A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2016. július 13.*

„Előzetes döntéshozatal — EUMSZ 56. cikk — Szolgáltatásnyújtás szabadsága — Korlátozások — Adójogszabályok — Beszedett kamatok adóztatása — A belföldi illetőségű pénzintézetek és a külföldi illetőségű pénzintézetek közötti eltérő bánásmód”

A C-18/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2015. január 19-én érkezett, 2014. október 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Brisal – Auto Estradas do Litoral SA**,

a **KBC Finance Ireland**

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, F. Biltgen (előadó), A. Borg Barthet, E. Levits és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. január 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

– a Brisal – Auto Estradas do Litoral SA és a KBC Finance Ireland képviseletében J. Lampreia, R. Seabra Moura és F. Antas advogados,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva és M. Rebelo, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében J. C. Halleux, N. Zimmer és M. Jacob, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: portugál.

– a dán kormány képviseletében C. Thorning és M. Wolff, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és P. Guerra e Andrade, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. március 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 56. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Portugáliában letelepedett Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (a továbbiakban: Brisal), valamint az írországi székhelyű KBC Finance Ireland bank (a továbbiakban: KBC) és a Fazenda Pública (államkincstár, Portugália) között a KBC által elért kamatjövedelmet terhelő társasági adónak (a továbbiakban: IRC) a kiszámítása és ezen adó forrásadó formájában való kivetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A portugál jog

3 Az 1988. november 30-i 442/B/88. sz. törvényrendelettel (Decreto-Lei n.º 442-B/88) jóváhagyott társasági adóról szóló törvénykönyvnek (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) a 2005. december 7-i 211/2005. sz. törvényrendelet (Decreto-Lei nº 211/2005) szerinti változata (*Diário da República* I, A. sorozat, 234. sz., 2005. december 7., a továbbiakban: CIRC) 4. §-ának (2) bekezdése értelmében azok a jogi személyek és egyéb jogalanyok, amelyek nem rendelkeznek székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal Portugália területén, kizárólag a Portugáliában szerzett jövedelmük után tartoznak az IRC hatálya alá. A CIRC 4. §-a (3) bekezdésének c) pontja szerint az érintett jövedelmek körébe tartoznak a portugál illetőségű vagy Portugália területén székhellyel, tényleges ügyvezetési központtal rendelkező adós által fizetett kamatok, illetve azok, amelyek kifizetésére az ebben a tagállamban található valamely állandó telephely köteles.

4 Kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény hiányában az ilyen jövedelmeket a CIRC 80. §-a (2) bekezdésének c) pontja alapján főszabály szerint 20%-os mértékű adó terheli, az adó alapját pedig a Portugáliában megszerzett bruttó jövedelem képezi. Az IRC-t a CIRC 88. §-a (1) bekezdése c) pontjának, a 88. §-a (3) bekezdése b) pontjának, valamint a 88. §-a (5) bekezdésének megfelelően forrásadó formájában vetik ki.

5 A belföldi illetőségű pénzintézetek által elért kamatjövedelmet a CIRC 80. §-ának (1) bekezdése alapján 25%-os mértékű adó terheli. Ugyanakkor az adó alapját csak a beszedett kamatok nettó összege képezi. Ezenkívül a CIRC 90. §-a (1) bekezdése a) pontjának megfelelően az IRC-t a pénzügyi intézmények tekintetében nem forrásadó formájában vetik ki.

A Portugál Köztársaság és Írország között kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

6 A jövedelemadó területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1993. június 1-jén Dublinban kötött egyezmény (Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento; *Diário da República* I, I-A. sorozat, 144. szám, 1994. június 24., 3310. o.), 11. cikke a következőket írja elő:

„(1) – A kamat, amely az egyik Szerződő államból keletkezik, és amelyet a másik Szerződő államban illetőséggel bíró személynek fizetnek, megadóztatható ebben a másik államban.

(2) – Következésképpen e kamat a származási helye szerinti Szerződő államban és ezen állam jogszabályai szerint is megadóztatható, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg a kamat bruttó összegének 15 százalékát, ha az e kamatban részesülő személy annak tényleges haszonhúzója.

A Szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönös egyetértéssel rendezik e korlátozás alkalmazási módját.

[…]”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 A Brisal 2014. szeptember 30-án 262 726 055 euró összegű, *Loan, Bond and Guarantee Facilities* elnevezésű külső finanszírozási szerződést kötött a portugál állammal korábban létrejött koncessziós szerződésben meghatározott valamennyi tevékenység fejlesztésének biztosítása céljából. E külső finanszírozási szerződést olyan bankokból álló konzorciummal kötötték meg, amelyek közül néhány csak Portugália területén rendelkezett székhellyel.

8 E konzorcium 2005. március 29-én szerződésátruházás útján más pénzintézetekkel, köztük a KBC-vel bővült ki.

9 A szerződés KBC-re vonatkozó részét illetően, a Brisal IRC címén forrásadóként 59 386 euró összeget szedett be és fizetett meg a portugál állam részére. Ezen összeget a 2005 szeptembere és 2007 szeptembere közötti időszakra a KBC-nek járó kamatok alapján állapították meg, amelynek összege 350 806,07 euró volt.

10 2007. szeptember 28-án a Brisal és a KBC határozat visszavonása iránti kérelmet terjesztettek elő az illetékes adóhatóság által hozott adómegállapító határozattal szemben azzal az indokkal, hogy az említett határozat ellentétes az EUMSZ 56. cikkel.

11 Mivel e kérelmet elutasították, a Brisal és a KBC keresetet indított a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrahoz (sintrai közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) előtt, amelyet e bíróság szintén elutasított. E bíróság úgy vélte, hogy a 2008. december 22-i Truck Center ítéletből (C-282/07, EU:C:2008:762) az következik, hogy az a körülmény, hogy a nemzeti jogszabályok a külföldi és belföldi illetőségű társaságok között eltérő bánásmódot írnak elő azon kötelezettség tekintetében, hogy forrásadót vessenek ki a jövedelmekre, önmagában nem minősül a szolgáltatásnyújtás szabadsága megsértésének, mivel a társaságok e két kategóriája nincs objektíve összehasonlítható helyzetben. Ezenkívül az említett bíróság hozzátette, hogy a Bíróság már elutasított egy kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, amelyet az Európai Bizottság a Portugál Köztársaság ellen indított, és amely ugyanazon indokokon alapult, mint amelyekre a Bristal és a KBC az alapeljárásban hivatkozott.

12 A Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) elé benyújtott fellebbezésének alátámasztására a Brisal és a KBC arra hivatkozik, hogy a külföldi illetőségű pénzintézetek által Portugáliában elért kamatokat 20%-os mentesítő mértékű vagy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása esetén ennél alacsonyabb mértékű forrásadó terheli, amely adókulcs a bruttó jövedelmet terheli, míg a belföldi illetőségű pénzintézetek által elért kamatok után, amelyeket nem terheli forrásadó, azok nettó értéke alapján 25%-os mértékű adót kell fizetni. A külföldi illetőségű pénzintézeteknek így súlyosabb adóterhet kell viselniük, mint a belföldi illetőségű pénzintézeteknek, ami ellentétes az EUMSZ 56. cikkben foglalt szolgáltatásnyújtás szabadságával és az EUMSZ 63. cikkben foglalt tőke szabad mozgásával.

13 A Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) rámutatott arra, hogy az alapeljárás a szolgáltatásnyújtás szabadságát érinti, és hogy a tőke szabad mozgására, valamint a szabad fizetési műveletekre gyakorolt korlátozó hatás csak a szolgáltatásnyújtás szabadsága esetleges korlátozásának közvetlen és természetes következménye. Tehát kizárólag azt kell megvizsgálni, hogy a CIRC 80. §-a (2) bekezdésének c) pontja összhangban áll-e a Bíróság által különösen a 2003. június 12-i Gerritse-ítéletben (C-234/01, EU:C:2003:340), a 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítéletben (C-290/04, EU:C:2006:630) és a 2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítéletben (C-345/04, EU:C:2007:96) értelmezett EUMSZ 56. cikkel.

14 E bíróság álláspontja szerint a jelen ügy megoldása érdekében nem a 2008. december 22-i Truck Center ítéletre (C-282/07, EU:C:2008:762), hanem a 2003. június 12-i Gerritse-ítéletre (C-234/01, EU:C:2003:340) kell hivatkozni. Ugyanakkor, jóllehet az ez utóbbi ítélet alapjául szolgáló okfejtés úgy tekinthető, mint amely hasonlóságokat mutat az alapügyben szóban forgó indokokkal, a Bíróság nem foglalt kifejezetten állást a pénzügyi intézményeket érintő határon átnyúló kamatfizetések adóztatásáról.

15 Megválaszolatlan maradt tehát az a kérdés, hogy a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények és külföldi illetőségű pénzügyi intézmények összehasonlítható helyzetben vannak-e, továbbá hogy az érintett adóztatásnak mind az egyik, mind a másik tekintetében figyelembe kell-e vennie a nyújtott kölcsönökkel kapcsolatos finanszírozási költségeket vagy a végzett gazdasági tevékenységgel közvetlen kapcsolatban álló költségeket, valamint igenlő válasz esetén milyen mértékű eltérés alapján állapítható meg, hogy a külföldi illetőségű intézmények ténylegesen kedvezőtlenebb helyzetben vannak a belföldi illetőségű intézményekhez képest. A 2010. június 17-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-105/08, EU:C:2010:345) ezzel a problémakörrel szintén nem foglalkozott.

16 E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az EUMSZ 56. cikkel az a nemzeti adójogi szabályozás, amely előírja, hogy a Portugáliában külföldi illetőséggel rendelkező pénzintézeteknek az említett ország területén szerzett kamatjövedelmek után forrásadót kell fizetniük, amelynek végleges adókulcsa 20% (vagy ennél kisebb mértékű, ha létezik a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmény), és amelyet a bruttó jövedelem alapján állapítanak meg, a végzett pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségek levonásának lehetősége nélkül, miközben a belföldi illetőségű pénzintézetek által beszedett kamatok a teljes adóköteles jövedelem részét képezik, az adott tevékenységgel kapcsolatos költségek levonásával a nyereségnek a[z IRC] által teljesítendő adózás érdekében történő meghatározásakor, oly módon, hogy a nettó kamatjövedelem tekintetében 25%-os általános adókulcsot alkalmaz?

2) Ez az ellentét fennáll-e akkor is, ha megállapítható, hogy a belföldi illetőségű pénzintézetek adóalapja, a kamatjövedelmekkel kapcsolatos finanszírozási költségek vagy az ilyen jövedelmekkel közvetlen gazdasági kapcsolatot mutató költségek levonását követően magasabb adókulcs alá tartozik vagy tartozhat, mint amekkora a külföldi illetőségű szervezetek bruttó jövedelme után forrásadó címén levont adó mértéke?

3) E tekintetben bizonyíthatók-e a nyújtott kölcsönökkel kapcsolatos finanszírozási költségek vagy a kapott kamatjövedelmekkel közvetlen gazdasági kapcsolatot mutató költségek az EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) és a LIBOR (London Interbank Offered Rate) által szolgáltatott adatok alapján, amelyek a bankközi finanszírozásban használt azon átlagos kamatlábat mutatják, amelyet a bankok tevékenységük végzése során alkalmaznak?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Előzetesen meg kell állapítani, hogy figyelemmel arra a körülményre, hogy az alapügy tényállása 2009. december 1-jét, vagyis az EUM-Szerződés hatálybalépését megelőzően valósult meg, a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezést úgy kell tekinteni, mint amely az EK 49. cikkre, nem pedig az EUMSZ 56. cikkre irányul.

18 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ egyrészt, hogy az EK 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely forrásadó formájában az üzemi költségek levonásának lehetősége nélkül adóztatja meg a külföldi illetőségű pénzügyi intézmények által az országban szerzett kamatjövedelmeket, míg a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények nem tartoznak az ilyen forrásadó hatálya alá, és levonhatják a végzett pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeket, másrészt pedig hogyan kell megállapítani e költségeket.

19 E kérdések megválaszolásához először is meg kell vizsgálni, hogy ellentétes-e az EK 49. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében forrásadót alkalmaznak a külföldi illetőségű pénzügyi intézmények díjazására, miközben a belföldi illetőségű pénzügyi intézményeknek fizetett díjazás nem tartozik az ilyen forrásadó hatálya alá. Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy az a körülmény, hogy az előbbi intézmények az utóbbiaktól eltérően nem vonhatják le a szóban forgó pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeket, e rendelkezés értelmében korlátozást valósít-e meg, és amennyiben igen, az ilyen korlátozás igazolható-e. Végül pontosítani kell, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplőhöz hasonló átlagos kamatlábakat a szóban forgó pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeknek lehet-e tekinteni.

20 Ami az első szempontot illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság maga is úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód nem annyira kétféle eltérő adóztatási módszer alkalmazásából, mint inkább annak a külföldi illetőségű pénzügyi intézményekkel szemben való megtagadásából ered, hogy levonhassák az üzemi költségeket, miközben a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények jogosultak ilyen levonásra. Ezenkívül a Bíróság elé terjesztett iratok nem tartalmaznak egyetlen más, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem első szempontjához kapcsolódó információt.

21 E körülmények között emlékeztetni kell arra, amint azt a főtanácsnok az indítványának 22. pontjában megállapította, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a forrásadónak mint adóztatási módszernek a külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtókra való alkalmazása, jóllehet a belföldi illetőségű szolgáltatók nem alanyai az ilyen forrásadónak, ami a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül, igazolható olyan közérdeken alapuló nyomós okokkal, mint például annak szükségessége, hogy biztosítani kell az adó beszedésének hatékonyságát (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 35. pont; 2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. pont).

22 Ennélfogva az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében forrásadót alkalmaznak a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban külföldi illetőségű pénzügyi intézmények díjazására, miközben az e tagállamban belföldi illetőségű pénzügyi intézményeknek fizetett díjazás nem tartozik az ilyen forrásadó hatálya alá, azzal a feltétellel, hogy a forrásadó külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtókra való alkalmazását közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és az nem lépi túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.

23 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem második szempontjával kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a belföldi illetőségű szolgáltatók és a külföldi illetőségű szolgáltatók a végzett tevékenységekkel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségek vonatkozásában összehasonlítható helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben: 2003. június 12-i Gerritse-ítélet, C-234/01, EU:C:2003:340, 27. pont; 2006. július 6-i Conijn-ítélet, C-346/04, EU:C:2006:445, 20. pont; 2007. február 15-i, Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. pont).

24 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az EK 49. cikkel ellentétes az olyan nemzeti adójogi szabályozás, amely a külföldi illetőségű személyek adóztatása esetében általános szabályként a működési költségek elszámolása nélküli bruttó jövedelmet veszi figyelembe, miközben a belföldi illetőségűek esetében csak az e költségek elszámolását követően fennmaradó nettó bevétel jelenti a jövedelemadó alapját (2003. június 12-i Gerritse-ítélet, C-234/01, EU:C:2003:340, 29. és 55. pont; 2006. október 3-i, FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 42. pont; 2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. pont).

25 A jelen ügyben, és figyelemmel a különösen a Portugál Köztársaság által hivatkozott érvelésre, miszerint a pénzügyi intézmények által nyújtott szolgáltatásokat a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EK 49. cikkben foglalt elvére tekintettel, főszabály szerint eltérően kell kezelni a más tevékenységi területeken nyújtott szolgáltatásoktól, mivel lehetetlen bármiféle egyértelmű összefüggés megállapítása a felmerült költségek és az elért kamatjövedelem között, a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy átültethető-e a fenti pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat az alapeljárásban szóban forgó ügyre.

26 E tekintetben pontosítani kell, hogy a Bíróság nem tett különbséget a különböző szolgáltatásnyújtási kategóriák között. Ezenkívül az EK 50. cikkel összefüggésben értelmezett EK 49. cikk egyformán vonatkozik az előbbi rendelkezésben felsorolt összes szolgáltatásnyújtási kategóriára. Csak az EK 51. cikk (2) bekezdése rendelkezik úgy, hogy a tőkemozgásokkal kapcsolatos banki szolgáltatások liberalizációja a tőkemozgások liberalizációjával összhangban valósul meg. Márpedig az EK-Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései egyetlen olyan elemet sem tartalmaznak, amely megerősítené azt az álláspontot, amely szerint mivel lehetetlen bármiféle egyértelmű összefüggés megállapítása a felmerült költségek és az elért kamatjövedelem között, a banki szolgáltatásokat a többi szolgáltatástól eltérően kell kezelni.

27 Következésképpen a pénzügyi intézmények által nyújtott szolgáltatások a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EK 49. cikkben foglalt elvére tekintettel, főszabály szerint nem kezelhetők eltérően a más tevékenységi területeken nyújtott szolgáltatásoktól.

28 Ebből következően az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a külföldi illetőségű pénzügyi intézményeknek forrásadót kell fizetniük, anélkül hogy az érintett tagállam területén szerzett kamatjövedelmek után a szóban forgó pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeket levonhatnák, míg a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények számára biztosítják az ilyen levonás lehetőségét, főszabály szerint a szolgáltatásnyújtás szabadsága az EK 49. cikk szerinti korlátozásának minősül.

29 Ugyanakkor, amint az a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása megengedhető, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. pont).

30 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló korlátozás érvényesen igazolható-e a jelen ügyben hivatkozott indokokkal.

31 E tekintetben egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt előterjesztett indokolás azon alapul, hogy a külföldi illetőségű pénzügyi intézményekre kedvezőbb adómértéket alkalmaztak, mint a belföldi illetőségű pénzügyi intézményekre.

32 Ugyanakkor a Bíróság több alkalommal is kimondta, hogy az olyan kedvezőtlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem minősülhet az uniós joggal összeegyeztethetőnek esetleges egyéb adókedvezmények miatt (lásd ebben az értelemben: 2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 41. pont; 2012. október 18-i, X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 31. pont).

33 Ebből következően a szolgáltatásnyújtás szabadságának az alapügyben szóban forgóhoz hasonló korlátozása nem igazolható olyan körülménnyel, hogy a külföldi illetőségű pénzügyi intézményekre alacsonyabb adómértéket alkalmaznak, mint a belföldi illetőségű pénzügyi intézményekre.

34 Másrészt a Bíróság előtti eljárásban a Portugál Köztársaság azt állította, hogy mind az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának követelménye, mind az üzemi költségek kétszeres levonásának megelőzésére irányuló szándék, mind pedig az adóbeszedés hatékonysága biztosításának a szükségessége igazolja az alapügyben szóban forgó szabályozást.

35 Ami, először is, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság valóban elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása jogos célnak minősül, és az Európai Unió által elfogadott egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedés hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (2015. május 21-i Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 42. pont).

36 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy amennyiben a tagállamok élnek e szabadsággal, és a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében rögzítik a kapcsoló elveket, kötelesek tiszteletben tartani az egyenlő bánásmód elvét és az elsődleges uniós jog által biztosított alapvető szabadságokat (lásd ebben az értelemben: 2015. november 19-i Bukovansky-ítélet, C-241/14, EU:C:2015:766, 37. pont).

37 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványának 59–62. pontjában megállapította, a jelen ügyben nem áll fenn olyan bizonyíték, amely magyarázatul szolgálhatna arra, hogy az adóztatási joghatóság megosztása mennyiben követeli meg, hogy a külföldi illetőségű pénzügyi intézményeket az e tagállamban adóköteles jövedelmükhöz közvetlenül kapcsolódó üzemi költségek levonása vonatkozásában kedvezőtlenebb bánásmódban kell részesíteni, mint a belföldi illetőségű pénzügyi intézményeket.

38 Ami, másodszor, az üzemi költségek kétszeres levonásának megelőzésére irányuló szándékot illeti, amely összefüggésbe állítható az adócsalás elleni küzdelemmel, azáltal, hogy a Portugál Köztársaság, további pontosítás nélkül, csupán az arra irányuló kockázat esetleges fennállására hivatkozott, hogy a szóban forgó költségek a szolgáltatást nyújtó illetősége szerinti tagállamban másodszor is levonhatók, nem bizonyítva, hogy miért ne lehetett volna elkerülni e kockázatot a 2004. november 16-i

2001/106/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 359., 30. o.) módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) alapeljárás időpontjában hatályos rendelkezéseinek a végrehajtása útján, nem tette lehetővé a Bíróság számára ezen érv jelentőségének az értékelését (lásd ebben az értelemben: 2015. február 24-i Grünewald-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 52. pont).

39 Ami, harmadszor, az adóbeszedés hatékonysága biztosításának a szükségességét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet a Bíróság már kimondta, hogy az ilyen cél közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására (lásd különösen: 2006. október 3-i, FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 35. és 36. pont; 2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. pont), azonban ehhez még az is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 36. pont).

40 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló korlátozást illetően meg kell állapítani, hogy az nem szükséges az IRC beszedésének biztosításához.

41 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának 70–72. pontjában megállapította, először is hangsúlyozni kell, hogy a Portugál Köztársaság által előterjesztett érv, amely szerint az e tagállam területén nyújtott szolgáltatásokhoz közvetlenül kapcsolódó üzemi költségek levonhatóságának a korlátozott adókötelezettség alá tartozó személyek részére történő biztosítása adminisztratív terhet jelentene a nemzeti adóhatóságok számára, értelemszerűen érvényes a teljes körű adókötelezettség alá tartozó személyekre is.

42 Ezenkívül, amennyiben a szolgáltatás igénybevevőjének figyelembe kell vennie azokat az üzemi költségeket, amelyek levonását a szolgáltatás nyújtója kéri, a szolgáltatás igénybevevőjére esetlegesen háruló további adminisztratív teher csak olyan rendszerben merül fel, amely előírja, hogy e levonásra a forrásadó kivetését megelőzően kell sort keríteni, így tehát amennyiben a szolgáltatás nyújtója jogosult arra, hogy levonási jogát közvetlenül az adóhatóság előtt és az IRC kivetését követően érvényesítse, azt el lehet kerülni. Ilyen esetben a levonáshoz való jog a forrásadó egy részének visszatérítésében nyilvánul meg.

43 Végül a szolgáltatásnyújtó feladata annak eldöntése, hogy célszerűnek tartja-e, hogy erőfeszítéseket tegyen azon műszaki költségek valódiságának és összegének bizonyítására szánt dokumentumok kiállítása és lefordítása érdekében, amelyek levonását kéri.

44 Ami az előzetes döntéshozatal iránti kérelem harmadik szempontját, vagyis az alapügyben szóban forgóhoz hasonló pénzügyi kölcsönszerződésből származó kamatjövedelmekhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségek megállapításának módját illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy az a tagállam, amely lehetővé tette a szóban forgó költségek levonását, főszabály szerint nem zárhatja ki azok figyelembevételét a külföldi illetőségű adózókat illetően (2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C-345/04, EU:C:2007:96, 23. pont).

45 Ebből az következik, hogy az említett költségek figyelembevétele tekintetében a külföldi illetőségűeket főszabály szerint ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni, mint a belföldi illetőségűeket, és biztosítani kell számukra, hogy ugyanazon típusú költségeket vonhassanak le, mint amelyek levonására a belföldi illetőségűek jogosultak.

46 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a tevékenység végzésének helye szerinti tagállamban szerzett bevétellel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségeken azon költségeket kell érteni, amelyeket e tevékenység idézett elő, tehát annak gyakorlásához szükségesek (lásd ebben az értelemben: 2015. február 24-i Grünewald-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtást, vagyis a pénzügyi kölcsön nyújtását illetően meg kell állapítani, hogy az ilyen szolgáltatás teljesítése szükségszerűen együtt jár olyan üzemi költségek vállalásával, mint például az útiköltség, a szállásköltség, valamint a jogi vagy adótanácsadás, amelyek tekintetében viszonylag könnyű mind a szóban forgó kölcsönnel fennálló közvetlen kapcsolat megállapítása, mind pedig a tényleges összeg bizonyítása. Amennyiben a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózók számára biztosítani kell, hogy ugyanolyan bánásmódban részesülhessenek, mint a teljes körű adókötelezettség alá tartozó adózók, e költségeket illetően ugyanazon levonási jogoknak kell megilletni őket, miközben különösen a bizonyítási teher tekintetében ugyanazon követelmények vonatkoznak rájuk.

48 Hozzá kell tenni, hogy e tevékenység gyakorlása egyúttal olyan finanszírozási költségekkel is együtt jár, amelyeket főszabály szerint az említett tevékenység gyakorlásához szükséges költségeknek kell tekinteni, ugyanakkor azok tekintetében nehezebb a meghatározott pénzügyi kölcsönnel fennálló közvetlen kapcsolat vagy a tényleges összeg megállapítása. Amint azt a főtanácsnok az indítványának 39. pontjában megállapította, ugyanez az észrevétel érvényes a pénzügyi intézmény általános költségeinek azon hányada vonatkozásában, amely szükségesnek tekinthető egy adott pénzügyi kölcsön nyújtásához.

49 Ugyanakkor önmagában az a körülmény, hogy ennek bizonyítása nehezebb, nem jogosítja fel a tagállamot arra, hogy teljes mértékben megtagadja a korlátozott adókötelezettség alá tartozó, külföldi illetőségű adózóktól a teljes körű adókötelezettség alá tartozó, belföldi illetőségű adózókat megillető levonásokat, amennyiben nem zárható ki eleve, hogy valamely külföldi illetőségű adóalany képes olyan releváns bizonyítékok szolgáltatására, amelyek lehetővé teszik az adóztatás helye szerinti tagállam adóhatóságai számára a levonni kért üzemi költségek valódiságának és természetének az egyértelmű és pontos ellenőrzését (lásd analógia útján: 2009. január 27-i Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 53. pont; 2016. május 26-i, Kohll és Kohll-Schlesser ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 55. pont).

50 Semmi nem akadályozza ugyanis az érintett adóhatóságokat abban, hogy ezen külföldi illetőségű adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott bizonyítékok benyújtását, hogy a szóban forgó szabályozás által a költségek levonhatóságára vonatkozóan előírt feltételek teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e a kérelmezett levonás megadásának (lásd analógia útján: 2009. január 27-i Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. pont; 2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlesser ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 56. pont).

51 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy a portugál kormány nem szolgált semmiféle információval sem azon indokokat illetően, amelyek kizárhatják, hogy a nemzeti adóhatóságok figyelembe vegyék a külföldi illetőségű pénzügyi intézmények által szolgáltatott bizonyítékokat.

52 Az alapjogvitában eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy keretei között meghatározza, egyrészt hogy a KBC által elszámolt költségek közül melyek azok, amelyeket a szóban forgó pénzügyi tevékenységgel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségeknek lehet tekinteni, másrészt pedig az általános költségek mely hányada tekinthető az e tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségnek (lásd analógia útján: 2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet, C-345/04, EU:C:2007:96, 26. pont).

53 E tekintetben hozzá kell tenni, hogy amennyiben a nemzeti jogszabályok nem hatalmazzák fel a belföldi illetőségű pénzügyi intézményeket arra, hogy a náluk felmerült finanszírozási költségek kiszámításához a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésében szereplőhöz hasonló kamatlábakat vegyenek figyelembe, e bíróság az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem veheti figyelembe e kamatlábakat.

54 Ugyanis azok csak a bankközi finanszírozásban használt átlagos kamatlábaknak minősülnek, és nem felelnek meg a ténylegesen viselt finanszírozási költségeknek. Ráadásul, amint az a Bírósághoz benyújtott iratokból következik, az alapügyben szóban forgó kölcsönt nem kizárólag a KBC anyavállalatától és más bankoktól származó kölcsöntőkéből, hanem a KBC ügyfelei által elhelyezett tőkéből is finanszírozták.

55 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre a következőképpen kell válaszolni:

– nem ellentétes az EK 49. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében forrásadót alkalmaznak a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban külföldi illetőségű pénzügyi intézmények díjazására, miközben az e tagállamban belföldi illetőségű pénzügyi intézményeknek fizetett díjazás nem tartozik az ilyen adó hatálya alá, azzal a feltétellel, hogy a forrásadó külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtókra való alkalmazását közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és az nem lépi túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket;

– ellentétes az EK 49. cikkel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely főszabály szerint előírja, hogy a külföldi illetőségű pénzügyi intézmények anélkül kötelesek forrásadót fizetni, hogy az érintett tagállam területén szerzett kamatjövedelmek után levonhatnák a szóban forgó pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeket, míg a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények számára biztosítják az ilyen levonás lehetőségét;

– a nemzeti bíróság feladata, hogy a nemzeti jog alapján megvizsgálja, hogy melyek azok az üzemi költségek, amelyeket a szóban forgó tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségnek lehet tekinteni.

A költségekről

56 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

Nem ellentétes az EK 49. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében forrásadót alkalmaznak a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban külföldi illetőségű pénzügyi intézmények díjazására, miközben az e tagállamban belföldi illetőségű pénzügyi intézményeknek fizetett díjazás nem tartozik az ilyen adó hatálya alá, azzal a feltétellel, hogy a forrásadó külföldi illetőségű szolgáltatásnyújtókra való alkalmazását közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és az nem lépi túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.

Ellentétes az EK 49. cikkel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely főszabály szerint előírja, hogy a külföldi illetőségű pénzügyi intézmények anélkül kötelesek forrásadót fizetni, hogy az érintett tagállam területén szerzett kamatjövedelmek után levonhatnák a szóban forgó pénzügyi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségeket, míg a belföldi illetőségű pénzügyi intézmények számára biztosítják az ilyen levonás lehetőségét.

A nemzeti bíróság feladata, hogy a nemzeti jog alapján megvizsgálja, hogy melyek azok az üzemi költségek, amelyeket a szóban forgó tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségnek lehet tekinteni.

Aláírások