

C?433/04. sz. ügy

Az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

Belga Királyság

„Tagállami kötelezettségsegség – EK 49. cikk és EK 50. cikk – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Épít?ipari tevékenységek – Az adókijátszás elleni küzdelem az épít?iparban – A Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerz?dések partnerek részére fizetend? összeg 15%-ának visszatartását el?író nemzeti szabályozás – A Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerz?dések partnerek adótartozásaiért való egyetemleges felel?sséget bevezet? nemzeti szabályozás”

Az ítélet összefoglalása

Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok

(EK 49. cikk, EK 50. cikk)

Nem teljesíti az EK 49. cikkb?l és az EK 50. cikkb?l ered? kötelezettségeit az a tagállam, amely az említett tagállam hatóságai által nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerz?d? megbízókat és vállalkozókat az elvégzett munkálatokért járó összeg 15%-ának visszatartására kötelezi, és az ilyen szerz?dések partnerek adótartozásaiért e megbízók és vállalkozók egyetemleges felel?sségét állapítja meg.

Ugyanis a visszatartás kötelezettsége és az egyetemleges felel?sség – még akkor is, ha attól függetlenül állnak fenn a nyilvántartásba nem vett szolgáltató igénybevétele esetén, hogy ez utóbbi székhelye a szóban forgó vagy más tagállamban található – a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását képezik, mivel alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a kérdéses tagállamban nyilvántartásba nem vett és nem ottani székhellyel rendelke? szolgáltatókat attól, hogy e tagállam piacára lépjenek szolgáltatások nyújtása érdekében, illetve alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a megbízókat és vállalkozókat az említett szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételét?l.

Az adókijátszás elleni küzdelem szükségessége nem elegend? annak igazolására, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felel?sség minden, nem a szóban forgó tagállamban letelepedett és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltató esetében alkalmazandó, amikor ezek egy részét f?szabály szerint nem terhelik azon adó-, adóel?leg- és járulékfizetési kötelezettségek, amelyek teljesítését ezen intézkedések biztosítani hivatottak, és léteznek kevésbé korlátozó eszközök arra, hogy biztosítsák ezen – e szolgáltatókat bizonyos esetekben terhel? – adó-, adóel?leg- és járulékfizetési kötelezettségek teljesítését.

(vö. 30–32., 36–37., 42. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (els? tanács)

2006. november 9.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – EK 49. cikk és EK 50. cikk – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Épít?ipari tevékenységek – Az adókijátszás elleni küzdelem az épít?iparban – A Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerz?déses partnerek részére fizetend? összeg 15%-ának visszatartását el?író nemzeti szabályozás – A Belgiumban nyilvántartásba nem vett szerz?déses partnerek adótartozásaiért való egyetemleges felel?sséget bevezet? nemzeti szabályozás”

A C-433/04. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2004. október 8-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviseli: D. Triantafyllou, meghatalmazotti min?ségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Belga Királyság** (képviseli: E. Dominkovits, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: B. van de Walle de Ghelcke ügyvéd)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues és E. Levits (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: A. Tizzano,

hivatalvezet?: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a f?tanácsnok indítványának a 2006. április 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,
meghozta a következ?

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Belga Királyság – mivel a Belgiumban nyilvántartásba nem vett külföldi partnerekkel szerz?d? megbízókat és vállalkozókat az elvégzett munkálatokért járó összeg

15%-ának visszatartására kötelezte (a továbbiakban: visszatartási kötelezettség) és megállapította e megbízóknak és vállalkozóknak az ilyen szerződéses partnereik adótartozásaiért való egyetemleges felelősségét (a továbbiakban: egyetemleges felelősség – nem teljesítette az EK 49. cikk(1) és az EK 50. cikk(1) eredeti kötelezettségeit).

A nemzeti jogi háttér

2 Belgiumban a társadalombiztosítás korszerűbbé tételéről és a nyugdíjak törvényi szabályozása hatékonyságának biztosításáról szóló, 1996. július 26-i törvény (*Moniteur belge*, 1998. december 31.) 43. cikkének végrehajtása keretében a társadalombiztosítási- és adótartozásokért fennálló egyetemleges felelősségre vonatkozó szabályozás alkalmazására irányuló intézkedésekről szóló, 1998. december 26-i királyi rendelettel módosított, az 1992. április 10-i királyi rendelettel (*Moniteur belge*, 1992. július 30.) végrehajtott, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv (a továbbiakban: CIR 92) az adók megállapítására és beszedésére vonatkozó VII. címének „Az adók beszedése” című VIII. fejezete tartalmazza a „Tevékenységek, amelyek elvégzésére nyilvántartásba vett vállalkozóval kell szerződni” címet viselő II. részt.

3 E rész hatálya alá különböző építőipari tevékenységek tartoznak, amelyek a CIR 92 400. cikkének (1) bekezdése értelmében királyi rendeletben kerülnek meghatározásra.

4 A CIR 92 402. cikke szerint:

„1. § Azt a megbízót, aki a 400. cikk (1) bekezdésében meghatározott munkálatok elvégzésére olyan vállalkozóval szerződik, aki a szerződés megkötésekor nincs nyilvántartásba véve, szerződéses partnere adótartozásaiért egyetemleges felelősség terheli.

2. § Azt a vállalkozót, aki a 400. cikk (1) bekezdésében meghatározott munkálatok elvégzésére 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 fösszeg, 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.

[...]”

5 A CIR 92 403. cikke szerint:

„1. § Az a megbízó, aki a fizetés időpontjában nyilvántartásba nem vett vállalkozó részére részben vagy egészben megfizeti a 400. cikk (1) bekezdésében meghatározott 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 400. cikk (1) bekezdésében meghatározott 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.

A vállalkozó a király által meghatározott végrehajtási szabályok és feltételek szerint mentesül az (1) bekezdésben foglalt visszatartási és fizetési kötelezettség alól, ha az alvállalkozó a fizetés időpontjában vállalkozóként nyilvántartásba van véve.

3. § A jelen cikk alapján kifizetett összegek adott esetben levonhatók abból az összegből, amelyért a megbízó vagy a vállalkozó a 402. cikk alapján felel.”

6 A CIR 92 404. cikke értelmében, amennyiben nem került sor a 403. cikkben előírt visszatartásra, a megbízó, vagy a CIR 92 403. cikkében meghatározott esetben a vállalkozó köteles a fizetendő összeg kétszeresének megfelelő mérték közigazgatási bírságot fizetni.

7 A CIR 92 406. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 403. cikk alapján visszatartott összegből először az adótartozást, majd a bírságot, végül a HÉA-tartozást kell megfizetni.”

8 A CIR 92 407. cikke kimondja, hogy a 402. és 403. cikk nem alkalmazható természetes személy megbízó esetében, aki a munkálatokat kizárólag magáncélra végezteti.

9 A CIR 92 400. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozó tevékenységek a munkavállalók szociális biztonságáról szóló 1944. december 28-ii királyi rendelet átdolgozásáról szóló, 1969. június 27-ii törvény 30. cikkének és [a CIR 92] 400., 401., 403., 404. és 406. cikkének végrehajtására kiadott 1998. december 26-ii királyi rendelet (*Moniteur belge* 1998. december 31., 42 147. o.) 1. cikkében vannak felsorolva. Az említett 1. cikk szerint a következő tevékenységekről van szó:

„1° építési munkálatok kivitelezése. Építési munkálatnak minősül az ingatlanon vagy annak egy részén végzett minden építési, átalakítási, karbantartási, takarítási, javítási, bontási munka, valamint minden olyan folyamat, amely ingó dolog szolgáltatására, és azzal egyidejűleg az ingatlanba történő olyan beépítésére irányul, miáltal ezen ingó dolog az ingatlan elválaszthatatlan alkotórészévé válik.

2° minden olyan művelet, amely a következő elemek/alkotórészeknek a szolgáltatását és az ingatlanba történő egyidejű beépítését érinti, akkor is, ha az nem tartozik az 1.°pont hatálya alá:

a) központi fűtés vagy klímaberendezés elhelyezéséhez szükséges valamennyi alkatrész vagy azok részei, ide értve a fűtőszálakat, tartályokat, és a kazánok vagy fűtőtestek szabályzó készülékeit;

b) az épületben a szaniterek elhelyezéséhez szükséges valamennyi alkatrész vagy azok részei, és általában véve a szaniterek vagy higiénias célt szolgáló berendezések elválaszthatatlan részét képező, víz- vagy szennyvízvezetékre rákötött készülékek;

c) az épület elektromos felszereléséhez szükséges valamennyi alkatrész vagy azok részei, a világítótestek és lámpák kivételével;

d) elektromos csengő, tűzjelző, riasztó, valamint belső használatú telefonkészülékek felszereléséhez szükséges valamennyi alkatrész vagy azok részei;

e) tárolószekrények, mosogatók, mosogatóasztalok, mosogatószekrények, WC-tartályok, páraelszívók, konyhai vagy fürdőszobai ventilátorok és szellőzők;

f) redőnyök, ablaktáblák és zsalugáterek,

3° minden olyan művelet, amely fal- vagy padlóburkolat szolgáltatását és egyidejű beépítését érinti, függetlenül attól, hogy szükséges-e azt az épülethez rögzíteni, vagy elegendő a felületnek megfelelő helyszíni méretre vágás, akkor is, ha az nem tartozik az 1° pont hatálya alá.

4° a 2° és 3° pontban felsorolt tárgyakkal kapcsolatos rögzítési, beépítési, javítási, karbantartási és takarítási munkák;

5° az e cikkben szereplő tevékenységek bármelyikéhez szükséges személyzet rendelkezésre bocsátása.”

10 Az említett királyi rendeletnek az 1993. augusztus 27-ii végrehajtási királyi rendelet [CIR 92] 209. cikkét módosító 23. cikke meghatározza a CIR 92 403. cikke alapján visszatartott összegek visszatérítésére vonatkozó végrehajtási szabályokat. Az említett 23. cikk szerint a visszatartott összegeket, amennyiben azokat nem használják fel adótartozások kiegyenlítésére, a lehető leghamarabb, de legkésőbb a visszatérítés iránti szabályszerű kérelem beérkezésétől számított hat hónapon belül vissza kell téríteni a kérelmezőnek.

A pert megelőző eljárás

11 2001. február 13-ii felszólító levelével, majd a 2001. október 23-ii indokolással ellátott véleményében a Bizottság közölte a Belga Királysággal, hogy a visszatartási kötelezettségre és az egyetemleges felelősségre vonatkozó nemzeti jogszabályokat összeegyeztethetetlennek tartja az EK 49. cikkel és az EK 50. cikkel. Az említett véleményben felszólítja e tagállamot, hogy tegyen meg minden szükséges intézkedést ahhoz, hogy a vélemény átvételétől számított két hónapon belül megfeleljen az abban foglaltaknak. A Bizottság, mivel elégedetlen volt a Belga Királyság e véleményre adott válaszával, benyújtotta a jelen keresetet.

A keresetről

A kereset tárgyáról

12 Előzetesen utalni kell arra, hogy a belga kormány kifogásolta a Bizottság megközelítési módját, és arra hivatkozott, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség vizsgálatának a nyilvántartásba vételi kötelezettség vizsgálatát követően kellett volna történnie, mivel a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség az adókijátszás elleni küzdelmet célzó átfogó rendszer szerves részét képezi. E kormány szerint, ha a nyilvántartásba vételi kötelezettség nem ellentétes a közösségi joggal, a visszatartási kötelezettséget és az egyetemleges felelősséget szintén azzal összeegyeztethetőnek kell tekinteni.

13 E tekintetben elegendő annyit megjegyezni, hogy a nyilvántartásba vételi kötelezettség közösségi joggal való összeegyeztethetősége nem feltétlenül jelenti azt, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség is összeegyeztethető a közösségi joggal.

14 Ezért ellentétben a C-98/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4003. o.) alapjául szolgáló ügyben felmerült körülményekkel, a

visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség vizsgálata elválasztható a nyilvántartásba vételi kötelezettség vizsgálatától.

Az állítólagos kötelezettségsegség?

A felek érvei

15 A Bizottság eladja, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség azért ellentétes az EK 49. cikkel és az EK 50. cikkel, mert elriasztja a megbízókat és a vállalkozókat attól, hogy nem Belgiumban letelepedett és ott nyilvántartásba nem vett partnerekkel kössenek szerződést, és tényleges akadályt jelent azon nem Belgiumban letelepedett és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltatók számára, amelyek Belgiumban kívánják szolgáltatásaikat nyújtani.

16 A Bizottság álláspontja szerint mind a visszatartási kötelezettség, mind pedig az egyetemleges felelősség nem igazolt intézkedésnek minősül.

17 A visszatartási kötelezettséggel kapcsolatban a Bizottság fenntartja, hogy mivel a legtöbb esetben, amikor valamely, nem Belgiumban letelepedett szolgáltató a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében ott kíván valamilyen munkát végezni, e szolgáltatónak általában nem keletkeznek olyan adótartozásai, amelyek megfizetését a belga hatóságok állítólag e kötelezettséggel kívánják biztosítani, ezt az intézkedést nem igazolja semmilyen, az adókijátszás megelőzéséhez fűződő nyomós közérdek.

18 A Bizottság eladja, hogy az említett kötelezettség általános alkalmazása mindenképpen messzebbre megy, mint ami az általa elérni kívánt cél eléréséhez szükséges lenne, valamint, hogy azokban a kivételes helyzetekben, amikor az adótartozásokat Belgiumban kell megfizetni vagy beszélni, lehetőség van más, kevésbé korlátozó, és a kitűzött cél elérésére alkalmasabb eszközök használatára.

19 Ami az egyetemleges felelősséget illeti, a Bizottság álláspontja szerint az aránytalan, mivel léteznek kevésbé korlátozó eszközök, amelyekkel biztosítható a szerződéses partner esetleges adótartozásainak megfizetése vagy beszédése.

20 A Bizottság kifogásolja továbbá, hogy a megbízó vagy a vállalkozó egyetemleges felelőssége nemcsak a szerződéses partnereknek az általuk végzett munkával kapcsolatos adótartozásaira terjed ki, hanem a munkavégzés idejére és az azt megelőző időre vonatkozó valamennyi adótartozásra is, következésképpen a más személyek megbízásából végzett munkákkal kapcsolatos adótartozásokra is.

21 A Bizottság az egyetemleges felelősség olyan esetben történő automatikus alkalmazását is bírálja, amikor a megbízót vagy a vállalkozót semmilyen mulasztás nem terheli, és hozzáteszi, hogy az egyetemlegesen felelős megbízó vagy vállalkozó védelmi jogait sérti az, hogy nincs alkalma vitatni az adótartozások megalapozottságát.

22 Ezzel szemben a belga kormány arra hivatkozik, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség, mint az építőipari ágazatban keletkező adótartozások beszédésének eszközei, nem korlátozzák sem a piacra jutást, sem pedig a szolgáltatásnyújtás szabadságát. A vitatott intézkedések ugyanis megkülönböztetés nélkül alkalmazandók akkor, ha a szerződéses partnerek Belgiumban nyilvántartásba vett vállalkozások, és akkor is, ha azok más tagállamban nyilvántartásba vett vállalkozások, a Bizottság pedig nem bizonyította, hogy a belga gazdasági szereplők kevésbé lennének hajlandók más tagállamban letelepedett, nyilvántartásba nem vett partnerekkel szerződni, mint nyilvántartásba nem vett belga partnerekkel.

23 A belga kormány továbbá arra hivatkozik, hogy a vitatott intézkedések az építőiparban az adókijátszás elleni küzdelemhez fűződő nyomós közérdek által igazolhatók. E kormány szerint a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség az adókijátszástól való visszatartásra és annak megelőzésére szolgáló átfogó rendszer részét képezi, és célja egyrészt a nyilvántartásba vett szerződéses partnerek igénybevételének ösztönzése, másrészt a nyilvántartásba nem vett szerződéses partnerek adótartozásai behajthatóságának biztosítása.

24 A belga kormány egyebekben vitatja a Bizottság azon érvét, hogy a külföldi szolgáltatók fűszabály szerint semmilyen közvetlen vagy közvetett adó fizetésére nem kötelesek Belgiumban. Megjegyzi különösen, hogy ha egy adott építkezés ideje bizonyos mértéket meghalad, az ott keletkező nyereség után meg kell fizetni a külföldiek által Belgiumban fizetendő adót, illetve az építkezést végző vállalkozás által az alkalmazottak részére Belgiumban kifizetett bérek szintén adókötelesek, így tehát a külföldi szolgáltató e bérek után foglalkoztatásiadó-előleg fizetésére köteles. A szolgáltató ugyancsak köteles lehet az említett előleg fizetésére a Belgiumban 12 hónap alatt legalább 183 napig foglalkoztatott külföldi munkavállalóknak, vagy a Belgiumban letelepedett munkavállalóknak fizetett bérek után. Ezen kívül a belga kormány több olyan esetre utalt, amikor a más tagállambeli szolgáltatónak hozzáadottérték-adót kell fizetnie, többek között olyankor, amikor szerződéses partnere nem köteles ezen adóra vonatkozóan időszakos adóbevallást tenni (pl. kórházak és oktatási intézmények), vagy ha külföldön letelepedett adóalanyról van szó, akinek Belgiumban sem állandó telephelye, sem teljes jogú képviselője nincs.

25 A C-384/93. sz., Alpine Investments ügyben 1995. május 10-én hozott ítéletre (EBHT 1995., I-1141. o.) utalva a belga kormány megjegyzi, hogy közösségi szintű harmonizáció hiányában nem aránytalan általános és megkülönböztetés nélkül alkalmazandó szabályok bevezetése az építőiparban az adókijátszás elleni hatékony küzdelem érdekében.

26 Továbbá arra hivatkozik, hogy az adótartozások beszedésének hagyományos eszközei (többek között a bírósági úton történő utólagos behajtás) nem bizonyultak hatékonyak a munkaerő-közvetítés speciális esetében.

27 Különösen az egyetemleges felelősséggel kapcsolatban utal arra a belga kormány, hogy a Bizottság helytelenül a belga megbízók vagy vállalkozók helyzetét vette alapul, pedig a nyilvántartásba nem vett szerződéses partnerek helyzetét kellett volna vizsgálnia, és a kérdéses intézkedések arányosságát az általuk elérendő célra tekintettel kellett volna megítélnie.

A Bíróság álláspontja

28 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 49. cikk nem csak a más tagállamban letelepedett szolgáltatóval szemben a nemzetisége alapján alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés eltörlését követeli meg, hanem ugyanúgy a szolgáltatásnyújtás szabadsága valamennyi korlátozásának megszüntetését, akkor is, ha azok megkülönböztetés nélkül vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatókra, amennyiben e korlátozások akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik a másik tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat (lásd ezzel kapcsolatban a C-76/90. sz. Säger-ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-4221. o.] 12. pontját, a C-279/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. február 7-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-1425. o.] 31. pontját, a C-131/01. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2003. február 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1659. o.] 26. pontját, a C-244/04. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-885. o.] 30. pontját és a C-255/04. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-5251. o.] 37. pontját).

29 Amint a főtanácsnok indítványának 25. pontjában kifejti, azok az intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy elriasszanak valamely gazdasági szereplőt a szolgáltatásnyújtás szabadságának gyakorlásától, az EK-Szerződésben megfogalmazott tilalom hatálya alá tartoznak (lásd ezzel kapcsolatban a C-17/00. sz. De Coster-ügyben 2001. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-9445. o.] 33. pontját, a C-289/02. sz. AMOK-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-15 059. o.] 36. pontját és a C-8/02. sz. Leichtle-ügyben 2004. március 18-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-2641. o.] 32. pontját).

30 A jelen esetben az a tény, hogy a CIR 92 403. cikke értelmében a megbízó vagy vállalkozó köteles a belga hatóságok javára visszatartani a nyilvántartásba nem vett szolgáltató által kiszámlázott ár 15%-ának megfelelő összeget, megfosztja e szolgáltatót annak lehetőségétől, hogy jövedelmének ezzel a részével azonnal rendelkezzen, amelyet kizárólag különleges közigazgatási eljárás keretében igényelhet vissza. Azok a hátrányok, amelyeket a visszatartási kötelezettség jelent a Belgiumban nyilvántartásba nem vett, és nem ott letelepedett szolgáltatókra nézve, alkalmasak arra, hogy elriasszák őket a belga piacon építőipari szolgáltatások nyújtása céljából való megjelenéstől.

31 Hasonlóképpen, az a tény, hogy a CIR 92 403. cikke értelmében a Belgiumban nyilvántartásba nem vett szolgáltatóval szerződő megbízó vagy vállalkozó egyetemlegesen felelős e szolgáltatónak a korábbi adóköteles időszakokban keletkezett összes adótartozásáért az elvégzendő munkálatért járó díj 35%-ának erejéig, alkalmas arra, hogy elriassza e megbízót vagy vállalkozót attól, hogy Belgiumban nyilvántartásba nem vett, és nem ott letelepedett – a letelepedés helye szerinti tagállamban azonos szolgáltatásokat egyébként jogszerűen nyújtó – szolgáltatóval szerződjön. Még ha igaz is, hogy az egyetemleges felelősség megkülönböztetés nélkül alkalmazandó a nyilvántartásba nem vett szolgáltató igénybevétele esetében, függetlenül attól, hogy az Belgiumban, vagy más tagállamban letelepedett-e, azt is meg kell állapítani, hogy a vitatott rendelkezések, bár nem teszik lehetetlenné a nem Belgiumban letelepedett, és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltatók részére, hogy ott végezzék tevékenységüket, megnehezítik a belga piacra való bejutást.

32 A visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség ezért a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását képezik.

33 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében azonban a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozó hatása ellenére is igazolható az a nemzeti szabályozás, amely közösségi szintű harmonizáció tárgyát nem képező területre vonatkozik, és amely megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden, az érintett tagállam területén tevékenységet végző személy vagy

vállalkozás tekintetében, feltéve hogy olyan nyomós közérdeket szolgál, amelyet még nem védenek a szolgáltatóra a székhelye szerinti tagállamban vonatkozó szabályok, valamint alkalmas céljainak elérésére, és nem haladja meg a céljai eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Säcker-ügyben hozott ítélet 15. pontját, a C-369/96. és C-376/96. sz., Arblade és társai egyesített ügyekben 1999. november 23-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-8453. o.] 34. és 35. pontját, a C-164/99. sz., Portuguesa Construções ügyben 2002. január 24-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-787. o.] 19. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. február 7-én hozott ítélet 33. pontját, a C-445/03. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-10 191. o.] 21. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet 31. pontját).

34 Mivel a belga kormány arra hivatkozik, hogy a vitatott intézkedések az építőiparban az adókijátszás elleni küzdelemhez fűződő nyomós közérdek által igazolhatók, meg kell vizsgálni, hogy helytálló lehet-e ez az igazolás.

35 Ezzel kapcsolatban a Bíróság kimondta ugyan, hogy lehet az adókijátszás elleni küzdelemre és az adóellenőrzések hatékonyságára hivatkozni a szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolása érdekében (lásd e tekintetben a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 18. pontját, a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 39. pontját és a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 27. pontját), azonban arra is utalt, hogy az adókijátszás vagy adócsalás általános feltételezése nem elegendő a Szerződés által kitűzött célokat veszélyeztető intézkedések igazolására (ezzel kapcsolatban lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 45. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontját).

36 A jelen ügyben, még ha igaz is, hogy a belga kormány által említett néhány esetben a nem Belgiumban letelepedett, és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltatókat is terhelhetik olyan adó-, adóelőleg- és járulékfizetési kötelezettségek, amelyek teljesítését a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség hivatott biztosítani, nyilvánvaló, hogy e vitatott intézkedések alkalmazása nem korlátozódik ezekre az esetekre.

37 Az adókijátszás elleni küzdelem szükségessége nem elegendő annak igazolására, hogy a visszatartási kötelezettség és az egyetemleges felelősség minden nem Belgiumban letelepedett, és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltató esetében alkalmazandó, amikor ezek egy részét fűszabály szerint nem terhelik a fent említett adó-, adóelőleg- és járulékfizetési kötelezettségek.

38 Mivel a vitatott intézkedések automatikusan és feltétel nélkül alkalmazandók, nincs lehetőség a nem Belgiumban letelepedett, és ott nyilvántartásba nem vett szolgáltatók egyéni helyzetének figyelembevételére.

39 Ami a visszatartási kötelezettséget illeti, az olyan rendszer, amely a megbízók és vállalkozók, a szolgáltatók és a belga adóhatóságok közötti információcserén alapul, és lehetővé teszi például a megbízók és vállalkozók számára, hogy tájékozódjanak szerződő partnereik esetleges adótartozásairól, vagy tájékoztatási kötelezettséget ír elő a belga adóhatóságokkal szemben a nyilvántartásba nem vett partnerrel kötött minden szerződést, vagy minden részére teljesített fizetést illetően, kevésbé korlátozó eszköz lenne, mint amely megfosztja e szolgáltatókat annak lehetőségétől, hogy jövedelmük nem csekély részével azonnal rendelkezzenek.

40 Hasonlóképpen, ami az egyetemleges felelősséget illeti, annak a megbízókra és vállalkozókra gyakorolt, az – akár adó-, adóelőleg- és járulékfizetésre köteles, akár ezekre nem köteles, akár adózási kötelezettségüknek eleget tett vagy eleget nem tett – nyilvántartásba nem

vett szolgáltatók igénybevételét illetően kifejtett korlátozó hatása csökkentése céljából kevésbé korlátozó hatású eszköz lett volna e szolgáltatók számára lehetőséget biztosítani annak bizonyítására, hogy adóügyi helyzetük szabályos, vagy a megbízókat és vállalkozókat mentesíteni az egyetemleges felelősség alól, ha eleget tettek bizonyos alakiságoknak, hogy meggyőződjenek arról, hogy az általuk igénybe venni kívánt szolgáltatók adóügyi helyzete szabályos.

41 Ráadásul, amint azt a főtanácsnok indítványának 42. pontjában kifejtette, a vitatott intézkedések aránytalanságát halmozott alkalmazásuk tovább súlyosbítja.

42 Ezért megállapítandó, 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. cikk(1) és az EK 50. cikk(1) eredő kötelezettségeit.

A költségekről

43 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.

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

1) 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. cikk(1) és az EK 50. cikk(1) eredő kötelezettségeit.

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

Aláírások

*Az eljárás nyelve: francia.