Zbiór Orzeczeń

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 – Względy uzasadniające – 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, pełniąca obowiązki prezesa siódmej izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: francuski.

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,

podjąwszy, 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 członkowskiego odliczenie 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, wyłącznie 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 wykaże, iż kwota wydatków, o których mowa w art. 57 […], została ujęta w deklaracji złożonej przez odbiorcę płatności zgodnie z art. 305 [CIR 1992] lub w analogicznej deklaracji złożonej przez odbiorcę płatności za granicą.

W przypadku gdy kwota wydatków, o których mowa w art. 57 […], nie jest ujęta w deklaracji złożonej zgodnie z art. 305 [CIR 1992] lub w analogicznej deklaracji złożonej przez odbiorcę płatności za granicą, dodatkowe zobowiązanie podatkowe podatnika nie powstaje, jeżeli tożsamość odbiorcy płatności została w sposób jednoznaczny ustalona nie później niż w terminie dwóch lat i sześciu miesięcy, licząc od dnia 1 stycznia rozpatrywanego roku podatkowego”.

5 Zgodnie z praktyką tak zwanych udogodnień administracyjnych, wspomnianych między innymi w komentarzu administracyjnym nr 57/62 do CIR 1992 i w okólniku nr Ci.RH.243/581.810 (AFER N° 7/2009) z dnia 19 lutego 2009 r., podatnicy nie muszą składać tych jednostkowych deklaracji i deklaracji zbiorczych, gdy spełnione zostaną dwa warunki. Po pierwsze, w okresie rozpatrywanym w postępowaniach głównych, adresatami rozpatrywanych płatności powinny być osoby, które podlegają „loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (ustawie z dnia 17 lipca 1975 r. o rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw)”, przy czym odesłanie do tej ustawy należy obecnie rozumieć, w następstwie jej uchylenia w 2014 r., jako odwołanie do obowiązków rachunkowych przedsiębiorstw, określonych w księdze III tytuł 3 rozdział 2 belgijskiego kodeksu prawa gospodarczego. Po drugie, rozpatrywane płatności powinny zostać dokonane w związku z wynagrodzeniem w ramach transakcji, które nie są zwolnione z obowiązku wystawiania faktur zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku od wartości dodanej (VAT).

Postępowania główne i pytanie prejudycjalne

6 Skarżące w postępowaniach głównych, Pharmacie populaire i Pharma Santé, są dwiema spółkami mającymi siedzibę w Belgii, które sprzedają produkty lecznicze.

7 Zleciły one na podstawie umowy spółce mającej siedzibę w Luksemburgu, LAD Sàrl, realizację przewozu produktów leczniczych.

8 W latach 2010, 2011 i 2012 LAD wystawiła Pharmacie populaire faktury za przewóz w wysokości, 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 opiewały, odpowiednio, na 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR i 16 383,40 EUR.

9 Okoliczności te stały się podstawą do wszczęcia postępowania karnego przeciwko Pharmacie populaire i Pharma Santé, które zostały uniewinnione wyrokami tribunal correctionnel de Liège (sądu karnego w Liège, Belgia) z dnia 28 lutego 2019 r. Zgodnie z tymi wyrokami, które mają powagę rzeczy osądzonej, żadne zawarte w aktach sprawy dane nie pozwalały na stwierdzenie, że usługi świadczone na rzecz skarżących w postępowaniach głównych nie odpowiadały rzeczywistości i że ceny przez nie wskazane nie odpowiadały cenom rzeczywiście zapłaconym. Ponadto brak było w aktach sprawy danych pozwalających zakwestionować istnienie LAD.

10 Ponieważ skarżące w postępowaniach głównych nie sporządziły 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 skierował do nich zawiadomienia o skorygowaniu zeznania podatkowego, informując, że zamierza objąć rozpatrywane kwoty dodatkowym zobowiązaniem na podstawie art. 219 CIR 1992.

11 Skarżące w postępowaniach głównych podniosły, że dokonały rozpatrywanych płatności w dobrej wierze w zamian za faktycznie wykonane usługi i że skoro odbiorcą tych płatności była spółka luksemburska podlegająca obowiązkowej rachunkowości, nie było potrzeby sporządzania jednostkowych deklaracji.

12 W decyzjach skierowanych do skarżących w postępowaniach głównych z dnia 23 listopada i 11 grudnia 2015 r. belgijski organ podatkowy podtrzymał swoje stanowisko, uściślając, że nie wykazały one, iż rozpatrywane płatności zostały zawarte w deklaracji złożonej przez ich odbiorcę zgodnie z art. 305 CIR 1992 lub w analogicznej deklaracji złożonej przez niego za granicą. W konsekwencji rozpatrywane kwoty zostały poddane dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu określonemu w art. 219 CIR 1992.

13 W dniu 26 maja 2016 r. skarżące w postępowaniach głównych wniosły zażalenia na te decyzje. W drodze decyzji z dnia 7 listopada 2016 r. belgijski organ podatkowy oddalił te zażalenia.

14 W skargach wniesionych w dniach 27 stycznia i 30 stycznia 2017 r. skarżące w postępowaniach głównych zakwestionowały te decyzje przed tribunal de première instance de Liège (sądem pierwszej instancji w Liège, Belgia). Skargi te zostały oddalone jako bezzasadne dwoma wyrokami wydanymi w dniu 25 października 2018 r.

15 Skarżące wniosły apelację do sądu odsyłającego, cour d'appel de Liège (sądu apelacyjnego w Liège, Belgia).

16 Sąd odsyłający wskazuje, że udogodnienia administracyjne, o których mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, nie mają zastosowania do płatności dokonanych w zamian za usługi świadczone przez spółki takie jak LAD, które mają siedzibę w innym państwie członkowskim i nie mają stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Belgii.

17 W ocenie sądu odsyłającego, w wyniku łącznego stosowania art. 219 CIR 1992 i opisanych powyżej udogodnień administracyjnych, obowiązek sporządzania deklaracji jednostkowych i deklaracji zbiorczej w celu uniknięcia powstania dodatkowego zobowiązania podatkowego ciąży na nabywcach usług świadczonych przez spółki niebędące rezydentami i skutkuje dla nich dodatkowym obciążeniem administracyjnym, którego nie nakłada się na nabywców tych samych usług świadczonych przez usługodawcę będącego rezydentem, podlegającego przepisom ustawy o rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw. W konsekwencji taki obowiązek mógłby sprawić, że usługi transgraniczne staną się mniej atrakcyjne niż usługi świadczone przez usługodawców będących rezydentami, a tym samym – zniechęcić nabywców do korzystania z usług podmiotów mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Tę sytuację można by więc uznać za ograniczenie swobody świadczenia usług, którego co do zasady zabrania art. 56 TFUE.

18 Sąd odsyłający uważa zatem, że należy zwrócić się do Trybunału w celu ustalenia, czy rozpatrywane belgijskie przepisy stanowią ograniczenie swobodnego przepływu usług oraz czy w takim razie takie ograniczenie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

19 W tych okolicznościach cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że 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 zobowiązania 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 składania organom podatkowym deklaracji dotyczących płatności 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 sankcję w postaci bezpośredniego podatku w przypadku naruszenia tego obowiązku, należy wyjaśnić, że choć podatki bezpośrednie 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 usługi (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 też ograniczają owo korzystanie czy zmniejszają jego atrakcyjność. Zakaz z art. 56 TFUE nie obejmuje natomiast środków, których jedynym skutkiem jest obłożenie 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 zniechęcić 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 rząd belgijski przyznał w uwagach.

26 Wniosku tego nie podważa argument rządu 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 płatności są zawarte w deklaracji złożonej przez odbiorcę tych płatności belgijskim organom podatkowym zgodnie z art. 305 tego kodeksu lub w analogicznej deklaracji za granicą 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 rządu belgijskiego, zgodnie z którym obowiązki sprawozdawcze przewidziane w rozpatrywanych w postępowaniach głównych przepisach ograniczają się do informacji ściśle niezbędnych do jednoznacznej identyfikacji danych płatności oraz rodzaju i kwoty płatności, a informacje te są co do zasady dostępne w księgach rachunkowych płatnika bez konieczności ich poszukiwania mogącego pociągnąć za sobą znaczne koszty administracyjne, z orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody podstawowej mające 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 zastanawiał 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 płatności powielałby w zasadzie obowiązki usługodawcy, ponieważ dane zawarte w wykazie klientów tego ostatniego odpowiadałyby w zasadzie danym zawartym w dokumentach, które ma sporządzić płatnik. Rząd belgijski twierdzi, że właśnie dlatego w takich sytuacjach istnieją udogodnienia administracyjne.

32 Rząd belgijski podnosi, że obowiązek sprawozdawczy spoczywający na nabywcach usług jest jednak użyteczny, gdy usługodawcy, mimo że podlegają przepisom rachunkowym państwa siedziby i są zobowiązani do wystawiania faktur, nie mają siedziby w Belgii. W takich przypadkach dokonane płatności nie podlegają opodatkowaniu w Belgii, na mocy postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczących zysków przedsiębiorstw. Belgijskie organy podatkowe „przekazują pałeczkę" organom podatkowym państwa członkowskiego siedziby usługodawcy, które mają wyłączne uprawnienie do kontrolowania, czy ten ostatni zgłosił swoje dochody. Chodzi tu o samorzutną i automatyczną wymianę informacji, w której uczestniczą wszystkie państwa członkowskie oraz szereg państw trzecich, a przekazywane w ten sposób informacje są informacjami zawartymi w deklaracjach jednostkowych.

33 Rząd belgijski uważa, że deklaracje jednostkowe i zbiorcze, o których mowa w art. 57 CIR 1992, są wciąż niezbędne do tego, by państwo siedziby usługodawcy mogło przeprowadzić tę kontrolę. Objęcie udogodnieniami administracyjnymi stosowanymi do płatności dokonywanych przez spółki mające siedzibę w Belgii usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich oznaczałoby rezygnację z tej wymiany informacji i zagroziłoby sprawowaniu nadzoru, który ona umożliwia.

34 W tym względzie z orzecznictwa wynika, iż konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego świadczenia usług (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 środki ograniczające swobodę świadczenia usług były odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykraczały poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 10 marca 2021 r., An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, pkt 24).

36 Co się tyczy odpowiedniego charakteru przepisów takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych, należy przypomnieć, że w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, które mają na celu zwalczanie oszustw podatkowych, państwo członkowskie jest uprawnione do stosowania środków umożliwiających zweryfikowanie w sposób jasny i precyzyjny kwoty kosztów podlegających odliczeniu w tym państwie z tytułu 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 żadnego powodu, by uznać, że jest inaczej w odniesieniu do środków umożliwiających taką weryfikację przez inne państwo członkowskie.

37 Tymczasem, jak podniósł w istocie rząd belgijski w uwagach, nałożony na spółki mające siedzibę w Belgii obowiązek zgłoszenia wydatków związanych z usługami nabytymi od usługodawców mających siedzibę w innych państwach członkowskich może pomóc organom podatkowym tych państw członkowskich w sprawdzeniu, czy płatności z tytułu tych usług zostały ujęte w podlegających 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 płatności 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 niezbędne 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, rząd belgijski podniósł, iż w przypadku gdy usługodawca podlega belgijskim przepisom księgowym i jest zobowiązany na mocy belgijskich przepisów dotyczących VAT do wystawiania faktur, obowiązek sprawozdawczości 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 sporządzania deklaracji jednostkowych i zbiorczych nie można uznać za niezbędne 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 rządu 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 samorzutnej i automatycznej wymiany informacji, w której uczestniczą wszystkie państwa członkowskie, a także szereg państw trzecich, należy zauważyć, że rząd 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 właściwych władz 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 samorzutnej 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 pozwalał 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 zobowiązywał te organy do przeprowadzenia, w razie potrzeby, niezbędnego postępowania w celu uzyskania tych informacji. Odpowiadające temu obowiązki określone są w art. 1, 5 i 6 dyrektywy 2011/16. Wynika z tego, że nawet w braku samorzutnej i automatycznej wymiany informacji organy podatkowe państw członkowskich są w stanie, w ramach postępowań 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 rządu 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 rząd 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 rząd belgijski, że płatnik jest zwolniony z tego obowiązku, jeżeli kwota płatności 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 wyłącznie wewnętrznym w Belgii nie prowadzi do nałożenia sankcji, nawet gdyby usługodawca nie zadeklarował otrzymania płatności.

48 Wynika z tego, że ograniczenie, o którym mowa w pkt 25 niniejszego wyroku, nie może być też uzasadnione walką z oszustwami podatkowymi, co podnosiły 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 odstraszenia 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 niezbędne 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 składania organom podatkowym deklaracji dotyczących płatności 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 składania organom podatkowym deklaracji dotyczących płatności 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