimelta vastausta siihen, onko tämän todistuksen perusteella verovelvollisen ehdottomasti katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen jäsenvaltioon.
5. Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, Finanzgericht Köln katsoo, että on selvitettävä, onko kyseinen yritys sijoittautunut Euroopan yhteisön alueen ulkopuolelle, jolloin sillä ei ole Saksan lainsäädännön mukaan oikeutta Saksassa polttoaineostoista maksetun arvonlisäveron palautukseen, ja tiedustelea näin ollen yhteisöjen tuomioistuimelta, miten

jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY(3) 1 artiklan 1 alakohtaan sisältyvää taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitettä on tulkittava.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Sovellettava yhteisön lainsäädäntö

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi(4))

6. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. ? ?"

7. Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2?4 kohdassa, sellaisina kuin niitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan,(5) 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 tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

? ?

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

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

? ?

4. Edellä 3 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron palautus on suoritettava:

– maan alueelle sijoittautumattomien, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten hyväksi, direktiivissä 79/1072/ETY – – säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen,

– yhteisön alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten hyväksi direktiivissä 86/560/ETY – – säädettyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen."

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle

sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY (jäljempänä kahdeksas direktiivi)

8. Direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella’ tarkoitetaan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona 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 samana ajanjaksona ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta:

a) kuljetussuorituksia ja näihin kuljetussuorituksiin liittyviä palvelujen suorituksia, jotka on vapautettu verosta direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan tai 16 artiklan 1 kohdan B, C ja D alakohdan perusteella;

? ?”

9. Saman 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 ? ?”

10. Kahdeksannen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

? ?

b) osoitettava sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa – –

– –”

11. Kyseisen direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa.

– –”

12. Kahdeksannen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa määrätä 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.”

13. Kahdeksannen direktiivin 9 artiklan toisessa kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen asemaa koskevien 3 artiklan b alakohdassa ja 4 artiklan a alakohdassa

tarkoitettujen todistusten on oltava liitteessä B esitetyn mallin mukaiset.”

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annettu kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY (jäljempänä kolmastoista direktiivi)

14. Direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1. ’yhteisön alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella’ direktiivin 77/388/ETY 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, lukuun ottamatta:

a) sellaisia kuljetussuorituksia ja näihin kuljetussuorituksiin liittyviä palvelusuorituksia, jotka on vapautettu verosta direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan tai 16 artiklan 1 kohdan B, C ja D alakohdan mukaisesti;

? ?”

15. Kolmannentoista direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuista edellytyksistä 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 direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitettujen palautusten edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

— —”

16. Saman direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus palautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 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.

? ?”

B *Asiaa koskevat kansalliset säännökset*

17. Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993)(6) (jäljempänä UStG) 18 §:n 9 momentin ja vuonna 1993 liikevaihtoverolain täytäntöönpanosta annetun asetuksen (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993)(7) (jäljempänä UStDV) 59 §:n mukaan

yhteisön alueelle sijoittautumattomilla verovelvollisilla ei ole oikeutta polttoaineostoihin sisältyvän veron palautukseen.

III Pääasia ja ennakkoratkaisupyyntö

18. Planzer Luxembourg Sàrl -nimisen kuljetusyrityksen (jäljempänä Planzer Luxembourg) kotipaikka on Frisangessa (Luxemburg). Yrityksen ainoa osakas on Planzer Transport AG -yhtiö, jonka kotipaikka on Dietikonissa (Sveitsi).

19. Deltgenillä on Planzer Luxembourgien kotipaikassa Helvetia House -niminen yhtiö, jolta Planzer Luxembourg on vuokrannut toimitilansa. Deltgen on hoitanut Planzer Luxembourgien perustamistoimet sen ainoan osakkaan edustajana. Planzer Luxembourgien toimitusjohtajina toimii kaksi Planzer Transport AG:n toimihenkilöä. Toinen heistä asuu Sveitsissä ja toinen Italiassa. Planzer Luxembourgien osoitteessa sijaitsee 13 muun yhtiön, joista kolme on sveitsiläisten kuljetusyritysten tytäryhtiötä, kotipaikka.

20. Planzer Luxembourg teki 1997–1998 Saksan verohallinnolle kaksi arvonlisäveron palautushakemusta, jotka koskivat sen Saksassa polttoaineen ostoista maksamaa arvonlisäveroa. Ensimmäinen hakemus koski 11 004,25 Saksan markan (DEM) suuruista summaa vuoden 1996 osalta ja toinen 16 670,98 DEM:n suuruista summaa vuoden 1997 osalta. Kummankin hakemuksen liitteenä oli kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukainen Luxemburgien verohallinnon antama todistus.

21. Tämän todistuksen mukaan Planzer Luxembourg on arvonlisäverovelvollinen luxemburgilaisella arvonlisäverotunnisteella.

22. Saksan verohallinnon ulkomaiden tiedotuskeskuksen kerrottua, ettei Planzer Luxembourgilla ollut todistuksessa ilmoitetussa osoitteessa puhelinliittymää, Saksan verohallinto katsoi kuitenkin, ettei Planzer Luxembourg ollut osoittanut, että sen liikkeenjohto sijaitsee Luxemburgissa, ja hylkäsi palautushakemukset sillä perusteella, etteivät kansallisen lainsäädännön mukaiset edellytykset arvonlisäveron palauttamiselle täyttyneet.

23. Saksan lainsäädännössä on nimittäin käytetty hyväksi kolmannentoista direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, eikä UStG:n 18 §:n 9 momentin mukaan yhteisön alueelle sijoittautumattomilla verovelvollisilla ole näin ollen oikeutta saada palautusta polttoaineosten osalta.

24. Planzer Luxembourg teki päätöksistä oikaisuvaatimukset. Se esitti uuden todistuksen, jonka mukaan se on yhtiö, joka kuuluu Luxemburgien välittömän verotuksen piiriin, ja esitti perustelut, joiden mukaan sen molemmat toimitusjohtajat, Deltgen ja eräs toinen henkilö, joka on myös vastuussa sen hallinnosta ja kirjanpidosta, toimivat Luxemburgissa, sillä on palveluksessaan kotipaikassaan autonkuljettajina viisi osa-aikaista työntekijää, sillä on puhelinliittymä, mikä käy ilmi sen kirjeiden yhteystiedoista, lentorahtia varten käytetään Luxemburgissa rekisteröityjä kuorma-autoja ja laskut laaditaan sen kotipaikassa Luxemburgissa.

25. Saksan verohallinto hylkäsi oikaisuvaatimukset 1.7.1999 päivätyillä päätöksillä sillä perusteella, että Planzer Luxembourgien liikkeenjohto sijaitsee Sveitsissä eikä Luxemburgissa.

26. Planzer Luxembourg nosti kanteen näistä hylkäävistä päätöksistä.

27. Finanzgericht Köln hyväksyi kanteen 26.10.2001 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että Planzer Luxembourgien liiketoimet Sveitsissä sijaitsevalle emoyhtiölleen suoritetaan enimmäkseen Luxemburgista käsin ja että Planzer Luxembourgien kotipaikka on tässä

jäsenvaltiossa.

28. Bundesfinanzhof kumosi tämän tuomion ja palautti asian Finanzgericht Kölnin käsiteltäväksi 22.5.2003 antamallaan tuomiolla, koska se katsoi, että Finanzgericht Köln oli tehnyt virheen olettaessaan Planzer Luxembourgin sääntömääräisen kotipaikan perusteella, että kyseinen yhtiö on sijoittautunut Luxemburgiin.

29. Finanzgericht Köln korostaa ennakkoratkaisupyyntönsä, että tämän asian ratkaisun kannalta keskeinen kysymys koskee sitä, onko Planzer Luxembourgin katsottava sijoittautuneen yhteisön alueen ulkopuolelle, jolloin sillä ei ole kansallisen lainsäädännön mukaan oikeutta Saksassa ostetusta polttoaineesta maksetun arvonlisäveron palautukseen. Tämän tuomioistuimen mukaan on tarkasteltava ennen kaikkea Planzer Luxembourgin esittämien todistusten, jotka ovat kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisia, oikeudellista ulottuvuutta.

Finanzgericht Köln myöntää, että tällaisen todistuksen perusteella voidaan kiistatta olettaa, että elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverovelvollinen, mutta se pohtii sitä, onko todistuksella myös sellainen sitova vaikutus tai luodaanko sillä sellainen ehdoton oletama, että elinkeinonharjoittajan on katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen jäsenvaltioon. Mikäli tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, Finanzgericht Köln pohtii sitä, tarkoitetaanko kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohtaan sisältyvällä taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä paikkaa, jossa yhtiöllä on kotipaikka ja jossa sen keskeiset liikkeenjohdolliset päätökset tehdään (eli Luxemburgia), vai paikkaa, josta sen liiketoimet suoritetaan (eli Sveitsiä).

30. Finanzgericht Köln on näin ollen päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisella elinkeinonharjoittajaa koskevalla todistuksella sellainen sitova vaikutus tai luodaanko sillä sellainen ehdoton oletama, että elinkeinonharjoittajan on katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen valtioon?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi,

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

paikkaa, jossa tehdään liikkeenjohdolliset päätökset, vai

paikkaa, jossa päätetään tavallisesta operatiivisesta päivittäisestä liiketoiminnasta?”

IV Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

31. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Planzer Luxembourg, Saksan, Ranskan, Italian ja Luxembourgin hallitukset sekä komissio.

A Ensimmäinen kysymys

32. Planzer Luxembourg ja Luxembourgin hallitus katsovat, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi vastata myöntävästi ensimmäiseen kysymykseen.

33. Planzer Luxembourg katsoo, että esitetyllä todistuksella on sellainen sitova vaikutus tai että sillä ainakin luodaan sellainen ehdoton oletus, että sen on katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen jäsenvaltioon. Se, että jäsenvaltio asettaa toisen jäsenvaltion myöntämän todistuksen kyseenalaiseksi, on vastoin oikeussääntöjen yhdenmukaistamisen tavoitetta ja tavoitetta yksinkertaistaa tavaroiden liikkuvuutta yhteisössä.

34. Luxemburgin hallitus katsoo, että sijoittautumispaikkaa koskeva kysymys on toissijainen sikäli kuin on kyse siitä, tarkoitetaanko tällä paikalla taloudellisen toiminnan kotipaikkaa vai kiinteää toimipaikkaa, koska kyseessä on vain yksi kriteeri muiden joukossa, jonka nojalla arvioidaan sitä, onko verovelvollisen katsottava sijoittautuneen kahdeksannessa direktiivissä tarkoitettulla tavalla. Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan b alakohdan mukaisen todistuksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollinen on rekisteröity verovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, joka on myöntänyt todistuksen. Näin ollen on mahdotonta, että toisen jäsenvaltion viranomaiset voisivat lainmukaisesti kyseenalaistaa todistuksen mukaisen tilanteen.

35. Komission kanta on lähellä Planzer Luxemburgin ja Luxemburgin hallituksen kantaa. Se katsoo, että kansallisten verohallintojen yhteistyöhön ja keskinäiseen luottamukseen perustuvan menettelyn yhdenmukaisuuden turvaamisen perusteella kansallisten toimivaltaisten viranomaisten antamat todistukset on tunnustettava vastavuoroisesti etenkin, kun viranomainen, joka epäilee todistukseen merkittyjen tietojen oikeellisuutta, voi turvautua neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003(8) (jäljempänä asetus N:o 1798/2003) mukaisiin erityisiin keinoihin. Komissio täsmentää, että tähän mahdollisuuteen tulisi turvautua ainoastaan vakavien epäilysten ilmetessä. Jos pyynnön vastaanottava jäsenvaltio tarkistaa todistuksen perustana olevat tosiseikat ja vahvistaa niiden oikeellisuuden, niillä muilla jäsenvaltioilla, joissa palautusta on vaadittu, ei ole muuta mahdollisuutta kuin myöntää tämä palautus.

36. Saksan, Italian ja Ranskan hallitukset katsovat sitä vastoin, että todistus osoittaa ainoastaan, että todistuksen myöntäneen valtion viranomaiset katsovat verovelvollisen olevan arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa, mutta se ei missään tapauksessa osoita, että verovelvollinen on sijoittautunut kyseiseen valtioon.

37. Ranskan hallitus huomauttaa lisäksi, että jos jäsenvaltio, jossa palautus suoritetaan, epäilee sitä, onko yritys sijoittautunut toisen jäsenvaltion alueelle, sen tulee voida kyseenalaistaa sijoittautumisvaltion myöntämä todistus. Tämän kyseenalaistamisen pitäisi kuitenkin olla mahdollista vasta sen jälkeen, kun jäsenvaltio, jossa palautus suoritetaan, on turvautunut hallinnollista yhteistyötä koskevaan menettelyyn.(9)

B *Toinen kysymys*

38. Planzer Luxembourg katsoo, että kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan mukaisella taloudellisen toiminnan kotipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa yhtiöllä on sääntömääräinen kotipaikka. Jos yhteisöjen tuomioistuin ei ole tätä mieltä, taloudellisen toiminnan kotipaikkana on tällöin pidettävä paikkaa, jossa tehdään liikkeenjohdolliset päätökset.

39. Luxemburgin hallitus katsoo, että koska ensimmäiseen kysymykseen on sen mielestä vastattava myöntävästi, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

40. Saksan, Ranskan ja Italian hallitukset katsovat, että taloudellisen toiminnan kotipaikan ja sääntömääräisen kotipaikan käsitteitä ei tule sekoittaa keskenään, ja ne viittaavat kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa koskevaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,(10) jonka mukaan kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa käytetyt taloudellisen toiminnan kotipaikan ja kiinteän toimipaikan käsitteet edellyttävät, että toimipaikan on oltava riittävän pysyvä

ja sillä on oltava sellainen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö, että kyseessä olevan toiminnan hoitaminen on mahdollista.

41. Saksan hallitus viittaa myös maksukyvyttömyysmenettelyistä 29.5.2000 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1346/2000(11) 3 artiklan 1 kohtaan. Tämän säännöksen mukaan yhteisön pääintressien keskuksen katsotaan sijaitsevan siinä valtiossa, jossa oikeushenkilöllä on sääntömääräinen kotipaikka, jollei muuta näytetä.

42. Saksan hallitus täsmentää, että Finanzgericht Kölnin esittämässä konkreettisessa tapauksessa Planzer Luxembourgien sääntömääräinen kotipaikka voi olla yhteisön alueella mutta sen taloudellisen toiminnan kotipaikka ei voi olla siellä. Kansallisen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen perusteella kyseinen yritys ei harjoita taloudellista toimintaa sääntömääräisessä kotipaikassa yhteisön alueella (Luxemburgissa). Sääntömääräinen kotipaikka on siirretty kolmannen valtion (Sveitsi) alueelta yhteisön alueelle polttoaineostojen arvonlisäveron palautusta koskevan epäämisen kiertämiseksi.

43. Saksan hallitus ehdottaa näin ollen, että kysymykseen vastataan, että taloudellisen toiminnan kotipaikan käsite ”edellyttää, että yritys harjoittaa varsinaista toimintaansa riittävillä aineellisilla voimavaroilla ja henkilöstövoimavaroilla tässä paikassa tai tästä paikasta käsin”.

44. Ranskan hallitus ehdottaa, että kysymykseen vastataan, että taloudellisen toiminnan kotipaikan on ”oltava riittävän pysyvä ja siellä on suoritettava liiketoimet, joiden osalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusta vaaditaan”.

45. Italian hallitus ehdottaa, että kysymykseen vastataan, että taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä tarkoitetaan paikkaa, jossa päätetään tavallisesta operatiivisesta päivittäisestä liiketoiminnasta ja joka voi olla eri paikka kuin kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka.

46. Komissio katsoo, että kun otetaan huomioon sen ensimmäiseen kysymykseen ehdottama vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata. Se esittää kuitenkin täysin toissijaisesti samankaltaisia perusteluja kuin Saksan, Ranskan ja Italian hallitukset ja ehdottaa, että kysymykseen vastataan, että ”kun [Planzer Luxembourgien] kaltainen yritys, jolla on sääntömääräinen kotipaikka jäsenvaltiossa, jonka hallinto ja liiketilat, joiden lämmityksen se maksaa, sijaitsevat tässä jäsenvaltiossa, joka on puhelimitse tavoitettavissa tässä jäsenvaltiossa, joka on rekisteröinyt palveluidensa tarjoamisessa käytettävät kuorma-autot tässä jäsenvaltiossa ja joka on tehnyt työsopimuksia tässä jäsenvaltiossa, on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, kuuluu välittömän verotuksen piiriin ja tekee liikkeenjohdolliset päätökset tässä jäsenvaltiossa, tämän yrityksen taloudellisen toiminnan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan, josta liiketoimet suoritetaan, on katsottava olevan tässä jäsenvaltiossa kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitetulla tavalla”.

V Arviointi asiasta

A Ensimmäinen kysymys

47. Koska kahdeksannen direktiivin 3 artiklan b alakohdan mukaan todistus on verovelvollisen sijoittautumisvaltion viranomaisten antama, on olemassa vahva oletama, että verovelvollinen on sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, joka on myöntänyt todistuksen.

48. Tämä todistus osoittaa kuitenkin sanamuotonsa mukaan ainoastaan sen, että asianomainen on ”arvonlisäverovelvollinen”, mutta se ei osoita, että verovelvollinen on todella sijoittautunut todistuksen myöntäneeseen valtioon. Viranomaisen ei nimittäin mitenkään tarkista tämän seikan paikkansapitävyyttä ennen kyseisen todistuksen antamista. Todistusta on siten

pidettävä välttämättömänä mutta ei riittävänä edellytyksenä kahdeksannen direktiivin mukaisen arvonlisäveron palauttamisjärjestelmän käyttämiselle.

49. Todistuksen antaneen viranomaisen vilpittömyyttä mieltä ei ole miltään osin syytä epäillä. Tämä viranomainen ei voi tietenkään tarkistaa perusteellisesti aina, kun siltä pyydetään tätä todistusta, onko kyseessä todellinen sijoittautuminen.

50. Kysymys on pikemminkin siitä, että kun etenkin otetaan huomioon jäsenvaltioiden arvonlisäverokannoissa olevat erot, ei voida sulkea kokonaan pois mahdollisuutta, että verovelvollinen, eli henkilö, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, (12) väittää olevansa sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jonka lainsäädäntö on hänen kannaltaan edullisin. (13)

51. Siitä lähtien, kun verotukselliset rajat poistettiin 1.1.1993 ja yritykset ovat voineet kuljettaa tavaroita yhteisön alueen sisällä olematta velvollisia täyttämään sisärajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia, petosten torjunnasta on tullut ensisijaisen tärkeä asia. (14)

52. On korostettava tässä, että vaikka kahdeksannella direktiivillä pyritään sen neljännen perustelukappaleen mukaan kehitykseen ”kohti henkilöiden, tavaroiden ja palvelujen liikkuvuuden todellista vapauttamista”, sillä pyritään myös sen kuudennen perustelukappaleen mukaan torjumaan ”tietäntyyppejä veropetoksia tai veron kiertämistä”.

53. Kahdeksannen direktiivin 6 artiklassa säädetään näin ollen nimenomaisesti, että verovelvollinen voidaan velvoittaa antamaan ”tietämissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu”.

54. Ranskan hallitus ja komissio katsovat, että epävarmassa tapauksessa jäsenvaltion, jossa palautus suoritetaan, on turvauduttava hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla annetun asetuksen N:o 1798/2003 mukaiseen tietojenvaihtomenettelyyn. Toisin kuin Ranskan hallitus, komissio jopa katsoo, että tämän yhteistyön avulla saadut tiedot sitovat jäsenvaltiota, jossa palautus suoritetaan.

55. Muut huomautuksia esittäneet hallitukset eli Saksan, Italian ja Luxemburgin hallitukset eivät mainitse tätä yhteistyötä, mikä viittaa siihen, että ne eivät pidä sitä pakollisena, riippumatta siitä merkityksestä, jonka ne katsovat kyseisellä todistuksella olevan.

56. Asetuksen N:o 1798/2003 tavoitteena on petosten torjunta. Sen kahdessa ensimmäisessä perustelukappaleessa korostetaan, että jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuva veronkierto ja veron välttäminen johtavat verotulojen menetyksiin ja ovat vastoin oikeudenmukaisen verotuksen periaatetta. Tällaiset käytännöt, jotka saattavat aiheuttaa vääristymiä pääomien liikkeisiin ja kilpailuolosuhteisiin, vaikuttavat siten sisämarkkinoiden toimintaan. Arvonlisäveronkierron torjunta edellyttää alan säännösten täytäntöönpanosta kussakin jäsenvaltiossa vastaavien hallintoviranomaisten tiivistä yhteistyötä.

57. Asetuksen N:o 1798/2003 tavoitteena on näin ollen sen kolmannen perustelukappaleen mukaan ”yhteisen järjestelmän luominen jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi”. (15)

58. Ilmaisun ”on autettava toisiaan” on katsottava merkitsevän velvollisuutta vastata tietoja koskevaan pyyntöön eikä velvollisuutta pyytää tietoja epävarmassa tapauksessa eikä sitä suuremmalla syyllä sitä, että vastausta olisi pidettävä sitovana. Veroalan hallinnollinen yhteistyö

on kuitenkin ollut useiden vuosien ajan tehotonta.(16)

59. Olisi jopa vastoin petostentorjunnan tavoitetta asettaa jäsenvaltiolle velvollisuus pitää vastaanotettua tietoa sitovana ilman, että sillä on mitään muuta mahdollisuutta sen tarkistamiseen ja vaikka todistuksen myöntävä jäsenvaltio ei tietenkään voi jokaisen hakemuksen yhteydessä tarkistaa järjestelmällisesti ja perusteellisesti sitä, onko arvonlisäverovelvollinen todella sijoittautunut sen alueelle.

60. Näin ollen ehdotan, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan, että kahdeksannen direktiivin liitteessä B olevan mallin mukaisella arvonlisäverovelvollisen asemaa koskevalla todistuksella ei luoda sellaista ehdotonta olettaa, että elinkeinonharjoittajan on katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen jäsenvaltioon.

B Toinen kysymys

61. Aluksi on todettava, että vaikka yhteisön yhtiöoikeudessa(17) ja yhteisön vero-oikeudessa ei määritellä kotipaikan käsitettä,(18) tämä käsite on erilainen yhtiöoikeudessa ja vero-oikeudessa. Kotipaikka voidaan nimittäin määritellä vero-oikeudessa eri tavalla. Yhtiöoikeudessa kotipaikan käsite määritellään kansallisissa lainsäädännöissä.(19) Voidaan myös todeta, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön(20) kehittyessä yhtiöoikeuden mukainen kotipaikan käsite on määritelty myös eräissä kansallisissa laeissa paljon aikaisempaa täsmällisemmin.(21)

62. Vero-oikeuden mukaisen erilaisen kotipaikan käsitteen tarkoituksena on vieläkin suurempi pyrkimys veropetosten ja veron kiertämisen torjuntaan. Tämä tavoite mainitaan kolmannentoista direktiivin kolmannessa perustelukappaleessa. Petosten torjunta on nimittäin ensisijainen tavoite sekä yhteisön että jäsenvaltioiden tasolla.(22) Yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi jo katsonut, että "veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan".(23)

63. Seuraavaksi on todettava, että kuten komissio väittää, ilmaisulla "taloudellinen toiminta" voidaan tarkoittaa ainoastaan tosiasiallista toimintaa. Yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi muistuttanut edellä mainitussa asiassa DFDS antamassaan tuomiossa(24) "julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa[(25)] 32–34 kohdassa korostamasta seikasta, että taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys".

64. Useimmiten taloudellisen toiminnan kotipaikka on sama kuin yhtiön kotipaikka. Julkisasiamies Mancini on todennut edellä mainitussa asiassa Berkholz antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että "liiketoiminnan kotipaikan käsite ? ? on ymmärrettävä teknisessä mielessä: sillä ? ? viitataan siihen kotipaikkaan, joka on määrätty palveluja suorittavan yrityksen omistavan yhtiön perustamiskirjassa".(26) Tämän seikan tarkistaminen voi kuitenkin osoittautua tarpeelliseksi sellaisten keinotekoisien rakennelmien torjumiseksi, joilla pyritään kiertämään yhteisön arvonlisäverojärjestelmän säännökset.

65. Kuten monet huomautuksia esittäneistä osapuolista ovat korostaneet, yhteisöjen tuomioistuin on tarkentanut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan osalta taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitettä. Kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa ja kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdassa käytetyllä taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä on sama merkitys kuin kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan käsitteellä, sillä kahdeksannen ja kolmannentoista direktiivin tarkoituksena on arvonlisäveron palautusta koskevien sääntöjen täytäntöönpano kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

66. Yhteisöjen tuomioistuin on siten katsonut edellä mainitussa asiassa Berkholz antamassaan

tuomiossa, että paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on pidettävä ensisijaisena liittymänä ja että muun toimipaikan kuin kotipaikan käyttäminen liittymänä voi tulla kysymykseen ainoastaan, jos ”tällä toimipaikalla on tietty vähimmäispysyvyys siten, että sillä on pysyvästi sellaiset henkilöstö? ja tekniset resurssit, jotka ovat tarpeen tiettyjen palvelujen suorittamiseksi”.(27)

67. Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut edellä mainitussa asiassa ARO Lease antamassaan tuomiossa, että jotta toista toimipaikkaa voitaisiin pitää liiketoiminnan kotipaikan ensisijaisesta valintaperusteesta poiketen velallisen tarjoamien palvelujen suorituspaikkana, ”sen on oltava riittävän pysyvä ja sillä on oltava sellainen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö, että kyseisten palvelujen tarjoaminen on mahdollista”.(28)

68. Sikäli kuin kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan mukaisen ilmaisun ”taloudellisen toiminnan kotipaikka” määritelmän osalta viitataan siihen, mitä yhteisöjen tuomioistuin on lausunut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan osalta, on lisäksi syytä tarkastella, kuten Saksan hallitus on esittänyt, mitä yhteisöjen tuomioistuin on lausunut maksukyvyttömyysmenettelyistä annetun asetuksen N:o 1346/2000 osalta.

69. Tämän asetuksen 3 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”sen jäsenvaltion tuomioistuin, jossa velallisella on pääintressien keskus, on toimivaltainen aloittamaan maksukyvyttömyysmenettelyn. Yhteisön ja muun oikeushenkilön pääintressien keskuksen katsotaan sijaitsevan siinä valtiossa, jossa oikeushenkilöllä on sääntömääräinen kotipaikka, jollei muuta näytetä”. Tässä asetuksessa ei näin ollen suljeta pois sitä mahdollisuutta, että sääntömääräinen kotipaikka on eri kuin taloudellisen toiminnan keskus.

70. Yhteisöjen tuomioistuin on jo kerran tulkinnut tätä säännöstä. Asiassa, jossa velallisena on tytäryhtiö, jonka sääntömääräinen kotipaikka on eri kuin sen emoyhtiöllä, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että oletama, jonka mukaan kyseisen tytäryhtiön pääasiallisten intressien keskus sijaitsee jäsenvaltiossa, jossa sen sääntömääräinen kotipaikka sijaitsee, voidaan kumota sellaisen yhtiön osalta, joka ei harjoita minkäänlaista toimintaa sen jäsenvaltion alueella, jossa sen kotipaikka sijaitsee. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että kun yhtiö harjoittaa toimintaansa sen jäsenvaltion alueella, jossa sen kotipaikka sijaitsee, se seikka, että sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö harjoittaa tai voi harjoittaa sen taloudellisia valintoja koskevaa määräysvaltaa, ei riitä kumoamaan asetuksessa N:o 1346/2000 säädettyä oletamaa.(29)

71. Näin ollen taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä tarkoitetaan ensi sijassa yhtiön kotipaikkaa. Rajat ylittävässä liiketoiminnassa kotipaikka voidaan kuitenkin valita keinotekoisesti erityisesti verotuksellisin perustein, jolloin sillä ei ole riittävästi todellista yhteyttä paikkaan, jossa taloudellista toimintaa todella harjoitetaan. Epävarmassa tilanteessa on arvioitava konkreettisesti, voidaanko kyseessä olevien tosiseikkojen perusteella varmistaa, että kysymys on todellisesta taloudellisesta toiminnasta.

72. Näin ollen ehdotan, että toiseen kysymykseen vastataan, että kolmannentoista direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan mukaisella taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä tarkoitetaan paikkaa, jossa yrityksen taloudellista toimintaa todella harjoitetaan ja jolla on riittävät henkilöstö? ja tekniset resurssit, jotta kyseisen toiminnan itsenäinen harjoittaminen olisi mahdollista. Tällaisena paikkana pidetään yrityksen kotipaikkaa, jollei muuta näytetä.

73. Toissijaisesti voidaan lisätä, että toinen ennakkoratkaisukysymys on, sellaisena kuin Finanzgericht Köln on sen esittänyt, muotoiltu abstraktisesti eikä se koske sen yrityksen tilannetta, joka on ennakkoratkaisukysymysten kohteena. Saksan hallitus ja komissio ovat kuitenkin halunneet lausua tällaisen yrityksen sijaintipaikasta. Ne päättyvät kuitenkin samaa päättelyä noudattaen vastakkaisiin lopputuloksiin: Saksan hallitus katsoo, että kyseisen yrityksen kotipaikka

on eri kuin sen taloudellisen toiminnan kotipaikka, kun taas komission mielestä kyseessä on sama paikka.

74. Kun otetaan huomioon kumottavissa oleva oletama, että taloudellisen toiminnan kotipaikka on sama kuin yhtiön kotipaikka, on kuitenkin korostettava, että jollei voida näyttää, että taloudellista toimintaa harjoitetaan jossain muussa paikassa, näiden paikkojen on katsottava olevan samoja. Toisin sanoen epävarmassa tapauksessa näiden kotipaikkojen on katsottava olevan samoja.

VI Ratkaisuehdotus

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin kysymyksiin 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 liitteessä B olevan mallin mukaisella arvonlisäverovelvollisen asemaa koskevalla todistuksella ei luoda sellaista ehdotonta oletamaa, että elinkeinonharjoittajan on katsottava sijoittautuneen todistuksen myöntäneeseen jäsenvaltioon.

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 alakohdan mukaisella taloudellisen toiminnan kotipaikan käsitteellä tarkoitetaan paikkaa, jossa yrityksen taloudellista toimintaa todella harjoitetaan ja jolla on riittävät henkilöstö? ja tekniset resurssit, jotta kyseisen toiminnan itsenäinen harjoittaminen olisi mahdollista. Tällaisena paikkana pidetään yrityksen kotipaikkaa, jollei muuta näytetä.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL L 331, s. 11.

3 – EYVL L 326, s. 40.

4 – EYVL L 145, s. 1.

5 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

6 – BGBl. 1993 I, s. 565 ja sitä seuraavat sivut.

7 – BGBl. 1993 I, s. 600 ja sitä seuraavat sivut.

8 – 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).

9 – Ranskan hallitus viittaa huomautuksissaan hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27.1.1992 annettuun neuvoston asetukseen (ETY) N:o 218/92 (EYVL L 24, s. 1). Tämä asetus on kuitenkin kumottu.

10 – Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 17 ja 18 kohta); asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997 (Kok. 1997, s. I-1005) ja asia C-190/95, ARO

Lease, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I?4383, 16 kohta).

11 – EYVL L 160, s. 1.

12 – Ks. edellä kuudennen direktiivin 4 artiklan sanamuoto, jossa määritellään verovelvollisen käsite.

13 – Jolloin on tavallaan kysymys sijoittautumisvaltion tarkoituksellisesta valinnasta.

14 – Ks. Papon, M., "La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal", *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bryssel, 1996, s. 203.

15 – Ks. tietojenvaihtojärjestelmän yksityiskohtaisen tutkimuksen osalta erityisesti Terra, B. J. M. ja Watte, P. J., *European Tax Law*, 4. painos, Deventer, 2005, s. 708 ja sitä seuraavat sivut; Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, s. 11 ja sitä seuraavat sivut ja Aronowitz, A. A., Laagland D. C. G. ja Paulides, G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam-New York, 1996, s. 19 ja sitä seuraavat sivut.

16 – Ks. Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bryssel, 2001, s. 186.

17 – Ks. Menjucq, M., "La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire", *Droit et actualité, Études offertes à J. Béguin*, Pariisi, 2005, s. 499. Totean ainoastaan, että kotipaikka määritellään yhteisön oikeuden oikeudenkäyntimenettelyä koskevilla säännöksissä. Tämä määritelmä ei kuitenkaan koske vero-oikeutta. Oikeudenkäyntimenettelyn osalta tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden tunnustamisesta ja täytäntöönpanosta siviili- ja kauppaoikeuden alalla 22.12.2000 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 44/2001 (EYVL 2001, L 12, s. 1) 60 artiklan 1 kohdassa määritellään erityisesti oikeushenkilön kotipaikka seuraavasti: "Tätä asetusta sovellettaessa yhtiön tai muun oikeushenkilön kotipaikka on paikkakunta, missä sillä on:

a) sääntömääräinen kotipaikka, tai

b) keskushallinto, tai

c) pääasiallinen toimipaikka."

18 – Kansallisten lakien osalta voidaan todeta, että esimerkiksi Saksan vero-oikeudessa yhtiöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 1 §:n 1 momentissa on kaksi käsitettä, joihin yhtiöiden verovelvollisuus perustuu. Toinen on kotipaikka (Sitz), joka määritellään muun muassa yhtiöjärjestyksessä (verolain (Abgabenordnung) 11 §). Toinen on "paikka, jossa liikkeenjohto sijaitsee" (Ort der Geschäftsleitung) verolain 10 §:n mukaisesti; tämä on määritelty paikaksi, jossa yhtiön ylin johto sijaitsee (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) eli paikaksi, jossa tehdään merkittävät päätökset (BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, s. 437). Ranskan vero-oikeudessa on varsin pragmaattinen määritelmä: "Yhtiövero kannetaan siellä, missä oikeushenkilöllä on pääasiallinen toimipaikkansa. Hallinto voi kuitenkin valita verotuspaikaksi paikan, jossa yhtiön toiminnallinen johto sijaitsee, tai yhtiön kotipaikan" (yleisen verolain (code général des impôts) 218 A §:n 1 momentti). Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhtiöverotus perustuu seuraavaan kahteen kriteeriin: yhtiön rekisteröinti (Finance Act 1988) ja keskushallinnon ja ?valvonnan sijaintipaikka (place of central management and control) (oikeuskäytäntö).

19 – Esimerkiksi Saksan yhtiöoikeudessa osakeyhtiölain (Aktiengesetz) 5 §:ssä ja rajavastuuyhtiöistä annetun lain (GmbHG) 4 a §:ssä kotipaikka määritellään yrityksen sääntömääräiseksi kotipaikaksi. Kummankin pykälän 2 momentin mukaan kotipaikaksi määritellään pääsääntöisesti yhtiön yhtiöjärjestyksessä paikka, jossa yhtiön johto sijaitsee, paikka,

jossa yhtiön hallinto sijaitsee, tai yksi niistä paikoista, jossa yritys harjoittaa toimintaansa. Ranskan yhtiöoikeudessa ei määritellä kotipaikan käsitettä, ja siinä käytetään erotuksetta ilmaisuja "siège statutaire" (sääntömääräinen kotipaikka; code de commerce L 210?3 §:n 2 momentti ja code civilin 1837 §), "siège social" (kotipaikka; esim. code de commerce L 210?3, L 221?14, L 225?23 ja L 225?103 § ja code civilin 1835 §), "adresse du siège social" (kotipaikan osoite; 23.3.1967 annetun asetuksen (décret) nro 67?236 59, 123 ja 130 §) tai "siège de la société" (yhtiön kotipaikka; 23.3.1967 annetun asetuksen 3, 206?6, 219, 231 ja 295 §). Yhdistyneen kuningaskunnan yhtiöoikeudessa sääntömääräisestä kotipaikasta käytetään ilmaisua "registered office". Yhtiölain (Companies Act 2006) 9 §:n 2 momentin mukaan yhtiöjärjestyksessä on määrättävä, että kotipaikka sijaitsee Englannissa ja Walesissa, Skotlannissa tai Pohjois-Irlannissa. Kotipaikka voidaan valita vapaasti.

20 – Asiassa C?208/00, Überseering, 5.11.2002 antamansa tuomion (Kok. 2002, s. I?9919) 82 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että se, että jäsenvaltio kieltäytyy tunnustamasta sellaisen yhtiön, joka on perustettu toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti ja jolla on sääntömääräinen kotipaikka tässä jäsenvaltiossa, oikeuskelpoisuuden varsinkin sillä perusteella, että yhtiön väitetään siirtäneen tosiasiallisen kotipaikkansa sen alueelle, koska kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat kyseisen jäsenvaltion kansalaiset ovat hankkineet kaikki kyseisen yhtiön osuudet, minkä johdosta yhtiö ei voi olla vastaanottavassa jäsenvaltiossa asianosaisena tuomioistuimessa puolustaakseen sopimukseen perustuvia oikeuksiaan, jollei sitä perusteta uudestaan vastaanottavan valtion oikeuden mukaan, on sellainen sijoittautumisvapautta koskeva rajoitus, joka on lähtökohtaisesti ristiriidassa EY 43 ja EY 48 artiklan kanssa.

21 – Esimerkiksi Slovenian uuden kaupallisia yhtiöitä koskevan lain (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) 30 §:ssä säädetään, että "yhtiön kotipaikaksi voidaan määritellä paikka, jossa se harjoittaa toimintaansa, paikka, jossa sen asioita pääasiallisesti hoidetaan, tai paikka, jossa yhtiön hallinto toimii".

22 – Niinpä vaikka eräissä jäsenvaltioissa yhtiöoikeuden säännökset ovatkin niin suurpiirteisiä, että niissä sallitaan "postilaatikkoyhtiöiden" (saksaksi Briefkastengesellschaft ja sloveeniksi Družba poštne nabiralnik) perustaminen, kyseisissä jäsenvaltioissa pyritään vero-oikeuden säännöksillä estämään tällaisten yhtiöiden käyttäminen lainmukaisen verovelvollisuuden, kuten arvonlisäverovelvollisuuden, kiertämiseen.

23 – Asia C?255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I?1609, 71 kohta). Ks. myös yhteisön yhtiöoikeuden osalta asia C?196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (51 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa):

"Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi ? ? olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta."

24 – 23 kohta.

25 – Julkisasiamies La Pergolan 16.1.1997 antama ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa. Sen 32 kohdan mukaan "arvonlisäverojärjestelmää sovellettaessa on niin suuressa määrin kuin mahdollista otettava huomioon taloudelliset tosiseikat".

26 – 2 kohta.

27– 17 ja 18 kohta.

28 – 16 kohta.

29 – Asia C?341/04, Eurofood IFSC, tuomio 2.5.2006 (Kok. 2006, s. I?3813).