Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

24 февруари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Свободно предоставяне на услуги — Член 56 ДФЕС — Ограничения — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Задължение на купувачите на услуги да изготвят и да предават на данъчната администрация оправдателни документи относно сумите, фактурирани от установените в друга държава членка доставчици на услуги — Липса на подобно задължение при чисто вътрешните доставки на услуги — Обосноваване — Ефективност на данъчния контрол — Пропорционалност“

По съединени дела C-52/21 и C-53/21

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Cour d’appel de Liège (Апелативен съд Лиеж, Белгия) с актове от 4 декември 2020 г., постъпили в Съда на 28 януари 2021 г., в рамките на производствата по дела

Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL

срещу

État belge (C-52/21),

и

Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL

срещу

État belge (C-53/21),

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: I. Ziemele, председател на шести състав, изпълняващ функцията на председател на седми състав, P. G. Xuereb (докладчик) и A. Kumin, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: френски.

като има предвид становищата, представени:

– за Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL и Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL, от P. Destrée, адвокат,

– за белгийското правителство, от S. Baeyens, J.-C. Halleux и C. Pochet,

– за Европейската комисия, от W. Roels и V. Uher,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 56 ДФЕС.

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора, първия, между Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL (наричано по-нататък „Pharmacie populaire“) и État belge (белгийската държава) (дело C-52/21) и втория, между Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL (наричано по-нататък „Pharma Santé“) и État belge (дело C-53/21), относно условията, на които съгласно данъчното законодателство на тази държава членка подлежи приспадането от облагаемия доход на установените в Белгия дружества на разходите, свързани със закупуването на услуги от доставчици, установени в друга държава членка.

Белгийското право

3 Член 57 от Code des impôts sur les revenus (Кодекс за данъците върху доходите, наричан по-нататък „CIR 1992“) в редакцията му, приложима към споровете по главното производство, има следното съдържание:

„Следните разходи се считат за оперативни разходи само ако са доказани чрез представяне на индивидуални формуляри и обща справка, съставени съгласно образците и в сроковете, определени от Краля:

1° комисионни възнаграждения, включително на посредници, търговски отстъпки или други отстъпки, случайни или нееднократни плащания или хонорари, подаръци, възнаграждения или предимства от какъвто и да е вид, които имат характер на доходи от професионална дейност за получателите им, независимо дали подлежат на данъчно облагане в Белгия или не с изключение на възнагражденията, посочени в член 30, точка 3;

[…]“.

4 Член 219 от CIR 1992 в редакцията му, приложима към споровете по главното производство, предвижда:

„За разходите, посочени в [член] 57 […], които не са доказани чрез представяне на индивидуални формуляри и на обща справка, се налага отделно данъчно задължение [...].

Това задължение е в размер на 100 % от тези разходи […], освен ако бъде доказано, че получателят на съответните суми […] е юридическо лице […], като в този случай ставката е 50 [%].

[…]

Подобно задължение не се налага, ако данъчнозадълженото лице докаже, че размерът на разходите, посочени в член 57 […], е включен в декларация, подадена от получателя на сумата в съответствие с член 305 [CIR 1992], или в аналогична декларация, подадена от получателя на сумата в друга държава.

Когато размерът на разходите, посочени в член 57 […], не е включен в декларация, подадена в съответствие с член 305 [CIR 1992], или в аналогична декларация, подадена от получателя на сумата в друга държава, на данъчнозадълженото лице не се налага отделно данъчно задължение, ако получателят на сумата е бил безспорно установен в срок до две години и 6 месеца, считано от 1 януари на съответната данъчна година“.

5 Съгласно т.нар. практика на „административна толерантност“, посочена по-специално в № 57/62 от административния коментар на CIR 1992 и в циркулярно писмо № Ci.RH.243/581.810 (AFER № 7/2009) от 19 февруари 2009 г., данъчнозадължените лица са освободени от изискването да представят такива индивидуални формуляри и такива общи справки, когато са изпълнени две условия. От една страна, през разглеждания в главното производство период получателите на въпросните плащания трябва да бъдат лица по Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Закон за счетоводството и за годишните отчети на предприятията от 17 юли 1975 г.), като след отмяната на този закон през 2014 г. това позоваване трябва да се разбира като позоваване на счетоводните задължения на предприятията, предвидени в книга III, дял 3, глава 2 от белгийския Кодекс за икономическото право. От друга страна, въпросните плащания трябва да са направени като възнаграждение за сделки, които не са освободени от задължението за фактуриране съгласно правната уредба на данъка върху добавената стойност (ДДС).

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

6 Жалбоподателите в главните производства, Pharmacie populaire и Pharma Santé, две дружества, установени в Белгия, търгуват с фармацевтични продукти.

7 С договор тези две дружества възлагат на LAD Sàrl, установено в Люксембург дружество, задачата да извършва доставка на лекарствени продукти.

8 През 2010 г., 2011 г. и 2012 г. LAD фактурира на Pharmacie populaire разходи за доставка, възлизащи съответно на 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR и 16 723,44 EUR. Разходите за доставка, фактурирани от LAD на Pharma Santé през 2008 г., 2009 г., 2010 г., 2011 г. и 2012 г., възлизат съответно на 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR и 16 383,40 EUR.

9 За тези деяния е образувано наказателно производство срещу Pharmacie populaire и Pharma Santé, които са освободени от отговорност с решения на Tribunal correctionnel de Liège (Наказателен съд Лиеж, Белгия) от 28 февруари 2019 г. Съгласно тези съдебни решения, придобили сила на пресъдено нещо, нито един елемент от преписките по делата не

доказва, че престираните на жалбоподателите в главното производство услуги не отговарят на действителността и че посочените от тях цени не съответстват на действително платените цени. Освен това нито един от материалите по делата не поставя под съмнение действителното съществуване на LAD.

10 Тъй като жалбоподателите в главното производство не са съставили индивидуални формуляри и общи справки за тези разходи в съответствие с член 57 от CIR 1992, белгийската данъчна администрация им изпраща ревизионни актове, съответно на 20 август и 4 ноември 2015 г., с които ги уведомява за намерението си да обложи въпросните суми с предвидения в член 219 от CIR 1992 отделен данък.

11 Жалбоподателите в главното производство посочват, че са извършили въпросните плащания добросъвестно срещу действително престирани услуги и че доколкото получателят на плащанията е люксембургско дружество, което има задължение за счетоводно отчитане, не е било необходимо да се изготвят индивидуални формуляри.

12 С решения, адресирани до жалбоподателите в главното производство съответно на 23 ноември и на 11 декември 2015 г., белгийската данъчна администрация поддържа позицията си, като уточнява по-специално, че последните не са доказали, че разглежданите плащания са включени в декларация, подадена от получателя на тези плащания в съответствие с член 305 от CIR 1992, или в аналогична декларация, подадена в чужбина от този получател. Поради това въпросните суми са обложени с предвидения в член 219 от CIR 1992 отделен данък.

13 На 26 май 2016 г. всеки от жалбоподателите в главното производство подава жалба по административен ред срещу тези решения. С решения от 7 ноември 2016 г. белгийската данъчна администрация отхвърля тези жалби.

14 Жалбоподателите в главното производство обжалват тези решения съответно на 27 януари и на 30 януари 2017 г. пред Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия). Тези жалби са отхвърлени като неоснователни с две решения, постановени на 25 октомври 2018 г.

15 Жалбоподателите обжалват тези решения пред запитващата юрисдикция, Cour d'appel de Liège (Апелативен съд Лиеж, Белгия).

16 Запитващата юрисдикция отбелязва, че практиката на административна толерантност, посочена в точка 5 от настоящото решение, не се прилага за плащанията, извършени в замяна на услуги, извършени от дружества като LAD, чието седалище се намира в друга държава членка и които нямат място на стопанска дейност в Белгия.

17 Според запитващата юрисдикция явно при едновременното прилагане на член 219 от CIR 1992 и на тази административна практика, за получателите на услуги, извършени от чуждестранни дружества, възниква задължение за издаване на индивидуални формуляри и на обща справка, за да избегнат налагането на отделното данъчно задължение, което предполага допълнителна административна тежест за тях, каквато не се изисква от получателите на същите услуги, предоставени от доставчик местно лице, за който се прилага белгийското законодателство относно счетоводството и годишните отчети на предприятията. Поради това подобно задължение може да направи ползването на трансгранично предоставяни услуги по-малко привлекателно, отколкото ползването на

услугите на местни доставчици на услуги и по този начин да разубеди получателите да ангажират доставчици на услуги, установени в други държави членки. Ето защо това положение би могло да се квалифицира като ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип е забранено от член 56 ДФЕС.

18 Според запитващата юрисдикция следва да се отправи запитване до Съда, за да се установи дали разглежданата белгийска правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги и дали евентуално подобно ограничение може да бъде обосновано с императивно съображение от обществен интерес.

19 При тези обстоятелства Cour d'appel de Liège (Апелативен съд Лиеж) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 56 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба или национална практика, по силата на която установени в една държава членка дружества, които ползват услугите на установени в друга държава членка дружества, са длъжни да съставят и да подават пред данъчната администрация формуляри и общи справки за сумите, фактурирани от последните посочени дружества, за да избегнат облагането с корпоративен данък в размер на 100 % или на 50 % върху тези суми, докато, ако използват услугите на местни дружества, те нямат такова задължение, за да избегнат облагането с посочения данък?“.

По преюдициалния въпрос

20 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която налага на всяко дружество, установено на нейната територия, да представи на данъчната администрация справки за плащанията на възнаграждения за услуги, закупени от установени в друга държава членка доставчици, когато за тях в тази друга държава членка се прилага както правната уредба в областта на счетоводството на предприятията, така и задължението да издават фактури в съответствие с правната уредба за ДДС, под страх от увеличаване на корпоративния данък с 50 % или 100 % от стойността на тези услуги, докато в съответствие с административна практика тази първа държава членка не налага никакво еквивалентно задължение, ако услугите са предоставени от установени на нейната територия доставчици.

21 Най-напред, като се има предвид, че разглежданата в главното производство правна уредба предвижда както задължение за предоставяне на определена информация на данъчните органи, така и санкция под формата на пряк данък при неизпълнение на това задължение, важно е да се уточни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза, и по-специално като зачитат основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС (решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др., C-98/14, EU:C:2015:386, т. 34 и цитираната съдебна практика).

22 В това отношение, на първо място, следва да се припомни, че член 56 ДФЕС не допуска прилагането на национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държавите членки е по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава членка. Всъщност член 56 ДФЕС изисква премахването на всички

ограничения по отношение на свободното предоставяне на услуги, които се основават на факта, че доставчикът на услугата се е установил в държава членка, различна от тази, в която се предоставя услугата (решение от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 25 и цитираната съдебна практика).

23 Такива ограничения на свободното предоставяне на услуги са националните мерки, които забраняват, смущават или правят по-непривлекателно упражняването на тази свобода. Обратно, предвидената в член 56 ДФЕС забрана не се отнася до мерки, чието единствено действие е създаването на допълнителни разходи за разглежданата доставка и които засягат доставката на услуги между държави членки по същия начин, както доставката им в рамките на една държава членка (вж. по-конкретно решение от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 26 и цитираната съдебна практика).

24 Освен това съгласно постоянната практика на Съда член 56 ДФЕС предоставя права не само на самия доставчик на услуги, но и на получателя на услугите (решение от 30 януари 2020 г., Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, т. 24 и цитираната съдебна практика).

25 В светлината на тази съдебна практика следва да се констатира, че правна уредба и административна практика, налагащи задължение за деклариране, придружено от санкционен режим, който провежда разлика в третирането между доставчици на услуги в зависимост от това дали са установени в Белгия или не, могат да направят трансграничните услуги по-малко привлекателни за установените в Белгия получатели, отколкото услугите, предоставяни от установени в посочената държава членка доставчици, и да възпрат посочените получатели да използват услугите на установени в други държави членки доставчици на услуги. Следователно подобна правна уредба и подобна административна практика могат да представляват ограничение на свободното движение на услуги, което впрочем белгийското правителство признава в становището си.

26 Този извод не се поставя под съмнение от доводите на белгийското правителство, от които следва, че съгласно член 219 от CIR 1992 санкцията за неизпълнение на задължението за деклариране, предвидено в член 57 от този кодекс, не се прилага, когато въпросните плащания са включени в декларация, направена от получателя на тези плащания пред белгийската данъчна администрация в съответствие с член 305 от посочения кодекс или в аналогична декларация в чужбина, или когато този получател е бил установен еднозначно не по-късно в срок от две години и шест месеца, считано от 1 януари на съответната данъчна година.

27 Всъщност, както по същество следва от тези доводи, в тези случаи предвиденото в член 57 от CIR 1992 задължение за деклариране просто би било заменено с аналогично задължение, което явно не засяга по еквивалентен начин изцяло вътрешните за Белгия доставки на услуги и освен това може да затрудни или да направи по-малко привлекателно упражняването на свободното движение на услуги между държавите членки.

28 Освен това, що се отнася до довода на белгийското правителство, че предвидените в разглежданата в главното производство правна уредба задължения за деклариране се свеждат до елементите, които са строго необходими за еднозначната идентификация на съответните плащания, както и до естеството на плащанията и размера им, и че тези сведения по принцип са достъпни в сметките на платеца, без той да бъде задължен да извършва проучвания, които могат да доведат до съществени административни разходи,

от съдебната практика следва, че дори ограничение с малък обхват или несъществено значение на основна свобода е забранено от Договора за функционирането на ЕС (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 30 и цитираната съдебна практика).

29 На второ място, следва да се припомни, че разлика в третирането, представляваща ограничение на свободното предоставяне на услуги, обаче може да бъде приета, ако е обоснована с императивни съображения от общ интерес и доколкото в подобен случай прилагането ѝ е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (решение от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 45 и цитираната съдебна практика).

30 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали евентуално ограничение може да бъде обосновано с такива императивни съображения от обществен интерес, без да прави уточнения в това отношение.

31 В становището си белгийското правителство твърди, че разглежданата в главното производство правна уредба е обоснована от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол. Целта на тази правна уредба била да се гарантира, че сумите, които купувачът на услуги приспада от облагаемия си доход, съответстват на доходите, декларирани от доставчика на тези услуги. Безспорно, когато последният е подчинен на белгийското счетоводно законодателство и е длъжен да издава фактури, задължението на купувача да изготвя и представя индивидуални формуляри и общи справки за тези плащания, по принцип би довело до дублиране на задълженията на доставчика на услугите, като се има предвид, че данните от списъка с клиенти на последния по принцип съответстват на данните, съдържащи се в документите, които трябва да се изготвят от платеца. Белгийското правителство посочва, че поради тази причина в такива случаи е налице административна толерантност.

32 Белгийското правителство обаче изтъква, че задължението за деклариране в тежест на купувачите на услуги запазва напълно своята полезност, когато доставчиците на услуги, макар да са подчинени на счетоводното законодателство на държавата, в която са установени, и да са длъжни да издават фактури, не са установени в Белгия. В такива случаи извършените плащания не подлежали на данъчно облагане в Белгия по силата на разпоредбите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, свързани с печалбите на предприятия. Белгийската данъчна администрация „предавала щафетата“ на данъчната администрация на държавата членка, в която е установен доставчикът на услугите, която единствена имала право да провери дали последният наистина е декларирал доходите си. Ставало въпрос за спонтанен и автоматичен обмен на сведения, в който участвали всички държави членки, както и няколко трети държави, като така предоставената информация била съдържащата се в индивидуалните формуляри.

33 Белгийското правителство счита, че индивидуалните формуляри и общите справки, посочени в член 57 от CIR 1992, остават абсолютно необходими, за да се позволи на държавата, в която е установен доставчикът на услуги, да упражни този контрол. Разширяването на административната толерантност, приложима към плащанията, извършвани от установени в Белгия дружества, към доставчици на услуги, установени в други държави членки, би означавало отказ от този обмен на сведения и би застрашило контрола, който този обмен прави възможен.

34 В това отношение от съдебната практика следва, че необходимостта от гарантиране на ефективността на данъчния контрол може да представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (решения от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 57 и от 3 март 2020 г., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, т. 47 и цитираната съдебна практика).

35 Освен това, както бе посочено в точка 29 от настоящото решение, мерките, които ограничават свободното предоставяне на услуги, трябва да гарантират осъществяването на преследваната с тях цел и да не надхвърлят необходимото за нейното постигане (решение от 10 март 2021 г., An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, т. 24).

36 Що се отнася до подходящия характер на правна уредба като разглежданата в главното производство, следва да се припомни, че с оглед гарантиране на ефективен данъчен контрол, който има за цел да се бори с данъчната измама, държава членка има право да прилага мерки, които позволяват ясна и точна проверка на размера на разходите, които могат да се приспаднат в тази държава като професионални разходи (решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 44 и цитираната съдебна практика). Няма никаква причина това да се разглежда другояче, що се отнася до мерките, които позволяват такава проверка от друга държава членка.

37 Както обаче по същество отбелязва белгийското правителство в становището си, наложеното на установените в Белгия дружества задължение да декларират разходите, свързани с услугите, закупени от установени в други държави членки доставчици, може да помогне на данъчните органи на тези държави членки да проверят дали плащанията като възнаграждение за тези услуги действително са включени сред облагаемите доходи на получателите им.

38 Всъщност изпращането от белгийската данъчна администрация на информацията, посочена в индивидуалните формуляри по член 57 от CIR 1992 относно плащания, които са облагаеми само в друга държава членка, на данъчните органи на тази държава членка би могло да позволи на последните да контролират данъчната декларация на съответния доставчик на услуги.

39 Що се отнася до въпроса дали правна уредба като разглежданата в главното производство не надхвърля необходимото за постигане на целта да се гарантира ефективността на данъчния контрол, следва да се припомни, първо, че за да се обясни причината за съществуването на административната толерантност, посочено в точка 5 от настоящото решение, белгийското правителство изтъква, че когато доставчикът на услуги е подчинен на белгийската счетоводна правна уредба и по силата на белгийската правна уредба в областта на ДДС е длъжен да издава фактури, задължението за декларация по член 57 от CIR 1992 до голяма степен се дублира със задълженията, които този доставчик има по тези правни уредби. Следователно, както отбелязва Комисията в становището си, разглежданата административна толерантност се основава на предпоставката, че доставчиците на услуги, за които се прилагат предвидените в белгийското право счетоводни задължения и задължение за фактуриране във връзка с ДДС, не представляват същата степен на риск от данъчна измама като доставчиците, които не носят посочените задължения.

40 В това отношение следва да се отбележи, че като се има предвид, че стандартите, уреждащи счетоводството на предприятията, и тези относно ДДС са хармонизирани в рамките на Европейския съюз, доставчиците на услуги, установени в други държави членки, имат

задължения, сходни с тези на доставчиците на услуги, установени в Белгия. Освен това от разглежданата в главното производство правна уредба следва, че съставянето на индивидуални формуляри и на общи справки не може да се счита за необходимо, за да могат белгийските данъчни органи да проверят декларациите на установените в Белгия доставчици на услуги, тъй като те са освободени от това изискване, когато са изпълнени условията за прилагане на административната толерантност, посочена в точка 5 от настоящото решение. Ето защо не може да се приеме, че информацията, съдържаща се в индивидуалните формуляри, е абсолютно необходима на данъчните органи на другите държави членки за проверката на данъчните декларации на доставчиците на услуги, установени на тяхна територия.

41 Второ, що се отнася до довода на белгийското правителство, че задължението за деклариране, наложено на установените в Белгия дружества за услуги, предоставяни от установени в други държави членки доставчици на услуги, е необходимо за поддържането на спонтанен и автоматичен обмен на сведения, в който участват всички държави членки, както и няколко трети държави, следва да се отбележи, че това правителство не дава никакво уточнение относно правното основание за такъв обмен.

42 Наистина, както Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), така и Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), която съгласно член 28 от нея отменя Директива 77/799, считано от 1 януари 2013 г., предвиждат възможност данъчните органи на държавите членки да поискат данъчна информация от данъчните органи на други държави членки и да обменят такава информация с тези органи. Нито една от тези директиви обаче не предвижда задължение за посочените органи да обменят спонтанно и автоматично информация като визираната в главното производство.

43 Освен това член 2 от Директива 77/799 във връзка с член 1 от нея е позволявал на данъчните органи на държава членка да поискат от данъчните органи на друга държава членка да ѝ предоставят цялата информация, която би им дала възможност за правилно определяне на данъците върху доходите, включително корпоративния данък, що се отнася до конкретен случай, и е задължавал последните органи да извършат, ако се налага, необходимите разследвания, за да получат тази информация. Аналогични задължения се съдържат в членове 1, 5 и 6 от Директива 2011/16. От това следва, че дори при липса на спонтанен и автоматичен обмен на сведения данъчните органи на държавите членки са в състояние в рамките на разследване на дадено данъчнозадължено лице да получат цялата информация, която им е необходима за правилното определяне на разглежданите данъци.

44 Трето, при всички случаи следва да се припомни, че разглежданата в главното производство правна уредба е съчетана със санкция, наречена „отделен данък“, която се състои в увеличаване на корпоративния данък със сума, равна, в зависимост от обстоятелствата, на 50 % или на 100 % от сумите, фактурирани от установените в други държави членки доставчици на услуги.

45 Според белгийското правителство целта на тази санкция е не да санкционира неизвършването на формалностите по деклариране, предвидени в член 57 от CIR 1992, а да го възпре, като неутрализира данъчното предимство, което купувачът и доставчикът на услуги биха могли да извлекат от него.

46 От предоставената от запитващата юрисдикция и потвърдена от белгийското правителство информация обаче е видно, че посочената санкция се налага във всички случаи, когато белгийско дружество не е изпълнило задължението си за деклариране, предвидено в разглежданата в главното производство правна уредба, без да използва възможностите, описани в точка 26 от настоящото решение, позволяващи да се избегне тази санкция. Дори да се предположи, както изтъква белгийското правителство, че платецът е освободен от това задължение, когато размерът на плащанията не надвишава 125 EUR, е очевидно, че при спазване на този минимален праг посочената санкция е изискуема дори когато доставчикът действително е декларирал в държавата членка, в която е установен, доходите от белгийски източници като възнаграждение за услугите си. Следва, че санкцията се налага дори когато неизпълнението на задължението за деклариране не е освободило никакъв доход от облагането, било то от купувача или от доставчика на въпросните услуги.

47 Макар обаче държавите членки да са свободни да санкционират неспазването на наложените от тях административни задължения, стига тези санкции да са пропорционални на преследваната цел, санкция, състояща се в увеличаване на данъка със сума, която може да представлява 50 %, дори 100 % от стойността на съответните услуги, дори при липсата на каквото и да е отклонение от данъчно облагане, надхвърля необходимото за осигуряване на ефективността на данъчния контрол. Непропорционалният характер на тази санкция изглежда още по-очевиден, тъй като благодарение на административната толерантност, посочена в точка 5 от настоящото решение, чисто вътрешна за Белгия доставка на услуга не подлежи на санкциониране дори когато доставчикът на услуги не е декларирал полученото плащане.

48 От това следва, че посоченото в точка 25 от настоящото решение ограничение не може да се обоснове и с борбата с данъчната измама, изтъкната от жалбоподателите в главното производство и от Комисията в техните становища. Тази цел представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на гарантираните от Договора за ФЕС свободи на движение (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2009 г., X и Passenheim-van Schoot, C-155/08 и C-157/08, EU:C:2009:368, т. 45 и цитираната съдебна практика). В случая е вярно, че разглежданата правна уредба може да допринесе за разубеждаване за извършване на данъчни измами благодарение на посочената в точка 44 от настоящото решение санкция. При все това, доколкото тази санкция е приложима дори при липсата на каквато и да е данъчна измама, както беше посочено в точка 46 от настоящото решение, тя надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

49 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която налага на всяко установено на нейната територия дружество да представя на данъчната администрация справки за плащанията на възнаграждения за услуги, закупени от доставчици, които са установени на територията на друга държава членка, в която за последните се прилага правната уредба в областта на счетоводството на предприятията, както и задължението да издават фактури в съответствие с правната уредба относно ДДС, като в противен случай налага увеличаване на корпоративния данък с 50 % или с 100 % от

стойността на тези услуги, при все че в съответствие с административна практика посочената първа държава членка не налага никакво еквивалентно задължение, когато посочените услуги се предоставят от установени на нейната територия доставчици.

По съдебните разноски

50 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която налага на всяко установено на нейната територия дружество да представя на данъчната администрация справки за плащанията на възнаграждения за услуги, закупени от доставчици, които са установени на територията на друга държава членка, в която за последните се прилага правната уредба в областта на счетоводството на предприятията, както и задължението да издават фактури в съответствие с правната уредба относно ДДС, като в противен случай налага увеличаване на корпоративния данък с 50 % или с 100 % от стойността на тези услуги, при все че в съответствие с административна практика посочената първа държава членка не налага никакво еквивалентно задължение, когато посочените услуги се предоставят от установени на нейната територия доставчици.

Подписи