

**FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT**

**VERICA TRSTENJAK**

fremsat den 19. april 2007 1(1)

**Sag C-73/06**

**Planzer Luxembourg Sàrl**

**mod**

**Bundeszentralamt für Steuern**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland))

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 3 og 4 – tilbagebetaling af moms – ottende momsdirektiv – tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet – artikel 3, litra b), og artikel 9, stk. 2 – bilag B – attestation for afgiftspligt – retlig betydning – trettende momsdirektiv – tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område – artikel 1, nr. 1 – begrebet hjemsted for sin økonomiske virksomhed«

**I – Indledning**

1. En i Luxembourg momsregistreret transportvirksomhed havde til de tyske afgiftsmyndigheder indgivet ansøgninger om tilbagebetaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), som virksomheden havde betalt i Tyskland i forbindelse med køb af motorbrændstof.
2. Hver af disse ansøgninger var vedlagt en attestation, der var udstedt af de luxembourgske afgiftsmyndigheder i overensstemmelse med bilag B til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (2), og hvoraf det fremgik, at virksomheden var momspligtig under et luxembourgsk momsnummer.
3. Den tyske afgiftsmyndighed meddelte imidlertid afslag på tilbagebetalingsansøgningerne, idet den fandt, at virksomheden havde sin forretningsledelse i Schweiz og ikke i Luxembourg.
4. Med denne præjudicielle forelæggelse har Finanzgericht Köln (Tyskland) spurgt Domstolen, om ovennævnte attestation uundgåeligt betyder, at den afgiftspligtige skal anses for at være etableret i den medlemsstat, der har udstedt attesten.
5. Finanzgericht Köln har anført, at det i benægtende fald bør fastslås, om nævnte virksomhed er etableret uden for Fællesskabets område, idet den i et sådant tilfælde ifølge tysk ret ikke er berettiget til tilbagebetaling af den moms, der er erlagt i forbindelse med køb af motorbrændstof i Tyskland. Finanzgericht Köln har desuden anmodet Domstolen om en fortolkning af begrebet

»hjemsted for sin økonomiske virksomhed« som omhandlet i artikel 1, nr. 1, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (3).

## II – Retsforskrifter

### A – Den relevante fællesskabsret

1. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ? Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) (4)

6. Artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv 77/388/EØF bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv [...]«

7. Direktivs artikel 17, stk. 2-4, i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder bestemmer (5):

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]

4. Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af merværdiafgiften foretages:

– til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, men i en anden medlemsstat, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 79/1072/EØF [...]

– til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Fællesskabet, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 86/560/EØF [...]«

2. Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af

merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (herefter »ottende direktiv«)

8. Direktivets artikel 1 bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land, med undtagelse af:

a) transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning til disse transportydelser, som i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i ), artikel 15 eller artikel 16, stk. 1, afsnit B, C og D, i direktiv 77/388/EØF er afgiftsfritaget

[...]«

9. I samme direktivs artikel 2 foreskrives følgende:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig [...]«

10. Ottende direktivs artikel 3 bestemmer:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet:

[...]

b) med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er merværdiafgiftspligtig i denne stat [...]

[...]«

11. Direktivets artikel 5 bestemmer:

»Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

[...]«

12. Ottende direktivs artikel 6 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan ud over de i artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.«

13. I ottende direktivs artikel 9, stk. 2, foreskrives følgende:

»De i artikel 3, litra b), og artikel 4 litra a), omhandlede attestationer vedrørende den afgiftspligtiges stilling skal svare til modellen i bilag B.«

3. Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (herefter »trettede direktiv«)

14. Følgende bestemmes i direktivets artikel 1:

»I dette direktiv forstås ved:

»1. »afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område«, enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 3, stk. 1, i nærværende direktiv omhandlede periode på det pågældende område hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i den i artikel 2 omhandlede medlemsstat, med undtagelse af:

a) transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning til disse transportydelser, som i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15 eller artikel 16, stk. 1, afsnit B, C og D, i direktiv 77/388/EØF er afgiftsfritaget.

[...]«

15. Trettende direktivs artikel 2 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i direktiv 77/388/EØF omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

[...]«

16. Samme direktivs artikel 4 bestemmer:

»1. For så vidt angår dette direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling efter bestemmelserne i artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne finder anvendelse i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

2. Medlemsstaterne kan dog udelukke visse udgifter eller underkaste tilbagebetalingen yderligere betingelser.

[...]«

#### B – *De relevante bestemmelser i national ret*

17. I henhold til § 18, stk. 9, i lov om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, herefter »UStG 1993«) (6), sammenholdt med § 59 i gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, herefter »UStDV 1993«) (7), har afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, ikke ret til tilbagebetaling af den indgående moms, der hidrører fra køb af motorbrændstof.

#### III – **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

18. Transportvirksomheden Planzer Luxembourg Sàrl (herefter »Planzer Luxembourg«) har sit hjemsted i Frisange (Luxembourg). Virksomhedens eneste selskabsdeltager er selskabet Planzer Transport AG, der har hjemsted i Dietikon (Schweiz).

19. Henri Deltgen driver på Planzer Luxembourgs hjemsted firmaet Helvetia House, som Planzer Luxembourg har lejet sine kontorlokaler af. Som repræsentant for Planzer Luxembourgs eneste selskabsdeltager traf Henri Deltgen de nødvendige foranstaltninger i forbindelse med stiftelsen af Planzer Luxembourg. Planzer Luxembourgs direktører er to af Planzer Transport AG's ansatte. Den ene er bosat i Schweiz og den anden i Italien. Der er yderligere 13 selskaber, der har hjemsted på Planzer Luxembourgs adresse, bl.a. tre datterselskaber af schweiziske transportvirksomheder.

20. I 1997 og 1998 indgav Planzer Luxembourg til de tyske afgiftsmyndigheder to ansøgninger om tilbagebetaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), som selskabet havde betalt i Tyskland i forbindelse med køb af motorbrændstof. Den første vedrørte et beløb på 11 004,25 DEM for 1996 og den anden et beløb på 16 670,98 DEM for 1997. Hver af disse ansøgninger var vedlagt en attestation fra de luxembourgiske afgiftsmyndigheder, der svarer til den model, der er anført i bilag B til ottende direktiv.

21. Ifølge denne attestation er Planzer Luxembourg momspligtig under et luxembourgsk momsnummer.

22. Efter at afgiftsmyndighedens informationscentral for udlandet havde meddelt, at Planzer Luxembourg ikke havde nogen telefoninstallation på den i attestationen nævnte adresse, antog den tyske afgiftsmyndighed, at Planzer Luxembourg ikke havde godtgjort, at dets ledelse var etableret i Luxembourg, og den afslog derfor Planzer Luxembourgs ansøgninger om tilbagebetaling med den begrundelse, at betingelserne for at få tilbagebetalt momsen i henhold til national ret ikke var opfyldt.

23. Den tyske lovgivning har nemlig anvendt den mulighed, der er foreskrevet i trettende direktivs artikel 4, stk. 2, og har således ifølge § 18, stk. 9, i UStG udelukket retten til tilbagebetaling for levering af motorbrændstof til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område.

24. Planzer Luxembourg påklagede disse afgørelser og fremlagde en yderligere attestation, hvoraf det fremgår, at Planzer Luxembourg er et handelsselskab, som beskattes direkte i Luxembourg. Planzer Luxembourg gjorde gældende, at dets to direktører, Henri Deltgen og en anden person, som ligeledes var ansvarlig for selskabets ledelse og bogholderi, udførte deres virksomhed i Luxembourg, at fem ansatte arbejdede på deltid som chauffører på virksomhedens hjemsted, at selskabet, som det fremgik af dets brevhoved, havde en telefoninstallation, at de lastbiler, der var indregistreret i Luxembourg, blev anvendt til luftfragttransport, og at regningerne blev udstedt på selskabets hjemsted i Luxembourg.

25. Ved afgørelser af 1. juli 1999 afviste den tyske afgiftsmyndighed Planzer Luxembourgs klager med den begrundelse, at selskabet havde sin forretningsledelse i Schweiz og ikke i Luxembourg.

26. Planzer Luxembourg anlagde sag til prøvelse af disse afslag.

27. Ved dom af 26. oktober 2001 tog Finanzgericht Köln Planzer Luxembourgs påstand til følge, idet den fandt, at udgangspunktet for de transaktioner, der blev foretaget af Planzer Luxembourg over for moderselskabet i Schweiz, i overvejende grad var Luxembourg, og at Planzer Luxembourgs hjemsted er beliggende i denne medlemsstat.

28. Ved dom af 22. maj 2003 ophævede Bundesfinanzhof denne dom og hjemviste sagen til Finanzgericht Köln, idet den fandt, at Finanzgericht Köln med urette havde lagt til grund, at Planzer Luxembourg som følge af dets vedtægtsmæssige hjemsted var etableret i Luxembourg.

29. I forelæggelsesafgørelsen har Finanzgericht Köln understreget, at det vigtigste spørgsmål i sagen er at få afgjort, om selskabet Planzer Luxembourg er etableret uden for Fællesskabets område, i hvilket tilfælde selskabet ifølge national ret ikke er berettiget til tilbagebetaling af den moms, der er erlagt i forbindelse med køb af motorbrændstof i Tyskland. Ifølge Finanzgericht Köln er det først og fremmest den juridiske rækkevidde af de af Planzer Luxembourg fremlagte attestationer, der svarer til modellen i bilag B til ottende direktiv, der skal undersøges. Finanzgericht Köln har medgivet, at attestationerne indebærer en uigendrivelig formodning for, at en virksomhed er momspligtig, men Finanzgericht Köln er i tvivl om, hvorvidt det ligeledes er tilladt at tillægge attestationerne en bindende virkning eller en uigendrivelig formodning for, at den erhvervsdrivende er etableret i den stat, der har udstedt attestationen. Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, ønsker Finanzgericht Köln oplyst, om begrebet »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« som omhandlet i trettende direktivs artikel 1, nr. 1, henviser til stedet, hvor selskabet har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor de afgørende ledelsesbeslutninger vedrørende dets drift træffes (dvs. Luxembourg), eller om der henvises til stedet, hvorfra de operative forretninger foretages (dvs. Schweiz).

30. Finanzgericht Köln har derfor besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Indebærer en attestation for en virksomhed, der svarer til modellen i bilag B til [...] ottende direktiv [...], at det bindende er afgjort, eller at der uigenkaldelig er en uafviselig formodning for, at virksomheden er etableret i den stat, som har udstedt attestationen?

2) Såfremt spørgsmål 1 skal besvares benægtende:

Skal udtrykket »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« i artikel 1, nr. 1, i trettende momsdirektiv fortolkes således, at der menes det sted, hvor selskabet har sit vedtægtsmæssige hjemsted,

eller skal der tages hensyn til det sted, hvor selskabets overordnede forretningsmæssige

beslutninger træffes,

eller er det afgørende det sted, hvor de relevante beslutninger vedrørende de almindelige daglige forretninger træffes?»

#### IV – Indlæg for Domstolen

31. Der er indgivet skriftlige indlæg af Planzer Luxembourg, den tyske, franske, italienske og luxembourgske regering samt af Kommissionen.

##### A – *Det første spørgsmål*

32. Planzer Luxembourg og den luxembourgske regering har gjort gældende, at det første spørgsmål bør besvares bekræftende.

33. Planzer Luxembourg har anført, at den fremlagte attestation har en bindende virkning eller i det mindste medfører en uigendrivelig formodning for, at selskabet er etableret i den medlemsstat, som har udstedt attestationen. Såfremt en medlemsstat satte spørgsmålstegn ved attestationen, som en anden medlemsstat har udstedt, ville dette være i strid med formålet med harmonisering af lovgivningerne og forenkling af de frie varebevægelser inden for Fællesskabet.

34. Ifølge den luxembourgske regering er spørgsmålet om etableringsstedet subsidiært, eftersom dette sted skal anses for hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller som det faste forretningssted, for så vidt som der blot er tale om et blandt mange kriterier, der anvendes ved afgørelsen af, om en afgiftspligtig person skal anses for etableret eller ikke-etableret i ottende direktivs forstand. Attestationen i ottende direktivs artikel 3, litra b), er bestemt til at godtgøre, at en afgiftspligtig person er registreret som sådan i den medlemsstat, som har udstedt attestationen. Det ville desuden være utænkeligt, at en medlemsstats myndigheder med rette kunne anfægte den attesterede situation.

35. Kommissionen er af næsten samme opfattelse som Planzer Luxembourg og den luxembourgske regering. Den mener, at den harmoniske funktion af ordningen om samarbejde og gensidig tillid mellem de nationale afgiftsmyndigheder kan begrunde forpligtelsen til gensidig anerkendelse af de attestationer, der er udstedt af de kompetente nationale myndigheder, da en myndighed, som tvivler på rigtigheden af de konstateringer, der fremgår af en sådan attestation, kan anvende de særlige instrumenter i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 (8) (herefter »forordning nr. 1798/2003«). Kommissionen har tilføjet, at man kun skal gøre brug af denne mulighed i tilfælde af alvorlig tvivl. Hvis den medlemsstat, som der rettes henvendelse til, således efterprøver de forhold, der ligger til grund for dens attestation, og bekræfter disse, har de andre medlemsstater, som er blevet anmodet om tilbagebetaling, ikke anden mulighed end at indrømme tilbagebetaling.

36. Den tyske, italienske og franske regering mener derimod, at attestationen udelukkende beviser, at den afgiftspligtige person anses for momspligtig af myndigheden i den stat, som har udstedt attestationen. Attestationen godtgør derimod på ingen måde, at den afgiftspligtige også er etableret dér.

37. Den franske regering har tilføjet, at hvis den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen, er i tvivl om, hvorvidt virksomheden er etableret på en medlemsstats område, skal den kunne rejse tvivl om den attestation, der er udstedt af etableringsmedlemsstaten. Dette er imidlertid først muligt, efter at procedurerne for det administrative samarbejde er blevet fulgt af tilbagebetalingsmedlemsstaten (9).

## B – *Det andet spørgsmål*

38. Planzer Luxembourg har gjort gældende, at hjemstedet for den økonomiske virksomhed i henhold til trettende direktivs artikel 1, nr. 1, er stedet, hvor selskabet har sit vedtægtsmæssige hjemsted. Hvis Domstolen ikke er af samme opfattelse, skal hjemstedet for den økonomiske virksomhed anses for at være stedet, hvor de overordnede forretningsmæssige beslutninger træffes.

39. Den luxembourgske regering har anført, at idet den finder, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende, er det ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.

40. Den tyske, franske og italienske regering har gjort gældende, at begreberne hjemsted for den økonomiske virksomhed og vedtægtsmæssige hjemsted ikke må forveksles, og de henviser til Domstolens praksis vedrørende sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1 (10), hvorefter begreberne hjemsted for økonomisk virksomhed og fast forretningssted – der anvendes i trettende direktivs artikel 1, nr. 1 – indebærer en tilstrækkelig grad af vedvarende og en struktur, der ud fra et menneskeligt og teknisk synspunkt kan gøre det muligt selvstændigt at udøve den omhandlede virksomhed.

41. Den tyske regering har derudover henvist til artikel 3, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 1346/2000 af 29. maj 2000 om konkurs (11). Ifølge denne bestemmelse anses det vedtægtsmæssige hjemsted for at være centret for et selskabs hovedinteresser, medmindre andet godtgøres.

42. Den tyske regering har præciseret, at Planzer Luxembourg i den af Finanzgericht Köln forelagte sag godt kunne have haft et vedtægtsmæssigt hjemsted, men derimod ikke hjemsted for dets økonomiske virksomhed, på Fællesskabets område. Det fremgår nemlig af de faktiske omstændigheder, som anført af den forelæggende ret, at den omhandlede virksomhed ikke udøver nogen økonomisk virksomhed på det vedtægtsmæssige hjemsted, som befinder sig inden for Fællesskabets område (Luxembourg). Det vedtægtsmæssige hjemsted blev flyttet fra et tredjeland (Schweiz) til Fællesskabets område med henblik på at omgå udelukkelsen af tilbagebetaling af merværdiafgiften for levering af motorbrændstof.

43. Ifølge den tyske regering bør det forelagte spørgsmål derimod besvares med, at begrebet hjemsted for den økonomiske virksomhed »indebærer, at selskabet driver en egentlig virksomhed på dette sted, eller fra dette sted, med et minimum af materielle og menneskelige ressourcer«.

44. Den franske regering har foreslået, at det præjudicielle spørgsmål besvares med, at begrebet hjemsted for den økonomiske virksomhed skal »frembyde en tilstrækkelig permanent karakter, og at dette hjemsted skal udføre de økonomiske transaktioner, for hvilke der er ansøgt om tilbagebetaling af den indgående moms«.

45. Den italienske regering har foreslået, at spørgsmålet skal besvares med, at der med begrebet hjemsted for den økonomiske virksomhed menes det sted – eventuelt et andet sted end bopælen eller det sædvanlige opholdssted – hvor de relevante beslutninger vedrørende de almindelige daglige forretninger træffes.

46. Kommissionen har under hensyn til dens forslag til besvarelse af det første spørgsmål gjort gældende, at det er ufornuddent at besvare det andet spørgsmål. Den har imidlertid med argumenter, der i store træk er de samme som den tyske, franske og italienske regerings, subsidært gjort gældende, at spørgsmålet bør besvares med, at »når en virksomhed som [Planzer Luxembourg], som har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en medlemsstat, og som har et



hovedkontor, råder over et kontor og betaler udgifterne til varme, har telefonforbindelse, har indregistreret de lastbiler, der anvendes til levering af tjenesteydelser, og har etableret ansættelsesforhold, er moms- og skatteregisteret og træffer de relevante beslutninger vedrørende de almindelige daglige forretninger i denne stat, har virksomheden hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller fast forretningssted, hvorfra den gennemfører sine transaktioner, i denne medlemsstat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ottende direktivs artikel 1«.

## V – **Bedømmelse**

### A – *Det første spørgsmål*

47. Eftersom attestationen ifølge ottende direktivs artikel 3, litra b), er udstedt »af administrationen i den stat, hvor [den afgiftspligtige] er etableret«, er der en stærk formodning for, at den afgiftspligtige faktisk er etableret i den stat, der har udstedt attestationen.

48. Denne attestation viser for så vidt kun, at den pågældende ifølge formuleringen i den nævnte attestation er »merværdiafgiftspligtig«, men ikke, at den afgiftspligtige person reelt er etableret i den medlemsstat, der har udstedt attestationen. Myndigheden udøvede nemlig ikke nogen form for kontrol af dette forhold, inden den udsteder den omhandlede attestation. Attestationen er således en nødvendig betingelse, men ikke en tilstrækkelig betingelse, for at der kan ske tilbagebetaling af momsen i henhold til ottende direktiv.

49. Der kan på ingen måde være tvivl om, at den myndighed, der udfærdigede attestationen, var i god tro. Myndigheden kan naturligvis ikke foretage en dybtgående kontrol af det faktiske etableringssted hver eneste gang, den bliver anmodet om at udstede en sådan attestation.

50. Der er snarere tale om, at det ikke fuldstændigt kan udelukkes, at en afgiftspligtig person, dvs. en person, som udøver økonomisk virksomhed (12), påstår at være etableret i den for ham – navnlig henset til forskellen i momsniveauet i de forskellige medlemsstater – mest gunstige medlemsstat (13).

51. Efter at afskaffelsen af de fiskale grænser den 1. januar 1993 medførte, at virksomhederne kan transportere varer inden for Fællesskabets område uden at skulle opfylde formaliteter i forbindelse med passagen af de indre grænser, er bekæmpelsen af afgiftssvig nemlig blevet et emne af fremherskende betydning (14).

52. Det skal her understreges, at hvis ottende direktiv ifølge sin fjerde betragtning har til formål at gennemføre »den frie bevægelighed for personer, goder og tjenesteydelser«, har det ligeledes ifølge sin sjette betragtning til formål at bekæmpe »visse former for svig og unddragelse«.

53. Ottende direktiv bestemmer desuden udtrykkelig i artikel 6, at den afgiftspligtige person »i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget«.

54. Den franske regering og Kommissionen har gjort gældende, at i tilfælde af tvivl er den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen, forpligtet til at gennemføre de procedurer for udveksling af oplysninger, der følger af forordning nr. 1798/2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift. Til forskel fra den franske regering mener Kommissionen ydermere, at de oplysninger, der er indhentet gennem dette samarbejde, forpligter den tilbagebetalende medlemsstat.

55. De øvrige regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, dvs. den tyske, italienske og luxembourgske regering, har ikke henvist til dette samarbejde, hvilket giver anledning til at

formode, at de ikke tillægger det nogen bindende virkning, uanset hvilken bevisværdi de mener, at den omhandlede attestation må tillægges.

56. Forordning nr. 1798/2003 har til formål at bekæmpe svig. I de to første betragtninger understreges det, at svig og skatteunddragelse på tværs af grænserne mellem medlemsstaterne fører til budgettab og forvridninger af princippet om skattemæssig retfærdighed. Denne praksis kan ligeledes fremkalde fordrejninger i kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene. Den berører således det indre markeds funktion. Bekæmpelsen af svig i forbindelse med merværdiafgift kræver et sådant nært samarbejde mellem de administrative myndigheder, som i hver medlemsstat har til opgave at gennemføre de bestemmelser, der er fastsat på området.

57. Forordning nr. 1798/2003 har desuden ifølge sin tredje betragtning til formål at »[indføre] [...] en fælles ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, hvorved medlemsstaternes administrative myndigheder skal yde hinanden gensidig bistand og samarbejde med Kommissionen med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af moms på leveringer af varer og tjenesteydelser, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer og på import af varer« (15).

58. Den omstændighed, at man »skal yde hinanden gensidig bistand«, indebærer en forpligtelse til at besvare en anmodning om oplysninger, og ikke en forpligtelse til stille spørgsmål i tvivlstilfælde, og det betyder så meget desto mere heller ikke, at man er bundet af svaret. Det administrative samarbejde på skatteområdet har desuden ikke været særlig effektivt i adskillige år (16).

59. En medlemsstats forpligtelse til at henholde sig til den indhentede information uden nogen anden mulighed for kontrol ville være i strid med selve formålet med bekæmpelsen af svig, eftersom den medlemsstat, der udsteder attestationen, naturligvis ikke i forbindelse med hver eneste anmodning om oplysninger kan foretage en systematisk og grundig kontrol af, hvorvidt den momspligtige virkelig er etableret på dens område.

60. Det første spørgsmål skal hermed besvares med, at attestationen af status som momspligtig, der svarer til modellen i bilag B til ottende direktiv, ikke indebærer en uigendrivelig formodning for, at virksomheden er etableret i den medlemsstat, som har udstedt attestationen.

## B – *Det andet spørgsmål*

61. Det skal indledningsvis bemærkes, at selv om hverken fællesskabsretten på det selskabsretlige område (17) eller det skatteretlige område har defineret begrebet vedtægtsmæssige hjemsted (18), eksisterer der en forskel mellem hjemstedsbegrebet i selskabsretten og skatteretten. Det vedtægtsmæssige hjemsted kan nemlig defineres anderledes i skatteretten. Begrebet vedtægtsmæssige hjemsted på det selskabsretlige område skal defineres i henhold til national ret (19). Det skal ligeledes bemærkes, at i lighed med udviklingen i Domstolens praksis (20) findes der i visse nationale lovgivninger bestemmelser, der er endnu mere præcise for så vidt angår begrebet det vedtægtsmæssige hjemsted på det selskabsretlige område (21).

62. Formålet bag forskellen i begrebet hjemsted i skatteretten er det endnu større ønske om bekæmpelse af afgiftssvig og afgiftsunddragelse. Dette hensyn er bl.a. anført i tredje betragtning til trettende direktiv. Bekæmpelsen af svig er nemlig et overordnet mål på såvel fællesskabsplan som på medlemsstatsplan (22). Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at »bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug [er] et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv« (23).

63. Det bemærkes dernæst, at udtrykket »økonomisk virksomhed«, således som Kommissionen har gjort gældende, ikke kan være andet end faktisk udøvet erhvervsmæssig virksomhed. Domstolen har desuden i DFDS-dommen (24) fastslået, at »således som generaladvokaten har

fremhævet i punkt 32, 33 og 34 i forslaget til afgørelse [(25)], [...] er det et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed«.

64. Hjemstedet for den økonomiske virksomhed er ofte sammenfaldende med det vedtægtsmæssige hjemsted. I sit forslag i Berkholz-sagen har generaladvokat Mancini således anført, at »begrebet »hjemstedet for [tjenesteyderens] økonomiske virksomhed« [...] må forstås i sin tekniske betydning, altså således at det sigter til det sted, der ifølge stiftelsesdokumentet er angivet som sæde for det selskab, der er indehaver af den tjenesteydende virksomhed« (26). Kontrollen af disse forhold kan imidlertid vise sig at være nødvendig med henblik på at forhindre kunstige selskabskonstruktioner, der er dannet med henblik på at omgå bestemmelserne i Fællesskabets momssystem.

65. Som flere af intervenienterne flere gange har fremhævet, har Domstolen inden for rammerne af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bidraget med en række nyttige præciseringer af begrebet hjemsted for sin økonomiske aktivitet. Begrebet »hjemsted for den økonomiske virksomhed« som omhandlet i ottende direktivs artikel 1 og trettende direktivs artikel 1, nr. 1, har dermed samme betydning som begrebet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, eftersom både ottende og trettende direktiv har til formål at gennemføre problematikken i sjette direktivs artikel 17 om tilbagebetaling af momsen.

66. I Berkholz-dommen har Domstolen fastslået, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har forrang som tilknytningsmoment, og at en tjenesteydelse kun kan henføres til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt »dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet« (27).

67. Domstolen har ligeledes i ARO Lease-dommen fastslået, at et etableringssted kun kan anses for at være leveringssted for en afgiftspligtig persons tjenesteydelser ? og dermed tjene som en undtagelse fra kriteriet om hjemstedets forrang ? »såfremt det har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser« (28).

68. Ved en henvisning til Domstolens bidrag inden for rammerne af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, til definitionen af begrebet hjemsted for den økonomiske aktivitet i den forstand, hvori begrebet er anvendt i trettende direktivs artikel 1, nr. 1, er det, som den tyske regering har anført, ligeledes hensigtsmæssigt at henlede opmærksomheden på Domstolens bidrag til definitionen inden for rammerne af forordning nr. 1346/2000 om konkurs.

69. Denne forordnings artikel 3, stk. 1, bestemmer, at »[r]etterne i den medlemsstat, på hvis område centret for skyldnerens hovedinteresser befinder sig, har kompetence til at indlede insolvensbehandling. For selskabers og juridiske personers vedkommende anses det vedtægtsmæssige hjemsted for at være centret for skyldnerens hovedinteresser, medmindre andet godtgøres«. I henhold til denne forordning er det således ikke udelukket, at det vedtægtsmæssige hjemsted er et andet end stedet for den økonomiske virksomhed.

70. Denne bestemmelse har allerede været genstand for Domstolens fortolkning. Der var tale om en sag, hvor skyldneren, der var et datterselskab, og moderselskabet havde forskellige vedtægtsmæssige hjemsteder. Domstolen fastslog, at formodningen for, at centret for dette datterselskabs hovedinteresser befinder sig i den medlemsstat, hvor dets vedtægtsmæssige hjemsted er beliggende, kan afkræftes, såfremt et selskab ikke udøver nogen form for virksomhed i den medlemsstat, hvor dets hjemsted er beliggende. Domstolen har imidlertid præciseret, at hvis

et selskab udøver sin virksomhed i den medlemsstat, hvor dets hjemsted er beliggende, er den omstændighed, at dets økonomiske beslutninger kontrolleres eller kan kontrolleres af et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, derimod ikke tilstrækkelig til at afkræfte den formodning, som er opstillet i forordning nr. 1346/2000 (29).

71. Begrebet hjemsted for den økonomiske aktivitet omhandler således det vedtægtsmæssige hjemsted. For så vidt angår grænseoverskridende aktiviteter kan det vedtægtsmæssige hjemsted imidlertid vælges kunstigt, navnlig af skattemæssige hensyn, hvilket indebærer, at der ikke foreligger en tilstrækkelig reel tilknytning til det sted, hvor den økonomiske aktivitet faktisk udøves. I tvivlstilfælde skal der foretages en konkret efterprøvelse af, om der foreligger en flerhed af anstændigheder, som godtgør den faktiske økonomiske virksomhed.

72. Jeg foreslår derfor, at det andet spørgsmål besvares med, at begrebet »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« som omhandlet i trettende direktivs artikel 1, nr. 1, er det sted, hvor selskabet faktisk udøver sin økonomiske virksomhed, og som fastlægges i kraft af en sådan samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for at selskabet selvstændigt kan udøve denne virksomhed. Dette sted skal, medmindre andet godtgøres, anses for at være selskabets hjemsted.

73. For det andet kan det tilføjes, at det andet spørgsmål, sådan som det er formuleret af Finanzgericht Köln, er abstrakt formuleret og på ingen måde vedrører den situation, som det selskab, der er genstand for hovedsagen, befinder sig i. Den tyske regering og Kommissionen har imidlertid ønsket at ytre sig om et sådant selskabs placering. Selv om de har anvendt samme argumentation, er de imidlertid nået frem til to forskellige resultater. Den tyske regering mener, at det vedtægtsmæssige hjemsted og stedet for det omhandlede selskabets økonomiske virksomhed ikke er identiske, hvorimod Kommissionen anser dem for at være identiske.

74. Under hensyn til den gendrivelige formodning for sammenfald mellem hjemstedet for den økonomiske virksomhed og det vedtægtsmæssige hjemsted, må det lægges til grund, at der er sammenfald, medmindre der føres bevis for, at den økonomiske virksomhed udøves et andet sted. Med andre ord bør tvivlen komme løsningen med sammenfald til gode.

## **VI – Forslag til afgørelse**

75. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra Finanzgericht Köln på følgende måde:

»1) Attestationen af status som momspligtig, der svarer til modellen i bilag B til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, indebærer ikke en uigendrivelig formodning for, at virksomheden er etableret i den medlemsstat, som har udstedt attestationen.

2) Begrebet »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« som omhandlet i artikel 1, nr. 1, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, er det sted, hvor selskabet faktisk udøver sin økonomiske virksomhed, og som fastlægges i kraft af en sådan samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for, at selskabet selvstændigt kan udøve denne virksomhed. Dette sted skal, medmindre andet godtgøres, anses for at være selskabets hjemsted.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EFT L 331, s. 11.

3 – EFT L 326, s. 40.

4 – EFT L 145, s. 1.

5 – Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

6 – BGB1. 1993 I, s. 565 ff.

7 – BGB1. 1993 I, s. 600 ff.

8 – Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7.10.2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92, EUT L 264, s. 1.

9 – Den franske regering har i sine indlæg citeret Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27.1.1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms) (EFT L 24, s. 1). Denne forordning er imidlertid blevet ophævet.

10 – Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17 og 18, af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, og af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 16.

11 – EFT L 160, s. 1.

12 – Jf. ovenfor, sjette direktivs artikel 4, for en definition af begrebet afgiftspligtig.

13 – En slags forumshopping for så vidt angår »etableringsmedlemsstaten«.

14 – Se M. Papon, »La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal« *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 1996, s. 203.

15 – For en grundig gennemgang af ordningen for udveksling af oplysninger, se navnlig: Terra B, J.M., og Watte, P.J., *European Tax Law*, 4. udg., Deventer, 2005, s. 708 ff.; Gormley, L.W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, s. 11 ff samt Aronowitz, A.A., Laagland D.C.G. og Paulides G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler Publications, Amsterdam/New York, 1996, s. 19 ff.

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

17 – Jf. Menjucq, M., »La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire« *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paris 2005 s. 499. Jeg skal blot gøre opmærksom på, at fællesskabsretten indeholder en definition af begrebet vedtægtsmæssige hjemsted inden for rammerne af retslige procedurer. Definitionen vedrører imidlertid ikke skatteretten. Inden for rammerne af de retslige procedurer indeholder artikel 60, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 44/2001 af 22.12.2000 om retternes kompetence og om anerkendelse og fuldbyrdelse af retsafgørelser på det civil- og handelsretlige område (EFT L 12, s. 1) nemlig en bestemt definition af juridiske personers bopæl:

»Selskaber og andre juridiske personer har ved anvendelsen af denne forordning bopæl det sted,

hvor de har:

a) deres vedtægtsmæssige hjemsted, eller

b) deres hovedkontor, eller)

deres hovedvirksomhed.«

18 – Hvad angår national lovgivning skal det f.eks. bemærkes, at der i tysk skatteret, nemlig § 1, stk. 1, i loven om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz), findes to begreber med henblik på at fastslå, om et selskab er skattepligt. Det ene er hjemstedet (»Sitz«), som bl.a. er fastsat i selskabsvedtægterne (§ 11 i skatteloven (»Abgabenordnung«)). Det andet begreb er »hjemsted for den økonomiske virksomhed« (»Ort der Geschäftsleitung«) som defineret i skattelovens § 10, hvor det er defineret som stedet for den erhvervsmæssige hovedvirksomhed (»Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung«), dvs. stedet, hvor de fleste beslutninger træffes BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, s. 437). Den franske skatteret anvender en meget pragmatisk formulering: »Selskabers skattepligt fastlægges på den juridiske persons hovedforretningssted. Myndigheden kan imidlertid fastlægge stedet for afgiftspålæggelsen: som enten stedet for den egentlige ledelse af selskabet, eller som det vedtægtsmæssige hjemsted« (artikel 219 A, stk. 1, i code général des impôts). I Det Forenede Kongerige fastsættes skatte- og afgiftspligten ifølge to kriterier, nemlig registreringen af selskabet (Finance Act 1988) og hovedsæde og hovedkontor (»place of central management and control«) (Case Law).

19 – Som eksempel kan nævnes, at hjemstedet ifølge tyske selskabsret, henholdsvis § 5 i aktieselskabsloven (Aktiengesetz) og § 4 lov om anpartsselskaber (GmbHG), er defineret som selskabets vedtægtsmæssige hjemsted. Det fremgår af disse bestemmelsers stk. 2, at hjemstedet ifølge selskabsvedtægterne som hovedregel fastsættes enten som stedet, hvor ledelsen befinder sig, hvor hovedkontoret befinder sig, eller som et af de steder, hvorfra selskabets virksomhed udøves. Begrebet hjemsted er ikke defineret i fransk selskabsret. Her anvendes udtrykkene »vedtægtsmæssigt hjemsted« (code de commerce, artikel L 210-3, stk. 2; code civil, artikel 1837), »hjemsted« (jf. bl.a. code de commerce, artikel L 210-3, artikel L 221-14, L 225-23, L 225-103 og code civil, artikel 1835), »registreret hjemsted« dekret nr.67-236, 23.3.1967, artikel 59, 123 og 130) eller som »selskabets hjemsted« (dekret af 23.3.1967, artikel 3, 206-6, 219, 231 og 295), uden at der foretages nogen sondring. I Det Forenede Kongerige menes der med »hjemsted« det »vedtægtsmæssige hjemsted«. Ifølge Section 9, subsection 2, i lov om selskaber (»Companies Act 2006«) skal hjemstedet fastlægges ifølge selskabsvedtægterne, både for så vidt angår England og Wales, Skotland og Nordirland. Selskabets bopæl kan frit fastsættes.

20 – I dom af 5.11.2002, sag C-208/00, Überseering, Sml. I, s. 9919, præmis 82, fastslog Domstolen, at det udgør en restriktion for etableringsfriheden, som principielt er uforenelig med artikel 43 EF og 48 EF, såfremt en medlemsstat nægter at anerkende, at et selskab, som er stiftet efter lovgivningen i en anden medlemsstat, hvor det har sit vedtægtsmæssige hjemsted, har retsevne, bl.a. med den begrundelse, at selskabet har forlagt sit faktiske hovedsæde til medlemsstatens område som følge af, at alle selskabsandelene er blevet erhvervet af personer, der er statsborgere i medlemsstaten, hvor de også har bopæl, med det resultat, at selskabet i værtsmedlemsstaten ikke har partsevne med henblik på at gøre rettigheder gældende for domstolene i henhold til en kontrakt, medmindre det foretager en nystiftelse efter værtsmedlemsstatens ret.

21 – Som eksempel kan nævnes, at artikel 30 i den nye slovenske lov vedrørende erhvervsselskaber (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) bestemmer, at »et selskabs vedtægtsmæssige hjemsted kan enten fastsættes som værende stedet for dets økonomiske virksomhed, stedet, hvorfra selskabet hovedsageligt driver sine forretninger, eller

stedet, hvor dets ledelse befinder sig«.

22 – Man har gennem skatteretten i visse medlemsstater, til trods for at selskabsretten er tilstrækkelig liberal med hensyn til at godtage stiftelsen af »postkasseselskaber« (»Briefkastengesellschaft« på tysk, »Družba poštni nabiralnik« på slovensk), forsøgt at undgå, at sådanne selskaber fungerer som middel til omgåelse af forpligtelsen til at betale afgifter, såsom momsen.

23– Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71. Jf. ligeledes vedrørende Fællesskabets selskabsret Domstolens dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 51:

»En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan [...] være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning.«

24 – Præmis 23.

25 – Jf. generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i sagen, fremsat den 16.1.1997. Ifølge punkt 32 skal: »momsordningen [...] anvendes således, at det bedst muligt harmonerer med den økonomiske virkelighed«.

26 – Punkt 2

27 – Præmis 17 og 18.

28 – Præmis 16.

29 – Dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, Sml. I, s. 3813.