

C-9/11. sz. ügy

Waypoint Aviation SA

kontra

État belge - SPF Finances

(a Cour d'appel de Bruxelles [Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Adójogszabályok – Belföldön használt eszközök megszerzése céljából adott kölcsönök?l származó jövedelmekre vonatkozó adójóváírás – Azon eszközök kizárása, amelyek használati jogát más tagállamban letelepedett harmadik személy részére engedték át”

Az ítélet összefoglalása

*Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok – Bizonyos társaságok számára a belföldön használt új eszközök megszerzése céljából adott kölcsönök?l származó jövedelmek vonatkozásában adójóváírást lehet?vé tév? nemzeti szabályozás*

(EK 49. cikk)

Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, amely adójóváírást tesz lehetővé bizonyos társaságok számára a belföldön használt új eszközök megszerzése céljából adott kölcsönök?l származó jövedelmek vonatkozásában, azzal a feltétellel, hogy az eszközt az adójóváírásra jogosító kölcsön segítségével megszerz? vagy az ugyanazon cégcsoportba tartozó más társaság nem engedi át ezen eszköz használati jogát a csoport e tagállamban letelepedett tagjaitól eltér? harmadik személyek számára.

Az ilyen rendelkezés ugyanis alkalmas arra, hogy visszatartsa az ezen adóelőnyre jogosult vállalkozásokat attól, hogy olyan eszközök megszerzésének finanszírozására irányuló szolgáltatásokat nyújtsanak, amelyeknek az a rendeltetése, hogy használatuk jogát más tagállamokban letelepedett gazdasági szerepl?k részére engedik át. Hasonlóképpen, figyelembe véve az adóelőny által a kölcsönnek a kölcsönvev? által viselt költségére gyakorolt esetleges hatást, az ilyen rendelkezés alkalmas arra, hogy visszatartsa a kölcsön segítségével eszközöket megszerezni szándékozó vállalkozásokat attól, hogy más tagállamokban letelepedett gazdasági szerepl?k részére olyan szolgáltatásokat – például bérbeadási szolgáltatásokat – nyújtsanak, amelyek ezen eszköz használati jogának átengedésével járnak. Ezenfelül, amennyiben a használati jogot nem csupán az eszközt az adóelőnyre jogosító kölcsön segítségével megszerz? vállalkozás nem engedheti át ilyen gazdasági szerepl?k részére, hanem a vele azonos cégcsoportba tartozó összes többi társaság sem, az említett rendelkezés az utóbbi társaságokat is visszatarthatja attól, hogy a használati jog átengedésével járó, határon átnyúló tevékenységeket folytassanak.

(vö. 23–25., 29. pont és a rendelkezés rész)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2011. október 13.(\*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Adójogszabályok – Belföldön használt eszközök megszerzése céljából adott kölcsönök?l származó jövedelmekre vonatkozó adójóváírás – Azon eszközök kizárása, amelyek használati jogát más tagállamban letelepedett harmadik személy részére engedték át”

A C-9/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d’appel de Bruxelles (Belgium) a Bírósághoz 2011. január 7-én érkezett, 2010. november 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Waypoint Aviation SA**

és

az **État belge – SPF Finances**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva, K. Schiemann és E. Jarašinas (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Waypoint Aviation SA képviseletében A. Huyghe és B. Philippart de Foy ügyvédek,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ?

## Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 10. és az EK 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Waypoint Aviation SA (a továbbiakban: Waypoint Aviation) és az État belge – SPF Finances (Service public fédéral Finances) (Belga Állam [szövetségi adóügyi szolgálat]) között az 1995. és 1996. adóévekre vonatkozó, „ingóságokat terhel? fiktív forrásadó” elnevezés? adójóváírás engedélyezésének megtagadása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

## Nemzeti jogi háttér

3 A jövedelemadóról szóló törvénykönyv úgy rendelkezik, hogy a követelésekb?l és a kölcsönökb?l származó kamatokat terhel? adót a forrásnál, úgynevezett „ingóságokat terhel? forrásadó” (précompte mobilier) formájában kell kivetni.

4 A koordinációs központok létrehozásáról szóló 1982. december 30?i 187. királyi rendelet (arrêté royal n°187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordination; *Moniteur belge*, 1983. január 13., 502. o.; a továbbiakban: 187. királyi rendelet) a bizonyos feltételeknek megfelel?, „koordinációs központ” elnevezés? társaságok vonatkozásában különös adózási mechanizmust hozott létre.

5 A pénzügyi és költségvetési rendelkezésekr?l szóló 1983. április 11?i törvény (loi du 11 avril 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires; *Moniteur belge*, 1983. április 16.) 29. cikke, amint azt az adóügyi rendelkezésekr?l szóló 1986. augusztus 4?i törvény (loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales; *Moniteur belge*, 1986. augusztus 20.) módosította (a továbbiakban: 1983. április 11?i törvény), az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az alábbi adómentességek alkalmazandók minden olyan adózási id?szak tekintetében, amelyek alapján a vállalkozások a [...] 187. királyi rendelet 5. cikkében [...] meghatározott adóel?nyökben részesülnek:

[...]

(2) a) [...]

b) [a] kedvezményezettek esetében az adóköteles nettó összegek meghatározásához [...] a követelésekb?l és a kölcsönökb?l származó jövedelmeket ingóságokat terhel? fiktív forrásadóval kell növelni, amelynek összege a beszedett vagy kapott nettó összeg 25/75 része, és a jövedelemadóról szóló törvénykönyv 18., 97. és 211. cikke alkalmazásában az ingóságokat terhel? fiktív forrásadót az ugyanezen törvénykönyv 174. cikke szerinti tényleges ingóságokat terhel? forrásadónak kell tekinteni;

[...]

d) a követelésekb?l és a kölcsönökb?l származó jövedelmekre az ingóságokat terhel? fiktív forrásadó csak annyiban alkalmazható, amennyiben a kölcsönt?két e vállalkozások, a központ vagy a központot is magában foglaló csoport tagjai új materiális eszközök beszerzése vagy el?állítására érdekében veszik igénybe, amelyeket üzleti tevékenységük gyakorlása érdekében Belgiumban használnak fel, és amelyek használati jogát – bármely megállapodás alapján – a

csoport belga tagjain kívüli harmadik felek részére nem engedik át [...]”

6 E rendelkezés lehetővé teszi a koordinációs központ részére kölcsönt nyújtó vállalkozások számára, hogy az általuk szerzett jövedelmet olyan ingóságokat terhelő fiktív forrásadóval növeljék, amelyet később az általuk fizetendő adóba beszámítanak. E vállalkozásoknak tehát adójóváírás formájában olyan adóelőnyt biztosít, amely a koordinációs központok számára alacsonyabb költségfinanszírozás megszerzését teszi lehetővé.

### **Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

7 A belga jog alá tartozó Waypoint Aviation társaság működése közvetlenül vagy közvetve utasok és áruk díjazás ellenében történő légi szállítására szolgáló légi járművek beszerzéséhez, bérbeadásához és finanszírozásához kapcsolódó tevékenységekre irányul.

8 Az 1990-es években a Waypoint Aviation a Lizad francia jog alá tartozó európai gazdasági egyesüléssel kötött pénzügyi lízingszerződés révén két Airbus típusú repülőgépet szerzett meg. E repülőgépeket később a Sabena csoport koordinációs központja, a Sabena Interservices Center SA (a továbbiakban: koordinációs központ) szerezte meg egy második, a Waypoint Aviationnel kötött pénzügyi lízingszerződés alapján, amely arról rendelkezett, hogy az utóbbi társaság átengedi a koordinációs központ részére az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó teljes összegét.

9 Egy harmadik lízingszerződés keretében e két repülőgépet a Sabena csoport tagja, az Atrix SA szerezte meg annak érdekében, hogy azokat bérbe adja a Sabena számára. Az utóbbi e repülőgépeket együttműködési szerződés keretében három évre albérletbe adta az Air France számára.

10 Az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdésének d) pontja alapján a Waypoint Aviation az 1995-ös és az 1996-os adóévre vonatkozó adóbevallásában 201 229 077 BEF, illetve 82 854 305 BEF összegű ingóságokat terhelő fiktív forrásadó odaítélését kérte a koordinációs központ által a közöttük fennálló lízingszerződés alapján fizetett díjakban foglalt kamatok vonatkozásában.

11 Az adóhatóság 1997. március 12-én bevalláshelyesbítési felhívást közölt a Waypoint Aviationnel, amelyben elutasította az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó alkalmazását. Az említett helyesbítés alapján megállapított adó ellen a Waypoint Aviation által 1998. április 29-én benyújtott panaszt a regionális adóigazgatóság igazgatója 2003. július 8-i határozatával elutasította azzal az indokkal, hogy a két repülőgépet a Franciaországban letelepedett Air France társaság használja.

12 A Waypoint Aviation keresetet terjesztett el a tribunal de première instance de Bruxelles (brüsszeli elsőfokú bíróság) előtt, amely 2005. május 11-i ítéletében kereseti kérelmeit elutasította. A Waypoint Aviation ezt követően fellebbezést nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz különösen arra hivatkozva, hogy az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdésének d) pontja a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását, valamint a letelepedés szabadságának akadályát hozza létre.

13 A kérdést elterjesztő bíróság határozatában – az említett cikk teleologikus értelmezése révén – megállapítja, hogy az megtiltja az ingóságokat terhelő fiktív forrásadóra jogosító finanszírozással megszerzett eszköz használati jogának az érintett csoport belga tagjaitól eltérő harmadik személy részére történő átengedését, függetlenül attól, hogy e használati jogot ki engedi át.

14 E bíróság rámutat, hogy az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó olyan előny, amely a beruházni kívánó belga társaságok esetében közvetlenül befolyásolja a finanszírozási költségeket,

mivel odaítélése esetén a hitelező számára a finanszírozással járó terhek csökkenését eredményezi.

15 Az említett bíróság megállapítja, hogy az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdésének d) pontja azt eredményezi, hogy az ingóságokat terhelő fiktív forrásadót akkor számolják fel, ha a repülőgépek bérbeadására vonatkozó szolgáltatásnyújtást belga társaság számára teljesítik, ezzel szemben a felszámítását megtagadják, ha ugyanezen bérbeadási szolgáltatás igénybevevője valamely Belgiumtól eltérő tagállamban telepedett le. A fentiekből azt a következtetést vonja le, hogy az említett rendelkezés fősabály szerint ellentétes az EK 49. cikkel, mivel visszatartja a belga vállalkozást attól, hogy valamely másik tagállamban letelepedett társaság számára bérleti szolgáltatást nyújtson, azáltal hogy költségesebbé teszi ezt a szolgáltatásnyújtást a belga társaság csoportja számára, mivel az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó elnyeli a hitelező társaság részére nem biztosított. E tekintetben a C-330/07. sz. Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítéletre (EBHT 2008., I-9099. o.) hivatkozik.

16 E körülmények között a cour d'appel de Bruxelles úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EK 49. cikkel] az olyan tagállami rendelkezés alkalmazása, mint az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdésének d) pontja, amennyiben ez a rendelkezés egyrészt a [...] 187. sz. királyi rendelet szerinti koordinációs központ számára nyújtott kölcsönökből származó jövedelmek jogosultjai számára az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó alkalmazásával adójóváírást tesz lehetővé, ha az üzleti tevékenységének gyakorlása érdekében Belgiumban használt materiális javak beszerzéséhez – koordinációs központ által vagy azon keresztül – kölcsönökét igénybe vevő társaság e javak használati jogát olyan belgiumi illetőségű társaság számára biztosítja, amely ugyanannak a cégcsoportnak a tagja, másrészt azonban ez a rendelkezés nem teszi lehetővé adójóváírás alkalmazását, ha ugyanaz a társaság ugyanazon javak használati jogát olyan társaság számára biztosítja, amely szintén ugyanannak a cégcsoportnak a tagja, azonban Belgiumon kívüli tagállami illetőségű?”

2) Úgy kell-e értelmezni az [EK 49. cikkel] összefüggésben értelmezett [EK 10. cikket], hogy az tiltja az olyan rendelkezéseket, mint az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdése d) pontjának olyan értelmezését, amely a [...] 187. sz. királyi rendelet szerinti koordinációs központ számára nyújtott kölcsönökből származó jövedelmek jogosultjai számára az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó alkalmazásával biztosított adójóváírást annak a feltételnek rendeli alá, hogy az e követelések vagy kölcsönök útján finanszírozott materiális javakra vonatkozóan a csoport egyik tagja sem – tehát nemcsak az a társaság, amelyik e finanszírozásnak köszönhetően a materiális javakat beszerezte, és amelyik azokat üzleti tevékenységének gyakorlása érdekében Belgiumban használja – engedhet át semmilyen használati jogot a cégcsoport más tagállamban letelepedett tagja számára?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

17 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az 1983. április 11-i törvény 29. cikke (2) bekezdésének d) pontját úgy értelmezi, hogy az megtiltja az ingóságokat terhelő fiktív forrásadóra jogosító finanszírozással megszerzett eszköz használati jogának a nem Belgiumban letelepedett harmadik személy részére történő átengedését, függetlenül attól, hogy e használati jogot ki engedi át. Ebből azt a következtetést vonja le, hogy e rendelkezés alapján a Waypoint Aviation nem élvezheti az ingóságokat terhelő fiktív forrásadó elnyét az azon repülőgépek beszerzését lehetővé tevő finanszírozások esetén, amelyek használati jogát a Sabena a kérdéses adóévekben az Air France számára átengedte. Úgy véli azonban, hogy e rendelkezés fősabály szerint ellentétes az EK 49. cikkel.

18 E feltételek mellett meg kell állapítani, hogy elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseivel – amelyeket indokolt együttesen vizsgálni – a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EK 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, mint az alapügybeli, amely adójóváírást tesz lehetővé bizonyos társaságok számára a belföldön használt új eszközök megszerzése céljából adott kölcsönökből származó jövedelmek vonatkozásában azzal a feltétellel, hogy az eszköz használati jogát az utóbbi eszközt az adójóváírásra jogosító kölcsön segítségével megszerző vagy az ugyanazon cégcsoportba tartozó más társaság nem engedi át a csoport e tagállamban letelepedett tagjaitól eltérő harmadik személyek számára.

19 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, bár a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-287/10. sz. Tankreederei I ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 14. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

20 Márpedig a lízing és a repülőgépek bérbeadása az EK 50. cikk értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül (lásd analógia útján a C-451/99. sz. Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3193. o.] 18. pontját és a fent hivatkozott Jobra ügyben hozott ítélet 22. pontját), ezért az EK Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos rendelkezései alkalmazandók az olyan helyzetre, mint amely az alapeljárásban is felmerült.

21 Valamely vállalkozás akkor hivatkozhat a szolgáltatásnyújtás szabadságára a székhelye szerinti tagállammal szemben, ha a szolgáltatásokat másik tagállamban székhellyel rendelkező címzettek számára nyújtja, és általában minden olyan esetben, amikor a szolgáltató a székhelyétől eltérő tagállamban nyújt szolgáltatást (lásd különösen a fent hivatkozott Tankreederei I ügyben hozott ítélet 16. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

22 A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják, vagy kevésbé vonzóvá teszik (lásd különösen a fent hivatkozott Jobra ügyben hozott ítélet 19. pontját és a fent hivatkozott Tankreederei I ügyben hozott ítélet 15. pontját).

23 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az alapügybeli, amely az olyan eszköz megszerzését finanszírozó kölcsönből származó jövedelmeket, amelynek a használati jogát valamely másik tagállam területén letelepedett társaságnak engedik át, kedvezőtlenebb adózási szabályok alá vonja, mint a belföldön letelepedett társaság által használt eszköz megszerzését finanszírozó kölcsönből származó jövedelmeket, alkalmas arra, hogy visszatartsa az ezen adóelőnyre jogosult vállalkozásokat attól, hogy olyan eszközök megszerzésének finanszírozására irányuló szolgáltatásokat nyújtsanak, amelyeknek az a rendeltetése, hogy használatuk jogát más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplők részére engedik át (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott Tankreederei I ügyben hozott ítélet 17. pontját).

24 Hasonlóképpen, figyelembe véve az adóelőny által a kölcsönnek a kölcsönvevő által viselt költségére gyakorolt esetleges hatást, amely körülmény egyébként fennáll ebben az ügyben, amint az a jelen ítélet 8. pontjából következik, az ilyen rendelkezés alkalmas arra, hogy visszatartsa a kölcsön segítségével eszközöket megszerezni szándékozó vállalkozásokat attól, hogy más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplők részére olyan szolgáltatásokat – például bérbeadási szolgáltatásokat – nyújtsanak, amelyek ezen eszköz használati jogának átengedésével járnak.

25 Ezenfelül, amennyiben e rendelkezés alapján a használati jogot nem csupán az eszközt az adóelőnyre jogosító kölcsön segítségével megszerző vállalkozás nem engedheti át ilyen gazdasági szereplők részére, hanem a vele azonos cégcsoportba tartozó összes többi vállalkozás sem, az említett rendelkezés az utóbbi vállalkozásokat is visszatarthatja attól, hogy a használati jog átengedésével járó, határon átnyúló tevékenységeket folytassanak.

26 A fentiekből következik, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az alapügybeli, megvalósítja a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EK 49. cikk értelmében vett korlátozását.

27 Az említett korlátozás csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek 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 (a fent hivatkozott Tankrederei I ügyben hozott ítélet 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A jelen ügy keretében azonban a belga kormány semmilyen esetleges igazolásra nem hivatkozott, és ilyenre a kérdést előterjesztő bíróság sem utalt.

29 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, mint az alapügybeli, amely adójóváírást tesz lehetővé bizonyos társaságok számára a belföldön használt új eszközök megszerzése céljából adott kölcsönökből származó jövedelmek vonatkozásában, azzal a feltétellel, hogy az eszközt az adójóváírásra jogosító kölcsön segítségével megszerző vagy az ugyanazon cégcsoportba tartozó más társaság nem engedi át ezen eszköz használati jogát a csoport e tagállamban letelepedett tagjaitól eltérő harmadik személyek számára.

## **A költségekről**

30 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

**Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, mint az alapügybeli, amely adójóváírást tesz lehetővé bizonyos társaságok számára a belföldön használt új eszközök megszerzése céljából adott kölcsönökből származó jövedelmek vonatkozásában, azzal a feltétellel, hogy az eszközt az adójóváírásra jogosító kölcsön segítségével megszerző vagy az ugyanazon cégcsoportba tartozó más társaság nem engedi át ezen eszköz használati jogát a csoport e tagállamban letelepedett tagjaitól eltérő harmadik személyek számára.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: francia.