ANTONIO TIZZANO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. április 6. [1]

1. Sérti-e az a tagállam az EK 49. és EK 50. cikket, amely az építőiparban a Belgiumban nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplőkkel szerződő megbízókat és vállalkozásokat az elvégzett munkálatokért az előbbieknek járó összeg 15%-ának visszatartására kötelezi, és megállapítja ugyanezen személyeknek a nyilvántartásba nem vett szerződéses partnereik adótartozásaiért való egyetemleges felelősségét? Az Európai Közösségek Bizottsága ennek vizsgálatát kéri a Bíróságtól az EK 226. cikk alapján 2004. október 8-án a Belga Királyság ellen benyújtott keresetében.

I – Jogi háttér

A vonatkozó közösségi jog

2. A jelen ügy szempontjából a legfontosabb rendelkezés az EK 49. cikk, amely – mint tudjuk – biztosítja a szolgáltatásnyújtás szabadságát a Közösségen belül. Első bekezdésében előírja, hogy „tilos a Közösségen belüli szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó minden korlátozás a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik a Közösségnek nem abban a tagállamában letelepedettek, mint a szolgáltatást igénybe vevő személy".

3. Az EK 50. cikkre is hivatkozni kell, amely a következőképpen rendelkezik:

„E szerződés alkalmazásában »szolgáltatás« a rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatás, ha nem tartozik az áruk, a tőke és a személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá.

Szolgáltatásnak minősülnek különösen:

a) az ipari jellegű tevékenységek;

1 – Eredeti nyelv: olasz.

b) a kereskedelmi jellegű tevékenységek;

c) a kézműipari tevékenységek;

d) a szabadfoglalkozásúként végzett tevékenységek.

A letelepedési jogra vonatkozó fejezet rendelkezéseinek sérelme nélkül a szolgáltatást nyújtó személy a szolgáltatásnyújtás érdekében tevékenységét ideiglenesen a szolgáltatásnyújtás helye szerinti államban is folytathatja az ezen állam saját állampolgáraira irányadó feltételek szerint."

4. Végül emlékeztetek rá, hogy az EK 46. cikknek megfelelően, amelyre az EK 55. cikk utal, a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása „közrendi, közbiztonsági és közegészségügyi okokkal" igazolható.

A nemzeti jog

5. Belgiumban a természetes vagy jogi személyeket az általuk nyújtott építőipari szolgáltatások esetén elviekben az illetékes tartományi nyilvántartási bizottságnál „vállalkozóként" való nyilvántartásba vételi kötelezettség terheli.

6. Az 1998. december 26-i királyi rendelet [2] meghatározza az e kötelezettség alá eső munkálatokat és tevékenységeket (1. cikk) [3], a nyilvántartásba vételhez teljesítendő feltételeket (2. cikk) [4], valamint a nyilvántartásba vételi kérelem esetén követendő eljárást (4–6. cikk).

7. A Belgiumban nyilvántartásba *nem* vett gazdasági szereplők nincsenek kizárva a nemzeti piacra lépéstől, azonban az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvénykönyv (a továbbiakban: CIR 92) 400–408. cikkében (VII. cím) előírt különös adórendszer hatálya alá tartoznak.

2 – Az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvénykönyv 400., 401., 403. és 404. cikkének végrehajtásáról és a munkavállalók szociális biztonságáról szóló, 1944. december 28-i királyi rendelet átdolgozásáról szóló, 1969. június 27-i törvény 30. cikkének végrehajtásáról szóló királyi rendelet (*Moniteur belge*, 1998. december 31.).

3 – Például az építés, a bontás, átalakítás, fűtési rendszerek elhelyezése, szaniterek elhelyezése, felületburkolás.

4 – E körülmények között jelennek meg például a következő feltételek: a letelepedés szerinti állam által rögzített követelményeknek megfelelően a vállalkozásnak szerepelnie kell a vállalkozások nyilvántartásában vagy a szakmai nyilvántartásban; HÉA-azonosítószámmal kell rendelkeznie Belgiumban; a vállalkozó nem állhat csődeljárás hatálya alatt, nem állhat kereskedelmi tevékenység gyakorlásától való eltiltás hatálya alatt; nem követhetett el adó-, szociális biztonsági vagy bérkötelezettséggel kapcsolatos bűncselekményt; az adó-, szociális biztonsági vagy bérkötelezettségek betartását biztosító kellő pénzügyi, adminisztratív és műszaki eszközökkel kell rendelkeznie.

8. Ami a jelen ügyet illeti, a CIR 92 rendelkezései között jelenik meg a nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplők adófizetését biztosító két rendelkezés.

9. Elsőként a CIR 92 402. cikkéről van szó, amelynek értelmében:

„1. § Azt a megbízót, aki [...] olyan vállalkozóval szerződik, aki a szerződés megkötésekor nincs nyilvántartásba véve, szerződéses partnere adótartozásaiért egyetemleges felelősség terheli.

2. § Azt a vállalkozót, aki [...] olyan alvállalkozóval szerződik, aki a szerződés megkötésekor nincs nyilvántartásba véve, szerződéses partnere adótartozásaiért egyetemleges felelősség terheli.

[...]

5. § Az egyetemleges felelősség mértéke legfeljebb a nyilvántartásba nem vett vállalkozó vagy alvállalkozó által végzett munkálatért járó, HÉA nélkül számított díjazás 35%-a.

Az egyetemleges felelősség kiterjed a főösszeg, a pótlékok, költségek és kamatok megfizetésére, függetlenül azok keletkezésének időpontjától:

1° minden közvetlen adó és a jövedelemadónak megfelelő adó esetében azon adóidőszakok vonatkozásában, amelyekben az érintett munkálatokat elvégezték, és az azt megelőző adóidőszakok vonatkozásában;

2° minden adóelőleg megfizetése esetében azon időszakok vonatkozásában, amelyekben az érintett munkálatokat elvégezték, és az azt megelőző időszakok vonatkozásában;

3° minden olyan külföldi eredetű adófizetési kötelezettség esetén, amelynek behajtásához nemzetközi egyezmény alapján segítséget kérnek.

[...]"

10. Másodsorban a CIR 92 403. cikke szerint:

„1. § Az a megbízó, aki a fizetés időpontjában nyilvántartásba nem vett vállalkozó részére

részben vagy egészben megfizeti a [...] munkálat díját, ennek során köteles az általa fizetendő, HÉA nélkül számított összeg 15%-át visszatartani, és a király által meghatározott végrehajtási szabályoknak megfelelően az általa kijelölt tisztviselőnek megfizetni.

2. § Az a vállalkozó, aki az alvállalkozó részére részben vagy egészben megfizeti a [...] munkálat díját, ennek során köteles az általa fizetendő, HÉA nélkül számított összeg 15%-át visszatartani, és a király által meghatározott végrehajtási szabályoknak megfelelően az általa kijelölt tisztviselőnek megfizetni.

[...]"

11. A CIR 92 406. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A 403. cikk alapján visszatartott összegből először a 402. cikkben említett adótartozást, majd a bírságot, végül a hozzáadottértékadó-tartozást kell megfizetni".

12. A visszatartási kötelezettség alá eső összeg megfizetésének hiányában a megbízó vagy a vállalkozó a CIR 92 404. cikke alapján a visszatartandó összeg kétszeresének megfelelő mértékű közigazgatási bírsággal sújtható.

13. A CIR 92. 403. cikkének (7)–(9) bekezdése szerint az adóhatóságnak fizetett összeg visszatérítése érdekében a nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplőknek e hatóságokhoz kifejezett kérelmet kell benyújtaniuk, amely hatóságok kizárólag az adókötelezettség teljesítésének ellenőrzését követően térítik vissza a kérdéses összegeket.

14. Végül meg kell jegyezni, hogy a CIR 92 407. cikkének megfelelően az egyetemleges felelősségre és a visszatartási kötelezettségre vonatkozó fent említett rendelkezések nem alkalmazandók a kizárólag magáncélból munkálatokat végző természetes személy megbízóra.

II – A tényállás és az eljárás

15. A Bizottság 2001. február 13-án felszólító levelet küldött a Belga Királyságnak, amelyben az építőiparban alkalmazandó

különböző adó- és szociális biztonsági rendelkezéseknek az EK-Szerződés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó szabályaival való összeegyeztethetetlenségét rótta fel.

16. E levelet 2001. október 23-án indokolással ellátott vélemény követte.

17. A Bizottság, tekintettel arra, hogy elégedetlen volt a Belga Királyságnak a CIR 92 két fenti rendelkezésével kapcsolatos magyarázataival és válaszaival, 2004. október 8-i keresetében annak megállapítását kérte a Bíróságtól, hogy a Belga Királyság – mivel a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerződő megbízókat és vállalkozókat az elvégzett munkálatokért járó összeg 15%-ának visszatartására kötelezte, és megállapította e megbízóknak és vállalkozóknak a Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerződéses partnereik adótartozásaiért való egyetemleges felelősségét – nem teljesítette az EK 49. cikkből és az EK 50. cikkből eredő kötelezettségeit.

18. A Belga Királyság és a Bizottság terjesztett írásbeli észrevételeket a Bíróság elé.

III – Jogi elemzés

a) Bevezetés

19. Mindenekelőtt meg kell jegyeznem, hogy a Bizottság által emelt kifogások nem önmagában a nyilvántartásba vételi eljárásra vonatkoznak, hanem – és kizárólag – a nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplőkre alkalmazandó két fenti rendelkezésre, nevezetesen a CIR 92 402. cikkére a megbízó egyetemleges felelőssége tárgyában, valamint a CIR 92 403. cikkére a számlázott összeg 15%-ának visszatartására vonatkozóan.

20. A Bíróság válaszának így e rendelkezésekre kell korlátozódnia. Nem vizsgálom tehát a belga hatóságok azon érveit, amelyek a nyilvántartásba vételi eljárás jogszerűségének bizonyítására irányulnak, és amelyekre valójában a védekezésük nagy része összpontosul. Az alperes kormány ugyanis azzal érvel, hogy a két vitatott intézkedés alkalmazásának elkerülése érdekében elég a vállalkozókénti nyilvántartásba vétel külön eljárás igénybevételével, amely nem hátrányosan megkülönböztető jellegű, és nem is különösen nehézkes (annál is inkább, mivel ingyenes) a Belgiumban szolgáltatást nyújtani kívánó, az építőiparban tevékenykedő külföldi gazdasági szereplő számára. Azonban, mint mondtam, pontosan a *nyilvántartásba nem vett* gazdasági szereplőkre alkalmazandó bánásmód a jelen kereset tárgya, azon bánásmód, amelyre az elemzésemet összpontosítom.

b) A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállásáról

21. A Bizottság kifogásainak vizsgálatára áttérve megjegyzem, hogy a felek nem értenek egyet mindenekelőtt abban, hogy a kérdéses intézkedéseket az EK 49. cikk értelmében szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának lehet-e minősíteni.

22. A Belga Királyság szerint ugyanis a belga és a külföldi gazdasági szereplőkre különbségtétel nélkül alkalmazandó intézkedésekről van szó, amelyek célja egyszerűen az adótartozások behajtásának biztosítása anélkül, hogy hatása lenne a nemzeti piacra lépés feltételeire vagy az építőipari gazdasági tevékenység végzésének feltételeire.

23. Tehát a Bizottsággal ellentétben – amely azt állítja, hogy e rendelkezések eltántorítják mind a nyilvántartásba nem vett külföldieket szolgáltatásaiknak a belga piacon történő kínálásától, mind a nemzeti gazdasági szereplőket az előbbiekkel való szerződéskötéstől – nem beszélhetünk a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozásáról.

24. Azonnal hozzáteszem, hogy osztom a Bizottság álláspontját.

25. Emlékeztetek rá, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozza minden nemzeti intézkedés, amely „még ha azok különbségtétel nélkül is vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatókra, [...] akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik valamely olyan másik tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat” [5]. Tehát szintén a Szerződés által rögzített tilalmakba ütköznek az olyan intézkedések, amelyek egyszerűen alkalmasak e szabadság gyakorlásától való „elrettentésre” [6].

26. Ugyanezen ítélkezési gyakorlat kimondja továbbá, hogy az EK 49. cikk alapján a tagállamnak nemcsak a területén történő szolgáltatásnyújtást kell lehetővé tennie a külföldi gazdasági szereplő számára, hanem a belföldi gazdasági szereplő számára is lehetővé kell tennie, hogy külföldi szolgáltató által nyújtott szolgáltatásokat vegyen igénybe. [7] Más szóval tilos a korlátozás mind a nemzeti terület „bejáratánál”, mind a „kijáratánál”.

5 – A C-76/90. sz. Säger-ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4221. o.) 12. pontja, a C-369/96. és a C-376/96. sz., Arblade és társai egyesített ügyekben 1999. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8453. o.) 33. pontja, a C-58/98. sz. Corsten-ügyben 2000. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7919. o.) 33. pontja, a C-205/99. sz., Analir és társai ügyben 2001. február 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1271. o.) 21. pontja, a C-17/00. sz. De Coster-ügyben 2001. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-9445. o.) 29. pontja, a C-131/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2003. február 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1659. o.) 26. pontja és a C-514/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2006. január 26-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-963. o.) 24. pontja.

6 – Lásd például a fent hivatkozott De Coster-ügyben hozott ítélet 33. pontját, a C-289/02. sz. AMOK-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15059. o.) 36. pontját és a 8/02. sz. Leichtle-ügyben 2004. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-2641. o.) 32. pontját.

7 – Lásd különösen a fent hivatkozott Säger-ügyben hozott ítélet 14. pontját, a C-224/97. sz. Ciola-ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2517. o.) 11. pontját, a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítéletet (EBHT 1999., I-7447. o.) és a C-243/01. sz., Gambelli és társai ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13031. o.) 55. pontját.

27. Márpedig, ha ezen elveket a jelen esetre alkalmazzuk, és amint azt a Bizottság jogosan gondolja, vitathatatlan, hogy a szóban forgó két nemzeti rendelkezés legalábbis elrettentheti mind a belga gazdasági szereplőket, mind a más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplőket az EK 49. cikkben biztosított szabadság gyakorlásától.

28. Elsőként ugyanis, ha a szolgáltatás igénybe vevője Belgiumban nyilvántartásba nem vett szolgáltatót vesz igénybe, a CIR 92 402. cikke alapján egyetemlegesen felel a szerződő partnerének esetleges adótartozásainak megfizetéséért. E felelősségnek különösen nagy a mértéke, tekintettel arra, hogy a megrendelt munkálatok összege 35%-ának erejéig a szolgáltató „minden" adótartozására vonatkozik, beleértve a kérdéses szerződést „megelőző adóidőszakok" tartozásait (CIR 92 402. cikk (5) bekezdés). A szolgáltatásnyújtás kedvezményezettjét tehát olyan szerződéses viszony keretében keletkezett tartozások kiegyenlítésére is felszólíthatják, amelyben ő nem vett részt, ami – számomra ez nyilvánvalónak tűnik – a Belgiumban nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplő választásához kapcsolódó olyan pénzügyi kockázatot jelent, amely e választást (legalábbis) „kevésbé vonzóvá" teheti.

29. Másodsorban a CIR 92 403. cikkében említett intézkedés a többi tagállamban letelepedett gazdasági szereplővel szemben korlátozó hatással jár. E rendelkezés alkalmazásával ugyanis a belga adóhatóság bizonyos ideig visszatartja a nyilvántartásba nem vett építőipari vállakozások által kiszámlázott ár 15%-át oly módon, hogy függetlenül az ezek terhére fennálló adótartozástól, jövedelmük nem elhanyagolható részével nem tudnak azonnal rendelkezni, és azt csak külön eljárás végén tudják visszanyerni. Nehezen lehetne tehát tagadni, hogy az ilyen automatikus „fizetési késedelem" olyan „akadálynak" minősül, amelynek közvetlen – és negatív – hatása van a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi gazdasági szereplők arra vonatkozó döntésére, hogy ezen országban szolgáltatást nyújtsanak-e.

30. A szóban forgó két rendelkezés erősen elrettentő hatását megerősítette azon, maga az alperes kormány által hivatkozott belga alkotmánybírósági ítélet, amelyben a bíróság megjegyezte, hogy ezen intézkedések célja, hogy „senkinek ne legyen érdeke nyilvántartásba nem vett vállalkozások szolgáltatásait igénybe venni" [8].

31. A megelőző megfontolások fényében következésképpen úgy vélem, hogy a két belga adórendelkezés a fent kifejtettek értelmében a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, és ellentétes az EK 49. és EK 50. cikkel.

8 – 2002. december 19-i 188/2002. sz. ítélet (*Moniteur belge*, 2003. március 18.).

c) A szóban forgó nemzeti rendelkezések állítólagos igazolásáról

32. Hátra van annak vizsgálata, hogy a kérdéses rendelkezések összeegyeztethetetlensége nem igazolható-e meg az alperes kormány által az igazolásuk érdekében hivatkozott okokra tekintettel.

33. A belga kormány ugyanis másodlagosan azzal érvel, hogy a két vitatott intézkedés egységes rendszer része, amelynek célja az építőiparban súlyos problémát okozó adókijátszás megelőzése. Ezen, „a hatóságok kijátszásának minősülő, a versenyt torzító és a munkaerőpiacot megzavaró" [9] jelenség elleni hatékony küzdelem érdekében a nyilvántartásba vett gazdasági szereplők általi szolgáltatásnyújtást szükséges támogatni, akik az adó- és szociális biztonsági kötelezettségek betartása szempontjából jobb garanciákat nyújtanak [10] és általánosságban jobb „megbízhatósági" garanciákat.

34. Tehát, még ha a Bíróságnak úgy kellene határozna, hogy a CIR 402. és 403. cikke korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát, e korlátozás mindazonáltal jogszerű lenne, mivel a célja az adókijátszás elleni küzdelem, vagyis olyan követelmény kielégítése, amelyet a belga kormány szerint a közösségi ítélkezési gyakorlat olyanként ismer el, mint amely ezen intézkedéseket igazolhatja.

35. Részemről – és egyszerűbben fogalmazva – mindenekelőtt arra emlékeztetek, hogy az alapvető szabadságok alóli kivételeket illetően a közösségi jog világosan elkülöníti a hátrányosan megkülönböztető és a nem hátrányosan megkülönböztető intézkedéseket. Az előbbiek csak akkor megengedettek, ha a Szerződés által kifejezetten előírt eltérés, vagyis a szolgáltatásnyújtás szabadságát illetően az EK 46. cikk hatálya alá tartoznak, amelyre az EK 55. cikk utal. Ezzel ellentétben azon intézkedések, amelyek különbségtétel nélkül vonatkoznak a saját és a más tagállamok állampolgáraira, csak akkor fogadhatók el, ha nyomós közérdek igazolja azokat, és feltéve, hogy alkalmasak az általuk elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépnek túl az annak megvalósításához szükséges mértéken. [11]

9 – Az ellenkérelem 14. pontja, amelyben a belga kormány a vitatott intézkedéseket tartalmazó törvények egyikével kapcsolatos parlamenti irományokra hivatkozik.

10 – Az 1998. december 26-i királyi rendelet 32. cikkében előírt, nyilvántartásba vételi feltételek között megjelenik, hogy a vállalkozó „nem követhetett el [...] adó-, szociális biztonsági vagy bérkötelezettséggel kapcsolatos bűncselekményt", és „nem állhat fenn bérfizetési, adóhátraléka vagy [...] egy szociális biztonsági intézmény által kivetett járulékhátraléka".

11 – Lásd különösen a fent hivatkozott Säger-ügyben hozott ítélet 15. pontját, a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-1663. o.) 32. pontját, a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 37. pontját, a fent hivatkozott Arblade egyesített ügyekben hozott ítélet 34. és 35. pontját, a fent hivatkozott Corsten-ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, a fent hivatkozott Gambelli-ügyben hozott ítélet 65. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 26. pontját.

36. Tehát a jelen esetben nem lehet kizárni – a Bizottság sem zárja ki elviekben –, hogy a szóban forgó szabályozás, bár úgy tűnik, hogy különbségtétel nélkül alkalmazandó, valójában megkülönböztető. Ugyanis, amint korábban emlékeztettem rá, a vitatott intézkedések csak a Belgiumban nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplőkre alkalmazandók. Azonban, ha ez így van, meg kell fontolni, különösen a Bíróság hagyományos ítélkezési gyakorlatára tekintettel, [12] hogy az ilyen kritérium önmagában a gazdasági szereplők között a letelepedés szerinti ország vagy az állampolgárság alapján eltérő bánásmódot vonhat maga után. A nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplők ugyanis (szinte) kizárólag külföldi gazdasági szereplők, és különösen olyanok, amelyek csak alkalmilag kívánnak szolgáltatást nyújtani Belgiumban, míg a hazai gazdasági szereplőket (szinte) mindig nyilvántartásba veszik vállalkozóként, mivel nekik teljesíteni kell e kötelezettséget, pontosan a tevékenységüknek Belgiumban történő gyakorlása érdekében.

37. Ebből – ebben a megközelítésben – az következik, hogy a kérdéses intézkedések csak akkor lehetnek megengedhetők, ha az EK 46. cikkben kifejezetten előírt eltérések egyike igazolná azokat, tehát közrendi, közbiztonsági vagy közegészségi indok. Továbbá, mivel pontosan a Szerződés egyik alapvető elvétől való eltérésről van szó, azt megszorítóan kell értelmezni, továbbá a Bíróság a közrend és a közbiztonság védelmére való hivatkozás lehetőségét az „alapvető társadalmi érdekeket érintő valós és elegendően komoly fenyegetettség" fennállásának rendelte alá. [13]

38. Márpedig számomra úgy tűnik, hogy a belga kormány által hivatkozott azon egyszerű veszély, hogy a Belgiumban nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplők nem teljesítik az őket terhelő adókötelezettséget, nem minősülhet olyan jellegű „veszélynek", amely „alapvető társadalmi érdekeket érint" és következésképpen nem tartozhat az EK 55. cikk hatálya alá.

39. Azonban, még ha úgy is tekintjük, hogy a szóban forgó intézkedések nem hátrányosan megkülönböztető jellegűek, az eredmény ugyanaz lenne. Ennek az az oka, hogy nem teljesülnek a közösségi ítélkezési gyakorlat által a különbségtétel nélkül alkalmazandó korlátozásokra előírt együttes feltételek,

12 – Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 49. és EK 50. cikket sérti „nem csak az állampolgárság alapján történő nyílt hátrányos megkülönböztetés, hanem a hátrányos megkülönböztetés olyan rejtett formái is, amelyek egyéb megkülönböztető feltételek alkalmazása révén ténylegesen ugyanahhoz az eredményhez vezetnek" (a 62/81. és 63/81. sz., Seco és Desquenne & Giral egyesített ügyekben 1982. február 3-án hozott ítélet [EBHT 1983., 223. o.] 8. pontja, a kiemelés tőlem). Az ilyen jellegű hátrányos megkülönböztetés példáihoz lásd a C-3/88. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1989. december 5-én hozott ítélet (EBHT 1989., I-4035. o.) 8. pontját, a C-113/89. sz., Rush Portuguesa ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1417. o.) 12. pontját és a C-360/89. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1992. június 3-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-3401. o.) 12. pontját.

13 – Lásd különösen a 30/77. sz. Bouchereau-ügyben 1977. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1977., 1999. o.) 35. pontját, a C-348/96. sz. Calfa-ügyben 1999. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-11. o.) 21. és 23. pontját és a C-100/01. sz. Oteiza Olazabal-ügyben 2002. november 26-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-10981. o.) 39. pontját.

vagyis a nyomós közérdek fennállása, illetve a szóban forgó korlátozások szükségessége és arányossága (lásd a fenti 35. pontot).

40. Még ha igaz is, amint azt a belga kormány megjegyzi, hogy az adókikerülés elleni küzdelem és az adóellenőrzés hatékonysága olyan nyomós közérdeknek minősül, amely igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását; [14] a Bíróságnak több ízben lehetősége volt kimondani, hogy a mozgásszabadságukat gyakorló adóalanyok általi „adókijátszás vagy adócsalás általános vélelmére" alapozott intézkedések igazolása érdekében [15] nem lehet ilyen indokokra hivatkozni. Ugyanis az adóalanyokra általánosan, automatikusan és megelőző jelleggel alkalmazandó intézkedésekről van szó, és ilyenként meghaladják az elérni kívánt cél eléréséhez szükséges mértéket, tehát azokat aránytalannak kell tekinteni. [16]

41. Márpedig a szóban forgó két rendelkezés pontosan ilyen előzetes feltételezésen alapul, mivel – mint láttuk – mindig és minden körülmények között vélelmezik a Belgiumban nyilvántartásba nem vett építési vállalkozók „csalárd szándékát", függetlenül a terhükre fennálló adótartozások vagy az adókikerülést érintő más kockázat fennállásától (lásd a fenti 28. és 29. pontot).

42. A nemzeti rendelkezések aránytalanságát véleményem szerint még súlyosítja a két intézkedés halmozott alkalmazása, amely azt eredményezi, hogy a szolgáltatásnyújtás címzettje minden esetben egyetemlegesen felelős szerződéses partnere adótartozásaiért, még akkor is, ha a visszatartási kötelezettség teljesítésével jelentős összegeket kötöttek le e fent említett – emlékeztetek rá – csupán esetleges tartozások fedezetére.

43. Hozzáteszem, hogy a követett célt, vagyis az adókijátszás elleni küzdelmet ebben az esetben el lehetne érni a szolgáltatásnyújtás

14 – Lásd például a C-250/95. sz., Futura Participations ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 45. pontját, a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 45. pontját, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 51. pontját, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 27. pontját és a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 49. pontját.

15 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 45. pontja, a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 62. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontja és a C-9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 51. és 52. pontja. A kiemelés tőlem.

16 – Ugyanott.

szabadságát kevésbé nehezítő és kevésbé korlátozó intézkedésekkel. Például a nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplőktől kérni lehetne, hogy tájékoztassák az adóhatóságot az adóhelyzetükről, különösen a belga adóhatóság felé fennálló esetleges tartozásaikról. Az ilyen típusú nyilatkozat egyrészt – a nyilvántartásba vett vállalkozások által nyújtotthoz nagyon hasonló tájékoztatás révén – garanciát nyújtana, valamint másrészt a belga hatóságok számára lehetővé válna a munkálatok végrehajtása alatt ellenőrzést végezni, és kizárólag az adókikerülés nyilvánvaló és bizonyított egyedi eseteiben megtenni az esetlegesen szükséges intézkedéseket, mindezt a szolgáltatásnyújtás szabadságának szükségtelen sérelme és a nyilvántartásba nem vett gazdasági szereplők különbségtétel nélküli büntetése nélkül. [17]

44. Emellett ilyen rendszereket már több tagállam alkalmaz. Példaként a Bizottság azon német szabályozást említi, amely alapján az építőiparban nyújtott szolgáltatás címzettje csak akkor tekintendő a nemzeti vagy külföldi szerződő partner tartozásaiért egyetemlegesen felelősnek, ha ez utóbbi nem rendelkezik az adóhatóság által kiállított, az adókötelezettségek szabályszerű teljesítését igazoló tanúsítvánnyal.

45. Számomra határozottan úgy tűnik, hogy a fent bemutatott megfontolásokból levezethető, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezéseket nem igazolja sem az EK 55. cikk, sem a belga kormány által hivatkozott közérdek. Következésképpen azokat az EK 49. és EK 50. cikkel ellentétesnek kell tekinteni.

46. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság a Bizottság keresetét nyilvánítsa megalapozottnak, és következésképpen adjon neki helyt.

IV – A költségekről

47. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Belga Királyság pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

17 – E tekintetben megjegyzem, hogy az ilyen jellegű tájékoztatási kötelezettséget a Bíróság úgy tekintette, mint igazolható és hatékony megoldást a néhány tagállam által a szolgáltatásnyújtás keretében a külföldi társaságok munkavállalóinak kiküldetése esetén alkalmazott korlátozóbb intézkedések (például közigazgatási engedélyek) helyettesítésére. Lásd a C-445/03. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-10191. o.) 46. pontját és a C-244/04. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-885. o.) 41. pontját.

V – Végkövetkeztetések

48. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság mondja ki:

„1) A Belga Királyság – mivel a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerződő megbízókat és vállalkozásokat az elvégzett munkálatokért járó összeg 15%-ának visszatartására kötelezte, és megállapította ugyanezen személyeknek a Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerződéses partnereik adótartozásaiért való egyetemleges felelősségét – nem teljesítette az EK 49. cikkből és az EK 50. cikkből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a Belga Királyságot kötelezi a költségek viselésére."