

VERICA TRSTENJAK

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. április 19.<sup>1</sup>

**I – Bevezetés**

1. A Luxemburgban bejegyzett fuvarozó vállalkozás a Németországban történő üzemanyag-vásárlások után fizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése iránti kérelmeket nyújtott be a német adóhatóságokhoz.
2. A társaság valamennyi kérelemhez csatolta a luxemburgi adóhatóság által a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv<sup>2</sup> B. melléklete szerinti tanúsítványt, amely szerint a szóban forgó vállalkozás luxemburgi adóazonosítóval rendelkező HÉA-alany.
3. A német adóhatóság azonban elutasította a visszatérítés iránti kérelmeket azzal az indokolással, hogy a szóban forgó vállalkozás üzletvezetésének helye nem Luxemburgban, hanem Svájcban található.
4. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a Finanzgericht Köln (Németország) azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a szóban forgó tanúsítvány szükségképpen azt jelenti-e, hogy az adóalanyt a tanúsítványt kibocsátó tagállamban honos adóalanynak kell tekinteni.
5. Amennyiben a fenti kérdésre nemmel kell válaszolni, a Finanzgericht Köln álláspontja szerint meg kell határozni, hogy a szóban forgó vállalkozás az Európai Közösség területén kívül honos adóalany-e, amely esetben a német jog alapján a Németországban történő üzemanyag-vásárlások után fizetett HÉA visszatérítésére nem jogosult, ezért arra kéri a Bíróságot, hogy értelmezze a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség]

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű kiadása 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.

területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályiról szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv<sup>3</sup> 1. cikkének 1. pontjában foglalt „gazdasági tevékenység székhelyének” fogalmát.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is [...].”

## II – Jogi háttér

7. Az irányelvnek a tényállás idején hatályban lévő 17. cikke (2)–(4) bekezdése ekként rendelkezik<sup>5</sup>:

### A – A vonatkozó közösségi jog

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)<sup>4</sup>

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

6. A 4. cikk (1) és (2) bekezdése értelmében:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[...]

3 – HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.

4 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

5 – Tekintettel a fiskális határok megszüntetésére a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

- a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]

(4) A (3) bekezdésben szabályozott hozzáadottérték-adó visszatérítést kell adni:

- a nem belföldön, hanem egy harmadik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 79/1072/EGK irányelvben meghatározott végrehajtási rendelkezések alapján [...],
- a Közösség területén kívül letelepedett adóalanyok számára a 86/650/EGK irányelvben meghatározott végrehajtási rendelkezések alapján [...].”

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszafizetésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (a továbbiakban: nyolcadik irányelv)

8. A nyolcadik irányelv 1. cikke ekként rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységnek székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni a következők kivételével:

- a) szállítási szolgáltatások és ahhoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások, amelyek a 77/388/EGK irányelv 14. cikke (1) bekezdésének i. pontja, 15. cikke vagy 16. cikke (1) bekezdésének B., C. és D. pontja szerint mentességet élveznek;

[...]"

- b) bizonyítja azon állam hivatalos hatóságai által kibocsátott tanúsítvány formájában, hogy azon államban, amelyben honos, a hozzáadottérték-adó alkalmazásában ő adóalany [...]

9. Ugyanezen irányelv 2. cikke előírja:

[...]"

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére [...]"

11. Az irányelv 5. cikkének szövege szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában azon termékek[nek] és szolgáltatások[nak], amelyek tekintetében vissza lehet igényelni az adót, meg kell felelniük a 77/388/EGK irányelv 17. cikkében szabályozott, a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmazott feltételeknek.

10. A nyolcadik irányelv 3. cikke értelmében:

[...]"

„A visszatérítés feltételeinek való megfelelés érdekében a 2. cikkben említett bármely adóalany, aki olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyeket az ország területén végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni:

12. A nyolcadik irányelv 6. cikke ekként rendelkezik:

„A tagállamok a 2. cikkben említett adóalanyra nem vethetnek ki a 3. és 4. cikkben említett kötelezettségeken túl semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.”

[...]

13. A nyolcadik irányelv 9. cikkének második bekezdése értelmében:

„A B. mellékletben foglalt minták szerint kell elkészíteni a 3. cikk b) pontjában és a 4. cikk a) pontjában említett azon tanúsítványokat, amelyek bizonyítják, hogy az érintett személy adóalany.”

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak a Közösség területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (a továbbiakban: tizenharmadik irányelv).

14. Ezen irányelv 1. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »a Közösség területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében említett adóalany, aki az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett időszak alatt az adott területen sem gazdasági tevé-

kenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezik, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, és aki ugyanezen idő alatt a 2. cikkben említett tagállamban nem végzett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a következők kivételével:

- a) szállítási szolgáltatások és ahhoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások, amelyek a 77/388/EGK irányelv 14. cikke (1) bekezdésének i. pontja, 15. cikke vagy 16. cikke (1) bekezdésének B., C. és D. pontja szerint mentességet élveznek;

[...]”.

15. A tizenharmadik irányelv 2. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termé-

keknek az országba történő behozatala [...]”. tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

[...]”.

16. Ugyanezen irányelv 4. cikkének szövege szerint:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában a visszatérítésre való jogosultság meghatározása a 77/388/EGK irányelv 17. cikkének megfelelően történik, amelyet a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmaznak.

(2) A tagállamok ugyanakkor előírhatják bizonyos költségek kizárását, vagy a visszatérítés teljesítését további feltételekhez köthetik.

## B – A nemzeti jog vonatkozó rendelkezései

17. Az 1993. évi hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz 1993) (a továbbiakban: UStG)<sup>6</sup> 18. §-a (9) bekezdésének és a forgalmi adóról szóló törvény 1993. évi végrehajtási rendelete (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993) (a továbbiakban: UStDV)<sup>7</sup> 59. §-ának együttes alkalmazásában a Közösség területén nem honos adóalanyokat nem illeti meg a visszatérítéshez való jog az üzemanyag-értékesítés után felszámított adó tekintetében.

## III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

18. A Planzer Luxembourg Sàrl (a továbbiakban: Planzer Luxembourg) fuvarozási vállalkozás székhelye Frisange-ban (Luxem-

6 – BGBl. 1993. I., 565. és azt követő oldalak.

7 – BGBl. 1993. I., 600. és azt követő oldalak.

burg) van. Egyetlen tagja a Planzer Transport AG társaság, amely Dietikonban (Svájc) rendelkezik székhellyel.

19. Deltgen úr a Planzer Luxembourg székhelyén működteti a Helvetia House nevű vállalkozását, amelytől a Planzer Luxembourg irodát vett bérbe. A kizárólagos tag képviselőjeként Deltgen úr intézte a Planzer Luxembourg megalapításával járó teendőket. A Planzer Transport AG két alkalmazottja a Planzer Luxembourg vezető tisztségviselője. Az egyik Svájcban, a másik Olaszországban lakik. Tizenhárom másik társaság, köztük svájci fuvarozási vállalkozások három leányvállalata, a Planzer Luxembourg címmel azonos címen jegyeztette be székhelyét.

20. A Planzer Luxembourg 1997-ben és 1998-ban a Németországban történő üzemanyag-vásárlások után e tagállamban megfizetett HÉA visszatérítése iránt két kérelmet nyújtott be a német adóhatósághoz. Az első kérelemben 1996-ra vonatkozóan 11 004,25 DEM, a másodikban 1997-re vonatkozóan 16 670,98 DEM szerepelt. Mindkét kérelemhez csatolták a luxemburgi adóhatóság által a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelően kiállított tanúsítványt.

21. Az e tanúsítványban írtak szerint a Planzer Luxembourg luxemburgi adóazonosítóval rendelkező HÉA-alany.

22. Mivel a külföldiekre vonatkozó információs szolgálata arról tájékoztatta a német adóhatóságot, hogy a Planzer Luxembourg a tanúsítványban említett címen nem rendelkezik vezetékes telefon-összeköttetéssel, e hatóság úgy vélte, hogy a társaság nem bizonyította, hogy üzletvezetésének helye Luxemburgban található, és elutasította a visszatérítés iránti kérelmeket azzal az indokolással, hogy a nemzeti jogban előírt visszatérítési feltételek nem teljesültek.

23. A német szabályozás élt a tizenharmadik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében biztosított választási lehetőséggel, így az UStG 18. §-ának (9) bekezdése alapján a Közösség területén nem honos adóalanyokat kizárta az üzemanyag-vásárlások utáni visszatérítésre való jogosultságból.

24. A Planzer Luxembourg panaszt nyújtott be a fenti határozatokkal szemben. Újabb tanúsítványt terjesztett elő, amely szerint a luxemburgi közvetlen adók alá tartozó kereskedelmi társaságnak minősül, és előadta, hogy két vezető tisztségviselője, Deltgen, valamint a társaság ügyvezetéséért és könyveléséért felelős másik személy Luxemburgban végzi tevékenységét, öt munkavállalója részmunkaidőben gépkocsivezetőként dolgozik a társaság székhelyén, a levélpapírja fejléce alapján rendelkezik vezetékes telefon-

összeköttetéssel, légi fuvarozási célokra Luxemburgban nyilvántartott teherautókat használ, és számláit a Luxemburgban bejegyzett székhelyén állítja ki.

25. A német adóhatóság 1999. július 1-jei határozatával elutasította a fenti panaszokat arra hivatkozással, hogy a társaság üzletvezetésének helye nem Luxemburgban, hanem Svájcban található.

26. A Planzer Luxembourg keresetet indított az elutasító határozatok ellen.

27. A Finanzgericht Köln (Kölni Pénzügyi Bíróság) 2001. október 26-i ítéletében helyt adott a keresetnek, mivel úgy vélte, hogy a Planzer Luxembourg által a svájci anyavállalat részére végzett ügyletek elsődleges kiindulópontja Luxemburg, és székhelye ebben a tagállamban van.

28. A Bundesfinanzhof (Szövetségi Adóügyi Bíróság) 2003. május 22-i ítéletében a fenti ítéletet hatályon kívül helyezte, és visszautalta az ügyet a Finanzgericht Köln elé azzal az indokolással, hogy a Finanzgericht Köln tévedett, amikor a Planzer Luxembourg létesítő okirata szerinti székhelyéből kiindulva úgy vélte, hogy a társaság Luxemburgban honos.

29. A Finanzgericht Köln az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hangsúlyozza, hogy a jelen ügyben a központi kérdés annak eldöntése, hogy a Planzer Luxembourg társaság a Közösség területén honos-e, mert ellenkező esetben a nemzeti jog értelmében nem jogosult a Németországban történő üzemanyag-vásárlások után megfizetett HÉA visszatérítésére. E bíróság szerint mindenekelőtt a Planzer Luxembourg által benyújtott, a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő minta szerinti tanúsítvány jogi hatályát kell megvizsgálni. A Finanzgericht Köln egyetért azzal, hogy e tanúsítvány alapján kétségtelenül megdönthetetlen vélelem áll fenn az érintett személyi HÉA-alanyiságát illetően, ugyanakkor felveti, hogy e tanúsítvány kötelező erejű-e, vagy megdönthetetlen vélelmet keletkeztet-e arra nézve, hogy e társaság a kiállítás szerinti tagállamban honos. Abban az esetben, ha e kérdésre nemmel kell válaszolni, a Finanzgericht Köln azt kérdezi, hogy a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában szereplő „gazdasági tevékenység székhelyének” fogalma arra a helyre utal-e, ahol a társaság székhelye található, és ahol az üzletvezetésre vonatkozó döntéseket hozzák (a jelen esetben Luxemburg), vagy arra a helyre, ahol a szokásos, operatív tevékenységeket végzik (a jelen esetben Svájc).

30. A Finanzgericht Köln felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1. Kötelező erejű-e a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának



megfelelő tanúsítvány, illetve ez alapján megdönthetetlen vélelem áll-e fenn arra vonatkozóan, hogy a vállalkozás a tanúsítványt kiállító tagállamban honos?

A – Az első kérdésről

2. Abban az esetben, ha az első kérdésre nemmel kell válaszolni:

Akként kell-e értelmezni a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett „gazdasági tevékenység székhelyének” fogalmát, hogy az azon helyre vonatkozik, ahol a társaság székhelye található?

Vagy e rendelkezés értelmezése szempontjából azon helyet kell alapul venni, ahol az ügyvezetési döntéseket hozzák?

Vagy pedig e fogalom azon helyre vonatkozik, ahol a szokásos, operatív tevékenységeket végzik?”

#### IV – A Bíróság elé terjesztett észrevételek

31. Írásbeli észrevételt nyújtott be a Planzer Luxembourg, a német, francia, olasz és luxemburgi kormány, valamint a Bizottság.

32. A Planzer Luxembourg és a luxemburgi kormány szerint az első kérdésre a Bíróságnak igenlő választ kell adnia.

33. A Planzer Luxembourg abból az elvből indul ki, hogy a benyújtott tanúsítvány kötelező erővel bír, de legalábbis megdönthetetlen vélelmet keletkeztet arra vonatkozóan, hogy a társaság a kiállítás szerinti tagállamban honos. Ha egy tagállam kétségbe vonhatná a másik tagállam által kiállított tanúsítványt, ez aláásná a jogharmonizációs törekvéseket és az áruk Közösségen belüli forgalmának egyszerűsítését.

34. A luxemburgi kormány álláspontja szerint az a kérdés, hogy a letelepedés helyét a gazdasági tevékenység székhelyének vagy állandó telephelynek kell-e tekinteni, másodlagos, mivel e kérdés csak egyike azoknak a feltételeknek, amelyek segítségével megállapítható, hogy az adóalany a nyolcadik irányelv alkalmazásában honos-e. A nyolcadik irányelv 3. cikkének b) pontjában szereplő tanúsítványt azt hivatott igazolni,

hogyan az adóalany az abban szereplő formában van bejegyezve a kiállítás szerinti tagállamban. Elfogadhatatlan lenne, ha valamely másik tagállam hatóságai hivatalosan vitathatnák a tanúsítványban igazoltakat.

35. A Bizottság álláspontja közel áll a Planzer Luxembourg és a luxemburgi kormány álláspontjához. Úgy véli, hogy a nemzeti adóhatóságok közötti harmonikus együttműködés és kölcsönös bizalom igazolja az illetékes nemzeti hatóságok által kiállított tanúsítványok kölcsönös elismerésének kötelezettségét, annál is inkább, mivel az e tanúsítványban szereplő megállapítások hitelességét vitató hatóság igénybe veheti a 1798/2003/EGK tanácsi rendeletben<sup>8</sup> (a továbbiakban: 1798/2003 rendelet) biztosított különleges intézkedéseket. A Bizottság hangsúlyozza, hogy ezt az eszközt csak komoly kétség esetén lehet igénybe venni. Ha a megkérdézett tagállam bizonyítja az általa kiállított tanúsítványban szereplő tények hitelességét, a többi, visszatérítés szerinti tagállam nem tagadhatja meg a visszatérítés teljesítését.

36. Ezzel szemben a német, az olasz és a francia kormány úgy véli, hogy a tanúsítvány

kizárólag azt igazolja, hogy a kiállítás szerinti tagállamban az adóalanyt HÉA-alanyként tartja nyilván a hatóság, de egyáltalán nem bizonyítja, hogy e tagállamban honos is.

37. A francia kormány ezt kiegészíti azzal, hogy amennyiben a visszatérítés szerinti tagállamnak kétsége támad afelől, hogy a vállalkozás egy másik tagállamban honos-e, kifogást emelhet a letelepedés szerinti tagállam által kiállított tanúsítvány ellen. Ilyen kifogással azonban csak akkor lehet élni, ha a visszatérítés szerinti tagállam a közigazgatási együttműködési eljárásokat kimerítette<sup>9</sup>.

#### B – A második kérdésről

38. A Planzer Luxembourg úgy véli, hogy a gazdasági tevékenység tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett székhelye az a hely, ahol a társaság létesítő okirata szerinti székhely található. Ha a Bíróság ezt az álláspontot nem fogadja el, akkor a gazdasági tevékenység székhelye az a hely, ahol meghozzák az ügyvezetési döntéseket.

8 – A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EGK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.).

9 – A francia kormány észrevételeiben a közvetlen adók (HÉA) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendeletre (HL L 24., 1. o.) hivatkozik. Ezt a rendeletet időközben hatályon kívül helyezték.

39. A luxemburgi kormány úgy véli, hogy – mivel nézete szerint az első kérdésre igenlő választ kell adni – a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

40. A német, francia és olasz kormányok álláspontja szerint a gazdasági tevékenység és a létesítő okirat szerinti székhely fogalmát nem szabad összekeverni, egyben utalnak a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban kialakult ítélkezési gyakorlatára<sup>10</sup>, amely szerint a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában alkalmazott gazdasági tevékenység székhelye és az állandó telephely fogalma kellő fokú állandóságot, és olyan szerkezetet feltételez, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé tegye a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását.

41. A német kormány utal még a fizetés-képtelenségi eljárásról szóló, 2000. május 29-i 1346/2000/EK tanácsi rendelet<sup>11</sup> (a továbbiakban: 1346/2000 rendelet) 3. cikkének (1) bekezdésére. E rendelkezés alapján társaság esetén az ellenkező bizonyításáig a létesítő okirat szerinti székhelyet kell tekinteni a fő érdekeltségek központjának.

10 – A 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 17. és 18. pontja, a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005. o.) és a C-190/95. sz. ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4383. o.) 16. pontja.

11 – HL L 160. 1. o.; magyar nyelvű kiadása 19. fejezet, I. kötet, 191. o.

42. A német kormány kiemeli, hogy a Finanzgericht Köln által előterjesztett egyedi esetben a Planzer Luxembourg rendelkezett létesítő okirat szerinti székhellyel a Közösségen belül, gazdasági tevékenység szerinti székhellyel azonban nem. Ez a megállapítás a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott tényekből következik, amelyek alapján a szóban forgó társaság nem végez gazdasági tevékenységet a Közösség (Luxemburg) területén lévő, létesítő okirat szerinti székhelyén. A létesítő okirat szerinti székhelyet harmadik ország (Svájc) területéről azért tették át a Közösség területére, hogy elkerüljék a kizárást az üzemanyag-vásárlás utáni hozzáadottérték-adó visszatérítésre való jogosultságból.

43. A német kormány javaslata szerint úgy kell válaszolni, hogy a gazdasági tevékenység székhelyének fogalma azt „jelöli, hogy a vállalkozás az adott helyen vagy helyről végzi fő tevékenységét, legalább anyagi és személyi erőforrás felhasználásával”.

44. A francia kormány javaslata szerint úgy kell válaszolni, hogy a gazdasági tevékenység székhelyének fogalma „kellő fokú állandóságot feltételez, és azt a helyet jelöli, ahol a HÉA-visszatérítés iránti kérelem alapjául szolgáló gazdasági tevékenységet gyakorolják”.

45. Az olasz kormány javaslata szerint úgy kell válaszolni, hogy a gazdasági tevékenység székhelyének fogalma alatt azt – az esetenként a lakóhelytől vagy szokásos tartózkodási helytől eltérő – helyet kell érteni, ahol a társaság a szokásos operatív tevékenységét végzi.

46. Tekintettel az első kérdésre javasolt válaszára, a Bizottság úgy véli, hogy a második kérdésre nem szükséges válaszolni. Mindenesetre, másodlagos jelleggel a német, francia és olasz kormányokhoz hasonlóan érvel, és azt javasolja, hogy az alábbiak szerint kell válaszolni: „amennyiben egy olyan vállalkozás, mint [a Planzer Luxembourg], amely létesítő okirata szerinti székhelye alapján valamely tagállamban honos, akkor a vállalkozás gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye a nyolcadik irányelv 1. cikkének alkalmazásában a fenti tagállamban van, amennyiben ügyvitelének helye, irodája e tagállamban van, fűtésszámláit itt fizeti, telefonos összeköttetéssel rendelkezik, a szolgáltatás nyújtásához felhasznált járműveit e tagállamban vették nyilvántartásba, és itt köt munkavállalói szerződéseket, ha e tagállamban a HÉA és a közvetlen adók alkalmazásában nyilvántartásba vett adóalany, és üzletvezetésére vonatkozó döntéseit itt hozza”.

## V – Értékelés

### A – Az első kérdéstről

47. Mivel a tanúsítványt a nyolcadik irányelv 3. cikkének b) pontja értelmében „azon tagállam hivatalos hatóságai” bocsátják ki, amelyben „[az adóalany] honos”, joggal feltételezhető, hogy az adóalany ténylegesen a tanúsítványt kiállító tagállamban letelepedett társaság.

48. Ugyanakkor ez a tanúsítvány csak azt bizonyítja, hogy a szóban forgó személy a tanúsítványban alkalmazott fordulat alapján „adóalany a hozzáadottérték-adó alkalmazásában”, azt viszont nem, hogy az adóalany ténylegesen a kiállító tagállamban honos. A szóban forgó tanúsítvány kiállítását megelőzően a hivatalos hatóságok nem vizsgálják, hogy az a valós helyzetnek megfelelő-e. A tanúsítvány tehát a nyolcadik irányelv szerinti HÉA-visszatérítési eljárás alkalmazásának fontos, de nem elégséges feltétele.

49. A tanúsítványt kiállító hatóság jóhiszeműsége egyáltalán nem vitatott. Nyilvánvalóan nem várható el tőle, hogy minden, a fenti tanúsítvány kiállítására irányuló kérelem esetében mélyreható bizonyítást folytasson le a kérelmező valódi honosságát illetően.

50. Inkább arról van szó, hogy ne legyen teljesen kizárható annak lehetősége, hogy az adóalany, azaz egy adott gazdasági tevékenységet folytató személy<sup>12</sup> a tagállamokban alkalmazott eltérő HÉA-kulcsok miatt azt állíthassa, hogy a számára előnyösebb tagállamban honos<sup>13</sup>.

51. 1993. január 1-je, a fiskális határok eltörlése óta, amely a vállalkozások számára lehetővé tette a Közösségen belüli áruszállítást úgy, hogy a belső határokat formai kötelezettségek teljesítése nélkül léphetik át, az adókijátszás elleni küzdelmet a legmagasabb fokú elővigyázatosság övezi<sup>14</sup>.

52. Hangsúlyozni kell, hogy jóllehet a nyolcadik irányelv célja a negyedik preambulumbekezdés szerint az, hogy haladást érjen el a „személyek, áruk és szolgáltatások mozgásának tényleges liberalizációja felé”, a hatodik preambulumbekezdése alapján az irányelv az „adókijátszás vagy adóelkerülés egyes formáinak” megakadályozását is célul tűzte ki.

53. A nyolcadik irányelv 6. cikke kifejezetten rendelkezik az adóalany ama kötelezettségéről, miszerint „meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani[a] a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt”.

54. A francia kormány és a Bizottság álláspontja szerint kétség esetén a visszatérítésre kötelezett tagállam köteles igénybe venni a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 1798/2003 tanácsi rendeletben rögzített információcserére irányuló eljárásokat. A francia kormánnyal szemben a Bizottság úgy véli, hogy a fenti együttműködés keretében szerzett információ kötelező erővel bír a visszatérítés szerinti tagállamra nézve.

55. A többi beavatkozó kormány, azaz a német, az olasz és a luxemburgi kormány nem hivatkozik a fenti együttműködésre, amely alapján feltételezhető, hogy azt nem tekintik kötelezőnek, függetlenül attól, hogy milyen jelentőséget tulajdonítanak a szóban forgó tanúsítványnak.

56. A 1798/2003 rendelet célja az adókijátszás elleni küzdelem. Első két preambulumbekezdésében hangsúlyozza, hogy a tagállamok határain átnyúló adókijátszás és adóelkerülés költségvetési veszteséghez, illetve az igazságos adóztatás elvének megsértéséhez vezet. Ez a gyakorlat tehát, amely a

12 – Lásd a hatodik irányelv 4. cikkének rendelkezéseit az adóalany fogalmának meghatározásáról.

13 – Bizonyos szempontból „honosságshopping”.

14 – Lásd M. Papon „Küzdelem az adóelkerülés ellen” in „*La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*” Bruylant, Bruxelles, 1996., 203. o.

tőke mozgások és a versenyfeltételek torzulását okozhatja, befolyásolja a belső piac működését. Ily módon a HÉA-kijátszás leküzdéséhez minden tagállamban az erre vonatkozó rendelkezések alkalmazásáért felelős közigazgatási hatóságok szoros együttműködésére van szükség.

57. Az 1798/2003 rendelet harmadik preambulumbekezdéséből az következik, hogy a rendelet célja „egy tagállamok közötti közös információcsere-rendszer létrehozás[a], amelyben a tagállamok közigazgatási hatóságai segítséget nyújtanak egymásnak, és együttműködnek a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, a Közösségen belüli termékbeszerzéseket és a termékimportot terhelő hozzáadottérték-adó megfelelő alkalmazását”<sup>15</sup>.

58. Ez a „kölcsönös segítségnyújtás” azonban csak azt teszi kötelezővé, hogy a tájékoztatás iránti kérelemre választ kell adni, azt nem jelenti, hogy kétség esetén tájékoztatást kell kérni; még kevésbé jelenti az így szerzett

válasz kötelező jellegét. Mindenesetre a közigazgatási együttműködés az adóztatásban meglehetősen hatástalannak bizonyult az elmúlt években<sup>16</sup>.

59. Az adókijátszás elleni küzdelem célkitűzésével lenne ellentétes, ha a tagállamnak felülvizsgálati lehetőség nélkül kellene elfogadnia a megszerzett információt, különös tekintettel arra, hogy a tanúsítványt kiállító tagállam nyilvánvalóan nem vizsgálhatja minden kérelem esetében rendszeresen és átfogóan azt, hogy a HÉA-alany valóban a területén telepedett-e le.

60. Ezért azt javasoljuk, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő, HÉA-alanyiságot igazoló tanúsítvány nem keletkeztet megdönthetetlen vélelmet arra nézve, hogy a vállalkozás a tanúsítványt kiállító tagállamban honos.

## B – A második kérdésről

61. Elsődlegesen meg kell állapítani, hogy bár sem a közösségi társasági jog<sup>17</sup>, sem a

16 – Lásd J.-M. Communier: *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001., 186. o.

17 – Lásd M. Menjuq: „La notion de siège social : une unité introuvable en droit international et en droit communautaire”, *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paris, 2005., 499. o. Megjegyezzük, hogy a közösségi jog a bírósági eljárásban ismeri a székhely meghatározását. Ez a meghatározás ugyanakkor ismeretlen az adójogban. A bírósági eljárások vonatkozásában a polgári és kereskedelmi ügyekben a joghatóságról, valamint a határozatok elismeréséről és végrehajtásáról szóló, 2000. december 22-i 44/2001/EK tanácsi rendelet (HL L 12., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 4. kötet, 42. o.) 60. cikkének (1) bekezdése a jogi személyek székhelyének különleges meghatározását adja: „(1) E rendelet alkalmazásában a társaság vagy más jogi személy, illetve természetes vagy jogi személyek társulása azon a helyen rendelkezik székhellyel, ahol: a) létesítő okirat szerinti székhelye; vagy b) központi ügyvezetése; vagy c) üzleti tevékenységének fő helye található.”

15 – A kölcsönös tájékoztatás rendszerének mélyreható elemzéséről lásd B. J. M. Terra és P. J. Watte: *European Tax Law*, 4. kiadás, Deventer, 2005., 708. és azt követő oldalak; L. W. Gormley: *EU Taxation Law*, Richmond, 2005., 11. és azt követő oldalak; valamint A. A. Aronowitz, D. C. G. Laagland és G. Paulides: *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kuiper publications, Amsterdam-New York, 1996., 19. és azt követő oldalak.

közösségi adójog<sup>18</sup> nem határozza meg a székhely fogalmát, e fogalom nem azonos a társasági jogban és az adójogban. A székhely fogalma az adójogban másképpen is meghatározható. A nemzeti jogrendekben a társasági jog határozza meg székhely fogal-

mát<sup>19</sup>. Megfigyelhető az is, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fejlődésével összhangban<sup>20</sup> egyes nemzeti jogrendek társasági joga igen részletes szabályozást tartalmaz a székhely fogalmát illetően<sup>21</sup>.

## 62. A székhely fogalmának az adójogban alkalmazott eltérő jelentése mögött az adó-kijátszások és adóelkerülések elleni küzdelem

18 – Ami a nemzeti jogrendeket illeti, meg kell jegyezni, hogy a német adójogban, a társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz) 1. cikkének (1) bekezdése alapján két fogalom alapozza meg a társaságok adókötelezettségét. Az egyik a székhely („Sitz”), amelyet többek között a társaság létesítő okirata határoz meg (az adózás rendjéről szóló törvény [Abgabenordnung] 11. cikke). A másik az „ügyvezetés helye” („Ort der Geschäftsleitung”), az adózás rendjéről szóló törvény 10. cikke szerinti meghatározásban; a meghatározás szerint ez a társaság üzleti felső vezetésének központja („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung”), azaz az a hely, ahol meghozzák a kiemelt jelentőségű döntéseket (BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BstBl. 1999, II, 437. o.). A francia adójog rendkívül gyakorlatias megoldást alkalmaz: „a társasági adót a jogi személy üzleti tevékenységének központja szerint kell kivetni. A hatóság az adókivetés helyeként kijelölheti vagy a társaság közönségi ügyvezetésének helyét, vagy a létesítő okirat szerinti székhelyét” (az általános adóködex [Code général des impôts] 218. cikkének (1) bekezdése). Az Egyesült Királyságban a társaságok adóztatása két feltételhez kötődik, nevezetesen a társaság bejegyzéséhez (Finance Act 1988) és a központi ügyvezetés és felügyelet helyéhez („place of central management and control”) (Case Law).

19 – Példaként felhozható a német társasági jog, ahol a részvénytársaságokról szóló törvény (Aktiengesetz) 5. cikke és a korlátozott felelősségű társaságokról szóló törvény (GmbHG) 4a. cikke értelmében a székhely a vállalkozás létesítő okirata szerinti székhelynek felel meg. Mindkét cikk (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy a társaság létesítő okirata főszabály szerint meghatározza a társaság székhelyét, akár az üzletvezetés, akár az ügyvitel helyeként, vagy az egyik olyan telephelyként, ahol üzleti tevékenység folyik. A francia társasági jog nem határozza meg a székhely fogalmát, és véletlenszerűen alkalmazza a „siège statutaire” (Code de commerce [kereskedelemlről szóló törvény] L 210-3. cikk 2. bekezdés; Code Civile [Polgári Törvénykönyv] 1837. cikk), a „siège social” (például a Code de commerce L 210-3 cikke, L 221-14. cikke, L 225-103. cikke, valamint a Code Civile 1835. cikke), az „adresse du siège social” (az 1967. március 23-i 67-236 sz. törvényrendelet 59., 123. és 130. cikke), valamint a „siège de la société” (1967. március 23-i törvényrendelet 206-6., 219., 231. és 295. cikke) kifejezéseket. Az Egyesült Királyságban a társasági jog a „registered office” kifejezést használja a „siège statutaire [létesítő okirat szerinti székhely]” meghatározására. A társasági törvény („Companies Act 2006”) 9. cikkének (2) bekezdése alapján a társaság létesítő okiratában kell meghatározni az állandó telephelyt, amely lehet Angliában, Walesben, Skóciában vagy Észak-Írországban. Az állandó telephely szabadon meghatározható.

20 – A C-208/00. sz. Überseering-ügyben 2002. november 5-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-9919. o.) 82. pontjában a Bíróság ebben az ügyben megállapította, hogy a letelepedés szabadságának az EK 43. és EK 48. cikkel alapvetően ellentétes korlátozást jelenti, ha a tagállam nem ismeri el egy másik, a társaság létesítő okirata szerinti székhely szerinti tagállam joga szerinti megalapított társaság jogképességét különösen arra hivatkozva, hogy a társaság azt követően helyezte át tényleges ügyvezetésének helyét az adott tagállamba, hogy valamennyi részvényét az adott tagállamban lakó állampolgárok megszerzték, ami azzal a következménnyel jár, hogy a fogadó tagállamban nem járhat el bíróság előtt valamely szerződésből eredő jogai védelmében, hacsak nem alakul meg újra az adott tagállam joga szerint.

21 – Példaként felhozható a kereskedelmi társaságokról szóló új szlovén törvény (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006), amelynek 30. cikke értelmében „a társaság székhelye meghatározható üzleti tevékenységének helye szerint, általános üzletvezetésének helye szerint vagy a tényleges ügyvitel helye szerint”.

iránti erősödő elkötelezettség célkitűzése rejlik. Erre a célkitűzésre a tizenharmadik irányelv harmadik preambulumbekzdése is hivatkozik. Az adókijátszás elleni küzdelem elsődleges célkitűzés mind közösségi, mind tagállami szinten<sup>22</sup>. A Bíróság már ítélezett úgy, hogy „a lehetséges adókijátszások, adóelkerülések és más visszaélések elleni küzdelem ugyanis olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat”<sup>23</sup>.

63. Meg kell jegyezni, hogy a „gazdasági tevékenység” kifejezés a Bizottság értelmezése szerint kizárólag valós tevékenységet jelölhet. A Bíróság a fent hivatkozott DFDS-ügyben hozott ítéletében<sup>24</sup> kimondta, hogy „amint arra a főtanácsnok indítványának[<sup>25</sup>] 32–34. pontjában rámutatott, az egységes HÉA-rendszer alkalmazásának alapvető feltétele a valós gazdasági tartalom figyelembevétele”.

22 – Így, jóllehet egyes tagállamok társasági joga kellően liberális ahhoz, hogy megengedje „postafiók-társaságok” alapítását (a német „Briefkastengesellschaft”, vagy a szlovén „Družba poštne nabiralnik”), ezen államok adójoga igyekszik megakadályozni, hogy ezeket a vállalkozásokat a HÉA-jellegű adók fizetésére vonatkozó, jogszabályban előírt kötelezettség megkerülésére használják fel.

23 – A C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 71. pontja. Lásd még a közösségi társasági jog területén a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 51. pontját:

„[...] a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az érintett tagállam jogszabályainak megkerülése.” [...]

24 – 23. pont.

25 – La Pergola főtanácsnoknak az ügyre vonatkozó, 1997. január 16-án ismertetett indítványa. Az indítvány 32. pontja szerint „a HÉA-rendszert a tényleges gazdasági helyzetnek leginkább megfelelő módon kell alkalmazni”.

64. A legtöbb esetben a gazdasági tevékenység székhelye és a létesítő okirat szerinti székhely egybeesik. Mint ahogyan a fent említett Berkholz-ügyre vonatkozó indítványában Mancini főtanácsnok megjegyezte, „a »gazdasági tevékenység székhelyének« fogalmát technikailag kell értelmezni: azt a székhelyet jelöli, amely a szolgáltató vállalkozás anyavállalatának létesítő okiratában szerepel”<sup>26</sup>. Ugyanakkor szükségessé válhat e tény valóságának bizonyítása annak érdekében, hogy megakadályozhatók legyenek a közösségi HÉA-rendszer szabályainak megkerülésére alkalmas mesterséges konstrukciók.

65. Mint ahogyan azt több beavatkozó fél is kiemelte, a Bíróság a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban hasznos pontosítást adott a gazdasági tevékenység székhelyének fogalmához. A nyolcadik irányelv 1. cikkében és a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett „gazdasági tevékenység székhelye” ugyanazt jelenti, mint a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott meghatározás, mivel a nyolcadik és tizenharmadik irányelv célja a hatodik irányelv 17. cikkében meghatározott HÉA-visszatérítés problematikájának megoldása.

66. A fent hivatkozott Berkholz-ügyben hozott ítélet is azt mutatja, hogy a gazdasági tevékenység székhelye elsődleges kapcsoló

26 – 2. pont.



elvnek tekinthető, és a szolgáltatásnyújtást csak akkor lehet a székhelytől eltérő telephelyhez kapcsolni, „ha az eltérő telephely rendelkezik azzal a minimális állománnyal, amely az adott szolgáltatásnyújtáshoz szükséges személyi és műszaki erőforrások tartós egyesítéséből tevődik össze”<sup>27</sup>.

67. A fent hivatkozott ARO Lease ügyben hozott ítélet is akként rendelkezett, hogy ahhoz, hogy valamely telephelyet – a székhelyre vonatkozó elsődleges szemponttól eltérően – az adóalany által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyének lehessen tekinteni, a telephelynek „kellő fokú állandóságot, és olyan szerkezetet kell felmutatnia, amely az emberi és műszaki erőforrásokra tekintettel alkalmas arra, hogy lehetővé tegye a szóban forgó szolgáltatások önálló nyújtását”<sup>28</sup>.

68. Ezen túlmenően, ha a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett „gazdasági tevékenység székhelye” fogalmának meghatározásához hivatkoznunk kell a Bíróságnak a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatára, ugyancsak hasznos lenne a fizetési képességi eljárásról szóló 1346/2000 rendeletre vonatkozó ítélkezési gyakorlat áttekintése is, mint ahogyan azt a német kormány javasolja.

69. E rendelet 3. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „a tagállamok bíróságainak azon a területen, ahol az adós fő érdekeltségei találhatók, hatáskörrel kell rendelkezniük a fizetési képtelenségi eljárás megindítására. Társaság vagy jogi személy esetén az ellenkező bizonyításáig a létesítő okirat szerinti székhelyet kell tekinteni a fő érdekeltségek központjának”. Ez a rendelet nem zárja ki tehát azt az esetet, amikor a létesítő okirat szerinti székhely és a gazdasági tevékenység központja különböző.

70. Ezt a rendelkezést a Bíróság egyszer már értelmezte. Egy olyan ügyben, amikor az adós egy leányvállalat és létesítő okirat szerinti székhelye különbözik az anyavállalatétól, a Bíróság kimondta, hogy az a vélelem, hogy az adott leányvállalat fő érdekeltségeinek központja abban a tagállamban van, amelyben a létesítő okirat szerinti székhelye is, abban az esetben megdönthető, ha a társaság semmilyen tevékenységet nem fejt ki a létesítő okirata szerinti tagállam területén. A Bíróság azonban arra is rámutatott, hogy amennyiben egy társaság azon tagállam területén végzi tevékenységét, ahol a székhelye található, azon tény, hogy a gazdasági döntéseit egy másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat ellenőrzi vagy ellenőrizheti, nem elégséges a 1346/2000 rendeletben rögzített vélelem megdöntéséhez<sup>29</sup>.

27 – 17. és 18. pont.

28 – 16. pont

29 – A C-341/04. sz. Eurofood IFSC ügyben 2006. május 2-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3813. o.).

71. Így a gazdasági tevékenység székhelyének fogalma elsősorban a létesítő okirat szerinti székhelyet jelöli. A nemzetközi ügyletekben azonban előfordulhat, hogy a létesítő okirat szerinti székhelyet mestersegesen választják ki, éppen adózási okok miatt, és amely így nem mutat kellően valós kapcsolatot azzal a hellyel, ahol a gazdasági tevékenységet ténylegesen kifejtik. Kétség esetén a konkrét esetet kell értékelni, és meg kell vizsgálni, hogy a rendelkezésre álló tények bizonyítják-e a valós gazdasági tevékenységet.

72. Ezért a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tizenharmadik rendelet 1. cikkének 1. pontja alkalmazásában a „gazdasági tevékenység székhelye” azt a helyet jelöli, ahol a vállalkozás tényleges gazdasági tevékenységét kifejti, amelyet az adott gazdasági tevékenység önálló végzéséhez elegendő személyi és műszaki erőforrások egyesítése jellemez. Ez a hely, az ellenkező bizonyításáig, a létesítő okirat szerinti székhely.

73. Másodlagos jelleggel megállapítható, hogy a második kérdés, a Finanzgericht Köln által felvázolt formában absztrakt módon van megfogalmazva, és nem tér ki azon vállalkozás helyzetére, amelynek kapcsán a kérdéseket a Bíróság elé terjesztették. A német kormány és a Bizottság ugyanakkor fontosnak tartotta kifejteni álláspontját a fenti vállalkozás elhelyezkedését illetően. Ugyanazon érvelés alapján ellenkező következtetésekre jutottak; az előbbi szerint a létesítő okirat szerinti székhely és a szóban forgó vállalkozás gazdasági tevékenységének székhelye különbözik, míg az utóbbi szerint megegyezik.

74. Elegendő arra rámutatni, hogy – tekintettel a gazdasági tevékenység, illetve a létesítő okirat szerinti székhely azonosságára vonatkozó megdönthető vélelemre – a székhelyek azonosságára kell következtetni, kivéve ha bizonyítható, hogy a gazdasági tevékenységet a létesítő okirat szerinti székhelytől különböző helyen folytatják.

## VI – Véggkövetkeztetések

75. A fentiekre tekintettel indítványozom, hogy a Bíróság a Finanzgericht Köln által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

„1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére

történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítvány a hozzáadottérték-adó alanyiságáról nem állít fel megdönthetetlen vélelmet arra nézve, hogy a vállalkozás a tanúsítványt kiállító tagállamban honos.

- 2) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak a Közösség területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv 1. cikkének 1. pontja szerinti »gazdasági tevékenység székhelye« arra a helyre utal, ahol a vállalkozás gazdasági tevékenységét ténylegesen kifejti, amelyet az adott gazdasági tevékenység önálló végzéséhez elegendő személyi és műszaki erőforrások egyesítése jellemez. Ez a hely, az ellenkező bizonyításáig, a létesítő okirat szerinti székhely.”