



Határozatok Tára

PEDRO CRUZ VILLALÓN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. szeptember 29.¹

C-318/10. sz. ügy

SIAT SA kontra État belge

(A Cour de cassation [Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága — EK 49. cikk — Közvetlen adózás — Jövedelemadó — A működési költségek levonásának szabályozása — Az adózás szerinti tagállamnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó tagállamban honos személyek által nyújtott szolgáltatás díjazásának le nem vonhatósága — A szolgáltatások valós és tisztességes, valamint az ahhoz kapcsolódó díjazás szokásos jellegéhez kötött levonhatóság — A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása — Igazolás — Az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem — Az adóellenőrzések hatékonysága — Arányosság”

1. A Bíróság az utóbbi években számos alkalommal vizsgálta, hogy a természetes vagy jogi személyek jövedelemadójából történő levonásokkal kapcsolatos, határokon átnyúló következményekkel járó különböző nemzeti adószabályozások összeegyeztethetők-e az EK-Szerződésnek a letelepedés szabadságára² vagy a tőke szabad mozgására³, illetve ritkábban, az alapügyhöz hasonlóan⁴, a szolgáltatásnyújtás szabadságára⁵ vonatkozó rendelkezéseivel.

2. Pontosabban az alapügyhöz leginkább hasonlító ügyek vagy az egymással kölcsönös függőségi viszonyban álló társaságokat⁶, vagy a külföldi és a belföldi adóalanyok adóztatásának viszonyát⁷ érintették.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — Lásd a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-11619. o.); a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítéletet (EBHT 2005., I-10837. o.); a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítéletet (EBHT 2006., I-11753. o.); a C-526/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-2107. o.); a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítéletet (EBHT 2007., I-2647. o.); a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-6373. o.); a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-1129. o.); a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 2008., I-3601. o.); a C-157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-8061. o.); a C-314/08. sz. Filipiak-ügyben 2009. november 19-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-11049. o.), valamint a C-440/08. sz. Gielen-ügyben 2010. március 18-án hozott ítéletet (EBHT 2010., I-2323. o.).

3 — Lásd különösen a C-377/07. sz. STEKO Industriemontage ügyben 2009. január 22-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-299. o.); a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-359. o.), a C-35/08. sz., Busley és Cibrian ügyben 2009. október 15-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-9807. o.); a C-450/09. sz. Schröder-ügyben 2011. március 31-én hozott ítéletet (EBHT 2011., I-2497. o.), valamint a C-10/10. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2011. június 16-án hozott ítéletet (EBHT 2011., I-5389. o.).

4 — Vagy az európai polgársággal, lásd a C-544/07. sz. Rüffler-ügyben 2009. április 23-án hozott ítéletet (EBHT 2009., I-3389. o.).

5 — Lásd különösen a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítéletet (EBHT 1999., I-7641. o.); a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletet (EBHT 2003., I-5933. o.); a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-9461. o.); a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2006. október 3-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-6957. o.), valamint a C-248/06. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2008. március 13-án hozott ítéletet (az EBHT-ban nem tették közzé).

6 — Lásd például a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben, a Rewe Zentralfinanz ügyben és az Oy AA ügyben hozott ítéletet, valamint a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítéletet (EBHT 2010., I-487. o.).

7 — Lásd különösen a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítéletet.

3. A jelen ügy keretében a Bíróságnak kifejezetten az 1992. évi Code des impôts sur les revenus (a belga jövedelemadóról szóló törvény)⁸ egyik rendelkezéséről kell határoznia, amely, amint azt látni fogjuk, a belga adóalany tekintetében egyértelműen különbséget tesz a működési költségek jövedelemadóból történő levonhatóságának szabályozásában aszerint, hogy a szolgáltató, aki számára az említett költségeket fizetik, valamely Belgiumnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó államban honos (a CIR 1992 54. cikke), vagy sem (a CIR 1992 49. cikke), függetlenül attól, hogy az említett adóalany és szolgáltató között van-e bármilyen kölcsönös függőségi viszony.⁹

4. A Bíróságnak következőképpen azt kell értékelnie, hogy az eltérő bánásmódból fakadó korlátozás jogszerű és arányos-e.

I – Jogi háttér

5. A CIR 1992 49. cikke előírja:

„Szakmai szolgáltatások címén azok a költségek vonhatók le, amelyeket az adóalany az adózási időszakban adóköteles jövedelem elérése vagy megőrzése érdekében keletkeztetett vagy viselt, és amelyek valóságát és összegét okirati bizonyítékkal, vagy - ha ez nem lehetséges - az eskün kívül a jog által általában elfogadott bármely más bizonyítékkal igazolja.

Az adózási időszakban keletkeztetett vagy viselt költségeknek minősülnek azok a költségek, amelyeket ezen időszakban ténylegesen kifizetnek vagy viselnek, vagy amelyek igazolt és kimutatott tartozásoknak vagy veszteségeknek minősülnek, és amelyeket ilyenként könyvelnek el.”

6. A CIR 1992 53. cikke előírja:

„Nem minősül működési költség címén fizetendő költségnek

[...]

10. semmilyen költség, a szakmai szükségleteket ésszerűtlen mértékben meghaladó részében; [...].”

7. A CIR 1992 54. cikke szerint:

„A szolgáltatások után járó díjazás nem tekinthető levonható működési költségnek abban az esetben, ha azt közvetlenül vagy közvetve a 227. cikkben foglalt adóalanyoknak vagy valamely külföldi telephelynek fizetik, illetve tudják be, amelyek a honosságuk szerinti ország jogi szabályozása értelmében jövedelemadó-mentességet élveznek, vagy az érintett jövedelmek tekintetében olyan adószabályozás hatálya alá tartoznak, amely jóval előnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, kivéve ha az adóalany bármilyen jogi eszközzel igazolja, hogy az ilyen díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és hogy nem lépi túl a szokásos mértéket.”

II – Az alapeljárás alapját képező tényállás

8. A société d'investissement pour l'agriculture tropicale (a továbbiakban: SIAT) a belga jog alá tartozó társaság, amely 1991-ben a nigériai Presco International Limiteddel (PINL) közösen egy pálmaültetvény pálmaolaj előállítására céljából történő hasznosítására megalapította a Presco Industries Limited (PIL) közös leányvállalatot.

8 — A továbbiakban: CIR 1992.

9 — E körülmények között a sajátosságai miatt tulajdonképpen csak a Bíróság által a fent hivatkozott Vestergaard-ügyben hozott ítélet nyújthat számunkra néhány közvetlenül releváns támpontot.

9. A felek közti megállapodások értelmében a SIAT egyrészt díjazás ellenében szolgáltatásokat nyújtott, és berendezéseket adott el a közös leányvállalat számára, másrészt közvetítői jutalék címén át kellett adnia az ebből megszerzett nyereség egy részét a PINL csoport fejének, a luxemburgi illetőségű Megatrade Internationalnek (MISA).

10. 1997-ben a felek a SIAT által fizetendő jutalék pontos összegére vonatkozó megállapodás hiányában véget vetettek együttműködésüknek. Egy 1997. december 3-án aláírt megegyezés értelmében a SIAT megvásárolta a PINL csoporttól a PIL-ben való részesedését. Egy második megegyezés alapján, amelyet ugyanazon a napon írtak alá, a SIAT kötelezettséget vállalt arra, hogy kétmillió USD összegű kártérítést fizet a MISA-nak a fizetési egyenleg teljes körű rendezése érdekében.

11. Az 1997. december 3-i megegyezést követően a SIAT az 1991. évi megegyezés alapján 1997. december 31-én az 1997. év végén megfizetendő jutaléknak megfelelő 28 402 251 BEF összeget díjtarozásként mutatta ki könyveiben.

12. A belga adóhatóság, mivel megállapította, hogy a MISA a luxemburgi loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (a holdingtársaságokra vonatkozó adószabályozásról szóló 1929. július 31-i törvény) hatálya alá tartozó holdingtársaságnak minősül, és ennél fogva nem tartozik a belga társaságokat terhelőhöz hasonló adó hatálya alá, annak 1998. évi (az 1997. évi jövedelmeket tartalmazó) adóbevallására vonatkozó bevalláshelyesbítési felhívást közölt a SIAT-tal, és a CIR 1992 54. cikke alapján elutasította 28 402 251 BEF összeg működési költségek címén történő levonását.

13. A SIAT által a levonás elutasításával szemben benyújtott keresetet első fokon elutasították, majd 2008. március 12-i ítéletében a Cour d'appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság) is elutasította, mivel úgy vélte, hogy a szóban forgó jutalék a CIR 1992 54. cikkének hatálya alá tartozik.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14. A SIAT által a Cour d'appel de Bruxelles ítélete ellen benyújtott jogorvoslat tárgyában a Cour de Cassation úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az EK-Szerződés 49. cikkének jelen ügyre alkalmazandó változatát – tekintettel arra, hogy a jogvita alapját képező tényállás a Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-jei hatálybalépését megelőzően merült fel – úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, amely szerint a szolgáltatások után járó díjazás nem tekinthető levonható működési költségnek abban az esetben, ha azt közvetlenül vagy közvetve olyan más tagállamban honos adóalanynak vagy olyan külföldi telephelynek fizetik, illetve tudják be, amely a honossága szerinti ország jogi szabályozása értelmében ott jövedelemadó-mentességet élvez, vagy a jelen ügyben érintett jövedelmek tekintetében ott olyan adószabályozás hatálya alá tartozik, amely jóval előnyösebb, mint a szóban forgó nemzeti jogszabályt elfogadó tagállamban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, kivéve ha az adóalany bármilyen jogi eszközzel igazolja, hogy az ilyen díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és hogy nem lépi túl a szokásos mértéket, miközben az e tagállamban honos adóalany részére fizetett szolgáltatási díjak levonásához ilyen bizonyítást akkor sem követelnek meg, ha ez az adóalany jövedelemadó-mentességet élvez, vagy olyan adószabályozás hatálya alá tartozik, amely jóval előnyösebb, mint az ezen államban általánosan alkalmazandó szabályozás?”

IV – A felek észrevételei

15. A SIAT, a belga, a francia és a portugál kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A SIAT, a belga kormány, valamint a Bizottság a 2011. június 16-án megtartott nyilvános tárgyaláson szóbeli észrevételeket is tett.

16. Az észrevételeket előterjesztő kormányok, valamint a Bizottság előadták, hogy a belga szabályozás nem ellentétes az EK 49. cikkel, mivel azt olyan, közérdeken alapuló kényszerítő indokok támasztják alá, mint az adókikerülés elleni küzdelemnek, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának és az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának a szükségessége, valamint mivel az arányos az így elérni kívánt célokkal. A SIAT álláspontja szerint ellenben a belga szabályozás korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát, valamint nem igazolható a belga kormány által hivatkozott közérdeken alapuló kényszerítő indokokkal.

V – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

1. A kérdést előterjesztő bíróság által alkalmazott összehasonlításról

17. Fontosnak tartom, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által a CIR 1992 54. cikkében megállapított szabályozás értékelése során alkalmazott *tertium comparationis* kapcsán már a legelején kifejtsem véleményemet. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett egyetlen kérdéssel, amint azt láthattuk, a kérdést előterjesztő bíróság az említett rendelkezésből fakadó eltérő bánásmódra mutat rá, kiemelve különösen, hogy a belga adóalany adójogi kezelése eltérő aszerint, hogy Belgiumban vagy másik tagállamban honos szolgáltatóval szemben merültek-e fel a működési költségei, amennyiben akár az egyik, akár a másik szolgáltató különböző okokból jóval előnyösebb adózási elbírálás alá esik, mint az „általánosnak” nevezett belga adószabályozás. Az egyetlen különbség a szolgáltató székhelye: az első esetben az adóalany a CIR 1992 49. cikkének hatálya alá tartozik, a második esetben pedig a CIR 1992 54. cikkének hatálya alá.

18. A szóban forgó nemzeti rendelkezésekből fakadó eltérő bánásmód jelentette különbség megragadásának ez a módja számomra túlságosan mesterkéltnek tűnik, mivel ebben az esetben szükséges lenne, hogy a nemzeti jogszabály legalább egyes esetekben jóval előnyösebb adózási elbírálást biztosítson a hazai ügyletek keretében felmerült működési költségek tekintetében, amit nem támaszt alá semmi.

19. Számomra ugyanakkor egyértelmű, hogy a szóban forgó eltérő bánásmód a CIR 1992 54. cikkében foglalt, kifejezetten azon adóalanyokat érintő különös szabály, akiknek olyan más tagállamokban honos szolgáltatókkal szemben keletkezett költsége, amelyeknek jövedelemadóztatása jóval előnyösebb a belga adóztatásnál, valamint a CIR 1992 49. cikkében foglalt általános szabály közötti különbségből ered, amely a többi adóalanyra vonatkozik, beleértve, és ezt fontos hangsúlyozni, azokat az adóalanyokat is, akiknek olyan tagállamokban honos szolgáltatókkal szemben van költségartozása, amelyek adóztatása nem jóval előnyösebb, mint a belga adóztatás.

20. Ez a különbség természetesen nem kizárólag a honosság kérdésére korlátozódik. Az ugyanakkor teljesen egyértelmű, hogy a CIR 1992 54. cikkét csak a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetében kell alkalmazni, még akkor is, ha ez az egy körülmény önmagában nem elegendő.

21. Következésképpen javaslom a kérdést a kivételt jelentő, a CIR 1992 54. cikkében, valamint a működési költségek levonásával kapcsolatos, lényegében a CIR 1992 49. cikkében található rendelkezések közötti ellentét alapján megvizsgálni.

2. Egy előzetesen elvetendő érv

22. Mindenképpen szükséges még egy utolsó észrevétel. A belga kormány hangsúlyozza, hogy a CIR 1992 54. cikke már nem vonatkozik az Unión belül történt kifizetésekre. A vállalkozások adózásának etikai kódexe¹⁰ alkalmazásával ugyanis a tagállamoknak az általánosan alkalmazandó jog alóli mentesülést jelentő olyan adószabályozásait, amelyek eredményeképpen a jövedelem bizonyos részei nulla vagy közel nulla százalékos adófizetés alá esnek (különösen a holdingok '29. évi luxemburgi szabályozását), legkésőbb 2010. december 3-ig teljesen meg kell szüntetni. A SIAT ezzel szemben írásbeli észrevételeiben, valamint a tárgyaláson is azzal érvelt, hogy a CIR 1992 54. cikkében foglalt rendelkezés, amely 1954-ből származik¹¹, adócsalásra vonatkozó általános vélelmet állít fel, amely az Európai Unióban már nem fogadható el.

23. Anélkül, hogy véleményt formálnék a belga kormány állításainak megalapozottságáról, e tekintetben elegendő azt hangsúlyozni, hogy a vállalkozások adóztatásának fent hivatkozott magatartási kódexe semmilyen hatással nem lehet az alapügy elbírálására, mivel amint azt az 1997. december 1-jei határozat utolsó preambulumbekzdése kimondja, a magatartási kódex politikai kötelezettségvállalás, amely nem érinti a tagállamok jogait és kötelezettségeit, sem pedig a tagállamok és a Közösség hatáskörét.

B – A nemzeti jogszabály tartalmáról

24. Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a belga jogszabály a „működési költségek le nem vonhatóságának vélelmét” állítja fel. A SIAT pedig úgy véli, hogy a CIR 1992 54. cikke „adócsalásra vonatkozó általános vélelmet” állít fel. Végül a belga kormány véleménye szerint a nemzeti jogszabály a „színlelt jogügylet vélelmét” állítja fel.¹² Bárhogyan is minősítjük azt, ami ebből a rendelkezésből következik, mindenekelőtt meg kell határozni annak főbb jellemzőit.

1. A belga jogszabály főbb jellemzőiről

25. A két adószabályozás, a CIR 1992 49. cikke szerinti, és a CIR 1992 54. cikke szerinti szabályok közötti különbségek meghatározása előtt két dolgot kell megfontolni. Először is, az összes érintett nemzeti rendelkezést megalapozó okból kell kiindulni, tudniillik, amint látható volt, hogy az Unión belül jelentős mértékben eltérő jövedelemadózási szabályozások léteznek egyszerre, ami nem csupán lehetséges, hanem gyakran a valóság. Erre tekintettel utal a szóban forgó nemzeti rendelkezés további pontosítás nélkül a belga szabályozásnál „jóval előnyösebb adózási szabályozásra” más tagállamokban (a CIR 1992 54. cikke). A kérdést előterjesztő bíróság a maga részéről nem szolgáltatott semmilyen további támpontot ebben a tekintetben. A tárgyaláson az ezzel kapcsolatos kérdésre a belga kormány kifejtette, hogy amennyiben létezne is egy lista a közösségen kívüli, vagy azon belüli „adóparadicsomokról”¹³, akkor is az adóhatóság feladata lenne a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságok felülvizsgálata mellett ebben a kérdésben esetről esetre állást foglalni. Már itt fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a belga jogalanyok kereskedelmi stratégiájuk megválasztásakor a jogbiztonság hiányával szembesülnek, amelynek a szolgáltatásnyújtás szabadságára nézve nem elhanyagolhatóak a következményei.

10 — A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselőinek 1997. december 1-jei határozata (HL C 2., 1998, 1. o.).

11 — Meg kell jegyezni ebben a tekintetben, hogy a belga kormány írásbeli észrevételeiben hivatkozik a CIR-t e tekintetben módosító törvény indoklására, amelyet az 1953–54. évi ülészakon fogadtak el.

12 — Amely egyébként megfelel az adóhatóság álláspontjának, amint az kitűnik az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött 54/26. számú magyarázat címéből (http://fiscus.fgov.be/interfaoirff/publicaties/lijst_aof.htm).

13 — A belga kormány képviselője ezt a kifejezést használta a tárgyaláson.

26. Másodszor meg kell jegyezni, hogy a belga szabályozás *prima facie* gyanúsnek minősít *minden* olyan működési költséget, amely az adóalanynál a jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó tagállamokban honos szolgáltatókkal megvalósított ügyletek kapcsán felmerül.

A CIR 1992 54. cikkének e jellemzője rövid magyarázatot igényel. A Bíróság által már elemzett más helyzetektől eltérően, és amint azt már jeleztem¹⁴, a belga szabályozás figyelmen kívül hagy minden, a működési költségeket levonni kívánó adóalany és az említett költségeknek megfelelő díjazásban részesülő szolgáltató közötti kölcsönös függőségi viszonyt.

27. Önmagában az a tény, hogy a kérdéses szolgáltató jóval előnyösebb adóztatás hatálya alá tartozik, mint a belga adóztatás, elegendő a belga jogalkotónak ahhoz, hogy gyanúsnek tekintsen minden, a belga adóalanynál az említett szolgáltatóval kapcsolatban felmerült működési költséget, következésképpen ez utóbbit a le nem vonhatóság elve alá tartozónak tekintse. Ebben az értelemben kimondható, hogy a nemzeti jogalkotó az adócsalás általános véelmét állította fel valamennyi olyan működési költség tekintetében, amely egy belga adóalanynál valamely külföldi honosságú szolgáltatóval szemben merül fel, kizárólag azon tény alapján, hogy a szolgáltató székhelye olyan országban található, amelynek jövedelemadóztatása jóval kevesebb terhet jelent, mint a belga adóztatás.

2. A működési költségek levonhatóságára vonatkozó szabályozások közötti különbségről: a CIR 1992 54. cikke és a CIR 1992 49. cikke közötti különbség

a) Az elv

28. Amíg a CIR 1992 49. cikke általános szabályként a hazai ügyletekből származó működési költségek levonhatósága elvét határozza meg, bár bizonyos, szokásosnak nevezhető feltételekhez kötve, a CIR 1992 54. cikke a működési költségek le nem vonhatóságának elvét mondja ki minden olyan esetben, amikor azok a fent leírt körülmények között más tagállamokban honos szolgáltatókkal szemben merülnek fel.

29. Ebből következik az első különbség, amelyet az elv megfordításaként lehet megfogalmazni, amely az érintett adóalanyokat az igénybe vett szolgáltatások eredete szerint egyértelműen eltérő helyzetbe hozza. Amint azt alábbiakban be is mutatom, mind a levonhatóság, mind a le nem vonhatóság elve „minősített”, árnyalt: a levonhatóság nem feltétel nélküli, a le nem vonhatóság alól pedig vannak esetről esetre megállapított kivételek. Azonban már itt, pusztán emiatt is eltérő a bánásmód: már önmagában eljárási szempontból is mindig nehezebb elérni, hogy az adóhatóság az elv alóli kivételt alkalmazza, mint megfelelni a szabályban foglalt feltételeknek.

b) A feltételek

30. Következésképpen nem meglepő, hogy azok a feltételek, amelyekről a működési költségek levonhatósága függ, gyakorlatilag esetenként különböznek. Bár a két rendelkezés közös pontja, hogy az adóalany köteles a működési költségként levonni kívánt díjazás alapjául szolgáló ügylet valódiságát bizonyítani, a CIR 1992 54. cikke ezenkívül két további, együttes feltételt is meghatároz¹⁵. A szolgáltatásoknak egyrészt „tisztességesnek” kell lennie, másrészt ezeknek a szolgáltatásoknak a díjazása nem haladhatja meg a „szokásos mértéket”. Az alábbiakban megkísérlem megvizsgálni e két további feltétel lehetséges hatását.

14 — Különösen az ellenőrzött külföldi vállalatokra és tágabb értelemben az anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatra vonatkozó ítélkezési gyakorlatra gondolok, ideértve a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket is.

15 — Amint az a fent hivatkozott, az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött 54/28. számú magyarázataból is kitűnik, amely a Cour de Cassation SA Anc. Éts. Paul Auerbach ügyben 1964. november 10-i ítéletére hivatkozik (Bull. 423., 151. o.). A Bizottság a maga részéről „erősebb eljárási feltételekre” hivatkozik.

31. Nem egyértelmű egyrészt annak a megállapítása, hogy a „tiszteességesség” feltétele mennyiben jelent többet, mint a „valódiság” feltétele. Van azonban néhány támpont, amely segítséget nyújt e feltétel tartalmának megértéséhez. A belga jogszabálynak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott előkészítő munkáiból ugyanis kitűnik, hogy a szolgáltatás valódisága és tisztességessége tekintetében az adóalanyoknak azt kell bizonyítani, hogy a megfelelő költségek „szakmai tevékenységük szokásos keretébe” illeszkednek, hogy azok „ipari, kereskedelmi vagy pénzügyi szempontból valóban szükségesek, valamint a vállalkozás tevékenységének egészét tekintve megtérülnek vagy szokásosan megtérülnek”¹⁶. Az alapvető elképzelés tehát az, hogy a szóban forgó szolgáltatásoknak valós szükségletet kell kielégíteniük.

32. Másrészt sem a belga szabályozás, sem a jövedelemadóról szóló törvény magyarázata nem határozza meg, hogy miben is áll pontosan annak a bizonyítása, hogy a működési költségek nem haladják meg a szokásos mértéket. Az ezzel kapcsolatos kérdésre a tárgyaláson a belga kormány pusztán annyit fejtett ki, hogy az elvégzendő vizsgálat azt jelenti, hogy a szóban forgó ügyletet összehasonlítják a piaci alapon működő gazdasági szereplők szokásos gyakorlatával. A CIR 1992 54. cikke ezzel annak bizonyítására kötelezte az adóalanyt, hogy a nyújtott szolgáltatás díjazása, amelyet működési költségként le kíván vonni, a megszokott gyakorlathoz képest nem szokatlan mértékű.

33. A két szabályozás közötti különbség pontos érzékeléséhez fontos ugyanakkor kifejtteni, hogy a CIR 1992 53. cikkének 10. pontja¹⁷ az úgynevezett rendes levonások tekintetében előírja, hogy nem minősül működési költségnek „semmilyen költség, a szakmai szükségleteket ésszerűtlen mértékben meghaladó részében”.

34. Ezzel a megfogalmazással úgy tűnik, hogy a belga jogalkotó ki kívánta zárni azon működési költségek levonhatóságát, amelyek akár azok szükségessége („szükségletek”), vagy, ez sem kizárható, azok díjazása („meghaladó”) tekintetében ésszerűtlen mértékűek. Ebből a szempontból a CIR 1992 53. cikkének 10. pontja végső soron ugyanazt a logikát követi, mint a CIR 1992 54. cikke. Mindenesetre a mennyiségi különbségek nyilvánvalóak: a CIR 1992 53. cikkének 10. pontja csak az „ésszerűtlen” költségek levonását zárja ki, míg a CIR 1992 54. cikke ezenfelül mind a költségek alapjául szolgáló szolgáltatás szükségességének („tiszteességesség”), mind az említett költségeknek megfelelő, megfizetett díj szokásosságának bizonyítását megköveteli.

c) A bizonyítékok

35. Végül a két rendelkezés megkülönböztethető az elfogadható bizonyítékok tekintetében is. A CIR 1992 49. cikke beéri azzal, hogy „okirati bizonyítást”, vagy ennek hiányában és szubszidiárius jelleggel az eskün kívül „a jog által általában elfogadott bármely más bizonyítékot” követel. A CIR 1992 54. cikke ezzel szemben nyilvánvalóan sokkal megengedőbb módon „bármilyen jogi eszközre” hivatkozik, anélkül hogy formálisan kizárna bármely bizonyítékot. Ez alapján úgy tűnhet, hogy a CIR 1992 54. cikke megengedőbb. Mindazonáltal e különbség összefüggései miatt kerülni kell bármilyen elhamarkodott következtetést. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az adótörvényre vonatkozó magyarázat szerint ebben az esetben „az adóhatóság ügyintézőjében azt az ésszerű meggyőződést kell kialakítani, hogy a törvény hatálya alá tartozó költségek alapjául szolgáló ügyletek valóságosak és tisztességesek voltak”¹⁸. Itt csak utalni kívánok arra, hogy a különböző bizonyítási eszközök bizonyító erejének értékelése során széles mérlegelési mozgástér mutatkozik.

16 — Ezeket a kifejezéseket veszi át a fent hivatkozott, az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött 54/28. számú magyarázat is.

17 — Ez a rendelkezés, amelyre a Bizottság írásbeli észrevételeiben hivatkozott, sehol sem merült fel, sem a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló végzésében, sem a belga kormány írásbeli vagy szóbeli észrevételeiben.

18 — Lásd a fent hivatkozott, az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött 54/29. számú magyarázatot.

36. Összefoglalva a CIR 1992 54. cikke egyértelműen eltérő bánásmódot alkalmaz. Távirati stílusban kifejezve: megfordítja a levonáshoz való jogot vagy annak hiányát, bizonyos értelemben megfordítja a bizonyítási terhet is, amely ezenfelül még esetről esetre változik, ami végső soron tovább nehezíti e bizonyítási teher súlyát. Ennek fényében meg kell vizsgálni, hogy ez az eltérő bánásmód az EK 49. cikk értelmében a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását jelenti-e.¹⁹

C – A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának vagy akadályának fennállásáról

37. A fentiekben kifejtettekre tekintettel nem nehéz kimutatni, hogy az ismertetett eltérő bánásmód a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását jelenti. Az EK 49. cikkel általában ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely objektív indokok nélkül akadályozza a szolgáltató azon lehetőségét, hogy e szabadságot ténylegesen gyakorolhassa.²⁰

38. A Bíróság továbbá több alkalommal még pontosabban kimondta, hogy e rendelkezéssel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a tisztán egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi.²¹ Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében továbbá a Szerződés 49. cikke nem csupán magának a szolgáltatónak biztosít jogokat, hanem e szolgáltatás igénybevevőjének is.²²

39. A jelen esetben az adózás szerinti tagállamban honos személyek által nyújtott szolgáltatás díjazásának megfelelő működési költség levonásának jogára vonatkozó szabályozás előnyösebb, mint a más tagállamban honos személyek által nyújtott szolgáltatás díjazásának megfelelő működési költség levonására vonatkozó szabályozás, amennyiben a másik tagállam adóztatása jóval előnyösebbnek minősülne, mint a belga adóztatás.

40. Így azok a belga adóalanyok, akik a szolgáltatásnyújtás szabadságának passzív oldalát gyakorolva a belga adóztatásnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó tagállamban honos személyek által nyújtott szolgáltatásokat veszik igénybe, hátrányosabb helyzetben vannak, mint azok az adóalanyok, akik nem éltek ezzel a szabadsággal, és tevékenységük az adózás szerinti tagállamra korlátozódott. A szóban forgó belga szabályozás tehát az ő tekintetükben visszatartó hatású. Akadályozhatja továbbá a belgiuminál előnyösebb adószabályokat alkalmazó tagállamokban honos személyeket abban, hogy az előbbi tagállamban honos adóalanyok számára szolgáltatásokat kínáljanak.²³

19 — Itt le kell szögezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó EK 49. cikk (jelenleg EUMSZ 56. cikk) értelmezésével kapcsolatos kérdést terjesztett a Bíróság elé. Tekintettel az alapeljárásban szereplő társaságokat összekötő kapcsolatok természetére (közös leányvállalat), felmerül mindazonáltal az a kérdés is, hogy a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítéletből (EBHT 2000., I-2787. o.) következő ítélkezési gyakorlatra tekintettel a Szerződés más rendelkezései, különösen a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk (EUMSZ 49. cikk), valamint EK 48. cikk (EUMSZ 54. cikk) alkalmazandó-e; lásd továbbá e tekintetben a fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 23–37. pontját. Mindazonáltal a fentiekben bemutatott belga jogszabály jellemzőire tekintettel, valamint mivel erre a kérdésre vonatkozóan semmilyen vita nem folyt, az említett szabályozást a Szerződés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek fényében vizsgálom meg. Lásd analógia útján különösen a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 33. pontját.

20 — Lásd a C-288/89. sz. Collectieve Antennevoorziening Gouda ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4007. o.) 12. pontját és a C-381/93. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1994. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-5145. o.) 16. pontját.

21 — Lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 17. pontját; a C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1897. o.) 23. pontját és a C-158/96. sz. Kohll-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1931. o.) 33. pontját; a C-157/99. sz., Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-5473. o.) 60. pontját, valamint a C-76/05. sz., Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-6849. o.) 67. pontját.

22 — Lásd különösen a 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítélet (EBHT 1984., 377. o.) 377. pontját; a C-294/97. sz. Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7447. o.) 34. pontját; a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a C-233/09. sz. Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2010., I-6649. o.) 24. pontját.

23 — Ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Schwarz et Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 66. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 80. pontját, valamint a C-56/09. sz. Zanotti-ügyben 2010. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2010. I-4517. o.) 41. pontját.

41. Végül nyilvánvalóan nem alkalmas ennek az értékelésnek a megkérdőjelezésére az a körülmény, hogy az eltérő bánásmód inkább eljárási vonatkozásban (súlyosabb bizonyítási teherként), mintsem tartalmi vonatkozásban (az adóalap, vagy az adó mértéke közötti különbség) érvényesül. A Bíróság egyébként már korábban megállapította, hogy eljárási jellegű megkülönböztetések is jelenthetik egy szabadság korlátozását vagy akadályozását.²⁴

42. Hozzá kell mindazonáltal tenni, hogy vitatták²⁵, hogy a szóban forgó eltérő bánásmód megkülönböztetést jelentene, mivel a belföldi és a külföldi szolgáltatók az adóalanyokat érintő adóellenőrzéssel kapcsolatos kötelezettségek tekintetében objektíve nincsenek azonos helyzetben.²⁶

43. Az adott tagállamban honos szolgáltatókat valóban az említett tagállam adóhatósága ellenőrzi. Utóbbi tehát közvetlenül ellenőrizheti, hogy az adóalany által működési költségek címén levont kötelezettségek valós ügyleteknek felelnek-e meg. Ezzel szemben, ha a levonásra jogosító ügyleteket más tagállamban honos szolgáltatókkal kötötték meg, ezek valódiságának ellenőrzése az említett tagállam adóhatóságának közreműködését igényli. Ilyen körülmények között természetes, hogy az adóalanyok kell bizonyítania, hogy a könyveiben kimutatott díjtartozások valósak.

44. Mindazonáltal ennek a mondhatni, elvi jellegű vitának a feloldása érdekében elegendő arra rámutatni, hogy azt a vizsgálat következő pontjában, tudniillik a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozásának igazolására alkalmas indokok körében, azon belül is az adóellenőrzés hatékonysága megőrzésének szükségességére alapított igazolás körében kell megválaszolni.

45. A belga szabályozás tehát az EK 49. cikk értelmében a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását jelenti. A korlátozó nemzeti jogszabály ugyanakkor elfogadható lehet, feltéve hogy a Szerződéssel összeegyeztethető legitim célt szolgál, és közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják, valamint, hogy alkalmas a kitűzött cél elérésének biztosítására, továbbá nem haladja meg azt a mértéket, amely ennek megvalósulásához szükséges.²⁷

D – A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására alkalmas kényszerítő indokok

46. A szóban forgó korlátozás igazolása címén a belga, francia, és portugál kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság kijelentette, hogy azt az adókikerülés elleni küzdelem szükségessége, valamint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának együttes céljával összefüggő okok igazolják.²⁸ Ezen túlmenően a francia és a portugál kormány úgy véli, hogy a belga szabályozást továbbá az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége is igazolja.

47. Ilyen nagyszámú lehetséges indok esetén, amelyeket a Bíróság valóban mind elismert, fontos a lehető legpontosabban meghatározni azt a célt, amely a belga jogalkotót a szóban forgó rendelkezés koncepciójának megalkotásakor vezethette.

24 — A C-155/08. és C-157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-5093. o.) az adózás szerinti tagállamon kívüli követelések tekintetében az utólagos adómegállapítás határidejének meghosszabbításával összefüggésben.

25 — Ez a portugál kormány első érve, és ez a belga kormány álláspontja is.

26 — Ezt az észrevételt tette a francia és a portugál kormány.

27 — Lásd különösen a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontját, a C-522/04. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-5701. o.) 47. pontját, valamint a C-330/07. sz. Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9099. o.) 27. pontját.

28 — A fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 66. és 69. pontja alapján.

48. A Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának szükségessége, az adóztatási joghatóság megosztása²⁹, vagy az adóztatási jog³⁰ megosztása jelenthet olyan közérdeken alapuló kényszerítő indokot, amely igazolhatja a szabadságok korlátozását.³¹ Ez az igazolás különösen abban az esetben fogadható el, ha a szóban forgó adórendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását.³² Ezt azonban, amint azt a Bíróság is hangsúlyozta³³, csak más igazolási indokokkal együtt fogadták el.³⁴

49. Ez volt annak az oka, hogy a belga kormány az Oy AA ügyben hozott ítéletre³⁵ hivatkozva nagyon pontosan rámutatott e tekintetben arra, hogy a CIR 1992 54. cikkét az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása, valamint az adókikerülés elleni küzdelem együttes célja igazolja.³⁶ Az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására alapított igazolás relevanciáját ugyanakkor az alapügy esetében el kell vetni.

50. A CIR 1992 54. cikke ugyanis, legalábbis annak szövege szerint, nem arra irányul, hogy Belgium megtarthassa azokat az adóbevételeket, amelyek elvesztésének veszélye fennáll. Nem szabad elfelejteni, hogy ez a rendelkezés a személyeket érinti, akik belga adóalanyok, nem is lehetnek mások, és csak annak biztosítására irányul, hogy a jövedelemadójukból történt levonások indokoltak legyenek. Nem rendelkezik tehát az érintett tagállamok adóztatási jogának az említett díjazásoknak megfelelő bevételeket érintő megosztásáról.³⁷ Ez nem zárja ki, hogy ez a rendelkezés közvetett módon olyan hatással járjon, amely a belga adóalanyokat visszatartja más tagállamokban honos szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételeitől, következésképpen végső soron érinti az adóbevételek említett tagállamok és Belgium közötti megosztását. Mindazonáltal ez a lehetséges közvetett következmény nem elegendő annak megállapításához, hogy a belga szabályozást az adózási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségessége igazolja.

51. Következésképpen a szabadság fogalmának kiüresítése nélkül nem lehet úgy ítélni, hogy a *passzív* szolgáltatásnyújtás szabadságának³⁸ a belga adóalanyok általi gyakorlása olyan magatartásnak minősülhet, amely alkalmas arra, hogy veszélyeztesse Belgium adóztatási joghatóságának gyakorlását.³⁹

29 — Lásd a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontját, a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 57. pontját, valamint a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-8947. o.) 34–40. pontját.

30 — Lásd a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-4571. o.) 87. pontját.

31 — A Bíróság eddig csak öt esetben fogadta el ezt az igazolást: lásd a fent hivatkozott Oy AA-ügyben, a Lidl Belgium ügyben és az SGI-ügyben hozott ítéleteket, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-8591. o.) és a C-337/08. sz. X Holding ügyben 2010. február 25-én hozott ítéletet (EBHT 2010., I-1215. o.).

A szolgáltatásnyújtás szabadságának keretében az elutasításokkal kapcsolatban lásd a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben és a Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítéleteket, valamint a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítéletet (EBHT 2009., I-5145. o.); a tőke szabad mozgásával kapcsolatban a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I-9569. o.), a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-10983. o.), valamint a C-487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítéletet (EBHT 2010., I-4843. o.); a szolgáltatásnyújtás szabadsága tekintetében lásd a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítéletet.

32 — A fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontja, amely hivatkozik a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontjára, amely maga is hivatkozik a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontjára, valamint a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontjára.

33 — Lásd a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint az Oy AA ügyben hozott ítélet 51. pontját.

34 — Lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 43. és 51. pontját.

35 — Hivatkozás a fenti 51. és azt követő pontokban.

36 — Lásd a fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 66. pontját.

37 — Lásd a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a Jobra-ügyben hozott ítélet 33. pontját.

38 — A különösen Stix-Hackl főtanácsnoknak a C-42/02. sz. Lindmann-ügyre vonatkozó indítványának (2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13519. o.]) 53. pontjában, valamint Kokott főtanácsnoknak a C-169/08. sz. Presidente del Consiglio dei Ministri ügyre vonatkozó indítványának (2009. november 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10821. o.]) 35. pontjában foglalt szóhasználatával élve.

39 — Lásd a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 43. pontját.

52. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a belga szabályozás igazolható-e az adóellenőrzés hatékonysága megőrzésének, valamint az adócsalás, adókikerülés vagy adóvisszaélés elleni küzdelemnek a szükségességével.

53. Való igaz, hogy a Bíróság elismerte, hogy az adóellenőrzés hatékonysága megőrzésének szükségessége e minőségében jelenthet olyan közérdeken alapuló kényszerítő indokot⁴⁰, amely igazolhatja a szabadságok korlátozását. Márpedig egyértelmű, hogy a CIR 1992 54. cikke megerősíti a jövedelemadókból levonható működési költségek feletti hatósági ellenőrzést.

54. Ugyanakkor a CIR 1992 54. cikkének elsődleges célja az adócsalás és az adókikerülés vagy adóvisszaélés elleni küzdelem, még konkrétabban az, hogy felvértezze a belga államot a nem valós, tisztességtelen és a szokásos mértéket meghaladó működési költségekkel kapcsolatos gyakorlat ellen. A nemzeti jogalkotó ezt a küzdelmet a levonások ellenőrzésének megerősítésével, sőt, egyes kivételektől eltekintve a levonások kizárásával kívánja folytatni. A belga szabályozás jogszerűségét azonban főként a belga adóalanyok adócsalása elleni küzdelemmel összefüggő intézkedésként kell vizsgálni.⁴¹

55. A jelen esetben el kell ismerni, hogy a belga szabályozás igazolható lehet az adókikerülés bizonyos formái elleni küzdelem szükségességével, konkrétabban fiktív szolgáltatások díjazásának vagy valós szolgáltatások szokásos mértéket meghaladó díjazásának formáját öltő gyakorlatok feltárásával, amelyek működési költségként feltüntetve ilyen minőségükben levonhatók a Belgiumban fizetendő jövedelemadókból, és visszaélésszerű jellegüknél fogva közvetve veszélyeztethetik a szóban forgó tagállamnak a területén végzett tevékenységekkel kapcsolatos adóztatási joghatóságának gyakorlását.

56. A CIR 1992 54. cikkében létrehozott különleges szabályozás súlypontja ennek megfelelően az adókikerülés, adócsalás és adóvisszaélés elleni küzdelem, így az igazolás fényében kell a belga szabályozás arányosságát – vagy konkrét és hatékony alkalmazásának feltételeit – vizsgálni.

57. A Bíróság több alkalommal kimondta e tekintetben, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását igazolhatja az adókikerülés veszélye elleni küzdelem⁴², tágabb értelemben pedig a visszaélésszerű gyakorlatok megelőzése⁴³, feltéve hogy az megfelel a sajátosság követelményének.

40 — Lásd különösen a 120/78. sz. Rewe-Zentral (ún. „Cassis de Dijon”) ügyben 1979. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1979., 649. o.) 8. pontját; a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 31. pontját; a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4809. o.) 18. pontját; a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2057. o.) 24. pontját; a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 47. pontját; a C-97/09. sz. Schmelz-ügyben 2010. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10465. o.) 57. pontját, valamint a C-262/09. sz. Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5669. o.) 41. pontját.

41 — A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a belga szabályozás igazolásának értékelésével összefüggésben a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336, 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) hatásának kérdését is felvetette. Mindazonáltal, és anélkül, hogy a kérdés részletes vizsgálatába kezdenék, nem biztos, hogy a 77/799 irányelvet nyilvánvalóan alkalmazni kell az alapügyben felmerülthöz hasonló esetben, tekintettel annak 2. és 8. cikkére, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatára. Összehasonlításképpen lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 70. és 71. pontját, az X és Passenheim-van Schoot ügyben hozott ítélet 65–67. pontját, valamint a Persche-ügyben hozott ítélet 61. és azt követő pontjait. Lásd továbbá a C-184/05. sz. Twh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 32. pontját.

42 — Lásd a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 26. pontját; a C-324/00. sz. Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11779. o.) 37. pontját; valamint a C-9/02. sz. De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 50. pontját.

43 — Lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. és 55. pontját, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontját, a Jobra-ügyben hozott ítélet 35. pontját, valamint a C-287/10. sz. Tankreederei I. ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-14233. o.) 28. pontját.

58. A korlátozó nemzeti jogszabály akkor felel meg a sajátosság követelményének, ha kifejezetten a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, teljesen mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek kizárólagos célja valamely adóelőny megszerzése, az adó elkerülése, illetve a nemzeti jog érvényesülésének kijátszása vagy megkerülése⁴⁴, vagy ha e jogszabály kifejezett célja, hogy kizárja az adókedvezményből azokat a teljesen mesterséges megállapodásokat, amelyek adóelkerülésre irányulnak⁴⁵.

59. Amint arra a belga szabályozás jellemzőinek keretében a fentiekben rámutattam, az minden adóalanyt arra kötelez, hogy bizonyítsa azoknak az ügyleteknek a valódiságát, amelyek díjazása működési költség címén a jövedelemadóából levonható. Tehát ez a követelmény, amely alapvetően tekinthető bármely adóelőny megszerzése szempontjából, önmagában is alkalmas a kitűzött célok elérésének biztosítására, az alapügyben ugyanakkor fel sem merül.

60. A belga szabályozás azt a kérdést veti fel, hogy igazolható-e az ügyletek tisztességességére és az ahhoz kapcsolódó díjazás szokásos mértékére vonatkozó bizonyítékok benyújtásával kapcsolatos kötelezettség, amely azokat az adóalanyokat terheli, akik a jövedelemadójukból működési költség címén olyan tagállamokban honos személyek által nyújtott szolgáltatás díját kívánják levonni, amely tagállamok adóztatása jóval előnyösebb, mint a belga adóztatás, feltéve hogy ez alkalmas az így meghatározott célok elérésére, és nem lépi túl az ehhez szükséges mértéket.

61. A CIR 1992 54. cikke által támasztott két követelmény, tudniillik az ügyletek tisztességességére vonatkozó bizonyíték bemutatása és az ahhoz kapcsolódó díjazás szokásos mértékének bizonyítása alapvetően alkalmasnak ítéltető az adókikerülés, adócsalás vagy adóvisszaélés elleni küzdelem meghatározott céljainak elérésére.

62. Azzal ugyanis, hogy az alapügyben érintett működési költségek levonásához hasonló adóelőnyt igénybe venni kívánó adóalanyoktól megkövetelik, hogy szolgáltatassanak bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az említett költségek tisztességes ügyletekre vonatkoznak, és azok a szokásos kereteken belül vannak, kétségtelenül azt kívánják elkerülni, hogy az említett adóalanyok olyan módon eszközöljenek levonást az adóköteles jövedelmükből, hogy fiktív vagy a szokásosnál jóval magasabb összegű számlákat mutatnak be.⁴⁶

63. Ezek a követelmények tehát kétségtelenül hozzájárulnak az adócsalás, adókikerülés, valamint az adóvisszaélések elleni küzdelemhez. Amint azt a portugál kormány észrevételeiben hangsúlyozta, ezek a követelmények továbbá visszatartják az adóalanyokat attól, hogy színlelés vagy túlértékelés, valamint fiktív vagy túlszámlázott ügyletek bevallása útján csalárd módon járjanak el.

64. Végül azonban ellenőrizni kell, hogy ezek a követelmények nem haladják-e meg az elérni kívánt célok eléréséhez szükséges mértéket.

44 — Lásd különösen a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. pontját, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontját, a Jobra-ügyben hozott ítélet 35. pontját, az Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben hozott ítélet 64. pontját, a Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 89. pontját, a Tankreederei I ügyben hozott ítélet 28. pontját, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-305. o.) 165. pontját.

45 — Lásd különösen a fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját, a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 37. pontját, a fent hivatkozott de Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontját, a Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontját, valamint a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 79. pontját, továbbá a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 61. pontját.

46 — Amint azt a Bizottság és a belga kormány észrevételeikben hangsúlyozták, a CIR 1992 54. cikkét megalkotó törvény előkészítő munkálataiból kiderül, hogy ez a rendelkezés azt a jogsértő gyakorlatot volt hivatott megelőzni, amellyel a belga társaságok fiktív módon csökkentették az adóalapjukat oly módon, hogy előnyösebb adószabályok alá tartozó társaságok által nyújtott nem létező szolgáltatásokért fizettek díjat.

E – A belga szabályozás arányosságáról

65. Annak érdekében, hogy a belga szabályozás arányosságát átfogóan meg lehessen ítélni, véleményem szerint különbséget kell tenni a CIR 1992 54. cikkében foglalt követelmények között. Ezek a követelmények két csoportba oszthatók: az első azokat tartalmazza, amelyeket a belga adóhatóság a hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságok felülvizsgálata mellett az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtási szabadság követelményeivel összhangban értelmezhet és alkalmazhat, a második csoportba pedig azok tartoznak, amelyek értelmezése és alkalmazása esetében ez az összhang nem jöhet létre.

66. Először is, azzal, hogy az adóalanyt kötelezi a határokon átnyúló szolgáltatások tisztességességére vonatkozó, valamint az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó díjazás szokásos mértékére vonatkozó bizonyítékok benyújtására, a CIR 1992 54. cikke két kiegészítő feltételt állapít meg a CIR 1992-nek az általános szabályozást megállapító 49. cikkében foglaltakhoz képest. Ezek a feltételek ugyanakkor az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem céljához képest önmagukban nem tűnnek ésszerűtlennek, amennyiben azokat az adóhatóság és a nemzeti bíróságok arányosan értelmezik és alkalmazzák, még akkor sem, ha ezek eltérnek a különösen a CIR 1992 53. cikkének 10. pontjában foglalt rendelkezésekben megállapítottaktól.

67. Ezt követően, bár igaz, hogy a CIR 1992 54. cikke nem biztosítja kifejezetten⁴⁷, hogy a levonást csak abban a szokásos mértéket meghaladó rész tekintetében utasítják el, amennyiben megállapítást nyert, hogy a határokon átnyúló szolgáltatáshoz kapcsolódó díjazás a rendes versenykörülmények közötti mértéket meghaladja⁴⁸, mindazonáltal úgy tűnik, hogy a bíróságok gyakorlata e tekintetben fejlődést mutat⁴⁹. Ugyanezzel a ponttal összefüggésben tehát megállapítható, hogy a belga szabályozás teljes mértékben összhangban van az EK 49. cikkel, azzal a feltétellel, hogy az adóhatóság és a nemzeti bíróságok a levonást csak a Bíróság fent hivatkozott ítélezési gyakorlatának keretei között utasítják el.⁵⁰

68. Végül ugyanezen gondolatmenetet követve megállapítható, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata azt figyelemmel kísérni, hogy az adóalanyt terhelő kötelezettséget, amely alapján az adóhatóság ügyintézőjében azt a meggyőződést kell kialakítani, hogy a szóban forgó szolgáltatások valóságosak és tisztességesek voltak, arányosan alkalmazzák, adott esetben meghatározva ennek a mérlegelési jogkörnek a kereteit. Amint azt a Bizottság a tárgyaláson hangsúlyozta, az ügyletek valódisága és tisztességessége körében a hatósági ellenőrzés korlátja, hogy e tekintetben a vállalat irányításába történő bármilyen beavatkozást kerülni kell.

69. Ha a CIR 1992 54. cikkével kapcsolatos nehézségek ebben a három tényezőben merülnének ki, arra lehetne következtetni, hogy a belga szabályozás – feltéve, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti jog értelmezését és alkalmazását majd az uniós jog alapján ellenőrzi – arányos az általa elérni kívánt céllal. A CIR 1992 54. cikke ugyanakkor olyan további problémákat is felvet, amelyekről nem lehet eltekinteni.

47 — Különösen az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött, fent hivatkozott 54/28. számú magyarázathoz kiderül, amely egy régi ítéletre (Cour de cassation, 1963. február 12., SA Oftr, Bull. 411., 1758. o.) hivatkozik, hogy ha megállapítják, hogy valamely költség a szokásos mértéket meghaladja, az általános költségek között nemcsak a szokásos részt meghaladó részt nem lehet kimutatni, hanem a költség *teljes összegét* sem.

48 — Geelhoed főtanácsnok fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben és Kokott főtanácsnok fent hivatkozott SGI-ügyben ismertetett indítványának megfogalmazásával elve a szokásos piaci ár elve alkalmas mérce a mesterséges megállapodások és a valós gazdasági ügyletek elhatárolásához. Ennek az elvnek az alkalmazásával kapcsolatban lásd különösen a fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 71. és 72. pontját. Lásd továbbá a visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unió belüli és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban című, a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak szóló, 2007. december 10-i bizottsági közlemény (COM(2007) 785 végleges) 5. és 6. oldalát.

49 — Erre mutatott rá a Bizottság a Cour de cassation 1966. november 27-én hozott ítéletére hivatkozva, amely megváltoztatta az 1963. február 12-i ítéletben kialakított megoldást.

50 — Az értelmezés feltételének egy konkrét példájáért lásd különösen a fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 75. pontját.

70. A fő probléma, amely a CIR 1992 54. cikke alapján az EK 49. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatban felmerül, a sajátosság hiánya, vagy ha úgy tetszik, annak általános hatálya.

71. Amint ugyanis fent hangsúlyoztam, a CIR 1992 54. cikke a belga adóztatásnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó tagállamokban honos szolgáltatók által nyújtott szolgáltatások díjazását működési költségként levonni kívánó belga adóalany számára adócsalás vagy adóvisszaélés bármilyen objektív gyanújának hiányában is kötelezővé teszi, hogy rendszeresen igazolja, hogy valamennyi így nyújtott szolgáltatás tisztességes, és valamennyi azokhoz kapcsolódó díjazás szokásos mértékű. Ezzel a rendelkezéssel a CIR 1992 54. cikke mentesíti a belga adóhatóságot bármilyen, adócsalásra, adókikerülésre vagy adóvisszaélésre vonatkozó, akár csak kezdetleges bizonyíték bemutatása alól, és az adócsalás általános gyanúját állapítja meg⁵¹, általános adócsalási, adókikerülési vagy visszaélészerű gyakorlatokra vonatkozó vélelmet állít fel⁵².

72. Egyértelmű e tekintetben, hogy ha a CIR 1992 54. cikkét csak sajátos körülmények között kellene alkalmazni, olyan esetekben, amikor kölcsönös függőségi viszony⁵³ áll fenn a belga adóalany és a belga adóztatásnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmazó másik tagállamban honos szolgáltató között, könnyebben meg lehetne állapítani, hogy ez nem lépi túl a szabályozás által legitim módon elérni kívánt célokhoz szükséges mértéket⁵⁴. Egyértelmű továbbá az is, hogy a CIR 1992 54. cikkét ilyen körülmények között is alkalmazni kell; ennek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Mindazonáltal a kölcsönös függőségi viszony csak egy olyan körülmény, amelynek fennállása egy meghatározott esetben nem alkalmas arra, hogy viszonylagossá tegye a CIR 1992 54. cikke hatályának általános jellegét, a sajátosság hiányát.

73. A belga adóalany helyzetét bonyolítja az a körülmény, hogy nem rendelkezik semmilyen információval arra nézve, hogy mit kell olyan tagállam alatt érteni, amely a belga adóztatásnál jóval előnyösebb adóztatást alkalmaz. Amennyiben egy másik tagállamban honos személy szolgáltatásait kívánja igénybe venni, kénytelen tehát annak megállapítása érdekében, hogy a működési költségek levonásának melyik szabályozása hatálya alá fog tartozni, saját maga értékelni, hogy az említett tagállam által alkalmazott adóztatás jóval előnyösebb-e, mint a belga adóztatás, ami jogbizonytalanságot jelent számára. Ehhez még hozzáadódik az a tény, hogy különösen nehéz pontosan meghatározni azokat a helyzeteket, amelyeket a „jóval” szó magában foglal. Természetesen az ebből a jogbizonytalanságból eredő nehézséget eloszlatná, ha a belga adóhatóság listát készíthetne azon adórendszerekről, amelyek mint a belga adóztatásnál jóval előnyösebbek a CIR 1992 54. cikkének hatálya alá eshetnek. Az uralkodó gyakorlat azonban nem ez. Mindenesetre számomra különösen nehéznek tűnik egy ilyen rendelkezés valamennyi lehetséges alkalmazását előre meghatározni.

74. Következésképpen úgy vélem, hogy még ha a szóban forgó belga szabályozás egyes sajátosságainak megfelelése igazolható is lenne, e szabályozás egészében véve aránytalan, ebből következően nem igazolható módon korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

51 — Lásd a C-397/07. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. július 9-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-6029. o.) 30. pontját.

52 — Lásd többek között a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 50. pontját, az ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontját, az X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontját, valamint a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 91. pontját.

53 — A jelen esetben a fent hivatkozott, az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvényhez fűzött 54/26. számú magyarázatból kiderül, hogy a CIR 1992 54. cikkét, amint azt a SIAT a tárgyaláson megjegyezte, mindenféle, a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatás címzettje közötti függőségi kapcsolattól függetlenül alkalmazni kell.

54 — Amint azt a Bizottság a fent hivatkozott 2007. december 10-i közleményében hangsúlyozta: „a nemzeti visszaélés-ellenes szabályok meghatározhatnak »veszélyzetett« tevékenységeket, vagyis külön követelményeket állapíthatnak meg azokra a helyzetekre, amelyek esetében nagyobb a visszaélés valószínűsége”. Hozzáteszi, hogy „ésszerű vélelmek felállításával a nemzeti visszaélés-ellenes előírások kiegyensúlyozott módon alkalmazhatók mind az adóalanyok jogbiztonsága, mind az adóhatóságok munkájának megkönnyítése céljából”. Amint ezt követően hangsúlyozza, ezek a szabályok nem irányulhatnak az esetek túl széles körére, hanem olyan helyzeteket kell megcélózniuk, amelyek gazdaságilag nem indokolhatók.

VI – Véggövetkeztetések

75. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Cour de cassation által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

„Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint az alapeljárás tárgyát képező 1992. évi belga jövedelemadóról szóló törvény, amelynek értelmében a működési költségek a jövedelemadóból nem vonhatók le abban az esetben, ha azok egy másik tagállamban honos szolgáltató által nyújtott szolgáltatáshoz kapcsolódnak, amely szolgáltató a letelepedése szerinti tagállamban jövedelemadó-mentességet élvez, vagy jóval előnyösebb adószabályozás hatálya alá tartozik, mint az adózás szerinti tagállamban, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy ez a díjazás valós és tisztességes ügyletekhez kapcsolódik, nem haladja meg a szokásos mértéket, miközben a működési költségek főszabály szerint akkor is levonhatók a jövedelemadóból, ha ezek a körülmények nem állnak fenn.”