

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 24 lutego 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda świadczenia usług – Artykuł 56 TFUE – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Obowiązek sporządzania i przekazywania organom podatkowym przez usługobiorców dokumentów potwierdzających dotyczących kwot wskazanych na fakturach wystawionych przez usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim – Brak takiego obowiązku w odniesieniu do usług świadczonych w obrębie tylko jednego państwa – Względny uzasadniający – Skuteczność kontroli podatkowych – Proporcjonalność

W sprawach połączonych C-52/21 i C-53/21

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez sąd apelacyjny w Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 4 grudnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2021 r., w postępowaniu:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

przeciwko

État belge (C-52/21)

oraz

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

przeciwko

État belge (C-53/21),

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: I. Ziemele, prezes szóstej izby, pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL i Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL – P. Destrée, avocat,

- w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 56 TFUE.
- 2 Zostały one złożone w ramach dwóch sporów, z których pierwszy toczy się pomiędzy Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (zwaną dalej „Pharmacie populaire”) (sprawa C-52/21), a drugi – Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (zwaną dalej „Pharma Santé”) (sprawa C-53/21) a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie warunków, jakim podlega w prawie podatkowym tego państwa członkowskiemu odliczeniu od dochodów podlegających opodatkowaniu spółek mających siedzibę w Belgii wydatków związanych z nabyciem usług od usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim.

Prawo belgijskie

- 3 Artykuł 57 code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych, zwanego dalej „CIR 1992”), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniach głównych, brzmi następująco:

„Wskazane poniżej koszty uważane są za koszty uzyskania przychodu, wyłączenie jeżeli są udokumentowane w złożonych jednostkowych deklaracjach i deklaracji zbiorczej sporządzonych w formie i w terminach określonych przez króla:

- 1° prowizje, koszty pośrednictwa, rabaty handlowe lub inne, opłaty okazjonalne lub inne, gratyfikacje, wynagrodzenia lub korzyści wszelkiego rodzaju, które stanowią dla uzyskujących je dochód zawodowy, podlegający lub niepodlegający opodatkowaniu w Belgii, z wyłączeniem wynagrodzeń, o których mowa w art. 30,3°;

[...]”.

- 4 Artykuł 219 CIR 1992, w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniach głównych, stanowi:

„Jeżeli wydatki wskazane w [art.] 57 [...] nie są udokumentowane w złożonych jednostkowych deklaracjach i deklaracji zbiorczej, określa się dodatkowe zobowiązanie podatkowe [...].

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi równowartość 100[%] tych wydatków, z wyłączeniem przypadków, gdy możliwe jest wykazanie, że odbiorca, na rzecz którego wydatki zostały poniesione, jest osobą prawną, w którym to przypadku stawka wynosi 50[%].

[...]

To dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli podatnik wykaze, iż kwota wydatków, o których mowa w art. 57 [...], została ujta w deklaracji z?o?onej przez odbiorc? p?atno?ci zgodnie z art. 305 [CIR 1992] lub w analogicznej deklaracji z?o?onej przez odbiorc? p?atno?ci za granic?.

W przypadku gdy kwota wydatków, o których mowa w art. 57 [...], nie jest ujta w deklaracji z?o?onej zgodnie z art. 305 [CIR 1992] lub w analogicznej deklaracji z?o?onej przez odbiorc? p?atno?ci za granic?, dodatkowe zobowiązanie podatkowe podatnika nie powstaje, jeżeli to?samo?? odbiorcy p?atno?ci została w sposób jednoznaczny ustalona nie pó?niej ni? w terminie dwóch lat i sze?ciu miesi?cy, liczc od dnia 1 stycznia rozpatrywanego roku podatkowego”.

5 Zgodnie z praktyk? tak zwanych udogodnie? administracyjnych, wspomnianych mi?dzy innymi w komentarzu administracyjnym nr 57/62 do CIR 1992 i w okólniku nr Ci.RH.243/581.810 (AFER No 7/2009) z dnia 19 lutego 2009 r., podatnicy nie musz? sk?ada? tych jednostkowych deklaracji i deklaracji zbiorczych, gdy spe?nione zostan? dwa warunki. Po pierwsze, w okresie rozpatrywanym w post?powaniach g?ównych, adresatami rozpatrywanych p?atno?ci powinny by? osoby, które podlegaj? „loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (ustawie z dnia 17 lipca 1975 r. o rachunkowo?ci i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsi?biorstw)”, przy czym odes?anie do tej ustawy nale?y obecnie rozumie?, w nast?pstwie jej uchylecia w 2014 r., jako odwo?anie do obowi?zków rachunkowych przedsi?biorstw, okre?lonych w ksi?dze III tytu? 3 rozdzia? 2 belgijskiego kodeksu prawa gospodarczego. Po drugie, rozpatrywane p?atno?ci powinny zosta? dokonane w zwi?zku z wynagrodzeniem w ramach transakcji, które nie s? zwolnione z obowi?zku wystawiania faktur zgodnie z przepisami dotycz?cymi podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Post?powania g?ówne i pytanie prejudycjalne

6 Skar??ce w post?powaniach g?ównych, Pharmacie populaire i Pharma Santé, s? dwiema spółkami maj?cymi siedzib? w Belgii, które sprzedaj? produkty lecznicze.

7 Zleci?y one na podstawie umowy spółce maj?cej siedzib? w Luksemburgu, LAD Sàrl, realizacj? przewozu produktów leczniczych.

8 W latach 2010, 2011 i 2012 LAD wystawi?a Pharmacie populaire faktury za przewóz w wysoko?ci, odpowiednio, 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR i 16 723,44 EUR. Faktury za przewóz wystawione przez LAD Pharma Santé w latach 2008, 2009, 2010, 2011 i 2012 opiewaj?, odpowiednio, na 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR i 16 383,40 EUR.

9 Okoliczno?ci te sta?y si? podstaw? do wszcz?cia post?powania karnego przeciwko Pharmacie populaire i Pharma Santé, które zosta?y uniewinnione wyrokami tribunal correctionnel de Liège (s?du karnego w Liège, Belgia) z dnia 28 lutego 2019 r. Zgodnie z tymi wyrokami, które maj? powag? rzeczy os?dzonej, ?adne zawarte w aktach sprawy dane nie pozwalaj? na stwierdzenie, ?e us?ugi ?wiadczone na rzecz skar??cych w post?powaniach g?ównych nie odpowiada?y rzeczywisto?ci i ?e ceny przez nie wskazane nie odpowiada?y cenom rzeczyw?cie zap?aconym. Ponadto brak by?o w aktach sprawy danych pozwalaj?cych zakwestionowa? istnienie LAD.

10 Poniewa? skar??ce w post?powaniach g?ównych nie sporz?dzi?y jednostkowych ani zbiorczych deklaracji w odniesieniu do tych wydatków zgodnie z art. 57 CIR 1992, w dniach 20 sierpnia i 4 listopada 2015 r. organ podatkowy skierowa? do nich zawiadomienia o skorygowaniu

zeznania podatkowego, informuj?c, ?e zamierza obj?? rozpatrywane kwoty dodatkowym zobowi?zaniem na podstawie art. 219 CIR 1992.

11 Skar??ce w post?powaniach g?ównych podnios?y, ?e dokona?y rozpatrywanych p?atno?ci w dobrej wierze w zamian za faktycznie wykonane us?ugi i ?e skoro odbiorc? tych p?atno?ci by?a sp??ka luksemburska podlegaj?ca obowi?zkowej rachunkowo?ci, nie by?o potrzeby sporz?dzania jednostkowych deklaracji.

12 W decyzjach skierowanych do skar??cych w post?powaniach g?ównych z dnia 23 listopada i 11 grudnia 2015 r. belgijski organ podatkowy podtrzyma? swoje stanowisko, u?ci?laj?c, ?e nie wykaza?y one, i? rozpatrywane p?atno?ci zosta?y zawarte w deklaracji z?o?onej przez ich odbiorc? zgodnie z art. 305 CIR 1992 lub w analogicznej deklaracji z?o?onej przez niego za granic?. W konsekwencji rozpatrywane kwoty zosta?y poddane dodatkowemu zobowi?zaniu podatkowemu okre?lonemu w art. 219 CIR 1992.

13 W dniu 26 maja 2016 r. skar??ce w post?powaniach g?ównych wnios?y za?alenia na te decyzje. W drodze decyzji z dnia 7 listopada 2016 r. belgijski organ podatkowy oddali? te za?alenia.

14 W skargach wniesionych w dniach 27 stycznia i 30 stycznia 2017 r. skar??ce w post?powaniach g?ównych zakwestionowa?y te decyzje przed tribunal de premi?re instance de Li?ge (s?dem pierwszej instancji w Li?ge, Belgia). Skargi te zosta?y oddalone jako bezzasadne dwoma wyrokami wydanymi w dniu 25 pa?dziernika 2018 r.

15 Skar??ce wnios?y apelacj? do s?du odsy?aj?cego, cour d'appel de Li?ge (s?du apelacyjnego w Li?ge, Belgia).

16 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e udogodnienia administracyjne, o których mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, nie maj? zastosowania do p?atno?ci dokonanych w zamian za us?ugi ?wiadczone przez sp??ki takie jak LAD, które maj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim i nie maj? sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w Belgii.

17 W ocenie s?du odsy?aj?cego, w wyniku ??cznego stosowania art. 219 CIR 1992 i opisanych powy?ej udogodnie? administracyjnych, obowi?zek sporz?dzania deklaracji jednostkowych i deklaracji zbiorczej w celu unikni?cia powstania dodatkowego zobowi?zania podatkowego ci??y na nabywcach us?ug ?wiadczonych przez sp??ki nieb?d?ce rezydentami i skutkuje dla nich dodatkowym obci??eniem administracyjnym, którego nie nak?ada si? na nabywc?w tych samych us?ug ?wiadczonych przez us?ugodawc? b?d?cego rezydentem, podlegaj?cego przepisom ustawy o rachunkowo?ci i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsi?biorstw. W konsekwencji taki obowi?zek móg?by sprawi?, ?e us?ugi transgraniczne stan? si? mniej atrakcyjne ni? us?ugi ?wiadczone przez us?ugodawc?w b?d?cych rezydentami, a tym samym – zniech?ci? nabywc?w do korzystania z us?ug podmiot?w maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich. T? sytuacj? mo?na by wi?c uzna? za ograniczenie swobody ?wiadczenia us?ug, którego co do zasady zabrania art. 56 TFUE.

18 S?d odsy?aj?cy uwa?a zatem, ?e nale?y zwróci? si? do Trybuna?u w celu ustalenia, czy rozpatrywane belgijskie przepisy stanowi? ograniczenie swobodnego przep?ywu us?ug oraz czy w takim razie takie ograniczenie mo?e by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego.

19 W tych okoliczno?ciach cour d'appel de Li?ge (s?d apelacyjny w Li?ge) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 TFUE nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu

krajowemu lub praktyce krajowej, zgodnie z którą spółki mające siedzibę w jednym państwie członkowskim, korzystające z usług spółek mających siedzibę w drugim państwie członkowskim, aby uniknąć określenia przez organy podatkowe zobowiązań podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych obejmującego 100% lub 50% kwot wynikających z faktur wystawionych przez te ostatnie spółki, są obowiązane sporządzać i przekazywać organom podatkowym deklaracje jednostkowe i deklaracje zbiorcze dotyczące tych wydatków, podczas gdy w przypadku korzystania przez nie z usług spółek będących rezydentami uniknięcie określenia przez organy podatkowe wskazanego zobowiązania podatkowego nie jest uwarunkowane takim obowiązkiem”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wymagających od spółek mających siedzibę na terytorium tego państwa skłaniania organom podatkowym deklaracji dotyczących podatności za usługi nabyte od usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym podlegają oni zarówno przepisom dotyczącym rachunkowości przedsiębiorstw, jak i obowiązkowi wystawiania faktur zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT, pod rygorem dodatkowego obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych wynoszącego 50% lub 100% wartości tych usług, podczas gdy zgodnie z praktyką administracyjną w tym pierwszym państwie członkowskim nie ma równoważnego obowiązku, w przypadku gdy takie usługi świadczą usługodawcy mający siedzibę na jego terytorium.

21 Na wstępie, ponieważ rozpatrywane w postępowaniach głównych przepisy przewidują zarówno obowiązek dostarczania organom podatkowym określonych informacji, jak i sankcje w postaci bezpodległego podatku w przypadku naruszenia tego obowiązku, należy wyjaśnić, że choć podatki bezpodległe należą do kompetencji państw członkowskich, państwa te muszą wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności gwarantowanych w traktacie FUE swobód podstawowych (wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., *Berlington Hungary* i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 56 TFUE sprzeciwia się stosowaniu jakichkolwiek przepisów krajowych, które sprawiają, że świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi jest trudniejsze niż świadczenie usług w obrębie tylko jednego państwa członkowskiego. Artykuł 56 TFUE wymaga bowiem zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług, wynikających z okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo świadczenia usług (wyrok z dnia 3 marca 2020 r., *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Takimi ograniczeniami swobody świadczenia usług są środki krajowe, które zakazują korzystania z tej swobody lub te ograniczają owo korzystanie czy zmniejszają jego atrakcyjność. Zakaz z art. 56 TFUE nie obejmuje natomiast środków, których jedynym skutkiem jest obciążenie świadczenia usług dodatkowymi kosztami i które w jednakowy sposób odnoszą się do świadczenia usług zarówno między państwami członkowskimi, jak i wewnątrz jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 3 marca 2020 r., *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, art. 56 TFUE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług (wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., *Anton van Zantbeek*, C-725/18, EU:C:2020:54, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W świetle tego orzecznictwa należy uznać, iż przepisy oraz praktyka administracyjna nakładające obowiązek sprawozdawczy wraz z systemem sankcji, który wprowadza zróżnicowanie w traktowaniu usługodawców w zależności od tego, czy mają oni siedzibę w Belgii, mogą sprawić, że usługi transgraniczne staną się mniej atrakcyjne dla usługobiorców mających siedzibę w Belgii niż usługi świadczone przez usługodawców mających siedzibę w tym państwie członkowskim, oraz zniechęcą tych usługobiorców do korzystania z usług świadczonych przez usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich. W związku z tym takie przepisy i praktyka administracyjna mogą stanowić ograniczenie swobodnego przepływu usług, co zresztą rzędu belgijski przyznał w uwagach.

26 Wniosku tego nie podważa argument rzędu belgijskiego, z którego wynika, że zgodnie z art. 219 CIR 1992 sankcja za naruszenie obowiązku sprawozdawczego przewidziana w art. 57 tego kodeksu nie ma zastosowania, gdy rozpatrywane podatniki są zawarte w deklaracji złożonej przez odbiorcę tych podatników belgijskim organom podatkowym zgodnie z art. 305 tego kodeksu lub w analogicznej deklaracji za granicę lub gdy odbiorca został jednoznacznie zidentyfikowany najpóźniej w ciągu dwóch lat i sześciu miesięcy od dnia 1 stycznia danego roku podatkowego.

27 Jak bowiem wynika w istocie z tego argumentu, w tych przypadkach obowiązek sprawozdawczy, o którym mowa w art. 57 CIR 1992, zostaje po prostu zastąpiony analogicznym obowiązkiem, który nie wydaje się mieć równoważnego wpływu na czysto wewnętrzne świadczenie usług w Belgii i który z równym prawdopodobieństwem może utrudnić lub uczynić mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobodnego przepływu usług między państwami członkowskimi.

28 Ponadto, co do argumentu rzędu belgijskiego, zgodnie z którym obowiązki sprawozdawcze przewidziane w rozpatrywanych w postępowaniach głównych przepisach ograniczają się do informacji częściowo niezbędnych do jednoznacznej identyfikacji danych podatników oraz rodzaju i kwoty podatników, a informacje te są co do zasady dostępne w księgach rachunkowych podatnika bez konieczności ich poszukiwania mogącego pociągnąć za sobą znaczne koszty administracyjne, z orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody podstawowej może nawet nikły zakres lub niewielkie znaczenie jest zakazane przez traktat FUE (wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że takie odmienne traktowanie stanowiące ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług można jednak uznać za dopuszczalne, jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i o ile w takim przypadku jego stosowanie jest odpowiednie dla zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Sąd odsyłający zastanawia się wprawdzie, czy ewentualne ograniczenie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, jednak nie udzielił w tym względzie wyjaśnień.

31 Rząd belgijski wskazuje w uwagach, że rozpatrywane w postępowaniach głównych uregulowania krajowe są uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Celem tych przepisów jest zapewnienie, aby kwoty, które nabywca usług odlicza od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu, odpowiadały dochodowi zadeklarowanemu przez usługodawcę. Oczywiście w przypadku, gdy ten ostatni podlega belgijskim przepisom o rachunkowości i jest zobowiązany do wystawienia faktury, obowiązek sporządzania przez nabywcę oraz przekazywania jednostkowych i zbiorczych deklaracji dotyczących tych podatników powiela się w zasadzie obowiązek usługodawcy, ponieważ dane zawarte w wykazie klientów tego

ostatniego odpowiada?yby w zasadzie danym zawartym w dokumentach, które ma sporz?dzi? p?atnik. Rz?d belgijski twierdzi, ?e w?a?nie dlatego w takich sytuacjach istniej? udogodnienia administracyjne.

32 Rz?d belgijski podnosi, ?e obowi?zek sprawozdawczy spoczywaj?cy na nabywcach us?ug jest jednak u?yteczny, gdy us?ugodawcy, mimo ?e podlegaj? przepisom rachunkowym pa?stwa siedziby i s? zobowi?zani do wystawiania faktur, nie maj? siedziby w Belgii. W takich przypadkach dokonane p?atno?ci nie podlegaj? opodatkowaniu w Belgii, na mocy postanowie? umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotycz?cych zysków przedsi?biorstw. Belgijskie organy podatkowe „przekazuj? pa?eczk?” organom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego siedziby us?ugodawcy, które maj? wy?zczne uprawnienie do kontrolowania, czy ten ostatni zg?osi? swoje dochody. Chodzi tu o samorzutn? i automatyczn? wymian? informacji, w której uczestnicz? wszystkie pa?stwa cz?onkowskie oraz szereg pa?stw trzecich, a przekazywane w ten sposób informacje s? informacjami zawartymi w deklaracjach jednostkowych.

33 Rz?d belgijski uwa?a, ?e deklaracje jednostkowe i zbiorcze, o których mowa w art. 57 CIR 1992, s? wci?? niezb?dne do tego, by pa?stwo siedziby us?ugodawcy mog?o przeprowadzi? t? kontrol?. Obj?cie udogodnieniami administracyjnymi stosowanymi do p?atno?ci dokonywanych przez spółki maj?ce siedzib? w Belgii us?ugodawców maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich oznacza?oby rezygnacj? z tej wymiany informacji i zagrozi?oby sprawowaniu nadzoru, który ona umo?liwia.

34 W tym wzgl?dzie z orzecznictwa wynika, i? konieczno?? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych mo?e stanowi? nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego, mog?cy uzasadni? ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug (wyroki: z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, pkt 57; z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Wymagane jest przy tym, jak wskazano w pkt 29 niniejszego wyroku, aby ?rodki ograniczaj?ce swobod? ?wiadczenia us?ug by?y odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza?y poza to, co jest konieczne do jego osi?gni?cia (wyrok z dnia 10 marca 2021 r., An Bord Pleanála, C?739/19, EU:C:2021:185, pkt 24).

36 Co si? tyczy odpowiedniego charakteru przepisów takich jak te rozpatrywane w post?powaniach g?ównych, nale?y przypomnie?, ?e w celu zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, które maj? na celu zwalczanie oszustw podatkowych, pa?stwo cz?onkowskie jest uprawnione do stosowania ?rodków umo?liwiaj?cych zweryfikowanie w sposób jasny i precyzyjny kwoty kosztów podlegaj?cych odliczeniu w tym pa?stwie z tytu?u kosztów uzyskania przychodu (wyrok z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). Nie ma ?adnego powodu, by uzna?, ?e jest inaczej w odniesieniu do ?rodków umo?liwiaj?cych tak? weryfikacj? przez inne pa?stwo cz?onkowskie.

37 Tymczasem, jak podniós? w istocie rz?d belgijski w uwagach, na?o?ony na spółki maj?ce siedzib? w Belgii obowi?zek zg?oszenia wydatków zwi?zanych z us?ugami nabytymi od us?ugodawców maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich mo?e pomóc organom podatkowym tych pa?stw cz?onkowskich w sprawdzeniu, czy p?atno?ci z tytu?u tych us?ug zosta?y uj?te w podlegaj?cych opodatkowaniu dochodach ich odbiorców.

38 Przekazanie przez belgijskie organy podatkowe informacji – znajdujących się w deklaracjach jednostkowych, o których mowa w art. 57 CIR 1992 – dotyczących podatności podlegających opodatkowaniu tylko w innym państwie członkowskim organom podatkowym tego państwa członkowskiego mogłoby bowiem pozwolić tym organom na skontrolowanie deklaracji podatkowej danego usługodawcy.

39 Co się tyczy kwestii, czy przepisy takie jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych nie wykraczają poza to, co jest niezbędną do osiągnięcia celu polegającego na zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowych, należy przypomnieć, po pierwsze, że w celu wyjaśnienia racji bytu udogodnień administracyjnych, o których mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, rzekł belgijski podniósł, iż w przypadku gdy usługodawca podlega belgijskim przepisom księgowym i jest zobowiązany na mocy belgijskich przepisów dotyczących VAT do wystawiania faktur, obowiązek sprawozdawczy określony w art. 57 CIR 1992 powielałby w znacznej mierze obowiązki tego usługodawcy określone w tychże przepisach. Jak wskazała w uwagach Komisja, rozpatrywane udogodnienia administracyjne opierają się zatem na założeniu, że usługodawcy podlegający takim obowiązkom rachunkowości i fakturowania w zakresie VAT przewidzianym w prawie belgijskim nie przedstawiają sobą takiego samego stopnia ryzyka oszustwa podatkowego jak usługodawcy, którzy nie podlegają rzeczonym obowiązkom.

40 W tym względzie należy zauważyć, że normy regulujące rachunkowość przedsiębiorstw i przepisy dotyczące podatku VAT zostały zharmonizowane w obrębie Unii, a usługodawcy mający siedzibę w innych państwach członkowskich podlegają obowiązkom porównywalnym do obowiązków spoczywających na usługodawcach mających siedzibę w Belgii. Ponadto z przepisów rozpatrywanych w postępowaniach głównych wynika, że sporządzanie deklaracji jednostkowych i zbiorczych nie można uznać za niezbędną do tego, by belgijskie organy podatkowe mogły dokonać weryfikacji deklaracji złożonych przez usługodawców mających siedzibę w Belgii, ponieważ są oni z niego zwolnieni, jeżeli spełnione są przesłanki zastosowania udogodnień administracyjnych, o których mowa w pkt 5 niniejszego wyroku. W związku z tym nie można uznać, że informacje zawarte w deklaracjach jednostkowych są niezbędne organom podatkowym innych państw członkowskich do weryfikacji deklaracji podatkowych usługodawców mających siedzibę na ich terytorium.

41 Po drugie, co się tyczy argumentu rzędu belgijskiego, zgodnie z którym obowiązek sprawozdawczy nałożony na spółki mające siedzibę w Belgii w odniesieniu do usług świadczonych przez usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich jest niezbędny do utrzymania samorządnej i automatycznej wymiany informacji, w której uczestniczą wszystkie państwa członkowskie, a także szereg państw trzecich, należy zauważyć, że rzekł ten nie dostarcza żadnych wyjaśnień co do podstawy prawnej takiej wymiany informacji.

42 Wprawdzie zarówno dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w sądownictwie państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15), jak i dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2012, L 50, s. 58), która zgodnie ze swym art. 28 uchyliła dyrektywę 77/799 z dniem 1 stycznia 2013 r., przewidziały możliwość występowania przez organy podatkowe państw członkowskich o informacje podatkowe do organów podatkowych innych państw członkowskich oraz możliwość wymiany takich informacji z tymi organami, jednakże żadna z tych dyrektyw nie przewiduje nałożenia na te organy obowiązku samorządnej i automatycznej wymiany informacji, takich jak te, o których mowa w postępowaniach głównych.

43 Ponadto art. 2 w związku z art. 1 dyrektywy 77/799 pozwala organom podatkowym

jednego państwa członkowskiego zwrócić się do organów podatkowych innego państwa członkowskiego o przekazanie im wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego, w tym podatku dochodowego od osób prawnych, w odniesieniu do konkretnego przypadku, i zobowiązywać te organy do przeprowadzenia, w razie potrzeby, niezbędnego postępowania w celu uzyskania tych informacji. Odpowiadając temu obowiązk określone są w art. 1, 5 i 6 dyrektywy 2011/16. Wynika z tego, że nawet w braku samorządnej i automatycznej wymiany informacji organy podatkowe państw członkowskich są w stanie, w ramach postępowania dotyczących danego podatnika, uzyskać wszelkie informacje, które są im niezbędne do prawidłowego ustalenia danych podatków.

44 Po trzecie, w każdym razie należy przypomnieć, że przepisom rozpatrywanym w postępowaniach głównych towarzyszy sankcja określana jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, polegająca na podwyższeniu podatku dochodowego od osób prawnych o kwotę równą, w zależności od okoliczności, 50% lub 100% kwot zafakturowanych przez usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

45 Zdaniem sądu belgijskiego celem tej sankcji nie jest karanie za niedopełnienie formalności sprawozdawczych przewidzianych w art. 57 CIR 1992, lecz zniechęcenie do niego poprzez zneutralizowanie korzyści podatkowej, jaką nabywca i usługodawca mogliby z tego czerpać.

46 Tymczasem z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający i potwierdzonych przez sąd belgijski wynika, że wspomniana sankcja jest nakładana we wszystkich przypadkach, gdy spółka belgijska uchybi obowiązkowi złożenia deklaracji przewidzianemu w przepisach rozpatrywanych w postępowaniach głównych i nie korzysta się z możliwości opisanych w pkt 26 niniejszego wyroku, pozwalających uniknąć tej sankcji. Zakładając nawet, jak podniósł sąd belgijski, że podatnik jest zwolniony z tego obowiązku, jeżeli kwota podatku nie przekracza 125 EUR, jest zatem oczywiste, że z zastrzeżeniem tego progu de minimis rzeczona sankcja jest wymagalna nawet wówczas, gdy usługodawca faktycznie zadeklarował w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, dochody ze źródeł belgijskich uzyskane w zamian za swoje usługi. W związku z tym sankcja jest nakładana nawet wtedy, gdy niewykonanie obowiązku sprawozdawczego nie spowodowało uchylenia się od opodatkowania, czy to przez nabywcę, czy przez usługodawcę.

47 Chociaż państwa członkowskie mają swobodę nakładania sankcji za nieprzestrzeganie nałożonych przez siebie obowiązków administracyjnych, pod warunkiem że sankcje te są proporcjonalne do zamierzonego celu, sankcja polegająca na podwyższeniu podatku o kwotę mogącą stanowić 50%, a nawet 100% wartości danych usług, nawet w braku jakiegokolwiek uchylenia się od opodatkowania, wykracza poza to, co jest niezbędne do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Nieproporcjonalny charakter tej sankcji jest tym bardziej oczywisty w sytuacji, gdy dzięki udogodnieniom administracyjnym, o których mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, świadczenie usługi o charakterze wyjącznie wewnętrznym w Belgii nie prowadzi do nałożenia sankcji, nawet gdyby usługodawca nie zadeklarował otrzymania podatku.

48 Wynika z tego, że ograniczenie, o którym mowa w pkt 25 niniejszego wyroku, nie może być teoretycznie uzasadnione walką z oszustwami podatkowymi, co podnosi się w uwagach skarżące w postępowaniach głównych oraz Komisja. Jest to cel należący do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). W niniejszym przypadku rozpatrywane przepisy rzeczywiście mogą przyczynić się do odstraszania od popełniania oszustw podatkowych dzięki sankcji, o której mowa w pkt 44 niniejszego wyroku. Jednakże ze względu na to, że sankcja ta ma zastosowanie, nawet jeżeli żadne oszustwo

podatkowe nie ma miejsca, jak wskazano w pkt 46 niniejszego wyroku, wykracza ona poza to, co niezbęadne do osiągnięcia tego celu.

49 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na zadane pytanie powinna brzmieć następująco: art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wymagających od spółek mających siedzibę na terytorium tego państwa składowania organom podatkowym deklaracji dotyczących podatności za usługi nabyte od usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym podlegają oni zarówno przepisom dotyczącym rachunkowości przedsiębiorstw, jak i obowiązkowi wystawiania faktur zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT, pod rygorem dodatkowego obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych wynoszącego 50% lub 100% wartości tych usług, podczas gdy zgodnie z praktyką administracyjną w tym pierwszym państwie członkowskim nie ma równoważnego obowiązku, w przypadku gdy takie usługi świadczą usługodawcy mający siedzibę na jego terytorium.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wymagających od spółek mających siedzibę na terytorium tego państwa składowania organom podatkowym deklaracji dotyczących podatności za usługi nabyte od usługodawców mających siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym podlegają oni zarówno przepisom dotyczącym rachunkowości przedsiębiorstw, jak i obowiązkowi wystawiania faktur zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku od wartości dodanej, pod rygorem dodatkowego obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych wynoszącego 50% lub 100% wartości tych usług, podczas gdy zgodnie z praktyką administracyjną w tym pierwszym państwie członkowskim nie ma równoważnego obowiązku, w przypadku gdy takie usługi świadczą usługodawcy mający siedzibę na jego terytorium.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.