

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

28. juni 2007^{*}

I sag C-73/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 19. januar 2006, indgået til Domstolen den 8. februar 2006, i sagen:

Planzer Luxembourg Sàrl

mod

Bundeszentralamt für Steuern,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský og T. von Danwitz,

^{*} Processprog: tysk.

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Planzer Luxembourg Sàrl ved Steuerberater P. Widdau
- den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino
- den luxembourgske regering ved S. Schreiner, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 19. april 2007,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen dels af artikel 3, litra b), og artikel 9, stk. 2, samt 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 (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), dels af 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 (EFT L 326, s. 40, herefter »trettede direktiv«).
- ² Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem det luxembourgske selskab Planzer Luxembourg Sàrl og Bundeszentralamt für Steuern (herefter »den tyske afgiftsmyndighed«) vedrørende sidstnævntes afslag på ansøgninger om tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«), som selskabet havde betalt i Tyskland i forbindelse med køb af motorbrændstof.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

Sjette direktiv

- 3 Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, indeholder følgende bestemmelser i stk. 2 og 3:

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

- a) den [moms], 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 i indlandet

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

- a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet.

[...]«

- 4 Betingelserne for og foranstaltninger til tilbagebetaling varierer alt efter, om den udenlandske afgiftspligtige, der er modtager af de goder eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner, er etableret i en anden medlemsstat eller uden for Det Europæiske Fællesskab. Den første situation er omfattet af ottende direktiv og den anden af trettende direktiv.

Ottende direktiv

- 5 Ottende direktivs artikel 1 bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver [...] afgiftspligtig, som [...] 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 [...] ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land [...].«

6 Ottende direktivs artikel 2 fastsætter 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 [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig [...].«

7 For at modtage tilbagebetaling skal en afgiftspligtig, som er etableret i en anden medlemsstat ifølge ottende direktivs artikel 3, litra b), »med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er [moms]pligtig i denne stat«.

8 I henhold til ottende direktivs artikel 6 kan medlemsstaterne ud over de i direktivet omhandlede forpligtelser, i artikel 3, 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«.

9 Ifølge ottende direktivs artikel 9, stk. 2, »[skal] [d]e i artikel 3, litra b), [...] omhandlede attestationer vedrørende den afgiftspligtiges stilling [...] svare til modellen i bilag B«.

- 10 Ifølge denne model skal attestationen vedrørende den afgiftspligtige navnlig angive efternavne og fornavne eller ansøgerens selskabsnavn, arten af dennes virksomhed, selskabets adresse og momsnummer eller, i givet fald, årsagen til, at appellantten ikke har noget momsnummer.

Trettende direktiv

- 11 Trettende direktivs artikel 1 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

- 1) afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, enhver i artikel 4, stk. 1, i [sjette] direktiv 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 [...]

[...]«

12 Trettende direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»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 [moms], 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 [sjette] direktiv [...] omhandlede transaktioner [...]«

13 Trettende direktivs artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»Den tilbagebetaling, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, sker efter ansøgning fra den afgiftspligtige person. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for ansøgningens indgivelse, herunder fristerne, den periode, som ansøgningen skal omfatte, den myndighed, der har kompetence til at modtage den, samt det mindste beløb, der kan begæres tilbagebetalt. De fastsætter ligeledes de nærmere bestemmelser for tilbagebetalingen, herunder fristerne. De pålægger ansøgeren de forpligtelser, hvis opfyldelse er en nødvendig forudsætning for at kunne vurdere, om ansøgningen er berettiget, og for at kunne hindre svig, navnlig godtgørelse af, at han udøver en form for økonomisk aktivitet som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i [sjette] direktiv [...]. Ansøgeren skal afgive en skriftlig erklæring om, at han i det fastsatte tidsrum ikke har udført nogen transaktion, som ikke opfylder de i artikel 1, nr. 1, i nærværende direktiv fastsatte betingelser.«

14 Trettende direktivs artikel 4 bestemmer:

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

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

[...]«

De nationale bestemmelser

15 I § 18, stk. 9, i lov om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG 1993«), sammenholdt med § 59 i gennemførelsesbekendtgørelsen om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 6000, herefter »UStDV 1993«), fastlægges proceduren for tilbagebetaling af den moms, der er betalt i Tyskland af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet.

16 Ifølge § 18, stk. 9, syvende punktum, i UStG har afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, ikke ret til tilbagebetaling af indgående moms, der hidrører fra køb af motorbrændstof.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 17 Sagsøgeren i hovedsagen driver transportvirksomhed og har hjemsted i Frisange (Luxembourg). Selskabets eneste deltager er selskabet Planzer Transport AG (herefter »P AG«), der har hjemsted i Dietikon (Schweiz).
- 18 Sagsøgeren i hovedsagens direktører er to ansatte i P AG. Den ene er bosat i Schweiz og den anden i Italien
- 19 Henri Deltgen (herefter »D«) driver på sagsøgeren i hovedsagens hjemsted virksomheden Helvetia House, som sagsøgeren har lejet sine kontorlokaler af. Som repræsentant for sagsøgerens eneste selskabsdeltager var det Henri Deltgen, der traf de nødvendige foranstaltninger for at stifte selskabet.
- 20 Der er yderligere 13 selskaber, som har deres hjemsted på samme adresse som sagsøgeren i hovedsagen, bl.a. tre datterselskaber af schweiziske transportvirksomheder.
- 21 I april 1997 og maj 1998 indgav sagsøgeren i hovedsagen til de tyske afgiftsmyndigheder ansøgninger om tilbagebetaling af den merværdiafgift, som selskabet havde betalt i Tyskland ved køb af motorbrændstof. Ansøgningerne vedrørte beløb på henholdsvis 11 004,25 DEM for 1996 og 16 670,98 DEM for 1997. Hver af disse ansøgninger var vedlagt en attestation fra de luxembourgske afgiftsmyndigheder, der svarer til den model, der er anført i bilag B til ottende direktiv.

- 22 Ifølge denne attestation er sagsøgeren i hovedsagen momspligtig under et luxembourgsk momsnummer.
- 23 Efter at afgiftsmyndighedens informationscentral for udlandet havde meddelt, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde nogen telefoninstallation på den i attestationen nævnte adresse, antog den tyske afgiftsmyndighed, at sagsøgeren ikke havde godtgjort, at firmaets ledelse var etableret i Luxembourg. Den tyske afgiftsmyndighed afslog ved to afgørelser af henholdsvis den 24. januar 1998 og den 29. oktober 1998 sagsøgerens ansøgninger om tilbagebetaling med den begrundelse, at betingelserne for tilbagebetaling af moms i § 18, stk. 9, i UStG og § 59 i UStDV ikke var opfyldt.
- 24 Sagsøgeren i hovedsagen påklagede disse afgørelser og fremlagde en yderligere attestation, hvoraf det fremgår, at sagsøgeren er et »handelsselskab i henhold til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Tyskland og Luxembourg«, som »beskattes direkte i Luxembourg«. Sagsøgeren gjorde gældende, at dets to direktører, D 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 fakturaerne blev udstedt på selskabets hjemsted i Luxembourg.
- 25 Ved afgørelser af 1. juli 1999 afviste den tyske afgiftsmyndighed sagsøgeren i hovedsagens klager med den begrundelse, at selskabet havde sin forretningsledelse i Schweiz og ikke i Luxembourg.

26 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde sag til prøvelse af disse afslag. Ved dom af 26. oktober 2001 tog Finanzgericht Köln sagsøgeren i hovedsagens påstand til følge, idet den fandt, at udgangspunktet for de transaktioner, der blev foretaget af sagsøgeren i hovedsagen over for moderselskabet i Schweiz, i overvejende grad var Luxembourg, og at sagsøgeren i hovedsagens hjemsted uden tvivl er beliggende i denne medlemsstat.

27 Ved dom af 22. maj 2003 ophævede Bundesfinanzhof denne dom med den begrundelse, at Finanzgericht Köln med urette havde lagt til grund, at sagsøgeren i hovedsagen som følge af dennes vedtægtsmæssige hjemsted var etableret i Luxembourg. Henset til, at den fortolkning, der er anvendt i den tyske momslov af begreberne etablering og hjemsted, skal fortolkes ud fra fællesskabsretten, pegede Bundesfinanzhof på en række kriterier, der kan tænkes at være afgørende i denne forbindelse, nemlig om sagsøgeren i hovedsagen står med eget navn i den luxembourgske telefonbog, leje af kontorlokaler og indgåelse af kontrakter i eget navn, sted og periode, i hvilken der eventuelt var arbejdstagere, der arbejdede for sagsøgte i hovedsagen, faktureringsadresse for de transaktioner, der blev foretaget over for moderselskabet, det sted, hvor køretøjerne er indregistreret, og lastbilernes opholdsplads, når de ikke bliver brugt, eksistensen af momsangivelser i Luxembourg, og om de luxembourgske myndigheder har foretaget momsansættelser over for sagsøgte i hovedsagen. Bundesfinanzhof hjemviste sagen til fornyet behandling ved Finanzgericht Köln, således at denne kunne træffe afgørelse om de faktiske omstændigheder.

28 Finanzgericht Köln har i denne forbindelse konstateret følgende i forelæggelsesafgørelsen:

»1. I første omgang udstedte Planzer Luxembourg i 1997 og 1998 på grundlag af en aftale om transportvederlag af 1. januar 1996 og med eget brevhoved flere regninger til P AG, som P AG betalte ved bankoverførsel. Samtidig opkrævede selskabet også betaling af P AG for benyttelse af sættevogne. Allerede den 26. december 1995 havde

Planzer Luxembourg gennem Robert Surber, der var ansat i selskabet, med virkning fra den 1. januar 1996 indgået en skriftlig kontrakt med firmaet Helvetia House — Henri Deltgen om leje af kontorlokaler i Rue de Luxembourg 23 A i Frisange. Planzer Luxembourg betalte også varmeudgifterne til disse lokaler. Selskabet kunne kontaktes på telefonnummeret for Helvetia House, der dog stod ved navnet Henri Deltgen i telefonbogen, og det angav også dette nummer i sit brevhoved. I perioden fra 1996 til 1998 havde Planzer Luxembourg også anmeldt syv lastbiler i eget navn til transportministeriet og opnået den relevante driftsgodkendelse ved det luxembourgske ministerium for middelstand og turisme. Ifølge den personalefortegnelse, som Planzer Luxembourg har fremlagt, havde selskabet på skæringsdatoen den 15. juni 1998 syv arbejdstagere, der for størstedelens vedkommende allerede havde arbejdet for det siden 1996; resten var blevet ansat som erstatning for medarbejdere, der var fratrådt tidligere og også havde været beskæftiget siden 1996. Planzer Luxembourg indgik skriftlige arbejdskontrakter med arbejdstagerne. Endelig var selskabet momsretligt registreret hos den luxembourgske skatteforvaltnings Bureau d'Imposition under nr. 1995 2408 871 og havde momsidentifikationsnummer LU 16487850. Selskabet afgav også momsangivelser og modtog momsansættelser. Det var desuden for så vidt angår direkte skatter registreret under skattemummer 1995/2408/871.

2. Den 11. juli 2002 anmodede Bundeszentralamt für Steuern den luxembourgske skatteforvaltning om oplysninger og fik oplyst følgende [...]: Planzer Luxembourg havde lejet sine kontorlokaler af Helvetia House og havde delvis også ladet Helvetia House stå for sekretariats- og bogføringsopgaver. Planzer Luxembourg ejede ikke nogen faciliteter eller andre genstande på det vedtægtsmæssige hjemsted, og de ansvarlige i selskabet opholdt sig heller ikke permanent i Luxembourg. Der var heller ikke noget lagerrum eller parkeringspladser til lastbilerne i Luxembourg. Lastbilchaufførerne var imidlertid anmeldt i Luxembourg, og lastbilerne var indregistreret dér. I 1997 angav selskabet i Luxembourg en omsætning på 575 129,56 EUR.

3. Under den mundtlige forhandling den 19. januar 2006 konstaterede Finanzgericht i denne forbindelse desuden, at Planzer Luxembourgs to direktører var til stede

i Luxembourg henholdsvis to til tre dage om ugen (Surber) og to til fire dage om måneden (Gemple). Væsentlige ledelsesbeslutninger (f.eks. køb af lastbiler og ansættelse af medarbejdere) blev truffet i Luxembourg, og forvaltningen (bogholderi, fakturering og lønopgørelse) foregik også dér. De operative forretninger (dispositioner vedrørende og organisation af lastbiltransporter, kundekontakt) blev imidlertid udført af P AG i Schweiz. Planzer Luxembourg udførte derefter de pågældende transportydelser på grundlag af de nævnte dispositioner og med de ovennævnte lastbiler, som Planzer Luxembourg selv ejede. Ydelserne blev leveret 100% til P AG, og Planzer Luxembourg udstedte regningerne for, hvad P AG skulle betale for disse ydelser, i Luxembourg.

4. Hvad angår spørgsmålet, om Planzer Luxembourg har erlagt transportydelser i Tyskland, har selskabet ved skrivelse af 10. januar 2006 for begge tilbagebetalingsperioders vedkommende fremlagt attestationer om anvendelse af »nul-reglen« i fradragsordningen (§ 52, stk. 4, i UStDV 1993). [...]«

29 Finanzgericht Köln har understreget, at det vigtigste spørgsmål i den sag, der verserer for den, er at få afgjort, om sagsøgte i hovedsagen er etableret uden for Fællesskabets område, i hvilket tilfælde selskabet ifølge § 18, stk. 9, syvende punktum, i UStG ikke er berettiget til tilbagebetaling af den moms, der er erlagt i Tyskland forbindelse med køb af motorbrændstof. Finanzgericht er enig med Bundesfinanzhof i, at begrebet etablering ifølge denne bestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med trettende direktivs artikel 1, nr. 1. Finanzgericht Köln er imidlertid i tvivl om, hvordan denne bestemmelse fortolkes korrekt.

30 Ifølge Finanzgericht Köln er det først og fremmest den retlige rækkevidde af den af sagsøgte i hovedsagen fremlagte attestation, der skal undersøges. Finanzgericht Köln har anført, at denne attestation ganske vist indebærer en uigendrivelig formodning for, at den pågældende person er momspligtig, men Finanzgericht Köln er imidlertid i tvivl om, hvorvidt der er en uigendrivelig formodning for, at denne person er etableret i den medlemsstat, som den myndighed, der har udstedt attestationen, henhører under (herefter »den udstedende medlemsstat«).

31 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 det sted, hvor selskabet har sit vedtægtsmæssige hjemsted, og hvor de afgørende ledelsesbeslutninger vedrørende dets drift træffes (hvilket i hovedsagen er Luxembourg), eller om der henvises til stedet, hvorfra de operative forretninger foretages (hvilket i hovedsagen er Schweiz).

32 På denne baggrund har Finanzgericht Köln besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Medfører en virksomhedsattest, der svarer til modellen i bilag B til ottende momsdirektiv, at det bindende er afgjort, eller at der er en uafviselig formodning for, at virksomheden er etableret i den [udstedende medlemsstat]?

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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 33 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en attest, der svarer til modellen i bilag B til ottende momsdirektiv, nødvendigvis beviser, at den afgiftspligtige person er etableret i den udstedende medlemsstat.
- 34 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ottende direktiv har til formål at fastsætte nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, og at harmonisere retten til tilbagebetaling, således som den fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 3 (jf. i denne retning dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 20, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 26).
- 35 Som det fremgår af anden betragtning er direktivets hovedformål at undgå, at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, bliver udsat for dobbelt-beskatning som følge af, at denne definitivt skal afholde den afgift, der er blevet faktureret i en anden medlemsstat. Muligheden for, at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, opnår tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat i medfør af ottende direktiv, modsvarer det forhold, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, at den afgiftspligtige person har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat i henhold til sjette direktiv.
- 36 Det fremgår af sjette betragtning til ottende direktiv, at det andet hovedformål hermed er at undgå visse former for afgiftssvig og unddragelse (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, sag C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, Sml. I, s. 3495, præmis 28).

- 37 Med henblik på at opfylde dette dobbelte formål har den afgiftspligtig person ret til tilbagebetaling af den indgående moms, der er betalt i en anden medlemsstat, i hvilken den pågældende hverken har hjemsted, fast forretningssted, bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og hvor den pågældende ikke har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 25.1.2001, sag C-429/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 637, præmis 28), idet tilbagebetalingen gøres betinget af, at der til afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor der søges om tilbagebetaling (herefter »den tilbagebetalende medlemsstat«), indleveres en attestation, som er udstedt af afgiftsmyndigheden i den udstedende medlemsstat, og hvoraf det fremgår, at den erhvervsdrivende, der har ansøgt om tilbagebetaling, er momspligtig.
- 38 Som Kommissionen har understreget, bygger det system med tilbagebetaling, der er indført ved ottende direktiv, på en ordning med samarbejde og gensidig tillid mellem medlemsstaternes afgiftsmyndigheder.
- 39 I denne forbindelse bestemmer ottende direktivs artikel 9, stk. 2, at attestationen vedrørende den afgiftspligtiges stilling skal svare til modellen i bilag B til dette direktiv med henblik på at sikre ordningens harmoniske funktion. Ifølge denne ordning skal attestationen bl.a. angive momsnummeret og den omhandlede persons »forretningsadresse«. Direktivs artikel 3, litra b), bestemmer desuden, at attestationen skal udstedes af myndigheden i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige er etableret.
- 40 Som den italienske regering og Kommissionen har gjort gældende, giver attestationen, der svarer til modellen i bilag B til ottende direktiv, således ikke alene grundlag for at antage, at den pågældende er momspligtig i den udstedende medlemsstat, men også, at vedkommende på en eller anden måde er etableret hér, enten i form af hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller i form af et fast forretningssted, hvorfra virksomheden udøves.

- 41 Afgiftsmyndigheden i den tilbagebetalende medlemsstat er i princippet såvel faktisk som retligt bundet af oplysningerne i denne attestation.
- 42 Med hensyn til forskellen i tilbagebetalingsbetingelserne mellem den ordning, som blev indført ved ottende direktiv for de afgiftspligtige, der er etableret i en anden medlemsstaten end den tilbagebetalende medlemsstat, og den ordning, der er indført ved trettende direktiv for de afgiftspligtige, der ikke er etableret på Fællesskabets område, er en attestation, der svarer til modellen i bilag B til ottende direktiv, imidlertid ikke til hinder for, at afgiftsmyndigheden i den tilbagebetalende medlemsstat bestræber sig på at forsikre sig om den økonomiske virkelighed vedrørende den virksomhed, hvis adresse fremgår af attesten, således som den tyske, franske og italienske regering samt Kommissionen har gjort gældende.
- 43 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed (dom af 20.2.1997, sag C-260/97, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 23).
- 44 Det bemærkes desuden, at fællesskabsretten ifølge fast retspraksis ikke kan gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. på momsområdet bl.a. dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68).
- 45 Dette ville være tilfældet, såfremt en afgiftspligtig person søgte at drage fordel af ordningen for tilbagebetaling i henhold til betingelserne i ottende direktiv, selv om den virksomhed, hvis adresse fremgår af den attestation, der svarer til modellen i bilag B til dette direktiv, ikke svarer til nogen økonomiske virkelighed i den udstedende medlemsstat, og den pågældende virksomhed desuden ikke er etableret på Fællesskabets område, således at denne ikke er omfattet af ottende direktiv, men af trettende direktiv.

- 46 Selv om afgiftsmyndigheden i den tilbagebetalende medlemsstat er i tvivl — f.eks. på grund af mistanke om misbrug — om den økonomiske virkelighed for så vidt angår den i attestationen omhandlede virksomhed, kan den imidlertid ikke, henset til den formodning, som skabes ved attestationen, give den afgiftspligtige afslag på tilbagebetaling uden at have foretaget nogen anden form for forudgående kontrol.
- 47 I sådanne tilfælde, som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, kan denne myndighed i medfør af ottende direktivs artikel 6 anmode den afgiftspligtige person om at tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget (jf. i denne retning *Monte Dei Paschi Di Siena-dommen*, præmis 31). Sådanne oplysninger er f.eks. information, som gør det muligt at bedømme den økonomiske virkelighed for så vidt angår den virksomhed, som er angivet i attestationen om afgiftsstatus.
- 48 Som Kommissionen har anført, kan administrationen ligeledes gøre brug af de EU-instrumenter vedrørende samarbejde og administrativ bistand, der er vedtaget med henblik på en korrekt momsansættelse, bekæmpelse af momssvig og afgiftsunddragelse, og som består i foranstaltningerne i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1), samt Kommissionens forordning (EF) nr. 1925/2004 af 29. oktober 2004 om gennemførelsesbestemmelser til visse bestemmelser i nr. 1798/2003 (EUT L 331, s. 13).
- 49 Hvis det af de indhentede oplysninger fremgår, at den adresse, der er angivet i attestationen om afgiftsstatus, hverken stemmer overens med hjemstedet for den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra dennes virksomhed bliver udøvet, er afgiftsmyndigheden i den tilbagebetalende medlemsstat berettiget til at give afslag på den afgiftspligtige persons ansøgning om tilbagebetaling, uden at dette påvirker en eventuel mulighed for en domstolsprøvelse

(jf. i denne retning vedrørende misbrug Fini H-dommen, præmis 33 og 34, og analogt, i forbindelse med artikel 43 EF, dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 55).

- 50 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at ottende direktivs artikel 3, litra b), og artikel 9, stk. 2, skal fortolkes således, at attestationen, der svarer til modellen i bilag B til direktivet, i princippet skaber en formodning for, at den pågældende ikke blot er momspligtig i den medlemsstat, som den afgiftsmyndighed, der har udstedt attesten, henhører under, men også, at den pågældende er etableret i denne medlemsstat. Disse bestemmelser indebærer imidlertid ikke, at det forbydes en afgiftsmyndighed i den tilbagebetalende medlemsstat, som nærer tvivl om den økonomiske virkelighed, hvad angår den i attestationen angivne virksomhed at forsikre sig om denne virkelighed ved hjælp af de administrative foranstaltninger, som der med henblik herpå er hjemmel til i de fællesskabsretlige momsbestemmelser.

Det andet spørgsmål

- 51 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret en fortolkning af udtrykket »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« i trettende direktivs artikel 1, nr. 1.
- 52 Det skal indledningsvis bemærkes, at status som afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, ifølge trettende direktiv forudsætter, at der i forhold til den afgiftspligtige i løbet af den i direktivets artikel 3, stk. 1, omhandlede periode ikke på dette område har foreligget nogen af de tilknytningsfaktorer, som fremgår af direktivets artikel 1, nr. 1.

- 53 Blandt disse tilknytningsfaktorer figurerer bl.a. »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« og et »fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet«.
- 54 Ifølge fast retspraksis på momsområdet skal begrebet fast forretningssted opfylde visse mindstekrav i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 18, DFDS-dommen, præmis 20, og dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15). Ifølge denne retspraksis skal forretningsstedet således have en tilstrækkelig permanent karakter, og for så vidt angår de menneskelige og tekniske ressourcer have en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser (jf. ARO Lease-dommen, præmis 16).
- 55 For så vidt angår anvendelsen af de fællesskabsretlige momsbestemmelser indebærer dette begreb, navnlig inden for transportsektoren, i hvert fald et kontor, hvor der kan indgås kontrakter og træffes administrative beslutninger samt et areal til parkering af de køretøjer, der anvendes til den nævnte virksomhed (jf. i denne retning ARO Lease-dommen, præmis 19 og 27, og dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 26). Indregistrering af disse køretøjer i den omhandlede medlemsstat er derimod ikke noget indicium for, at det faste forretningssted findes i denne medlemsstat (jf. i denne retning Lease Plan-dommen, præmis 21 og 27).
- 56 En fast indretning, der kun benyttes i forbindelse med en forberedende eller assisterende aktivitet for virksomheden, såsom personalerekruttering eller erhvervelse af de tekniske ressourcer, der er nødvendige ved udførelsen af dens opgaver, udgør ikke et fast forretningssted.

- 57 Som det fremgår af denne doms præmis 31, er det, henset til de forskellige faktiske konstateringer (jf. præmis 28 i denne dom), den forelæggende rets opfattelse, at stedet, hvorfra sagsøgeren i hovedsagen faktisk har drevet transportvirksomhed, er Schweiz.
- 58 Hvad angår begrebet hjemsted for sin økonomiske virksomhed i den forstand, som omhandles i trettende direktivs artikel 1, nr. 1, skal det bemærkes, at selv om dette sted samtidig kan udgøre hjemstedet for den omhandlede virksomheds økonomiske virksomhed og dens faste forretningssted, fremgår det imidlertid af den blotte omstændighed, at denne bestemmelse, ligesom i øvrigt ottende direktivs artikel 1, udtrykkeligt henviser til begrebet »hjemsted for sin økonomiske virksomhed« på den ene side og »fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet«, på den anden side, at det første begreb ifølge fællesskabslovgiver har en mere selvstændig betydning i forhold til det andet.
- 59 Heraf følger, at den omstændighed, at det sted, hvorfra sagsøgeren i hovedsagen faktisk driver virksomhed, ikke ligger i den udstedende medlemsstat, ikke udelukker, at sagsøgeren i hovedsagen — i henhold til den forelæggende rets konstateringer i den foreliggende sag — har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed dér.
- 60 For så vidt angår et selskab som det i hovedsagen omhandlede vedrører begrebet hjemsted for økonomisk virksomhed i trettende direktivs artikel 1, nr. 1, det sted, hvor de beslutninger, der vedrører den almindelige ledelse af selskabet, træffes, eller hvor selskabets centrale administration udøves.
- 61 Fastlæggelsen af hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed indebærer, at der skal tages hensyn til en bred vifte af faktorer, herunder først og fremmest selskabets vedtægtsmæssige hjemsted, stedet, hvor selskabets centrale administra-

tion befinder sig, hvor ledelsen træffes, og stedet — normalt det samme — hvor selskabets forretningspolitik fastlægges. Andre faktorer, såsom ledernes bopæl, stedet, hvor generalforsamlingen afholdes, hvor administrations- og bogholderiakter opbevares, og stedet hvor selskabets finansielle transaktioner, især af bankmæssig art, foretages, kan endvidere tages i betragtning.

⁶² En fiktiv etablering, som er kendetegnet ved et »postkasse«- eller »skærm«-firma, udgør således ikke hjemstedet for den økonomiske virksomhed som omhandlet i trettende direktivs artikel 1, nr. 1 (jf. analogt dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, Sml. I, s. 3813, præmis 35, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 68).

⁶³ Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at trettende direktivs artikel 1, nr. 1, skal fortolkes således, at hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed er stedet, hvor de beslutninger, der vedrører den almindelige ledelse af selskabet, træffes, og hvor selskabets centrale administration udøves.

Sagens omkostninger

⁶⁴ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 3, litra b), og artikel 9, stk. 2, i 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, skal fortolkes således, at attestationen, der svarer til modellen i bilag B til direktivet, i princippet skaber en formodning for, at den pågældende ikke blot er merværdiafgiftspligtig i den medlemsstat, som den afgiftsmyndighed, der har udstedt attesten, henhører under, men også, at den pågældende er etableret i denne medlemsstat.

Disse bestemmelser indebærer imidlertid ikke, at det forbydes en afgiftsmyndighed i den medlemsstat, hvor der er anmodet om tilbagebetaling af den indgående merværdiafgift, som nærer tvivl om den økonomiske virkelighed, hvad angår den i attestationen angivne virksomhed at forsikre sig om denne virkelighed ved hjælp af de administrative foranstaltninger, som der med henblik herpå er hjemmel til i de fællesskabsretlige merværdiafgiftsbestemmelser.

- 2) 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, skal fortolkes således, at hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed er stedet, hvor de beslutninger, der vedrører den almindelige ledelse af selskabet, træffes, og hvor selskabets centrale administration udøves.

Underskrifter