

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

VERICA TRSTENJAK

της 19ης Απριλίου 2007<sup>1</sup>

**I — Εισαγωγή**

1. Μια επιχείρηση μεταφορών καταχωρισμένη στο Λουξεμβούργο υπέβαλε στις γερμανικές φορολογικές αρχές αιτήσεις για επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει στη Γερμανία κατά την αγορά καυσίμων.
2. Καθεμιά από τις αιτήσεις αυτές συνοδευόταν από πιστοποιητικό της αρμοδίας φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου, σύμφωνα με το παράρτημα Β της ογδής 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας<sup>2</sup>, σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω επιχείρηση υπόκειται στον ΦΠΑ με αριθμό φορολογικού μητρώου Λουξεμβούργου.
3. Ωστόσο, η γερμανική φορολογική αρχή απέρριψε τις αιτήσεις για επιστροφή, με το αιτιολογικό ότι ο τόπος από τον οποίο διευθύνεται η εν λόγω επιχείρηση βρίσκεται στην Ελβετία και όχι στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.
4. Με την υπό κρίση αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Finanzgericht Köln υπέβαλε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το εν λόγω πιστοποιητικό σημαίνει οπωσδήποτε ότι η φορολογούμενη επιχείρηση πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι εγκατεστημένη στο κράτος μέλος το οποίο εξέδωσε το πιστοποιητικό.
5. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, το Finanzgericht Köln φρονεί ότι θα πρέπει να διευκρινιστεί αν η εν λόγω επιχείρηση είναι εγκατεστημένη εκτός του εδάφους της Κοινότητας, οπότε δεν δικαιούται, κατά το γερμανικό δίκαιο, επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε κατά την αγορά καυσίμων στη Γερμανία, για τον λόγο δε αυτό ζητεί την καθοδήγηση του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία που αρμόζει στην έννοια «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111

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 υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας<sup>3</sup>.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά [...]

## II — Νομικό πλαίσιο

### A — Το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο

1. Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία<sup>4</sup>)

6. Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

7. Κατά το άρθρο 17, παράγραφοι 2 έως 4, της εν λόγω οδηγίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά<sup>5</sup>:

«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 φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

3 — ΕΕ L 326, σ. 40.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

5 — Οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

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

α) πράξεων 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. Η επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας που προβλέπεται στην παράγραφο 3 γίνεται:

— υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που να ορίζονται από την οδηγία 79/1072/ΕΟΚ [...],

— υπέρ των υποκειμένων στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες εφαρμογής που καθορίζονται από την οδηγία 86/560/ΕΟΚ [...].»

2. Η όγδοη οδηγία 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (στο εξής: όγδοη οδηγία)

8. Στο άρθρο 1 της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ο υποκείμενος ο αναφερόμενος στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ο οποίος στο διάστημα της περιόδου της προβλεπομένης στο άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, πρώτη και δεύτερη περίπτωση, δεν είχε στη χώρα αυτή ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ούτε μια μόνιμη εγκατάσταση διεξαγωγής των δραστηριοτήτων ούτε, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μιας τέτοιας εγκαταστάσεως, την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του και ο οποίος στο διάστημα της ίδιας περιόδου δεν προέβη σε παράδοση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών που θεωρείται ως γενομένη στη χώρα αυτή, εξαιρέσει:

α) των παροχών μεταφοράς και των παρεπομένων παροχών υπηρεσιών προς αυτές τις παροχές μεταφοράς οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο θ', του άρθρου 15 ή του άρθρου 16, παράγραφος 1, σημεία Β, Γ και Δ, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ

[...]

- β) να αιτιολογήσει, με πιστοποιητικό εκδοθέν από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος, ότι υπόκειται στο φόρο προστιθεμένης αξίας εντός του κράτους αυτού.

9. Κατά το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας:

[...]

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

11. Στο άρθρο 5 ορίζεται ότι:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου καθορίζεται βάσει του άρθρου 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος που ενεργεί την επιστροφή. [...]

10. Στο άρθρο 3 της ογδόης οδηγίας ορίζεται ότι:

«Για να τύχει επιστροφής κάθε υποκείμενος στο φόρο, που αναφέρεται στο άρθρο 2, ο οποίος δεν επραγματοποίησε καμία παράδοση κινητών αγαθών ή παροχή υπηρεσιών θεωρούμενη ως διεξαγόμενη στο εσωτερικό της χώρας, οφείλει:

12. Στο άρθρο 6 της ογδόης οδηγίας ορίζεται ότι:

«Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν στους υποκειμένους στο φόρο του άρθρου 2, πέραν των υποχρεώσεων που προβλέπονται στα άρθρα 3 και 4, καμία υποχρέωση εκτός της απαιτήσεως, σε ειδικές περιπτώσεις, της παροχής των αναγκαίων πληροφοριών προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής.»

[...]

13. Στο άρθρο 9, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας ορίζεται ότι:

«Τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3, στοιχείο β', και στο άρθρο 4, στοιχείο α', πιστοποιητικά που αφορούν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να είναι σύμφωνα με το εμφανιζόμενο στο παράρτημα Β υπόδειγμα.»

3. Η δέκατη τρίτη οδηγία 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 (στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία)

14. Κατά το άρθρο 1 της οδηγίας 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ 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 καμία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να λογίζεται ότι έλαβε χώρα στο κράτος μέλος που αναφέρεται στο άρθρο 2, με την εξαίρεση:

α) της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς και των υπηρεσιών που είναι παρεπόμενες στις υπηρεσίες μεταφοράς, που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο θ', του άρθρου 15 ή του άρθρου 16, παράγραφος 1, σημεία Β, Γ και Δ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [...].»

15. Κατά το άρθρο 2 της δεκάτης τρίτης οδηγίας:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών

στη χώρα, στον 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 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β', της παρούσας οδηγίας. [...]»

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

[...]»

16. Κατά το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας:

«1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, το δικαίωμα επιστροφής προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, 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.

*B — Οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που άπτονται της διαφοράς*

17. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 9, του νόμου του 1993 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Umsatzsteuergesetz 1993, στο εξής: UStG)<sup>6</sup> σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 59 του κανονισμού εφαρμογής του εν λόγω νόμου, επίσης του 1993 (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, στο εξής: UStDV)<sup>7</sup>, οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας δεν έχουν δικαίωμα για επιστροφή του φόρου όσον αφορά τα ποσά φόρων που έχουν προκαταβάλει κατά την αγορά καυσίμων.

**III — Η κύρια δίκη και η αίτηση για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως**

18. Η επιχείρηση μεταφορών Planzer Luxembourg Sàrl (στο εξής: Planzer Luxembourg) έχει την έδρα της στη Frisange

6 — BGBl. 1993, I, σ. 565 επ.

7 — BGBl. 1993 I, σ. 600 επ.

(Λουξεμβούργο). Μοναδικός της μέτοχος είναι η εταιρία Planzer Transport AG, η έδρα της οποίας βρίσκεται στο Dietikon (Ελβετία).

19. Στην έδρα της Planzer Luxembourg ο Henri Deltgen διαχειρίζεται την επιχείρηση Helvetia House, η οποία εκμισθώνει στην Planzer Luxembourg τους χώρους που η τελευταία χρησιμοποιεί για τα γραφεία της. Ως εκπρόσωπος της μοναδικής εταιρίας της Planzer Luxembourg, ο H. Deltgen προέβη στις δέουσες ενέργειες για τη σύσταση της εν λόγω εταιρίας. Διαχειριστές της Planzer Luxembourg είναι δύο υπάλληλοι της Planzer Transport AG, από τους οποίους ο ένας κατοικεί στην Ελβετία και ο άλλος στην Ιταλία. Στη διεύθυνση της Planzer Luxembourg έχουν την έδρα τους και άλλες 13 εταιρίες, μεταξύ των οποίων και τρεις θυγατρικές εταιρίες ελβετικών μεταφορικών επιχειρήσεων.

20. Κατά τα έτη 1997 και 1998, η Planzer Luxembourg υπέβαλε στην αρμόδια γερμανική φορολογική αρχή δύο αιτήσεις για επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), τον οποίο είχε καταβάλει στη Γερμανία κατά την αγορά καυσίμων. Η πρώτη αίτηση αφορούσε ποσό 11 004,25 γερμανικών μάρκων (DEM) για το έτος 1996 και η δεύτερη ποσό 16 670,98 DEM για το έτος 1997. Καθεμιά από τις αιτήσεις αυτές συνοδευόταν από πιστοποιητικό εκδοθέν από την αρμόδια φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιέχεται στο παράρτημα Β της ογδόης οδηγίας.

21. Στο πιστοποιητικό αυτό βεβαιώνεται ότι η Planzer Luxembourg υπόκειται στον ΦΠΑ και διαθέτει αριθμό φορολογουμένου στο φορολογικό μητρώο του Λουξεμβούργου.

22. Ωστόσο, έχοντας πληροφορηθεί από την αρμόδια για τη συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων από ξένες χώρες υπηρεσία της ότι η Planzer Luxembourg δεν διαθέτει τηλεφωνική σύνδεση στη διεύθυνση που αναγραφόταν στο πιστοποιητικό, η γερμανική φορολογική αρχή συνήγαγε το συμπέρασμα ότι η εν λόγω εταιρία δεν διευθυνόταν από το Λουξεμβούργο και απέρριψε τις αιτήσεις της για επιστροφή του ΦΠΑ επειδή δεν πληρούντο οι προβλεπόμενες από το εθνικό δίκαιο προϋποθέσεις επιστροφής.

23. Πράγματι, η γερμανική νομοθετική αρχή έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχεται στα κράτη μέλη με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της δεκάτης τρίτης οδηγίας και, θεσιάζοντας το άρθρο 18, παράγραφος 9, του UStG, απαγόρευσε την επιστροφή του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για την αγορά καυσίμων στους φορολογουμένους που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας.

24. Η Planzer Luxembourg υπέβαλε διοικητικές ενστάσεις κατά των εν λόγω αποφάσεων. Υπέβαλε επίσης ένα συμπληρωματικό πιστοποιητικό των λουξεμβουργιανών φορολογικών αρχών, το οποίο βεβαίωνε ότι αποτελεί εμπορική εταιρία κατά την έννοια της γερμανο-λουξεμβουργιανής σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και υπόκειται στους προβλεπόμενους στο Λουξεμβούργο άμεσους φόρους. Προέβαλε επίσης τα ακόλουθα επιχειρήματα: οι δύο διαχειριστές της, ήτοι ο H. Deltgen και ένα άλλο πρόσωπο που ασκεί μαζί του τη διοίκηση της εταιρίας και τηρεί τα λογιστικά της βιβλία, ασκούν τις δραστηριότητές τους στο Λουξεμβούργο. Πέντε υπάλληλοι εργά-

ζονται με μειωμένο ωράριο ως οδηγοί στην έδρα της. Διαθέτει τηλεφωνική σύνδεση, όπως προκύπτει από τα επιστολόχαρτα που χρησιμοποιεί. Για τη μεταφορά αερομεταφερομένων φορτίων χρησιμοποιούνται φορτηγά οχήματα ταξινομημένα στο Λουξεμβούργο. Οι λογιστικές της καταστάσεις καταρτίζονται στην έδρα της στο Λουξεμβούργο.

25. Με αποφάσεις που εξέδωσε την 1η Ιουλίου 1999, η αρμόδια γερμανική φορολογική αρχή απέρριψε τις ενστάσεις αυτές, θεωρώντας ότι ο τόπος διευθύνσεως των υποθέσεων της εταιρίας βρίσκεται στην Ελβετία και όχι στο Λουξεμβούργο.

26. Η Planzer Luxembourg άσκησε προσφυγή κατά των εν λόγω απορριπτικών αποφάσεων.

27. Με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2001, το Finanzgericht Köln έκανε δεκτή την εν λόγω προσφυγή, κρίνοντας ότι το Λουξεμβούργο είναι ο τόπος διενέργειας των πράξεων που πραγματοποιεί η Planzer Luxembourg για τη μητρική της ελβετική εταιρία και ότι η έδρα της Planzer Luxembourg βρίσκεται όντως στο εν λόγω κράτος μέλος.

28. Με απόφαση της 22ας Μαΐου 2003, το Bundesfinanzhof ανείρεσε την παραπάνω απόφαση και ανέπεμψε την υπόθεση προς εκδίκαση στο Finanzgericht Köln, εκτιμώντας ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο εσφαλμένως δέχθηκε ότι η εταιρία είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο, στηριζόμενο στο γεγονός ότι η καταστατική έδρα της βρίσκεται στο έδαφος του εν λόγω κράτους.

29. Στη διάταξη περί παραπομπής, το Finanzgericht Köln τονίζει ότι το κεντρικό ερώτημα στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν η εταιρία Planzer Luxembourg είναι εγκατεστημένη εκτός του εδάφους της Κοινότητας, οπότε και δεν δικαιούται, κατά το εθνικό δίκαιο, επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε κατά την αγορά καυσίμων στη Γερμανία. Κατά το παραπέμπον δικαστήριο, θα πρέπει να ερευνηθεί πρωτίστως ποια είναι τα νομικά αποτελέσματα των πιστοποιητικών που προσκομίσθηκαν από την Planzer Luxembourg και τα οποία εκδόθηκαν σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιέχεται στο παράρτημα Β της ογδός οδηγίας. Το Finanzgericht Köln αναγνωρίζει ότι τα εν λόγω πιστοποιητικά συνιστούν αμάχητο τεκμήριο ως προς το αν η επιχείρηση έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ προσώπου, αλλά διερωτάται αν μπορεί επίσης να τους αποδοθεί δεσμευτικός χαρακτήρας ή ικανότητα θεμελιώσεως αμάχητου τεκμηρίου όσον αφορά την εγκατάσταση της επιχειρήσεως στο κράτος μέλος από το οποίο εκδόθηκαν. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, το παραπέμπον δικαστήριο διερωτάται αν ο όρος «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» στο πλαίσιο του άρθρου 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας, παραπέμπει στον τόπο όπου βρίσκεται η καταστατική έδρα της εταιρίας και όπου λαμβάνονται οι σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την οικονομική της διαχείριση (ήτοι στο Λουξεμβούργο) ή στον τόπο που αποτελεί το ρομητήριο για τη διενέργεια των συνήθων πράξεων της τρέχουσας λειτουργίας της (ήτοι στην Ελβετία).

30. Κατά συνέπεια, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το πιστοποιητικό που βεβαιώνει την ιδιότητα του υποκειμένου στον

ΦΠΑ επιχειρηματία και έχει εκδοθεί σύμφωνα με το υπόδειγμα που προβλέπεται στο παράρτημα Β της ογδόης οδηγίας δεσμευτική ισχύ ή/και αποτελεί αμάχητο τεκμήριο για το ότι ο επιχειρηματίας είναι εγκατεστημένος στο κράτος στο οποίο εκδόθηκε το πιστοποιητικό;

A — *Επί του πρώτου ερωτήματος*

2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησως στο ερώτημα 1:

Πρέπει η έννοια «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας, να θεωρηθεί 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;»

#### IV — Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

31. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Planzer Luxembourg, οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Γαλλίας, της Ιταλίας και του Λουξεμβούργου, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

32. Κατά την Planzer Luxembourg και την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

33. Η Planzer Luxembourg λαμβάνει ως βάση της επιχειρηματολογίας της την αρχή ότι το προσκομισθέν πιστοποιητικό αποδεικνύει πλήρως ή τουλάχιστον δημιουργεί αμάχητο τεκμήριο όσον αφορά την εγκατάσταση της στο κράτος το οποίο εξέδωσε το πιστοποιητικό. Το να αμφισβητεί ένα κράτος μέλος το κύρος του πιστοποιητικού που έχει εκδοθεί από άλλο κράτος μέλος αντίκειται στον σκοπό της εναρμονίσεως των νομικών διατάξεων και της απλουστεύσεως της διακινήσεως των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας.

34. Κατά την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, το ζήτημα του τόπου εγκαταστάσεως, και του κατά πόσον ο τόπος αυτός συνιστά την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή τον τόπο της σταθερής εγκαταστάσεως, είναι δευτερεύον, καθόσον αποτελεί ένα μόνο κριτήριο, το οποίο προσδιορίζει, μεταξύ άλλων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος ή όχι σε ορισμένο κράτος, κατά την έννοια της ογδόης οδηγίας. Το πιστοποιητικό του άρθρου 3, στοιχείο β', της ογδόης οδηγίας απλώς βεβαιώνει ότι το συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι καταχωρισμένο με την ιδιότητα αυτή (του υποκειμένου στον ΦΠΑ) στο

οικείο μητρώο του κράτους μέλους το οποίο χορηγεί το πιστοποιητικό. Επίσης, είναι αδιανόητο να μπορούν οι αρχές ενός άλλου κράτους μέλους να αμφισβητήσουν νόμιμα την πιστοποιούμενη κατάσταση.

πιστοποιητικό αποδεικνύει μόνον ότι, στο κράτος το οποίο εξέδωσε το εν λόγω πιστοποιητικό, ο ενδιαφερόμενος θεωρείται από τη διοίκηση ως υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, αλλά ουδόλως αποδεικνύει ότι είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος.

35. Η άποψη της Επιτροπής δεν απέχει πολύ από την άποψη της Planzer Luxembourg και της Κυβερνήσεως του Λουξεμβούργου. Υποστηρίζει ότι η αρμονική λειτουργία του μηχανισμού συνεργασίας και αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των διαφόρων εθνικών φορολογικών αρχών δικαιολογεί την υποχρέωση αμοιβαίας αναγνωρίσεως των πιστοποιητικών που εκδίδονται από τις αρμόδιες εθνικές αρχές, λαμβανομένου μάλιστα υπόψιν ότι μια εθνική αρχή που έχει αμφιβολίες για την ακρίβεια των στοιχείων που βεβαιώνονται σε ένα τέτοιο πιστοποιητικό έχει τη δυνατότητα να κάνει χρήση των ειδικών μέσων που προβλέπονται στον κανονισμό ΕΚ 1798/2003 του Συμβουλίου (στο εξής: κανονισμός 1798/2003)<sup>8</sup>. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η δυνατότητα αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο σε περίπτωση που υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες. Επομένως, αν το εκδόσαν κράτος ελέγξει τα πραγματικά στοιχεία στα οποία βασίζεται το πιστοποιητικό του και τα επιβεβαιώσει, τα άλλα κράτη μέλη από τα οποία ζητείται η επιστροφή δεν έχουν άλλη επιλογή παρά να προβούν στην εν λόγω επιστροφή.

36. Αντίθετα, οι κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Ιταλίας και της Γαλλίας θεωρούν ότι το

37. Η Γαλλική Κυβέρνηση προσθέτει ότι, αν το κράτος μέλος που καλείται να επιστρέψει τον φόρο έχει αμφιβολίες για το αν η οικεία επιχείρηση είναι εγκατεστημένη στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, θα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το κύρος του πιστοποιητικού που έχει εκδοθεί από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως. Ωστόσο, μια τέτοια αμφισβήτηση θα μπορούσε να γίνει μόνον εφόσον το κράτος μέλος από το οποίο ζητείται η επιστροφή έχει εξαντλήσει τις δυνατότητες διοικητικής συνεργασίας<sup>9</sup>.

## B — Επί του δευτέρου ερωτήματος

38. Η Planzer Luxembourg θεωρεί ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας βρίσκεται στον τόπο της καταστατικής έδρας της εταιρίας. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο δεν θα δεχόταν την άποψη αυτή, τότε, ως έδρα της οικονομικής δραστηριότητας θα έπρεπε να εκληφθεί ο τόπος όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση των οικονομικών υποθέσεων της επιχείρησης.

8 — Κανονισμός (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 264, σ. 1).

9 — Στις παρατηρήσεις της, η Γαλλική Κυβέρνηση επικαλείται τον κανονισμό (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των εμμέσων φόρων (ΦΠΑ) (ΕΕ L 24, σ. 1). Ωστόσο, ο κανονισμός αυτός έχει καταργηθεί.

39. Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου εκτιμά ότι, αφού, κατά τη γνώμη της, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να είναι καταφατική, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

40. Οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας, της Γαλλίας και της Ιταλίας υποστηρίζουν ότι οι έννοιες «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» και «καταστατική έδρα» δεν πρέπει να συγχέονται και επικαλούνται τη νομολογία του Δικαστηρίου τη σχετική με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ<sup>10</sup>, σύμφωνα με την οποία οι έννοιες «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» και «σταθερή εγκατάσταση» που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέτουν επαρκή βαθμό μονιμότητας καθώς και επίπεδο οργανώσεως, από πλευράς προσωπικού και τεχνικής υποδομής, ικανό να στηρίξει, αυτοτελώς, την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων για τις οποίες πρόκειται.

41. Η Γερμανική Κυβέρνηση παραπέμπει επίσης στο άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 1346/2000 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 2000, περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας<sup>11</sup> (στο εξής: κανονισμός 1346/2000). Κατά την εν λόγω διάταξη, για τις εταιρίες τεκμαίρεται απλώς, μέχρις αποδείξεως του εναντίου, ότι κέντρο των ζωτικών συμφερόντων είναι ο τόπος της καταστατικής έδρας.

10 — Αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψεις 17 και 18), της 20ης Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS (Συλλογή 1997, σ. I-1005) και της 17ης Ιουλίου 1997, C-190/95, ARO Lease (Συλλογή 1997, σ. I-4383, σκέψη 16).

11 — ΕΕ L 160, σ. 1.

42. Η Γερμανική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση που υποβλήθηκε από το Finanzgericht Köln, η Planzer Luxembourg έχει ενδεχομένως μία καταστατική έδρα στο έδαφος της Κοινότητας, αλλά όχι και την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας. Από τα πραγματικά περιστατικά, όπως εκτίθενται από το παραπέμπον δικαστήριο, συνάγεται ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα στον τόπο της καταστατικής έδρας της στο έδαφος της Κοινότητας (Λουξεμβούργο). Η καταστατική έδρα μεταφέρθηκε από το έδαφος τρίτου κράτους (Ελβετία) στο έδαφος της Κοινότητας, προκειμένου να παρακαμφθεί η απαγόρευση της επιστροφής των φόρων προστιθεμένης αξίας που είχαν σχέση με την αγορά καυσίμων.

43. Κατά συνέπεια, η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί η απάντηση ότι η έννοια «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» «προϋποθέτει ότι η επιχείρηση αναπτύσσει ίδια αυτοτελή δραστηριότητα στον εν λόγω τόπο ή με ορμητήριο τον τόπο αυτόν, χρησιμοποιώντας τουλάχιστον κάποια υλικά μέσα και προσωπικό».

44. Κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, θα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έννοια «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» προϋποθέτει «επαρκή βαθμό μονιμότητας και θα πρέπει στην έδρα αυτή να πραγματοποιούνται οι οικονομικές πράξεις για τις οποίες προκαταβλήθηκε ο ΦΠΑ του οποίου ζητείται η επιστροφή».

45. Η Ιταλική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί η απάντηση ότι με τον όρο «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» νοείται ο τόπος, πιθανώς διαφορετικός από τον τόπο της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής, στον οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις που απαιτούνται για τη διενέργεια των συνήθων πράξεων της τρέχουσας λειτουργίας.

## V — Εκτίμηση

### A — Επί του πρώτου ερωτήματος

47. Λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά το άρθρο 3, στοιχείο β', της ογδός οδηγίας, το πιστοποιητικό χορηγείται «από τη διοίκηση του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος [ο υποκείμενος στο φόρο]», το τεκμήριο περί του ότι ο εν λόγω φορολογούμενος είναι πράγματι εγκατεστημένος στο κράτος το οποίο εκδίδει το πιστοποιητικό είναι ισχυρό.

46. Η Επιτροπή, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που φρονεί ότι αρμόζει στο πρώτο ερώτημα, υποστηρίζει ότι παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα. Ωστόσο, όλως επικουρικώς, αναπτύσσει επιχειρήματα όμοια με αυτά των Κυβερνήσεων της Γερμανίας, της Γαλλίας και της Ιταλίας και προτείνει να δοθεί η απάντηση ότι «οσάκις μια επιχείρηση όπως η προσφεύγουσα (Planzer Luxembourg), που έχει την καταστατική της έδρα σε ένα κράτος μέλος και έχει τα όργανα διοικήσεως, γραφεία και καταβάλλει έξοδα θερμάνσεως, διαθέτει τηλεφωνική σύνδεση όπου μπορεί να δεχθεί τηλεφωνήματα, έχει ταξινομήσει τα οχήματα τα οποία χρησιμοποιεί για την παροχή των υπηρεσιών της και έχει συνάψει συμβάσεις εργασίας, είναι καταχωρισμένη στο φορολογικό μητρώο για την είσπραξη του ΦΠΑ και των αμέσων φόρων και λαμβάνει αποφάσεις αφορώσες την οικονομική της διαχείριση στο εν λόγω κράτος, η επιχείρηση αυτή έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή μία σταθερή εγκατάσταση από την οποία διεξάγει τις πράξεις λειτουργίας της στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την έννοια του άρθρου 1 της ογδός οδηγίας».

48. Ωστόσο, το πιστοποιητικό αυτό αποδεικνύει απλώς ότι, όπως αναφέρεται στο κείμενο του εν λόγω πιστοποιητικού, ο ενδιαφερόμενος «υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας», αλλά όχι και ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι όντως εγκατεστημένος στο κράτος μέλος εκδόσεως. Πράγματι, προτού χορηγήσει το πιστοποιητικό, η αρμόδια υπηρεσία δεν προβαίνει σε κανέναν έλεγχο όσον αφορά την ακρίβεια του στοιχείου αυτού. Επομένως, το πιστοποιητικό αποτελεί αναγκαία αλλά όχι και επαρκή προϋπόθεση της εφαρμογής της διαδικασίας επιστροφής του ΦΠΑ δυνάμει της ογδός οδηγίας.

49. Βεβαίως, ουδόλως αμφισβητείται, υπό τις συνθήκες αυτές, η καλή πίστη της διοικητικής αρχής η οποία εκδίδει το πιστοποιητικό. Είναι προφανές ότι η εν λόγω αρχή δεν μπορεί να προβαίνει σε διεξοδικό έλεγχο όσον αφορά την πραγματική εγκατάσταση, κάθε φορά που της ζητείται ένα τέτοιο πιστοποιητικό.

50. Απλώς δεν πρέπει να αποκλείεται εντελώς το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος στον φόρο, δηλαδή, ένα πρόσωπο που ασκεί μια οικονομική δραστηριότητα<sup>12</sup>, να δηλώσει ψευδώς ότι είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος που τον συμφέρει, ιδίως λαμβανομένων υπόψη των διαφορών των συντελεστών του ΦΠΑ στα διάφορα κράτη μέλη<sup>13</sup>.

51. Πράγματι, αφότου καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα, την 1η Ιανουαρίου 1993, και οι επιχειρήσεις μπορούν να διακινούν εμπορεύματα εντός του κοινοτικού εδάφους χωρίς να χρειάζεται να τηρούν τις διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση των ενδοκοινοτικών συνόρων, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής έχει καταστεί πρωταρχικό μέλημα<sup>14</sup>.

52. Αυτό που πρέπει να τονισθεί εν προκειμένω είναι ότι, ενώ η όγδοη οδηγία αποσκοπεί, όπως αναφέρεται στην τέταρτη αιτιολογική της σκέψη, να συμβάλει στην πρόοδο «προς την πραγματική απελευθέρωση της κυκλοφορίας των προσώπων, των αγαθών και των υπηρεσιών», αποσκοπεί επίσης, όπως εκτίθεται στην έκτη αιτιολογική της σκέψη, να καταπολεμήσει «ορισμένες μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής».

53. Στο πλαίσιο αυτό, η όγδοη οδηγία προβλέπει ρητά στο άρθρο 6 ότι μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο «να παράσχει, σε ειδικές περιπτώσεις, τις αναγκαίες πληροφορίες προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής».

54. Η Επιτροπή και η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι, σε περίπτωση αμφιβολίας, το κράτος μέλος από το οποίο ζητείται η επιστροφή οφείλει να κινήσει οπωσδήποτε τις διαδικασίες ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπονται στον κανονισμό 1798/2003 για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας. Σε αντίθεση με τη Γαλλική Κυβέρνηση, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, επιπλέον, οι πληροφορίες που προκύπτουν από τη συνεργασία αυτή είναι δεσμευτικές για το κράτος επιστροφής του ΦΠΑ.

55. Οι λοιπές παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις, ήτοι οι Κυβερνήσεις του Λουξεμβούργου, της Γερμανίας και της Ιταλίας, δεν επικαλούνται την εν λόγω συνεργασία, γεγονός από το οποίο μπορεί να συναχθεί ότι δεν της προσδίδουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, ανεξάρτητα από τη σημασία που αποδίδουν στο επίμαχο πιστοποιητικό.

56. Ο κανονισμός 1798/2003 αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Στις δύο πρώτες αιτιολογικές του σκέψεις τονίζεται ότι η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και

12 — Βλ. το προπαρατεθέν άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, όπου δίδεται ο ορισμός της εννοίας του υποκειμένου στον φόρο.

13 — Δηλαδή, να επιλέγει «κράτος μέλος εγκαταστάσεως».

14 — Βλ. Papon, M., *La lutte contre la fraude à la TVA dans le domaine fiscal, La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Βρυξέλλες, 1996, σ. 203.

ενδέχεται να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των διοικητικών αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα.

57. Όπως αναφέρεται στην τρίτη αιτιολογική του σκέψη, ο κανονισμός 1798/2003 αποσκοπεί στην «καθίερωση ενός κοινού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με το οποίο οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή και να συνεργάζονται με την Επιτροπή, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών»<sup>15</sup>.

58. Η «παροχή αμοιβαίας συνδρομής» συνεπάγεται την υποχρέωση ανταποκρίσεως στις αιτήσεις για παροχή πληροφοριών, αλλ' όχι και την υποχρέωση υποβολής ερωτήσεων σε περίπτωση αμφιβολίας, ακόμη δε λιγότερο, τη δέσμευση της αρχής που υπέβαλε ερωτήσεις από τις απαντήσεις που της δόθηκαν. Άλλωστε, η διοικητική συνεργασία

σε θέματα φορολογίας είχε πενιχρά αποτελέσματα επί σειρά ετών κατά το παρελθόν<sup>16</sup>.

59. Τυχόν δέσμευση του κράτους μέλους από τις πληροφορίες που του διαβιάστηκαν, χωρίς να έχει καμία δυνατότητα περαιτέρω ελέγχου, μολονότι το κράτος μέλος που χορηγεί το πιστοποιητικό δεν μπορεί, προφανώς, σε κάθε περίπτωση υποβολής ερωτήσεως, να διεξάγει συστηματικούς και ενδελεχείς ελέγχους για να διαπιστώσει αν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι πράγματι εγκατεστημένος στο έδαφός του, θα αντέκειτο σε αυτόν καθαυτόν τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής.

60. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι το πιστοποιητικό που βεβαιώνει ότι μια επιχείρηση έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ προσώπου, το οποίο εκδίδεται σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιέχεται στο παράρτημα Β της ογδός οδηγίας, δεν συνιστά αμάχητο τεκμήριο περί εγκαταστάσεως της εν λόγω επιχείρησης στο κράτος μέλος το οποίο χορηγεί το πιστοποιητικό.

## B — Επί του δευτέρου ερωτήματος

61. Καταρχάς, πρέπει να επισημανθεί ότι, μολονότι δεν περιέχεται ούτε στο κοινοτικό

15 — Βλ., εκτενέστερα επί του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών, ιδίως, Terra Ben J.M., και Watte, Peter J., *European Tax Law*, τέταρτη έκδοση, Deventer, 2005, σ. 708 επ., Gormley, Laurence W., *EU Taxation Law*, Richmond 2005, σ. 11 επ., και Aronowitz, A.A. Laagland D.C.G. και Paulides G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Άμστερνταμ/Νέα Υόρκη, 1996, σ. 19 επ.

16 — Βλ. Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2001, σ. 186.

δίκαιο περί εταιριών<sup>17</sup> ούτε στο κοινοτικό φορολογικό δίκαιο ορισμός της έννοιας της καταστατικής έδρας<sup>18</sup>, υφίσταται μια διαφορά μεταξύ της έννοιας της καταστατικής έδρας στο πλαίσιο του δικαίου των εταιριών και της αυτής έννοιας στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου. Πράγματι, η έννοια της καταστατικής έδρας μπορεί να ορίζεται διαφορετικά στο φορολογικό δίκαιο. Το περιεχόμενο της έννοιας της καταστατικής έδρας προσδιορίζεται από τις εθνικές νομο-

θεσίες στο πλαίσιο του δικαίου των εταιριών<sup>19</sup>. Μπορεί, επίσης, να παρατηρήσει κανείς ότι, παράλληλα με την εξέλιξη της νομολογίας του Δικαστηρίου<sup>20</sup>, ανευρίσκονται σε ορισμένα εθνικά δίκαια πολύ πιο ακριβείς διατάξεις σχετικά με την έννοια της καταστατικής έδρας στο δικαιο των εταιριών<sup>21</sup>.

62. Η ratio legis της διαφοροποίησης της έννοιας της καταστατικής έδρας στο φορολογικό δίκαιο είναι η ακόμη επιτακτικότερη

17 — Βλ. 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, Παρίσι, 2005, σ. 499. Θα αναφέρα απλώς στο σημείο αυτό ότι στο κοινοτικό δίκαιο υφίσταται ένας ορισμός της καταστατικής έδρας στο πλαίσιο του δικονομικού δικαίου. Ωστόσο, ο ορισμός αυτός δεν αφορά το φορολογικό δίκαιο. Πράγματι, στο πλαίσιο των ενδίκων διαδικασιών, το άρθρο 60, παράγραφος 1, του κανονισμού ΕΚ 44/2001 του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2000, για τη διεθνή δικαιοδοσία, την αναγνώριση και την εκτέλεση αποφάσεων σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις, (ΕΕ L 12, σ. 1), δίδεται ένας ειδικός ορισμός της «κατοικίας» των νομικών προσώπων: «Για την εφαρμογή του ανά χείρας κανονισμού, εταιρία ή άλλο νομικό πρόσωπο έχει την κατοικία της στον τόπο στον οποίο έχει:

- α) την καταστατική της έδρα,
- β) την κεντρική της διοίκηση ή
- γ) την κύρια εγκατάστασή της.»

18 — Όσον αφορά τις εθνικές νομοθεσίες, μπορεί να αναφερθεί ενδεικτικώς ότι, παραδείγματος χάριν, στο γερμανικό φορολογικό δίκαιο, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας των εταιριών (Körperschaftsteuergesetz), η φορολογική υποχρέωση των εταιριών μπορεί να προσδιοριστεί με βάση δύο έννοιες: η μία είναι η έδρα («Sitz»), που προσδιορίζεται, μεταξύ άλλων, από το καταστατικό της εταιρίας (άρθρο 11 του φορολογικού κώδικα Abgabenordnung), η άλλη είναι ο «τόπος διαχείρισης των οικονομικών υποθέσεων» («Ort der Geschäftsleitung») όπως ορίζεται στο άρθρο 10 του φορολογικού κώδικα. Ορίζεται ως το κομβικό σημείο απ' όπου διοικείται κατά κύριο λόγο η επιχείρηση («Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung»), δηλαδή ο τόπος όπου λαμβάνονται οι σημαντικές αποφάσεις [BFH-Urteil 1998 (I R 138/97), *BSiBfL* 1999 II, σ. 437]. Στο γαλλικό δίκαιο έχει υιοθετηθεί μια πολύ πραγματιστική προσέγγιση: «ο φόρος εταιριών επιβάλλεται στον τόπο της κυρίας εγκαταστάσεως του νομικού προσώπου. Ωστόσο, η διοίκηση μπορεί να ορίσει ως τόπο επιβολής του φόρου: είτε τον τόπο από τον οποίο διευθύνεται πραγματικά η εταιρία είτε τον τόπο της καταστατικής της έδρας» [άρθρο 218 Α, παράγραφος 1, του Code général des impôts (Γενικός φορολογικός κώδικας)]. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, ο τόπος επιβολής του φόρου προσδιορίζεται, κατά το άρθρο 11 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος και φόρου εταιριών (Income and Corporation Taxes Act 1988), με βάση δύο κριτήρια: την καταστατική έδρα της εταιρίας και τον τόπο απ' όπου ασκείται η κεντρική διεύθυνση των υποθέσεων και ο έλεγχος της εταιρίας («place of central management and control»).

19 — Παραδείγματος χάριν, στο γερμανικό δίκαιο των εταιριών, κατά το άρθρο 5 του νόμου περί ανωνύμων εταιριών (Aktiengesetz) και κατά το άρθρο 4 bis του νόμου περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης (GmbHG), ως εταιρική έδρα ορίζεται η καταστατική έδρα της επιχείρησης. Στη δεύτερη παράγραφο καθενός από τα άρθρα αυτά αναφέρεται ότι το καταστατικό της εταιρίας ορίζει κατά κανόνα ως έδρα της είτε τον τόπο όπου βρίσκονται τα όργανα της διοικήσεως της εταιρίας είτε έναν από τους τόπους όπου ασκεί η επιχείρηση τη δραστηριότητά της. Στο γαλλικό δίκαιο δεν δίδεται ορισμός της έννοιας της εταιρικής έδρας και χρησιμοποιούνται αδιακρίτως οι όροι «καταστατική έδρα» («siège statutaire») [Code de commerce (Εμπορικός κώδικας), άρθρο L 210-3, παράγραφος 2, Code civil (Αστικός κώδικας), άρθρο 1837], «εταιρική έδρα» («siège sociaux») [π.χ., Code de commerce, άρθρο L 210-3, άρθρα L 221-14, L 225-23, L 225-103, και Code civil, άρθρο 1835], «διεύθυνση της εταιρικής έδρας» [διάταγμα της 23 Μαρτίου 1967, άρθρα 59, 123 και 130] ή και «έδρα της εταιρίας («siège de la société») [διάταγμα της 23 Μαρτίου 1967, άρθρα 3, 206-6, 219, 231 και 295]. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, η αντίστοιχη έννοια της «καταστατικής έδρας» στο δικαιο των εταιριών αποδίδεται με τον όρο «registered office». Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, του νόμου περί εταιριών (Companies Act 2006), στο καταστατικό της εταιρίας πρέπει να ορίζεται η «κατοικία», είτε στην Αγγλία και την Ουαλία είτε στη Σκωτία, είτε στη Βόρειο Ιρλανδία. Ο εν λόγω τόπος «κατοικίας» ορίζεται κατά βούληση.

20 — Στην απόφαση της 5ης Νοεμβρίου 2002, του Überseering BV κατά Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), C-208/00, σκέψη 82, το Δικαστήριο τόνισε ότι η άρνηση κράτους μέλους να αναγνωρίσει την ικανότητα δικαίου εταιρίας συσταθείσας σύμφωνα με το δίκαιο ενός άλλου κράτους μέλους όπου αυτή έχει την καταστατική της έδρα για τον λόγο ότι, ιδίως, η εταιρία μετέφερε την πραγματική της έδρα στο έδαφος του ύστερα από την απόκτηση του συνόλου των εταιρικών μεριδίων από υπηκόους του που κατοικούν στο κράτος αυτό, με συνέπεια η εταιρία να μην μπορεί, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως, να καθίσταται διάδικος σε εθνική διαδικασία για να προβάλει δικαιώματα που αντλεί από σύμβαση, εκτός αν συσταθεί εκ νέου σύμφωνα με το δίκαιο του εν λόγω κράτους, αποτελεί περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως ασύμβατο, κατ' αρχήν, προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ.

21 — Παραδείγματος χάριν, ο νέος σλοβενικός νόμος περί εμπορικών εταιριών (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) ορίζει στο άρθρο 30 ότι «ως έδρα της εταιρίας μπορεί να ορισθεί είτε ο τόπος ασκήσεως της δραστηριότητάς της είτε ο τόπος όπου ασκείται κατά κύριο λόγο η διαχείριση των υποθέσεων της εν λόγω εταιρίας, είτε ο τόπος όπου λειτουργούν τα όργανα διοικήσεως της εταιρίας».

ανάγκη καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η τρίτη αιτιολογική σκέψη της δεκάτης τρίτης οδηγίας αναφέρεται σε αυτόν ακριβώς το στόχο. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί όντως πρωταρχικό μέλημα, τόσο για την Κοινότητα όσο και για τα κράτη μέλη<sup>22</sup>. Το Δικαστήριο έχει άλλωστε αναγνωρίσει ότι «η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατηγήσεως αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία»<sup>23</sup>.

63. Πρέπει επίσης να αναγνωριστεί ότι με τον όρο «οικονομική δραστηριότητα» δεν μπορεί παρά να νοείται, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, μία πραγματική δραστηριότητα. Το Δικαστήριο, άλλωστε, τόνισε, στην απόφασή του της 20ής Φεβρουαρίου 1997<sup>24</sup>, ότι, «όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 32 έως 34 των προτάσεων του<sup>25</sup>, θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ συνιστά το να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα».

22 — Συγκεκριμένα, το φορολογικό δίκαιο ορισμένων κρατών μελών, μολονότι το εταιρικό δίκαιο των ιδίων κρατών είναι αρκετά φιλελεύθερο ώστε να επιτρέπει τη σύσταση εταιριών «γραμματοκιβωτίων» («Briefkastengesellschaft» στα γερμανικά, «Družba poštni nabiralnik» στα σλοβενικά), επιδιώκει να αποκλείσει το ενδεχόμενο να χρησιμοποιούνται οι εν λόγω εταιρίες ως μέσο για καταστρατήγηση της νομικής υποχρέωσης καταβολής φόρων όπως ο ΦΠΑ.

23 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 76). Βλ., επίσης, στον χώρο του κοινοτικού δικαίου των εταιριών, την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes κατά Commissioners of Inland Revenue (Συλλογή 2006, σ. I-7995), σκέψη 51: «[...] ένα εθνικό μέτρο περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν αφορά καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους».

24 — C-260/95, Commissionners of Customs and Excise κατά DFDs (Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23).

25 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα La Pergola, που αναπτύχθηκαν στις 16 Ιανουαρίου 1997 στην υπόθεση C-260/95 (Συλλογή 1997, σ. I-1005), σημείο 32: «το σύστημα του ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζεται προσεκτικό όσο το δυνατόν καλύτερα στην οικονομική πραγματικότητα».

64. Κατά κανόνα, η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας συμπίπτει με την καταστατική έδρα. Στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Berkholz που παρατίθεται ανωτέρω, ο γενικός εισαγγελέας Mancini υπογράμμισε ότι: «[ο] όρος της “έδρας της οικονομικής δραστηριότητας” [...] πρέπει να νοείται υπό την τεχνική του έννοια: δηλαδή, να θεωρείται ότι αναφέρεται στην καταστατική έδρα, που ορίζεται στη συστατική πράξη της εταιρίας στην οποία ανήκει η επιχείρηση που παρέχει την υπηρεσία»<sup>26</sup>. Ωστόσο, μπορεί να είναι αναγκαίο να ελέγχεται η αλήθεια του στοιχείου αυτού, προκειμένου να αποφεύγονται τεχνητές κατασκευές που μπορούν να οδηγήσουν σε καταστρατήγηση των κανόνων του κοινοτικού συστήματος επιβολής του ΦΠΑ.

65. Όπως τόνισαν ορισμένες από τις παρεμβαίνουσες, το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, προέβη σε χρήσιμες διευκρινίσεις, όσον αφορά την έννοια «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας». Η «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας», υπό την έννοια που χρησιμοποιείται στο άρθρο 1 της ογδής οδηγίας και στο άρθρο 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας, έχει το ίδιο περιεχόμενο όπως και στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, καθόσον η όγδοη και η δέκατη τρίτη οδηγία έχουν ως αντικείμενο τη θέση σε εφαρμογή του συστήματος επιστροφής του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

66. Συγκεκριμένα, στην προπαρατεθείσα απόφαση Berkholz, τονίζεται ότι ο τόπος

26 — Προτάσεις της 6ης Ιουνίου 1985 στην υπόθεση 168/84, Berkholz κατά Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (Συλλογή 1985, σ. 2252, σημείο 2).

όπου έχει εγκαταστήσει ο παρέχων τις υπηρεσίες την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας φαίνεται να αποτελεί πρωτεύον συνδετικό στοιχείο και ότι η σύνδεση της παροχής υπηρεσιών με εγκατάσταση διαφορετική από την έδρα μπορεί να θεμελιωθεί μόνον εάν «η εγκατάσταση αυτή εμφανίζει μια ελάχιστη υπόσταση, χάρη στη μόνιμη συνύπαρξη ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού, που είναι αναγκαία για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών»<sup>27</sup>.

67. Στην προπαρατεθείσα απόφαση ARO Lease, αναφέρεται επίσης ότι, για να μπορεί βασίμως να θεωρηθεί μια εγκατάσταση, κατά παρέκκλιση από το κριτήριο της έδρας το οποίο έχει την προτεραιότητα, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών ενός υποκειμένου στον φόρο, «είναι απαραίτητο να παρουσιάζει σε επαρκή βαθμό το στοιχείο του μόνιμου και μια δομή κατάλληλη, από πλευράς ανθρωπίνου και τεχνικού δυναμικού, ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών»<sup>28</sup>.

68. Εξάλλου, αν σε σχέση με τον ορισμό της εννοίας της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητας» στο πλαίσιο του άρθρου 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας, είναι σκόπιμη η αναδρομή στη νομολογία του Δικαστηρίου επί του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είναι επίσης χρήσιμη η αναδρομή, όπως προτείνει η Γερμανική Κυβέρνηση, στη νομολογία του Δικαστηρίου επί του κανονισμού 1346/2000 περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας.

69. Στο άρθρο 3, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού ορίζεται ότι «[α]ρμόδια για την έναρξη της διαδικασίας αφερεγγυότητας είναι τα δικαστήρια του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται το κέντρο των κυρίων συμφερόντων του οφειλέτη. Για τις εταιρίες και τα νομικά πρόσωπα τεκμαίρεται, μέχρις αποδείξεως του εναντίου, ότι κέντρο των κυρίων συμφερόντων είναι ο τόπος της καταστατικής έδρας». Επομένως, ο εν λόγω κανονισμός δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να μην συμπίπτουν η καταστατική έδρα και το κέντρο της οικονομικής δραστηριότητας.

70. Η εν λόγω διάταξη έχει ερμηνευθεί μία φορά κατά το παρελθόν από το Δικαστήριο. Αναφερόμενο σε μια υπόθεση όπου ο οφειλέτης ήταν θυγατρική εταιρία η καταστατική έδρα της οποίας διέφερε από την καταστατική έδρα της μητρικής εταιρίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι το τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της θυγατρικής εταιρίας βρίσκεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται η καταστατική της έδρα μπορεί να καταρριφθεί στην περίπτωση που η οικεία εταιρία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η καταστατική της έδρα. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, ωστόσο, ότι, εφόσον μια εταιρία ασκεί τη δραστηριότητά της στο έδαφος του κράτους μέλους εντός του οποίου βρίσκεται η καταστατική της έδρα, το γεγονός ότι οι οικονομικές επιλογές της ελέγχονται ή μπορούν να ελέγχονται από μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν αρκεί για την ανατροπή του προβλεπόμενου στον κανονισμό τεκμηρίου<sup>29</sup>.

27 — Σκέψεις 17 και 18.

28 — Σκέψη 16.

29 — Απόφαση της 2ας Μαΐου 2006, C-341/04, Eurofood IFSC (Συλλογή 2006, σ. I-3813).

71. Επομένως, με τον όρο «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» νοείται, κατ' αρχήν, η καταστατική έδρα. Ωστόσο, προκειμένου για διεθνείς δραστηριότητες, η καταστατική έδρα μπορεί να επιλεγεί τεχνητά, ιδίως για φορολογικούς λόγους, και να μην συνδέεται στην πραγματικότητα επαρκώς με τον τόπο πραγματικής ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση αμφιβολίας, θα πρέπει να ελέγχεται ειδικά αν στη συγκεκριμένη περίπτωση συντρέχει μια δέσμη πραγματικών στοιχείων που αποδεικνύουν ότι υφίσταται πράγματι οικονομική δραστηριότητα.

72. Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα προτείνω να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας», στο πλαίσιο του άρθρου 1, σημείο 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας, παραπέμπει στον τόπο όπου ασκεί πράγματι την οικονομική της δραστηριότητα η επιχείρηση, και ο οποίος προσδιορίζεται από την παρουσία τεχνικών μέσων και προσωπικού που είναι επαρκή για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας αυτοτελώς. Μέχρις αποδείξεως του εναντίου, ο τόπος αυτός είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η καταστατική έδρα.

73. Επικουρικώς, μπορεί να προστεθεί ότι το δεύτερο ερώτημα του Finanzgericht Köln είναι διατυπωμένο με αφηρημένο τρόπο και ουδόλως αντανακλά την κατάσταση της επιχειρήσεως την οποία αφορά η κύρια υπόθεση στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκαν τα προδικαστικά ερωτήματα. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή θέλησαν να εκφράσουν τη γνώμη τους όσον αφορά τον τόπο εγκαταστάσεως μιας τέτοιας επιχειρήσεως. Όμως, ακολουθώντας την ίδια συλλογιστική, καταλήγουν σε αντίθετα συμπεράσματα, αφού η πρώτη εκτιμά ότι η καταστατική έδρα και η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης διαφέρουν η μία από την άλλη, ενώ η Επιτροπή φρονεί ότι οι έδρες αυτές ταυτίζονται.

74. Θα πρέπει απλώς να τονιστεί ότι, εφόσον υφίσταται το μαχητό τεκμήριο ότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ταυτίζεται με την καταστατική έδρα, αν δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι η οικονομική δραστηριότητα ασκείται σε άλλο τόπο, πρέπει να συναχθεί ότι δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των δύο. Με άλλα λόγια, σε περίπτωση αμφιβολίας, επικρατεί η άποψη ότι η καταστατική και η οικονομική έδρα ταυτίζονται.

## VI — Πρόταση

75. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα ερωτήματα που του υπέβαλε το Finanzgericht Köln:

«1) Το εκδιδόμενο σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιέχεται στο παράρτημα Β της ογδόης οδηγίας πιστοποιητικό (οδηγία 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 προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας) με το οποίο βεβαιώνεται ότι μια επιχείρηση υπόκειται στον ΦΠΑ στο εκδίδον αυτό κράτος, δεν συνιστά αμάχητο τεκμήριο περί του ότι η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη στο εν λόγω κράτος μέλος.

- 2) Η έννοια της «έδρας της οικονομικής δραστηριότητας», στο πλαίσιο του άρθρου 1, σημείο 1, της δεκάτης 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 στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, παραπέμπει στον τόπο όπου ασκείται πράγματι η οικονομική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, προϋποθέτει δε την ύπαρξη τεχνικών μέσων και προσωπικού που είναι επαρκή για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητος αυτοτελώς. Ο τόπος αυτός είναι, μέχρις αποδείξεως του εναντίου, ο τόπος όπου βρίσκεται η καταστατική έδρα της επιχειρήσεως.»