

GENERALINĖS ADVOKATĖS
VERICA TRSTENJAK IŠVADA,
pateikta 2007 m. balandžio 19 d.¹

I — Įvadas

1. Liuksemburge įregistruota transporto įmonė Vokietijos mokesčių administratoriui pateikė prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kurį ji sumokėjo Vokietijoje pirkdama degalus.

2. Prie kiekvieno prašymo buvo pridėtas Liuksemburgo mokesčių administratoriaus liudijimas pagal 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarkos B priedą², kuriame nurodyta, kad suinteresuotoji įmonė yra PVM apmokestinamasis asmuo, turintis Liuksemburgo registracijos numerį.

3. Tačiau Vokietijos mokesčių administratorius prašymus grąžinti atmetė manydamas, kad šios įmonės ekonominės veiklos vieta yra Šveicarijoje, o ne Liuksemburge.

4. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht Köln* klausia Teisingumo Teismo, ar minėtas liudijimas būtinai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas įsteigtu liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.

5. Jei į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, *Finanzgericht Köln* mano, kad reikia nustatyti, ar ši įmonė nėra įsteigta už Europos Bendrijos teritorijos ribų ir todėl pagal Vokietijos teisę neturinti teisės susigrąžinti už Vokietijoje pirktus degalus sumokėto PVM, ir taip pat Teisingumo Teismo klausia, kaip reikėtų aiškinti „ekonominės veiklos vietos“ sąvoką, nurodytą 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — OL L 331, p. 11.

EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 1 straipsnio 1 punkte³.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą <...>.“

II — Teisinis pagrindas

7. Pagal bylos aplinkybių metu galiojusios direktyvos redakcijos 17 straipsnio 2–4 dalis⁵:

A — Taikytina Bendrijos teisė

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/CEE dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas⁴ (toliau – Šeštoji direktyva)

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

6. Pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas;

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

<...>

3 — OL L 326, p. 40.

4 — OL L 145, p. 1.

5 — 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

2. 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (toliau – Aštuntoji direktyva)

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

8. Šios direktyvos 1 straipsnyje nurodyta:

<...>

4. 3 dalyje numatytas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas vykdomas:

— apmokestinamiesiems asmenims, neišsisteigusiems šalies teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 79/560/EEB nustatytas taikymo sąlygas <...>,

„Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje“ – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakiniuose nurodytą laikotarpį toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos vietos, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar netiekė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje šalyje, išskyrus:

— apmokestinamiesiems asmenims, neišsisteigusiems Bendrijos teritorijoje, pagal Direktyvos 86/560/EEB nustatytas taikymo sąlygas <...>“.

a) transporto ir susijusias paslaugas, neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies i punktą, 15 straipsnį arba 16 straipsnio 1 dalies B, C, ir D punktus;

<...>“

- b) pateikia tos šalies, kurioje jis įsikūręs, valstybinės institucijos išduotą pažymėjimą, įrodantį, kad jis yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas toje šalyje
<...>

9. Pagal tos pačios direktyvos 2 straipsnį:

<...>“

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą
<...>“

11. Šios direktyvos 5 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje prekės ir paslaugos, už kurias apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžinamas, turi tenkinti Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnyje nurodytas sąlygas, taikomas pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje

10. Aštuntosios direktyvos 3 straipsnyje skelbiama:

<...>.“

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinės vertės mokestį:

<...>

12. Aštuntosios direktyvos 6 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

13. Aštuntosios direktyvos 9 straipsnio 2 pastraipoje nurodyta:

„3 straipsnio b punkte ir 4 straipsnio a punkte minėti pažymėjimai, liudijantys, kad atitinkamas asmuo yra mokesčio mokėtojas, turi būti išrašyti pagal B priede pateiktą pavyzdį.“

3. 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka (toliau – Tryliktoji direktyva)

14. Pagal šios direktyvos 1 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1. „Apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje“, yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą laikotarpį toje teritorijoje nevykdė savo verslo ar neturėjo joje fiksuotos vietos, per kurią

būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikiančios įmonės nėra – neturėjo Bendrijos teritorijoje nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstybėje narėje, išskyrus:

- a) transporto ir susijusias paslaugas, neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies i punktą, 15 straipsnį arba 16 straipsnio 1 dalies B, C ir D punktus;

<...>.“

15. Pagal Tryliktosios direktyvos 2 straipsnį:

- „1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslau-

gas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

<...>“

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

<...>“

16. Pagal tos pačios direktyvos 4 straipsnį:

„1. Šioje direktyvoje apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčius nustatoma pagal Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnį, taikomą pridėtinės vertės mokesčių grąžinančioje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės gali nutarti negrąžinti mokesčio už tam tikras išlaidas arba nustatyti papildomas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo sąlygas

B — *Reikšmingos nacionalinės teisės nuostatos*

17. Pagal 1993 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz* 1993, toliau – UStG)⁶ 18 straipsnio 9 dalį ir 1993 m. Nutarimo dėl apyvartos mokesčio taikymo (*Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung* 1993, toliau – UStDV)⁷ 59 straipsnį apmokestinamieji asmenys, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, negali pasinaudoti teise susigrąžinti pirkimo mokesčio sumų už degalų tiekimą.

III — Pagrindinė byla ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

18. Transporto įmonės *Planzer Luxembourg Sàrl* (toliau – *Planzer Luxembourg*) buveinė yra Frisange (Liuksemburgas). Jos vienintelis

6 — BGBl. 1993 I, p. 565 ir paskesnius.

7 — BGBl. 1993 I, p. 600 ir paskesnius.

dalyvis yra bendrovė *Planzer Transport AG*, kurios buveinė yra Dietikon (Šveicarija).

19. H. Deltgen *Planzer Luxembourg* buveinėje turi įmonę *Helvetia House*, iš kurios *Planzer Luxembourg* išsinuomojo savo biurus. Kaip pastarosios vienintelio dalyvio atstovas, jis atsakingas už *Planzer Luxembourg* įsteigti būtinus veiksmus. *Planzer Luxembourg* vadovai yra du *Planzer Transport AG* darbuotojai. Vienas iš jų gyvena Šveicarijoje, o kitas – Italijoje. *Planzer Luxembourg* adresu yra trylikos kitų bendrovių, iš kurių trys – Šveicarijos transporto įmonių filialai, buveinės.

20. 1997 ir 1998 m. *Planzer Luxembourg* pateikė Vokietijos mokesčių administratoriui du prašymus grąžinti PVM, kurį ji sumokėjo Vokietijoje pirkdama degalus. Pirmajame buvo nurodyta 11 004,25 DEM suma už 1996 m., o antrajame – 16 670,98 DEM suma už 1997 metus. Prie kiekvieno iš šių prašymų pridėtas Liuksemburgo mokesčių administratoriaus išduotas liudijimas, atitinkantis Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį.

21. Šiame liudijime nurodoma, kad *Planzer Luxembourg* yra PVM mokėtoja, turinti Liuksemburgo registracijos numerį.

22. Tačiau užsienio informacijos centrui pranešus, kad *Planzer Luxembourg* liudijime nurodytu adresu neturi telefono ryšio, Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad *Planzer Luxembourg* neįrodė, kad jos buveinė yra Liuksemburge, ir atmetė prašymus grąžinti PVM, motyvuodamas tuo, jog nebuvo įgyvendintos nacionalinėje teisėje numatytos grąžinimo sąlygos.

23. Iš tikrųjų Vokietijos įstatymų leidėjas nusprendė pasinaudoti Tryliktosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje palikta galimybe ir *UStG* 18 straipsnio 9 dalyje nesuteikė teisės apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, susigrąžinti PVM už Vokietijoje pirktus degalus.

24. *Planzer Luxembourg* apskundė šiuos sprendimus. Ji pateikė papildomą pažymėjimą, pagal kurį ji yra prekybos bendrovė tarp Vokietijos ir Liuksemburgo Didžiosios Kunigaikštystės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo prasme, kuri moka Liuksemburgo tiesioginius mokesčius, ir nurodė šiuos argumentus: jos du vadovai – H. Deltgen ir kitas asmuo, kuris taip pat atsakingas už jos valdymą ir apskaitą – vykdo savo veiklą Liuksemburge; penki darbuotojai jos buveinėje dirba vairuotojais ne visą darbo dieną; ji turi telefono ryšį, ir tai patvirtina jos

firminis bendrovės blankas; Liuksemburge įregistruoti sunkvežimiai naudojami lėktuvų kroviniams vežti ir jos sąskaitos išrašomos jos buveinėje Liuksemburge.

25. 1999 m. liepos 1 d. sprendimais Vokietijos mokesčių administratorius atmetė šiuos skundus motyvuodamas tuo, kad jos verslo valdymo centras yra Šveicarijoje, o ne Liuksemburge.

26. *Planzer Luxembourg* pateikė ieškinį dėl šių skundus atmetančių sprendimų.

27. 2001 m. spalio 26 d. Sprendimu *Finanzgericht Köln* patenkino šį ieškinį, laikydamas, kad Liuksemburgas buvo pagrindinė vieta, kur *Planzer Luxembourg* priimdavo sprendimus savo Šveicarijoje esančios patronuojančios bendrovės atžvilgiu, ir kad *Planzer Luxembourg* buveinė yra įsteigta šioje valstybėje narėje.

28. 2003 m. gegužės 22 d. Sprendimu *Bundesfinanzhof* panaikino šį sprendimą ir grąžino bylą *Finanzgericht Köln*, motyvuodamas tuo, kad *Finanzgericht Köln* klaidingai nustatė, remdamasis *Planzer Luxembourg* įstatuose nurodytos buveinės vieta, kad ši bendrovė įsteigta Liuksemburge.

29. Sprendime kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht Köln* pažymi, kad pagrindinis klausimas šioje byloje yra nustatyti, ar bendrovė *Planzer Luxembourg* yra įsteigta už Bendrijos teritorijos, o tokiu atveju pagal nacionalinę teisę ji neturi teisės į Vokietijoje sumokėto PVM perkant degalus grąžinimą. Jo teigimu, pirmiausia reikia išsiaiškinti *Planzer Luxembourg* pagal Aštuntosios direktyvos B priedą pateiktų liudijimų teisinę galią. *Finanzgericht Köln* pripažįsta, jog šie liudijimai leidžia daryti nenuginčijamą prezumpciją, kad aptariamas asmuo yra PVM apmokestinamas ūkio subjektas, tačiau jam kyla klausimas, ar taip pat išplaukia privaloma pasekmė arba galima daryti nenuginčijamą prielaidą dėl šio ūkio subjekto įsisteigimo valstybėje narėje, kurioje buvo išduoti šie liudijimai. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, jis nori žinoti, ar „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur yra bendrovės buveinė ir kur priimami svarbiausi verslo valdymo sprendimai (šiuo atveju – Liuksemburgas) arba vietą, iš kurios būdavo vykdomas verslas (tai yra – Šveicarija).

30. Dėl to *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš Aštuntosios direktyvos B priedo pavyzdį atitinkančio ūkio subjekto liu-

dijimo išplaukia privaloma pasekmė arba nenuginčijama prezumpcija, kad įmonė turi būti įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje?

A — *Dėl pirmojo klausimo*

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:

32. *Planzer Luxembourg* ir Liuksemburgo vyriausybės teigimu, reikia teigiamai atsakyti į pirmąjį klausimą.

Ar Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies sąvoką „ekonominės veiklos vieta“ reikia aiškinti kaip vietą, kur bendrovė turi savo registruotą buveinę?

Ar tokio aiškinimo tikslu reikia orientuotis į vietą, kur priimami verslo valdymo sprendimai?

33. *Pranzer Luxembourg* remiasi principu, kad iš pateikto liudijimo išplaukia privaloma pasekmė arba bent nenuginčijama prezumpcija, kad ji yra įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje. Jei viena valstybė narė ginčytų kitos valstybės narės išduotą liudijimą, tai prieštarautų teisinių nuostatų derinimo ir prekių judėjimo Bendrijos viduje supaprastinimo tikslui.

Ar svarbi yra vieta, kur priimami įprastai kasdienei veiklai svarbūs sprendimai?“

IV — Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

31. Rašytines pastabas pateikė *Planzer Luxembourg*, Vokietijos, Prancūzijos, Italijos ir Liuksemburgo vyriausybės, taip pat Komisija.

34. Pagal Liuksemburgo vyriausybę įsisteigimo vietos klausimas, kiek ši vieta yra laikoma ekonominės veiklos ar fiksuota vieta, yra antraeilis, nes tai būtų tik vienas iš kelių kriterijų, kuriais vadovaujantis galima nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs, ar ne Aštuntosios direktyvos prasme. Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punkte minimas liudijimas yra skirtas patvirtinti, kad

apmokestinamasis asmuo yra išregistravęs kaip toks liudijimą išdavusioje valstybėje narėje. Be to, būtų nesuprantama, jei kitos valstybės narės valdžios institucijos galėtų teisėtai ginčyti patvirtintą situaciją.

tvirtina tik tai, kad jį išdavusioje valstybėje apmokestinamasis asmuo administratoriaus yra laikomas PVM mokėtoju, tačiau jokių būdu nenustato, kad jis yra ten įsisteigęs.

35. Komisija palaiko *Planzer Luxembourg* ir Liuksemburgo vyriausybei artimą poziciją. Ji mano, kad siekiant nacionalinių mokesčių administratorių bendradarbiavimo ir tarpusavio pasitikėjimo mechanizmo sklandaus funkcionavimo būtų pateisinama pareiga taikyti abipusį kompetentingų nacionalinių institucijų išduotų liudijimų pripažinimą, o tokiam liudijime nurodytais duomenimis abejojanti institucija galėtų pasinaudoti konkrečiomis Tarybos reglamente (EB) Nr. 1798/2003 (toliau – Reglamentas 1798/2003)⁸ numatytais priemonėmis. Komisija pažymi, kad šia galimybe turėtų būti naudojamos tik kilus rimtų abejonių. Be to, jei valstybė narė, į kurią kreipiamasi, patikrina liudijimo išdavimą sąlygojusias aplinkybes ir jas patvirtina, kitos valstybės narės, iš kurių reikalaujama grąžinimo, neturėtų kito pasirinkimo, išskyrus įvykdyti mokesčio grąžinimą.

36. Vokietijos, Italijos ir Prancūzijos vyriausybės, atvirkščiai, mano, kad liudijimas pa-

37. Prancūzijos vyriausybė papildomai teigia, kad jei mokesčių grąžinanti valstybė narė abejoja dėl to, ar įmonė yra įsisteigusi kitos valstybės narės teritorijoje, ji turi turėti galimybę ginčyti įsisteigimo valstybės narės išduotą liudijimą. Vis dėlto toks ginčijimas būtų galimas tik mokesčių grąžinančiai valstybei narei pasinaudojus administracinio bendradarbiavimo procedūromis⁹.

B — Dėl antrojo klausimo

38. *Planzer Luxembourg* teigia, kad ekonominės veiklos vietos sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur yra įstatuose nurodyta bendrovės buveinė. Jei Teisingumo Teismas nepritarė tokiam požiūriui, ekonominės veiklos vieta turėtų būti laikoma vieta, kur priimami verslo valdymo sprendimai.

8 — 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1).

9 — Savo pastabose Prancūzijos vyriausybė cituoja 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentą dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių srityje (PVM) (OL L 24, p. 1). Vis dėlto šis reglamentas buvo panaikintas Komisijos minėtu reglamentu.

39. Liuksemburgo vyriausybė mano, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti teigiamai ir todėl į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

40. Vokietijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybės mano, kad ekonominės veiklos vietos ir įstatuose nurodytos buveinės sąvokos neturėtų būti painiojamos, ir atkreipia dėmesį į Teisingumo Teismo praktiką dėl Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies, pagal kurią Tryliktosios PVM direktyvos 1 straipsnio 1 punkte¹⁰ vartojamos ekonominės veiklos vietos ir fiksuotos vietos sąvokos suponuoja pakankamą pastovumo laipsnį, o žmoniškųjų ir techninių išteklių požiūriu – tinkamą struktūrą savarankiškai vykdyti aptariamą veiklą.

41. Vokietijos vyriausybė taip pat remiasi 2000 m. gegužės 29 d. Tarybos Reglamento (EB) Nr. 1346/2000 dėl bankroto bylų¹¹ 3 straipsnio 1 dalimi. Pagal šią nuostatą bendrovės pagrindinių interesų vieta preziumuojama jos įstatuose nurodyta buveinė, tik kol nėra įrodyta priešingai.

10 — 1985 m. liepos 4 d. Sprendimas *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 17 ir 18 punktai) ir 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *ARO Lease* (C-190/95, Rink. p. I-4383, 16 punktas).

11 — OL L 160, p. 1.

42. Vokietijos vyriausybė pažymi, kad konkrečiu *Finanzgericht Köln* pateiktu atveju *Planzer Luxembourg* galėtų turėti savo įstatuose nurodytą buveinę Bendrijos teritorijoje, tačiau ne savo ekonominės veiklos vietą. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų aplinkybių galima daryti išvadą, kad nagrinėjama įmonė nevykdo ekonominės veiklos savo Bendrijos teritorijoje esančioje įstatuose nurodytoje buveinėje (Liuksemburge). Įstatuose nurodyta buveinė iš trečiosios valstybės (Šveicarijos) teritorijos į Bendrijos teritoriją buvo perkelta, kad būtų galima apeiti išimtį dėl pridėtinės vertės mokesčio už pirktus degalus susigrąžinimo.

43. Taigi Vokietijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sąvoka „reikalauja, kad įmonė šioje vietoje arba iš jos vykdytų realią veiklą, turėdama minimalius materialinius ir žmogiškuosius išteklius“.

44. Prancūzijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sąvoka turi „atspindėti pakankamą pastovumo laipsnį ir turi vykdyti ekonomines operacijas, už kurias siekiama susigrąžinti PVM“.

45. Italijos vyriausybė siūlo atsakyti, kad ekonominės veiklos vietos sąvoka reiškia vietą, galinčią skirtis nuo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, kurioje priimami sprendimai dėl kasdienių įprastų operacijų.

V — Vertinimas

A — Dėl pirmojo klausimo

47. Kadangi pagal Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punktą liudijimas yra išduotas „tos šalies, kurioje (apmokestinamasis asmuo) įsikūręs, valstybinės institucijos“, prezumpcija, kad apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs minėtą liudijimą išdavusioje valstybėje, yra stipri.

46. Atsižvelgiant į jos siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, Komisija mano, kad į antrąjį klausimą atsakyti nereikia. Papildomai ji vis dėlto pateikia į Vokietijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybių panašius argumentus ir siūlo atsakyti, kad „kuomet tokia įmonė kaip ieškovė (*Planzer Luxembourg*), kurios įstatuose nurodyta buveinė yra valstybėje narėje ir kuri šioje valstybėje turi administraciją, išlaiko biurus ir moka mokesčius už šildymą, yra pasiekama telefonu, yra įregistravusi paslaugoms teikti naudojamus sunkvežimius ir sudariusi darbo sutartis, įregistruota PVM ir tiesioginių mokesčių taikymo tikslais bei priima verslo valdymo sprendimus, šios įmonės ekonominės veiklos vieta arba fiksuota vieta yra ten, iš kur šioje valstybėje narėje vykdomos jos operacijos Aštuntosios direktyvos 1 straipsnio prasme“.

48. Vis dėlto šis liudijimas tik patvirtina, kad suinteresuotasis asmuo pagal šiame liudijime taikomą formulę yra „pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas“, tačiau ne tai, kad apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų yra įsisteigęs liudijimą išdavusioje valstybėje. Iš tikrųjų prieš išduodamas šį liudijimą administratorius neatlieka jokio šios aplinkybės tikrumo patikrinimo. Taigi liudijimas yra būtina, tačiau nepakankama sąlyga pasinaudoti Aštuntosios direktyvos nustatyta PVM susigrąžinimo procedūra.

49. Šia išvada visiškai nėra abejojama liudijimą išdavusio administratoriaus sąžiningumu. Pastarasis akivaizdžiai negali atlikti išsamaus įsisteigimo tikrumo patikrinimo kiekvieną kartą, kai jo prašoma išduoti tokį liudijimą.

50. Tuo greičiau siekiama ne visiškai atmesti galimybę, kad apmokestinamasis asmuo, tai yra ekonominę veiklą vykdančias asmuo¹², siekia būti įsisteigusių valstybėje narėje, kuri, ypač atsižvelgiant į PVM tarifų skirtumus valstybėse narėse, jam yra palankiausia¹³.

51. Iš tikrųjų, kadangi panaikinus fiskalines sienas 1993 m. sausio 1 d. įmonės gali pervežti prekes Bendrijos teritorijos viduje neprivalėdamos atlikti su vidaus sienų kirtimu susijusių formalumų, kova prieš sukčiavimą tapo ypatingą susirūpinimą keliančiu klausimu¹⁴.

52. Tačiau svarbu pabrėžti, kad Aštuntąją direktyvą, remiantis jos ketvirta konstatuojamąja dalimi, siekiama paskatinti „asmenų, prekių ir paslaugų judėjimo liberalizavimą“ ir, remiantis jos šešta konstatuojamąja dalimi, kovoti prieš „tam tikras mokesčių mokėjimo vengimo ar piktnaudžiavimo formas“.

53. Aštuntosios direktyvos 6 straipsnyje taip pat tiesiogiai nurodoma, kad apmokestinamasis asmuo gali turėti „tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokesť yra pagrįstas.

54. Komisija ir Prancūzijos vyriausybė mano, kad kilus abejonei mokesť grąžinanti valstybė narė privalo taikyti pasikeitimo informacija procedūras, numatytas Reglamente 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje. Skirtingai nei Prancūzijos vyriausybė, Komisija netgi mano, kad šio bendradarbiavimo metu gauta informacija yra privaloma mokesť grąžinančiais valstybei narei.

55. Kitos į bylą įstojusios vyriausybės, tai yra, Liuksemburgo, Vokietijos ir Italijos, nesiremia šiuo bendradarbiavimu, o tai leidžia manyti, kad jos nelaiko jį esant privalomojo pobūdžio, neatsižvelgiant į tai, kokia, jų manymu, yra nagrinėjamo liudijimo galia.

56. Reglamento 1798/2003 tikslas yra kovoti su sukčiavimu. Jo dviuose pirmose konstatuojamosiose dalyse pabrėžiama, kad dėl valstybių narių sienas peržengiančio sukčiavimo ir vengimo mokėti mokesčius biudžetas netenka pajamų ir pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas. Šie veiksmai, taip

12 — Žr. Aštuntosios direktyvos 4 straipsnio nuostatas, apibrėžiančias apmokestinamojo asmens sąvoką.

13 — Tam tikra prasme atlieka „įsisteigimo valstybės narės“ *shopping*.

14 — Žr. M. Papon „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal“, *La lutte contre la fraude la TVA dans l'Union européenne*, Briuselis, 1996, *Bruylant*, p. 203.

pat galintys iškreipti kapitalo judėjimą ir konkurencijos sąlygas, veikia vidaus rinkos funkcionavimą. Kovodamos su pridėtinės vertės mokesčio vengimu kiekvienos valstybės narės administracinės institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, turi glaudžiai bendradarbiauti.

tikrųjų administracinis bendradarbiavimas mokesčių srityje daugelį metų buvo mažai efektyvus¹⁶.

57. Reglamento 1798/2003 trečioje konstatuojamojoje dalyje taip pat numatomas „bendros valstybių narių informacijos mainų sistemos sukūrimas, pagal kurią valstybių narių administracinės institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, įsigyjant prekių Bendrijos viduje ir importuojant prekes“¹⁵.

59. Pareiga valstybei narei laikytis gautos informacijos nesant jokios kitos galimybės ją patikrinti, nors liudijimą išdavusi valstybė narė akivaizdžiai negali kiekvieno prašymo atžvilgiu atlikti sisteminių ir išsamių patikrinimų dėl PVM apmokestinamojo asmens įsisteigimo jos teritorijoje, prieštarautų ir tikslui kovoti su sukčiavimu.

60. Taigi į pirmąjį klausimą siūloma atsakyti, kad iš Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį atitinkančio liudijimo, jog asmuo yra PVM mokėtojas, neišplaukia nenuginčijama prezumpcija, kad įmonė yra įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.

B — Dėl antrojo klausimo

58. Taigi „padėti viena kitai“ reiškia pareigą atsakyti į prašymą suteikti informacijos, o ne pareigą pateikti užklausą kilus abeijonei arba *a fortiori* būti įpareigotam gautu atsakymu. Iš

61. Pirmiausia reikia pažymėti, kad nors nei Bendrijos bendrovių teisė¹⁷, nei Bendrijos

15 — Žr., be kita ko, išsamią keitimosi informacija sistemos studiją Ben J. M. Terra ir Peter J. Watte, „European Tax Law“, ketvirtasis leidimas, Deventeris, 2005, p. 708 ir paskesni; Laurence W. Gormley „EU Taxation Law“, Richmondas, 2005, p. 11 ir paskesni ir A. A. Aronowitz, D. C. G. Laagland ir G. Paulides „Value-added Tax Fraud in the European Union“, Kugler publications, Amsterdam/New York, 1996, p. 19 ir paskesni.

16 — Žr. J.-M. Communier „Droit fiscal communautaire“, Bruylant, Briuselis, 2001, p. 186.

17 — Žr. M. Menjuq „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire“, *Droit et actualité*, Etudes offertes à J. Béguin, Paryžius, 2005, p. 499. Tiesiog pažymima, kad Bendrijos teisėje yra registruotos buveinės sąvoka. Vis dėlto ši sąvoka nėra susijusi su mokesčių teise. Iš tikrųjų teisinių procedūrų atveju 2000 m. gruodžio 22 d. Bendrijos reglamento Nr. 44/2001 dėl jurisdikcijos ir teismo sprendimų civilinėse ir komercinėse bylose pripažinimo ir vykdymo (OL L 12, p. 1) 60 straipsnio 1 dalis numato konkrečią juridinių asmenų buveinės sąvoką:
„Pagal šį reglamentą bendrovės arba kito juridinio asmens nuolatinio buvimo vieta yra ten, kur yra jų:
a) oficiali buveinės vieta,
b) centrinė administracija arba
c) pagrindinė verslo vieta“.

mokesčių teisė neapibrėžia registruotos buveinės sąvokos¹⁸, registruotos buveinės sąvoka bendrovių teisėje ir registruotos buveinės sąvoka mokesčių teisėje skiriasi. Iš tikrųjų registruota buveinė mokesčių teisėje gali būti apibrėžiama skirtingai. Registruotos buveinės sąvoką bendrovių teisėje nustato

nacionalinės teisės aktai¹⁹. Taip pat galime pastebėti, kad, vystantis Teisingumo Teismo praktikai²⁰, kai kuriose nacionalinėse teisėse sistemose nustatomos daug tikslesnės normos, susijusios su registruotos buveinės sąvoka bendrovių teisėje²¹.

62. Registruotos buveinės sąvokos skirtumo mokesčių teisėje teisinis pagrindas yra didėjančios pastangos kovoti su sukčiavimu ir

18 — Dėl nacionalinės teisės aktų galima pažymėti, pavyzdžiui, kad Vokietijos mokesčių teisėje pagal Bendrovių mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz*) 1 straipsnio 1 dalį yra dvi sąvokos, kuriomis remiantis nustatomi mokesčiai bendrovių įsipareigojimams. Pirmoji yra buveinė (*Sitz*), nustatoma, *inter alia*, bendrovės įstatuose (Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*) 11 straipsnis). Antroji yra „ekonominės veiklos vieta“ (*Ort der Geschäftsleitung*), apibrėžta Mokesčių kodekso 10 straipsnyje. Ji apibrėžiama kaip pagrindinio įmonės valdymo vieta (*Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung*), tai yra, vieta, kur priimami didelės reikšmės sprendimai (*BFH-Urteil* 1998 I R 138/97) (*BStBl* 1999 II, p. 437). Prancūzijos mokesčių teisėje įtvirtinta labai pragmatiška formulė: „Pelno mokestis yra nustatomas juridinio asmens pagrindinėje įsisteigimo vietoje. Vis dėlto administratorius apmokestinimo vieta gali pripažinti: arba vietą, kurioje vykdomas tikrasis bendrovės valdymas, arba jos registruotą buveinę“ (*Code général des impôts* 218 A straipsnio 1 dalis). Jungtinėje Karalystėje bendrovių apmokestinimas remiasi dviem kriterijais, tai yra, bendrovės įsisteigimo vieta (*Finance Act 1998*) ir pagrindinė valdymo ir kontrolės vieta (*place of central management and control*) (teismų praktika).

19 — Pavyzdžiui, Vokietijos bendrovių teisėje pagal Akcinių bendrovių įstatymo (*Aktiengesetz*) 5 straipsnį ir Ribotos atsakomybės bendrovių įstatymo (*GmbHG*) 4b straipsnį registruota buveinė apibrėžiama kaip įmonės įstatuose nurodyta buveinė. Šių dviejų straipsnių 2 dalyse nurodoma, kad paprastai bendrovės įstatai nustato buveinę arba bendrovės valdymo vietoje, arba administracijos vietoje, arba bendrovės veiklos vietoje. Prancūzijos teisė neapibrėžia registruotos buveinės sąvokos ir vienodai vartoja terminus „įstatuose nurodyta buveinė“ (*Code de commerce*, L 210-3 straipsnio 2 pastraipa; *Code civil* 1837 straipsnis), „registruota buveinė“ (pavyzdžiui, *Code de commerce*, L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 straipsniai ir *Code civil* 1835 straipsnis), „registruotos buveinės adresas“ (1967 m. kovo 23 d. Dekreto Nr. 67-236 59, 123 ir 130 straipsniai) ir „bendrovės buveinė“ (1967 m. kovo 23 d. Dekreto 3, 206-6, 219, 231 ir 295 straipsniai). Jungtinės Karalystės bendrovių teisėje „registruota buveinė“ apibrėžiama kaip „registered office“. Pagal Bendrovių įstatymo (*Companies Act 2006*) 9 straipsnio 2 dalį bendrovės įstatai turi nustatyti buveinę arba Anglijoje ir Velse, arba Škotijoje, arba Šiaurės Airijoje. Buveinę galima nustatyti laisvai.

20 — 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919) 82 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybės narės atsisakymas pripažinti bendrovės, įsteigtos pagal kitos valstybės narės, kurioje yra jos įstatuose nurodyta buveinė, teisę, teisinį veiksnumą būtent dėl to, kad bendrovė perkėlė tikrąją buveinę į valstybę narę visas jos akcijas įsigijus joje gyvenantiems šios valstybės piliečiams, ir dėl šio atsisakymo bendrovė buvimo valstybėje narėje negali pradėti teisinio proceso savo sutartinėms teisėms ginti, kol ji nėra iš naujo įsisteigusi pagal šios valstybės narės teisę, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kuris iš esmės nesuderinamas su EB sutarties 43 ir 48 straipsniais.

21 — Pavyzdžiui, naujojo Slovėnijos verslo bendrovių įstatymo (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) 30 straipsnyje nurodoma, kad „bendrovės registruota buveinė gali būti nustatyta arba jos veiklos vietoje, arba vietoje, kurioje daugiausia tvarkomi šios bendrovės reikalai, arba bendrovės administracijos veikimo vietoje“.

mokesčių vengimu. Šis tikslas taip pat įtvirtintas Tryliktosios direktyvos trečioje konstatuojamojoje dalyje. Kova su sukčiavimu iš tikrųjų yra pagrindinis tikslas ir Bendrijos, ir valstybių narių lygiu²². Teisingumo Teismas dėl to jau yra nusprendęs, kad „kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu išsisukinėjimu yra Šeštąją direktyvą pripažįstamas ir skatinamas tikslas“²³.

63. Taip pat reikia konstatuoti, kad sąvoka „ekonominė veikla“, kaip teigia Komisija, gali reikšti tik realią veiklą. Minėtame sprendime *DFDS*²⁴ Teisingumo Teismas nurodė, kad realios ekonominės padėties įvertinimas, „kaip savo išvados 32–34 punktuose pažymi generalinis advokatas“²⁵, yra esminis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus“.

64. Dažniausia ekonominės veiklos vieta sutampa su registruota buveine. Kaip savo išvadoje minėtoje byloje *Berkholz* nurodo generalinis advokatas F. Mancini, „ekonominės veiklos vietos sąvoka <...> turi būti suprantama technine prasme, tai yra, ji nurodo į registruotą buveinę, kuri nurodyta bendrovės, kuriai priklauso bendrovė tiekėja, įstatuose“²⁶. Vis dėlto siekiant išvengti dirbtinų struktūrų, skirtų apeiti Bendrijos PVM sistemos taisykles, gali prireikti patikrinti šios aplinkybės tikrumą.

65. Kaip pažymėjo dauguma įstojusių šalių, dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies Teisingumo Teismas yra pateikęs naudingų ekonominės veiklos vietos sąvokos išaiškinimų. Taigi Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje ir Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nurodyta „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka turi tą pačią prasmę, kokia vartojama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, nes Aštuntosios ir Tryliktosios direktyvos tikslas yra įgyvendinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytą PVM grąžinimo sistemą.

22 — Taigi kai kurių valstybių narių mokesčių teisėje, nors šių valstybių bendrovių teisė yra pakankamai liberali, kad leistų „pašto dėžučių“ bendrovių (*Briefkastengesellschaft* vokiečių kalba, *Družba poštni nabiralnik* slovėnų kalba) steigimą, bandoma išvengti, kad tokios bendrovės galėtų būti naudojamos kaip priemonė nepaisyti teisinės pareigos mokėti mokesčius, tarp jų ir PVM.

23 — 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax* ir kt. (C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktas). Taip pat Bendrijos bendrovių teisės srityje žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Cadbury Schweppes* ir *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 51 punktas); „<...> nacionalinė įsisteigimo laisvę ribojanti priemonė gali būti pateisinama, kai ji susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo“.

24 — 23 punktas.

25 — 1997 m. sausio 16 d. pateikta generalinio advokato A. La Pergola išvada. Pagal 32 punktą: „PVM sistema turi būti taikoma kuo labiau prisitaikant prie ekonominės tikrovės“.

26 — 2 punktas.

koma svarbiausiu požymiu ir kad paslaugos negali būti laikomos teikiamomis iš kitos nei buveinė vietos, išskyrus atvejus, kai „ši vieta būtų tam tikro minimalaus dydžio ir joje nuolat būtų paslaugai teikti būtini žmogiškieji ir techniniai ištekliai“²⁷.

67. Minėtame sprendime *ARO Lease* taip pat nurodyta, kad tam, jog, nukrypstant nuo prioritetinio buveinės kriterijaus, vieta tinkamai galėtų būti laikoma apmokestinamojo asmens paslaugų teikimo vieta, „reikia, kad jai būtų būdingas pakankamas pastovumo laipsnis, o žmogiškųjų ir techninių išteklių požiūriu – tinkama struktūra aptariamoms paslaugoms teikti“²⁸.

68. Be to, nors apibūdinti „ekonominės veiklos vietos“ sąvoką pagal Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punktą turime atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktiką dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies, taip pat reikia pasidomėti, kaip tai siūlo padaryti Vokietijos vyriausybė, į jo praktiką Reglamento Nr. 1346/2000 dėl bankroto bylų srityje.

69. Šio reglamento 3 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „valstybės narės, kurios teritorijoje yra skolininko pagrindinių turtinių interesų vieta, teismai turi jurisdikciją iškelti bankroto bylą. Jei tai yra bendrovė arba juridinis asmuo, kai nėra priešingų įrodymų, laikoma, kad jos pagrindinių turtinių interesų vieta yra jos registruota buveinė“. Taigi šis reglamentas neatmeta hipotezės, kad įstatuose nurodyta buveinė ir ekonominės veiklos vieta gali būti skirtingos.

70. Šią nuostatą vieną kartą aiškino Teisingumo Teismas. Byloje, kurioje skolininkas buvo dukterinė bendrovė, kurios įstatuose nurodyta buveinė skiriasi nuo jos patronuojančios bendrovės, Teisingumo Teismas konstatavo, kad prezumpcija, pagal kurią šios dukterinės bendrovės pagrindinė interesų vieta – valstybėje narėje, kur yra jos įstatuose nurodyta buveinė, gali būti paneigta, jei bendrovė nevykdytų jokios ekonominės veiklos valstybės narės, kurioje yra jos registruota buveinė, teritorijoje. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad jei bendrovė vykdo veiklą valstybės narės, kurioje yra jos registruota buveinė, teritorijoje, vien aplinkybės, kad jos ekonominį pasirinkimą kontroliuoja ar gali kontroliuoti kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė, nepakanka Reglamente Nr. 1346/2000 numatyta prezumpcijai paneigti²⁹.

27 — 17 ir 18 punktai.

28 — 16 punktas.

29 — 2006 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Eurofood IFSC* (C-341/04, Rink. p. I-3813).

71. Taigi ekonominės veiklos vieta *a priori* reiškia registruotą buveinę. Tačiau tarptautinėje veikloje registruota buveinė gali būti pasirinkta dirbtinai, ypač mokesčių tikslais, ir nepakankamai atspindėti tikruosius ryšius su tikruoju ekonominės veiklos vykdymu.

73. Papildomai galima pridurti, kad antrasis klausimas, kaip jį pateikė *Finanzgericht Köln*, yra suformuluotas abstrakčiai ir neatitinka įmonės, dėl kurios pateikti prejudiciniai klausimai, padėties. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė ir Komisija norėjo pareikšti nuomonę dėl tokios bendrovės vietos. Nors ir taikydamos tuos pačius argumentus, jos prieina prie skirtingų išvadų: pirmoji mano, kad nagrinėjamos bendrovės registruota buveinė ir ekonominės veiklos vieta skiriasi, o Komisijos vertinimu jos sutampa.

72. Todėl į antrąjį klausimą siūloma atsakyti, kad „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur realiai vykdoma įmonės ekonominė veikla ir kur yra tokiai veiklai savarankiškai atlikti pakankami žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Kol nėra įrodyta priešingai, ši vieta sutampa su registruota buveine.

74. Užtenka tik pabrėžti aplinkybę, kad atsižvelgiant į paneigiamą prezumpciją, jog ekonominės veiklos vieta ir registruota buveinė sutampa, jei negalima įrodyti, kad ekonominė veikla yra vykdoma kitoje vietoje, reikia pripažinti, kad jos sutampa. Kitaip tariant, kilus abejonei buveinės turėtų būti laikomos sutampančiomis.

VI — Išvada

75. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į *Finanzgericht Köln* pateiktus klausimus Teisingumo Teismui siūloma atsakyti taip:

„1. Iš 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės

mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka B priede pateiktą pavyzdį atitinkančio liudijimo, kad asmuo yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, neišplaukia nenuginčijama prezumpcija, kad įmonė yra įsisteigusi liudijimą išdavusioje valstybėje narėje.

2. „Ekonominės veiklos vietos“ sąvoka 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kur realiai vykdoma įmonės ekonominė veikla ir kur yra tokiai veiklai savarankiškai atlikti pakankami žmogiškieji ir techniniai ištekliai. Kol nėra įrodyta priešingai, ši vieta sutampa su registruota buveine.“