

Mål C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

mot

Bundeszentralamt für Steuern

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Köln)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.3 och 17.4 – Återbetalning av mervärdesskatt – Åttonde mervärdesskattedirektivet – Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium – Artiklarna 3 b och 9 andra stycket – Bilaga B – Intyg om skattestatus – Rättslig betydelse – Trettonde mervärdesskattedirektivet – Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium – Artikel 1.1 – Begreppet sätet för sin ekonomiska verksamhet”

Sammanfattning av domen

1. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Återbetalning av skatten till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landet*

(Rådets direktiv 79/1072, artiklarna 3 b och 9 andra stycket samt bilaga B)

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Återbetalning av skatten till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium*

(Rådets direktiv 86/560, artikel 1.1)

1. Artiklarna 3 b och 9 andra stycket i åttonde direktivet 79/1072 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, skall tolkas så, att det intyg som skall utformas enligt förlagan i bilaga B till detta direktiv i princip ger upphov till en presumtion för att den sökande inte endast är skattskyldig för mervärdesskatt i den utfärdande medlemsstaten, utan också för att nämnda person på ett eller annat sätt är etablerad där, oavsett om detta sker i form av sätet för näringsverksamheten eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs.

Skattemyndigheten i den medlemsstat där återbetalning av ingående mervärdesskatt har begärts är ur såväl faktisk som rättslig synpunkt i princip bunden till uppgifterna i detta intyg.

Dessa bestämmelser innebär emellertid inte ett förbud för skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten, som hyser tvivel om den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag som anges i detta intyg, mot att försäkra sig om denna verklighet genom att vidta de administrativa åtgärder som för detta ändamål föreskrivs i gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt.

Om det av de infordrade uppgifterna framgår att den adress som anges i intyget om skattestatus inte överensstämmer med vare sig sätet för den skattskyldiges näringsverksamhet eller det fasta

driftställe från vilket densamme genomför sina affärstransaktioner, har skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten rätt att neka den skattskyldige återbetalning, utan att det påverkar den senares möjlighet att väcka talan.

(se punkterna 40, 41, 49 och 50 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv 86/560 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade på gemenskapens territorium, skall tolkas så, att sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas.

För att avgöra var sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är beläget måste en mängd faktorer beaktas. I första hand avses här faktorer som det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder och den ort, vanligtvis densamma, där bolagets allmänna policy beslutas. Andra faktorer, såsom bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner, bland annat bankförbindelser, sköts kan också beaktas.

Följaktligen kan en sådan fiktiv etablering som utgör ett kännetecken för brevlådeföretag inte betecknas som säte för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet.

(se punkterna 61–63 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 28 juni 2007 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.3 och 17.4 – Återbetalning av mervärdesskatt – Åttonde mervärdesskattedirektivet – Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium – Artiklarna 3 b och 9 andra stycket – Bilaga B – Intyg om skattestatus – Rättslig betydelse – Trettonde mervärdesskattedirektivet – Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium – Artikel 1.1 – Begreppet sätet för sin ekonomiska verksamhet”

I mål C-73/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 19 januari 2006, som inkom till domstolen den 8 februari 2006, i målet

Planzer Luxembourg Sàrl

mot

Bundeszentralamt für Steuern,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Planzer Luxemburg Sàrl, genom P. Widdau, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-C. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- Luxemburgs regering, genom S. Schreiner, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 19 april 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av å ena sidan artiklarna 3 b och 9 andra stycket i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet), och å andra sidan artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Planzer Luxembourg Sàrl, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt, och Bundeszentralamt für Steuern (den tyska skattemyndigheten), angående den senares avslag på en begäran om återbetalning av den mervärdesskatt som detta företag erlagt i samband med leverans av bränsle i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskrätsrättsliga bestämmelserna

Sjätte direktivet

3 Artikel 17.2 och 17.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) hade, i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, följande lydelse:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2, som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts inom landets territorium.

...”

4 Villkoren och förfarandena för den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.3 i sjätte direktivet varierar beroende på om den utländske skattskyldige, som mottar de varor eller tjänster som används i samband med de skattepliktiga transaktioner som vederbörande utför, är bosatt i en annan medlemsstat eller utanför Europeiska gemenskapen. Det första typfallet följer av åttonde direktivet och det andra av det trettonde direktivet.

Åttonde direktivet

5 Artikel 1 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som ... i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet ...”

6 Artikel 2 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad [på] dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium ...”

7 Enligt artikel 3 b i åttonde direktivet skall varje skattskyldig person som är etablerad i en annan medlemsstat, för att komma i fråga för återbetalning, ”[f]örete bevis, i form av ett intyg

utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten”.

8 Enligt artikel 6 i åttonde direktivet får medlemsstaterna inte, förutom de förpliktelser som föreskrivs i detta direktiv, bland annat i dess artikel 3, ”ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 någon annan förpliktelse ... än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad”.

9 Enligt artikel 9 andra stycket i åttonde direktivet skall ”[d]e intyg som avses i artikel 3 b ... rörande skattestatus ... utformas enligt förlagan i bilaga B”.

10 Enligt denna modell skall intyget om den skattskyldiges skattestatus innehålla bland annat sökandens för- och efternamn eller firmanamn, föremålet för verksamheten, företagets adress och momsregistreringsnummer eller, i förekommande fall, orsaken till varför sökanden inte innehar ett sådant registreringsnummer.

Trettonde direktivet

11 Artikel 1 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv används nedanstående beteckningar med de betydelser som här anges:

1. [S]kattskyldig person som inte är etablerad [på] gemenskapens territorium: en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i [sjätte] direktiv[et] ... som under den tidsrymd som avses i artikel 3.1 i det här direktivet varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits [på] gemenskapens territorium, eller i avsaknad härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där och som under perioden inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som skall anses ha tillhandahållits i den medlemsstat som avses i artikel 2 ...

...”

12 Artikel 2.1 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade [på] gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte] direktiv[et] ...”

13 Artikel 3.1 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”Återbetalning enligt artikel 2.1 görs på ansökan av den skattskyldige. Medlemsstaterna skall bestämma reglerna för att ge in sådana ansökningar, däribland tidsfrister för detta, vilken period ansökningarna skall avse, vilken myndighet som är behörig att ta emot dem och det minsta belopp en ansökan får avse. De skall bestämma reglerna för hur återbetalning skall ske, inbegripet tidsfristen för detta. De skall på den sökande lägga de skyldigheter som är nödvändiga för att man skall kunna avgöra om ansökan är berättigad och förebygga bedrägeri, särskilt skyldighet för den sökande att visa att han är näringsidkare enligt artikel 4.1 i [sjätte] direktiv[et] ... Den sökande måste i en skriftlig förklaring intyga att han inte har utfört någon transaktion som inte uppfyller villkoren i artikel 1.1 i detta direktiv.”

14 Artikel 4 i trettonde direktivet har följande lydelse:

”1. Rätt till återbetalning enligt detta direktiv skall bedömas i enlighet med artikel 17 i [sjätte] direktiv[et] ... såsom detta tillämpas i den medlemsstat där återbetalning sker.

2. Medlemsstaterna får dock undanta vissa utgifter och göra återbetalning beroende av ytterligare villkor.

...”

Nationell rätt

15 I bestämmelserna i 18.9 § i 1993 års mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG), jämförda med 59 § i 1993 års förordning om genomförandet av mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 600) (nedan kallad UStDV), regleras förfarandet för återbetalning av den mervärdesskatt som en i utlandet etablerad skattskyldig person betalat i Tyskland.

16 Enligt bestämmelserna i 18.9 § sjunde meningen UStG har skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium inte rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt hänförlig till leverans av bränsle.

Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Planzer Luxembourg Sàrl., klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad klagandebolaget), är ett transportbolag. Det har sitt säte i Frisange (Luxemburg) och dess enda ägare är bolaget Planzer Transport AG (nedan kallat P AG), som har sitt säte i Dietikon (Schweiz).

18 Företagsledarna i klagandebolaget är två anställda personer i P AG. En av dem bor i Schweiz och en i Italien.

19 På den ort där klagandebolaget har sitt säte driver Henri Deltgen (nedan kallad D) företaget Helvetia House, av vilket klagandebolaget hyrde sina lokaler. I egenskap av företrädare för klagandebolagets enda ägare vidtog han de nödvändiga åtgärderna för bildandet av detsamma.

20 Tretton andra bolag, varav tre dotterbolag till schweiziska transportbolag, har sitt säte på samma adress som klagandebolaget.

21 I april 1997 och maj 1998 lämnade klagandebolaget till den tyska skattemyndigheten in två ansökningar om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget erlagt i Tyskland i samband med köp av bränsle. Dessa ansökningar avsåg belopp om 11 004,25 DEM för år 1996 respektive 16 670,98 DEM för år 1997. Till vardera ansökan bifogades ett intyg som den luxemburgska skattemyndigheten utfärdat i enlighet med förlagan i bilaga B till åttonde direktivet.

22 Enligt detta intyg är klagandebolaget mervärdesskattskyldigt under ett luxemburgskt momsregistreringsnummer.

23 Eftersom den tyska skattemyndighetens informationscentral utland uppgett att klagandebolaget inte hade någon telefon på den adress som angetts i intyget, ansåg den att klagandebolaget inte hade visat att dess säte var beläget i Luxemburg. Den tyska skattemyndigheten avslog genom två beslut av den 24 januari 1998 respektive den 29 oktober 1998 klagandebolagets ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt och motiverade avslagen med att de villkor för beviljande av återbetalning som anges i 18.9 § UStG och 59 § UStDV inte var uppfyllda.

24 Klagandebolaget begärde omprövning av dessa beslut. Klagandebolaget lämnade in ett kompletterande intyg enligt vilket det är "ett handelsbolag, i den mening som avses i dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Luxemburg", och underkastat "direkt beskattning i Luxemburg". Klagandebolaget gjorde gällande att dess två företagsledare, D och en annan person som också var ansvarig för dess förvaltning och räkenskaper, utövade sina funktioner i Luxemburg, att fem arbetstagare var deltidsanställda chaufförer vid dess säte och att det förfogade över en telefonanslutning, vilket framgick av dess brevhuvud. Klagandebolaget anförde vidare att Luxemburgregistrerade lastbilar användes för att transportera flygfraktgods och slutligen att klagandebolagets fakturor utfärdades från dess säte.

25 Genom beslut av den 1 juli 1999 beslutade den tyska skattemyndigheten att inte företa någon ändring och angav som skäl för detta att orten för bolagets styrelse var belägen i Schweiz och inte i Luxemburg.

26 Klagandebolaget väckte talan mot dessa avslagsbeslut. Finanzgericht Köln biföll denna talan i ett avgörande av den 26 oktober 2001 och anförde som skäl att Luxemburg utgjorde den huvudsakliga utgångspunkten för de transaktioner som klagandebolaget utförde gentemot sitt schweiziska moderbolag och att klagandebolagets säte obestriddligen var beläget i denna medlemsstat.

27 Bundesfinanzhof upphävde nämnda avgörande genom dom av den 22 maj 2003 och konstaterade att Finanzgericht Köln felaktigt ansett att klagandebolaget hade sitt säte i Luxemburg genom att den hade lagt dess stadgeenliga säte till grund för sin bedömning. Bundesfinanzhof ansåg att tolkningen av begreppen etablerad och säte, vilka används i den tyska mervärdesskattelagstiftningen, följer av gemenskapsrätten, och den identifierade en rad kriterier som enligt densamma kunde visa sig relevanta i detta sammanhang, nämligen möjligheten att kunna identifiera klagandebolaget i dess eget namn i den luxemburgska telefonkatalogen, hyra av kontor och ingående av avtal i eget namn, plats vid och period under vilken de eventuella arbetare som anlitats av klagandebolaget varit verksamma, faktureringsadressen för de transaktioner som klagandebolaget utfört gentemot sitt moderbolag, orten där lastbilarna är registrerade, platsen där lastbilarna parkeras när de inte används, förekomsten av deklaration för omsättningsskatt i Luxemburg och den omständigheten att den luxemburgska skattemyndigheten har skickat ut handlingar till klagandebolaget. Bundesfinanzhof återförvisade målet till Finanzgericht Köln för att denna skulle kunna göra nödvändiga faktiska konstateranden.

28 Finanzgericht Köln konstaterade i detta avseende följande i beslutet om hänskjutande:

"1. På grundval av en överenskommelse om transportavgifter av den 1 januari 1996, och under eget brevhuvud, utställde klagandebolaget under åren 1997 och 1998 flera fakturor till P AG avseende transportavgifter, vilka bolaget också betalade genom banköverföringar. Klagandebolaget skickade parallellt med detta också fakturor till P AG avseende avgifter för användandet av påhängsvagnar. Klagandebolaget hade genom den i bolaget anställde Robert Surber redan den 26 december 1995 ingått ett skriftligt hyresavtal med bolaget Helvetia House – Henri Deltgen avseende kontorslokaler på rue de Luxembourg 23 A i Frisange. Klagandebolaget betalade också uppvärmningskostnaderna för dessa lokaler. Klagandebolaget kunde nås på telefonnumret till Helvetia House, som var registrerat på D i telefonkatalogen, och det använde detta nummer i sitt brevhuvud. Under perioden 1996–1998 fanns också sju stycken lastbilar registrerade i klagandebolagets namn hos Ministère des Transports och klagandebolaget erhöll också ett verksamhetsintyg av Ministère des Classes moyennes et du Tourisme. Enligt den lista över personal som klagandebolaget överlämnat hade det sju anställda den 15 juni 1998. De flesta av dessa hade varit anställda i bolaget sedan år 1996 och de övriga ersatte personal som också hade varit anställda där sedan år 1996. Klagandebolaget hade slutit vederbörliga skriftliga

anställningsavtal med dessa. Slutligen momsregistrerades klagandebolaget hos den luxemburgska skattemyndigheten under nummer 1995 2408 871 och erhöll momsregistreringsnummer LU 1648750. Klagandebolaget skattedeklarerade också och erhöll skattebeslut. Dessutom registrerades klagandebolaget inom området för direkta skatter under nummer 1995/2408/871.

2. En förfrågan från klagandebolaget till den luxemburgska skattemyndigheten den 11 juli 2002 fick följande svar ...: Enligt skattemyndigheten hyrde klagandebolaget sina kontorslokaler av Helvetia House och lät det senare utföra visst administrativt arbete och bokföringsuppgifter. Klagandebolaget ägde ingen inredning eller andra föremål på orten för det stadgeenliga sätet och de ansvariga för klagandebolaget vistades inte heller permanent i Luxemburg. Det fanns inte heller någon uppställningsplats eller några parkeringsplatser för lastbilarna. Lastbilsförarna var emellertid anmälda i Luxemburg där de också var registrerade. För år 1997 deklarerade klagandebolaget i Luxemburg en omsättning på 575 129,56 euro.

3. Den nationella domstolen slog i samband med förhandlingen den 19 januari 2006 vidare fast att de båda verkställande direktörerna i klagandebolaget fanns på plats i Luxemburg cirka 2–3 dagar i veckan (Surber) respektive 2–4 dagar i månaden (Gemple). Det var i Luxemburg som de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattades (till exempel köp av lastbilar, anställning av personal) och där var också bolagets förvaltning belägen (bokföring, fakturering och lönehantering). Den operativa verksamheten (förfogande och organisering av lastbilstransporterna och kundkontakter) bedrevs emellertid genom P AG i Schweiz. Det var alltså på detta sätt som klagandebolaget tillhandahöll transporttjänsterna med de ovannämnda lastbilarna, vilka också klagandebolaget ägde. 100 procent av tjänsterna tillhandahölls P AG och klagandebolaget fakturerade P AG för dessa tjänster från Luxemburg.

4. Vad gäller frågan huruvida klagandebolaget tillhandahållit transporttjänster inom landets territorium bifogade klagandebolaget i en skrivelse av den 10 januari 2006 intyg för båda återbetalningsperioderna om tillämpningen av en nollskattesats i samband med avdragsförfarandet ...”

29 Finanzgericht Köln har betonat att den centrala frågan i det mål som anhängiggjorts vid den är huruvida klagandebolaget kan anses etablerat utanför gemenskapens territorium, eftersom det i så fall enligt 18.9 § sjunde meningen UStG inte har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts i Tyskland i samband med köp av bränsle. Den hänskjutande domstolen delar Bundesfinanzhofs uppfattning enligt vilken begreppet etablering, i den mening som avses i denna bestämmelse, skall tolkas i enlighet med artikel 1.1 i trettonde direktivet. Finanzgericht Köln är emellertid inte säker på hur denna senare bestämmelse skall tolkas.

30 Enligt Finanzgericht Köln skall i första hand den rättsliga betydelsen av det intyg som klagandebolaget lämnat in bedömas. Även om Finanzgericht Köln anser att detta intyg förvisso ger upphov till en icke motbevisbar presumtion om att den berörda personen är mervärdesskattskyldig, frågar den sig emellertid huruvida en icke motbevisbar presumtion är relevant när det gäller frågan huruvida denna person är etablerad i den medlemsstat vars myndigheter utfärdat intyget (nedan kallad den utfärdande medlemsstaten).

31 Om denna fråga skulle föranleda ett nekande svar, undrar Finanzgericht Köln om begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet, syftar på orten för bolagets stadgeenliga säte och den ort där de väsentliga besluten avseende ledningen i bolaget fattas (vilket i målet vid den nationella domstolen är Luxemburg), eller den plats varifrån bolaget utför sin operativa verksamhet (vilket i målet vid den nationella domstolen är Schweiz).

32 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Är ett intyg som är utformat enligt förlagan i bilaga B till åttonde direktivet bindande, eller uppstår därmed en icke motbevisbar presumtion, vad gäller ett företags etablering i [den utfärdande medlemsstaten]?"

2) För det fall den första frågan besvaras nekande:

Skall begreppet 'sätet för sin ekonomiska verksamhet', i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet, tolkas så, att därmed avses den ort där bolaget har sitt säte,

den ort där beslut avseende ledningen av bolaget fattas, eller

den ort där ansvaret för bolagets löpande förvaltning utövas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

33 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida det intyg som utformas enligt förlagan i bilaga B till åttonde direktivet nödvändigtvis bevisar att den skattskyldige är etablerad i den utfärdande medlemsstaten.

34 Domstolen erinrar i detta avseende om att ändamålet för åttonde direktivet är att fastställa regler för återbetalning av mervärdesskatt som skattskyldiga personer, som är etablerade i en medlemsstat, erlagt i en annan medlemsstat och att harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 17.3 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000 i mål C-7136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, REG 2000, s. I-6109, punkt 20, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-0000, punkt 26).

35 Som framgår av andra skälet i åttonde direktivet är huvudändamålet för detta direktiv att undvika att skattskyldiga personer som är etablerade inom ett medlemslands territorium dubbelbeskattas på grund av att de debiterats skatt i en annan medlemsstat. Såsom Europeiska gemenskapernas kommission har redovisat motsvaras rätten för en skattskyldig person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt åttonde direktivet få den skatt som denne erlagt i en annan medlemsstat återbetald av den skattskyldiges rätt enligt sjätte direktivet att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat.

36 Det framgår av sjätte skälet i åttonde direktivet att det andra huvudändamålet är att bekämpa olika former av skatteflykt eller skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 1998 i mål C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, REG 1998, s. I-3495, punkt 28).

37 I syfte att bemöta dessa dubbla ändamål har den skattskyldige enligt åttonde direktivet rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat, i vilken den skattskyldige varken har sitt säte eller sitt fasta driftställe och i vilken denne varken tillhandahållit några varor eller tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-637, punkt 28). Återbetalningen sker emellertid under förutsättning att den skattskyldige lämnar in ett intyg från skattemyndigheten i den utfärdande medlemsstaten till skattemyndigheten i den medlemsstat i vilken vederbörande ansökt om återbetalning (nedan kallad den återbetalande medlemsstaten), av vilket det framgår att den person som ansöker om återbetalning är skattskyldig för mervärdesskatt.

38 Såsom kommissionen har påpekat bygger återbetalningssystemet i åttonde direktivet på en mekanism för samarbete och ömsesidigt förtroende mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.

39 I syfte att säkerställa att denna mekanism fungerar väl föreskrivs det i detta sammanhang i artikel 9 andra stycket i åttonde direktivet att intyget rörande skattestatus, vilket utfärdats av skattemyndigheten i den utfärdande staten, skall utformas enligt förlagan i bilaga B till detta direktiv. Enligt denna förlaga skall intyget bland annat innehålla den berörda personens momsregistreringsnummer och "företagets adress". I artikel 3 b i direktivet föreskrivs dessutom att detta intyg skall utfärdas av behörig myndighet i den stat i vilken den skattskyldige är etablerad.

40 Såsom den italienska regeringen och kommissionen har gjort gällande ger intyget som utformats enligt förlagan i bilaga B till åttonde direktivet upphov till en presumtion för att den sökande inte endast är skattskyldig för mervärdesskatt i den utfärdande medlemsstaten utan också för att nämnda person på ett eller annat sätt är etablerad där, oavsett om detta sker i form av sätet för näringsverksamheten eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs.

41 Skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten är såväl ur faktisk som ur rättslig synpunkt i princip bunden till uppgifterna i detta intyg.

42 Med hänsyn till skillnaderna i återbetalningsvillkoren mellan det system som inrättats genom åttonde direktivet för de skattskyldiga personer som är etablerade i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten och det system som inrättats genom trettonde direktivet för de skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium, utgör utfärdandet av ett intyg som utformats enligt förlagan i bilaga B till åttonde direktivet i vart fall inte något hinder – såsom den tyska, den franska och den italienska regeringen liksom kommissionen har gjort gällande – mot att skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten försöker försäkra sig om den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag vars adress anges i ett sådant intyg.

43 I detta avseende skall det erinras om att beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS, REG 1997, s. I-1005, punkt 23).

44 Enligt fast rättspraxis får gemenskapsrätten inte heller missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se, inom området för mervärdesskatt, dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 32, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 68).

45 Detta skulle vara fallet om en skattskyldig person drog fördel av återbetalningssystemet enligt de villkor som föreskrivs i åttonde direktivet, medan ett företag vars adress anges i det intyg som utformats enligt förlagan i bilaga B till detta direktiv inte motsvaras av någon ekonomisk verklighet i den utfärdande medlemsstaten och sökanden inte heller var etablerad inom gemenskapens territorium med den följd att denne inte omfattades av detta direktiv utan av

trettonde direktivet.

46 Även om skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten hyser tvivel – som till exempel vid misstankar om missbruk – om den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag som avses i detta intyg, kan den inte med hänsyn till den presumtion som uppstår genom intyget neka den skattskyldige återbetalning utan att först ha företagit någon annan form av kontroll.

47 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande, har denna myndighet på samma sätt möjlighet att enligt artikel 6 i åttonde direktivet anmoda den skattskyldige att lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bedöma huruvida ansökan om återbetalning är motiverad (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Monte Dei Paschi Di Siena, punkt 31). Sådana uppgifter kan till exempel vara information som gör det möjligt att bedöma den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag som anges i intyget om skattestatus.

48 Såsom kommissionen har antytt förfogar denna myndighet även över gemenskapsinstrumenten samarbete och administrativ assistans, vilka antagits för att mervärdesskatten skall kunna fastställas korrekt och för att bekämpa bedrägeri och skatteflykt på detta område. Instrumenten kan bestå i de åtgärder som föreskrivs i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1), och i kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 (EUT L 331, s. 13).

49 Om det av de infordrade uppgifterna framgår att den adress som anges i intyget om skattestatus inte överensstämmer med vare sig sätet för den skattskyldiges näringsverksamhet eller det fasta driftställe från vilket densamme genomför sina affärstransaktioner, har skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten rätt att neka den skattskyldige återbetalning, utan att det påverkar den senares möjlighet att väcka talan (se, för ett liknande resonemang, avseende missbruk av skatteregler, domen i det ovannämnda målet Fini H, punkterna 33 och 34, och, analogt, avseende artikel 43 EG, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 55).

50 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den första frågan besvaras så, att artiklarna 3 b och 9 andra stycket i åttonde direktivet skall tolkas så, att det intyg som skall utformas enligt förslaget i bilaga B till detta direktiv i princip ger upphov till en presumtion för att den sökande inte bara är skattskyldig för mervärdesskatt utan även etablerad i den medlemsstat där den skattemyndighet som påfört skatten är belägen. Dessa bestämmelser innebär emellertid inte ett förbud för skattemyndigheten i den återbetalande medlemsstaten, som hyser tvivel om den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag som anges i detta intyg, mot att försäkra sig om denna verklighet genom att vidta de administrativa åtgärder som för detta ändamål föreskrivs i gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt.

Den andra frågan

51 Den nationella domstolen har genom sin andra fråga begärt att domstolen skall tolka begreppet "sätet för sin ekonomiska verksamhet" i artikel 1.1 i trettonde direktivet.

52 Domstolen har inledningsvis påpekat att förutsättningen för att betecknas som en skattskyldig person som inte är etablerad på gemenskapens territorium enligt trettonde direktivet är att den skattskyldige under den period som avses i artikel 3.1 i detta direktiv inte har haft någon av de anknytningsfaktorer, på detta territorium, som framgår av artikel 1.1 i detta direktiv.

53 Bland dessa anknytningsfaktorer återfinns bland annat "sätet för sin ekonomiska verksamhet" och "förekomsten av ett fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits".

54 I enlighet med fast rättspraxis inom området för mervärdesskatt måste begreppet fast driftställe uppfylla vissa minimikrav avseende stadigvarande personella och tekniska resurser, vilka är nödvändiga för att kunna tillhandahålla vissa angivna tjänster (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, domen i det ovannämnda målet DFDS, punkt 20, och dom av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease, REG 1997, s. I-4383, punkt 15). Enligt denna rättspraxis skall driftstället alltså ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna (se domen i det ovannämnda målet ARO Lease, punkt 16).

55 Vid tillämpningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt innebär detta begrepp åtminstone, särskilt avseende transportverksamhet, ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga administrativa beslut kan fattas liksom en uppställningsplats för de fordon som används för den nämnda verksamheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ARO Lease, punkterna 19 och 27, och dom av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan, REG 1998, s. I-2553, punkt 26). Den omständigheten att dessa fordon är registrerade i den berörda medlemsstaten utgör däremot inte något tecken på fast driftställe i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lease Plan, punkterna 21 och 27).

56 En fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art, som till exempel personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget, utgör inte ett fast driftställe.

57 Såsom framgår av punkt 31 ovan anser den nationella domstolen, med hänsyn till dess olika fastställanden (se punkt 28 ovan), att den plats varifrån klagandebolaget verkligen har bedrivit transportverksamheten är Schweiz.

58 Vad gäller begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet, skall det påpekas att även om en ort förvisso samtidigt kan utgöra såväl sätet för det berörda företags ekonomiska verksamhet som dess fasta driftställe, framgår det emellertid av den enkla omständigheten att denna bestämmelse – liksom för övrigt artikel 1 i åttonde direktivet – på ett klart avgränsande sätt avser begreppen "sätet för sin ekonomiska verksamhet", å ena sidan, och "fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits", å andra sidan, att det förra begreppet i enlighet med gemenskapslagstiftarens vilja har större självständig räckvidd än det andra.

59 Av detta följer att den omständigheten att den ort på vilken klagandebolaget faktiskt bedrivit sin verksamhet inte var den utfärdande medlemsstaten utesluter inte, enligt de överväganden som den nationella domstolen gjort i målet vid den nationella domstolen, att klagandebolaget där har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

60 När det är fråga om ett sådant bolag som det i målet vid den nationella domstolen skall med begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 i

trettonde direktivet, förstås den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas.

61 För att avgöra var sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är beläget måste en mängd faktorer beaktas. I första hand avses här faktorer som det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, och den ort, vanligtvis densamma, där bolagets allmänna policy beslutas. Andra faktorer, såsom bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner, bland annat bankförbindelser, sköts, kan också beaktas.

62 Följaktligen kan en sådan fiktiv etablering som utgör ett kännetecken för brevlådeföretag inte betecknas som säte för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet (se dom av den 2 maj 2006 i mål C-341/04; Eurofood IFSC, REG 2006, s. I-3813, punkt 35, och domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 68).

63 Av det ovan anförda följer att den andra frågan skall besvaras så, att artikel 1.1 i trettonde direktivet skall tolkas så, att sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Artiklarna 3 b och 9 andra stycket i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, skall tolkas så, att det intyg som skall utformas enligt förlagan i bilaga B till detta direktiv i princip ger upphov till en presumtion för att den sökande inte bara är skattskyldig för mervärdesskatt utan även är etablerad i den medlemsstat i vilken den skattemyndighet som påfört skatten är belägen.

Dessa bestämmelser innebär emellertid inte ett förbud för skattemyndigheten i den medlemsstat där återbetalning av ingående mervärdesskatt har begärts, som hyser tvivel om den ekonomiska verkligheten vad gäller det företag som anges i detta intyg, mot att försäkra sig om denna verklighet genom att vidta de administrativa åtgärder som för detta ändamål föreskrivs i gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt.

2) Artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade på gemenskapens territorium, skall tolkas så, att sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.