ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 24ης Φεβρουαρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών – Άρθρο 56 ΣΛΕΕ – Περιορισμοί – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος εταιριών – Υποχρέωση των αγοραστών υπηρεσιών να καταρτίζουν και να αποστέλλουν στη Διοίκηση παραστατικά σχετικά με τα ποσά που τιμολογούνται από παρόχους υπηρεσιών εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος – Έλλειψη τέτοιας υποχρεώσεως όσον αφορά αμιγώς εσωτερική παροχή υπηρεσιών – Δικαιολόγηση – Αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων – Αναλογικότητα»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-52/21 και C-53/21,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το cour d'appel de Liège (εφετείο Λιέγης, Βέλγιο) με αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 2020, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2021, στο πλαίσιο των δικών

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

κατά

État belge (C-52/21)

και

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

κατά

État belge (C-53/21),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Ziemele, πρόεδρο του έκτου τμήματος, προεδρεύουσα του έβδομου τμήματος, P. G. Xuereb (εισηγητή) και A. Kumin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL και Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, εκπροσωπούμενες από τον P. Destrée, avocat,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Baeyens και J.-C. Halleux και την C. Pochet,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και V. Uher,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, αφενός, της Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (στο εξής: Pharmacie populaire) και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) (υπόθεση C-52/21) και, αφετέρου, της Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (στο εξής: Pharma Santé) και του Βελγικού Δημοσίου (υπόθεση C-53/21), σχετικά με τις προϋποθέσεις στις οποίες υπόκειται, σύμφωνα με το φορολογικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους, η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των εταιριών που είναι εγκατεστημένες στο Βέλγιο των δαπανών που συνδέονται με την αγορά υπηρεσιών από παρόχους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος.

Το βελγικό δίκαιο

3 Το άρθρο 57 του code des impôts sur les revenus (κώδικα φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: CIR 1992), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«Οι ακόλουθες δαπάνες θεωρούνται επαγγελματικές μόνον εφόσον δικαιολογούνται με προσκόμιση εξατομικευμένων δελτίων και ανακεφαλαιωτικού πίνακα που καταρτίζονται σύμφωνα με τον τύπο και τις προθεσμίες που καθορίζονται με βασιλικό διάταγμα:

1° προμήθειες, μεσιτεία, εμπορικές ή άλλες επιστροφές, πληρωμές ή αμοιβές περιστασιακές ή μη, παροχές, επιβαρύνσεις ή πλεονεκτήματα πάσης φύσεως που συνιστούν για τους δικαιούχους εισοδήματα από επαγγελματική δραστηριότητα φορολογητέα ή μη στο Βέλγιο, εξαιρουμένων των αμοιβών που προβλέπονται στο άρθρο 30, σημείο 3·

[…]»

4 Το άρθρο 219 του CIR 1992, ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«Επιβάλλεται χωριστή εισφορά για τις δαπάνες που μνημονεύονται στο [άρθρο] 57 […] οι οποίες δεν δικαιολογούνται βάσει προσκόμισης εξατομικευμένων δελτίων και ανακεφαλαιωτικού πίνακα […]

Η εισφορά αυτή ισούται με το 100 [%] των εν λόγω δαπανών […], εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι ο δικαιούχος των δαπανών αυτών […] είναι νομικό πρόσωπο […], οπότε ο συντελεστής καθορίζεται σε 50 [%].

[…]

Η εισφορά αυτή δεν επιβάλλεται αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι το ποσό των δαπανών που μνημονεύονται στο άρθρο 57 […] περιλαμβάνεται σε δήλωση υποβληθείσα από τον δικαιούχο σύμφωνα με το άρθρο 305 [του CIR 1992] ή σε ανάλογη δήλωση που υποβάλλεται στην αλλοδαπή από τον δικαιούχο.

Όταν το ποσό των δαπανών που μνημονεύονται στο άρθρο 57 […] δεν περιλαμβάνεται σε δήλωση υποβληθείσα σύμφωνα με το άρθρο 305 [του CIR 1992] ή σε ανάλογη δήλωση που υποβλήθηκε στην αλλοδαπή από τον δικαιούχο, η χωριστή εισφορά δεν επιβάλλεται στον φορολογούμενο αν ο δικαιούχος έχει προσδιοριστεί κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφισβήτησης το αργότερο εντός προθεσμίας δύο ετών και έξι μηνών από την 1η Ιανουαρίου του οικείου φορολογικού έτους.»

5 Βάσει πρακτικής η οποία καλείται πρακτική «διοικητικής ανοχής», και για την οποία γίνεται λόγος, μεταξύ άλλων, στο σημείο 57/62 των επίσημων διοικητικών σχολίων του CIR 1992 και στην εγκύκλιο Ci.RH.243/581.810 (AFER αριθ. 7/2009) της 19ης Φεβρουαρίου 2009, οι φορολογούμενοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση προσκόμισης τέτοιων εξατομικευμένων δελτίων και ανακεφαλαιωτικών πινάκων εφόσον πληρούνται δύο προϋποθέσεις. Αφενός, κατά τη διάρκεια της επίμαχης στην κύρια δίκη περιόδου, οι αποδέκτες των επίμαχων πληρωμών πρέπει να είναι πρόσωπα υπαγόμενα στον «νόμο της 17ης Ιουλίου 1975 περί λογιστικής και ετησίων λογαριασμών των επιχειρήσεων», η παραπομπή δε αυτή πρέπει επί του παρόντος να νοηθεί, κατόπιν της καταργήσεως του νόμου αυτού το 2014, ως παραπομπή στις λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που προβλέπονται στο βιβλίο III, τίτλος 3, κεφάλαιο 2, του βελγικού κώδικα οικονομικού δικαίου. Αφετέρου, οι επίμαχες πληρωμές πρέπει να καταβάλλονται ως αντάλλαγμα για πράξεις οι οποίες δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τιμολογήσεως σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

6 Οι εκκαλούσες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ήτοι οι Pharmacie populaire και Pharma Santé, εταιρίες αμφότερες εγκατεστημένες στο Βέλγιο, εμπορεύονται φαρμακευτικά προϊόντα.

7 Οι δύο αυτές εταιρίες ανέθεσαν συμβατικώς στη LAD Sàrl, εταιρία εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο, την εκτέλεση μεταφορών φαρμάκων.

8 Κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012, η LAD χρέωσε στη Pharmacie populaire μεταφορικά έξοδα ανερχόμενα σε 20 846,20 ευρώ, 22 788,88 ευρώ και 16 723,44 ευρώ αντιστοίχως. Τα μεταφορικά έξοδα που χρέωσε η LAD στη Pharma Santé κατά τα έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 ανέρχονταν αντιστοίχως σε 32 516,23 ευρώ, 22 653,95 ευρώ, 25 468,33 ευρώ, 27 197,78 ευρώ και 16 383,40 ευρώ.

9 Βάσει αυτών των πραγματικών περιστατικών ασκήθηκαν ποινικές διώξεις κατά της Pharmacie populaire και της Pharma Santé, οι οποίες αθωώθηκαν με αποφάσεις του tribunal correctionnel de Liège (πλημμελειοδικείου Λιέγης, Βέλγιο) της 28ης Φεβρουαρίου 2019. Σύμφωνα με τις αποφάσεις αυτές, οι οποίες έχουν αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, από κανένα στοιχείο των δικογραφιών δεν προέκυπτε ότι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στις εκκαλούσες της κύριας δίκης δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα και ότι οι τιμές που είχαν δηλωθεί από αυτές δεν αντιστοιχούσαν στα πραγματικά καταβληθέντα τιμήματα. Επιπλέον, κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν έθετε υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη της LAD.

10 Δεδομένου ότι οι εκκαλούσες της κύριας δίκης δεν είχαν καταρτίσει εξατομικευμένα δελτία και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες σχετικά με τις δαπάνες αυτές σύμφωνα με το άρθρο 57 του CIR 1992, η βελγική φορολογική αρχή τους κοινοποίησε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις 20 Αυγούστου και στις 4 Νοεμβρίου 2015 αντιστοίχως, με τις οποίες τις ενημέρωσε για την πρόθεσή της να υποβάλει τα επίμαχα ποσά στη χωριστή εισφορά που προβλέπει το άρθρο 219 του CIR 1992.

11 Οι εκκαλούσες της κύριας δίκης υποστήριξαν ότι είχαν προβεί στις επίμαχες πληρωμές καλοπίστως ως αντάλλαγμα για πράγματι παρασχεθείσες υπηρεσίες και ότι, καθόσον ο δικαιούχος ήταν λουξεμβουργιανή εταιρία υποκείμενη σε υποχρεωτική λογιστική, δεν συνέτρεχε λόγος καταρτίσεως εξατομικευμένων δελτίων.

12 Με αποφάσεις που κοινοποίησε στις εκκαλούσες της κύριας δίκης στις 23 Νοεμβρίου και στις 11 Δεκεμβρίου 2015 αντιστοίχως, η βελγική φορολογική αρχή ενέμεινε στην άποψή της, διευκρινίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι εν λόγω εταιρίες δεν είχαν αποδείξει ότι οι επίμαχες πληρωμές περιλαμβάνονταν σε δήλωση υποβληθείσα από τον δικαιούχο τους σύμφωνα με το άρθρο 305 του CIR 1992 ή σε ανάλογη δήλωση υποβληθείσα στην αλλοδαπή από τον εν λόγω δικαιούχο. Κατά συνέπεια, τα επίμαχα ποσά υποβλήθηκαν στη χωριστή εισφορά που προβλέπει το άρθρο 219 του CIR 1992.

13 Στις 26 Μαΐου 2016 αμφότερες οι εκκαλούσες της κύριας δίκης υπέβαλαν διοικητικές προσφυγές κατά των ανωτέρω αποφάσεων. Με αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2016, οι εν λόγω διοικητικές προσφυγές απορρίφθηκαν από τη βελγική φορολογική αρχή.

14 Με δικόγραφα που κατέθεσαν στις 27 Ιανουαρίου και στις 30 Ιανουαρίου 2017 αντιστοίχως, οι εκκαλούσες της κύριας δίκης προσέφυγαν κατά των αποφάσεων της βελγικής φορολογικής αρχής ενώπιον του tribunal de première instance de Liège (πρωτοδικείου Λιέγης, Βέλγιο). Οι προσφυγές αυτές απορρίφθηκαν ως αβάσιμες με δύο αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2018.

15 Οι εκκαλούσες άσκησαν έφεση κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του cour d'appel de Liège (εφετείου Λιέγης, Βέλγιο).

16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η πρακτική διοικητικής ανοχής για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως δεν εφαρμόζεται στις πληρωμές που πραγματοποιούνται ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες παρεχόμενες από εταιρίες όπως η LAD, οι οποίες έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος και δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στο Βέλγιο.

17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τον συνδυασμό του άρθρου 219 του CIR 1992 και της εν λόγω πρακτικής διοικητικής ανοχής προκύπτει ότι η υποχρέωση καταρτίσεως εξατομικευμένων δελτίων και ανακεφαλαιωτικού πίνακα προς αποφυγή της επιβολής χωριστής εισφοράς επιβάλλεται στους αγοραστές υπηρεσιών παρεχόμενων από αλλοδαπές εταιρίες και συνεπάγεται

πρόσθετο διοικητικό βάρος το οποίο δεν απαιτείται για τους αγοραστές των ίδιων υπηρεσιών που παρέχονται από πάροχο υπηρεσιών εγκατεστημένο στην ημεδαπή, ο οποίος υπόκειται στη βελγική νομοθεσία περί λογιστικής και ετησίων λογαριασμών των επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, μια τέτοια υποχρέωση θα μπορούσε να καταστήσει τις διασυνοριακές υπηρεσίες λιγότερο ελκυστικές από τις υπηρεσίες που παρέχονται από παρόχους υπηρεσιών της ημεδαπής και, κατ' αποτέλεσμα, να αποτρέψει τους αγοραστές από το να απευθύνονται σε παρόχους υπηρεσιών εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη. Επομένως, η περιγραφείσα κατάσταση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, ο οποίος απαγορεύεται καταρχήν από το άρθρο 56 ΣΛΕΕ.

18 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρέπει να υποβληθεί ερώτημα στο Δικαστήριο, προκειμένου να κριθεί αν η επίμαχη βελγική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών και αν, εν τοιαύτη περιπτώσει, ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour d'appel de Liège (εφετείο Λιέγης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία ή πρακτική κατά την οποία εταιρίες εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος οι οποίες χρησιμοποιούν υπηρεσίες εταιριών εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος υποχρεούνται να συντάσσουν και να διαβιβάζουν στη φορολογική αρχή ανακεφαλαιωτικά δελτία και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τα ποσά που τους χρέωσαν οι τελευταίες αυτές εταιρίες προκειμένου να αποφύγουν την επιβολή φόρου εταιριών με συντελεστή 100 % ή 50 % επί των δαπανών αυτών, ενώ, αν χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες εταιριών εγκατεστημένων στην ημεδαπή, δεν υπόκεινται στην εν λόγω υποχρέωση προκειμένου να αποφύγουν την επιβολή του ως άνω φόρου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

20 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει σε κάθε εταιρία εγκατεστημένη εντός της επικράτειάς του την υποχρέωση να διαβιβάζει στη φορολογική αρχή παραστατικά σχετικά με τις πληρωμές που καταβλήθηκαν ως αμοιβή για υπηρεσίες που αγοράστηκαν από παρόχους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο οι πάροχοι αυτοί υπόκεινται τόσο στη νομοθεσία περί λογιστικής των επιχειρήσεων όσο και στην υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ, τούτο δε επί ποινή προσαυξήσεως του φόρου εταιριών ίση με το 50 % ή το 100 % της αξίας αυτών των υπηρεσιών, ενώ, βάσει διοικητικής πρακτικής, το εν λόγω κράτος μέλος δεν επιβάλλει καμία αντίστοιχη υποχρέωση όταν οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται από παρόχους εγκατεστημένους εντός της δικής του επικράτειας.

21 Καταρχάς, δεδομένου ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση προβλέπει τόσο την υποχρέωση παροχής ορισμένων πληροφοριών στις φορολογικές αρχές όσο και την επιβολή κυρώσεως υπό τη μορφή άμεσου φόρου σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως αυτής, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, σεβόμενα τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, Berlington Hungary κ.λπ., C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ αποκλείει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρυθμίσεως η οποία έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσχερέστερη από ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαιτεί την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος επιβάλλεται λόγω του ότι ο πάροχος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου παρέχεται η υπηρεσία (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Τα εθνικά μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής συνιστούν τέτοιους περιορισμούς της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Αντιθέτως, η κατ' άρθρο 56 ΣΛΕΕ απαγόρευση δεν καλύπτει τα μέτρα των οποίων το μόνο αποτέλεσμα είναι να καθιστούν οικονομικά επαχθέστερη τη συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών και τα οποία πλήττουν εξίσου την παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών και την παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ παρέχει δικαιώματα όχι μόνο στον ίδιο τον παρέχοντα υπηρεσίες αλλά και στον αποδέκτη των εν λόγω υπηρεσιών (απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Υπό το πρίσμα της ανωτέρω νομολογίας, διαπιστώνεται ότι κανονιστική ρύθμιση και διοικητική πρακτική που επιβάλλουν υποχρέωση δηλώσεως συνοδευόμενη από καθεστώς κυρώσεων το οποίο εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ παρεχόντων υπηρεσίες, αναλόγως του αν αυτοί είναι ή όχι εγκατεστημένοι στο Βέλγιο, πρέπει να θεωρούνται ικανές να καταστήσουν τις διασυνοριακές υπηρεσίες λιγότερο ελκυστικές για αποδέκτες υπηρεσιών εγκατεστημένους στο Βέλγιο απ' ό,τι οι υπηρεσίες που παρέχονται από παρόχους εγκατεστημένους στο οικείο κράτος μέλος, και να αποτρέψουν τους εν λόγω αποδέκτες από το να απευθυνθούν σε παρέχοντες υπηρεσίες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη. Επομένως, μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση και μια τέτοια διοικητική πρακτική δύνανται να συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών, πράγμα το οποίο αναγνώρισε εξάλλου η Βελγική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της.

26 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από την επιχειρηματολογία της Βελγικής Κυβέρνησης από την οποία προκύπτει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 219 του CIR 1992, η κύρωση σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρεώσεως υποβολής δηλώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 57 του ως άνω κώδικα δεν εφαρμόζεται όταν οι επίμαχες πληρωμές περιλαμβάνονται σε δήλωση του δικαιούχου τους προς τη βελγική φορολογική αρχή σύμφωνα με το άρθρο 305 του εν λόγω κώδικα ή σε ανάλογη δήλωση στην αλλοδαπή, ή όταν ο δικαιούχος αυτός έχει προσδιοριστεί κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφισβήτησης το αργότερο εντός προθεσμίας δύο ετών και έξι μηνών από την επίμαχη φορολογική χρήση.

27 Ειδικότερα, όπως προκύπτει κατ' ουσίαν από την ανωτέρω επιχειρηματολογία, στις περιπτώσεις αυτές η υποχρέωση δηλώσεως του άρθρου 57 του CIR 1992 απλώς θα αντικαθίστατο από ανάλογη υποχρέωση, η οποία δεν φαίνεται να επηρεάζει κατά ισοδύναμο τρόπο τις αμιγώς εσωτερικές παροχές υπηρεσιών στο Βέλγιο και είναι ικανή να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών μεταξύ των κρατών μελών.

28 Εξάλλου, όσον αφορά το επιχείρημα της Βελγικής Κυβέρνησης ότι οι προβλεπόμενες από την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων περιορίζονται στα απολύτως αναγκαία στοιχεία για τον σαφή προσδιορισμό των σχετικών πληρωμών, καθώς και για τη φύση των πληρωμών και το ύψος τους, και ότι οι πληροφορίες αυτές είναι καταρχήν προσβάσιμες στους λογαριασμούς του πληρωτή χωρίς αυτός να υποχρεούται σε έρευνες δυνάμενες να συνεπάγονται σημαντικές διοικητικές δαπάνες, από τη νομολογία προκύπτει ότι ακόμη και ένας μικρής εκτάσεως ή ήσσονος σημασίας περιορισμός θεμελιώδους ελευθερίας απαγορεύεται από τη Συνθήκη ΛΕΕ (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι διαφορετική μεταχείριση η οποία συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών μπορεί να γίνει δεκτή αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και εφόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, η εφαρμογή της είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Το αιτούν δικαστήριο, μολονότι διερωτάται αν ένας ενδεχόμενος περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από τέτοιους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δεν παρέσχε διευκρινίσεις επ' αυτού.

31 Στις παρατηρήσεις της, η Βελγική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Σκοπός της νομοθεσίας αυτής είναι, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, να διασφαλιστεί ότι τα ποσά που ο αγοραστής των υπηρεσιών εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του αντιστοιχούν στα δηλωθέντα από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες εισοδήματα. Βεβαίως, όταν ο τελευταίος υπόκειται στη βελγική νομοθεσία περί λογιστικής και οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο, η υποχρέωση του αγοραστή να καταρτίζει και να υποβάλλει εξατομικευμένα δελτία και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες των πληρωμών αυτών συνεπάγεται, καταρχήν, επανάληψη των υποχρεώσεων που βαρύνουν τον πάροχο της υπηρεσίας, δεδομένου ότι τα στοιχεία του εν λόγω «listing client» του τελευταίου αντιστοιχούν, καταρχήν, στα στοιχεία που αναγράφονται στα έγγραφα που καταρτίζει ο πληρωτής. Η Βελγική Κυβέρνηση εκθέτει ότι για αυτόν ακριβώς τον λόγο υφίσταται διοικητική ανοχή σε τέτοιες περιπτώσεις.

32 Ωστόσο, η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση δηλώσεως που βαρύνει τους αγοραστές υπηρεσιών παραμένει απολύτως σκόπιμη οσάκις οι παρέχοντες υπηρεσίες, μολονότι υπόκεινται στη λογιστική νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεώς τους και υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγιο, δεν είναι εγκατεστημένοι στο Βέλγιο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι πληρωμές που πραγματοποιούνται στο Βέλγιο δεν φορολογούνται στο Βέλγιο, δυνάμει των διατάξεων των συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας των εταιρικών κερδών. Η βελγική φορολογική αρχή «δίδει τη σκυτάλη» στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες, η οποία είναι η μόνη αρμόδια να ελέγξει αν αυτός πράγματι δήλωσε τα εισοδήματά του. Πρόκειται, όπως προβάλλει η Βελγική Κυβέρνηση, για αυθόρμητη και αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στην οποία μετέχουν όλα τα κράτη μέλη καθώς και διάφορα τρίτα κράτη, δεδομένου ότι οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται κατ' αυτόν τον τρόπο είναι αυτές που περιλαμβάνονται στα εξατομικευμένα δελτία.

33 Η Βελγική Κυβέρνηση εκτιμά ότι τα εξατομικευμένα δελτία και οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες του άρθρου 57 του CIR 1992 εξακολουθούν να είναι αναγκαία για να μπορέσει το κράτος εγκαταστάσεως του παρέχοντος υπηρεσίες να προβεί στον σχετικό έλεγχο. Το να επεκταθεί η

διοικητική ανοχή που ισχύει για τις πληρωμές που πραγματοποιούνται από εταιρίες εγκατεστημένες στο Βέλγιο σε παρέχοντες υπηρεσίες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη θα ισοδυναμούσε με παραίτηση από την εν λόγω ανταλλαγή πληροφοριών και θα έθετε σε κίνδυνο την εποπτεία που η ανταλλαγή αυτή καθιστά δυνατή.

34 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων μπορεί να συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 57, και της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Επιπροσθέτως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, τα μέτρα που περιορίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών πρέπει να είναι πρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξή του μέτρο (απόφαση της 10ης Μαρτίου 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, σκέψη 24).

36 Όσον αφορά το κατά πόσον ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι πρόσφορη, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων οι οποίοι αποσκοπούν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, επιτρέπεται σε κράτος μέλος να εφαρμόζει μέτρα που καθιστούν δυνατή την εξακρίβωση, κατά τρόπο σαφή και ακριβή, του ποσού των δαπανών που μπορούν να εκπέσουν εντός του κράτους αυτού ως επαγγελματικές δαπάνες (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Δεν υπάρχει κανένας λόγος για διαφορετική απόφαση όταν πρόκειται για μέτρα που καθιστούν δυνατή μια τέτοια εξακρίβωση από άλλο κράτος μέλος.

37 Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η Βελγική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της, η υποχρέωση που επιβάλλεται στις εγκατεστημένες στο Βέλγιο εταιρίες να δηλώνουν τις δαπάνες που συνδέονται με τις υπηρεσίες που αγοράστηκαν από παρόχους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη είναι ικανή να συνδράμει τις φορολογικές αρχές των εν λόγω κρατών μελών στο να εξακριβώσουν αν οι πληρωμές που καταβλήθηκαν ως αμοιβή για τις επίμαχες υπηρεσίες πράγματι περιλαμβάνονται στα φορολογητέα εισοδήματα των ληπτών τους.

38 Συγκεκριμένα, η διαβίβαση από τη βελγική φορολογική αρχή των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στα εξατομικευμένα δελτία του άρθρου 57 του CIR 1992 σχετικά με πληρωμές υποκείμενες σε φόρο μόνο σε άλλο κράτος μέλος, και ειδικότερα στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους, θα μπορούσε να παράσχει στις εν λόγω αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τη φορολογική δήλωση του οικείου παρέχοντος υπηρεσίες.

39 Όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, για να εξηγήσει τον λόγο υπάρξεως της διοικητικής ανοχής για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως, η Βελγική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι όταν ο παρέχων υπηρεσίες υπόκειται στη βελγική νομοθεσία περί λογιστικής και υποχρεούται, δυνάμει της βελγικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, να εκδίδει τιμολόγιο, η υποχρέωση δηλώσεως του άρθρου 57 του CIR 1992 θα αποτελούσε επανάληψη των υποχρεώσεων που βαρύνουν τον εν λόγω πάροχο υπηρεσιών βάσει των ως άνω νομοθεσιών. Όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, η επίμαχη διοικητική ανοχή στηρίζεται, επομένως, στην παραδοχή ότι οι παρέχοντες υπηρεσίες που

υπόκεινται σε τέτοιες λογιστικές υποχρεώσεις και υποχρεώσεις τιμολογήσεως σχετικά με τον ΦΠΑ προβλεπόμενες από το βελγικό δίκαιο δεν παρουσιάζουν τον ίδιο βαθμό κινδύνου φοροδιαφυγής με τους παρόχους που δεν υπόκεινται στις εν λόγω υποχρεώσεις.

40 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, δεδομένου ότι τόσο οι κανόνες που διέπουν τη λογιστική των επιχειρήσεων όσο και η νομοθεσία περί ΦΠΑ έχουν εναρμονιστεί εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι παρέχοντες υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη υπόκεινται σε υποχρεώσεις παρόμοιες με εκείνες που υπέχουν οι παρέχοντες υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι στο Βέλγιο. Επιπλέον, από την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση προκύπτει ότι η κατάρτιση των εξατομικευμένων δελτίων και των ανακεφαλαιωτικών καταστάσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για να μπορέσουν οι βελγικές φορολογικές αρχές να προβούν στην επαλήθευση των δηλώσεων των παρεχόντων υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι στο Βέλγιο, δεδομένου ότι οι δηλώσεις αυτές δεν χρειάζεται να υποβληθούν όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διοικητικής ανοχής για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στα εξατομικευμένα δελτία είναι αναγκαίες στις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών για την επαλήθευση των φορολογικών δηλώσεων των παρεχόντων υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι εντός της επικράτειάς τους.

41 Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα της Βελγικής Κυβέρνησης ότι η υποχρέωση που υπέχουν οι εγκατεστημένες στο Βέλγιο εταιρίες να δηλώνουν τις υπηρεσίες που παρέχουν οι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη παρέχοντες υπηρεσίες είναι αναγκαία για τη διατήρηση αυθόρμητης και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στην οποία μετέχουν όλα τα κράτη μέλη καθώς και διάφορα τρίτα κράτη, επισημαίνεται ότι η εν λόγω κυβέρνηση δεν παρέχει καμία διευκρίνιση ως προς τη νομική βάση μιας τέτοιας ανταλλαγής πληροφοριών.

42 Ισχύει, βεβαίως, ότι τόσο η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όσο και η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2013, L 162, σ. 15), η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 28 αυτής, κατήργησε την οδηγία 77/799 από 1ης Ιανουαρίου 2013, προέβλεψαν τη δυνατότητα των φορολογικών αρχών των κρατών μελών να ζητούν φορολογικές πληροφορίες από τις φορολογικές αρχές άλλων κρατών μελών και να ανταλλάσσουν τέτοιες πληροφορίες μεταξύ τους. Εντούτοις, καμία από τις οδηγίες αυτές δεν προβλέπει υποχρέωση των εν λόγω αρχών να ανταλλάσσουν αυθόρμητα και αυτομάτως πληροφορίες όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.

43 Επιπλέον, το άρθρο 2 της οδηγίας 77/799, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 αυτής, επέτρεπε στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους να ζητήσουν από τις φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους να τους διαβιβάσουν όλες τις πληροφορίες που θα τους επέτρεπαν τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εταιριών, όσον αφορά συγκεκριμένη περίπτωση, και υποχρέωνε τις αρχές αυτές να προβούν, εφόσον παρίστατο ανάγκη, στις αναγκαίες έρευνες για να λάβουν τις πληροφορίες αυτές. Αντίστοιχες υποχρεώσεις προβλέπονται στα άρθρα 1, 5 και 6 της οδηγίας 2011/16. Επομένως, ακόμη και ελλείψει αυθόρμητης και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών είναι σε θέση, στο πλαίσιο ερευνών που αφορούν συγκεκριμένο φορολογούμενο, να λάβουν όλα τα στοιχεία που τους είναι αναγκαία για τον ορθό προσδιορισμό των επίμαχων φόρων.

44 Τρίτον, και εν πάση περιπτώσει, υπενθυμίζεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση συνοδεύεται από κύρωση, η οποία αποκαλείται «χωριστή εισφορά» και συνίσταται στην προσαύξηση του φόρου εταιριών κατά ποσό ίσο, αναλόγως των περιστάσεων, με 50 % ή 100 % των ποσών που χρεώνουν οι παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη.

45 Κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, σκοπός της κυρώσεως αυτής δεν είναι να τιμωρήσει τη μη τήρηση των διατυπώσεων υποβολής δηλώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 57 του CIR 1992, αλλά να την αποτρέψει μέσω της εξάλειψης του φορολογικού πλεονεκτήματος που θα μπορούσαν να αποκομίσουν από αυτήν ο αγοραστής και ο παρέχων υπηρεσίες.

46 Πλην όμως, από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο και επιβεβαίωσε η Βελγική Κυβέρνηση προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση επιβάλλεται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες βελγική εταιρία παρέβη την υποχρέωση δηλώσεως που υπέχει από την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία χωρίς να κάνει χρήση των δυνατοτήτων αποφυγής της επιβολής της κυρώσεως αυτής που περιγράφονται στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι, όπως υποστήριξε η Βελγική Κυβέρνηση, ο πληρωτής απαλλάσσεται από την υποχρέωση αυτή όταν το ποσό των πληρωμών δεν υπερβαίνει τα 125 ευρώ, είναι προφανές ότι, υπό την επιφύλαξη του εν λόγω ελάχιστου ορίου, η εν λόγω κύρωση επιβάλλεται ακόμη και όταν ο πάροχος έχει πράγματι δηλώσει, στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος, τα εισοδήματα που πραγματοποίησε από βελγικές πηγές ως αμοιβή για τις υπηρεσίες του. Ως εκ τούτου, η κύρωση επιβάλλεται ακόμη και όταν η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως δηλώσεως δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μη υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο, είτε πρόκειται για τον αγοραστή είτε για τον παρέχοντα τις σχετικές υπηρεσίες.

47 Παρά το γεγονός όμως ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν κυρώσεις για τη μη τήρηση των διοικητικών υποχρεώσεων που επιβάλλουν, υπό την προϋπόθεση ότι οι κυρώσεις αυτές είναι ανάλογες προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, κύρωση συνιστάμενη σε προσαύξηση του φόρου ύψους 50 %, ή ακόμη και 100 % της αξίας των οικείων υπηρεσιών, ακόμα και όταν δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Ο δυσανάλογος χαρακτήρας της κυρώσεως αυτής καθίσταται έτι κατάφωρος, αν ληφθεί υπόψη ότι, χάρη στη διοικητική ανοχή για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως, μια αμιγώς εσωτερική παροχή υπηρεσιών στο Βέλγιο δεν μπορεί να επισύρει κύρωση, ακόμα και όταν ο πάροχος υπηρεσιών δεν δήλωσε την εισπραχθείσα αμοιβή.

48 Επομένως, ο περιορισμός για τον οποίον γίνεται λόγος στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του σκοπού της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, τον οποίον επικαλέστηκαν το Βελγικό Δημόσιο και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις τους. Ο σκοπός αυτός αποτελεί επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εν προκειμένω, είναι γεγονός ότι η επίμαχη ρύθμιση μπορεί να συμβάλει στην αποτροπή της φοροδιαφυγής, χάρη στην κύρωση για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως. Η κύρωση αυτή, όμως, υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, εφαρμόζεται ακόμη και όταν δεν συντρέχει καμία περίπτωση φοροδιαφυγής.

49 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει σε κάθε εταιρία εγκατεστημένη εντός της επικράτειάς του την υποχρέωση να διαβιβάζει στη φορολογική αρχή παραστατικά σχετικά με τις πληρωμές που καταβλήθηκαν ως αμοιβή για υπηρεσίες που αγοράστηκαν από παρόχους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο οι πάροχοι αυτοί υπόκεινται τόσο στη νομοθεσία περί λογιστικής των επιχειρήσεων όσο και στην υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ, τούτο δε επί ποινή προσαυξήσεως του φόρου εταιριών ίση με το 50 % ή το 100 % της αξίας αυτών των υπηρεσιών, ενώ, βάσει διοικητικής πρακτικής, το εν λόγω κράτος μέλος δεν επιβάλλει καμία αντίστοιχη υποχρέωση όταν ανάλογες υπηρεσίες παρέχονται από παρόχους εγκατεστημένους εντός της δικής του επικράτειας.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφασίζει:

Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει σε κάθε εταιρία εγκατεστημένη εντός της επικράτειάς του την υποχρέωση να διαβιβάζει στη φορολογική αρχή παραστατικά σχετικά με τις πληρωμές που καταβλήθηκαν ως αμοιβή για υπηρεσίες που αγοράστηκαν από παρόχους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο οι πάροχοι αυτοί υπόκεινται τόσο στη νομοθεσία περί λογιστικής των επιχειρήσεων όσο και στην υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου προστιθέμενης αξίας, τούτο δε επί ποινή προσαυξήσεως του φόρου εταιριών ίση με το 50 % ή το 100 % της αξίας αυτών των υπηρεσιών, ενώ, βάσει διοικητικής πρακτικής, το εν λόγω κράτος μέλος δεν επιβάλλει καμία αντίστοιχη υποχρέωση όταν ανάλογες υπηρεσίες παρέχονται από παρόχους εγκατεστημένους εντός της δικής του επικράτειας.

(υπογραφές)