

**Kohtuasi C-73/06**

**Planzer Luxembourg Sàrl**

*versus*

**Bundeszentralamt für Steuern**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 3 ja 4 – Käibemaksu tagastamine – Kaheksas käibemaksudirektiiv – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine – Artikli 3 punkt b ja artikli 9 teine lõik – B lisa – Maksukohustusluse tõend – Õiguslik tähendus – Kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv – Ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine – Artikli 1 punkt 1 – Mõiste „majandustegevuse asukoht”

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine*

*(Nõukogu direktiiv 79/1072, artikli 3 punkt b, artikli 9 teine lõik ja B lisa)*

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine*

*(Nõukogu direktiiv 86/560, artikli 1 punkt 1)*

1. Direktiivi 79/1072 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 3 punkti b ja artikli 9 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle direktiivi B lisas esitatud näidisele vastava tõendi põhjal võib üldjuhul eeldada, et huvitatud isik mitte ainult ei ole käibemaksukohustuslane liikmesriigis, mille maksuhaldur talle tõendi väljastas, vaid et ta ka asub selles liikmesriigis ühes või teises vormis, omades seal majandustegevuse asukohta või püsivat tegevuskohta, kus äritehinguid teostatakse.

Selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus sisendkäibemaksu tagastus toimub, on selles tõendis toodud faktilised ja õiguslikud asjaolud üldjuhul siduvad.

Siiski ei tähenda need sätted seda, et selle liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, ning kes väljendab kahtlust tõendis sisalduval aadressil asumise majandusliku sisu osas, oleks keelatud seda olukorda kontrollida, kasutades selle jaoks käibemaksu vallas ühenduse õigusnormides ette nähtud meetmeid.

Kui saadud teabest selgub, et maksukohustusluse tõendis nimetatud aadress ei vasta maksukohustuslase majandustegevuse asukohale ega püsivale tegevuskohtale, kus äritehinguid teostatakse, on selle liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, õigus keelduda maksukohustuslase poolt taotletud tagastamisest, ilma et see piiraks selle võimalikku kohtus vaidlustamist maksukohustuslase poolt.

(vt punktid 40, 41, 49 ja 50, resolutiivosa punkt 1)

2. Direktiivi 86/560 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingu majandustegevuse asukohaks on koht, kus võetakse vastu selle äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused ja kus toimub keskujuhtimine.

Äriühingu majandustegevuse asukoha kindlaksmääramine eeldab mitme teguri arvestamist, mille hulgas on esimestena registrijärgne asukoht, keskujuhtimise asukoht, juhatuse koosoleku pidamise koht ning tavaliselt eelmisega kokkulangev koht, kus otsustatakse äriühingu üldiste majandussuundade üle. Samuti võivad arvesse tulla teised tegurid nagu peamiste juhatajate elukoht, üldkoosoleku kokkukutsumise koht, raamatupidamis- ja muude dokumentide hoiukoht ning finantstegevuse, eelkõige pangatehingute tegemise peamine koht.

Majandustegevuse asukohana kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 1 punkti 1 mõttes ei saa käsitada „riiulifirmat” või „varifirmat” iseloomustavat fiktiivset moodustist.

(vt punktid 61–63, resolutiivosa punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

28. juuni 2007(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 3 ja 4 – Käibemaksu tagastamine – Kaheksas käibemaksudirektiiv – Välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine – Artikli 3 punkt b ja artikli 9 teine lõik – B lisa – Maksukohustusluse tõend – Õiguslik tähendus – Kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv – Ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine – Artikli 1 punkt 1 – Mõiste „majandustegevuse asukoht”

Kohtuasjas C-73/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Kölni (Saksamaa) 19. jaanuari 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. veebruaril 2006, menetluses

**Planzer Luxembourg Sàrl**

*versus*

**Bundeszentralamt für Steuern,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Planzer Luxembourg Sàrl, esindaja: *Steuerberater* P. Widdau,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. C. Gracia,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Luksemburgi valitsus, esindaja: S. Schreiner,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 19. aprilli 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada ühelt poolt nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv”) artikli 3 punkti b, artikli 9 teist lõiku ja B lisa ning teiselt poolt nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129; edaspidi „kolmeteistkümnend direktiiv”) artikli 1 punkti 1.

2 See taotlus esitati Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingu Planzer Luxembourg Sàrli ja Bundeszentralamt für Steuerni (edaspidi „Saksamaa maksuhaldur”) vahelise kohtuvaidluse raames, kuna viimatinimetatu jättis rahuldamata selle äriühingu poolt Saksamaale mootorikütuse tarnimisel tasutud käibemaksu tagastamise taotlused.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 17 lõiked 2 ja 3 sisaldavad põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal

kohaldatavas redaktsioonis järgmisi sätteid:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [kaubalt või teenuselt, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine riigi territooriumil registreeritud maksukohustuslane];

[...]

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]” [täpsustatud tõlge]

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 ette nähtud mahaarvamiseõiguse tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad erinevad olenevalt sellest, kas välismaine maksukohustuslane, kes on maksustatavateks tehinguteks kasutatavate kaupade või teenuste saaja, on asutatud teises liikmesriigis või registreeritud väljaspool Euroopa Ühendust. Esimese puhul kohaldatakse kaheksandat direktiivi ja teise puhul kolmeteistkümnendat direktiivi.

Kaheksas direktiiv

5 Kaheksanda direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” [maksukohustuslast], kes [...] ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta [mõiste „püsiasukoht” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht”], kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiva tegevuskohta puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole [...] selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena [...]”

6 Sama direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes [on] registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mi[da] [viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele] riigi territooriumil [talle pakutud] teenuste[...] või tarnitud vallas[asjade eest] [...]” [täpsustatud tõlge]

7 Kaheksanda direktiivi artikli 3 punkti b kohaselt peab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane, selleks et tagastust saada, „[tõendama] oma registrijärgse asukohariigi ametiasutuse poolt väljastatud tõendi abil [...], et ta on nimetatud riigis käibemaksukohustuslane”.

8 Kaheksanda direktiivi artikli 6 kohaselt ei saa liikmesriigid artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes kehtestada selles direktiivis, eelkõige selle artiklis 3 nimetatuta kohustusi, „välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks”.

9 Kaheksanda direktiivi artikli 9 teise lõigu kohaselt „[koostatakse] [a]rtikli 3 punktis b [...]”

nimetatud tõendid, mis tõendavad, et asjaomane isik on maksukohustuslane, [...] vastavalt B lisas esitatud näidis[ele]”.

10 Vastavalt sellele näidisele peab maksukohustusluse tõend sisaldama eelkõige taotleja perekonna- ja eesnime või ärinime, tegevusala, registrijärgset aadressi ja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit ning vajadusel põhjust, kui taotlejal puudub käibemaksukohustuslase registreerimisnumber.

Kolmeteistkümnes direktiiv

11 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslane — [kuuenda] direktiivi [...] artikli 4 lõikes 1 nimetatud maksukohustuslane, kes ei ole käesoleva direktiivi artikli 3 lõikes 1 nimetatud ajavahemiku jooksul kõnealusel territooriumil omanud ettevõtet [...]”[mõiste „ettevõte” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „majandustegevuse asukoht”] või püsiasukohaga allüksust [mõiste „püsiasukohaga allüksuse” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht”], kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiva tegevuskoha puudumise korral omanud alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul tarninud kaupu või pakkunud teenuseid artiklis 2 nimetatud liikmesriigis [...] [...]”

12 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt:

„Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse [kuuenda] direktiivi [...] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks [...]”

13 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 3 lõige 1 sätestab:

„Artikli 2 lõikes 1 nimetatud tagastused tehakse maksukohustuslase avalduse põhjal. Liikmesriigid määravad kindlaks avalduste esitamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad, ajavahemiku, mida avaldus peaks hõlmama, avalduste vastuvõtmiseks pädeva ametiasutuse ja miinimumsummad, mille suhtes võib avalduse esitada. Nad määravad kindlaks ka tagastamise korra, kaasa arvatud vastavad tähtajad. Nad kehtestavad avalduse esitajale sellised kohustused, mida on vaja, et määrata kindlaks, kas avaldus on põhjendatud, ja et vältida pettusi, eelkõige aga kohustuse esitada tõendid selle kohta, et ta on tegelenud [majandustegevusega] kooskõlas [kuuenda] direktiivi [...] artikli 4 lõikega 1. Avalduse esitaja peab kirjalikult kinnitama, et kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul ei ole ta teostanud ühtegi tehingut, mis ei vasta käesoleva direktiivi artikli 1 punktis 1 sätestatud tingimustele.” [täpsustatud tõlge]

14 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. Käesoleva direktiivi kohaldamisel määratakse õigus saada tagastust kindlaks kooskõlas [kuuenda] direktiivi [...] artikliga 17 nii, nagu seda kohaldatakse liikmesriigis, kus tagastus toimub.

2. Liikmesriigid võivad siiski sätestada teatavate kulutuste väljajätmise käesoleva direktiivi reguleerimisalast või kehtestada tagastuste suhtes lisatingimusi.

[...]"

### *Siseriiklik õigus*

15 1993. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBI.* 1993 I, lk 565, edaspidi „UStG”) § 18 lõike 9 ja 1993. aasta käibemaksuseaduse kohaldamise määruse (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, *BGBI.* 1993 I, lk 600, edaspidi „UStDV”) § 59 kombineeritud sätted reguleerivad välismaal asuva maksukohustuslase poolt Saksamaal tasutud käibemaksu tagastamise menetlust.

16 UStG § 18 lõike 9 seitsmenda lause kohaselt ei ole väljaspool ühenduse territooriumi asuvatel maksukohustuslastel õigust saada tagastust mootorikütuse tarnimisega seotud sisendkäibemaksu summade puhul.

### **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused**

17 Põhikohtuasja hageja on transpordiettevõtja. Tema asukohaks on Frisange (Luksemburg). Tema ainuke osanik on äriühing Planzer Transport AG (edaspidi „P AG”), mille asukohaks on Dietikon (Šveits).

18 Põhikohtuasja hageja juhatajad on kaks P AG töötajat. Üks nendest elab Šveitsis ja teine Itaalias.

19 Henri Deltgenil (edaspidi „D”) on põhikohtuasja hageja asukohas äriühing Helvetia House, kellelt nimetatud hageja üürib bürooruume. Põhikohtuasja hageja ainuosaniku esindajana tegi D vajalikud toimingud põhikohtuasja hageja asutamiseks.

20 Kolmeteistkümne teise äriühingu, sealhulgas kolme Šveitsi transpordiettevõtja tütarettevõtjate asukoha aadress on sama, mis põhikohtuasja hagejal.

21 1997. aasta aprillis ja 1998. aasta mais esitas põhikohtuasja hageja Saksamaa maksuhaldurile tema poolt Saksamaal mootorikütuse ostmisel tasutud käibemaksu tagastamise taotlused. Need taotlused puudutasid vastavalt 1996. aasta osas 11 004,25 Saksa marka ning 1997. aasta osas 16 670,98 Saksa marka. Igale taotluse oli lisatud kaheksanda direktiivi B lisa näidisele vastav Luksemburgi maksuhalduri poolt väljastatud tõend.

22 Selle tõendi kohaselt on põhikohtuasja hageja Luksemburgi registreerimisnumbriga käibemaksukohustuslane.

23 Kuna välismaa teabekeskus andis Saksamaa maksuhaldurile teada, et nimetatud tõendis toodud aadressil puudus põhikohtuasja hagejal telefoniühendus, siis leidis nimetatud maksuhaldur, et põhikohtuasja hageja ei olnud tõendanud, et tema juhtimise tegelik keskus asub Luksemburgis. 24. jaanuari 1998. aasta ning 29. oktoobri 1998. aasta otsustega jättis maksuhaldur põhikohtuasja hageja tagastamistaotlused rahuldamata põhjendusel, et UStG § 18 lõikes 9 ja UStDV § 59 ette nähtud tagastamise tingimused ei olnud täidetud.

24 Põhikohtuasja hageja esitas nende otsuste peale vaided. Ta esitas täiendava tõendi, mille kohaselt ta on „Saksamaa ja Luksemburgi vahel sõlmitud topeltnmaksustamise vältimise lepingu mõttes äriühing”, kellele kohaldatakse „Luksemburgi otseseid makse”. Ta väitis, et tema kaks juhatajat, D ning samuti tema haldamise ja raamatupidamise eest vastutav teine isik tegutsevad Luksemburgis; et viis osalise tööajaga töötajat tegutsevad tema asukohas sõidukijuhtidena; et tal on telefoniühendus, millest annab tunnistust tema kirjablankett; et Luksemburgis registreeritud veokeid kasutatakse lennulasti transportimiseks ning et arved koostatakse tema asukohas.

25 1. juuli 1999. aasta otsustega jäeti põhikohtuasja hageja vaided rahuldamata põhjendusel, et tema juhtimise tegelik keskus on Šveitsis, mitte Luksemburgis.

26 Põhikohtuasja hageja esitas nende rahuldamata jätmise otsuste peale hagi. Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus (Saksamaa)) rahuldab 26. oktoobri 2001. aasta otsusega hagi, leides, et põhikohtuasja hageja poolt Šveitsi emaettevõtja suhtes teostatud tehingute osas on Luksemburg peamine lähtepunkt ning põhikohtuasja hageja asukoht on vaieldamatult viimati nimetatud liikmesriigis.

27 Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus) tühistas 22. mai 2003. aasta otsusega nimetatud otsuse põhjendusel, et Finanzgericht Köln leidis põhikohtuasja hageja registrijärgse asukoha põhjal ebaõigesti, et viimati nimetatud asub Luksemburgis. Leides, et Saksamaa käibemaksu puudutavates õigusaktides kasutatud mõistete „asub” ja „asukoht” tõlgendamine puudutab ühenduse õigust, tõi Bundesfinanzhof välja rea kriteeriume, mis tema arvates on selles suhtes asjakohased: põhikohtuasja hageja esinemine Luksemburgi telefoniraamatus oma nime all; büroopindade üürimine ja lepingute sõlmimine oma nimel; võimalike põhikohtuasja hageja teenistuses töötavate töötajate tegevuskoht ja -periood; emaettevõtja suhtes teostatud tehinguid puudutavate arvete koostamise koht; veokite registreerimise koht; veokite hoidmise koht, kui neid ei kasutata; Luksemburgi käibemaksudeklaratsioonide olemasolu ning Luksemburgi maksuhalduri poolt põhikohtuasja hagejat puudutavate dokumentide väljastamine. Bundesfinanzhof saatis asja Finanzgericht Kölnile tagasi, et viimane tuvastaks vajalikud faktilised asjaolud.

28 Eelotsusetaotluses tuvastab Finanzgericht Köln selles osas järgmist:

„1. 1997. ja 1998. aasta jooksul koostas hageja P AG-le 1. jaanuaril 1996 sõlmitud veotariife puudutava lepingu alusel oma kirjablanketil mitmeid arveid, mis puudutasid transpordikuluseid, ning mille P AG tasus pangaülekannetega. Samal ajal esitas ta P AG-le arveid poolhaagiste kasutamise kulude kohta. Alates 26. detsembrist 1995 sõlmis hageja Frisange'is aadressil rue de Luxembourg 23 A asuvate bürooruumide osas oma töötaja Robert Surberi vahendusel 1. jaanuaril 1996 jõustunud kirjaliku üürilepingu firmaga Helvetia House – Henri Deltgen. Hageja maksis samuti nende bürooruumide küttekulud. Hagejaga sai võtta ühendust Helvetia House'i telefoninumbril, mis tõesti oli D nime all telefoniraamatus, ning mida hageja kasutas oma kirjablanketil. Hageja registreeris ajavahemikul 1996–1998 transpordiministeeriumis oma nimel seitse veokit ning sai keskklassi- ja turismiministeeriumilt vastava tegevusloa. Tema poolt 15. juuni 1998. aasta seisuga esitatud töötajate nimekirja kohaselt oli tema palgal seitse töötajat, kellest enamik töötas tema juures alates 1996. aastast ning teised olid võetud tööle alates 1996. aastast tema palgal olnud, kuid sealt lahkunud töötajate asendamiseks. Hageja oli nendega sõlminud selle kohta asjakohased kirjalikud töölepingud. Tema käibemaksu puudutav registreerimisnumber Luksemburgi maksuametis oli 1995 2408 871 ning tema käibemaksukohustuslase registreerimisnumbriks oli TVA LU 1648750. Ta täitis käibemaksudeklaratsioone ning talle saadeti käibemaksu puudutavaid dokumente. Otseste maksude osas oli tema registreerimisnumber 1995/2408/871.

2. Hageja poolt 11. juulil 2002 Luksemburgi maksuhaldurile saadetud teabenõudele saadi

järgmine vastus [...]: maksuhalduri sõnul üüris hageja bürooruume Helvetia House'ilt, kellelt hageja tellis osaliselt sekretariaadi- ja raamatupidamisteenuseid. Hagejal ei olnud tema registrijärgses asukohas mingit varustust ega muud vara ning peale selle ei olnud hageja vastutavad isikud alaliselt Luksemburgis kohal. Selles kohas ei olnud ei ladu ega veokite parkimiskohti. Samas olid veokite juhid ning veokid ise registreeritud Luksemburgis. Hageja Luksemburgis deklareeritud käive 1997. aastal oli 575 129,56 eurot.

3. 19. jaanuari 2006. aasta kohtuistungil leidis Finanzgericht selles kontekstis veelkord, et hageja kaks juhatajat olid Luksemburgis kohal kaks kuni kolm päeva nädalas (Surber) ja kaks kuni neli päeva nädalas (Gemple). Luksemburgis tehti põhilised majandustegevust puudutavad otsused (nagu veokite ost, töötajate töölevõtmine) ning seal leidis aset äriühingu haldamisega seotu (raamatupidamine, arvete koostamine, palkade arvutamine). Igapäevast majandustegevust (veokite marsruutide jaotus ning korraldamine, klientidega suhtlemine) teostas Šveitsist aga P AG. Hageja osutas eespool välja toodud kokkulepete kohaselt vastavaid transporditeenuseid eespool nimetatud veokite abil, mille omanikuks ta oli. Teenuste saaja oli 100% ulatuses P AG ning hageja esitas nende Luksemburgist osutatud teenuste eest arved P AG-le.

4. Selle küsimuse osas, kas hageja osutas neid transporditeenuseid siseriiklikul territooriumil, lisas viimati nimetatud 10. jaanuari 2006. aasta kirjale taotletud tagastusi puudutavate ajavahemike kohta tõendid mahaarvamise menetluse raames nullmääraga režiimi kohaldamise kohta [...]"

29 Rõhutades, et tema menetluses oleva asja keskne küsimus seisneb selles, kas põhikohtuasja hageja asub väljaspool ühenduse territooriumi – sellisel juhul ei ole tal UStG § 18 lõike 9 seitsmendat lauset arvestades õigust Saksamaal mootorikütuse tarnimisel tasutud käibemaksu tagastamisele –, on eelotsusetaotluse esitanud kohus ühel meelel Bundesfinanzhofiga, kelle arvates mõistet „asub” selle sätte mõttes tuleb tõlgendada kooskõlas kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 1 lõikega 1. Siiski väljendab ta kahtlust selles osas, kuidas seda viimati nimetatud sätet õigesti tõlgendada.

30 Tema arvates tuleb kõigepealt selgitada, milline on põhikohtuasja hageja esitatud tõendi õiguslik tähendus. Leides, et see tõend lubab kindlasti vääramatult eeldada asjaomase isiku käibemaksukohustuslust, küsib ta siiski, kas sellest tuleneb ka vääramatu eeldus selle isiku asumise kohta liikmesriigis, mille ametiasutus selle tõendi väljastas (edaspidi „tõendi väljastanud liikmesriik”).

31 Kui eeldada, et sellele küsimusele tuleb vastata eitavalt, küsib ta, kas mõiste „majandustegevuse asukoht” kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 1 lõike 1 mõttes viitab kohale, kus on äriühingu registrijärgne asukoht ja kus on tehtud põhilised majandustegevust puudutavad otsused (käesolevas asjas Luksemburgis asuv koht) või koht, kus toimub igapäevane majandustegevus (käesolevas asjas Šveitsis asuv koht).

32 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kaheksanda direktiivi B lisa esitatud näidisele vastaval ettevõtja tõendil on siduv mõju või loob see vääramatu eelduse selle ettevõtja asumise kohta [tõendi väljastanud] liikmesriigis?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav:

kas kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 1 lõikes 1 kasutatud mõistet „majandustegevuse asukoht” tuleb tõlgendada nii, et selle all peetakse silma kohta, kus on äriühingu registrijärgne asukoht?

või tuleb sellise tõlgenduse puhul eeldada, et silmas peetakse kohta, kus tehakse



majandustegevust puudutavaid otsuseid?

või on selle mõistega silmas peetud kohta, kus võetakse vastu tavapärase igapäevase majandustegevusega seotud otsused?”

## Eelotsuse küsimused

### *Esimene küsimus*

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas kaheksanda direktiivi B lisas esitatud näidisele vastav tõend tõendab tingimata seda, et maksukohustuslane asub selle väljastanud liikmesriigis.

34 Selles osas tuleb meelde tuletada, et kaheksanda direktiivi eesmärk on sätestada ühes liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamise kord teises liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste puhul ning ühtlustada käibemaksu tagastamise õigust, nagu on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 3 (vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?136/99: Monte Dei Paschi Di Siena, EKL 2000, lk I?6109, punkt 20, ning 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 26).

35 Nagu tuleneb direktiivi põhjendusest 2, on selle peamine eesmärk vältida ühe liikmesriigi territooriumil registreeritud maksukohustuslase topeltemaksustamist, kuna ta ei saa temalt teises liikmesriigis võetud käibemaksu tagasi nõuda. Nagu Euroopa Ühenduste Komisjon on välja toonud, on liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud kaheksanda direktiiviga – koopia tema kasuks kuuenda direktiiviga kehtestatud õigusest arvata tema enda liikmesriigis sisendkäibemaks maha.

36 Kaheksanda direktiivi põhjendusest 6 tuleneb, et selle teine üldine eesmärk on vältida teatavaid maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vorme (vt selle kohta 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C?361/96: Grandes sources d’eaux minérales françaises, EKL 1998, lk I?3495, punkt 28).

37 Selle kahekordse eesmärgi saavutamiseks annab kaheksas direktiiv maksukohustuslasele õiguse saada tagasi sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud liikmesriigis, kus tal ei ole ei asukohta, püsivat tegevuskohta ega alalist elu- või asukohta ning kus ta ei ole tarninud kaupu või pakkunud teenuseid (vt selle kohta 25. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?429/97: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?637, punkt 28), ning mille eelduseks on selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus tagastamist taotletakse (edaspidi „liikmesriik, kus tagastus toimub”), tagastamisaotluse esitanud ettevõtja käibemaksukohustusluse kohta tema liikmesriigi maksuhalduri poolt väljastatud tõendi esitamine.

38 Nagu komisjon rõhutas, toetub kaheksanda direktiiviga kehtestatud tagastamiskord liikmesriikide maksuhaldurite koostöö ja vastastikuse usalduse mehhanismile.

39 Selles kontekstis näeb kaheksanda direktiivi artikli 9 teine lõik selle mehhanismi tõrgeteta toimimiseks ette, et tõendi väljastanud liikmesriigi maksuhalduri poolt esitatud maksukohustusluse tõend tuleb koostada vastavalt B lisas esitatud näidisele. Selle näidise kohaselt peab see tõend eelkõige sisaldama käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit ning asjaomase isiku „registrijärgset aadressi”. Nimetatud direktiivi artikli 3 punktis b on ette nähtud, et selle tõendi väljastab registrijärgse asukohariigi ametiasutus.

40 Nagu väitsid Itaalia valitsus ja komisjon, lubab kaheksanda direktiivi B lisas esitatud

näidisele vastav tõend eeldada mitte ainult seda, et huvitatud isik on selle väljastanud liikmesriigis maksukohustuslane, vaid ka ühes või teises vormis tema asumist selles liikmesriigis, omades seal majandustegevuse asukohta või püsivat tegevuskohta, kus äritehinguid teostatakse.

41 Selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus tagastus toimub, on selles tõendis toodud faktilised ja õiguslikud asjaolud üldjuhul siduvad.

42 Arvestades tagastamise tingimusi puudutavaid erinevusi kaheksanda direktiiviga muus liikmesriigis kui käibemaksu tagastavas liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele kehtestatud korra ning kolmeteistkümnenda direktiiviga ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele kehtestatud korra vahel, ei ole – nagu väitsid nii Saksamaa, Prantsuse ja Itaalia valitsus kui ka komisjon – kaheksanda direktiivi B lisas esitatud näidisele vastava tõendi väljastamine siiski takistuseks sellele, et selle liikmesriigi maksuhaldur, kus tagastus toimub, püüab välja selgitada, kas sellises tõendis sisalduval aadressil asumisel ka majanduslikku sisu on.

43 Selles osas on tähtis meelde tuletada, et ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine (20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS, EKL 1997, lk I-1005, punkt 23).

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa õigussubjektid ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt käibemaksu valdkonnas 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 32, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 68).

45 See oleks nii, kui maksukohustuslane püüaks kasu saada tagastamiskorrast kaheksandas direktiivis sätestatud tingimustel, samas kui direktiivi B lisas esitatud näidisele vastavas tõendis nimetatud aadressil asumine ei vasta tõendi väljastanud liikmesriigis tegelikule majanduslikule olukorrale ning peale selle ei ole huvitatud isik registreeritud ühenduse territooriumil, nii et ta ei kuulu mitte nimetatud direktiivi, vaid kolmeteistkümnenda direktiivi kohaldamisalasse.

46 Kui liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, on näiteks oletatava kuritarvituse korral kahtlusi selles suhtes, kas selles tõendis viidatud aadressil asumisel ka majanduslikku sisu on, ei saa ta siiski nimetatud tõendiga seotud eeldust arvestades keelduda maksumaksjale käibemaksu tagastamisest ilma teiste eelnevate tõenditeta.

47 Sellisel juhul, nagu kohtujurist oma ettepanku punktis 53 on välja toonud, on sellel maksuhalduril kuuenda direktiivi artikliga 6 antud võimalus kohustada maksumaksjat talle esitama andmeid, mis on vajalikud tagastamisaotluse põhjendatuse kontrollimiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Monte Dei Paschi Di Siena, punkt 31), näiteks eeldatav teave võimaldamaks tal hinnata maksukohustusluse tõendis viidatud aadressil asumise majanduslikku sisu.

48 Nagu märkis komisjon, on nimetatud maksuhalduri käsutuses samuti ühenduse halduskoostööd ja –abi puudutavad vahendid, mis on olemas selleks, et aidata käibemaksu õigesti arvutada ning võidelda selles valdkonnas maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, näiteks meetmed, mis on ette nähtud nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruses (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392) ja komisjoni 29. oktoobri 2004. aasta määruses (EÜ) nr 1925/2004, millega nähakse ette nõukogu määruse (EÜ) nr 1798/2003 teatavate sätete üksikasjalikud rakenduseeskirjad (ELT L 331, lk 13).

49 Kui saadud teabest selgub, et maksukohustusluse tõendis nimetatud aadress ei vasta ei maksukohustuslase majandustegevuse asukohale ega püsivale tegevuskohale, kus äritehinguid teostatakse, on selle liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, õigus keelduda

maksukohustuslase poolt taotletud tagastamisest, ilma et see piiraks selle võimalikku kohtus vaidlustamist maksukohustuslase poolt (vt selle kohta, mis puudutab maksualaseid kuritarvitusi, eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punktid 33 ja 34; vt analoogia põhjal EÜ artikli 43 kontekstis 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I?7995, punkt 55).

50 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kaheksanda direktiivi artikli 3 punkti b ja artikli 9 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle direktiivi B lisas esitatud näidisele vastava tõendi põhjal võib üldjuhul eeldada, et huvitatud isik mitte ainult ei ole käibemaksukohustuslane liikmesriigis, mille maksuhaldur talle tõendi väljastas, vaid et ta ka asub selles liikmesriigis. Siiski ei tähenda need sätted seda, et selle liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, ning kes väljendab kahtlust tõendis sisalduval aadressil asumise majandusliku sisu osas, oleks keelatud seda olukorda kontrollida, kasutades selle jaoks käibemaksu vallas ühenduse õigusnormides ette nähtud meetmeid.

### *Teine küsimus*

51 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma teise küsimusega tõlgendust kolmeteistkümneenda direktiivi artikli 1 lõikes 1 kasutatud mõistele „majandustegevuse asukoht“.

52 Eialgu tuleb rõhutada, et kolmeteistkümneenda direktiivi mõttes eeldab ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslaseks olemine eelkõige seda, et maksukohustuslasel ei ole artikli 3 lõikes 1 nimetatud ajavahemiku jooksul kõnealusel territooriumil nimetatud direktiivi artikli 1 punktis 1 määratletud seoseid.

53 Sellisteks seosteks loetakse eelkõige „majandustegevuse asukohta” ning „püsiva tegevuskoha, kus äritehinguid teostatakse”, olemasolu.

54 Käibemaksu valdkonnas väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab püsiva tegevuskoha mõiste, et see on teatava minimaalse suurusega ning seal on alaliselt olemas asjaomaste teenuse osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid (vt 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1985, lk 2251, punkt 18; eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 20, ja 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C?190/95: ARO Lease, EKL 1997, lk I?4383, punkt 15). See eeldab seega inim- ja tehniliste ressursside osas piisavalt püsivat struktuuri, mille abil oleks võimalik iseseisvalt asjaomaseid teenuseid osutada (vt eespool viidatud kohtuotsus ARO Lease, punkt 16).

55 Mis puudutab konkreetselt transporditegevust, siis see mõiste eeldab käibemaksualaste ühenduse õigusnormide kohaldamiseks vähemalt büroo olemasolu, kus koostatakse lepinguid ning võetakse vastu igapäevast majandustegevust puudutavaid otsuseid ning kohta, kus nimetatud tegevusega seotud sõidukid seisavad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ARO Lease, punktid 19 ja 27, ning 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?390/96: Lease Plan, EKL 1998, lk I?2553, punkt 26). Seevastu nimetatud sõidukite registreerimine asjaomasel liikmesriigis ei viita selles liikmesriigis püsiva tegevuskoha olemasolule (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lease Plan, punktid 21 ja 27).

56 Püsivaks tegevuskohaks ei ole püsiv koht, mida kasutatakse ettevõtte jaoks ainult sellise ettevalmistava või kõrvalolevusega tegevuse jaoks nagu töötajate töölevõtmine või ettevõtte tegutsemiseks vajalike tehniliste vahendite ostmise.

57 Käesolevas põhikohtuasjas tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 31, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on erinevaid tuvastatud faktilisi asjaolusid (vt käesoleva otsuse punkt 28) arvestades arvamusel, et koht, mille kaudu põhikohtuasja hageja transporditegevus tegelikult toimub, on Šveits.

58 Mis puudutab kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 1 punkti 1 mõttes mõistet „majandustegevuse asukoht”, siis tuleb märkida, et on selge, et sama koht võib samaaegselt olla nii asjaomase ettevõtja majandustegevuse asukoht kui ka püsiv tegevuskoht, kuid pelgalt asjaolu, et selles sättes, nagu muu hulgas ka kaheksanda direktiivi artiklis 1, eristatakse esiteks mõistet „majandustegevuse asukoht“ ning teiseks mõistet „püsiv tegevuskoht, kus äritehinguid teostatakse”, näitab siiski, et ühenduse õiguslooja arvates on esimesel mõistel võrreldes teisega iseseisev ulatus.

59 Sellest tuleneb, et asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt põhikohtuasja raames tuvastatu kohaselt ei ole põhikohtuasja hageja tegevuse tegelikuks toimumise kohaks tõendi väljastanud liikmesriik, ei välista siiski seda, et põhikohtuasja hagejal on seal majandustegevuse asukoht.

60 Sellise äriühingu puhul nagu põhikohtuasjas on kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 1 punktis 1 mõiste „majandustegevuse asukoht” koht, kus võetakse vastu selle äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused ja kus toimub keskjuhimine.

61 Äriühingu majandustegevuse asukoha kindlaksmääramine eeldab mitmete tegurite arvestamist, mille hulgas on esimestena registrijärgne asukoht, keskjuhimise asukoht, juhatuse koosoleku pidamise koht ning tavaliselt eelmisega kokkulangev koht, kus otsustatakse äriühingu üldiste majandussuundade üle. Samuti võivad arvesse tulla teised tegurid nagu peamiste juhatajate elukoht, üldkoosoleku kokkukutsumise koht, raamatupidamis- ja muude dokumentide hoiukoht ning finantstegevuse, eelkõige pangatehingute tegemise peamine koht.

62 Majandustegevuse asukohana kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 1 punkti 1 mõttes ei saa käsitada „riiulifirmat” või „varifirmat” iseloomustavat fiktiivset moodustist (vt analoogia põhjal 2. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-341/04: Eurofood IFSC, EKL 2006, lk I-3813, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 68).

63 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingu majandustegevuse asukohaks on koht, kus võetakse vastu selle äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused ja kus toimub keskjuhimine.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 3 punkti b ja artikli 9 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle direktiivi B lisas esitatud näidisele vastava tõendi põhjal võib üldjuhul eeldada, et huvitatud isik mitte ainult ei ole käibemaksukohustuslane liikmesriigis, mille maksuhaldur talle tõendi väljastas, vaid et ta ka asub selles liikmesriigis.

Siiski ei tähenda need sätted seda, et selle liikmesriigi maksuhalduril, kus tagastus toimub, ning kes väljendab kahtlust tõendis sisalduval aadressil asumise majandusliku sisu osas, oleks keelatud seda olukorda kontrollida, kasutades selle jaoks käibemaksu vallas ühenduse õigusnormides ette nähtud meetmeid.

2. Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingu majandustegevuse asukohaks on koht, kus võetakse vastu selle äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused ja kus toimub keskjuhtimine.

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.