

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

VERICA TRSTENJAK

föredraget den 19 april 2007¹

I — Inledning

1. Ett transportbolag som är registrerat i Luxemburg har vid den tyska skatteförvaltningen ansökt om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget erlagt i Tyskland i samband med köp av bränsle.
2. Som bilaga till varje ansökan, hade bolaget lämnat in ett intyg som den luxemburgska skatteförvaltningen utfärdat i enlighet med bilaga B i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium². Enligt intyget var transportbolaget mervärdesskattskyldigt under ett luxemburgskt skattenummer.
3. Den tyska skattemyndigheten avlog emellertid dessa ansökningar om återbetalning, eftersom den ansåg att det nämnda bolaget hade sin bolagsledning i Schweiz och inte i Luxemburg.
4. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande undrar Finanzgericht Köln (Tyskland) om det ovan nämnda intyget måste innebära att den skattskyldige skall anses ha sitt säte i den medlemsstat där intyget har utfärdats.
5. Om denna fråga skulle besvaras nekande, anser Finanzgericht Köln att det bör fastställas om det ovan nämnda bolaget har sitt säte utanför Europeiska gemenskapens territorium, eftersom bolaget i så fall enligt tyska bestämmelser inte har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts vid köp av bränsle i Tyskland. Finanzgericht Köln har även ställt en fråga till domstolen avseende tolkningen av begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet enligt artikel 1 första punkten i rådets trettonde direktiv 86/560/

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84.

EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium³.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. ...”

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser*

1. Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund⁴ (nedan kallat sjätte direktivet)

6. I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

7. I artikel 17.2, 17.3 och 17.4 i detta direktiv, i den lydelse som var aktuell vid tidpunkten för omständigheterna i målet,⁵ föreskrivs följande:

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

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

...

3 — EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130.

4 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

5 — Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

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

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

...

4. Den återbetalning av mervärdesskatt som avses i punkt 3 skall ske

- till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium men som är etablerade i en annan medlemsstat, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i direktiv 79/1072/EEG ...,
- till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i direktiv 86/560/EEG ...”

2. Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (nedan kallat åttonde direktivet)

8. I artikel 1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftsställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet, med undantag av:

- a) transporttjänster och därtill anknyttande tjänster som är skattebefriade i enlighet med artikel 14.1 i, artikel 15 eller artikel 16.1 B, C och D i direktiv 77/388/EEG

...”

- b) Förete bevis, i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdes-skatt i den staten ...

9. I artikel 2 i samma direktiv föreskrivs följande:

...”

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

11. I artikel 5 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten.

10. I artikel 3 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

...”

”3. För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

12. I artikel 6 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får inte ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.”

...

13. I artikel 9 andra stycket i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”De intyg som avses i artikel 3 b och i artikel 4 a rörande skattestatus skall utformas enligt förlagan i bilaga B.”

3. Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (nedan kallat trettonde direktivet)

14. I artikel 1 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

1. skattskyldig person som inte är etablerad i gemenskapens territorium: en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under den tidsrymd som avses i artikel 3.1 i det här direktivet varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast

driftställe varifrån verksamheten har bedrivits i gemenskapens territorium, eller i avsaknad härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där och som under perioden inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som skall anses ha tillhandahållits i den medlemsstat som avses i artikel 2, med undantag av

- a) transporttjänster och anknyttande tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 14.1 i, artikel 15 eller artikel 16.1 B, C och D i direktiv 77/388/EEG.

...”

15. I artikel 2 i trettonde direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats

på grund av varuimport till landet, i den mån ...”
varorna eller tjänsterna används för de
transaktioner som avses i artikel 17.3 a och
b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhanda-
hållande av de tjänster som avses i artikel 1.1
b i det här direktivet.

B — Tillämpliga nationella bestämmelser

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning
enligt punkt 1 beroende av att motsvarande
fördelar vad gäller omsättningsskatter bevil-
jas av tredje land.

...”

17. Enligt bestämmelserna i 18.9 § i 1993 års
mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz
1993,⁶ nedan kallad UStG) och 59 § i 1993
års förordning om genomförandet av mer-
värdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz-
Durchführungsverordnung 1993,⁷ nedan kal-
lad UStDV), har skattskyldiga personer som
inte är etablerade i gemenskapens territo-
rium inte rätt till återbetalning av mervär-
desskatt hänförlig till leverans av bränsle.

16. I artikel 4 i samma direktiv föreskrivs
följande:

”1. Rätt till återbetalning enligt detta
direktiv skall bedömas i enlighet med arti-
kel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom detta
tillämpas i den medlemsstat där återbetal-
ning sker.

III — Förfarandet vid den nationella dom- stolen och begäran om förhandsavgörande

18. Transportbolaget Planzer Luxembourg
Sàrl (nedan kallat Planzer Luxembourg) har
sitt säte i Frisange (Luxemburg). Bolagets

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

6 — BGBI. 1993, I, s. 565 och följande sidor.

7 — BGBI. 1993, I, s. 600 och följande sidor.

enda delägare är bolaget Planzer Transport AG med säte i Dietikon (Schweiz).

19. På den ort där Planzer Luxembourg har sitt säte driver Henri Deltgen bolaget Helvetia House, av vilket Planzer Luxembourg hyr sina lokaler. I sin egenskap av företrädare för bolagets enda delägare vidtog han de nödvändiga åtgärderna för bildandet av Planzer Luxembourg. Företagsledare i Planzer Luxembourg är två anställda i Planzer Transport AG, varav den ena bor i Schweiz och den andra bor i Italien. Tretton andra bolag, varav tre är dotterbolag till schweiziska transportbolag, har sitt säte på samma adress som Planzer Luxembourg.

20. Åren 1997 och 1998 lämnade Planzer Luxembourg till den tyska skatteförvaltningen in två ansökningar om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget hade erlagt i Tyskland i samband med köp av bränsle. Den första ansökan gällde ett belopp på 11 004,25 DEM för år 1996. Den andra ansökan gällde ett belopp på 16 670,98 DEM för år 1997. Till varje ansökan bifogades ett intyg som den luxemburgska skattemyndigheten utfärdat i enlighet med förlagan som ingår i bilaga B till åttonde direktivet.

21. Enligt vad som anges i dessa intyg är Planzer Luxembourg mervärdesskattskyldigt under ett luxemburgskt momsregistreringsnummer.

22. Eftersom den tyska skatteförvaltningens ”informationscentral utland” emellertid hade uppgett att Planzer Luxembourg inte har någon telefon på den adress som anges i intyget, ansåg den tyska skatteförvaltningen inte att Planzer Luxembourg hade visat att bolagets ledning fanns i Luxemburg och avslog ansökan om återbetalning. Som skäl härför angavs att förutsättningarna för en återbetalning enligt de nationella bestämmelserna inte var uppfyllda.

23. Den tyska lagstiftaren har nämligen valt den möjlighet som ges enligt artikel 4.2 i trettonde direktivet och således, i enlighet med bestämmelserna i 18.9 § UStG, vägrat skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium rätt till återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till leverans av bränsle.

24. Planzer Luxembourg begärde omprövning av dessa beslut. Bolaget gav in ett kompletterande intyg enligt vilket bolaget är ett handelsbolag som är underkastat direkt beskattning i Luxemburg. Bolaget anförde följande argument: Henri Deltgen såväl som en annan person som är ansvarig för bolagets förvaltning och räkenskaper i samma utsträckning, utövar sina funktioner i Luxemburg. Fem anställda arbetar som deltidsanställda chaufförer vid bolagets säte. Bolaget förfogar över en telefonanslutning, vilket framgår av bolagets brevhuvud. Last-

bilar som är registrerade i Luxemburg används för att transportera flygfraktgods. Slutligen anförde bolaget att dess bokföring sköttes vid bolagets säte i Luxemburg.

25. Genom avslagsbeslut av den 1 juli 1999, beslutade den tyska skatteförvaltningen att inte företa någon ändring och angav som skäl att bolagets ledning fanns i Schweiz och inte i Luxemburg.

26. Planzer Luxembourg överklagade avslagsbeslutet.

27. Finanzgericht Köln biföll talan genom dom av den 26 oktober 2001. Som skäl anförde domstolen att den huvudsakliga utgångspunkten för Planzer Luxembourgs transaktioner med det schweiziska moderbolaget låg i Luxemburg och att Planzer Luxembourg hade sitt säte i denna medlemsstat.

28. Genom beslut av den 22 maj 2003 upphävde Bundesfinanzhof domen och återförvisade målet till Finanzgericht Köln. Bundesfinanzhof konstaterade i sitt beslut att Finanzgericht Köln felaktigt hade slagit fast att Planzer Luxembourg har sitt säte i Luxemburg genom att lägga bolagets stadgeenliga säte till grund för sitt beslut.

29. I sin begäran om förhandsavgörande betonar Finanzgericht Köln att den centrala frågan i målet är om Planzer Luxembourg har sitt säte utanför gemenskapens territorium, eftersom bolaget i så fall enligt tyska bestämmelser inte har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts vid köp av bränsle i Tyskland. Enligt den hänskjutande domstolen är det i första hand fråga om vilken rättslig effekt som tillkommer de intyg som Planzer Luxembourg utfärdat i enlighet med modellen i bilaga B i åttonde direktivet. Finanzgericht Köln meder att dessa intyg medför en icke motbevisbar presumtion om att en viss aktör är mervärdesskattskyldig, men frågar sig om man kan tillskriva intygen en bindande verkan eller en icke motbevisbar presumtion avseende aktörens etablering i den medlemsstat i vilken intygen utfärdats. Om denna fråga skulle föranleda ett nekande svar, undrar Finanzgericht Köln om begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet enligt artikel 1.1 i trettonde direktivet syftar på den ort där bolaget har sitt stadgeenliga säte och där det utövar sin huvudsakliga ekonomiska verksamhet (närmare bestämt Luxemburg), eller den ort där det utövar sin operativa verksamhet (närmare bestämt Schweiz).

30. Finanzgericht Köln beslutade således att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Medför ett intyg som är utformat enligt den förlaga som ingår i bilaga B till

åttonde direktivet en bindande verkan för att en näringsidkare är etablerad i den stat där intyget utfärdats, eller uppstår åtminstone en presumtion därom som inte får motbevisas?

A — *Den första frågan*

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande:

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

den ort där styrelsen fattar sina beslut, eller

den ort där de avgörande besluten för den löpande verksamheten fattas?"

IV — Yttranden som inkommit till domstolen

31. Planzer Luxembourg, den tyska, den franska, den italienska och den luxemburgska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

32. Planzer Luxembourg och den luxemburgska regeringen anser att den första frågan skall besvaras jakande.

33. Planzer Luxembourg utgår från principen att intyget har en bindande verkan eller i vart fall innebär en icke motbevisbar presumtion om att bolaget är etablerat i den stat i vilket intyget har utfärdats. Om en medlemsstat ifrågasätter intyg som har utfärdats i andra medlemsstater, skulle detta strida mot målet att harmonisera de rättsliga bestämmelserna och underlätta den fria rörligheten för varor inom gemenskapen.

34. Enligt den luxemburgska regeringen är frågan om etableringsorten, i den mån som denna ort skall anses vara sätet för bolagets ekonomiska verksamhet eller ett driftställe, sekundär, eftersom det endast rör sig om ett rekvisit bland flera vilket syftar till att fastställa huruvida en skattskyldig är etablerad eller inte i den mening som avses i åttonde direktivet. Intyget som avses i artikel 3 b i åttonde direktivet är ägnat att intyga att en skattskyldig är registrerad i

medlemsstaten i vilken intyget utfärdats. Det skulle också vara obegripligt om myndigheterna i en annan medlemsstat lagligen kunde ifrågasätta de omständigheter som intyget skall styrka.

35. Kommissionen har intagit en position som ligger nära den som har intagits av Planzer Luxembourg och den luxemburgska regeringen. Kommissionen anser att det ömsesidiga erkännandet av intyg som utfärdats i de behöriga myndigheterna rättfärdigas av att mekanismen för samarbete och ömsesidigt förtroende fungerar friktionsfritt, eftersom en myndighet som tvivlar på riktigheten av uppgifterna i ett sådant intyg kan ta till de särskilda förfaranden som avses i rådets förordning (EG) nr 1798/2003⁸ (nedan kallad förordning nr 1798/2003). Kommissionen anger närmare att denna möjlighet endast kan användas om det föreligger allvarliga tvivel. Om medlemsstaten önskar kontrollera de bakomliggande omständigheterna och bekräftar dem, har de andra medlemsstaterna i vilka ansökan om återbetalning gjorts sålunda ingen annan möjlighet än att bevilja återbetalningen.

36. Den tyska, den italienska och den franska regeringen anser å andra sidan att

intyget endast visar att myndigheterna i den stat där intyget har utfärdats anser den skattskyldige vara skyldig att betala mervärdesskatt, men inte att den skattskyldige är etablerad där.

37. Den franska regeringen tillägger att om återbetalningsstaten hyser tvivel om huruvida bolaget är etablerat i en annan medlemsstat, borde återbetalningsstaten kunna ifrågasätta ett intyg som utfärdats av etableringsstaten. Detta ifrågasättande får dock inte vara möjligt förrän efter att återbetalningsstaten har tillämpat förfaranden för administrativt samarbete.⁹

B — *Den andra frågan*

38. Planzer Luxembourg anser att begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet är den ort där bolaget har sitt stadgeenliga säte. Om domstolen inte skulle dela denna uppfattning, skall sätet för bolagets ekonomiska verksamhet i stället anses vara den ort där de avgörande besluten för den löpande verksamheten fattas.

8 — Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1).

9 — I sitt yttrande till domstolen citerar den franska regeringen rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 52). Denna förordning har dock ersatts.

39. Den luxemburgska regeringen anser att det saknas skäl att besvara den andra frågan, eftersom den första frågan enligt dess uppfattning skall besvaras jakande.

40. Den tyska, den franska och den italienska regeringen anser att begreppen säte för sin ekonomiska verksamhet och stadgeenligt säte inte skall förväxlas och hänvisar till domstolens praxis avseende artikel 9.1 i sjätte direktivet,¹⁰ enligt vilken begreppen säte för sin ekonomiska verksamhet och fast driftställe i artikel 1.1 i trettonde direktivet förutsätter en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna bedriva den berörda verksamheten.

41. Den tyska regeringen hänvisar även till artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1346/2000 av den 29 maj 2000 om insolvensförfaranden.¹¹ Enligt denna bestämmelse skall det stadgeenliga sätet för bolag och andra juridiska personer endast anses vara platsen där de huvudsakliga intressena finns om inte annat visas.

10 — Domstolens dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 17 och 18, av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), och av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease (REG 1997, s. I-4383), punkt 16.

11 — EGT L 160, s. 1.

42. Den tyska regeringen har betonat att i det konkreta fall som hänskjutits av Finanzgericht Köln, skulle Planzer Luxembourg kunna ha sitt stadgeenliga säte, men inte sätet för sin ekonomiska verksamhet, inom gemenskapens territorium. Det framgår av omständigheterna i målet, såsom dessa framställt av den hänskjutande domstolen, att det berörda bolaget inte utövar någon ekonomisk verksamhet på den ort där det har sitt stadgeenliga säte inom gemenskapen (Luxemburg). Det stadgeenliga sätet har flyttats från ett tredjelands territorium (Schweiz) till gemenskapens territorium för att kringgå förbudet mot återbetalning av mervärdesskatt på bränsleleveranser.

43. Den tyska regeringen föreslår att domstolen besvarar frågan så, att begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet "förutsätter att bolaget bedriver en faktisk verksamhet på denna ort eller utifrån denna ort med ett minimum av materiella resurser och personal".

44. Den franska regeringen föreslår att domstolen besvarar frågan så, att begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet förutsätter "en tillräcklig grad av varaktighet och bedrivande av den ekonomiska verksamhet för vilken återbetalning av ingående mervärdesskatt ansöks".

45. Den italienska regeringen föreslår att domstolen besvarar frågan så, att begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet avser den ort, möjligen en annan ort än bostadsorten eller den normala hemvisten, från vilken de avgörande besluten för den löpande verksamheten fattas.

V — Bedömning

A — Den första frågan

46. Kommissionen anser inte, mot bakgrund av det svar som den föreslagit på den första frågan, att det saknas skäl att besvara den andra frågan. Kommissionen har emellertid, enbart i andra hand, utvecklat argument som liknar de argument som framförts av den tyska, den franska och den italienska regeringen och föreslår att domstolen besvarar frågan så, att "om ett bolag som klaganden (Planzer Luxembourg), som har sitt stadgegenliga säte i en medlemsstat, även har bolagets förvaltning i denna medlemsstat och i medlemsstaten även förfogar över kontorslokaler och betalar kostnaderna för värme, kan nås per telefon, har låtit registrera de lastbilar som används för tillhandahållandet av dess tjänster, är registrerat för betalning av mervärdesskatt och direkta skatter och fattar besluten om bolagets löpande verksamhet, har detta bolag sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftställe varifrån bolaget bedriver sin verksamhet i denna medlemsstat i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet".

47. Då intyget enligt artikel 3 b i åttonde direktivet har utfärdats av en "behörig myndighet i den stat i vilken [den skattskyldige] är etablerad", föreligger det en stark presumtion för att den skattskyldige faktiskt är etablerad i den medlemsstat i vilken intyget har utfärdats.

48. Likväl bevisar detta intyg endast, enligt den formulering som används i det nämnda intyget, att den berörde är "en mervärdesskattskyldig person", men inte att den skattskyldige verkligen är etablerad i utfärdandestaten. Innan intyget i fråga utfärdas, vidtar myndigheterna faktiskt inga åtgärder för att kontrollera detta. Intyget är således en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för att den skattskyldige skall komma i åtnjutande av återbetalningsförfarandet enligt åttonde direktivet.

49. Här är det inte på något sätt fråga om att ifrågasätta huruvida den myndighet som utfärdar intyget skulle vara i god tro. Myndigheten kan naturligtvis inte genomföra en grundlig kontroll av den faktiska etableringsorten varje gång den ombeds att utfärda ett sådant intyg.

50. Det handlar snarare om att inte helt utesluta hypotesen enligt vilken en skattskyldig, det vill säga en person som bedriver ekonomisk verksamhet,¹² påstår sig vara etablerad i den medlemsstat som är mest fördelaktig för honom,¹³ särskilt med hänsyn till olikheterna i mervärdesskattesystemen mellan medlemsstaterna.

51. Efter att avskaffandet av de fiskala gränserna den 1 januari 1993 lett till att företag fritt får transportera varor inom gemenskapens område utan att vara tvungna att genomgå gränsformaliteter vid passerandet av en gräns inom gemenskapen, har kampen mot bedrägerier blivit ett ämne av yttersta vikt.¹⁴

52. I det här sammanhanget är det viktigt att understryka att även om syftet med åttonde direktivet enligt fjärde skälet i direktivet är att främja "en verksam liberalisering av rörligheten för personer, varor och tjänster", är syftet med direktivet enligt sjätte skälet också att bekämpa "olika former av skatteflykt eller skatteundandragande".

12 — Se ovan artikel 4 i sjätte direktivet som innehåller en definition av begreppet skattskyldig person.

13 — På sätt och vis forum-shopping avseende "etableringsstat".

14 — Se Papon, M., "La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal", i *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bryssel, 1996, s. 203.

53. I artikel 6 i åttonde direktivet föreskrivs dessutom uttryckligen att den skattskyldige får åläggas att "i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad".

54. Den franska regeringen och kommissionen anser att återbetalningsstaten i tveksamma fall alltid skall tillämpa det informationsutbytesförfarande som avses i förordning nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt. Till skillnad från den franska regeringen anser kommissionen även att den information som kommit fram inom ramen för detta förfarande måste beaktas av återbetalningsstaten.

55. De andra regeringar som har intervenerat i målet, det vill säga den luxemburgska, den tyska och den italienska regeringen, tar inte upp detta samarbete, vilket innebär att man kan anta att de inte anser att samarbetet är tvingande, oavsett vilket värde som de tillskriver det ifrågakvarande intyget.

56. Syftet med förordning nr 1798/2003 är att bekämpa bedrägerier. I de två första skälen i förordningen betonas att skatteundandragande och skatteflykt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser leder till budgetförluster och strider mot principen om rättvis beskattning. Skatteundandragande och skatteflykt påverkar den inre marknadens sätt att fungera och kan fram-

kalla en snedvridning av kapitalrörelserna och konkurrensvillkoren. Kampen mot skatteundandragande inom mervärdesskattens område kräver ett nära samarbete mellan de administrativa myndigheter som i varje medlemsstat ansvarar för tillämpningen av bestämmelserna inom detta område.

57. Ett annat syfte med förordning nr 1798/2003 är, enligt dess tredje skäl, "upprättandet av ett gemensamt system för informationsutbyte mellan medlemsstaterna, med vars hjälp medlemsstaternas administrativa myndigheter bör bistå varandra och samarbeta med kommissionen, så att det säkerställs att mervärdesskatten appliceras korrekt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor".¹⁵

58. Att "bistå varandra" förutsätter en skyldighet att besvara en förfrågan om information och inte en skyldighet att i tveksamma fall ställa en förfrågan eller, *a fortiori*, att vara bunden av det svar som erhållits. Det

administrativa samarbetet i beskattningsfrågor har för övrigt under flera år varit ineffektivt.¹⁶

59. En skyldighet för en medlemsstat att lita på den information som har erhållits går emot syftet att bekämpa bedrägerier om det inte finns några andra kontrollmöjligheter, eftersom en medlemsstat som utfärdar intyget uppenbarligen inte vid varje förfrågan kan göra en systematisk och fördjupad kontroll av om den mervärdesskattskyldige verkligen är etablerad på dess territorium.

60. Jag föreslår därför att domstolen skall besvara den första frågan så, att ett intyg som är utformat enligt den förlaga som ingår i bilaga B till åttonde direktivet inte innebär en icke motbevisbar presumption om att bolaget i fråga är etablerat i den medlemsstat där intyget har utfärdats.

B — Den andra frågan

61. Jag skall inledningsvis redogöra för att om varken gemenskapens bestämmelser på

15 — Se, för en fördjupad studie av systemet för informationsutbyte, särskilt Terra B., J.M. och Watte, P.J., *European Tax Law*, fjärde upplagan, Deventer, 2005, s. 708 och följande sidor, Gormley, L.W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, s. 11 och följande sidor, samt Aronowitz, A.A., Laagland, D.C. G. och Paulides, G. (red.), *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam/New York, 1996, s. 19 och följande sidor.

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

det bolagsrättsliga området¹⁷ eller gemenskapens bestämmelser på det skatterättsliga området har definierat begreppet stadgeenligt säte,¹⁸ så föreligger en skillnad mellan det bolagsrättsliga och det skatterättsliga begreppet stadgeenligt säte. Stadgeenligt säte kan definieras på ett annat sätt i de skatterättsliga bestämmelserna. De nationella rättsordningarna definierar begreppet stad-

geenligt säte i de associationsrättsliga bestämmelserna.¹⁹ Man kan även konstatera att det i vissa nationella rättsordningar, parallellt med utvecklingen av domstolens rättspraxis,²⁰ finns associationsrättsliga bestämmelser som innehåller mycket mer precisa definitioner av begreppet stadgeenligt säte.²¹

62. *Ratio legis* till att stadgeenligt säte definieras på ett annat sätt i skatterättsliga bestämmelser är den mycket angelägna

17 — Se Menjuq, M., "La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire", *Droit et actualité, Etudes offertes à J. Béguin*, Paris, 2005, s. 499. Jag vill bara kort peka på att det i de processrättsliga bestämmelserna i gemenskapsrätten finns en definition av begreppet säte. Denna definition berör emellertid inte de skatterättsliga bestämmelserna. Inom ramen för de processrättsliga bestämmelserna finns i artikel 60.1 i rådets förordning (EG) nr 44/2001 av den 22 december 2000 om domstols behörighet och om erkännande och verkställighet av domar på privaträttsens område (EGT L 12, 2001, s. 1) följande specifika definition av hemvist för juridiska personer: "Vid tillämpningen av denna förordning skall ett bolag eller annan juridisk person anses ha hemvist i orten för dess a) stadgeenliga säte, eller b) huvudkontor, eller c) huvudsakliga verksamhet."

18 — När det gäller de nationella rättsordningarna, finn det till exempel i 1 § första stycket i den tyska lagen om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) två begrepp för att fastställa om ett bolag är skattskyldigt. Det ena är säte (Sitz), vilket bland annat fastställs genom bolagets stadgar (11 § i lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung)). Den andra är "orten där företagsledningen finns" (Ort der Geschäftsleitung) såsom den definieras i 10 § i lagen om skatter och avgifter och avser den ort från vilken företaget huvudsakligen leds (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung), det vill säga den ort där de avgörande besluten för bolagets ledning fattas (dom från Bundesfinanzhof av den 16 december 1998 (I R 138/97) BStBl. 1999 II s. 437). I den franska skatterättsliga lagstiftningen finns en mycket pragmatisk formel: "Beskattning av juridiska personer sker på den ort där de huvudsakligen är etablerade. Skatteförvaltningen kan emellertid som säte i beskattningssyfte ange antingen den ort från vilken bolaget faktiskt leds eller den ort där bolaget har sitt säte". I Storbritannien vilar bolagsbeskattningen på två kriterier, registrering av bolaget (Finance Act 1988) och den huvudsakliga orten för kontroll över och ledning av bolagets löpande verksamhet (place of central management and control) (Case Law).

19 — I den tyska associationsrätten, till exempel, definieras säte enligt 5 § i aktiebolagslagen (Aktiengesetz) och 4 § i lagen om bolag med begränsat ansvar (GmbHG) som bolagets stadgeenliga säte. I de två bestämmelsernas andra stycke anges att bolagets stadga som regel fastställer bolagets säte, antingen på den ort där bolagets ledning finns, på den ort där bolagets löpande förvaltning sker, eller på bolagets verksamhetsort. I den franska associationsrätten finns ingen definition av begreppet säte. Där används utan åtskillnad begreppet siège statutaire (artikel L 210-3 andra stycket i Code de commerce (handelslagen) och artikel 1837 i Code civil (civillagen)), "siège social" (till exempel artikel L 210-3, och artiklarna L 221-14, L 225-23, L 225-103 i Code de commerce och artikel 1835 i Code civil), "adresse du siège social" (lag nr 67-236, av den 23 mars 1967, artiklarna 59, 123 och 130) och även "siège de la société" (lag av den 23 mars 1967, artiklarna 3, 206-6, 219, 231 och 295). I Storbritannien definieras det stadgeenliga sätet (siège statutaire) som "registered office". Enligt artikel 9 andra stycket i den brittiska lagen om bolag (Companies Act 2006) skall i bolagets stadgar fastställas den ort där bolaget har sitt säte, antingen i England, Wales, Skottland eller Nordirland. Verksamheten kan ske var som helst.

20 — I sin dom av den 5 november 2002 i mål C-208/00, *Überseering BV mot Nordic Construction Company Bau-management GmbH (NCC)* (REG 2002, s. I-9919), punkt 82, slog domstolen fast att en medlemsstats underlåtenhet att erkänna rättskapaciteten hos ett bolag som har bildats i överensstämmelse med rättsordningen i en annan medlemsstat — i vilken det har sitt säte enligt bolagsordningen, med motiveringen bland annat att bolaget har flyttat sitt faktiska säte till den egna staten till följd av att samtliga andelar i bolaget har förvärvats av egna medborgare som är bosatta i den staten, vilket har till följd att bolaget saknar partsbehörighet i värdmedlemsstaten vad gäller att ta till vara sina rättigheter enligt ett avtal såvida det inte ombildar sig i enlighet med värdmedlemsstatens rättsordning — utgör en begränsning av etableringsfriheten som i princip är oförenlig med artiklarna 43 EG och 48 EG.

21 — Som exempel kan konstateras att det i artikel 30 i den nya slovenska lagen om kommersiella bolag (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) föreskrivs att "bolagets säte kan vara antingen på den ort där bolaget har sin verksamhet, den ort där bolaget har sin huvudsakliga affärsverksamhet, eller den ort där bolagets löpande förvaltning sker".

kampen mot skatteundandragande och skatteflykt. Detta syfte framgår av tredje skälet i trettonde direktivet. Bekämpningen av skatteundandragande är ett mycket viktigt mål både på gemenskapsnivå och inom medlemsstaterna.²² Domstolen har tidigare fastställt att ”bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet”.²³

63. Jag konstaterar därmed att begreppet ekonomisk verksamhet, vilket även kommissionen hävdar, inte kan betyda någonting annat än en effektiv verksamhet. Domstolen har i sin dom i det ovannämnda målet DFDS²⁴ konstaterat att ”som generaladvokaten har framhållit i punkt 32–34 i sitt förslag till avgörande,²⁵ ... [är] beaktandet av den ekonomiska verkligheten ... ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet”.

22 — Genom den skatterättsliga lagstiftningen i vissa medlemsstater, även om bolagslagstiftningen i dessa medlemsstater är tillräckligt liberal för att tillåta så kallade brevlådeföretag (på tyska Briefkastengesellschaft, på slovenska Družba poštni nabiralnik), har man försökt förhindra att sådana bolag kan användas för att kringgå den lagstadgade skyldigheten att betala skatter och avgifter som till exempel mervärdesskatt.

23 — Domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 71. Se även, avseende de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om bolag, domstolens dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 51: ”...en åtgärd som inskränker etableringsfriheten [kan] vara motiverad när den specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten ...”.

24 — Punkt 23.

25 — Se generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande i detta mål, av den 16 januari 1997. I punkt 32 konstaterar generaladvokaten att ”mervärdesskattesystemet skall tillämpas så, att det i möjligaste mån harmonierar med det aktuella ekonomiska läget”.

64. Oftast sammanfaller bolagets säte för dess ekonomiska verksamhet med bolagets stadgeenliga säte. I sitt förslag till avgörande av den 6 juni 1985, uppgav generaladvokaten Mancini att ”begreppet ’säte för ekonomisk verksamhet’ ... skall förstås i sin tekniska betydelse, det vill säga att det avser det registrerade sätet som anges i stadgarna för det bolag som äger leverantörsföretaget”.²⁶ Kontrollen av dessa omständigheter kan emellertid visa sig vara nödvändig i syfte att undvika artificiella konstruktioner som kan användas för att kringgå de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt.

65. Domstolen har, vilket fler av intervenienterna har betonat, inom ramen för artikel 9.1 i sjätte direktivet bidragit med användbara preciseringar av begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet. Begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet, som används i artikel 1 i åttonde direktivet och artikel 1.1 i trettonde direktivet skall tolkas på samma sätt som samma begrepp i artikel 9.1 i sjätte direktivet, eftersom både det åttonde och det trettonde direktivet har som syfte att genomföra problematiken avseende återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 17 i sjätte direktivet.

66. I sin dom i det ovannämnda målet Berkholz har domstolen konstaterat att den ort där en leverantör har sitt säte för

26 — Punkt 2.

ekonomisk verksamhet verkar vara den primära anknypningen och att en anknypning genom tillhandahållandet av en tjänst till en annan plats än sätet för verksamheten endast får betydelse om ”rörelsen ... genom ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet”.²⁷

67. I sin dom i det ovannämnda målet ARO Lease slog domstolen även fast att för att ett driftställe med framgång, med undantag för huvudkriteriet för sätet, skall kunna anses vara etablerat på den skattskyldiges plats för tillhandahållande av tjänster måste ”detta driftställe ... ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna”.²⁸

68. Om jag dessutom måste vända mig till domstolens bidrag inom ramen för artikel 9.1 i sjätte direktivet avseende definitionen av begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet, är det även användbart att såsom den tyska regeringen har föreslagit uppmärksamma domstolens bidrag inom ramen för insolvensförordningen.

69. I artikel 3.1 i denna förordning föreskrivs att ”domstolarna i den medlemsstat inom vars territorium platsen där gäldenärens huvudsakliga intressen finns, har behörighet att inleda ett insolvensförfarande. För bolag och andra juridiska personer skall sätet[*] anses vara platsen där de huvudsakliga intressena finns, om inte annat visas.” I denna förordning utesluts alltså inte att bolagets stadgeenliga säte kan vara ett annat än orten för dess huvudsakliga ekonomiska verksamhet. [*I överensstämmelse med terminologin i övriga språkversioner av förordningen avses troligen det *stadgeenliga* sätet i bestämmelsen i fråga. Övers. anm.]

70. Den nämnda bestämmelsen har varit föremål för en första tolkning från domstolen. I målet var en gäldenär ett dotterbolag vars stadgeenliga säte och vars moderbolags stadgeenliga säte fanns i två olika medlemsstater. Domstolen konstaterade att presumptionen att den medlemsstat där det stadgeenliga sätet är beläget skall anses vara platsen där de huvudsakliga intressena finns kan motbevisas om ett bolag inte bedriver någon verksamhet i den medlemsstat där dess stadgeenliga säte är beläget. Domstolen förtydligade dock att när ett bolag bedriver verksamhet i en medlemsstat där det stadgeenliga sätet är beläget, är den omständigheten att dess ekonomiska val kontrolleras eller kan kontrolleras av ett moderbolag i en annan medlemsstat inte i sig tillräcklig för att presumptionen i förordningen skall kullkastas.²⁹

27 — Punkterna 17 och 18.

28 — Punkt 16.

29 — Se domstolens dom av den 2 maj 2006 i mål C-341/04, Eurofood IFSC Ltd (REG 2006, s. I-3813).

71. Begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet syftar sålunda, *a priori*, på bolagets stadgeenliga säte. I transnationell verksamhet kan emellertid, särskilt av skattemässiga skäl, ett artificiellt stadgeenligt säte väljas som inte uppvisar en tillräcklig faktisk anknytning till sätet för den ekonomiska verksamheten. I tveksamma fall skall genom en bedömning *in concreto* samtliga omständigheter granskas vilka bevisar hur den verkliga ekonomiska verksamheten ser ut.

72. Jag föreslår därför att domstolen skall besvara den andra frågan som så, att begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 1.1 i trettonde direktivet avser den ort där bolaget har sin faktiska ekonomiska verksamhet och som identifieras genom en sådan samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser som räcker för att bolaget självständigt skall kunna bedriva denna verksamhet. Denna ort skall om inget annat visas, anses vara bolagets stadgeenliga säte.

73. I andra hand kan jag tillägga att den andra frågan, såsom den har formulerats av Finanzgericht Köln, är abstrakt formulerad och därför i alla händelser inte omfattas av uppfattningen hos det bolag som är orsak till den hänskjutande domstolens frågor. Den tyska regeringen och kommissionen har emellertid velat yttra sig om var ett sådant bolag är beläget. Genom att följa samma resonemang har de emellertid kommit fram till olika resultat. Den tyska regeringen anser att stadgeenligt säte och säte för sin ekonomiska verksamhet är olika avseende bolaget i fråga, medan kommissionen anser att de är identiska.

74. Jag vill endast, mot bakgrund av den motbevisbara presumtionen att stadgeenligt säte och säte för sin ekonomiska verksamhet är belägna på samma plats, framhålla den omständigheten att om man inte lyckas visa att den ekonomiska verksamheten utövas på en annan ort skall de anses vara belägna på samma plats. Med andra ord skall, då tveksamhet råder, den slutsatsen dras att det stadgeenliga sätet och sätet för den ekonomiska verksamheten är belägna på samma plats.

VI — Förslag till avgörande

75. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av Finanzgericht Köln på följande sätt:

1. Ett intyg om skattestatus som är utformat enligt den förlaga som ingår i bilaga B till rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om

harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium innebär inte en icke motbevisbar presumtion om att bolaget i fråga är etablerat i den medlemsstat där intyget har utfärdats.

2. Begreppet säte för sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium avser den ort där bolaget bedriver sin faktiska ekonomiska verksamhet. Denna ort identifieras genom en sådan samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser som räcker för att bolaget självständigt skall kunna bedriva denna verksamhet. Bolagets stadgeenliga säte skall anses vara den ort där bolaget har sin ekonomiska verksamhet, om inte annat visas.