Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

24. veljače 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno pružanje usluga – Članak 56. UFEU-a – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Obveza kupaca usluga da sastave i proslijede poreznoj upravi popratnu dokumentaciju koja se odnosi na iznose koje su naplatili pružatelji usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – Nepostojanje takve obveze glede pružanja usluga isključivo u jednoj državi članici – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora – Proporcionalnost”

U spojenim predmetima C-52/21 i C-53/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour d’appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija), odlukom od 4. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 28. siječnja 2021., u postupku

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

protiv

État belge (C-52/21),

i

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

protiv

État belge (C-53/21),

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: I. Ziemele, predsjednica šestog vijeća, u svojstvu predsjednice sedmog vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj) i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

* Jezik postupka: francuski

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za belgijsku vladu, S. Baeyens, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 56. UFEU-a.

2 Zahtjevi su upućeni u okviru dvaju sporova između, u prvom, društva Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (u daljnjem tekstu: Pharmacie populaire) (predmet C-52/21) i, u drugom, društva Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (u daljnjem tekstu: Pharma Santé) (predmet C-53/21), s jedne strane, i État belge (Belgijska Država), s druge strane, u vezi s uvjetima koji se, u skladu s poreznim pravom te države članice, primjenjuju na odbitak troškova povezanih s kupnjom usluga od pružatelja sa sjedištem u drugoj državi članici od oporezivog dohotka društava sa sjedištem u Belgiji.

Belgijsko pravo

3 Članak 57. Codea des impôts sur les revenus (Zakon o porezima na dohodak) (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), u verziji koja se primjenjuje u glavnim postupcima, glasi kako slijedi:

„Sljedeći troškovi smatraju se poslovnim troškovima samo ako su opravdani podnošenjem pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća sastavljenih u oblicima i rokovima koje odredi kralj:

1. provizije, posredničke provizije, poslovni ili drugi popusti, povremene ili stalne naknade i nagrade, zahvale, naknade ili pogodnosti bilo koje vrste koje za primatelje predstavljaju poslovne dohotke koji mogu i ne moraju biti oporezivi u Belgiji, uz iznimku naknada iz članka 30. stavka 3.;

[…]”

4 Članak 219. ZPD-a iz 1992., u verziji koja se primjenjuje u glavnim postupcima, određuje:

„Posebni porez obračunava se na temelju troškova iz [članka] 57. […] koji nisu opravdani podnošenjem pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća […].

Taj je porez jednak 100 [%] tih troškova […], osim ako se može dokazati da je primatelj tih troškova […] pravna osoba […], u kojim je slučajevima stopa utvrđena na 50 [%].

[…]

Ovaj se porez ne primjenjuje ako porezni obveznik dokaže da je iznos troškova iz članka 57. […] naveden u prijavi koju je korisnik podnio u skladu s člankom 305. [ZPD-a iz 1992.] ili u istovjetnoj prijavi koju je potonji podnio u inozemstvu.

Ako iznos troškova iz članka 57. […] nije naveden u prijavi podnesenoj u skladu s člankom 305. [ZPD-a iz 1992.] ili u istovjetnoj prijavi koju je korisnik podnio u inozemstvu, posebni porez ne primjenjuje se na poreznog obveznika ako je korisnik utvrđen na nedvosmislen način najkasnije u roku od dvije godine i šest mjeseci od 1. siječnja predmetnog poreznog razdoblja."

5 Prema takozvanoj praksi „administrativne tolerancije", na koju se osobito poziva u n° 57/62 du commentaire administratif du CIR 1992 (br. 57/62 upravnog komentara ZPD-a iz 1992.) i u Circulaireu n° Ci.RH.243/581.810 (Okružnica br. Ci.RH.243/581.810 (AFER N° 7/2009)) od 19. veljače 2009., porezni obveznici oslobođeni su potrebe podnošenja takvih pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskih izvješća kada su ispunjena dva uvjeta. S jedne strane, tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnim postupcima primatelji predmetnih plaćanja moraju biti osobe na koje se primjenjuje „Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Zakon od 17. srpnja 1975. o računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća)", s obzirom na to da se to upućivanje, nakon ukidanja tog zakona 2014., mora shvatiti kao upućivanje na računovodstvene obveze poduzeća iz knjige III. glave 3. poglavlja 2. belgijskog Codea de droit économique (Zakonik o gospodarskom pravu). S druge strane, predmetna plaćanja moraju se dodijeliti za transakcije koje nisu izuzete od obveze obračunavanja prema propisima u području poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Glavni postupci i prethodno pitanje

6 Žalitelji iz glavnih postupaka, Pharmacie populaire i Pharma Santé, dva društva sa sjedištem u Belgiji, prodaju farmaceutske proizvode.

7 Ta su dva društva ugovorno povjerila društvu LAD Sàrl, sa sjedištem u Luksemburgu, zadaću obavljanja prijevoza lijekova.

8 Tijekom 2010., 2011. i 2012. društvo LAD fakturiralo je društvu Pharmacie populaire troškove prijevoza, koji su iznosili 20 846,20 eura, 22 788,88 eura i 16 723,44 eura. Troškovi prijevoza koje je društvo LAD fakturiralo društvu Pharma Santé tijekom 2008., 2009., 2010., 2011. i 2012. godine iznosili su 32 516,23 eura, 22 653,95 eura, 25 468,33 eura, 27 197,78 eura i 16 383,40 eura.

9 Zbog tih su činjenica pokrenuti kazneni postupci protiv društava Pharmacie populaire i Pharme Santé, povodom kojih je Tribunal correctionnel de Liège (Kazneni sud u Lièegeu, Belgija) 28. veljače 2019. donio oslobađajuće presude. Prema tim presudama, koje su pravomoćne, nijedan element iz spisa ne dokazuje da usluge koje su pružene žaliteljima iz glavnih postupaka nisu odgovarale stvarnosti i da cijene koje su oni naveli nisu odgovarale stvarno plaćenim cijenama. Osim toga, nijedan element iz spisa ne dovodi u pitanje stvarno postojanje društva LAD.

10 Budući da žalitelji iz glavnih postupaka nisu sastavili pojedinačne obrasce i rekapitulacijska izvješća o tim troškovima u skladu s člankom 57. ZPD-a iz 1992., belgijska porezna uprava 20. kolovoza 2015. i 4. studenoga 2015. uputila im je ispravljeno rješenje, kojim ih je obavijestila o svojoj namjeri da na predmetne iznose primijeni plaćanje posebnog poreza predviđenog u članku 219. ZPD-a iz 1992.

11 Žalitelji iz glavnih postupaka istaknuli su da su proveli predmetna plaćanja u dobroj vjeri kao protučinidbu za stvarno pružene usluge i da, s obzirom na to da je korisnik bilo luksemburško društvo koje je obvezno voditi knjigovodstvenu evidenciju, nije bilo potrebe za sastavljanjem pojedinačnih obrazaca.

12 Odlukama upućenima žaliteljima iz glavnog postupka 23. studenoga i 11. prosinca 2015. belgijska porezna uprava ostala je pri svojem stajalištu, pojašnjavajući, među ostalim, da nisu dokazali da su predmetna plaćanja bila iskazana u prijavi koju je korisnik podnio u skladu s člankom 305. ZPD-a iz 1992. ili u istovjetnoj prijavi koju je podnio u inozemstvu. Stoga se na iznose o kojima je riječ primjenjivao poseban porez predviđen u članku 219. ZPD-a iz 1992.

13 Svaki od žalitelja iz glavnog postupka podnio je 26. svibnja 2016. žalbu protiv tih odluka. Belgijska porezna uprava odbila je te žalbe odlukama od 7. studenoga 2016.

14 Tužbama podnesenima 27. siječnja i 30. siječnja 2017. žalitelji iz glavnog postupka osporavali su te odluke pred Tribunalom de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Lièguu, Belgija). Te su tužbe odbijene kao neosnovane dvjema presudama donesenima 25. listopada 2018.

15 Žalitelji su podnijeli žalbe protiv tih presuda Couru d'appel de Liège (Žalbeni sud u Lièguu, Belgija).

16 Sud koji je uputio zahtjev napominje da se politika administrativne tolerancije iz točke 5. ove presude ne primjenjuje na plaćanja koja su izvršena kao protučinidba za usluge koje pružaju društva poput LAD-a, koja imaju sjedište u drugoj državi članici i koja nemaju stalnu poslovnu jedinicu u Belgiji.

17 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, očito je da se zajedničkom primjenom članka 219. ZPD-a iz 1992. i te administrativne tolerancije obveza sastavljanja pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća kako bi se izbjegla primjena posebnog poreza nameće kupcima usluga koje pružaju nerezidentna društva te podrazumijeva dodatno administrativno opterećenje za njih koje se ne zahtijeva od kupaca istih usluga koje pruža rezidentni pružatelj usluga na kojeg se primjenjuje belgijsko zakonodavstvo o računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća. Prema tome, takva obveza može prekogranične usluge učiniti manje privlačnima nego što su usluge pružatelja usluga koji su rezidenti te, u skladu s tim, može odvratiti kupce od toga da se koriste uslugama pružatelja koji su rezidenti drugih država članica. Ta bi se situacija stoga mogla smatrati ograničenjem slobodnog pružanja usluga, koje je u načelu zabranjeno člankom 56. UFEU-a.

18 Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da Sudu valja postaviti pitanje kako bi se utvrdilo predstavlja li predmetni belgijski propis ograničenje slobodnog kretanja usluga i može li se, ovisno o slučaju, takvo ograničenje opravdati važnim razlogom u općem interesu.

19 U tim je okolnostima Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Lièguu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju kojih su trgovačka društva s poslovnim nastanom u prvoj državi članici koja koriste usluge društava s poslovnim nastanom u drugoj državi članici obvezna, u svrhu izbjegavanja obračunavanja poreza na dobit u visini od 100 [%] ili 50 [%] iznosa koje su

fakturirala potonja društva, sastaviti i poreznoj upravi dostaviti obrasce i rekapitulacijska izvješća vezano uz te troškove ako, kad bi koristila usluge rezidentnih društava, ne bi podlijegala toj obvezi?"

O prethodnom pitanju

20 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji svakom društvu s poslovnim nastanom na državnom području te prve države članice nameće obvezu da poreznoj upravi proslijedi izvješća u vezi s plaćanjima za usluge kupljene od pružatelja usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, u kojoj se na potonje primjenjuje kako zakonodavstvo u području knjigovodstvene evidencije za poduzetnike tako i obveza izdavanja računa u skladu s propisima koji se odnose na PDV, i to pod prijetnjom obračunavanja poreza na dobit u visini od 50 % ili 100 % iznosa koji odgovara vrijednosti tih usluga, ako u skladu s administrativnom praksom navedena prva država članica ne propisuje nikakvu istovjetnu obvezu ako te usluge pružaju pružatelji s poslovnim nastanom na njezinu državnom području.

21 Uvodno, budući da propis o kojem je riječ u glavnom postupku predviđa i obvezu pružanja određenih informacija poreznim tijelima i sankciju u obliku izravnog poreza u slučaju nepoštovanja te obveze, važno je precizirati da, iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one ga unatoč tomu trebaju izvršavati u skladu s pravom Unije, a osobito u skladu s temeljnim slobodama koje jamči UFEU (presuda od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr., C-98/14, EU:C:2015:386, t. 34. i navedena sudska praksa).

22 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se članku 56. UFEU-a protivi primjena svih nacionalnih propisa kojima se više otežava pružanje usluga među državama članicama nego pružanje usluga unutar samo jedne države članice. Naime, članak 56. UFEU-a zahtijeva uklanjanje svih ograničenja slobodnog pružanja usluga uvedenih zato što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga (presuda od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 25. i navedena sudska praksa).

23 Ograničenja slobodnog pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnom izvršavanje te slobode. Naprotiv, mjere čiji je jedini učinak opterećenje predmetnih usluga dodatnim troškovima i koje na isti način utječu na pružanje usluga između država članica kao i unutar iste države članice nisu obuhvaćene člankom 56. UFEU-a (presuda od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 26. i navedena sudska praksa).

24 Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 56. UFEU-a daje prava ne samo samim pružateljima usluga već i korisnicima navedenih usluga (presuda od 30. siječnja 2020., Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, t. 24. i navedena sudska praksa).

25 S obzirom na tu sudsku praksu, valja utvrditi da propis i upravnu praksu kojima se nameće obveza prijavljivanja, zajedno sa sustavom sankcija, koji uspostavljaju razliku u postupanju između pružatelja usluga ovisno o tome imaju li poslovni nastan u Belgiji treba smatrati takvima da prekogranične usluge mogu učiniti manje privlačnima za primatelje usluga s poslovnim nastanom u Belgiji u odnosu na usluge koje pružaju pružatelji usluga s poslovnim nastanom u navedenoj državi članici i odvratiti navedene primatelje od toga da se koriste uslugama pružatelja

usluga s poslovnim nastanom u drugim državama članicama. Stoga takav propis i takva upravna praksa mogu predstavljati ograničenje slobodnog kretanja usluga, što je belgijska vlada, uostalom, priznala u svojim očitovanjima.

26 Taj zaključak nije doveden u pitanje argumentacijom belgijske vlade iz koje proizlazi da se, u skladu s člankom 219. ZPD-a iz 1992., sankcija za slučaj povrede obveze prijavljivanja iz članka 57. tog zakona ne primjenjuje ako su predmetna plaćanja uključena u prijavu koju je korisnik tih plaćanja podnio belgijskoj poreznoj upravi u skladu s člankom 305. navedenog zakona ili u sličnu prijavu podnesenu u inozemstvu, ili kada je taj korisnik na nedvosmislen način utvrđen najkasnije u roku od dvije godine i šest mjeseci od 1. siječnja predmetnog poreznog razdoblja.

27 Naime, kao što to u biti proizlazi iz te argumentacije, u tim bi slučajevima obveza prijavljivanja iz članka 57. ZPD-a iz 1992. jednostavno bila zamijenjena sličnom obvezom, za koju se ne čini da na istovjetan način utječe na pružanje usluga isključivo unutar Belgije i može otežati ili učiniti manje privlačnim ostvarivanje slobodnog kretanja usluga između država članica.

28 Osim toga, kad je riječ o argumentu belgijske vlade prema kojem su obveze prijavljivanja predviđene propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ograničene na elemente koji su nužno potrebni za jednoznačno utvrđivanje predmetnih plaćanja, kao i prirodu plaćanja i njihov iznos, te da su informacije u pravilu dostupne na računima platitelja, a da on nije ograničen na pretrage koje mogu dovesti do značajnih administrativnih troškova, iz sudske prakse proizlazi da je čak i ograničenje temeljne slobode slabijeg opsega ili male važnosti zabranjeno UFEU-om (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 30. i navedena sudska praksa).

29 Kao drugo, valja podsjetiti na to da se razlika u postupanju koja predstavlja ograničenje slobodnog pružanja usluga ipak može dopustiti ako to opravdavaju važni razlozi u općem interesu i pod uvjetom da u tom slučaju primjena takvog ograničenja bude prikladna za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno da bi ga se postiglo (presuda od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 45. i navedena sudska praksa).

30 Sud koji je uputio zahtjev, pitajući se može li se eventualno ograničenje opravdati takvim važnim razlozima u općem interesu, nije pružio pojašnjenje u tom pogledu.

31 Belgijska vlada u svojim očitovanjima tvrdila je da je propis o kojem je riječ u glavnom postupku opravdan potrebom osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora. Cilj je tog propisa osigurati da iznosi koje kupac usluga odbija od svojeg oporezivog dohotka odgovaraju dohocima koje je prijavio pružatelj tih usluga. Točno je da bi se, ako se na potonjeg primjenjuje belgijsko računovodstveno zakonodavstvo i ako je dužan izdati račun, obveza kupca da sastavi i dostavi pojedinačne obrasce i rekapitulacijska izvješća o tim uplatama u načelu preklapala s obvezom pružatelja usluge, s obzirom na to da podaci iz popisa klijenata potonjeg načelno odgovaraju onima iz dokumenata koje treba utvrditi platitelj. Belgijska vlada navodi da upravo zbog toga u takvim situacijama postoji administrativna tolerancija.

32 Belgijska vlada, međutim, tvrdi da obveza prijavljivanja koju imaju kupci usluga ostaje jednako korisna kada pružatelji usluga, iako se na njih primjenjuje računovodstveno zakonodavstvo njihove države poslovnog nastana i moraju izdati račun, nemaju sjedište u Belgiji. U takvim slučajevima provedene isplate ne bi bile oporezive u Belgiji, na temelju odredbi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje se odnose na dobit poduzetnika. Belgijska porezna uprava „prenijela bi nadležnost” poreznoj upravi države članice u kojoj pružatelj usluga ima

poslovni nastan, koja je jedina ovlaštena nadzirati je li potonji prijavio svoje dohotke. Riječ je o razmjeni spontanih i automatskih informacija u kojoj sudjeluju sve države članice kao i više trećih država, pri čemu su tako dostavljene informacije one navedene u pojedinačnim obrascima.

33 Belgijska vlada smatra da su pojedinačni obrasci i rekapitulacijska izvješća iz članka 57. ZPD-a iz 1992. nužni kako bi se državi poslovnog nastana pružatelja usluga omogućilo provođenje tog nadzora. Proširenje administrativne tolerancije koja se primjenjuje na plaćanja društava s poslovnim nastanom u Belgiji na pružatelje usluga sa sjedištem u drugim državama članicama podrazumijeva odricanje od te razmjene informacija i ugrožava nadzor koji ta razmjena omogućuje.

34 U tom pogledu iz sudske prakse proizlazi da potreba jamčenja učinkovitosti poreznog nadzora može biti važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobodnog pružanja usluga (presude od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 57. i od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, t. 47. i navedena sudska praksa).

35 Kao što je to istaknuto u točki 29. ove presude, potrebno je da mjere kojima se ograničava slobodno pružanje usluga budu prikladne za jamčenje ostvarenja postavljenog cilja i da ne prekoračuju ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 10. ožujka 2021., An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, t. 24.).

36 Što se tiče prikladnosti propisa poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, valja podsjetiti na to da je, u cilju osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora, koji se odnosi na borbu protiv utaje poreza, država članica ovlaštena primjenjivati mjere koje jasno i precizno omogućavaju provjeru iznosa troškova koji se mogu odbiti u toj državi na ime poslovnih troškova (presuda od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 44. i navedena sudska praksa). Nema razloga presuditi drukčije kada je riječ o mjerama koje omogućuju takvu provjeru od strane druge države članice.

37 Međutim, kao što je to belgijska vlada u biti istaknula u svojim očitovanjima, obveza nametnuta društvima sa sjedištem u Belgiji da prijave troškove povezane s uslugama kupljenima od pružatelja usluga s poslovnim nastanom u drugim državama članicama može pomoći poreznim tijelima tih država članica da provjere jesu li plaćanja za te usluge doista uključena u oporezivi dohodak njihovih korisnika.

38 Naime, slanje belgijske porezne uprave informacija iz pojedinačnih obrazaca iz članka 57. ZPD-a iz 1992. koje se odnose na plaćanja koja su oporeziva samo u drugoj državi članici poreznim tijelima te države članice može omogućiti tim tijelima da provjere poreznu prijavu predmetnog pružatelja usluga.

39 Što se tiče pitanja prekoračuje li propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku ono što je nužno za postizanje cilja osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora, valja podsjetiti, kao prvo, na to da belgijska vlada, kako bi objasnila razlog postojanja administrativne tolerancije iz točke 5. ove presude, ističe da bi se – kada se na pružatelja usluga primjenjuje belgijsko računovodstveno zakonodavstvo te je, na temelju belgijskog propisa u području PDV-a, dužan izdati račun – obveza prijavljivanja iz članka 57. ZPD-a iz 1992. uvelike preklapala s obvezama koje taj pružatelj ima na temelju tih propisa. Kao što je to Europska komisija istaknula u svojim očitovanjima, administrativna tolerancija o kojoj je riječ stoga se temelji na pretpostavci da pružatelji usluga na

koje se primjenjuju takve računovodstvene obveze i obveza izdavanja računa u vezi s PDV-om predviđene belgijskim pravom nemaju isti stupanj rizika od utaje poreza kao i pružatelji usluga na koje se ne primjenjuju navedene obveze.

40 U tom pogledu valja istaknuti da se, s obzirom na to da su pravila kojima se uređuju poslovne knjige poduzeća i pravila o PDV-u usklađena u okviru Europske unije, na pružatelje usluga s poslovnim nastanom u drugim državama članicama primjenjuju obveze usporedive s obvezama pružatelja usluga s poslovnim nastanom u Belgiji. Osim toga, iz propisa o kojima je riječ u glavnom postupku proizlazi da se sastavljanje pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskih izvješća ne može smatrati potrebnim kako bi se belgijskim poreznim tijelima omogućilo provjeravanje prijava pružatelja usluga sa sjedištem u Belgiji jer su oni toga oslobođeni kada su ispunjeni uvjeti za primjenu administrativne tolerancije iz točke 5. ove presude. Stoga se ne može smatrati da su informacije iz pojedinačnih obrazaca nužne poreznim tijelima drugih država članica za provjeru poreznih prijava pružatelja usluga sa sjedištem na njihovim državnim područjima.

41 Kao drugo, što se tiče argumenta belgijske vlade prema kojem je obveza prijavljivanja nametnuta društvima sa sjedištem u Belgiji za usluge koje pružaju pružatelji usluga s poslovnim nastanom u drugim državama članicama nužna za održavanje spontane i automatske razmjene informacija u kojoj sudjeluju sve države članice kao i nekoliko trećih država, valja istaknuti da ta vlada ne daje nikakvo pojašnjenje u pogledu pravne osnove takve razmjene.

42 Točno je da su i Direktiva Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL 1977., L 336, str. 15.) i Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), koja je, u skladu sa svojim člankom 28., stavila izvan snage Direktivu 77/799 s učinkom od 1. siječnja 2013., predvidjele mogućnosti da porezna tijela država članica zatraže porezne podatke od poreznih tijela drugih država članica i razmjenjuju te informacije s tim tijelima. Međutim, nijedna od tih direktiva ne predviđa obvezu da navedena tijela spontano i automatski razmjenjuju informacije poput onih na koje se odnose glavni postupci.

43 Osim toga, članak 2. Direktive 77/799, u vezi s njezinim člankom 1., omogućavao je poreznim tijelima države članice da od poreznih tijela druge države članice zatraže da joj dostave sve informacije na temelju kojih im se može omogućiti pravilno utvrđivanje poreza na dohodak, uključujući porez na dobit, što se tiče konkretnog slučaja, te je ta tijela obvezivao da, ako je to potrebno, poduzmu potrebne provjere kako bi dobila te informacije. Odgovarajuće obveze nalaze se u člancima 1., 5. i 6. Direktive 2011/16. Iz toga slijedi da, čak i u nedostatku spontanih i automatskih razmjena informacija, porezna tijela država članica mogu u okviru istraga koje se odnose na određenog poreznog obveznika dobiti sve informacije koje su im potrebne kako bi se omogućilo pravilno utvrđivanje predmetnih poreza.

44 Kao treće, u svakom slučaju valja podsjetiti na to da je propis o kojem je riječ u glavnom postupku popraćen sankcijom, koja je označena kao „poseban porez” i sastoji se od povećanja poreza na dobit u iznosu od, ovisno o okolnostima, 50 % ili 100 % iznosa koje su zaračunali pružatelji usluga sa sjedištem u drugim državama članicama.

45 Prema mišljenju belgijske vlade, cilj te sankcije nije sankcionirati neizvršenje formalnosti prijavljivanja iz članka 57. ZPD-a iz 1992., nego odvratiti od toga da se neutralizira porezna pogodnost koju kupac i pružatelj usluga iz toga mogu ostvariti.

46 Međutim, iz informacija koje je pružio sud koji je uputio zahtjev i koje je potvrdila belgijska vlada proizlazi da se navedena sankcija izriče u svim slučajevima u kojima belgijsko društvo povrijedi svoju obvezu prijavljivanja predviđenu propisom o kojem je riječ u glavnom postupku a da nije koristilo mogućnosti, opisane u točki 26. ove presude, koje omogućuju izbjegavanje te sankcije. Čak i pod pretpostavkom da je, kao što to tvrdi belgijska vlada, platitelj oslobođen te obveze kada iznos plaćanja ne prelazi 125 eura, očito je da se, podložno tom minimalnom pragu, navedena sankcija može naplatiti čak i ako je pružatelj usluga stvarno prijavio dohotke od belgijskih izvora za svoje usluge u državi članici u kojoj ima poslovni nastan. Sankcija se stoga izriče čak i ako neizvršavanje obveze prijavljivanja nije izuzeto od oporezivanja, bilo da je riječ o kupcu ili pružatelju usluga o kojima je riječ.

47 Međutim, iako države članice mogu sankcionirati nepoštovanje administrativnih obveza koje su propisale, pod uvjetom da su te sankcije proporcionalne cilju koji se želi postići, sankcija koja se sastoji od povećanja poreza u iznosu koji može iznositi 50 % odnosno 100 % vrijednosti predmetnih usluga, čak i u slučaju potpunog izuzeća od poreza, prelazi ono što je nužno za osiguranje učinkovitosti poreznog nadzora. Neproporcionalnost te sankcije još je očitija jer, zahvaljujući administrativnoj toleranciji navedenoj u točki 5. ove presude, pružanje isključivo unutarnje usluge u Belgiji ne može dovesti do sankcije čak i ako pružatelj usluga nije prijavio izvršeno plaćanje.

48 Iz toga slijedi da se ograničenje iz točke 25. ove presude ne može opravdati ni u okviru borbe protiv poreznih prijevara, kako su to žalitelji iz glavnog postupka i Komisija naveli u svojim očitovanjima. Taj cilj predstavlja važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje ostvarivanja slobode kretanja zajamčene UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 45. i navedenu sudsku praksu). U ovom slučaju točno je da sporni propis može doprinijeti odvraćanju od poreznih prijevara, zahvaljujući sankciji iz točke 44. ove presude. Međutim, s obzirom na to da je ta sankcija primjenjiva i u slučaju da ne postoji bilo kakva porezna prijevara, kako je to navedeno u točki 46. ove presude, ona nadilazi ono što je nužno za ostvarivanje tog cilja.

49 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji svakom društvu s poslovnim nastanom na državnom području te prve države članice nameće obvezu da poreznoj upravi proslijedi izvješća u vezi s plaćanjima za usluge kupljene od pružatelja usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, u kojoj se na potonje primjenjuje zakonodavstvo u području knjigovodstvene evidencije za poduzetnike i obveza izdavanja računa u skladu s propisima koji se odnose na PDV, i to pod prijetnjom obračunavanja poreza na dobit u visini od 50 % ili 100 % iznosa koji odgovara vrijednosti tih usluga, ako u skladu s administrativnom praksom navedena prva država članica ne propisuje nikakvu istovjetnu obvezu ako navedene usluge pružaju pružatelji s poslovnim nastanom na njezinu državnom području.

Troškovi

50 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji svakom društvu s poslovnim nastanom na državnom području te prve države članice nameće obvezu da poreznoj upravi proslijedi izvješća u vezi s plaćanjima za usluge kupljene od pružatelja usluga s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, u kojoj se na potonje primjenjuje zakonodavstvo u području knjigovodstvene evidencije za poduzetnike i obveza izdavanja računa u skladu s propisima koji se odnose na porez na dodanu vrijednosti to pod prijetnjom obračunavanja poreza na dobit u visini od 50 % ili 100 % iznosa koji odgovara vrijednosti tih usluga, ako u skladu s administrativnom praksom navedena prva država članica ne propisuje nikakvu istovjetnu obvezu ako navedene usluge pružaju pružatelji s poslovnim nastanom na njezinu državnom području.

Potpisi