

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2007. gada 28. jūnijā *

Lieta C-73/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 19. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 8. februārī, tiesvedībā

Planzer Luxembourg Sàrl

pret

Bundeszentralamt für Steuern.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Planzer Luksemburg Sàrl* vārdā — P. Vidau [*P. Widdau*], *Steuerberater*,
- Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. K. Grasijs [*J.-C. Gracia*], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,
- Luksemburgas valdības vārdā — S. Šreiners [*S. Schreiner*], pārstāvis,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 19. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par, pirmkārt, 3. panta b) punkta un 9. panta otrās daļas, kā arī B pielikuma interpretāciju Padomes 1979. gada 6. decembra Astotajā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā — “Astotā direktīva”), un, otrkārt, 1. panta 1. punkta interpretāciju Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām [nodokļu maksātājiem], kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā — “Trīspadsmitā direktīva”).
- ² Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Planzer Luxembourg Sàrl*, kas ir saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem reģistrēta sabiedrība, un *Bundeszentralamt für Steuern* (turpmāk tekstā — “Vācijas nodokļu administrācija”) jautājumā par pēdējās atteikumu uz lūgumiem atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), ko šī sabiedrība ir samaksājusi par degvielas pirkumiem Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

- ³ Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), versijas, kas ir piemērojama lietas faktisko apstākļu laikā, 17. panta 2. un 3. punktā ir ietverti šādi noteikumi:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs, kam ir jāmaksā nodoklis valsts iekšienē;

[..]

3. Dalibvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās [PVN] atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;

[..].”

- 4 Atmaksāšanas tiesību nosacījumi un noteikumi, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā, atšķiras atkarībā no tā, vai ārvalsts nodokļu maksātājs, kurš saņem preces vai pakalpojumus un izmanto tos ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir reģistrēts citā dalibvalstī vai ārpus Eiropas Kopienas. Pirmajā no šiem gadījumiem tiem piemērota Astotā direktīva un otrajā gadījumā — Trīspadsmitā direktīva.

Astotā direktīva

- 5 Astotās direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā “nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā”, ir persona [..], kam [..] šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē

šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas [...] nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī [...].”

- 6 Šīs pašas direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai [nodokļu maksātājam], kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas [nodokļu maksātāji] [...].”

- 7 Atbilstoši Astotās direktīvas 3. panta b) punktam, lai citā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam atmaksātu nodokli, tam ir jāiesniedz “sertifikāts [apliecinājums], ko izdevusi tās valsts oficiāla iestāde, kurā persona ir reģistrēta, sniedz pierādījumus, ka tā ir pakļauta nodokļiem attiecībā uz [PVN] [PVN maksātājs] minētajā valstī”.
- 8 Atbilstoši Astotās direktīvas 6. pantam dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajām nodokļiem pakļautajām personām [nodokļu maksātājiem] “nekādus pienākumus [papildus šajā direktīvā, it īpaši tās 3. pantā, minētajiem,] izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots”.
- 9 Atbilstoši Astotās direktīvas 9. panta otrajai daļai “3. panta b) [punktā [...]] minētos sertifikātus [apliecinājumus], kas nosaka, ka attiecīgā persona ir nodokļiem pakļauta persona [nodokļu maksātājs], veido pēc B pielikumā dotā parauga.”

- 10 Atbilstoši šim paraugam nodokļu maksātāja reģistrācijas apliecinājumā ir jānorāda iesnieguma iesniedzēja uzvārds un vārds vai sociālā grupa, darbības veids, uzņēmuma adrese un PVN reģistrācijas numurs vai, vajadzības gadījumā, pamats, kādēļ iesnieguma iesniedzējam nav šāda identifikācijas numura.

Trīspadsmītā direktīva

- 11 Trīspadsmītās direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“Šajā direktīvā:

1. “Nodokļiem pakļauta persona [nodokļu maksātājs], kas nav reģistrēta Kopienas [valsts] teritorijā”, ir persona [Sestās] direktīvas [..] 4. panta 1. punkta nozīmē, kam šīs direktīvas 3. panta 1. punktā minētajā laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti [2. pantā] minētajā [dalīb]valstī [..]

[..].”

12 Atbilstoši Trīspadsmītās direktīvas 2. panta 1. punktam:

“Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas [nodokļu maksātāji], vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās] direktīvas [...] 17. panta 3. punkta a) un b) punktā minētajos darījumos [...]”

13 Trīspadsmītās direktīvas 3. panta 1. punktā ir noteikts:

“Atmaksāšana, kas minēta 2. panta 1. punktā, notiek pēc nodokļiem pakļautās personas [nodokļu maksātāja] iesnieguma. Dalībvalstis nosaka to iesniegšanas kārtību, ieskaitot laika ierobežojumus šai darbībai, iesniegumos aptveramo laika periodu, kompetento iestādi iesniegumu saņemšanai un summu minimumu, par kurām var iesniegt iesniegumu. Tās nosaka arī atmaksāšanas kārtību, to skaitā laika ierobežojumus šai darbībai. Tās uzliek iesniedzējam pienākumus, kas nepieciešami, lai noteiktu, vai iesniegums ir pamatots, un lai novērstu krāpšanu, jo īpaši pienākumu sagādāt pierādījumus, ka persona ir iesaistīta saimnieciskā darbībā saskaņā ar [Sestās] direktīvas [...] 4. panta 1. punktu. Iesniedzējam ar rakstisku paziņojumu jāapliecina, ka minētajā laika periodā šī persona nav veikusi nekādus darījumus, kas neatbilst šīs direktīvas 1. panta 1. punkta nosacījumiem.”

14 Trīspadsmitās direktīvas 4. pantā ir noteikts:

“1. Saskaņā ar šo direktīvu atbilstību prasībām atmaksājumu saņemšanai nosaka atbilstoši [Sestās] direktīvas [...] 17. pantam, kā to piemēro atmaksātājā dalībvalstī.

2. Dalībvalstis tomēr var paredzēt zināmus izņēmumus izmaksām vai pakļaut atmaksāšanu papildu nosacījumiem.

[..]”

Valsts tiesības

15 1993. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, 565. lpp.*; turpmāk tekstā — “*UStG*”) 18. panta 9. punkta un 1993. gada Rikojuma par likuma par apgrozījuma nodokli piemērošanu (*Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, 600. lpp.*; turpmāk tekstā — “*UStDV*”) 59. panta noteikumi reglamentē PVN, ko Vācijā ir samaksājis ārvalstī reģistrēts nodokļu maksātājs, atmaksāšanas procedūru.

16 Atbilstoši *UStG* 18. panta 9. punkta septītajam teikumam nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, nav tiesību uz samaksātā priekšnodokļa par degvielas piegādi atmaksāšanu.

Pamata prāvas fakti un prejudiciālie jautājumi

- 17 Prasītāja pamata lietā ir transporta uzņēmums. Tās juridiskā adrese ir Frisanža [*Frisange*] (Luksemburga). Tās vienīgais dalībnieks ir sabiedrība *Planzer Transport AG* (turpmāk tekstā — “*P AG*”), kuras juridiskā adrese ir Dītikonā [*Dietikon*] (Šveice).
- 18 Prasītājas pamata lietā valdē ir divi darbinieki no *P AG*. Viens no tiem dzīvo Šveicē, bet otrs — Itālijā.
- 19 Henri Deltgens [*Henri Deltgen*] (turpmāk tekstā — “*D*”) prasītājas pamata lietā juridiskajā adresē vada sabiedrību *Helvetia House*, no kuras minētā prasītāja ir iznomājusi biroja telpas. Tā kā viņš ir šīs pēdējās sabiedrības vienīgā dalībnieka pārstāvis, viņa pienākums ir veikt vajadzīgos pasākumus, lai to izveidotu.
- 20 Trīspadsmit citām sabiedrībām, tostarp trīs Šveices transporta uzņēmumu meitas uzņēmumiem, juridiskā adrese ir prasītājas pamata lietā adresē.
- 21 1997. gada aprīlī un 1998. gada maijā šī pēdējā sabiedrība iesniedza Vācijas nodokļu administrācijā divus PVN, kas bija samaksāts Vācijā, pērkot degvielu, atmaksāšanas pieteikumus. Šie pieteikumi bija attiecīgi par summu DEM 11 004,25 apmērā par 1996. gadu un par summu DEM 16 670,98 apmērā par 1997. gadu. Katram no šiem pieteikumiem tika pievienots apliecinājums no Luksemburgas nodokļu administrācijas atbilstoši Astotās direktīvas B pielikumā sniegtajam paraugam.

- 22 Šajā apliecinājumā ir norāde, ka prasītāja pamata lietā ir PVN maksātāja ar Luksemburgas identifikācijas numuru.
- 23 Tā kā administrācijas ārvalstnieku informācijas centrāle paziņoja, ka šai sabiedrībai nav telefona pievienojuma apliecinājumā minētajā adresē, Vācijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka prasītāja pamata lietā nebija pierādījusi, ka tās vadības juridiskā adrese atrodas Luksemburgā. Ar diviem lēmumiem attiecīgi 1998. gada 24. janvārī un 1998. gada 29. oktobrī tā noraidīja šos atmaksāšanas pieteikumus, pamatojot to ar iemeslu, ka *UStG* 18. panta 9. punktā un *UStDV* 59. pantā paredzētie nosacījumi atmaksāšanas piešķiršanai nebija tikuši izpildīti.
- 24 Prasītāja pamata lietā iesniedza sūdzības par šiem lēmumiem. Tā iesniedza arī papildu apliecinājumu, ka tā ir “komercsabiedrība starp Luksemburgu un Vāciju noslēgtās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu izpratnē”, “Luksemburgas tiešais nodokļu maksātājs”. Tā norādīja, ka tās divi vadītāji — *D*, kā arī cita par sabiedrības vadību un grāmatvedību atbildīga persona — veic savu darbību Luksemburgā; ka pārējie pieci darbinieki — šoferi — ir nodarbināti uz nepilnu darba laiku sabiedrības juridiskajā adresē; ka tai ir telefona pievienojums, ko apliecina tās veidlapa, ka kravas mašīnas ar Luksemburgas imatrikulācijas numuriem tiek izmantotas kravas piegādei — pārvadājumiem ar lidmašīnu un ka sabiedrības rēķini tiek izrakstīti tās juridiskajā adresē.
- 25 Ar 1999. gada 1. jūlija lēmumiem Vācijas nodokļu administrācija noraidīja šīs sūdzības, uzskatot, ka šīs sabiedrības vadības vieta ir Šveicē, nevis Luksemburgā.

- 26 Prasītāja pamata lietā pārsūdzēja šos noraidošos lēmumus. Ar 2001. gada 26. oktobra spriedumu *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja šo prasību, uzskatot, ka Luksemburga ir galvenā prasītājas pamata lietā veikto darbību vieta attiecībā pret Šveices mātes uzņēmumu un ka tās juridiskā adrese neapšaubāmi ir šajā dalībvalstī.
- 27 Ar 2003. gada 22. maija spriedumu *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) atcēla šo spriedumu, uzskatot, ka *Finanzgericht Köln*, pamatojoties uz prasītājas pamata lietā noteikto juridisko adresi, ir nepareizi nospriedusi, ka šī sabiedrība ir reģistrēta Luksemburgā. Uzskatot, ka Kopienu tiesības attiecas uz uzņēmuma un juridiskās adreses jēdzienu interpretāciju Vācijas PVN tiesību aktos, *Bundesfinanzhof* noteica vairākus kritērijus, kuri, pēc tās domām, var izrādīties svarīgi šajā sakarā: prasītājas pamata lietā identifikācija pēc tās nosaukuma telefona katalogā; telpu noma un līgumu slēgšana savā vārdā; iespējamo prasītājas pamata lietā saistīto dienestu darbinieku darba vieta un nodarbinātības laiks; rēķinu par darījumiem, kuri veikti ar tās mātes uzņēmumu, izrakstīšanas vieta; kravas automašīnu imatrikulācijas vieta; kravas automašīnu stāvvietas bezdarbības gadījumā; Luksemburgas apgrozījuma nodokļa deklarāciju esamība; Luksemburgas nodokļu administrācijas izdotie dokumenti saistībā ar prasītāju pamata lietā. Pēc tam tā nosūtīja lietu *Finanzgericht Köln* nepieciešamo faktisko apstākļu konstatēšanai.
- 28 Nolēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu šajā sakarā ir atzīts:

“1. Pamatojoties uz kravas transportēšanas likmēm, par kurām bija panākta vienošanās 1996. gada 1. janvārī, un uz savām veidlapām aizpildīto dokumentu, prasītāja pamata lietā 1997. un 1998. gadā izrakstīja *P AG* vairākus rēķinus par transporta izdevumiem, ko tā samaksāja ar pārskaitījumu. Vienlaicīgi tā izrakstīja

rēķinu *P AG* arī par izmaksām saistībā ar vilcēju ar puspiekabi izmantošanu. Kopš 1995. gada 26. decembra ar sava darbinieka Roberta Zurbera [*Robert Surber*] starpniecību tā noslēdza rakstisku nomas līgumu, kas stājās spēkā 1996. gada 1. janvārī, ar sabiedrību *Helvetia House* — *Henri Deltgen* par biroja telpām Luksemburgas ielā 23A, Frisanžā. Tā maksāja arī apkures izdevumus par šīm telpām. Ar to varēja sazināties pa *Helvetia House* telefona numuru, kas patiešām bija reģistrēts telefonu katalogā uz *D* vārda, un tā izmantoja arī šo numuru savās veidlapās. Laika posmā no 1996. gada līdz 1998. gadam tā reģistrēja septiņas kravas automašīnas uz sava vārda Satiksmes ministrijā, un Vidusšķiras un tūrisma ministrija tai bija izsniegusi atbilstošu darbības apliecinājumu. Tās iesniegtajā personāla sarakstā ir norādīts, ka 1998. gada 15. jūnijā tā nodarbināja septiņus darbiniekus, kuru lielāko daļu tā nodarbināja no 1996. gada, bet citi tika pieņemti darbā, lai aizvietotu šos no 1996. gada strādājošos darbiniekus, kas izbeidza darba tiesiskās attiecības. Prasītāja šajā sakarā bija noslēgusi atbilstošus rakstveida darba līgumus. Visbeidzot, apgrozījuma nodokļa jautājumā tā bija reģistrēta Luksemburgas Nodokļu administrācijas birojā ar Nr. 1995 2408 871, un tās identifikācijas numurs bija TVA LU 1648750. Turklāt tā iesniedza tai nosūtītās PVN deklarācijas un citus ar PVN saistītos dokumentus. Attiecībā uz tiešajiem nodokļiem tā arī bija reģistrēta ar Nr. 1995/2408/871.

2. Uz prasītājas lūgumu sniegt informāciju Luksemburgas nodokļu administrācijai 2002. gada 11. jūlijā tika sniegta šāda atbilde [..]: šī administrācija uzskatīja, ka prasītāja nomāja biroja telpas no *Helvetia House*, kura daļēji tai nodrošināja arī sekretariāta un grāmatvedības pakalpojumus. Prasītājas juridiskajā adresē nebija ne iekārtu, ne citu priekšmetu, un turklāt tās atbildīgās personas neatradās pastāvīgi Luksemburgā. Šajā vietā nebija ne noliktavas, ne kravas automašīnu stāvvietas. Tomēr kravas automašīnu šoferi un arī kravas automašīnas bija reģistrēti Luksemburgā. Par 1997. gadu prasītāja Luksemburgā deklarēja apgrozījumu EUR 575 129,56 apmērā.

3. Šajos apstākļos 2006. gada 19. janvāra tiesas sēdē palāta konstatēja, ka divi prasītājas vadošie darbinieki atradās Luksemburgā divas līdz trīs dienas nedēļā

(*Surber*) un divas līdz četras dienas nedēļā (*Gempe*). Tad tika pieņemti būtiskie saimnieciskās pārvaldības lēmumi (tādi kā kravas automašīnu pirkums, sadarbības partneru piesaistīšana) un tad satikās administrācija (grāmatvedība, rēķinu izrakstīšana, algu aprēķināšana). Tomēr funkcionālo darbību (kravas automašīnu ceļa trajektorijas sadali un organizāciju, sazināšanos ar klientiem) no Šveices nodrošināja *P AG*. Tādējādi atbilstoši šai kārtībai prasītāja sniedza transporta pakalpojumus ar iepriekš minētajām tās īpašumā esošajām kravas automašīnām. *P AG* bija 100 % pakalpojumu saņēmējs, un rēķinus par šiem pakalpojumiem prasītāja *P AG* izrakstīja no Luksemburgas.

4. Atbildot uz jautājumu, vai prasītāja ir sniegusi transporta pakalpojumus valsts teritorijā, prasītāja 2006. gada 10. janvāra vēstulei pievienoja apliecinājumu saistībā ar nulles nodokļa likmes piemērošanu nodokļa atskaitīšanas procedūras ietvaros par laika posmiem, par kuriem tā lūdz atmaksāt nodokli [..].”

29 Uzsverot, ka galvenais jautājums tās izspriežamajā lietā ir noteikt, vai prasītāja pamata lietā ir reģistrēta ārpus Kopienas teritorijas, kurā gadījumā tai nebūtu tiesību saskaņā ar *UStG* 18. panta 9. punkta septīto teikumu uz samaksātā PVN atmaksāšanu par degvielas pirkumu Vācijā, iesniedzējtiesa piekrit *Bundesfinanzhof* viedoklim, ka uzņēmuma jēdziens šī noteikuma nozīmē ir jāinterpretē atbilstoši Trīspadsmitās direktīvas 1. panta 1. punktam. Tomēr tai ir radušās šaubas par to, kā pareizi interpretēt šo pēdējo noteikumu.

30 Pēc tās domām, vispirms ir jāatbild uz jautājumu par prasītājas pamata lietā iesniegtā apliecinājuma juridisko piemērojamību. Uzskatot, ka šis apliecinājums neapstrīdami ļauj pieņemt, ka attiecīgā persona ir PVN maksātāja, tā tomēr jautā, vai šādam neapstrīdamam pieņēmumam var piešķirt saistošu spēku attiecībā uz attiecīgās personas reģistrāciju dalībvalstī, kuras administrācija apliecinājumu ir izsniegusi (turpmāk tekstā — “apliecinājuma izsniedzēja dalībvalsts”).

31 Pieņemot, ka uz šo jautājumu ir jāsniedz noraidoša atbilde, tā jautā, vai saimnieciskās darbības adreses jēdziens Trīspadsmitās direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē norāda uz vietu, kurā ir sabiedrības juridiskā adrese un kurā tiek pieņemti būtiskie lēmumi par tās saimniecisko vadību (pamata lietā šī vieta ir Luksemburga), vai vietu, no kuras tiek veikta funkcionālā darbība (pamata lietā šī vieta ir Šveice).

32 Šajos apstākļos *Finanzgericht Köln* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai uzņēmēja apliecinājumam, kas atbilst paraugam Astotās direktīvas B pielikumā, ir saistošs spēks, vai no tā izriet neapstrīdams pieņēmums par uzņēmuma reģistrācijas vietu [apliecinājuma izdevējā] dalībvalstī?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša:

vai “saimnieciskās darbības vieta” Trīspadsmitās direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē ir jāinterpretē tā, ka ar to ir jāsaprot vieta, kurā ir statūtos noteiktā juridiskā adrese;

vai šīs interpretācijas nolūkā ir jābalstās uz vietu, kur tiek pieņemti uzņēmuma vadības lēmumi;

vai šis jēdziens attiecas uz vietu, kurā tiek pieņemti lēmumi attiecībā uz parastajiem ikdienas darījumiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 33 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai apliecinājums, kas atbilst Astotās direktīvas B pielikumā esošajam paraugam, noteikti pierāda, ka nodokļa maksātājs ir reģistrēts apliecinājuma izdevējā dalībvalstī.
- 34 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Astotās direktīvas mērķis ir noteikt atmaksāšanas kārtību PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājis citā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs, un tādējādi saskaņot tiesības uz atmaksāšanu, kas izriet no Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta (šajā sakarā skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, *Recueil*, I-6109. lpp., 20. punkts, un 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 26. punkts).
- 35 Kā izriet no otrā apsvēruma, šīs direktīvas pirmais mērķis ir novērst, ka vienā dalībvalstī reģistrētam nodokļu maksātājam uzliek dubultu nodokli tādēļ, ka tam galā ir jāmaksā nodoklis, ko tam uzliek cita dalībvalsts. Kā norādīja Eiropas Kopienų Komisija, vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļu maksātāja tiesības, ko reglamentē Astotā direktīva, saņemt citā dalībvalstī samaksātā PVN atmaksāšanu ir atkarīgas no viņa Sestajā direktīvā noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī.
- 36 No Astotās direktīvas sestā apsvēruma izriet, ka cits tās vispārējs mērķis ir cīnīties pret visa veida krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-361/96 *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, *Recueil*, I-3495. lpp., 28. punkts).

- 37 Lai sasniegtu šo divējādo mērķi, Astotā direktīva sniedz nodokļu maksātājam tiesības uz tāda PVN atmaksāšanu, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis tajā dalībvalstī, kurā tam nav ne juridiskās adreses, ne pastāvīgās pārstāvniecības, ne pastāvīgas dzīvesvietas vai parastās uzturēšanās vietas un kurā tas nav veicis preču piegādes vai sniedzis pakalpojumus (šajā sakarā skat. 2001. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-429/97 Komisija/Francija, *Recueil*, I-637. lpp., 28. punkts), pakļaujot nodokļa atmaksāšanas tiesības nosacījumam, ka izsniedzējas dalībvalsts nodokļu administrācija iesniedz tās dalībvalsts nodokļu administrācijai, kurā atmaksāšana tiek lūgta (turpmāk tekstā — “atmaksātāja dalībvalsts”), personas, kas lūdz nodokļa atmaksāšanu, PVN maksātāja reģistrācijas apliecinājumu.
- 38 Kā uzsvēra Komisija, Astotās direktīvas ieviestā atmaksāšanas sistēma balstīta uz abpusējas sadarbības un uzticēšanās shēmu starp dalībvalstu nodokļu administrācijām.
- 39 Šajos apstākļos, lai nodrošinātu šīs shēmas saskaņotu darbību, Astotās direktīvas 9. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka izsniedzējas dalībvalsts izsniegtajam nodokļu maksātāja reģistrācijas apliecinājumam ir jābūt sastādītam pēc minētās direktīvas B pielikumā dotā parauga. Saskaņā ar šo paraugu minētajā apliecinājumā ir jānorāda PVN reģistrācijas numurs, kā arī attiecīgā “uzņēmuma adrese”. Turklāt minētās direktīvas 3. panta b) punktā paredzēts, ka šo apliecinājumu izsniedz tās dalībvalsts administrācija, kurā nodokļu maksātājs ir reģistrēts.
- 40 Kā norāda Itālijas valdība un Komisija, Astotās direktīvas B pielikumā dotajam paraugam atbilstošs apliecinājums atļauj pieņemt, ka ieinteresētā persona ir ne tikai PVN maksātāja apliecinājuma izsniedzējā dalībvalstī, bet arī to, ka tā ir reģistrēta vienā vai otrā formā vai tai šajā valstī ir saimnieciskās darbības adrese vai pastāvīgā pārstāvniecība, no kuras tiek veikti darījumi.

- 41 Šajā apliecinājumā ietvertās norādes principā gan no faktisko apstākļu, gan tiesību viedokļa ir saistošas atmaksāšanas dalībvalsts nodokļu administrācijai.
- 42 Ņemot vērā pastāvošās atmaksāšanas nosacījumu atšķirības starp Astotajā direktīvā ieviesto režīmu nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, kura nav atmaksāšanas dalībvalsts, un Trīspadsmitās direktīvas ieviesto režīmu nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, Astotās direktīvas B pielikumā dotajam paraugam atbilstoša apliecinājuma izdošana tomēr neierobežo — norāda Vācijas, Francijas un Itālijas valdības, kā arī Komisija — to, ka atmaksāšanas dalībvalsts nodokļu administrācija varētu pārbaudīt uzņēmuma, kura adrese ir minēta šādā apliecinājumā, patieso saimniecisko realitāti.
- 43 Šajā sakarā ir būtiski atgādināt, ka saimnieciskās realitātes ņemšana vērā ir pamata kritērijs, lai piemērotu kopējo PVN sistēmu (1997. gada 20. februāra spriedums lietā C-260/95 *DFDS, Recueil*, I-1005. lpp., 23. punkts).
- 44 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru lietas dalībnieki nevar balstīties uz Kopienas tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (PVN jomā skat. it īpaši 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H*, Krājums, I-1599. lpp., 32. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 68. punkts).
- 45 Tāds ir gadījums, kad nodokļu maksātājs vēlas izmantot atmaksāšanas sistēmu atbilstoši Astotajā direktīvā noteiktajiem nosacījumiem, lai gan uzņēmums, kura adrese ir minēta apliecinājumā atbilstoši šīs direktīvas B pielikumā dotajam paraugam, neatbilst saimnieciskajai realitātei apliecinājuma izsniedzējā dalībvalstī un turklāt ieinteresētā persona nav reģistrēta Kopienas teritorijā un tādējādi uz to attiecas nevis minētā direktīva, bet Trīspadsmitā direktīva.

46 Ja atmaksāšanas dalībvalsts nodokļu administrācijai rodas šaubas par šajā apliecinājumā minētā uzņēmuma saimniecisko realitāti, piemēram, aizdomu gadījumā par iespējamo nodokļu ļaunprātīgu izmantošanu, tā tomēr nevar, ņemot vērā ar šo apliecinājumu saistīto pieņēmumu, atteikt nodokļu maksātajam atmaksāt nodokli citā veidā, iepriekš to nepārbaudot.

47 Šādā gadījumā, kā norāda ģenerālvokāte savu secinājumu 53. punktā, šai administrācijai ir Astotās direktīvas 6. pantā paredzētā iespēja pieprasīt nodokļu maksātajam sniegt nepieciešamo informāciju, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Monte Dei Paschi Di Siena*, 31. punkts), piemēram, paskaidrojošu informāciju, kas tai ļauj novērtēt nodokļa maksātāja reģistrācijas apliecinājumā minētā uzņēmuma saimniecisko realitāti.

48 Kā norādīja Komisija, minētās administrācijas rīcībā ir arī Kopienų sadarbības un administratīvās palīdzības instrumenti, kas ir pieņemti, lai ļautu pareizi noteikt PVN un novērstu krāpšanu, kā arī izvairīšanos no nodokļu maksāšanas šajā jomā, kā, piemēram, pasākumi, kas noteikti Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulā (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.), kā arī Komisijas 2004. gada 29. oktobra Regulā (EK) Nr. 1925/2004, ar ko nosaka kārtību, kādā piemērojami daži noteikumi Padomes Regulā (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā (OV L 331, 13. lpp.).

49 Ja saņemtā informācija ļauj secināt, ka nodokļu maksātāja reģistrācijas apliecinājumā minētā adrese neatbilst ne nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības juridiskajai adresei, ne pastāvīgās pārstāvniecības adresei, no kuras tas veic savu darbību, atmaksāšanas dalībvalsts nodokļu administrācija var atteikt atmaksāšanu, ko lūdz nodokļu maksātājs, neskarot tā iespējamās tiesības pārsūdzēt šo atteikumu tiesas ceļā (šajā nozīmē attiecībā uz nodokļu ļaunprātīgu izmantošanu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fini H*, 33. un 34. punkts, pēc analogijas EKL 43. panta

kontekstā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 55. punkts).

- 50 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Astotās direktīvas 3. panta b) punkts un 9. panta otrā daļa ir jāinterpretē tā, ka šīs direktīvas B pielikumā dotajam paraugam atbilstošs apliecinājums principā atļauj pieņemt, ka ieinteresētā persona ir ne tikai PVN maksātāja šajā dalībvalstī, kurai pieder apliecinājuma izsniedzēja nodokļu administrācija, bet arī to, ka tā ir reģistrēta šajā dalībvalstī. Tomēr šie noteikumi nenozīmē, ka atmaksāšanas dalībvalsts nodokļu administrācijai būtu aizliegts pārbaudīt tai radušās šaubas par uzņēmuma, kura adrese ir minēta šajā apliecinājumā, saimniecisko realitāti, par to pārliecinoties, izmantojot šajā sakarā paredzētos administratīvos pasākumus Kopienu tiesiskajā regulējumā PVN jomā.

Par otro jautājumu

- 51 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz sniegt jēdziena “saimnieciskās darbības adrese”, kas ir izmantots Trīspadsmītās direktīvas 1. panta 1. punktā, interpretāciju.
- 52 Ievadā ir jāuzsver, ka Trīspadsmītās direktīvas izpratnē nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts Kopienas teritorijā, nozīmē tādu nodokļu maksātāju, kuram šīs direktīvas 3. panta 1. punktā minētajā laika posmā šajā teritorijā nav nekādu minētās direktīvas 1. panta 1. punktā minēto saistošo elementu.

- 53 Starp šiem elementiem ir cita starpā "saimnieciskās darbības adrese" un "pastāvīga pārstāvniecība, no kuras tiek veikti darījumi".
- 54 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai PVN jomā pastāvīgas pārstāvniecības jēdziens nozīmē, ka ir jāpastāv minimālam veidojumam, kuram pastāvīgi ir pieejami personāla un tehniskie resursi, kas nepieciešami, lai sniegtu noteiktus pakalpojumus (skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz*, *Recueil*, 2251. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *DFDS*, 20. punkts, un 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā *C-190/95 ARO Lease*, *Recueil*, I-4383. lpp., 15. punkts). Tas nozīmē pietiekami pastāvīgu un piemērotu struktūru no personāla un tehnisko resursu viedokļa, lai varētu neatkarīgā veidā sniegt noteiktus pakalpojumus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ARO Lease*, 16. punkts).
- 55 It īpaši attiecībā uz transporta darbībām šis jēdziens Kopienų PVN tiesiskā regulējuma piemērošanas nolūkā nozīmē vismaz biroju, kurā var noslēgt līgumus un pieņemt administratīvus ikdienas vadības lēmumus, kā arī ar šīm darbībām saistīto automašīnu glabāšanas vietu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ARO Lease*, 19. un 27. punkts, kā arī 1998. gada 7. maija spriedumu lietā *C-390/96 Lease Plan*, *Recueil*, I-2553. lpp., 26. punkts). Savukārt šo transportlīdzekļu reģistrēšana attiecīgajā dalībvalstī nenorāda uz pastāvīgo pārstāvniecību šajā dalībvalstī (šajā nozīmē skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lease Plan*, 21. un 27. punkts).
- 56 Pastāvīga pārstāvniecība nav fiksēts veidojums, ko izmanto tikai tam, lai uzņēmums varētu veikt sagatavojoša vai palīggrakstura darbību, piemēram, personāla pieņemšanu darbā vai uzņēmuma darbību veikšanai nepieciešamo tehnisko līdzekļu pirkšanu.

- 57 Pamata lietā, kā izriet no šī sprieduma 31. punkta, iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā šos dažādos konstatētos faktus (skat. šī sprieduma 28. punktu), vieta, no kuras faktiski tiek veiktas prasītājas pamata lietā transporta darbības, ir Šveicē.
- 58 Attiecībā uz saimnieciskās darbības adreses jēdzienu Trīspadsmītās direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē ir jānorāda, ka, kaut arī patiešām viena un tā pati vieta vienlaicīgi var būt saimnieciskās darbības vieta un attiecīgā uzņēmuma pastāvīgās pārstāvniecības vieta, tikai tas vien, ka šis noteikums tāpat kā Astotās direktīvas citi 1. panta noteikumi netieši atsaucas uz saimnieciskās darbības adreses jēdzienu un pastāvīgo pārstāvniecību, no kuras tiek veikta darbība, tomēr pierāda, ka Kopienų likumdevēja izpratnē pirmajam jēdzienam ir neatkarīga piemērošanas joma salīdzinājumā ar otro jēdzienu.
- 59 No tā izriet, ka apstākļi, ka pēc iesniedzējtiesas veiktajiem atzinumiem pamata lietas ietveros vieta, no kuras prasītāja pamata lietā faktiski veic darbību, nav apliecinājuma izsniedzējā dalībvalstī, lai gan prasītajai pamata lietā tajā ir saimnieciskās darbības adrese.
- 60 Attiecībā uz tādu sabiedrību, kāda ir pamata lietā, saimnieciskās darbības adreses jēdziens Trīspadsmītās direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē attiecas uz vietu, kurā tiek pieņemti būtiskie lēmumi par vispārēju šīs sabiedrības vadību un kurā tiek veikti tās galvenās administrācijas uzdevumi.
- 61 Noteikt sabiedrības saimnieciskās darbības adresi nozīmē, ka ir jāņem vērā virkne rādītāju, pirmais no kuriem ir juridiskā adrese, galvenā administrācijas vieta, sabiedrības vadītāju sanāksmju vieta un tā vieta, kas parasti ir norādīta kā vieta, kurā

tiek pieņemti lēmumi par šīs sabiedrības vispārējo politiku. Var ņemt vērā arī citus rādītājus, piemēram, galveno vadītāju dzīves vietu, vispārējo kopsapulču vietu, administratīvo un grāmatvedības dokumentu glabāšanas vietu un galveno finanšu darījumu, it īpaši bankas darījumu, norises vietu.

⁶² Tādējādi fiktīvu uzņēmumu, kādas ir, piemēram, “pastkastītes” vai “aizsega” sabiedrības, nevar kvalificēt par sabiedriskās darbības veikšanas vietu Trīspadsmitās direktīvas 1. panta 1. punkta izpratnē (skat. pēc analogijas 2006. gada 2. maija spriedumu lietā C-341/04 *Eurofood IFSC*, Krājums, I-3813. lpp., 35. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 68. punkts).

⁶³ Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Trīspadsmitās direktīvas 1. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka sabiedrības saimnieciskās darbības adrese ir vieta, kurā tiek pieņemti būtiskie lēmumi par šīs sabiedrības vispārējo vadību un kur tiek veikti tās galvenie administratīvie uzdevumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

⁶⁴ Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsverumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) **3. panta b) punkts un 9. panta otrā daļa Padomes 1979. gada 6. decembra Astotajā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, ir jāinterpretē tā, ka šīs direktīvas B pielikumā dotajam paraugam atbilstošs apliecinājums principā atļauj pieņemt, ka ieinteresētā persona ir ne tikai pievienotās vērtības nodokļa maksātāja šajā dalībvalstī, kurai pieder apliecinājuma izsniedzēja nodokļu administrācija, bet arī to, ka tā ir reģistrēta šajā dalībvalstī.**

Tomēr šie noteikumi nenozīmē, ka tās dalībvalsts nodokļu administrācijai, kurā tiek lūgta priekšnodokli samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšana, būtu aizliegts pārbaudīt tai radušās šaubas par uzņēmuma, kura adrese ir minēta šajā apliecinājumā, saimniecisko realitāti, par to pārliecinoties, izmantojot šajā sakarā paredzētos administratīvos pasākumus Kopienų tiesiskajā regulējumā pievienotās vērtības nodokļa jomā;

- 2) **Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, 1. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka sabiedrības saimnieciskās darbības adrese ir vieta, kurā tiek pieņemti būtiskie lēmumi par šīs sabiedrības vispārējo vadību un kur tiek veikti tās galvenie administratīvie uzdevumi.**

[Paraksti]