A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. február 24.*

„Előzetes döntéshozatal – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – EUMSZ 56. cikk – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó – A szolgáltatás igénybe vevőinek a valamely másik tagállamban letelepedett szolgáltató által kiszámlázott összegekkel kapcsolatos igazoló dokumentumok kiállítására és az adóhatóság részére való megküldésére vonatkozó kötelezettsége – Az ilyen kötelezettség tisztán belső szolgáltatásnyújtások tekintetében való hiánya – Igazolás – Az adóellenőrzések hatékonysága – Arányosság”

A C-52/21. és C-53/21. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti két kérelem tárgyában, amelyeket a cour d’appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2021. január 28-án érkezett, 2020. december 4-i határozataival terjesztett elő

a **Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL**

és

az **État belge** (C-52/21)

között,

valamint

a **Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL**

és

az **État belge** (C-53/21)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: I. Ziemele, a hatodik tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva, P. G. Xuereb (előadó) és A. Kumin bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

* Az eljárás nyelve: francia.

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL és Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL képviseletében P. Destrée avocat,

– a belga kormány képviseletében S. Baeyens, J.-C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 56. cikk értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmek két, egyrészt a Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (a továbbiakban: Pharmacie populaire) (C-52/21 ügy), másrészt a Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (a továbbiakban: Pharma Santé) (C-53/21 ügy) és az État belge (belga állam) között azon feltételek tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyek e tagállam adójogszabályai szerint a Belgiumban letelepedett társaságok által a más tagállamban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételéhez kapcsolódó költségek adóköteles jövedelemből való levonására vonatkoznak.

A belga jog

3 A jövedelemadóról szóló belga törvénynek (a továbbiakban: CIR 1992) az alapjogvitákra alkalmazandó változata szerinti 57. cikke a következőképpen szól:

„Az alábbi kiadások csak akkor tekinthetők működési költségnek, ha azokat egyedi bizonylatok és a király által meghatározott formában és határidőn belül összeállított összefoglaló bizonylat benyújtásával igazolják:

1° jutalékok, közvetítői díjak, kereskedelmi és más engedmények, eseti vagy nem eseti járandóságok, illetve tiszteletdíjak, pótlékok, díjak vagy bármely előnyök, a 30. cikk 3° pontjában említett díjazások kivételével, amelyek a kedvezményezettek Belgiumban adóköteles vagy nem adóköteles jövedelmének minősülnek;

[…]”

4 A CIR 1992-nek az alapjogvitákra alkalmazandó változata szerinti 219. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az 57. [cikkben] […] említett, egyedi vagy összefoglaló bizonylattal nem igazolt kiadások után különadót kell megállapítani […].

Ez az adó e kiadások 100[%-ának] felel meg[…], kivéve ha bizonyítható, hogy e kiadások kedvezményezettje […] jogi személy […], ebben az esetben az adó mértéke 50[%-ban] kerül megállapításra.

[…]

Ez az adó nem alkalmazható, ha az adóalany bizonyítja, hogy az 57. cikkben […] említett kiadások összege a kedvezményezett által a [CIR 1992] 305. cikkének megfelelően benyújtott bevallásban vagy a kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló nyilatkozatban szerepel.

Amennyiben az 57. cikkben […] említett kiadások összege nem szerepel a [CIR 1992] 305. cikke szerinti bevallásban vagy a kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló nyilatkozatban, a különadó nem alkalmazható az adóalanyra, ha a kedvezményezettet legkésőbb az érintett adóév január 1-jétől számított 2 év 6 hónapon belül egyértelműen azonosították.”

5 A többek között a CIR 1992 57/62. számú közigazgatási magyarázatában és a 2009. február 19-i Ci.RH.243/581.810. sz. körlevélben (AFER N° 7/2009) hivatkozott úgynevezett „közigazgatási tűrés” gyakorlata szerint az adóalanyok két feltétel teljesülése esetén mentesülnek az ilyen egyedi vagy összefoglaló bizonylatok benyújtásának kötelezettsége alól. Egyrészt az alapügyben szóban forgó időszakban a szóban forgó kifizetések címzettjeinek „a vállalkozások számviteléről és éves beszámolójáról szóló 1975. július 17-i törvény” hatálya alá tartozó személyeknek kell lenniük, amely hivatkozást e törvény 2014-ben történt hatályon kívül helyezését követően a vállalkozásoknak a belga gazdasági jogi törvénykönyv III. kötete 3. címének 2. fejezetében előírt számviteli kötelezettségeire való hivatkozásként kell értelmezni. Másrészt a szóban forgó kifizetéseket olyan ügyletekért fizetett ellenértékként kell nyújtani, amelyek nem mentesülnek a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó szabályozás szerinti számlakiállítási kötelezettség alól.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

6 Az alapeljárás felperesei, a Pharmacie populaire és a Pharma Santé, két Belgiumban letelepedett társaság, amelyek gyógyszerészeti készítmények forgalmazásával foglalkoznak.

7 E két társaság szerződésben gyógyszerszállítási körutak lebonyolításával bízta meg a luxemburgi székhelyű LAD Sàrl társaságot.

8 A LAD a körutakhoz kapcsolódó költségek után 2010-ben 20 846,20 euró, 2011-ben 22 788,88 euró, 2011-ben pedig 16 723,44 euró összeget számlázott a Pharmacie populaire felé. A LAD által a Pharma Santé felé kiszámlázott költségek 2008-ban 32 516,23 eurót, 2009-ben 22 653,95 eurót, 2010-ben 25 468,33 eurót, 2011-ben 27 197,78 eurót, 2012-ben pedig 16 383,40 eurót tettek ki.

9 E cselekmények alapján büntetőeljárás indult a Pharmacie populaire és a Pharma Santé ellen, akiket a tribunal correctionnel de Liège (liège-i büntetőbíróság, Belgium) a 2019. február 28-i ítéleteiben felmentett. Ezen, jogerőre emelkedett ítéletek szerint az ügy iratainak egyike sem támasztotta alá, hogy az alapeljárás felpereseinek nyújtott szolgáltatások ne feleltek volna meg a

valóságnak, és hogy az e felek által megjelölt árak ne feleltek volna meg a ténylegesen fizetett árnak. Ezenkívül az ügy iratainak egyike sem vonta kétségbe, hogy a LAD ténylegesen létező társaság.

10 Mivel az alapeljárás felperesei e kiadásokra vonatkozóan nem állítottak ki a CIR 1992 57. cikkének megfelelően egyedi, illetve összefoglaló bizonylatokat, a belga adóhatóság 2015. augusztus 20-án, illetve 2015. november 4-én helyesbítésre való felhívást küldött a részükre, amelyben tájékoztatta őket azon szándékáról, hogy a szóban forgó összegekre a CIR 1992 219. cikkében előírt különadót vet ki.

11 Az alapeljárás felperesei arra hivatkoztak, hogy a részükről jóhiszeműen került sor a szóban forgó kifizetésekre a ténylegesen nyújtott szolgáltatások ellenértékeként, és hogy mivel a kedvezményezett olyan luxemburgi székhelyű társaság, amely könyvvezetési kötelezettség hatálya alá tartozik, nincs szükség egyedi bizonylatok kiállítására.

12 Az alapeljárás felpereseinek címzett 2015. november 23-i, illetve december 11-i határozatával a belga adóhatóság fenntartotta álláspontját, kifejtve többek között, hogy ez utóbbiak nem bizonyították, hogy a szóban forgó kifizetések szerepeltek az e kifizetések kedvezményezettje által a CIR 1992 305. cikkével összhangban benyújtott bevallásban vagy az e kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló bevallásban. Következésképpen a szóban forgó összegek a CIR 1992 219. cikkében előírt különadó hatálya alá tartoztak.

13 2016. május 26-án az alapeljárás felperesei panaszt nyújtottak be e határozatokkal szemben. 2016. november 7-i határozataival a belga adóhatóság elutasította e panaszokat.

14 2017. január 27-én, illetve január 30-án az alapeljárás felperesei a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) előtt vitatták e határozatokat. A bíróság két, 2018. október 25-én hozott ítéletében mint megalapozatlanokat elutasította e kereseteket.

15 A felperesek fellebbezést nyújtottak be ezen ítéletekkel szemben a kérdést előterjesztő bíróságként eljáró cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium).

16 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jelen ítélet 5. pontjában hivatkozott közigazgatási tűrés nem alkalmazandó a LAD-hoz hasonló olyan társaságok által nyújtott szolgáltatások ellenértékeként teljesített kifizetésekre, amelyek székhelye más tagállamban van, és amelyek nem rendelkeznek Belgiumban állandó telephellyel.

17 A kérdést előterjesztő bíróság szerint úgy tűnik, hogy a CIR 1992 219. cikke és ezen közigazgatási tűrés együttes alkalmazásával a különadó alkalmazása alóli mentesüléshez előírt egyedi és összefoglaló bizonylatok kiállítására irányuló kötelezettség a külföldi illetőségű társaságok által nyújtott szolgáltatások igénybe vevőire vonatkozik, és olyan adminisztratív többletterhet jelent számukra, amely nem áll fenn a számviteli jogszabályok hatálya alá tartozó, belga illetőségű szolgáltató által nyújtott szolgáltatások ugyanazon igénybe vevői esetén. Következésképpen az ilyen kötelezettség alkalmas lehet arra, hogy a határokon átnyúló szolgáltatásokat a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainál kevésbé vonzóvá tegye, és visszatartsa a szolgáltatások igénybe vevőit a más tagállamokban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől. Ez a helyzet tehát a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ 56. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozását valósíthatja meg.

18 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bírósághoz kell fordulni annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó belga szabályozás a szolgáltatások szabad mozgása korlátozásának minősül-e, és hogy az ilyen korlátozás adott esetben igazolható-e közérdeken alapuló kényszerítő indokkal.

19 E körülmények között a cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az egyik tagállamban letelepedett társaságok, amelyek egy másik tagállamban letelepedett társaságok szolgáltatásait veszik igénybe, az ez utóbbi társaságok által kiszámlázott összegek 100%-ának vagy 50%-ának megfelelő társasági adó megfizetése alóli mentesülés érdekében e kiadásokról kötelesek egyedi és összefoglaló bizonylatokat kiállítani, és azokat az adóhatóságnak benyújtani, míg ha belföldi illetőségű társaságok szolgáltatásait veszik igénybe, az említett adófizetési kötelezettség megállapításának elkerülése érdekében nem terheli őket ilyen kötelezettség?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az előbbi tagállam területén székhellyel rendelkező valamennyi társaság számára előírja a valamely másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatások ellenértékéül szolgáló kifizetésekre vonatkozó kimutatások adóhatóság részére történő benyújtását, amelyben ez utóbbi szolgáltatók a vállalkozások számvitelére vonatkozó szabályozás és a héaszabályozásnak megfelelően fennálló számlakibocsátási kötelezettség hatálya alá tartoznak, ellenkező esetben a társasági adót az e szolgáltatások értéke 50%-ának, illetve 100%-ának megfelelő összeggel megnövelik, miközben az említett előbbi tagállam semmilyen hasonló kötelezettséget nem ír elő, amennyiben az említett szolgáltatásokat a területén letelepedett szolgáltatók nyújtják.

21 Elöljáróban, tekintettel arra, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás e kötelezettség be nem tartásának esetére bizonyos információk adóhatóság részére történő szolgáltatására irányuló kötelezettséget, valamint közvetlen adó formáját öltő szankciót ír elő, pontosítani kell, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog és különösen az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet, C-98/14, EU:C:2015:386, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a tisztán egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi. Az EUMSZ 56. cikk ugyanis megköveteli az ezen alapvető szabadságot érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:2020:141, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik. Ezzel szemben nem tartoznak az EUMSZ 56. cikk szerinti tilalom hatálya alá azon intézkedések, amelyek egyedüli hatása az, hogy a szóban forgó szolgáltatások nyújtását illetően többletköltséget eredményeznek, és ugyanolyan módon érintik a tagállamok közötti, mint a tagállamon belüli szolgáltatásnyújtást (2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:2020:141, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ezenkívül az EUMSZ 56. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem az említett szolgáltatásokat igénybe vevőnek is biztosít jogokat (2020. január 30-i Anton van Zantbeek ítélet, C-725/18, EU:C:2020:54, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Ezen ítélkezési gyakorlatra figyelemmel meg kell állapítani, hogy azon szabályozást és közigazgatási gyakorlatot, amely olyan szankciórendszerrel kísért nyilatkozattételi kötelezettséget ír elő, amely eltérő bánásmódot vezet be a szolgáltatók között aszerint, hogy Belgiumban rendelkeznek-e székhellyel, vagy sem, úgy kell tekinteni, mint amely alkalmas arra, hogy a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybe vevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat az említett tagállamban letelepedett szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásoknál kevésbé vonzóvá tegye, és visszatartsa a szolgáltatások említett igénybe vevőit a más tagállamokban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől. Ebből következően az ilyen szabályozás és közigazgatási gyakorlat a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősülhet, amit egyébként a belga kormány is elismert az észrevételeiben.

26 A belga kormány azon érvelése, amelyből az következik, hogy a CIR 1992 219. cikkével összhangban az e törvény 57. cikkében előírt nyilatkozattételi kötelezettség megsértése esetén alkalmazott szankció nem alkalmazható, ha a szóban forgó kifizetések szerepeltek az e kifizetések kedvezményezettje által az említett törvény 305. cikkével összhangban a belga adóhatóság részére benyújtott bevallásban vagy valamely külföldön benyújtott hasonló bevallásban, illetve ha e kedvezményezettet legkésőbb az érintett adóév január 1-jétől számított két év hat hónapon belül egyértelműen azonosították, nem kérdőjelezi meg e következtetést.

27 Amint ugyanis ezen érvelésből lényegében kitűnik, ezekben az esetekben a CIR 1992 57. cikkében előírt nyilatkozattételi kötelezettséget egyszerűen egy hasonló kötelezettség váltja fel, amely, úgy tűnik, nem érinti azonos módon a tisztán Belgiumon belüli szolgáltatásnyújtásokat, és arra is alkalmas, hogy megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye a szolgáltatásnyújtás tagállamok közötti szabadságának gyakorlását.

28 Másfelől a belga kormány azon érvét illetően, amely szerint az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt nyilatkozattételi kötelezettségek az érintett kifizetések egyértelmű azonosításához feltétlenül szükséges elemekre, valamint a kifizetések jellegére és azok összegére korlátozódnak, valamint hogy ezek az információk főszabály szerint hozzáférhetők a fizetést teljesítő fél számláiban, anélkül hogy ez utóbbi fél olyan kutatásokra kényszerülne, amelyek jelentős adminisztratív költségekkel járhatnak, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az EUM-Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja (2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása ugyanakkor megengedhető, ha azt közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják, és amennyiben ilyen esetben a korlátozás alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket (2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:2020:141, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A kérdést előterjesztő bíróság, miközben arra vár választ, hogy egy esetleges korlátozás igazolható-e ilyen közérdeken alapuló nyomós indokokkal, erre vonatkozóan nem szolgáltatott információt.

31 A belga kormány az észrevételeiben azzal érvel, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást elsősorban az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége igazolja. E szabályozás célja annak biztosítása, hogy azon összegek, amelyet a szolgáltatások igénybe vevője az adóköteles jövedelméből levon, megfeleljenek az e szolgáltatásokat nyújtó személy által bevallott jövedelemnek. Kétségtelen, hogy amikor ez utóbbi a belga számviteli jogszabályok hatálya alá tartozik, és számlakibocsátásra köteles, az igénybe vevőnek az e kifizetésekre vonatkozó egyedi, illetve összefoglaló bizonylatok kiállítására és benyújtására irányuló kötelezettsége főszabály szerint átfedésben lenne a szolgáltatót terhelő kötelezettségekkel, mivel ez utóbbi ügyféllistájának adatai főszabály szerint megfelelnének az igénybe vevő által kiállított dokumentumokban szereplő adatoknak. A belga kormány előadja, hogy éppen ilyen helyzetekre alkalmazzák a közigazgatási tűrést.

32 A belga kormány azonban azzal érvel, hogy a szolgáltatások igénybe vevőit terhelő nyilatkozattételi kötelezettség akkor is hasznos marad, ha a szolgáltatók, miközben a letelepedési helyük szerinti államuk számviteli jogszabályainak hatálya alá tartoznak, és számlakibocsátásra kötelesek, nem Belgiumban telepedtek le. Ilyen esetekben a teljesített kifizetések a vállalkozások nyereségére vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezései értelmében Belgiumban nem adókötelesek. A belga adóhatóság „átadja a stafétabotot” a szolgáltató székhelye szerinti tagállam adóhatóságának, amely kizárólagosan jogosult annak ellenőrzésére, hogy ez utóbbi részéről ténylegesen sor került-e a jövedelme bevallására. Önkéntes és automatikus információcseréről van szó, amelyben valamennyi tagállam, valamint több harmadik állam is részt vesz, mivel az így közölt információk megegyeznek az egyedi bizonylatokban szereplő információkkal.

33 A belga kormány úgy véli, hogy a CIR 1992 57. cikke szerinti egyedi, illetve összefoglaló bizonylatok továbbra is elengedhetetlenek ahhoz, hogy a szolgáltató letelepedési helye szerinti állam lefolytathassa ezt az ellenőrzést. A Belgiumban letelepedett társaságok által teljesített kifizetésekre alkalmazandó közigazgatási tűrésnek a más tagállamokban letelepedett szolgáltatókra való kiterjesztése az ezen információcseréről való lemondást és az ezen információcsere által lehetővé tett felügyelet veszélyeztetését vonná maga után.

34 Az ítélkezési gyakorlatból e tekintetben kitűnik, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége olyan közérdeken alapuló nyomós indok, amely igazolhatja a tőke szabad mozgásának korlátozását (2018. április 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 57. pont; 2020. március 3-i Google Ireland ítélet, C-482/18, EU:C:2020:141, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 További követelmény, amint az a jelen ítélet 29. pontjában megállapításra került, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozó intézkedések alkalmasak legyenek az általuk követett célok megvalósításának biztosítására, és ne lépjék túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2021. március 10-i An Bord Pleanála ítélet, C-739/19, EU:C:2021:185, 24. pont).

36 Ami az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás megfelelő jellegét illeti, emlékeztetni kell arra, 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 (2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Semmi nem indokolja, hogy az olyan intézkedések, amelyek alapján valamely másik tagállam folytathat le ilyen ellenőrzést, más megítélés alá essen.

37 Márpedig, amint arra a belga kormány az észrevételeiben lényegében rámutatott, a Belgiumban letelepedett társaságokkal szemben előírt azon kötelezettség, hogy a más tagállamokban letelepedett szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó kiadásokat bejelentsék, alkalmas arra, hogy segítse e tagállamok adóhatóságait annak ellenőrzésében, hogy a kedvezményezettek adóköteles jövedelme valóban tartalmazza-e az e szolgáltatások ellenértékéül szolgáló kifizetéseket.

38 Ugyanis az, hogy a belga adóhatóságok a CIR 1992 57. cikke szerinti egyedi bizonylatokban szereplő, valamely másik tagállamban adóköteles kifizetésekre vonatkozó információkat továbbítják e tagállam adóhatóságai részére, lehetővé teheti ez utóbbi hatóságok számára, hogy ellenőrizzék az érintett szolgáltatásnyújtó adóbevallását.

39 Azon kérdést illetően, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás nem lépi-e túl az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítására irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket, először is emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 5. pontjában említett közigazgatási tűrés indokának kifejtése során a belga kormány arra hivatkozott, hogy amennyiben a szolgáltatásnyújtó a belga számviteli szabályozás hatálya alá tartozik, és a belga héaszabályozás értelmében köteles számlát kibocsátani, jelentős átfedés van a CIR 1992 57. cikkében előírt nyilatkozattételi kötelezettség és az e szabályozások alapján e szolgáltatóra háruló kötelezettségek között. Amint arra az Európai Bizottság az észrevételeiben rámutatott, a szóban forgó közigazgatási tűrés tehát azon előfeltevésen alapul, hogy a belga jog által előírt ilyen, számviteli és héával összefüggő számlázási kötelezettségek hatálya alá tartozó szolgáltatók az adócsalás szempontjából nem jelentenek ugyanolyan mértékű veszélyt, mint az említett kötelezettségek hatálya alá nem tartozó szolgáltatók.

40 E tekintetben meg kell állapítani, hogy mivel a vállalkozások számviteli nyilvántartására és a héára vonatkozó jogszabályokat az Európai Unión belül harmonizálták, a más tagállamokban letelepedett szolgáltatókra a Belgiumban letelepedett szolgáltatókkal összehasonlítható kötelezettségek vonatkoznak. Ezenkívül az alapügyben szóban forgó szabályozásból kitűnik, hogy az egyedi, illetve összefoglaló bizonylatok kiállítása nem tekinthető szükségesnek ahhoz, hogy a belga adóhatóságok ellenőrizhessék a Belgiumban letelepedett szolgáltatók bevallásait, mivel azok mentesülnek e bevallások benyújtása alól, amennyiben a közigazgatási tűrésnek a jelen ítélet 5. pontjában felsorolt alkalmazási feltételei teljesülnek. Ennélfogva nem állapítható meg, hogy az egyedi bizonylatokban szereplő információk nélkülözhetetlenek lennének a többi tagállam adóhatóságai számára a területükön letelepedett szolgáltatók adóbevallásainak ellenőrzéséhez.

41 Másodszor, ami a belga kormány azon érvét illeti, amely szerint a Belgiumban letelepedett társaságokra a más tagállamokban letelepedett szolgáltatók által nyújtott szolgáltatások tekintetében előírt nyilatkozattételi kötelezettség szükséges ahhoz, hogy biztosítsák azon önkéntes és automatikus információcserét, amelyben valamennyi tagállam, valamint több harmadik állam is részt vesz, meg kell állapítani, hogy e kormány semmilyen pontosítással nem szolgál az ilyen információcsere jogalapját illetően.

42 Kétségtelen, hogy mind a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), mind pedig az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.), amely a 28. cikke értelmében 2013. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 77/799 irányelvet, lehetőséget biztosított a tagállamok adóhatóságai számára, hogy adóügyi információk iránti kérelemmel forduljanak más tagállamok adóhatóságaihoz, és hogy ilyen információk cseréjére kerüljön sor e hatóságok között. Ugyanakkor ezen irányelvek egyike sem ír elő az említett hatóságok számára az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló információk önkéntes és automatikus cseréjére vonatkozó kötelezettséget.

43 Ezenkívül a 77/799 irányelvnek az 1. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikke lehetővé tette a tagállamok adóhatóságai számára, hogy olyan információk átadása iránti kérelemmel forduljanak a másik tagállam adóhatóságához, amely valamely konkrét esetre vonatkozóan lehetővé teszi számukra a jövedelemadók – beleértve a társasági adót – pontos megállapítását, és ez utóbbi hatóságokat arra kötelezte, hogy szükség esetén szervezzék meg ezen információk összegyűjtését. A vonatkozó kötelezettségek a 2011/16 irányelv 1., 5. és 6. cikkében szerepelnek. Ebből következően a tagállamok adóhatóságai még a spontán és automatikus információcsere hiányában, egy adott adóalanyra vonatkozó vizsgálatok keretében is megszerezhetnek valamennyi olyan információt, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a szóban forgó adók pontosan megállapíthatók legyenek.

44 Harmadszor mindenesetre emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozáshoz „különadóként” meghatározott szankció kapcsolódik, amelynek az a lényege, hogy a társasági adót a körülményektől függően a más tagállamokban letelepedett szolgáltatók által kiszámlázott összegek 50%-ának vagy 100%-ának megfelelő összeggel megnövelik.

45 A belga kormány szerint e szankció nem arra irányul, hogy szankcionálja a CIR 1992 57. cikkében előírt bevalláshoz kapcsolódó alaki követelmények be nem tartását, hanem arra, hogy az igénybe vevő és a szolgáltató részéről ezáltal elérhető adókedvezmény semlegesítése útján visszatartson e magatartástól.

46 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott és a belga kormány által megerősített információkból kitűnik, hogy az említett szankciót minden olyan esetben alkalmazzák, amikor valamely belga társaság nem teljesíti az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt nyilatkozattételi kötelezettségét, anélkül hogy alkalmaznák a jelen ítélet 26. pontjában ismertetett azon lehetőséget, amely lehetővé teszi e szankció elkerülését. Még ha feltételezzük is, hogy – amint arra a belga kormány hivatkozott – a fizető fél mentesül e kötelezettség alól, ha a kifizetések összege nem haladja meg az 125 eurót, nyilvánvaló tehát, hogy e *de minimis* küszöbérték sérelme nélkül az említett szankció akkor is érvényesíthető, ha a szolgáltató a székhelye szerinti tagállamban a szolgáltatásai ellenértékeként ténylegesen bevallotta a belga forrásokból származó

jövedelmeket. Következésképpen a szankció akkor is kiszabható, ha a nyilatkozattételi kötelezettség elmulasztásával sem a szóban forgó szolgáltatás igénybe vevője, sem pedig a szolgáltató nem vont ki semmilyen jövedelmet az adó alól.

47 Márpedig, jóllehet a tagállamok szabadon szankcionálhatják az általuk előírt közigazgatási kötelezettségek be nem tartását, feltéve hogy e szankciók arányosak az elérni kívánt célhoz képest, az olyan szankció, amely adókivonás hiányában is az érintett szolgáltatások értéke 50%-ának, vagy akár 100%-ának megfelelő összegű adóemeléssel jár, meghaladja az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításához szükséges mértéket. E szankció aránytalan jellege annál is inkább nyilvánvalónak tűnik, mivel a jelen ítélet 5. pontjában említett közigazgatási tűrésnek köszönhetően valamely Belgiumon belüli tisztán belső szolgáltatásnyújtás akkor sem vonhatja maga után szankció kiszabását, ha a szolgáltatásnyújtó nem vallotta be a kapott kifizetést.

48 Ebből következően a jelen ítélet 25. pontjában említett korlátozás az alapeljárás felperesei és a Bizottság által az írásbeli észrevételeikben hivatkozott adócsalás elleni küzdelemmel sem igazolható. E cél olyan közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított mozgásszabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd ebben az értelemben: 2009. június 11-i X és Passenheim-van Schoot ítélet, C-155/08 és C-157/08, EU:C:2009:368, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A jelen ügyben a szóban forgó szabályozás kétségtelenül hozzájárulhat ahhoz, hogy a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott szankció révén visszatartson az adócsalástól. Mivel azonban e szankciót még abban az esetben is alkalmazni kell, ha semmilyen adócsalás nem merült fel, amint az a jelen ítélet 46. pontjában megállapításra került, az túllépi az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

49 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az előbbi tagállam területén székhellyel rendelkező valamennyi társaság számára előírja a valamely másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatások ellenértékéül szolgáló kifizetésekre vonatkozó kimutatások adóhatóság részére történő benyújtását, amelyben ez utóbbi szolgáltatók a vállalkozások számvitelére vonatkozó szabályozás és a héaszabályozásnak megfelelően fennálló számlakibocsátási kötelezettség hatálya alá tartoznak, ellenkező esetben a társasági adót az e szolgáltatások értéke 50%-ának, illetve 100%-ának megfelelő összeggel megnövelik, miközben az említett előbbi tagállam semmilyen hasonló kötelezettséget nem ír elő, amennyiben az említett szolgáltatásokat a területén letelepedett szolgáltatók nyújtják.

A költségekről

50 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az előbbi tagállam területén székhellyel rendelkező valamennyi társaság számára előírja a valamely másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatások ellenértékéül szolgáló kifizetésekre vonatkozó kimutatások adóhatóság

részére történő benyújtását, amelyben ez utóbbi szolgáltatók a vállalkozások számvitelére vonatkozó szabályozás és a hozzáadottérték-adóra vonatkozó szabályozásnak megfelelően fennálló számlakibocsátási kötelezettség hatálya alá tartoznak, ellenkező esetben a társasági adót az e szolgáltatások értéke 50%-ának, illetve 100%-ának megfelelő összeggel megnövelik, miközben az említett előbbi tagállam semmilyen hasonló kötelezettséget nem ír elő, amennyiben az említett szolgáltatásokat a területén letelepedett szolgáltatók nyújtják.

Aláírások