

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. június 28. *

A C-73/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2006. február 8-án érkezett, 2006. január 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Planzer Luxembourg Sàrl**

és

a **Bundeszentralamt für Steuern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), Juhász E., R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: V. Trstenjak,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Planzer Luxembourg Sàrl képviselőjében P. Widdau Steuerberater,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J.-C. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
- a luxemburgi kormány képviselőjében S. Schreiner, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. április 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyfelől 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 (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 79. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 3. cikke b) pontjának és 9. cikke második bekezdésének, valamint B. mellékletének, másfelől a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.; a továbbiakban: tizenharmadik irányelv) 1. cikke 1. pontjának értelmezésére vonatkozik.

- 2 A kérelmet a Planzer Luxembourg Sàrl és a Bundeszentralamt für Steuern (a továbbiakban: német adóhatóság) között a Németországban történő üzemananyag-értékesítések után az e társaság által megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése iránti kérelmeknek az e hatóság általi elutasítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A hatodik irányelv

- 3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) – az alapügy tényállásának idején hatályos – 17. cikke (2) és (3) bekezdésében foglalt rendelkezések szerint:

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

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [HÉA] 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 hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdésében biztosított visszatérítéshez való jog aszerint változik, hogy a külföldi adóalany, aki az adóköteles tevékenységeihez igénybe veszi a részére értékesített termékeket, illetve nyújtott szolgáltatásokat, valamely másik tagállamban vagy az Európai Közösségen kívül honos. Az első eset a nyolcadik irányelv, a második pedig a tizenharmadik irányelv alá tartozik.

A nyolcadik irányelv

- 5 A nyolcadik irányelv 1. cikke ekként rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: [az] a [...] személy, aki [...] azon országban sem gazdasági tevékenységének 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 [...] nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni [...]

6 A nyolcadik 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 [HÉÁ-t], amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel [...]

7 A nyolcadik irányelv 3. cikke b) pontjának értelmében a valamely másik tagállamban honos adóalany a visszatérítés teljesítése érdekében köteles „bizonyít[ani] azon állam hivatalos hatóságai által kiállított tanúsítvány formájában, amelyben honos, hogy azon államban a [HÉA] alkalmazásában ő adóalany”.

8 A nyolcadik irányelv 6. cikkének rendelkezése szerint a tagállamok, az ezen irányelvben, és különösen az irányelv 3. cikkében előírt kötelezettségeken kívül, nem vethetnek ki a 2. cikkben említett adóalanyra „semmilyen olyan kötelezettséget, amely eltér azon kötelezettségtől, hogy meghatározott esetekben rendelkezésre kell bocsátani a visszatérítési kérelem indokoltságának megítéléséhez szükséges információt.”

9 A nyolcadik irányelv 9. cikkének második bekezdése szerint „[a] B. mellékletben foglalt minták [helyesen: minta] szerint kell elkészíteni a 3. cikk b) pontjában [...] említett azon tanúsítványokat, amelyek bizonyítják, hogy az érintett személy adóalany.”

- 10 E minta szerint az adóalanyiságra vonatkozó tanúsítványban fel kell tüntetni különösen a kérelmező családi nevét, keresztnéveit vagy cégnevét, a tevékenység jellegét, a telephely címét és a HÉA-azonosítóját, illetve adott esetben annak okát, hogy a kérelmező miért nem rendelkezik HÉA-azonosítóval.

A tizenharmadik irányelv

- 11 A tizenharmadik irányelv az 1. cikkében ekként rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »a Közösség területén nem honos adóalany»: a [hatodik] irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében említett adóalany, aki az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett időszak alatt az adott területen sem gazdasági tevékenységének 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 a 2. cikkben említett tagállamban nem végzett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást [...]

[...]”

12 A tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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 [HÉÁ-t], amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre [...] használják fel.”

13 A tizenharmadik irányelv 3. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„A 2. cikk (1) bekezdésében említett visszatérítés teljesítése az adóalany kérelmére történik. A tagállamok meghatározzák a kérelmek benyújtására vonatkozó intézkedéseket [helyesen: szabályokat], beleértve azok határidejét, azon időszakot, amelyre a kérelmeknek vonatkozniuk kell, az azok átvételére illetékes hatóságot és azon legkisebb összegeket, amelyek vonatkozásában a kérelmeket be lehet nyújtani. Meghatározzák a visszatérítésre vonatkozó intézkedéseket [helyesen: szabályokat] is, beleértve azok határidejét. Meghatározzák azon kötelezettségeket, amelyeket a kérelmezőnek teljesítenie kell a kérelem megalapozottságának alátámasztásához és a csalás elkerüléséhez, különösen az arra vonatkozó bizonyítási kötelezettséget, hogy a kérelmező a [hatodik] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének megfelelő gazdasági tevékenységgel foglalkozik. A kérelmezőnek írásbeli nyilatkozatban kell igazolnia, hogy az előírt időszak alatt nem végzett semmilyen olyan tevékenységet, amely nem felel meg az ezen irányelv 1. cikkének 1. pontjában megállapított feltételeknek.”

14 A tizenharmadik irányelv 4. cikkének szövege szerint:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában a visszatérítésre való jogosultság meghatározása a [hatodik] irányelv 17. cikkének megfelelően történik, amelyet a visszatérítés szerinti tagállamban alkalmaznak [helyesen: e cikknek a visszatérítés szerinti tagállamban történő alkalmazása szerint].

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

[...]”

A nemzeti jog

15 A 1993. évi forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993. I., 565. o., a továbbiakban: UStG) 18. §-ának (9) bekezdése és a forgalmi adóról szóló törvény 1993. évi végrehajtási rendeletének (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993. I., 600. o., a továbbiakban: UStDV) 59. §-a együttesen szabályozzák a külföldön honos adóalany által Németországban megfizetett HÉA visszatérítését.

16 Az UStG 18. §-a (9) bekezdésének hetedik mondata értelmében a Közösség területén nem honos adóalanyokat nem illeti meg a visszatérítéshez való jog az üzemananyag-értékesítés után előzetesen felszámított adó tekintetében.

A jogvita alapjául szolgáló tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 17 Az alapügy alperese fuvarozási vállalkozást tart fenn. Székhelye Frisange-ban (Luxemburg) található. Egyetlen tagja a Planzer Transport AG társaság (a továbbiakban: P AG), amely Dietikonban (Svájc) rendelkezik székhellyel.
- 18 A P AG két alkalmazottja az alapügy felperesének vezető tisztségviselője. Az egyik Svájcban, a másik Olaszországban lakik.
- 19 Henri Deltgen (a továbbiakban: D.) az alapügy felperesének székhelyén működteti a Helvetia House nevű vállalkozását, amelytől az alapügy felperese irodát vett bérbe. Az alapügy felperesének kizárólagos tagja képviselőként ő intézte e társaság alapításával járó teendőket.
- 20 Tizenhárom másik társaság, köztük svájci fuvarozási vállalkozások három leányvállalata, az alapügy felperesének címével azonos címen jegyeztette be székhelyét.
- 21 Az alapügy felperese 1997 áprilisa és 1998 májusa között kérelmeket nyújtott be a német adóhatóságokhoz az üzemanyag-vásárlások után általa Németországban megfizetett HÉA visszatérítése iránt. A kérelmekben 1996-ra vonatkozóan 11 004,25 DEM, 1997-re vonatkozóan pedig 16 670,98 DEM szerepelt. A társaság valamennyi kérelemhez csatolta a luxemburgi adóhatóság által a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelően kiállított tanúsítványt.

- 22 E tanúsítványban írtak szerint az alapügy felperese luxemburgi adóazonosítóval rendelkező HÉA-alany.
- 23 Mivel a külföldiekre vonatkozó információs szolgálata arról tájékoztatta a német adóhatóságot, hogy az alapügy felperese a fenti tanúsítványban említett címen nem rendelkezik vezetékes telefon-összeköttetéssel, e hatóság úgy vélte, hogy a társaság nem bizonyította, hogy az üzletvezetésének helye Luxemburgban található. Ezen adóhatóság 1998. január 24-i és 1998. október 29-i két határozatával elutasította a visszatérítés iránti kérelmeket azon indokkal, hogy nem teljesülnek az UStG 18. §-nak (9) bekezdésében és az UStDV 59. §-ban a visszatérítés teljesítéséhez előírt feltételek.
- 24 Az alapügy felperese panaszt nyújtott be e határozatokkal szemben. Újabb tanúsítványt terjesztett elő, amely szerint a „luxemburgi közvetlen adók” alá tartozó, „Németország és Luxemburg között a kettős adóztatás elkerüléséről létrejött egyezmény szerinti kereskedelmi társaság”. A társaság előadta, hogy két vezető tisztségviselője, D., valamint a társaság ügyvezetéséért és könyveléséért egyaránt felelős másik személy, Luxemburgban végzi tevékenységét, őt munkavállalója rész munkaidőben gépkocsivezetőként dolgozik a társaság székhelyén, a levélpapírja fejlécének tanúbizonysága szerint rendelkezik vezetékes telefon-összeköttetéssel, légi fuvarozási célokra Luxemburgban nyilvántartásba vett teherautókat használ, és számláit a székhelyén állítja ki.
- 25 A német adóhatóság 1999. július 1-jei keltezésű határozataival elutasította az alapügy felperesének fenti panaszait azon indokkal, hogy a társaság üzletvezetésének helye nem Luxemburgban, hanem Svájcban található.

- 26 Az alapügy felperese keresetet indított az elutasító határozatok ellen. A Finanzgericht Köln (Kölni Pénzügyi Bíróság, Németország) 2001. október 26-i ítéletében helyt adott a keresetnek, mivel úgy vélte, hogy Luxemburg az alapügy felperese által a svájci anyavállalat részére végzett ügyletek elődleges kiindulópontja, és annak székhelye kétségtelenül Luxemburgban található.
- 27 A Bundesfinanzhof (Szövetségi Adóügyi Bíróság) 2003. május 22-i ítéletével hatályon kívül helyezte ezt az ítéletet azon indokkal, hogy a Finanzgericht Köln tévedett, amikor az alapügy felperesének létesítő okirat szerinti székhelyéből kiindulva úgy vélte, hogy a társaság Luxemburgban honos. Mivel úgy vélte, hogy a HÉÁ-ra vonatkozó német szabályozásban a honosságra és a székhelyre használt fogalmak értelmezése a közösségi jogra tartozik, a Bundesfinanzhof több olyan szempontot meghatározott, amelyek szerinte e tekintetben relevánsak lehetnek: az alapügy felperesének a luxemburgi telefonkönyvben név szerint történő feltüntetése, irodabérleti, illetve más szerződések saját néven történő megkötése, az alapügy felperesénél foglalkoztatott esetleges munkavállalók tevékenységének helye és ideje; az anyavállalattal bonyolított ügyletekre vonatkozó számlák kibocsátásának helye; a teherautók nyilvántartásba vételének helye, a teherautók állomáshelye a tevékenység szünetelése esetén, a hozzáadottértékadó-bevallás Luxemburgban történő benyújtásának megtörténte; az alapügy felperesére vonatkozó iratoknak a luxemburgi adóhatóságok általi kibocsátása. A Bundesfinanzhof ezt követően visszautalta az ügyet a Finanzgericht Kölnhöz a szükséges tények megállapítása végett.
- 28 A Finanzgericht Köln az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban e tekintetben a következőket állapítja meg.

„1. A fuvarozási díjakra vonatkozóan 1996. január 1-jén kötött szerződés alapján a felperes 1997 és 1998 folyamán, saját fejléces papíron több, fuvarozási díjra vonatkozó számlát bocsátott ki a P AG számára, amely azokat bankátutalással rendezte. Ezzel párhuzamosan pótkocsi használatára vonatkozóan díjat számlázott

ki szintén a P AG részére. Munkavállalója, Robert Surber közreműködésével 1995. december 26-án 1996. január 1-től hatályba lépő bérleti szerződést kötött írásban a Helvetia House – Henri Deltgen céggel a Frisange-ban a Rue de Luxembourg 23 A. alatt található irodára vonatkozóan. A társaság viselte az iroda fűtési költségeit. A társaság elérhető volt a Helvetia House telefonszámán, amely a telefonkönyvben kétségtelenül D. neve mellett szerepelt, és levélpapírjai fejlécén is e számot használta. Emellett az 1996 és 1998 közötti időszakban a saját nevében 7 teherautót vetetett nyilvántartásba a Ministère des Transports-nál (Közlekedési Minisztérium), és a Ministère des Classes moyennes et du Tourisme-tól (Középosztályügyi és Turisztikai Minisztérium) tevékenységére működési engedélyt kapott. A társaság által 1998. június 15-én készült személyzeti lista szerint 7 munkavállalót foglalkoztatott, többségüket 1996-tól, a többieket pedig azon személyek pótlására vette fel, akiknek a szintén 1996-tól fennálló munkaviszonya megszűnt. A felperes ennek keretében megfelelő írásbeli munkaszerződéseket kötött. Végül a luxemburgi adóhatóság adóztatási hivatala (Bureau d'imposition de l'administration fiscale luxembourgeoise) a forgalmi adó alkalmazása szempontjából az 1995 2408 871 számon tartotta nyilván a felperest, amely a LU 1648750 sz. HÉA-azonosítóval rendelkezett. Ezenkívül HÉA-bevallásokat nyújtott be, és HÉÁ-ra vonatkozó iratokat kapott. Az adóhivatal a közvetlen adók alkalmazása szempontjából az 1995/2408/871 számon jegyezte be a felperest.

2. A felperes a luxemburgi adóhatósághoz 2002. július 11-én benyújtott kérelmében tájékoztatást kért, amely a következő eredménnyel járt [...]: az adóhatóság szerint a felperes irodahelyiségeket bérelt a Helvetia House társaságtól, és ezenkívül azt titkársági és könyvviteli feladatok ellátásával bízta meg. A felperes az alapító okirat szerinti székhelyén nem rendelkezett sem berendezésekkel, sem más eszközökkel, és a felelős vezetői sem tartózkodtak állandó jelleggel Luxemburgban. E helyen sem raktár, sem a teherautók számára való parkolóhely nem volt található. Azonban a teherautók sofőrjeit és a teherautókat is Luxemburgban vették nyilvántartásba. A felperes 1997-re vonatkozóan 575 129,56 EUR forgalmi adót tüntetett fel adóbevallásában.

3. A [Finanzgericht Köln] tanács[a] a 2006. január 19-i tárgyalásán e tekintetben ismételtlen megállapította, hogy a felperes két vezető tisztségviselője heti két-három

(Surber), illetve kettő-négy (Gemple) napon Luxemburgban tartózkodott. Itt hozták az olyan alapvető ügyvezetési döntéseket, mint a teherautók vásárlása, munkatársak felvétele, és ez volt az ügyvitel (könyvvezetés, számlák kiállítása, bérszámfejtés) helye is. Azonban a P AG Svájcban látta el a társaság operatív feladatait (a teherautók útvonalának megtervezését és megszervezését, az ügyfelekkel való kapcsolattartást). A felperes e megállapodások keretei között a tulajdonában álló, fent említett teherautók segítségével nyújtotta a megfelelő szállítási szolgáltatásokat. A szolgáltatásainak 100%-át a P AG vette igénybe, és azokat Luxemburgból számlázta ki a P. AG részére.

4. Azon kérdéshez kapcsolódóan, hogy a szállítási szolgáltatásokat belföldön nyújtotta-e, a felperes a 2006. január 10-i keltezésű leveléhez csatolta a kért visszatérítéssel érintett időszakokra vonatkozó, a 0%-os adókulcsnak az adólevonás keretében történő alkalmazására vonatkozó tanúsítványokat. [...]"

29 Miközben a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az előtte folyó alapeljáráásban az a központi kérdés, hogy az alapügy felperese a Közösségben honos-e, amely esetben az UStG 18. §-a (9) bekezdésének hetedik mondatára figyelemmel nem jogosult az üzemanyag-vásárlás után Németországban megfizetett HÉA visszatérítésére, e bíróság osztja a Bundesfinanzhof azon véleményét, miszerint a honosságnak az e rendelkezés szerinti fogalmát a tizenharmadik irányelv 1. cikke 1. pontjának megfelelően kell értelmezni. Mindazonáltal e bíróságnak kételyei vannak az ezen utóbbi rendelkezés helyes értelmezését illetően.

30 E bíróság szerint mindenekelőtt a felperes által benyújtott tanúsítvány joghatásainak terjedelmét kell megvizsgálni. Úgy véli, hogy e tanúsítvány alapján kétségtelenül megdönthetetlen vélelem áll fenn az érintett személy HÉA-alanyiségát illetően, e bíróság ugyanakkor felveti, hogy e megdönthetetlen vélelem kiterjed-e e személynek azon államban (a továbbiakban: a kiállítás szerinti tagállam) való honosságára, amelynek hatósága a tanúsítványt kiállította.

31 Feltéve, hogy e kérdésre nemleges választ kell adni, e bíróság azt kérdezi, hogy a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett gazdasági tevékenység székhelyének fogalma azon helyre utal-e, ahol a társaság székhelye található, és ahol az alapvető ügyvezetési döntéseket hozzák (amely az alapügyben Luxemburgban található) vagy arra a helyre, ahonnan ellátják az operatív feladatokat (amely az alapügyben Svájcban található.)

32 Ilyen körülmények között 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 államban honos?

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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdéstről

- 33 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítvány szükségyszerűen bizonyítja-e azt, hogy az adóalany a tanúsítvány kiállítása szerinti tagállamban honos.
- 34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nyolcadik irányelv célja, hogy megállapítsa az egyik tagállamban honos adóalanyok által a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésének szabályait, és ily módon harmonizálja a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdéséből eredő visszatérítéshez való jogot (lásd e tekintetben a C-136/99. sz., Monte dei Paschi Dei Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 20. pontját és a C-35/05. sz., Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2425. o.] 26. pontját).
- 35 Amint az a nyolcadik irányelv második preambulumbekkezdéséből kitűnik, az irányelv elsődleges célja annak elkerülése, hogy valamely tagállam területén honos adóalany kettős adóztatás alá tartozzon amiatt, hogy neki kell véglegesen viselnie a valamely másik államban részére kiszámlázott adót. Amint azt az Európai Közösségek Bizottsága kifejtette, valamely tagállamban honos adóalanyok a nyolcadik irányelv által szabályozott, valamely másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítéséhez való joga megfelel a hatodik irányelvben az adóalany javára biztosított azon jognak, amely alapján levonhatja a saját tagállamban megfizetett előzetesen felszámított HÉÁ-t.
- 36 A nyolcadik irányelv hatodik preambulumbekkezdéséből az következik, hogy az irányelv általános célja az adókijátszás és az adóelkerülés egyes formáinak megakadályozása (lásd e tekintetben a C-361/96. sz., Grandes sources d'eaux minérales françaises ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-3495. o.] 28. pontját).

- 37 Annak érdekében, hogy a nyolcadik irányelv megfeleljen e kettős célnak, biztosítja azon előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát, amelyet az adóalany abban a tagállamban fizetett meg, amelyben sem székhellyel vagy telephellyel, sem lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezik, és ahol semmilyen termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást nem végzett (lásd e tekintetben a C-429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-637. o.] 28. pontját), azzal hogy az irányelv a visszatérítés teljesítését a kiállítás szerinti tagállam adóhatósága által kibocsátott, a visszatérítést kérő gazdasági szereplő HÉA-alanyiságára vonatkozó tanúsítványnak a viszszaigénylés helye szerinti tagállam (a továbbiakban: a visszatérítés szerinti tagállam) adóhatósága részére történő benyújtásától teszi függővé.
- 38 Amint azt a Bizottság hangsúlyozta, a nyolcadik irányelv által bevezetett visszatérítési rendszer ennek megfelelően a kiállítás szerinti tagállam és a visszatérítés szerinti tagállam adóhatóságai közötti együttműködési rendszeren és a kölcsönös bizalmon nyugszik.
- 39 Ezen összefüggésben a nyolcadik irányelv 9. cikkének második bekezdése e rendszer kiegyensúlyozott működésének biztosítása érdekében előírja, hogy a kiállítás szerinti tagállam adóhatósága által kibocsátott, adóalanyiságra vonatkozó tanúsítványnak meg kell felelnie az ezen irányelv B. mellékletében szereplő mintának. E minta szerint a tanúsítványnak többek között tartalmaznia kell a HÉA-azonosítót, valamint az érintett személy „vállalkozásának [helyesen: telephelyének] címét”. Emellett az irányelv 3. cikkének b) pontja előírja, hogy a tanúsítványt azon tagállam hatósága állítja ki, amelyben az adóalany honos.
- 40 Amint azt az olasz kormány és a Bizottság hangsúlyozta, a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítvány alapján nemcsak az vélelmezhető, hogy az érdekelt a kiállítás szerinti tagállamban HÉA-alany, hanem az is, hogy valamilyen formában e tagállamban honos oly módon, hogy ott van a gazdasági tevékenységének székhelye vagy valamely olyan telephelye, ahonnan tevékenységet végez.

- 41 A tanúsítványban foglaltak főszabály szerint jogi és ténybeli szempontból kötik a visszatérítés szerinti tagállam adóhatóságát.
- 42 Tekintettel a nyolcadik irányelv által létrehozott, a visszatérítés szerinti tagállamtól eltérő tagállamban honos adóalanyokra vonatkozó rendszer és a tizenharmadik irányelv által létrehozott, a Közösség területén nem honos adóalanyokra vonatkozó rendszer között a visszatérítés feltételei tekintetében fennálló különbségekre, amint azt a német, francia és olasz kormány, valamint a Bizottság előadta, a nyolcadik irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelően kiállított tanúsítvány mindazonáltal nem képezi annak akadályát, hogy a visszatérítés szerinti tagállam adóhatósága meggyőződhessen arról, hogy a tanúsítványban említett címen létesített telephely valós gazdasági tartalommal bír.
- 43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valós gazdasági tartalom figyelembevétele a közös HÉA-rendszer alkalmazásának alapvető követelménye (a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1005. o.] 23. pontja).
- 44 Emellett az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem lehet a közösségi jogi normákra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkozni (a HÉA területén lásd különösen a C-32/03. sz., Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 32. pontját és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 68. pontját).
- 45 Ez az eset fordulna elő akkor, ha az adóalany a nyolcadik irányelvben meghatározott feltételek szerint annak ellenére kívánná igénybe venni a visszatérítési rendszer kedvezményeit, hogy az ezen irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítványban említett címen létesített telephely a kiállítás szerinti tagállamban egyáltalán nem rendelkezik valós gazdasági tartalommal, és egyébként az érdekelt nem honos a Közösség területén, aminek folytán nem a nyolcadik, hanem a tizenharmadik irányelv alá tartozik.

- 46 Ha a visszatérítés szerinti tagállam adóhatóságának – például adóvisszaélés gyanúja esetén – kétségei támadnak az e tanúsítványban említett telephely valós gazdasági tartalmát illetően, tekintettel a tanúsítvány alapján fennálló vélelemre, az adóhatóság nem tagadhatja meg az adóalannyal szemben a visszatérítés teljesítését más előzetes vizsgálat lefolytatása nélkül.
- 47 Ilyen esetben – amint azt a főtanácsnok indítványának 53. pontjában megjegyzi – az adóhatóság, élve a nyolcadik irányelv 6. cikkében biztosított jogával, kötelezheti az adóalanyt a visszatérítési kérelem megalapozottságának mérlegeléséhez szükséges olyan információk előterjesztésére (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Monte Dei Paschi Di Siena ügyben hozott ítélet 31. pontját), amelyek lehetővé tehetik számára annak megítélését, hogy az adóalanyiságra vonatkozó tanúsítványban említett telephely valós gazdasági tartalommal bír.
- 48 Amint azt a Bizottság megjegyezte, a fenti adóhatóság egyaránt igénybe veheti a HÉA helyes megállapítása, valamint az adókijátszások és adóelkerülések elleni küzdelem érdekében elfogadott, az együttműködésre és a kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó olyan közösségi eszközöket, mint a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendeletben (HL L 264. 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.), valamint a hozzáadottérték-adó területén való közigazgatási együttműködésről szóló 1798/2003/EK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 2004. október 29-i 1925/2004/EK bizottsági rendeletben (HL L 331., 13. o.) említett intézkedéseket.
- 49 Ha a megszerzett információk alapján kitűnik, hogy az adóalanyiságra vonatkozó tanúsítványban említett cím nem felel meg az adóalany gazdasági tevékenysége székhelyének, sem valamely állandó telephelyének, ahonnan tevékenységeit végzi, a visszatérítés szerinti tagállam adóhatósága az adóalany jogorvoslati lehetőségei esetleges gyakorlásának sérelme nélkül jogosult elutasítani az adóalany visszatérítési kérelmét (lásd e tekintetben az adózási visszaélések vonatkozásában a fent

hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját és lásd értelemszerűen az EK 43. cikk összefüggésében a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 55. pontját).

- 50 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv 3. cikkének b) pontját és 9. cikkének második bekezdését akként kell értelmezni, hogy az ezen irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítvány alapján főszabály szerint nemcsak az vélelmezhető, hogy az adóalany HÉA-alany azon tagállamban, amelynek hatósága a tanúsítványt kiállította, hanem az is, hogy e tagállamban honos. E rendelkezések azonban nem jelentik azt, hogy ha a visszatérítés szerinti tagállam adóhatóságának kétségei támadnának a tanúsítványban említett címen létesített telephely valós gazdasági tartalmát illetően, e hatóság számára tilos lenne a HÉA területére vonatkozó közösségi szabályozásban ennek érdekében rögzített közigazgatási intézkedések alkalmazásával meggyőződnie arról, hogy a telephely valós gazdasági tartalommal bír-e.

A második kérdésről

- 51 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában használt „gazdasági tevékenység székhelye” kifejezés értelmezését kéri.
- 52 Előzetesen hangsúlyozni kell, hogy a Közösség területén nem honos adóalany tizenharmadik irányelv szerinti jogállása különösen azt feltételezi, hogy az adóalanyra nem vonatkoztak az irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett időszak alatt e területen az irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett kapcsoló elvek.

- 53 A kapcsoló elvek között szerepel többek között a „gazdasági tevékenység székhelye” és az „állandó telephely [...] ahonnan üzleti tevékenységet végeznek”.
- 54 A HÉA területén kialakult következetes ítélkezési gyakorlat szerint az állandó telephely fogalma olyan minimális állományt követel meg, amely az adott szolgáltatásnyújtáshoz szükséges személyi és műszaki erőforrások tartós egyesítéséből tevődik össze (lásd a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.] 18. pontját, a fent hivatkozott DFDS-ügyben hozott ítélet 20. pontját, és a C-190/05. sz., ARO Lease ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997, I-4383. o.] 15. pontját). E fogalom tehát 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.
- 55 Ami közelebről a szállítási tevékenységeket illeti, e fogalom a HÉÁ-ra vonatkozó közösségi szabályozás alkalmazása szempontjából legalább olyan iroda létezését feltételezi, ahol megköthetők a szerződések, és meghozhatók a napi ügyvezetési döntések, valamint olyan hely meglétét, ahol az e tevékenységekhez használt járműveket tárolják (lásd e tekintetben a fent hivatkozott ARO Lease ügyben hozott ítélet 19. és 27. pontját, valamint a C-390/96. sz., Lease Plan ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-2553. o.] 26. pontját). Ezzel szemben e járműveknek az érintett tagállamban történő nyilvántartásba vétele nem utal arra, hogy e tagállamban állandó telephely áll fenn (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Lease Plan ügyben hozott ítélet 21. és 27. pontját).
- 56 Nem minősül állandó telephelynek az az állandó létesítmény, amelyet a társaság szempontjából kizárólag olyan előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenységek céljából használnak, mint a személyzet felvétele vagy a vállalkozás tevékenységének elvégzéséhez szükséges műszaki eszközök beszerzése.

- 57 Amint az a jelen ítélet 31. pontjából kitűnik, a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak az az álláspontja, hogy tekintettel a különböző ténymegállapításokra (lásd a jelen ítélet 28. pontját), Svájc az a hely, ahonnan az alapügy felperesének szállítási tevékenységeit ténylegesen végzik.
- 58 A tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett gazdasági tevékenység székhelyének fogalmát illetően meg kell jegyezni, hogy jóllehet ugyanaz a hely kétségtelenül lehet egyszerre az érintett vállalkozás gazdasági tevékenységének székhelye és valamely állandó telephelye, pusztán az a tény, hogy e rendelkezés – mint egyébként a nyolcadik irányelv 1. cikke is – külön-külön hivatkozik egyfelől a gazdasági tevékenység székhelyére, másfelől azon állandó telephelyre, ahonnan gazdasági tevékenységet végeznek, bizonyítja azt, hogy a közösségi jogalkotó elképzelése szerint az első fogalom a másikhoz képest önálló jelentéssel rendelkezik.
- 59 Ebből következően az a körülmény, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ügyben tett megállapításai szerint nem a tanúsítványt kiállító tagállamban található az a hely, ahonnan az alapügy felperesének tevékenységeit ténylegesen végzik, egyébként nem zárja ki, hogy az alapügy felperese gazdasági tevékenységének ott legyen a székhelye.
- 60 Valamely olyan társaságot illetően, mint amely a jelen ügyben felmerült, a tizenharmadik irányelv 1. cikke 1. pontjában említett gazdasági tevékenység székhelyének fogalma azon helyre vonatkozik, ahol meghozzák az e társaság általános irányítására vonatkozó alapvető döntéseket, és ellátják annak központi ügyviteli feladatait.
- 61 A társaság gazdasági tevékenysége székhelyének meghatározása során számos tényezőt kell figyelembe venni, amelyek között első helyen szerepel az alapító okirat szerinti székhely, a központi ügyvitel helye, a társaság vezetői üléseinek helyszíne és

az ezzel rendszerint azonos helyszínen, ahol meghatározzák a társaság általános üzletpolitikáját. Egyéb körülmények is számításba vehetők, úgymint a vezető tisztségviselők lakóhelye, a közgyűlés, illetve taggyűlés helyszíne, és az ügyviteli és számviteli iratok őrzésének helye, valamint az a hely, ahol a pénzügyi tevékenységeket, így különösen a bankügyleteket elsődlegesen bonyolítják.

62 Ekképpen például a „postafiók-társaságokra” vagy „fedővállalkozásokra” jellemző fiktív jelenlét nem minősíthető a gazdasági tevékenység tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontjában említett székhelyének (lásd értelemszerűen a C-341/04. sz., Eurofood IFSC ügyben 2006. május 2-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3813. o.] 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 68. pontját).

63 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tizenharmadik irányelv 1. cikkének 1. pontját akként kell értelmezni, hogy valamely társaság gazdasági tevékenységének székhelye az a hely, ahol meghozzák az e társaság általános irányítására vonatkozó alapvető döntéseket, és ellájták annak központi ügyviteli feladatait.

A költségekről

64 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

- 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 3. cikkének b) pontját és 9. cikkének második bekezdését akként kell értelmezni, hogy az ezen irányelv B. mellékletében szereplő mintának megfelelő tanúsítvány alapján főszabály szerint nemcsak az vélelmezhető, hogy az adóalany a hozzáadott-érték-adó alanya azon tagállamban, amelynek hatósága a tanúsítványt kiállította, hanem az is, hogy e tagállamban honos.

E rendelkezések azonban nem jelentik azt, hogy ha az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó visszaigénylésének helye szerinti tagállam adóhatóságának kétségei támadnának a tanúsítványban említett címen létesített telephely valós gazdasági tartalmát illetően, e hatóság számára tilos lenne a hozzáadottérték-adó területére vonatkozó közösségi szabályozásban ennek érdekében rögzített közigazgatási intézkedések alkalmazásával meggyőződni arról, hogy a telephely valós gazdasági tartalommal bír-e.

- 2) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv 1. cikkének 1. pontját akként kell értelmezni, hogy valamely társaság gazdasági tevékenységének székhelye az a hely, ahol meghozzák az e társaság általános irányítására vonatkozó alapvető döntéseket, és ellátják annak központi ügyviteli feladatait.

Aláírások