

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 28ης Ιουνίου 2007^{*}

Στην υπόθεση C-73/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Φεβρουαρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

Planzer Luxembourg Sàrl

κατά

Bundeszentralamt für Steuern,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

^{*} Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak

γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Planzer Luxembourg Sàrl, εκπροσωπούμενη από τον P. Widdau, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και U. Forsthoff,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. de Bergues και J.-C. Gracia,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Schreiner,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Απριλίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, αφενός, των άρθρων 3, στοιχείο β', και 9, δεύτερο εδάφιο, καθώς και του παραρτήματος Β της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: όγδοη οδηγία), και, αφετέρου, του άρθρου 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Planzer Luxembourg Sàrl, εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου, και της Bundeszentralamt für Steuern (στο εξής: γερμανική φορολογική αρχή), σχετικά με την απόρριψη, από τη δεύτερη, αιτήσεων με τις οποίες ζητήθηκε η επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), που κατέβαλε η εταιρία αυτή για την αγορά καυσίμων στη Γερμανία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

Η έκτη οδηγία

- ³ Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, περιλαμβάνει, στις παραγράφους 2 και 3, τις ακόλουθες διατάξεις:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο , για τον οποίον είναι υπόχρεος:

- α) Τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και οι υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας·

[...]

3. Επίσης, τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του [ΦΠΑ], κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας

[...]»

- 4 Οι όροι και οι λεπτομέρειες επιστροφής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διαφέρουν αναλόγως του αν ο υποκείμενος στον φόρο αλλοδαπός, αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος ή εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Η πρώτη περίπτωση εμπίπτει στην όγδοη οδηγία και η δεύτερη στη δέκατη τρίτη οδηγία.

Η όγδοη οδηγία

- 5 Το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας ορίζει:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος [...] ο οποίος [...] δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μία μόνιμη

εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων ούτε, ελλείπει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του και ο οποίος [...] δεν προέβη σε παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή [...]

- 6 Το άρθρο 2 της ίδιας οδηγίας διαλαμβάνει:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενον στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αλλά εγκατεστημένος σε ένα άλλο Κράτος μέλος, υπό τους όρους που καθορίζονται κατωτέρω, το [ΦΠΑ] που επεβάρυνε υπηρεσίες οι οποίες του παρεσχέθησαν ή κινητά που του παρεδόθησαν στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο [...]

- 7 Κατά το άρθρο 3, στοιχείο β', της όγδοης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποχρεούται, για να τύχει επιστροφής του φόρου, να «αιτιολογήσει, με πιστοποιητικό εκδοθέν από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος, ότι υπόκειται στον [ΦΠΑ] εντός του κράτους αυτού».

- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 6 της όγδοης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο του άρθρου 2, πέραν των υποχρεώσεων που προβλέπονται στην οδηγία αυτή και ειδικότερα στο άρθρο 3 αυτής, «καμία υποχρέωση εκτός της απαιτήσεως, σε ειδικές περιπτώσεις, της παροχής των αναγκαίων πληροφοριών προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής».

- 9 Κατά το άρθρο 9, δεύτερο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας, «[τ]α προβλεπόμενα στο άρθρο 3, περίπτωση β [...] πιστοποιητικά που αφορούν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να είναι σύμφωνα με το εμφανιζόμενο στο παράρτημα Β».

- 10 Κατά το υπόδειγμα αυτό, το πιστοποιητικό που αφορά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να αναφέρει, μεταξύ άλλων, το επώνυμο και το όνομα ή την εμπορική επωνυμία του αιτούντος, τη φύση των δραστηριοτήτων του, τη διεύθυνση του καταστήματός του και τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, τον λόγο για τον οποίο ο αιτών δεν έχει αριθμό μητρώου ΦΠΑ.

Η δέκατη τρίτη οδηγία

- 11 Η δέκατη τρίτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο 1 αυτής:

«Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, θεωρείται:

- 1) ως «υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας», ο υποκείμενος στον φόρο που αναφέρεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 της [έκτης] οδηγίας [...] ο οποίος, κατά τη διάρκεια της περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της παρούσας οδηγίας, δεν είχε στο έδαφος αυτό ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ούτε μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να παρέχονται οι υπηρεσίες, ούτε, ελλείψει παρόμοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή συνήθη διαμονή του, και ο οποίος, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, δεν πραγματοποίησε καμιά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να λογίζεται ότι έλαβε χώρα στο κράτος μέλος που αναφέρεται στο άρθρο 2 [...]

[...]»

12 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον [ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκείμενους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β' της [έκτης] οδηγίας ή της οδηγίας [...].»

13 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει:

«Η επιστροφή που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, χορηγείται κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες υποβολής της εν λόγω αίτησης, περιλαμβανομένων των προθεσμιών, της περιόδου την οποία αφορά η αίτηση, την αρμόδια για τη λήψη της αιτήσεως υπηρεσία, καθώς και τα ελάχιστα ποσά για τα οποία δύναται να ζητείται η επιστροφή. Καθορίζουν επίσης τις λεπτομέρειες της επιστροφής, περιλαμβανομένων των προθεσμιών. Επιβάλλουν στον αιτούντα τις απαιτούμενες υποχρεώσεις για την εκτίμηση του βασίμου της αιτήσεως και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, και ιδίως την απόδειξη ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας [...]. Ο αιτών πρέπει να πιστοποιήσει με γραπτή δήλωση ότι δεν έχει πραγματοποιήσει, κατά τη διάρκεια της καθορισμένης περιόδου, καμιά δραστηριότητα που να μην πληροί τους όρους που θεσπίζονται στο άρθρο 1 σημείο 1 της παρούσας οδηγίας.»

14 Κατά το άρθρο 4 της δέκατης τρίτης οδηγίας:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα επιστροφής προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 17 της [έκτης] οδηγίας [...], όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος της επιστροφής του φόρου.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν ωστόσο να αποκλείσουν ορισμένες δαπάνες ή να θέσουν συμπληρωματικές προϋποθέσεις για την επιστροφή.

[...]»

Το εθνικό δίκαιο

15 Οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 9, του νόμου του 1993 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStG) και του άρθρου 59 της εκτελεστικής αποφάσεως του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1993 (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, σ. 600, στο εξής: UStDV) ρυθμίζουν τη διαδικασία σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στη Γερμανία από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην αλλοδαπή.

16 Δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 9, έβδομη περίοδος, του UStG, οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας δεν απολαμβάνουν του δικαιώματος επιστροφής του φόρου ως προς τα ποσά των φόρων εισροών που αφορούν την αγορά καυσίμων.

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εκμεταλλεύεται επιχείρηση μεταφορών. Έχει την έδρα της στη Frisange (Λουξεμβούργο). Ο μοναδικός εταίρος της είναι η εταιρία Planzer Transport AG (στο εξής: P AG), της οποίας η έδρα είναι στο Dietikon (Ελβετία).
- 18 Οι διαχειριστές της προσφεύγουσας είναι δύο υπάλληλοι της P AG. Ο ένας απ' αυτούς κατοικεί στην Ελβετία και ο άλλος στην Ιταλία.
- 19 Ο Henri Deltgen (στο εξής: D) διαχειρίζεται, στην έδρα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, την επιχείρηση Helvetia House, η οποία εκμισθώνει στην εν λόγω προσφεύγουσα τα γραφεία της. Υπό την ιδιότητα του εκπροσώπου του μοναδικού εταίρου αυτής, ο D προέβη σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες για τη σύσταση αυτής.
- 20 Δεκατρείς άλλες εταιρίες, μεταξύ των οποίων και τρεις θυγατρικές εταιρίες ελβετικών εταιριών μεταφορών έχουν την έδρα τους στην ίδια διεύθυνση με εκείνη της προσφεύγουσας της κύριας δίκης.
- 21 Τον Απρίλιο του 1997 και τον Μάιο του 1998, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη γερμανική φορολογική αρχή αιτήσεις επιστροφής του ΦΠΑ που είχε καταβάλει στη Γερμανία για την αγορά καυσίμων. Οι αιτήσεις αυτές αφορούσαν ποσά 11 004,25 γερμανικών μάρκων (DEM) για το έτος 1996 και 16 670,98 DEM για το έτος 1997, αντιστοίχως. Σε κάθε μια από τις αιτήσεις αυτές είχε επισυναφθεί πιστοποιητικό το οποίο είχε εκδώσει η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή σύμφωνα με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της όγδοης οδηγίας.

- 22 Κατά το πιστοποιητικό αυτό, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπόκειται στον ΦΠΑ με αριθμό φορολογικού μητρώου Λουξεμβούργου.
- 23 Η γερμανική φορολογική αρχή, που πληροφορήθηκε από την αρμόδια για τις σχέσεις με την αλλοδαπή υπηρεσία της ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε τηλεφωνική γραμμή στη διεύθυνση που αναγράφεται στο εν λόγω πιστοποιητικό, θεώρησε ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν απέδειξε ότι η έδρα της διευθύνσεως της βρισκόταν στο Λουξεμβούργο. Με δύο αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 1998 και 29ης Οκτωβρίου 1998, αντιστοίχως, απέρριψε τις αιτήσεις επιστροφής του φόρου με το σκεπτικό ότι οι προϋποθέσεις χορηγήσεως της επιστροφής που προβλέπονται στα άρθρα 18, παράγραφος 9, του UStG και 59 του UStDV δεν συνέτρεχαν.
- 24 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε διοικητικές ενστάσεις κατά των αποφάσεων αυτών. Προσκόμισε συμπληρωματικό πιστοποιητικό σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα αποτελεί «εμπορική εταιρία κατά την έννοια της γερμανο-λουξεμβουργιανής σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας» και υπόκειται στους «άμεσους φόρους του Λουξεμβούργου». Προέβαλε ότι οι δύο διαχειριστές, ο D καθώς και ένα άλλο άτομο υπεύθυνο για τη διαχείρισή της και για την τήρηση των λογιστικών της βιβλίων, ασκούν τις δραστηριότητές τους στο Λουξεμβούργο, στην έδρα της εργάζονται πέντε υπάλληλοι με μειωμένο ωράριο ως οδηγοί, η εταιρία διαθέτει τηλεφωνική γραμμή, όπως πιστοποιείται από το επιστολόχαρτο που χρησιμοποιεί, τα φορτηγά οχήματα που είναι ταξινομημένα στο Λουξεμβούργο χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά αερομεταφερόμενων φορτίων και τα τιμολόγια καταρτίζονται στην έδρα της.
- 25 Με αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 1999, η γερμανική φορολογική αρχή απέρριψε αυτές τις ενστάσεις της προσφεύγουσας της κύριας δίκης με το σκεπτικό ότι ο τόπος της διευθύνσεως των υποθέσεων της βρίσκεται στην Ελβετία και όχι στο Λουξεμβούργο.

- 26 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατ' αυτών των απορριπτικών αποφάσεων. Με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2001, το Finanzgericht Köln (δικαστήριο φορολογικών διαφορών της Κολωνίας, Γερμανία) δέχθηκε την προσφυγή αυτή, θεωρώντας ότι το Λουξεμβούργο συνιστά το κύριο σημείο εκκινήσεως των δραστηριοτήτων που πραγματοποιεί η ελβετική μητρική εταιρία έναντι της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και η έδρα αυτής αναμφισβήτητα βρίσκεται σ' αυτό το κράτος μέλος.
- 27 Με απόφαση της 22ας Μαΐου 2003, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό δικαστήριο φορολογικών διαφορών) αναίρεσε την απόφαση αυτή, με το σκεπτικό ότι το Finanzgericht Köln κακώς έκρινε, στηριζόμενο στον τόπο της καταστατικής έδρας της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, ότι αυτή είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο. Θεωρώντας ότι η ερμηνεία των εννοιών εγκατάσταση και έδρα που χρησιμοποιούνται στη γερμανική νομοθεσία περί ΦΠΑ εμπίπτουν στο κοινοτικό δίκαιο, το Bundesfinanzhof διαπίστωσε σειρά κριτηρίων τα οποία μπορούσαν, κατ' αυτό, να έχουν συναφώς ιδιαίτερη σημασία: εξακρίβωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης με ίδιο όνομα στον τηλεφωνικό κατάλογο του Λουξεμβούργου· μίσθωση γραφείων και σύναψη συμβάσεων ιδίω ονόματι· τόπος και περίοδος δραστηριοτήτων των εργαζομένων που βρίσκονται στην υπηρεσία της προσφεύγουσας της κύριας δίκης· τόπος εκδόσεως των τιμολογίων που σχετίζονται με τις δραστηριότητές της έναντι της μητρικής εταιρίας· τόπος ταξινομήσεως των φορτηγών οχημάτων· τόπος σταθμεύσεως των φορτηγών οχημάτων σε περίπτωση ελλείψεως δραστηριοτήτων· ύπαρξη φορολογικών δηλώσεων για τον φόρο κύκλου εργασιών στο Λουξεμβούργο· έκδοση, εκ μέρους των λουξεμβουργιανών φορολογικών αρχών, εγγράφων που αφορούν την προσφεύγουσα της κύριας δίκης. Στη συνέχεια, το Bundesfinanzhof ανέπεμψε την υπόθεση στο Finanzgericht Köln προκειμένου αυτό να προβεί στις αναγκαίες διαπιστώσεις των πραγματικών περιστατικών.
- 28 Στην απόφαση περί παραπομπής, το Finanzgericht Köln διαπιστώνει συναφώς τα εξής:

«1. Η προσφεύγουσα εξέδωσε καταρχάς, βάσει μιας συμφωνίας της 1ης Ιανουαρίου 1996 για την καταβολή των δαπανών μεταφοράς και χρησιμοποιώντας επιστολόχαρτο με τη δική της επωνυμία, διάφορα τιμολόγια το 1997 και το 1998 για δαπάνες μεταφοράς, τα οποία απεύθυνε στην P AG και τα οποία εξοφλήθηκαν από την

εταιρία αυτή με τραπεζικές εντολές μεταφοράς πιστώσεων. Παράλληλα η προσφεύγουσα χρέωσε την P AG και με τις δαπάνες για τη χρήση ημιρυμουλκωμένων οχημάτων. Στις 26 Δεκεμβρίου 1995 η προσφεύγουσα είχε ήδη συνάψει εγγράφως, μέσω του υπαλλήλου της Robert Surber, σύμβαση με την επιχείρηση Helvetia House - Henri Deltgen για τη μίσθωση από 1ης Ιανουαρίου 1996 γραφείων στη Rue de Luxembourg, αριθμός 23 A, στο Frisange. Για τα γραφεία η προσφεύγουσα κατέβαλλε επίσης τις δαπάνες θέρμανσης. Για την τηλεφωνική επικοινωνία με την προσφεύγουσα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί ο αριθμός τηλεφώνου της Helvetia House, ο οποίος πάντως ήταν καταχωρισμένος στον τηλεφωνικό κατάλογο στο όνομα του D· η προσφεύγουσα χρησιμοποιούσε αυτό τον αριθμό τηλεφώνου και στο επιστολόχαρτό της. Κατά το διάστημα από το 1996 μέχρι το 1998 η προσφεύγουσα είχε επίσης ζητήσει από το Υπουργείο Μεταφορών την ταξινόμηση επτά φορτηγών οχημάτων στο όνομά της και είχε λάβει τη σχετική άδεια εκμετάλλευσης από το Υπουργείο Μεσαίων Τάξεων και Τουρισμού του Λουξεμβούργου. Η προσφεύγουσα απασχολούσε στις 15 Ιουνίου 1998, σύμφωνα με την κατάσταση προσωπικού που προσκόμισε η ίδια, επτά εργαζόμενους, οι οποίοι στην πλειονότητά τους εργαζόνταν για την προσφεύγουσα από το 1996 ή είχαν προσληφθεί προς αντικατάσταση μισθωτών της που είχαν αποχωρήσει, αλλά είχαν εργαστεί για την προσφεύγουσα επίσης από το 1996. Η προσφεύγουσα είχε συνάψει εγγράφως τις σχετικές συμβάσεις εργασίας. Τέλος, η προσφεύγουσα ήταν δηλωμένη στο Bureau d'Imposition των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου με αριθμό μητρώου 1995 2408 871 και είχε τον αριθμό μητρώου TVA LU 16487850. Η προσφεύγουσα υπέβαλλε επίσης δηλώσεις για τον ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές εξέδιδαν τις σχετικές πράξεις. Επιπλέον, η προσφεύγουσα διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου, ακόμη και σε σχέση με τους άμεσους φόρους, τον αριθμό 1995/2408/871.

2. Από την απάντηση των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου στην αίτηση παροχής πληροφοριών που τους υπέβαλε το καθού στις 11 Ιουλίου 2002 προέκυψαν τα εξής [...]: Η προσφεύγουσα είχε μισθώσει τα γραφεία της από τη Helvetia House, η οποία της παρείχε επίσης, σε ορισμένο βαθμό, γραμματειακή και λογιστική υποστήριξη. Η προσφεύγουσα δεν είχε στην καταστατική της έδρα καμία υλική υποδομή ή άλλα αντικείμενα, ενώ ούτε οι έχοντες την ευθύνη για την προσφεύγουσα ήσαν συνεχώς παρόντες στο Λουξεμβούργο. Επιπλέον, δεν υπήρχαν εκεί ούτε αποθηκευτικοί χώροι ούτε χώροι στάθμευσης των φορτηγών. Οι οδηγοί των φορτηγών πάντως ήσαν δηλωμένοι στο Λουξεμβούργο, όπου άλλωστε ήσαν ταξινομημένα και τα φορτηγά. Το 1997 η προσφεύγουσα δήλωσε στο Λουξεμβούργο κύκλο εργασιών ύψους 575 129,56 ευρώ.

3. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 19ης Ιανουαρίου 2006, το δικάζον τμήμα διαπίστωσε συναφώς επίσης ότι οι δύο διαχειριστές της προσφεύγουσας

βρίσκονταν στο Λουξεμβούργο 2 έως 3 ημέρες κάθε εβδομάδα (ο Surber) ή 2 έως 4 ημέρες κάθε μήνα (ο Gemple). Εκεί λαμβάνονταν οι κυριότερες αποφάσεις για τις διαχειριστικές πράξεις (π.χ. για την αγορά φορτηγών οχημάτων ή για την πρόσληψη υπαλλήλων) και εκεί βρισκόταν η διοίκηση της προσφεύγουσας (λογιστήριο, έκδοση τιμολογίων, εκκαθάριση των αποδοχών των μισθωτών). Οι πράξεις τρέχουσας λειτουργίας (σχεδιασμός και οργάνωση των διαδρομών των φορτηγών, επαφές με πελάτες) πραγματοποιούνταν πάντως από την P AG από την Ελβετία. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα παρείχε, σύμφωνα με τους παραπάνω σχεδιασμούς, τις σχετικές υπηρεσίες μεταφοράς χρησιμοποιώντας τα προαναφερθέντα φορτηγά, των οποίων είχε την κυριότητα. Όλες οι παροχές υπηρεσιών είχαν ως αποδέκτη την P AG, έναντι της οποίας η προσφεύγουσα εξέδιδε τα τιμολόγια από το Λουξεμβούργο.

4. Όσον αφορά το ζήτημα αν η προσφεύγουσα έχει παράσχει υπηρεσίες μεταφορών εντός της Γερμανίας, η προσφεύγουσα υπέβαλε, με έγγραφο της 10ης Ιανουαρίου 2006, πιστοποιητικά για τις δύο κρίσιμες περιόδους σχετικά με την εφαρμογή της «μηδενικής ρύθμισης» της διαδικασίας επιστροφής του φόρου [...].

29 Υπογραμμίζοντας ότι το κεντρικό ζήτημα, στην υπόθεση της οποίας επιλαμβάνεται, έγκειται στο κατά πόσον η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι εγκατεστημένη εκτός του εδάφους της Κοινότητας, οπότε, αν ληφθεί υπόψη το άρθρο 18, παράγραφος 9, έβδομη περίοδος, του UStG, αυτή δεν δικαιούται επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε στη Γερμανία για την αγορά καυσίμων, το αιτούν δικαστήριο συμμερίζεται την άποψη του Bundesfinanzhof, κατά την οποία η έννοια της εγκαταστάσεως όπως αυτή ορίζεται στη διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία της τελευταίας αυτής διατάξεως.

30 Κατ' αυτό, πρέπει πρωτίστως να τεθεί ερώτημα για το νομικό περιεχόμενο του πιστοποιητικού που προσκόμισε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης. Εκτιμώντας ότι από το πιστοποιητικό αυτό προκύπτει, ασφαλώς, το αμάχητο τεκμήριο της ιδιότητας του ενδιαφερόμενου προσώπου ως επιχειρηματία που υπόκειται στον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο αν από το πιστοποιητικό αυτό προκύπτει αμάχητο τεκμήριο όσον αφορά την εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο κράτος μέλος του οποίου η διοίκηση έχει εκδώσει το πιστοποιητικό (στο εξής: κράτος μέλος εκδόσεως).

31 Αν στο ερώτημα αυτό δοθεί αρνητική απάντηση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η έννοια της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας παραπέμπει στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένη η καταστατική έδρα της εταιρίας και όπου λαμβάνονται οι σημαντικότερες αποφάσεις σχετικά με την οικονομική της διαχείριση (τον οποίο ορίζει, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στο Λουξεμβούργο) ή τον τόπο από τον οποίο ασκούνται οι λειτουργικές της δραστηριότητες (τόπο τον οποίο ορίζει, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην Ελβετία).

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει την διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το πιστοποιητικό που βεβαιώνει την ιδιότητα του επιχειρηματία και έχει εκδοθεί σύμφωνα με το υπόδειγμα που προβλέπεται στο παράρτημα Β της όγδοης οδηγίας δεσμευτική ισχύ ή/και αποτελεί αμάχητο τεκμήριο για το ότι ο επιχειρηματίας είναι εγκατεστημένος στο κράτος στο οποίο εκδόθηκε το πιστοποιητικό;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο ερώτημα 1:

Πρέπει η έννοια “έδρα της οικονομικής δραστηριότητας”, όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, να θεωρηθεί, κατόπιν ερμηνείας της, ότι προσδιορίζει τον τόπο στον οποίο η εταιρία έχει την καταστατική της έδρα,

ή πρέπει να αναχθεί σε κριτήριο ο τόπος στον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση της εταιρίας,

ή το κριτήριο αποτελεί ο τόπος στον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις που έχουν σημασία για τις συνήθεις πράξεις τρέχουσας λειτουργίας της εταιρίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 33 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν πιστοποιητικό σύμφωνο με το υπόδειγμα παραρτήματος Β της όγδοης οδηγίας αποδεικνύει οπωσδήποτε ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος εκδόσεως του πιστοποιητικού.
- 34 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η όγδοη οδηγία σκοπεύει να καθορίσει τον τρόπο επιστροφής του ΦΠΑ που καταβάλλουν σε ένα κράτος μέλος οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και να εναρμονίσει το δικαίωμα επιστροφής όπως αυτό απορρέει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 20, και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 26).
- 35 Όπως προκύπτει από τη δεύτερη αιτιολογική της σκέψη, πρώτος στόχος της οδηγίας αυτής είναι να αποφεύγεται όπως υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε ένα κράτος μέλος υπόκειται σε διπλή φορολογία λόγω του ότι πρέπει να βαρύνεται οριστικά με τον φόρο που του καταλογίστηκε σε άλλο κράτος μέλος. Όπως προέβαλε η Επιτροπή, το δικαίωμα, για τον εγκατεστημένο σε κράτος μέλος υποκείμενον στον φόρο, να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως διέπεται από την όγδοη οδηγία, είναι το αντιστάθμισμα του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η έκτη οδηγία, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος.
- 36 Από την έκτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας προκύπτει ότι ο έτερος γενικός σκοπός αυτής είναι να καταπολεμηθούν ορισμένες μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-361/96, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, Συλλογή 1998, σ. I-3495, σκέψη 28).

- 37 Προς επίτευξη του διττού αυτού στόχου, η όγδοη οδηγία παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος στο οποίο δεν έχει ούτε έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση ούτε συνήθη κατοικία ή διαμονή και όπου δεν πραγματοποίησε καμιά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2001, C-429/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-637, σκέψη 28), εξαρτώντας το ευεργέτημα της επιστροφής του φόρου από την προσκόμιση, στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους όπου ζητείται αυτή η επιστροφή φόρου (στο εξής: το κράτος μέλος επιστροφής του φόρου), πιστοποιητικού της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους εκδόσεως που αφορά την ιδιότητα του επιχειρηματία ο οποίος ζητεί αυτή την επιστροφή φόρου ως υποκειμένου στον ΦΠΑ.
- 38 Όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, το σύστημα επιστροφής του φόρου που θεσπίζει η όγδοη οδηγία στηρίζεται επίσης σε μηχανισμό αμοιβαίας συνεργασίας και εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους εκδόσεως του πιστοποιητικού και του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου.
- 39 Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να διασφαλίζεται η αρμονική λειτουργία του μηχανισμού αυτού, το άρθρο 9, δεύτερο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας προβλέπει ότι το πιστοποιητικό περί της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο που εκδίδει η φορολογική αρχή του κράτους μέλους εκδόσεως πρέπει να είναι σύμφωνο με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της οδηγίας αυτής. Σύμφωνα με το υπόδειγμα αυτό, το εν λόγω πιστοποιητικό πρέπει να αναφέρει, μεταξύ άλλων, τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ καθώς και τη «διεύθυνση του καταστήματος» του ενδιαφερομένου προσώπου. Εξάλλου, το άρθρο 3, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής ορίζει ότι αυτό το πιστοποιητικό εκδίδεται από τη διοίκηση του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στον φόρο.
- 40 Όπως προέβαλαν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, το σύμφωνο με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της όγδοης οδηγίας πιστοποιητικό επιτρέπει, επομένως, να συναχθεί ότι ο ενδιαφερόμενος όχι μόνον υπόκειται στον ΦΠΑ στο κράτος μέλος εκδόσεως του πιστοποιητικού, αλλά και ότι είναι εγκατεστημένος εκεί υπό τη μία ή την άλλη μορφή, έχοντας εκεί την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία διενεργεί τις εμπορικές πράξεις.

- 41 Η φορολογική αρχή του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου δεσμεύεται, κατ' αρχήν, πραγματικά και νομικά, από τα στοιχεία που περιλαμβάνει το πιστοποιητικό αυτό.
- 42 Λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορές που υπάρχουν, όσον αφορά τις προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου, μεταξύ του καθεστώτος που θεσπίζει η όγδοη οδηγία για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της επιστροφής του φόρου και το καθεστώς που θεσπίζει η δέκατη τρίτη οδηγία για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας, η έκδοση πιστοποιητικού σύμφωνα με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της όγδοης οδηγίας δεν μπορεί, πάντως, να εμποδίσει, όπως προβάλλουν η Γερμανική, η Γαλλική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, τη φορολογική αρχή του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου να επιδιώκει να εξακριβώνει την οικονομική υπόσταση της εγκαταστάσεως της οποίας η διεύθυνση μνημονεύεται σε ένα τέτοιο πιστοποιητικό.
- 43 Πρέπει συναφώς να υπομνηστεί ότι η συνεκτίμηση της οικονομικής υποστάσεως συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS, Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23).
- 44 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται τις κοινοτικές διατάξεις καταχρηστικώς ή προς καταστρατήγησή τους (βλ., στον τομέα του ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 32, και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 68).
- 45 Τούτο θα συνέβαινε αν ο υποκείμενος στον φόρο επιδίωκε να επωφεληθεί του συστήματος επιστροφής του φόρου σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που διαλαμβάνει η όγδοη οδηγία, ενώ η εγκατάσταση της οποίας η διεύθυνση μνημονεύεται σε πιστοποιητικό σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Β της οδηγίας αυτής δεν ανταποκρίνεται σε καμιά οικονομική υπόσταση εντός του κράτους μέλους εκδόσεως και, εξάλλου, ο ενδιαφερόμενος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, οπότε δεν εμπίπτει στην εν λόγω οδηγία, αλλά στη δέκατη τρίτη οδηγία.

- 46 Αν η φορολογική αρχή του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου έχει αμφιβολίες, για παράδειγμα στην περίπτωση φερόμενης φοροδιαφυγής, ως προς την οικονομική υπόσταση της εγκαταστάσεως που αναφέρει το πιστοποιητικό αυτό, δεν μπορεί ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη το τεκμήριο που συνιστά το πιστοποιητικό αυτό, να αντιτάξει στον υποκείμενο στον φόρο άρνηση επιστροφής του φόρου χωρίς καμία άλλη προηγούμενη εξακρίβωση.
- 47 Σε παρόμοια περίπτωση, όπως παρατηρεί η γενική εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών της, η αρχή αυτή έχει τη δυνατότητα, που προσφέρει το άρθρο 6 της όγδοης οδηγίας, να υποχρεώσει τον υποκείμενο στον φόρο να της παράσχει τις αναγκαίες πληροφορίες για να εκτιμήσει το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής του φόρου (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσα απόφαση *Monte Dei Paschi Di Siena*, σκέψη 31), όπως πληροφορίες θεωρούμενες ικανές να της επιτρέψουν να αξιολογήσει την οικονομική υπόσταση της εγκαταστάσεως που μνημονεύεται στο πιστοποιητικό υπαγωγής στη φορολογία.
- 48 Όπως ανέφερε η Επιτροπή, η εν λόγω αρχή έχει επίσης στη διάθεσή της τα κοινοτικά εργαλεία διοικητικής συνεργασίας και αρωγής που θεσπίστηκαν για να καταστεί δυνατή η ορθή καθιέρωση του ΦΠΑ και να καταπολεμηθεί η φοροαποφυγή καθώς και η φοροδιαφυγή στον τομέα αυτόν, όπως τα μέτρα που προβλέπει ο κανονισμός (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1), καθώς και ο κανονισμός (ΕΚ) 1925/2004 της Επιτροπής, της 29ης Οκτωβρίου 2004, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού 1798/2003 (ΕΕ L 331, σ. 13).
- 49 Αν από τις ληφθείσες πληροφορίες προκύπτει ότι η διεύθυνση που αναφέρεται στο πιστοποιητικό υπαγωγής στον φόρο δεν αντιστοιχεί ούτε στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο ούτε σε μόνιμη εγκατάσταση από την οποία αυτός διενεργεί τις εμπορικές του πράξεις, η φορολογική αρχή του κράτους μέλους εκδόσεως του πιστοποιητικού δικαιούται να αρνηθεί την επιστροφή του φόρου που ζητεί ο υποκείμενος στον φόρο, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης ασκήσεως δικαστικής προσφυγής εκ μέρους του τελευταίου (βλ., υπό

το πνεύμα αυτό, όσον αφορά την φοροαποφυγή, προπαρατεθείσα απόφαση Fini H, σκέψεις 33 και 34· βλ., κατ' αναλογία, στο πλαίσιο του άρθρου 43 ΕΚ, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 55).

- 50 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 3, στοιχείο β', και 9, δεύτερο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι πιστοποιητικό σύμφωνο με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της οδηγίας αυτής επιτρέπει, κατ' αρχήν, να συναχθεί το τεκμήριο ότι ο ενδιαφερόμενος όχι μόνον είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο ανήκει η φορολογική αρχή η οποία του το εξέδωσε, αλλά και ότι αυτός είναι εγκατεστημένος σ' αυτό το κράτος μέλος. Οι διατάξεις αυτές δεν σημαίνουν, πάντως, ότι απαγορεύεται στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου, η οποία έχει αμφιβολίες ως προς την οικονομική υπόσταση της εγκαταστάσεως της οποίας η διεύθυνση μνημονεύεται στο πιστοποιητικό αυτό, να εξακριβώνει την οικονομική αυτή υπόσταση προσφεύγοντας στα σχετικά διοικητικά μέτρα που προβλέπει η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση περί ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 51 Με το δεύτερό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί την ερμηνεία των όρων «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας.
- 52 Προκαταρκτικά, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, κατά τη δέκατη τρίτη οδηγία, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διέθετε, κατά την περίοδο που αναφέρει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, στο έδαφος αυτό κανένα από τα στοιχεία συνδέσεως που διαλαμβάνει το άρθρο 1, σημείο 1, της οδηγίας αυτής.

- 53 Μεταξύ αυτών των στοιχείων συνδέσεως περιλαμβάνονται, ειδικότερα, η «έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας» και η ύπαρξη «μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία διενεργούνται οι εμπορικές πράξεις».
- 54 Σύμφωνα με πάγια νομολογία στον τομέα του ΦΠΑ, η έννοια της μόνιμης εγκαταστάσεως απαιτεί μια ελάχιστη συνοχή, με την ύπαρξη σε μόνιμη βάση του ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (βλ., αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 18· DFDS, προπαρατεθείσα, σκέψη 20, και της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease, Συλλογή 1997, σ. I-4383, σκέψη 15). Επομένως, είναι απαραίτητο να παρουσιάζει σε επαρκή βαθμό το στοιχείο του μονίμου και μια δομή κατάλληλη, από πλευράς ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (βλ., προπαρατεθείσα απόφαση ARO Lease, σκέψη 16).
- 55 Όσον αφορά, ειδικότερα, τις μεταφορικές δραστηριότητες, η έννοια αυτή συνεπάγεται, για τους σκοπούς εφαρμογής της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως περί ΦΠΑ, τουλάχιστον ένα γραφείο στο οποίο μπορούν να καταρτίζονται οι συμβάσεις και να μπορούν να λαμβάνονται οι διοικητικές αποφάσεις καθημερινής διαχειρίσεως, καθώς και χώρο φυλάξεως των οχημάτων που προορίζονται για τις δραστηριότητες αυτές (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσες αποφάσεις ARO Lease, σκέψεις 19 και 27, καθώς και της 7ης Μαΐου 1998, C-390/96, Lease Plan, Συλλογή 1998, σ. I-2553, σκέψη 26). Αντιθέτως, η ταξινόμηση των εν λόγω οχημάτων στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν είναι ένδειξη μόνιμης εγκαταστάσεως σ' αυτό το κράτος μέλος (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσα απόφαση Lease Plan, σκέψεις 21 και 27).
- 56 Δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση η οποία χρησιμοποιείται μόνον προκειμένου η επιχείρηση να ασκεί δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα, όπως η πρόσληψη προσωπικού ή η αγορά τεχνικών μέσων που είναι αναγκαία για την εκπλήρωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησεως.

- 57 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως προκύπτει από τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο έχει την άποψη ότι, λαμβάνοντας υπόψη τις διάφορες διαπιστώσεις του περί των πραγματικών περιστατικών (βλ., σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως), ο τόπος από τον οποίο όντως ασκούνται οι μεταφορικές δραστηριότητες της προσφεύγουσας της κύριας δίκης βρίσκεται στην Ελβετία.
- 58 Όσον αφορά την έννοια της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας, πρέπει να παρατηρηθεί ότι καίτοι, ασφαλώς, ο ίδιος τόπος μπορεί να αντιστοιχεί συγχρόνως στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητας και σε σταθερή εγκατάσταση της οικείας επιχειρήσεως, το γεγονός και μόνον ότι η διάταξη αυτή, όπως, άλλωστε, και το άρθρο 1 της όγδοης οδηγίας αναφέρεται κατά τρόπο διακεκριμένο στις έννοιες της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας, αφενός, και της μόνιμης εγκαταστάσεως από της οποίας διενεργούνται οι εμπορικές πράξεις, αφετέρου, δείχνει ωστόσο ότι, στο πνεύμα του κοινοτικού νομοθέτη, η πρώτη έννοια ενέχει αυτόνομο περιεχόμενο σε σχέση με τη δεύτερη.
- 59 Επομένως, το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις στις οποίες προέβη το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο τόπος από τον οποίο όντως ασκούνται οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας της κύριας δίκης δεν βρίσκεται στο κράτος μέλος εκδόσεως του πιστοποιητικού δεν αποκλείει ωστόσο το να έχει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εγκαταστήσει εκεί την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας.
- 60 Προκειμένου περί εταιρίας, όπως εν προκειμένω στην υπόθεση της κύριας δίκης, η έννοια της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας σημαίνει τον τόπο όπου λαμβάνονται οι σημαντικότερες αποφάσεις σχετικά με τη γενική διεύθυνση της εταιρίας αυτής και όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής διοικήσεώς της.
- 61 Ο προσδιορισμός του τόπου της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας μιας εταιρίας συνεπάγεται τη συνεκτίμηση δέσμης παραγόντων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται πρωτίστως η καταστατική έδρα, ο τόπος της κεντρικής

διοικήσεως, ο τόπος συνεδριάσεως των διαχειριστών της εταιρίας και εκείνος, συνήθως ο ίδιος, όπου αποφασίζεται η γενική πολιτική της εταιρίας αυτής. Άλλα στοιχεία, όπως η κατοικία των κύριων διαχειριστών, ο τόπος όπου συνέρχονται οι γενικές συνελεύσεις, η τήρηση των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων καθώς και η κύρια διενέργεια των οικονομικών δραστηριοτήτων, ειδικότερα τραπεζικών, μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη.

62 Έτσι, μια εικονική εγκατάσταση, όπως εκείνη που χαρακτηρίζει την εταιρία «ταχυδρομική θυρίδα» ή «οθόνη», δεν μπορεί να χαρακτηριστεί έδρα οικονομικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2006, C-341/04, Eurofood IFSC, Συλλογή 2006, σ. I-3813, σκέψη 35, καθώς και Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προπαρατεθείσα, σκέψη 68).

63 Με βάση τα προεκτεθέντα, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας μιας εταιρίας είναι ο τόπος όπου λαμβάνονται οι σημαντικότερες αποφάσεις σχετικά με τη γενική διεύθυνση της εταιρίας αυτής και όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής διοικήσεως αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 3, στοιχείο β', και 9, δεύτερο εδάφιο, της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας πρέπει, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι πιστοποιητικό σύμφωνο με το υπόδειγμα του παραρτήματος Β της οδηγίας αυτής επιτρέπει, κατ' αρχήν, να συναχθεί το τεκμήριο ότι ο ενδιαφερόμενος όχι μόνον είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος στο οποίο ανήκει η φορολογική αρχή η οποία του το εξέδωσε, αλλά και ότι αυτός είναι εγκατεστημένος σ' αυτό το κράτος μέλος.

Οι διατάξεις αυτές δεν σημαίνουν, πάντως, ότι απαγορεύεται στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους επιστροφής του φόρου, η οποία έχει αμφιβολίες ως προς την οικονομική υπόσταση της εγκαταστάσεως της οποίας η διεύθυνση μνημονεύεται στο πιστοποιητικό αυτό, να εξακριβώνει την οικονομική αυτή υπόσταση προσφεύγοντας στα σχετικά διοικητικά μέτρα που προβλέπει η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση περί φόρου προστιθέμενης αξίας.

- 2) Το άρθρο 1, σημείο 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας μιας εταιρίας είναι ο τόπος όπου λαμβάνονται οι σημαντικότερες αποφάσεις σχετικά με τη γενική διεύθυνση της εταιρίας αυτής και όπου ασκούνται οι λειτουργίες της κεντρικής διοικήσεως αυτής.

(υπογραφές)