Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 24. februarja 2022*

„Predhodno odločanje – Svoboda opravljanja storitev – Člen 56 PDEU – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obveznost kupcev storitev, da davčni upravi prijavijo in posredujejo dokazila o zneskih, ki so jih zaračunali ponudniki storitev s sedežem v drugi državi članici – Neobstoj take obveznosti za povsem notranje storitve – Upravičenost – Učinkovitost davčnega nadzora – Sorazmernost“

V združenih zadevah C-52/21 in C-53/21,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo cour d’appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu, Belgija) z odločbama z dne 4. decembra 2020, ki sta na Sodišče prispeli 28. januarja 2021, v postopkih

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

proti

État belge (C-52/21),

in

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

proti

État belge (C-53/21),

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi I. Ziemele, predsednica šestega senata v funkciji predsednice sedmega senata, P. G. Xuereb (poročevalec) in A. Kumin, sodnika,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

* Jezik postopka: francoščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL in Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL P. Destrée, odvetnik,

– za belgijsko vlado S. Baeyens, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,

– za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 56 PDEU.

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, prvi med družbo Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (v nadaljevanju: Pharmacie populaire) in État belge (zadeva C-53/21), drugi pa med Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (v nadaljevanju: Pharma Santé) in État belge (Belgijska država) (zadeva C-53/21), glede pogojev, pod katerimi je v skladu z davčnim pravom te države članice mogoče od obdavčljivega dohodka družb s sedežem v Belgiji odšteti izdatke, povezane z nakupom storitev od ponudnikov s sedežem v drugi državi članici.

Belgijsko pravo

3 Člen 57 code des impôts sur les revenus (zakonik o davku od dohodkov, v nadaljevanju: ZDD iz leta 1992) v različici, ki se uporablja za spora o glavni stvari, določa:

„Ti izdatki se štejejo za poslovne stroške le, če so utemeljeni s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom, izdanimi v obliki in rokih, ki jih določi kralj:

(1) provizije, stroški posredovanja, trgovski in drugi popusti, plačilo občasnih ali trajnih tarif ali nagrad, plačilo ugodnosti, prispevkov ali vsakršnih drugih olajšav, ki so za prejemnike dohodki iz poklicne dejavnost in so v Belgiji obdavčljivi ali neobdavčljivi, razen plačil iz člena 30(3);

[…]“

4 Člen 219 ZDD iz leta 1992 v različici, ki se uporablja za spora o glavni stvari, določa:

„Ločen davek je določen za izdatke iz člena 57 […], ki niso utemeljeni s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom […].

Ta davek je enak 100 [%] teh izdatkov […], razen če se lahko dokaže, da je prejemnik teh izdatkov […] pravna oseba […], in v teh primerih je ta stopnja določena na 50 %.

[…]

Ta davek se uporablja samo, če davčni zavezanec dokaže, da je znesek izdatkov iz člena 57 […] vključen v napoved, ki jo je prejemnik vložil v skladu s členom 305 [ZDD iz leta 1992], ali v podobno napoved, ki jo je prejemnik vložil v tujini.

Če znesek izdatkov iz člena 57 […] ni vključen v napoved, ki jo je prejemnik vložil v skladu s členom 305 [ZDD iz leta 1992], ali v podobno napoved, ki jo je prejemnik vložil v tujini, se za davčnega zavezanca ločen davek ne uporabi, če je bil prejemnik nedvoumno določen najpozneje v roku 2 let in 6 mesecev od 1. januarja zadevnega davčnega obdobja.“

5 V skladu s tako imenovano prakso „upravne tolerance“, navedeno zlasti v št. 57/62 upravnega komentarja k ZZD iz leta 1992 in okrožnici št. Ci.RH.243/581.810 (AFER št. 7/2009) z dne 19. februarja 2009, so davčni zavezanci oproščeni zahteve, da predložijo take posamezne obračunske liste in končna poročila, če sta izpolnjena dva pogoja. Prvič, v obdobju, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, morajo biti naslovniki zadevnih plačil osebe, za katere velja „zakon z dne 17. julija 1975 o računovodstvu in letnih računovodskih izkazih podjetij“, pri čemer je treba to napotilo po razveljavitvi tega zakona leta 2014 razumeti kot napotilo na računovodske obveznosti podjetij, določene v knjigi III, naslov 3, poglavje 2, belgijskega zakonika o gospodarskem pravu. Drugič, zadevna plačila je treba plačati za transakcije, ki niso izvzete iz obveznosti izdaje računa v skladu z zakonodajo s področja davka na dodano vrednost (DDV).

Spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari, Pharmacie populaire in Pharma Santé, sta družbi s sedežem v Belgiji, ki tržita farmacevtske izdelke.

7 Ti družbi sta z družbo LAD Sàrl, ki je družba s sedežem v Luksemburgu, sklenili pogodbo za prevoz zdravil.

8 Družba LAD je družbi Pharmacie populaire zaračunala stroške prevoza, in sicer leta 2010 v višini 20.846,20 EUR, leta 2011 v višini 22.788,88 EUR, leta 2012 pa v višini 16.723,44 EUR. Stroški prevoza, ki jih je družba LAD zaračunala družbi Pharma Santé, so znašali 32.516,23 EUR leta 2008, 22.653,95 EUR leta 2009, 25.468,33 EUR leta 2010, 27.197,78 EUR leta 2011 in 16.383,40 EUR leta 2012.

9 Zaradi teh dejstev sta bila zoper družbi Pharmacie populaire in Pharma Santé uvedena kazenska postopka, ki sta se končala z oprostilnima sodbama tribunal correctionnel de Liège (kazensko sodišče v Liègeu, Belgija) z dne 28. februarja 2019. V skladu s tema sodbama, ki sta postali pravnomočni, z nobenim elementom iz spisa ni bilo mogoče dokazati, da storitve, ki so bile opravljene za tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari, niso bile dejansko opravljene in da zneski, ki sta jih navedli ti družbi, niso ustrezali dejansko plačanim zneskom. Prav tako z nobenim elementom iz spisa ni bilo mogoče izpodbiti resničnosti obstoja družbe LAD.

10 Ker tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari nista predložili posameznih obračunskih listov in končnih poročil o teh izdatkih v skladu s členom 57 ZDD iz leta 1992, jima je belgijska davčna uprava 20. avgusta in 4. novembra 2015 poslala odločbi o popravku, s katerima ju je obvestila, da namerava zadevne zneske obdavčiti z ločenim davkom, določenim v členu 219 ZDD iz leta 1992.

11 Tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari sta trdili, da sta zadevna plačila opravili v dobri veri za dejansko opravljene storitve in da jima glede na to, da je bila prejemnica luksemburška družba, za katero velja obveznost vodenja poslovnih knjig, ni bilo treba izdati posameznih obračunskih listov.

12 Belgijska davčna uprava je v odločbah, ki ju je tožečima strankama iz postopkov v glavni stvari poslala 23. novembra in 11. decembra 2015, vztrajala pri svojem stališču in med drugim pojasnila, da zadnjenavedeni nista dokazali, da so bila zadevna plačila zajeta v davčno napoved, ki bi jo prejemnik teh plačil predložil v skladu s členom 305 ZDD iz leta 1992, ali v podobno davčno napoved, ki bi jo ta prejemnik vložil v tujini. Zato so bili zadevni zneski obdavčeni z ločenim davkom, določenim v členu 219 ZDD iz leta 1992.

13 Tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari sta 26. maja 2016 vsaka vložili pritožbo zoper ti odločbi. Belgijska davčna uprava je ti pritožbi zavrnila z odločbama z dne 7. novembra 2016.

14 Tožeči stranki iz postopkov v glavni stvari sta s tožbama, ki sta ju vložili 27. januarja in 30. januarja 2017, ti odločbi izpodbijali pred tribunal de première instance de Liège (prvostopenjsko sodišče v Liègeu, Belgija). Ti tožbi sta bili s sodbama z dne 25. oktobra 2018 zavrnjeni kot neutemeljeni.

15 Tožeči stranki sta so zoper ti sodbi vložili pritožbo pri predložitvenem sodišču, cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu, Belgija).

16 Predložitveno sodišče ugotavlja, da upravna toleranca iz točke 5 te sodbe ne velja za plačila storitev, ki jih so jih opravile družbe, kot je družba LAD, ki imajo sedež v drugi državi članici in ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji.

17 Predložitveno sodišče meni, da je – v povezavi s členom 219 ZDD iz leta 1992 in to upravno toleranco – razvidno, da obveznost izdaje posameznih obračunskih listov in končnega poročila, s katero se izogne uporabi ločenega davka, velja za kupce storitev, ki so jih opravile družbe nerezidentke, in zanje pomeni dodatno upravno breme, ki se ne zahteva od kupcev istih storitev, ki jih je opravil ponudnik rezident, za katerega velja belgijska računovodska zakonodaja in ki mora predložiti letne računovodske izkaze za podjetja. Zaradi take obveznosti bi bile lahko čezmejne storitve manj privlačne kot storitve, ki jih opravijo ponudniki storitev rezidenti, in bi taka obveznost torej kupce odvrnila od koriščenja storitev ponudnikov s sedežem v drugih državah članicah. Ta položaj naj bi bilo tako mogoče opredeliti kot omejitev svobode opravljanja storitev, ki je s členom 56 PDEU načeloma prepovedana.

18 Predložitveno sodišče meni, da je zato treba Sodišču postaviti vprašanje, da se ugotovi, ali pomeni zadevna belgijska ureditev omejitev prostega pretoka storitev, in če je tako, ali je tako omejitev mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu.

19 V teh okoliščinah je cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi ali nacionalni praksi, na podlagi katere so družbe s sedežem v eni državi članici, ki koristijo storitve družb s sedežem v drugi državi članici, zavezane, da v izognitev odmeri davka od dohodkov pravnih oseb v višini 100 % ali 50 % od zneskov, ki so jih zaračunale zadnjenavedene družbe, izdajo obračunske liste in končna poročila v zvezi s temi izdatki in jih pošljejo finančni upravi, medtem ko take obveznosti nimajo, če koristijo storitve družb rezidentk?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki vsaki družbi s sedežem v tej državi članici nalaga, da davčni upravi predloži obračunske liste v zvezi s plačili storitev, ki jih je kupila od ponudnikov s sedežem v drugi državi članici, v kateri za te ponudnike veljajo tako predpisi s področja računovodstva kot tudi obveznost izdaje računov v skladu s predpisi o DDV, v nasprotnem primeru se lahko davek na dohodek pravnih oseb poviša za 50 % ali 100 % vrednosti teh storitev, medtem ko navedena država članica v skladu z upravno prakso ne določa nobene take obveznost, če storitve opravijo ponudniki s sedežem na njenem ozemlju.

21 Najprej, glede na to, da sta v ureditvi iz postopkov v glavni stvari določeni tako obveznost predložitve nekaterih informacij davčnim organom kot sankcija v obliki neposrednega davka v primeru nespoštovanja te obveznosti, je treba pojasniti, da morajo države članice, čeprav neposredno obdavčenje spada v njihovo pristojnost, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije in zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU (sodba z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi, C-98/14, EU:C:2015:386, točka 34 in navedena sodna praksa).

22 V zvezi s tem je treba na prvem mestu spomniti, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi vsakršne nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše kot opravljanje storitev izključno znotraj ene države članice. Člen 56 PDEU namreč zahteva, da se odpravijo vse ovire za svobodo opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima ponudnik storitev sedež v drugi državi članici kot tisti, v kateri se storitev opravlja (sodba z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, točka 25 in navedena sodna praksa).

23 Take omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, s katerimi se prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost uresničevanja te svobode. Nasprotno pa prepoved iz člena 56 PDEU ne zajema ukrepov, katerih edini učinek je povzročitev dodatnih stroškov za zadevno storitev in ki na opravljanje storitev med državami članicami vplivajo enako kot na opravljanje storitev v posamezni državi članici (sodba z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, točka 26 in navedena sodna praksa).

24 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU ne podeljuje pravic le ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku navedenih storitev (sodba z dne 30. januarja 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, točka 24 in navedena sodna praksa).

25 Ob upoštevanju te sodne prakse je treba ugotoviti, da je treba za ureditev in upravno prakso, ki nalagata obveznost prijave, za kršitev katere je določena sankcija, s katero se uvaja različno obravnavanje ponudnikov storitev glede na to, ali imajo sedež v Belgiji, šteti, da lahko zaradi njiju postanejo čezmejne storitve za prejemnike storitev s sedežem v Belgiji manj privlačne kot storitve, ki jih opravljajo ponudniki s sedežem v navedeni državi članici, in da navedene prejemnike odvračata od tega, da bi uporabljali storitve ponudnikov s sedežem v drugih državah članicah. Zato lahko taka ureditev in taka upravna praksa pomenita omejitev prostega pretoka storitev, kar je belgijska vlada v svojih stališčih tudi priznala.

26 Teh ugotovitev ni mogoče omajati s trditvami belgijske vlade, iz katerih izhaja, da se v skladu s členom 219 ZDD iz leta 1992 sankcija za kršitev obveznosti prijave iz člena 57 tega zakonika ne uporabi, če so zadevna plačila zajeta v davčni napovedi, ki jo je prejemnik teh plačil v skladu

s členom 305 navedenega zakonika predložil belgijskemu davčnemu organu, ali v podobni napovedi v tujini ali če je bil ta prejemnik nedvoumno določen najpozneje v roku 2 let in 6 mesecev od 1. januarja zadevnega davčnega obdobja.

27 Kot namreč izhaja iz teh trditev, bi se v teh primerih obveznost prijave iz člena 57 ZDD iz leta 1992 zgolj nadomestila s podobno obveznostjo, za katero se ne zdi, da vpliva enako na opravljanje storitev, ki so povsem notranje v Belgiji, in prav tako lahko ovira ali zmanjšuje privlačnost izvrševanja prostega pretoka storitev med državami članicami.

28 Poleg tega, glede trditve belgijske vlade, da se obveznost prijave, določena v ureditvi iz postopkov v glavni stvari, nanaša le na elemente, ki so nujno potrebni za nedvoumno določitev zadevnih plačil ter njihovo naravo in znesek, in da so te informacije načeloma dostopne v računovodskih izkazih plačnika, zaradi česar mu ni treba izvesti raziskave, ki bi povzročila znatne upravne stroške, je iz sodne prakse razvidno, da je s Pogodbo DEU prepovedana tudi majhna ali manj pomembna omejitev temeljne svoboščine (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 30 in navedena sodna praksa).

29 Na drugem mestu je treba spomniti, da je različno obravnavanje, ki pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, vseeno lahko dopustno, če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu ter če je v takem primeru njegova uporaba primerna za zagotovitev uresničitve želenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, točka 45 in navedena sodna praksa).

30 Čeprav se predložitveno sodišče sprašuje, ali je morebitno omejitev mogoče upravičiti s takimi nujnimi razlogi v splošnem interesu, v zvezi s tem ni navedlo pojasnil.

31 Belgijska vlada je v svojih stališčih trdila, da je ureditev iz postopkov v glavni stvari upravičena z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora. Cilj te ureditve naj bi bil zagotoviti, da zneski, ki jih kupec storitev odbije od svojega obdavčljivega dohodka, ustrezajo dohodkom, ki jih je prijavil ponudnik teh storitev. Res je, da naj bi glede na to, da za ponudnika teh storitev velja belgijska računovodska zakonodaja in mora izdati račun, obveznost, da kupec izda ter predloži posamezne obračunske liste in končna poročila teh plačil, načeloma pomenila podvajanje obveznosti, ki jih ima že ponudnik storitve, saj naj bi podatki o odjemalcu zadnjenavedenega načeloma ustrezali tistim iz dokumentov, ki jih mora predložiti plačnik. Belgijska vlada navaja, da zato za take položaje velja upravna toleranca.

32 Vendar belgijska vlada trdi, da je obveznost prijave, ki jo imajo kupci storitev, povsem uporabna, kadar ponudniki storitev – čeprav zanje velja računovodska zakonodaja države, v kateri imajo sedež, in morajo izdati račun – nimajo sedeža v Belgiji. V takih primerih naj opravljena plačila v Belgiji na podlagi določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dobička podjetij ne bi bila obdavčljiva. Belgijska davčna uprava naj bi „štafeto predala“ davčni upravi države članice, v kateri ima sedež ponudnik storitev, ki je edina pristojna za nadzor nad tem, ali je ta svoje dohodke res prijavil. Šlo naj bi za spontano in samodejno izmenjavo podatkov, v kateri naj bi sodelovale vse države članice in številne tretje države, saj naj bi bile tako sporočene informacije podatki, ki so navedeni v posameznih obračunskih listih.

33 Belgijska vlada meni, da so posamezni obračunski listi in končna poročila iz člena 57 ZDD iz leta 1992 še vedno nepogrešljivi za to, da lahko država, v kateri ima ponudnik storitev sedež, opravi ta nadzor. Z razširitvijo upravne tolerance, ki se uporablja za plačila, ki so jih izvedle družbe s sedežem v Belgiji, na ponudnike storitev s sedežem v drugih državah članicah naj te izmenjave podatkov ne bi več bilo in bi se onemogočil nadzor, ki ga ta izmenjava omogoča.

34 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora lahko pomeni nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče upravičiti omejitev svobode opravljanja storitev (sodbi z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 57, in z dne 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, točka 47 in navedena sodna praksa).

35 Poleg tega morajo biti, kot je bilo navedeno v točki 29 te sodbe, ukrepi, ki omejujejo svobodo opravljanja storitev, primerni za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne smejo presegati tega, kar je potrebno za njegovo dosego (sodba z dne 10. marca 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, točka 24).

36 V zvezi s primernostjo ureditve, kot je ta iz postopkov v glavni stvari, je treba spomniti, da je državi članici, da bi zagotovila učinkovitost davčnega nadzora, katerega namen je boj proti davčnim goljufijam, dovoljeno uporabiti ukrepe, ki dopuščajo jasno in natančno preverjanje zneska stroškov, ki jih je mogoče v tej državi odbiti kot poslovne stroške (sodba z dne 5. julija 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, točka 44 in navedena sodna praksa). Nobenega razloga ni, da bi se za ukrepe, ki bi tak nadzor omogočili drugi državi članici, štelo drugače.

37 Kot pa je belgijska vlada v bistvu navedla v svojih stališčih, lahko obveznost, naložena družbam s sedežem v Belgiji, da prijavijo izdatke, povezane s storitvami, ki so jih kupile od ponudnikov s sedežem v drugih državah članicah, davčnim organom teh držav članic pomaga pri nadzoru, ali so plačila za te storitve dejansko zajeta v obdavčljivih dohodkih njihovih prejemnikov.

38 To, da belgijska davčna uprava podatke, navedene na posameznih obračunskih listih iz člena 57 ZDD iz leta 1992 v zvezi s plačili, ki so obdavčljiva le v drugi državi članici, posreduje davčnim organom te države članice, bi zadnjenavedenim namreč lahko omogočilo nadzor nad davčno napovedjo zadevnega ponudnika storitev.

39 V zvezi z vprašanjem, ali ureditev, kakršna je ta iz postopkov v glavni stvari, ne presega tega, kar je nujno za dosego cilja zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora, je treba spomniti, prvič, da je belgijska vlada v pojasnilo razloga za obstoj upravne tolerance iz točke 5 te sodbe navedla, da če za ponudnika storitev velja belgijska računovodska zakonodaja in mora v skladu z belgijsko zakonodajo s področja DDV izdati račun, bi obveznost prijave iz člena 57 ZDD iz leta 1992 gotovo pomenila podvajanje z obveznostmi, ki jih ima ponudnik na podlagi teh predpisov. Kot je Evropska komisija navedla v svojih stališčih, zadevna upravna toleranca torej temelji na izhodišču, da se za ponudnike storitev, ki so zavezani s takima obveznostma računovodstva in izdajanja računov v zvezi DDV, določenima v belgijskem pravu, šteje, da ne predstavljajo enake stopnje tveganja za davčno goljufijo kot ponudniki storitev, ki niso zavezani z navedenima obveznostma.

40 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da so bili računovodski standardi za podjetja in predpisi o DDV v okviru Evropske unije harmonizirani, zato za ponudnike storitev s sedežem v drugih državah članicah veljajo podobne obveznosti, kot so tiste, ki jih imajo ponudniki storitev s sedežem v Belgiji. Poleg tega iz ureditve iz postopkov v glavni stvari izhaja, da ni mogoče šteti, da je izdaja posameznih obračunskih listov in končnih poročil nujna za to, da lahko belgijski davčni organi opravijo nadzor nad davčnimi napovedmi ponudnikov storitev s sedežem v Belgiji, saj so ti teh

obveznosti oproščeni, če so izpolnjeni pogoji za uporabo upravne tolerance iz točke 5 te sodbe. Zato ni mogoče šteti, da so informacije, navedene na posameznih obračunskih listih, za davčne organe drugih držav članic nepogrešljive za opravo nadzora nad davčnimi napovedmi ponudnikov storitev s sedežem na njihovih ozemljih.

41 Drugič, v zvezi s trditvijo belgijske vlade, da je obveznost prijave, naložena družbam s sedežem v Belgiji, za storitve, ki so jih opravili ponudniki storitev s sedežem v drugih državah članicah, potrebna za ohranjanje spontane in samodejne izmenjave podatkov, v kateri sodelujejo vse države članice in številne tretje države, je treba ugotoviti, da ta vlada ne navaja nobenega pojasnila glede pravne podlage za tako izmenjavo podatkov.

42 Res je sicer, da so bile tako z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63) kot z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1, in popravek UL 2013, L 162, str. 15), s katero je bila Direktiva 77/799 v skladu z njenim členom 28 razveljavljena z učinkom od 1. januarja 2013, določene možnosti, da davčni organi držav članic davčne organe drugih držav članic zaprosijo za informacije in da si take informacije s temi organi izmenjujejo. Vendar nobena od teh direktiv ne določa obveznosti za navedene organe, da spontano in samodejno izmenjujejo informacije, kot so te iz postopkov v glavni stvari.

43 Poleg tega je člen 2 Direktive 77/799 v povezavi s členom 1 te direktive davčnim organom države članice omogočal, da so davčne organe druge države članice zaprosile, naj jim sporočijo vse informacije, na podlagi katerih bi lahko v natančno določenem primeru pravilno odmerili davek na dohodek, vključno z davkom od dohodkov pravnih oseb, in te organe zavezoval, da za pridobitev teh informacij po potrebi opravijo preiskave. Ustrezne obveznosti so določene v členih 1, 5 in 6 Direktive 2011/16. Iz tega sledi, da lahko davčni organi držav članic, tudi brez spontane in samodejne izmenjave informacij, v okviru preiskav, ki se nanašajo na določenega davčnega zavezanca, pridobijo vse informacije, ki jih potrebujejo za pravilno odmero zadevnih davkov.

44 Tretjič, vsekakor je treba spomniti, da je v ureditvi iz postopkov v glavni stvari določena sankcija, imenovana „ločen davek“, s katero se davek od dohodkov pravnih oseb poviša za znesek, ki je glede na okoliščine enak 50 % ali 100 % zneskov, ki so jih zaračunali ponudniki storitev s sedežem v drugih državah članicah.

45 Po mnenju belgijske vlade cilj te sankcije ni kaznovanje neizpolnjevanja formalnosti v zvezi obveznostjo prijave iz člena 57 ZDD iz leta 1992, ampak odvračanje od neizpolnjevanja formalnosti z izničenjem davčne ugodnosti, ki bi jo lahko kupec in ponudnik storitev od njega imela.

46 Iz informacij, ki jih je predložilo predložitveno sodišče in ki jih je potrdila belgijska vlada, pa je razvidno, da se navedena sankcija naloži v vseh primerih, v katerih belgijska družba ni izpolnila obveznosti prijave, določene z ureditvijo iz postopkov v glavni stvari, če ni uporabila možnosti, opisanih v točki 26 te sodbe, s katerimi bi se lahko tej sankciji izognila. Tudi ob predpostavki, da je kupec, kot je trdila belgijska vlada, te obveznosti oproščen, če znesek plačil ne presega 125 EUR, je torej očitno, da se navedena sankcija ob upoštevanju tega najnižjega praga lahko naloži tudi, če je ponudnik storitev v državi članici, v kateri ima sedež, dejansko prijavil dohodke iz belgijskih virov

za plačilo svojih storitev. Zato se sankcija naloži tudi, če zaradi neizpolnitve obveznosti prijave noben dohodek – ne na strani kupca ne na strani ponudnika zadevnih storitev – ni bil izvzet od obdavčenja.

47 Čeprav se države članice lahko odločijo, da bodo nespoštovanje upravnih obveznosti, ki jih naložijo, sankcionirale – če so te sankcije sorazmerne z zastavljenim ciljem – pa sankcija, s katero se davek lahko poviša za znesek v višini 50 % ali celo 100 % vrednosti zadevnih storitev, tudi če ni nobene davčne utaje, presega to, kar je nujno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora. Nesorazmernost te sankcije je še toliko očitnejša, ker zaradi upravne tolerance, navedene v točki 5 te sodbe, storitve, ki se opravljajo izključno znotraj Belgije, ne morejo biti podlaga za sankcijo, tudi če ponudnik storitev prejetega plačila ni prijavil.

48 Iz tega sledi, da omejitve iz točke 25 te sodbe prav tako ni mogoče utemeljiti z bojem proti davčnim goljufijam, na katerega se sklicujejo tožeče stranke iz postopkov v glavni stvari in Komisija v svojih stališčih. Ta cilj je nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev izvrševanja svoboščin prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbo DEU (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točka 45 in navedena sodna praksa). V obravnavanem primeru je sicer res, da lahko zadevna ureditev zaradi sankcije, navedene v točki 44 te sodbe, pripomore k odvračanju davčnih utaj. Vendar se ta sankcija uporabi tudi, če ni davčne utaje, kot je bilo navedeno v točki 46 te sodbe, zato presega to, kar je nujno za dosego tega cilja.

49 Na podlagi navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki vsem družbam s sedežem na ozemlju te države članice nalaga, da davčni upravi posredujejo obračunske liste v zvezi s plačili za storitve, ki so jih kupile od ponudnikov storitev s sedežem v drugi državi članici, v kateri za te ponudnike veljajo predpisi o računovodstvu za podjetja in obveznost izdaje računov v skladu s predpisi o DDV, sicer se jim davek od dohodka pravnih oseb poviša za 50 % ali 100 % vrednosti teh storitev, medtem ko prvonavedena država članica v skladu z upravno prakso ne nalaga nobene podobne obveznosti, kadar navedene storitve opravijo ponudniki s sedežem na njenem ozemlju.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki vsem družbam s sedežem na ozemlju te države članice nalaga, da davčni upravi posredujejo obračunske liste v zvezi s plačili za storitve, ki so jih kupile od ponudnikov storitev s sedežem v drugi državi članici, v kateri za te ponudnike veljajo predpisi o računovodstvu za podjetja in obveznost izdaje računov v skladu s predpisi o davku na dodano vrednost, sicer se jim davek od dohodka pravnih oseb poviša za 50 % ali 100 % vrednosti teh storitev, medtem ko prvonavedena država članica v skladu z upravno prakso ne nalaga nobene podobne obveznosti, kadar navedene storitve opravijo ponudniki s sedežem na njenem ozemlju.

Podpisi