

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. július 5. (*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Adójogszabályok – Működési költségek címén a szolgáltatásnyújtás díjazásából eredő költségek levonása – Olyan más tagállamban letelepedett szolgáltatónak fizetett költségek, ahol a szolgáltató jövedelemadó-mentességet élvez, illetve jóval előnyösebb adószabályozás hatálya alá tartozik – A szolgáltatás valódiságának és tisztességességének bizonyításához, valamint a szolgáltatás után járó díjazás szokásos mértékéhez kötött levonhatóság – Akadály – Igazolás – Az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem – Az adóellenőrzések hatékonysága – Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása – Arányosság”

A C-318/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2010. július 2-án érkezett, 2010. június 18-i határozatával terjesztett be az előtte

a **Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)**

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó), J.-J. Kasel és M. Berger bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: R. Ferey tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) képviselőiben D. Garabedian és E. Traversa ügyvédek,
- a belga kormány képviselőiben J.-C. Halleux és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőiben G. de Bergues és N. Rouam, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőiben L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão és S. Jaulino, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben H. Walker, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2011. szeptember 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 49. cikkre vonatkozik.

2 E kérelmet a société d'investissement pour l'agriculture tropicale (a továbbiakban: SIAT) és a pénzügyminiszter által képviselt État Belge között, annak tárgyában folyó jogvitában terjesztették el?, hogy az utóbbi elutasította 28 402 251 BEF összeg m?ködési költségek címén történ? levonását, amely összeget e társaság 1997. december 31-én díjtartozásként mutatott ki a könyveiben.

A belga jogi háttér

3 Az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvény (Code des impôts sur les revenus; a továbbiakban: CIR 1992) 26. cikke el?írja:

„Amennyiben a Belgiumban székhellyel rendelkez? vállalkozás rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményt nyújt, ezt a 49. cikk alkalmazásának sérelme nélkül és az 54. cikkre figyelemmel a saját nyereségéhez kell számítani, kivéve ha a kedvezményt a kedvezményezettek adóköteles jövedelmének a meghatározásánál figyelembe veszik.

Az els? bekezdésben el?írt korlátozás sérelme nélkül a vállalkozás saját nyereségéhez kell számítani azokat a rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményeket, amelyeket a következ?knek nyújt:

[...]

2. a 227. cikkben meghatározott olyan adóalany vagy olyan külföldi vállalkozás, amelyet a székhelye szerinti ország jogszabályai szerint nem terhel jövedelemadó-fizetési kötelezettség, vagy amely az említett országban olyan adójogi szabályozás hatálya alá tartozik, amely jelent?s mértékben kedvez?bb a vállalkozásra Belgiumban vonatkozó adójogi szabályozásnál;

[...]”

4 A CIR 1992 49. cikke el?írja:

„Szakmai szolgáltatások címén azok a költségek vonhatók le, amelyeket az adóalany az adózási id?szakban adóköteles jövedelem el?érése vagy meg?rzése érdekében keletkeztetett vagy viselt, és amelyek valódiságát és összegét okirati bizonyítékkal, vagy ? ha ez nem lehetséges ? az esk?n kívül a jog által általában elfogadott bármely más bizonyítékkal igazolja.

Az adózási id?szakban keletkeztetett vagy viselt költségeknek min?sülnek azok a költségek, amelyeket ezen id?szakban ténylegesen kifizetnek vagy viselnek, vagy amelyek igazolt és kimutatott tartozásoknak vagy veszteségeknek min?sülnek, és amelyeket ilyenként könyvelnek el.”

5 A CIR 1992 53. cikke szerint:

„Nem min?sül m?ködési költség címén fizetend? költségnek:

[...]

10. semmilyen költség, a szakmai szükségleteket ésszer?tlen mértékben meghaladó részében;

[...]”

6 A CIR 1992 54. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A kamatok, a szabadalmak, a gyártási módszerek és más hasonló jogok használatáért fizetett díjak, vagy a szolgáltatások után járó díjazás nem tekinthet? levonható m?ködési költségnek abban az esetben, ha azt közvetlenül vagy közvetve a 227. cikkben foglalt adóalanynak 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 el?nyösebb, 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.”

7 A CIR 1992 227. cikkének 2. pontja szerint a külföldi illet?ség? személyek adójának hatálya alá tartoznak a külföldi vállalkozások, amelyeknek székhelye, f? telephelye, illetve ügyvezetésének vagy ügyvitelének központja nem Belgiumban található.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

8 A belga jog alá tartozó SIAT 1991-ben pálmaolaj el?állítását szolgáló pálmaültetvény-hasznosítás céljából közös leányvállalatot hozott létre egy nigériai csoporttal.

9 A felek között létrejött megállapodások úgy rendelkeznek, hogy egyrészt a SIAT díjazás ellenében szolgáltatásokat nyújt és berendezéseket ad el a közös leányvállalat részére, másrészt, hogy az ebb?l származó nyereség egy részét közvetít?i jutalék címén át kell adnia a nigériai csoportot vezet? Megatrade International SA (a továbbiakban: MISA) luxemburgi társaságnak.

10 1997-ben megbeszélések folytak a felek között a SIAT által fizetend? jutalék pontos összegét illet?en. E megbeszélések a partnerség megsz?néséhez vezettek, és a SIAT vállalta, hogy a MISA részére a fizetési egyenleg teljes kör? rendezése érdekében megfizet 2 000 000 USA-dollárt.

11 Következésképpen a SIAT a könyveiben 1997. december 31-én 28 402 251 BEF összeget a MISA felé fennálló díjtartozás címén tüntetett fel.

12 A belga adóhatóság (a továbbiakban: adóhatóság), mivel megállapította, hogy a MISA a holdingtársaságokra vonatkozó adószabályozásról szóló 1929. július 31-i luxemburgi törvény [loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières] hatálya alá tartozó holdingtársaságnak min?sül, és ennél fogva nem tartozik a belga társaságokat terhel?höz hasonló adó hatálya alá, alkalmazta a CIR 1992 54. cikkét, és elutasította 28 402 251 BEF összeg m?ködési költségek címén történ? levonását.

13 A SIAT által az adóhatóság határozatával szemben benyújtott keresetet követően a tribunal de première instance de Bruxelles [brüsszeli elsőfokú bíróság] a 2003. február 21-i ítéletében és a Cour d'appel de Bruxelles [brüsszeli fellebbviteli bíróság] a 2008. március 12-i ítéletében helybenhagyta e hatóság határozatát.

14 A SIAT felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Cour de cassation-hoz [Semmítészék], amely, mivel kételyei voltak az EK 49. cikk értelmezésének vonatkozásában, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az [EK 49. cikk] 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?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről

Előzetes észrevételek

15 Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a Bíróság elé terjesztett észrevételekből kitűnik, a működési költség levonására vonatkozó általános szabályt a CIR 1992 49. cikke tartalmazza, amely szerint a költség működési költség címen akkor vonható le, ha adóköteles jövedelem elérése vagy megfizése érdekében szükséges, illetve valódiságát és összegét az adóalany bizonyítja (a továbbiakban: általános szabály).

16 Márpedig az alapügyben a SIAT megkérdőjelezi a CIR 1992 54. cikkében előírt különös szabálynak – amelyre az adóhatóság a működési költség levonása iránti, e társaság által benyújtott kérelem elutasítását alapította – az uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Ezen 54. cikknek megfelelően a belga adóalanyok által más tagállamban letelepedett adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások díjazása, amely tagállamban az utóbbiak jövedelemadó-mentességet élveznek, vagy az érintett jövedelmek tekintetében olyan adószabályozás hatálya alá tartoznak, amely jóval előnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, nem tekinthető levonható működési költségnek, kivéve ha a belga adóalany igazolja, hogy az ilyen díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és hogy nem lépi túl a szokásos mértéket (a továbbiakban: különös szabály).

17 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely szerint a belföldi adóalany által külföldi társaságnak fizetett szolgáltatások után járó díjazás nem minősül levonható működési költségnek, ha az utóbbi a letelepedése szerinti tagállamban jövedelemadó-mentességet élvez, vagy az

érintett jövedelmek tekintetében ott az el?bbi tagállamban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozásnál jóval el?nyösebb adószabályozás hatálya alá tartozik, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy e díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és hogy nem lépi túl a szokásos mértéket; míg az általános szabály szerint az ilyen díjazás m?ködési költség címén levonható, ha az adóköteles jövedelem elérése vagy meg?rzése érdekében szükséges, és az adóalany bizonyítja annak valódiságát és összegét.

A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállásáról

18 A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az EK 49. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán valamely tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a C-155/08. sz. és 157/08. sz., X és Passenheim-van Schoot egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-5093. o.] 32. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják, vagy kevésbé vonzóvá teszik (lásd különösen a C-330/07. sz. Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9099. o.] 19. pontját és a C-287/10. sz. „Tankreederei I”-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14233. o.] 15. pontját).

19 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 49. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vev?nek is biztosít jogokat (lásd a C-294/97. sz. Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7447. o.] 34. pontját, a 290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 32. pontját, valamint a C-233/09. sz., Dijkman és Dijkman-Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet [EBHT 2010., I-6645. o.] 24. pontját).

20 E pontosítást követ?en a francia kormány írásbeli észrevételeiben tett állításokkal ellentétben nem állapíthatjuk meg, hogy ugyanazon anyagi feltételek alkalmazandók az általános szabály és a különös szabály keretében a m?ködési költségek levonását illet?en.

21 Így az általános szabály keretében az adóalanynak kell bizonyítania a felmerült költségek valódiságát és összegét, mivel a belga kormány szerint az adóhatóság vélelmezi e költségeknek az adóköteles jövedelem elérése vagy meg?rzése érdekében való szükségességét. Emellett a CIR 1992 53. cikkének 10. pontja szerint a költségek összege nem haladhatja meg ésszer?tlen mértékben a szakmai szükségleteket.

22 Ezzel szemben a különös szabály szerint a költségek nemlevonhatóságára vonatkozó vélelem megdöntése érdekében az adóalanynak bizonyítania kell egyrészt, hogy azok valós és tisztességes ügylet kapcsán merültek fel, ami a CIR 1992 közigazgatási magyarázata szerint, amelyre a Bíróság el?tt mind a SIAT, mind pedig a Bizottság hivatkozott, azzal jár, hogy bizonyítani kell, hogy a költségek szakmai tevékenység szokásos keretébe illeszkednek, hogy ipari, kereskedelmi vagy pénzügyi szempontból valóban szükségesek, és a vállalkozás tevékenységének egészét tekintve megtérülnek vagy szokásosan megtérülnek. Ugyanezen magyarázatból következik, hogy e tekintetben nem elegend? az érvényes jogi formájú aktusok és dokumentumok benyújtása, hanem az adóhatóság ügyintézőjében azt az ésszer? meggy?z?dést kell kialakítani, hogy a szóban forgó ügyletek valósak és tisztességesek voltak. Így, amint azt a belga kormány megállapítja a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeiben, a levonás érdekében az adóalanynak bizonyítania kell a szakmai tevékenység színlelésének hiányát.

23 Másrészt az adóalanynak bizonyítania kell, hogy a szóban forgó m?ködési költségek nem haladják meg a szokásos mértéket, ami a belga kormány által a Bíróság el?tti eljárás során nyújtott magyarázatok szerint azzal jár, hogy össze kell hasonlítani a szóban forgó ügyleteket a

piaci szereplők szokásos gyakorlatával, míg, amint arra a jelen ítélet 21. pontjában emlékeztettünk, a CIR 1992 53.cikkének 10. pontja a levonásból a Belgiumban letelepedett adóalany működési költségeit illetően csak az „ésszerűtlennek” tűnő költségeket zárja ki.

24 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a működési költségek nemlevonhatóságára vonatkozó vélelem, valamint azok esetleges levonásának a CIR 1992 54. cikkéhez hasonlóan elírt anyagi feltételei a kódex 49. cikkében elírt általános szabály szerinti levonáshoz viszonyítva megnehezítik az 54. cikk alapján történő levonást.

25 Emellett hangsúlyozni kell, hogy a különös szabály akkor alkalmazható, ha a díjazást olyan szolgáltatóknak fizetik, amelyek a letelepedésük szerinti tagállam jogszabályi rendelkezései szerint ott jövedelemadó-mentességben részesülnek, vagy az érintett jövedelmek tekintetében olyan „adószabályozás hatálya alá tartoznak, amely jóval elnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás”.

26 Amint azt a belga kormány elismeri, arra vonatkozó normatív pontosítások vagy közigazgatási iránymutatások hiányában, hogy mi értendő az olyan „adószabályozás [...] [alatt], amely jóval elnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás”, a különös szabály alkalmazhatóságát esetről esetre az adóhatóság állapítja meg a nemzeti bíróság felügyelete alatt.

27 E feltételek mellett az említett különös szabály hatálya elzeteresen nincs kellő pontossággal meghatározva, és abban az esetben, ha a szolgáltató a Belga Királyságtól eltérő tagállamban telepedett le, és ott jóval elnyösebb adószabályozás alá tartozik, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, kérdéses, hogy az említett szabályozás „jóval elnyösebb adószabályozásnak” minősül-e, és ennél fogva a különös szabályt kell-e alkalmazni.

28 Ennél fogva az ilyen különös szabály, amely az általános szabályban foglaltaknál szigorúbb feltételeket ír elő a működési költségek levonására, és amelynek hatályát elzeteresen nem határozták meg pontosan, alkalmas arra, hogy visszatartsa egyrészt a belga adóalanyokat a szolgáltatásnyújtás szabadságához való joguk gyakorlásától és a más tagállamban letelepedett szolgáltató szolgáltatásainak igénybevételétől, másrészt pedig az utóbbiakat attól, hogy Belgiumban letelepedett címzetteknek kínáljanak szolgáltatást (lásd ebben az értelemben a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 28. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 Ebből következik, hogy a CIR 1992 54. cikke megvalósítja a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EK 49. cikk értelmében vett korlátozását.

30 E következtetést nem sértik a belga, a francia és a portugál kormány érvei, amelyek szerint a bizonyítási teherre vonatkozó követelményekre tekintettel az a belföldi adóalany, aki másik belföldi adóalany számára fizetést teljesít, objektíve eltérő helyzetben van azon belföldi adóalanyhoz viszonyítva, aki a belga adószabályozásnál jóval elnyösebb adószabályozás hatálya alá tartozó külföldi adóalanynak teljesít fizetést. E kormányok lényegében úgy érvelnek, hogy annak veszélye, hogy az ügylet elsődleges célja az általában fizetendő adó kikerülése, csak az utóbbi helyzetben áll fenn, és hogy a szolgáltatást igénybe vevő belföldi adóalany van leginkább abban a helyzetben, hogy bizonyítsa az ügylet valódiságát és tisztességességét, mivel a Belga Királyságtól eltérő tagállamban letelepedett szolgáltatók nem tartoznak közvetlenül a belga adóhatóság ellenőrzése alá.

31 Meg kell állapítani, hogy az adóelőny, azaz annak lehetősége tekintetében, hogy működési költség címén levonásra kerüljön a szolgáltatónak fizetett díjazás, a szolgáltatás Belgiumban letelepedett címzettje nincs eltérő helyzetben attól függően, hogy e szolgáltató ugyanabban a

tagállamban telepedett-e le, vagy hogy az említett szolgáltató más tagállamban többé-kevésbé elnyösebb adójogi bánásmódban részesül. Mindezen esetben a szolgáltatások címzettjei a működési költség címén történő levonást igazoló valós költségeket kell, hogy bejelentsenek, amennyiben teljesülnek az említett adóellenőrzésben való részesülés szükséges feltételei.

32 Nem vitatott, hogy a külföldi szolgáltatók nem állnak közvetlenül a belga adóhatóság ellenőrzése alatt. Mindazonáltal az alapügyben szereplő eltérő bánásmód nem a szolgáltatókat érinti attól függően, hogy Belgiumban telepedtek-e le, hanem a szolgáltatások belföldi címzettjeit, akik közvetlenül e hatóság alá tartoznak. Márpedig e címzettek tekintetében az utóbbi nemcsak feltételeket írhat elő az említett adóellenőrzésben való részesülés érdekében, amely feltételek célja annak biztosítása, hogy ne részesüljön adóellenőrzésben az olyan ügylet, amelynek elsődleges célja az általában fizetendő adó kikerülése, hanem az ennek érdekében elvégezheti a szükséges ellenőrzéseket és vizsgálatokat.

33 E feltételek mellett az a körülmény, hogy az adóhatóság álláspontja szerint bizonyos helyzetekben nagyobb a csalás veszélye, nem befolyásolja a szolgáltatások címzettjei helyzetének hasonlóságát.

A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolása

34 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az az EK-Szerződéssel összeegyeztethető, jogos célt szolgál, és nyomós közérdek igazolja, amennyiben ilyen esetben a korlátozás az elérni kívánt cél megvalósítására alkalmas, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket (lásd különösen a C-398/95. sz. SETTG-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3091. o.] 21. pontját és a C-341/05. sz. Laval un Partneri ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11767. o.] 101. pontját, valamint a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

35 A belga, a francia, a portugál kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság szerint az alapügyben szereplő jogszabályok igazolhatók az adóelkerülés és az adócsalás elleni küzdelemmel, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásával, valamint a francia és a portugál kormány szerint az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításával.

36 E tekintetben a Bíróság már megítélte, hogy közérdeken alapuló olyan kényszerítő indoknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását, mind az adócsalás elleni küzdelem (lásd különösen a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 81. pontját), mind pedig az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása (lásd különösen a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 55. pontját).

37 Ugyanígy a Bíróság már elismerte, hogy az Európai Unión belüli szabad mozgás gyakorlásának korlátozása igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása céljából (lásd a C-436/08. és C-437/08. sz. Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen ügyben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

38 Először is az adócsalás elleni küzdelmet illetően meg kell állapítani, hogy nem alapozhatja meg az adókijátszás általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy a belföldi adóalany külföldi illetőségű szolgáltató szolgáltatását veszi igénybe (lásd analógia útján az C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 62. pontját; a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet

[EBHT 2006., I-7995. o.] 50. pontját; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 73. pontját; a C-105/07. sz. Lammers & Van Cleeff ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-173. o.] 27. pontját, valamint a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

39 A Bíróság azt is megállapította, hogy a szolgáltatók számára abból származó esetleges adóelőny, hogy abban az országban, ahol székhelyük található, kevésbé magasak az adómértékek, nem teszi lehetővé valamely másik tagállam számára, hogy a területén lakóhellyel rendelkező, szolgáltatást igénybe vevő személyek esetében alkalmazott kedvezőtlenebb adójogi bánásmódot igazolja (lásd a fent hivatkozott Eurowings Luftverkehr ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a fent hivatkozott Skandia et Ramstedt ügyben hozott ítélet 52. pontját).

40 Végül, abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása az adócsalással és az adókikerüléssel szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontját).

41 A jelen ügyben a CIR 1992 54. cikke a belföldi adóalanyok adóalapját a nem létező szolgáltatásokért fizetett díjazás révén a belföldön folytatott tevékenységek révén keletkezett nyereség után általában fizetendő adó kijátszása érdekében csökkentő magatartások megakadályozására irányul.

42 Annak elírásával, hogy a külföldi szolgáltatóknak fizetett díjazások nem minősülnek működési költségnek, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és hogy nem lépi túl a szokásos mértéket, az alapügyben szereplő jogszabályok lehetővé teszik az adócsalás és az adókikerülés megelőzésére irányuló cél elérését, amely érdekében e jogszabályok elfogadásra kerültek.

43 Másodszor meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplő jogszabályok igazolhatók az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével. Ugyanis e jogszabályok nem zárják ki teljes mértékben az olyan szolgáltatóknak fizetett díjazás működési költség címén történő levonását, akik a letelepedésük szerinti tagállam jogszabályi rendelkezései alapján ott jövedelemadó-mentességben részesülnek, vagy az érintett jövedelmek tekintetében olyan adószabályozás hatálya alá tartoznak, amely jóval előnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, viszont lehetővé teszik a belföldi adóalanyok számára a teljesített ügylet valódiságát és tisztességét, és azt, hogy a felmerült költségek ne lépjék túl a szokásos mértéket.

44 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adócsalás elleni küzdelemre irányuló adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása érdekében a tagállam jogosult arra, hogy olyan intézkedéseket alkalmazzon, amelyek lehetővé teszik e tagállamban működési költségként elszámolható költségek pontos és egyértelmű ellenőrzését (lásd ebben az értelemben 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 és a C-248/06. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet 34. pontját).

45 Harmadszor, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban

forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-487. o.] 60. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

46 Márpedig a jelen ítélet 41. pontjában leírthoz hasonló magatartások korlátozzák a tagállamot abban, hogy a belföldi adóalanyok által a területén folytatott tevékenységekre vonatkozó adóztatási jogát gyakorolja, és sértik a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását (lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 56. pontját).

47 Következésképpen, ha az alapügyben szóban forgó jogszabályok megakadályozzák a jelen ítélet 41. pontjában leírtakhoz hasonló tisztességtelen magatartást, és így lehetővé teszik a belga állam számára, hogy gyakorolja a területén folytatott tevékenységekre vonatkozó adóztatási jogát, e jogszabályok olyan jellegűek, hogy lehetővé teszik a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását.

48 Meg kell tehát állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló jogszabályok alkalmasak az adócsalás és az adókikerülés megakadályozására, az adóellenőrzések hatékonyságának megerősítésére és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására irányuló cél elérésére, amely célok, amint az a fentiekből következik, szorosan összekapcsolódnak az alapügyben.

49 Mindazonáltal ellenőrizni kell, hogy a jogszabályok nem lépik-e túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket.

50 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az a jogszabály nem lépi túl a visszaélés elleni gyakorlat megakadályozásához szükséges mértéket, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatán alapszik annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmény jellemzőivel rendelkezik-e, és amely minden olyan esetben, amikor e képződmény fennállása nem zárható ki, az adóalany számára túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek nélkül lehetővé teszi, hogy el tudja adni az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 82. pontját).

51 Emellett sem adózási indokok, sem pedig az a körülmény, hogy az ügyleteket az adóalany letelepedése szerinti tagállam területén letelepedett szolgáltató éppúgy el tudta volna végezni, önmagában nem teszi lehetővé a szóban forgó ügyletek valódisága és tisztességessége hiányának megállapítását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 69. pontját).

52 Ugyanígy, a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó ügyletek túlmutatnak azon, amit az érintett társaságok szokásos piaci feltételek között kötnének, az aránytalanság elkerülése érdekében a kiigazító adóügyi intézkedésnek arra a hányadra kell korlátozódniuk, amely túlmutat azon, amiben az ilyen körülmények között megállapodnának (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott SGI-ügyben hozott ítélet 72. pontját).

53 Így amennyiben tiszteltetben tartják a jelen ítélet 50–52. pontjában megállapított feltételeket, az ügyletek valódisága és tisztességessége, valamint a felmerült költségek szokásos mértéke bizonyításának szükségessége önmagában nem tűnik a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket meghaladónak.

54 Mindazonáltal, amint azt a jelen ítélet 25. pontjában megállapítottuk, a különös szabály akkor alkalmazható, ha a díjazást olyan szolgáltatónak fizetik meg, aki a letelepedése szerinti tagállam jogszabályi rendelkezései szerint ott nem jövedelemadó-köteles, vagy az érintett jövedelmek tekintetében olyan adószabályozás hatálya alá tartozik, amely jóval elnyösebb, mint a Belgiumban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás.

55 E körülmények között, amint azt a főtanácsnok az indítványa 71. pontjában megállapította, a különös szabály elírja, hogy a belga adóalany köteles módszeresen igazolni valamennyi szolgáltatásának valóságát és tisztességességét, valamint bizonyítani a vonatkozó valamennyi díjazás szokásos mértékét, anélkül hogy a hatóságnak akár csak utalnia is kellene a csalásra vagy az adókikerülésre.

56 Ugyanis mivel az említett különös szabály alkalmazható minden objektív és harmadik személy által ellenőrizhető olyan támpont hiányában, amely utal a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásra, amely a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányul, csak a szolgáltatóra a letelepedése szerinti tagállamban vonatkozó adózási szint kerül figyelembevételre.

57 Márpedig a jelen ítélet 27. cikkéhez hasonlóan meg kell állapítani, hogy az ilyen szabály nem teszi lehetővé, hogy előre és kellő pontossággal meghatározzák annak hatályát, és alkalmazását illetően is bizonytalansághoz vezet.

58 Az ilyen szabály következképpen nem tesz eleget a jogbiztonság követelményének, amely megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásukat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek (lásd ebben az értelemben a C-17/03. sz., VEMW és társai ügyben 2005. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-4983. o.] 80. pontját, valamint a C-72/10. és C-77/10. sz., Costa és Cifone ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 74. pontját).

59 Márpedig a jogbiztonság követelményének eleget nem tevő szabály nem tekinthető arányosnak az általa kitűzött célokkal.

60 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely szerint a szolgáltatások után belföldi adóalany által külföldi társaság számára fizetett díjazás nem tekinthető levonható működési költségnek abban az esetben, ha az utóbbi a letelepedése szerinti tagállamban jövedelemadó-mentességet élvez, vagy az érintett jövedelmek tekintetében ott olyan adószabályozás hatálya alá tartozik, amely jóval elnyösebb, mint az előbbi tagállamban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, kivéve ha az adóalany igazolja, hogy az ilyen díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és nem lépi túl a szokásos mértéket, míg az általános szabály szerint az ilyen díjazás működési költség címen levonható, ha az adóköteles jövedelem elérése vagy megfizése érdekében szükséges, és az adóalany igazolja a díjazás összegének valóságát és összegét.

A költségekről

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

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

Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely szerint a szolgáltatások után belföldi adóalany által külföldi társaság számára fizetett díjazás nem tekinthető levonható működési költségnek abban az esetben, ha az utóbbi a letelepedése szerinti tagállamban jövedelemadó-mentességet élvez, vagy az érintett jövedelmek tekintetében ott olyan adószabályozás hatálya alá tartozik, amely jóval előnyösebb, mint az előbbi tagállamban e jövedelmekre alkalmazandó szabályozás, kivéve ha az adóalany igazolja, hogy az ilyen díjazás valós és tisztességes ügylet kapcsán merült fel, és nem lépi túl a szokásos mértéket, míg az általános szabály szerint az ilyen díjazás működési költség címén levonható, ha az adóköteles jövedelem elérése vagy megőrzése érdekében szükséges, és az adóalany igazolja a díjazás összegének valódiságát és összegét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.