TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvė teikti paslaugas – SESV 56 straipsnis – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Paslaugų pirkėjo pareiga parengti ir pateikti mokesčių administratoriui patvirtinamuosius dokumentus, susijusius su kitoje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų sąskaitoje faktūroje nurodytomis sumomis – Tokios pareigos nebuvimas, kai kalbama apie išimtinai vidaus paslaugų teikimą – Pateisinimas – Mokesčių kontrolės veiksmingumas – Proporcingumas“

Sujungtose bylose C-52/21 ir C-53/21

dėl *cour d'appel de Liège* (Ležo apeliacinis teismas, Belgija) 2020 m. gruodžio 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

prieš

État belge (C-52/21)

ir

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

prieš

État belge (C-53/21)

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einanti šeštosios kolegijos pirmininkė I. Ziemele, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas) ir A. Kumin,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: prancūzų.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, J.-C. Halleux ir C. Pochet,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su SESV 56 straipsnio išaiškinimu.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant dvi bylas: *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL* (toliau – *Pharmacie populaire*) prieš *État belge* (Belgijos valstybė) (byla C-52/21) ir *Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL* (toliau – *Pharma Santé*) prieš *État belge* (byla C-53/21) dėl sąlygų, kurios pagal šios valstybės narės mokesčių teisę taikomos Belgijoje įsisteigusių bendrovių išlaidų, susijusių su paslaugų pirkimu iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų, atskaitymui iš apmokestinamųjų pajamų.

Belgijos teisė

3 Pagrindinėms byloms taikytinos redakcijos *code des impôts sur les revenus* (Pajamų mokesčio kodeksas; toliau – CIR 1992) 57 straipsnis suformuluotas taip:

„Veiklos sąnaudomis laikomos šios išlaidos, tik jeigu jos pateisinamos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinę ataskaitą, parengtas pagal Karaliaus nustatytą formą ir terminus:

1° komisiniai, tarpininkavimo mokesčiai, komercinės ar kitos nuolaidos, atsitiktiniai ar nenuolatiniai atlyginimai ar honorarai, atlygiai ar bet kokios rūšies išmokos, kurios yra Belgijoje apmokestinamos arba neapmokestinamos gavėjų profesinės veiklos pajamos, išskyrus 30 straipsnio 3 punkte numatytus atlyginimus;

<…>“

4 Pagrindinėms byloms taikytinos redakcijos CIR 1992 219 straipsnyje nustatyta:

„Atskira įmoka nustatoma atsižvelgiant į 57 straipsnyje nurodytas išlaidas <…>, kurios nėra pagrįstos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinę. <…>

Ši įmoka sudaro 100 [%] šių išlaidų <…>, išskyrus atvejus, kai galima įrodyti, kad šių išlaidų gavėjas <…> yra juridinis asmuo <…>, nes tokiu atveju taikomas 50 [%] tarifas.

<…>

Ši įmoka netaikoma, jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad 57 straipsnyje <…> nurodytų išlaidų suma yra įtraukta į gavėjo pagal [CIR 1992] 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba į gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją.

Jeigu 57 straipsnyje nurodytų išlaidų suma <…> nėra įtraukta į pagal [CIR 1992] 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba į gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją, mokesčių mokėtojui netaikoma atskira įmoka, jei gavėjas buvo vienareikšmiškai nustatytas ne vėliau kaip per 2 metus ir 6 mėnesius nuo atitinkamų mokestinių metų sausio 1 dienos.“

5 Pagal vadinamąją „administracinės tolerancijos“ praktiką, įtvirtintą, be kita ko, CIR 1992 administraciniame komentare Nr. 57/62 ir 2009 m. vasario 19 d. aplinkraštyje Nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER Nr. 7/2009), mokesčių mokėtojams netaikomas reikalavimas pateikti tokias individualias ataskaitas ir suvestines, jei įvykdytos dvi sąlygos. Pirma, pagrindinėse bylose aptariamu laikotarpiu nagrinėjamų mokėjimų gavėjai turi būti asmenys, kuriems taikomas „loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises“ (1975 m. liepos 17 d. Įstatymas dėl įmonių metinės apskaitos ir atskaitomybės); 2014 m. panaikinus šį įstatymą, šis teiginys turi būti suprantamas kaip nuoroda į įmonių apskaitos pareigas, numatytas *code belge de droit économique* (Belgijos ekonominės teisės kodeksas) III knygos 3 antraštinės dalies 2 skyriuje. Antra, nagrinėjami mokėjimai turi būti atlygis už sandorius, kurie neatleidžiami nuo pareigos išrašyti sąskaitas faktūras pagal pridėtinės vertės mokesčio (PVM) teisės aktus.

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

6 Ieškovės pagrindinėse bylose *Pharmacie populaire* ir *Pharma Santé*, pagal Belgijos teisę įsteigtos dvi bendrovės, prekiauja farmacijos produktais.

7 Šios dvi bendrovės pagal sutartį patikėjo *LAD Sàrl*, Liuksemburge įsteigtai bendrovei, užduotį reguliariai gabenti vaistus.

8 2010, 2011 ir 2012 m. LAD pateikė *Pharmacie populaire* sąskaitą faktūrą už gabenimo išlaidas, kurių dydis atitinkamai buvo 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR ir 16 723,44 EUR. LAD išrašytose sąskaitose faktūrose *Pharma Santé* 2008, 2009, 2010, 2011 ir 2012 m. buvo nurodytos atitinkamai šios sumos: 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR ir 16 383,40 EUR.

9 Dėl šių faktinių aplinkybių buvo iškelta baudžiamoji byla *Pharmacie populaire* ir *Pharma Santé*; jos buvo išteisintos 2019 m. vasario 28 d. *tribunal correctionnel de Liège* (Ležo baudžiamųjų bylų teismas, Belgija) nuosprendžiais. Remiantis šiais nuosprendžiais, kurie turi *res judicata* galią, nė vienas bylos medžiagoje esantis įrodymas nepatvirtino, kad ieškovėms pagrindinėse bylose suteiktos paslaugos neatitiko tikrovės ir kad jų nurodytos kainos neatitiko faktiškai sumokėtų kainų. Be to, jokia bylos medžiagoje esanti informacija nepaneigė, kad LAD iš tikrųjų egzistavo.

10 Kadangi ieškovės pagrindinėse bylose nepateikė individualių ataskaitų ir suvestinių, susijusių su šiomis išlaidomis pagal CIR 1992 57 straipsnį, Belgijos mokesčių administratorius atitinkamai 2015 m. rugpjūčio 20 d. ir lapkričio 4 d. joms pateikė pranešimus apie patikslintus mokesčius, juose pranešė apie savo ketinimą taikyti atskirą įmoką, numatytą CIR 1992 219 straipsnyje.

11 Ieškovės pagrindinėse bylose teigė, kad sąžiningai atliko nagrinėjamus mokėjimus mainais už realiai suteiktas paslaugas, ir kadangi gavėjas buvo Liuksemburgo bendrovė, kuriai taikoma privaloma apskaita, nereikėjo parengti individualių ataskaitų.

12 2015 m. lapkričio 23 d. ir 2015 m. gruodžio 11 d. sprendimais, skirtais atitinkamai ieškovėms pagrindinėse bylose, Belgijos mokesčių administratorius nepakeitė savo pozicijos ir, be kita ko, pažymėjo, kad jos neįrodė, jog nagrinėjami mokėjimai buvo įtraukti į šių mokėjimų gavėjo pagal CIR 1992 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba šio gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją. Todėl nagrinėjamoms sumoms buvo taikoma atskira įmoka, numatyta CIR 1992 219 straipsnyje.

13 2016 m. gegužės 26 d. kiekviena iš ieškovių pagrindinėse bylose pateikė skundus dėl šių sprendimų. 2016 m. lapkričio 7 d. sprendimais Belgijos mokesčių administratorius atmetė šiuos skundus.

14 Atitinkamai 2017 m. sausio 27 d. ir sausio 30 d. ieškovės pagrindinėse bylose apskundė šiuos sprendimus *tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija). 2018 m. spalio 25 d. priimtais dviem sprendimais šie skundai buvo atmesti kaip nepagrįsti.

15 Ieškovės apskundė šiuos sprendimus apeliacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme – *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija).

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šio sprendimo 5 punkte nurodyta administracinė tolerancija netaikoma mokėjimams, atliktiems kaip atlygis už tokių bendrovių, kaip LAD, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje ir neturinčių nuolatinės buveinės Belgijoje, suteiktas paslaugas.

17 Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, atrodo, kad, derinant CIR 1992 219 straipsnį ir minėtą administracinę toleranciją, pareiga rengti individualias ataskaitas ir suvestinę siekiant išvengti šioje nuostatoje numatytos įmokos, taikoma bendrovių nerezidenčių teikiamų paslaugų gavėjams ir reiškia papildomą administracinę naštą, kurios iš tų pačių paslaugų gavėjų nereikalaujama, jeigu paslaugas teikia rezidentas, kuriam taikomi Belgijos apskaitą ir metines finansines ataskaitas reguliuojantys teisės aktai. Dėl tokios pareigos tarptautinės paslaugos galėtų būti mažiau patrauklios nei rezidentų teikiamos paslaugos ir šie pirkėjai galėtų būti atgrasomi nuo naudojimosi kitose valstybėse narėse įsisteigusių paslaugų teikėjų paslaugomis. Taigi ši situacija galėtų būti laikoma laisvės teikti paslaugas apribojimu, kuris iš esmės draudžiamas pagal SESV 56 straipsnį.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikia kreiptis į Teisingumo Teismą, siekiant nustatyti, ar nagrinėjami Belgijos teisės aktai riboja laisvą paslaugų judėjimą ir ar prireikus toks apribojimas gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

19 Šiomis aplinkybėmis *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai arba praktika, pagal kuriuos pirmoje valstybėje narėje įsteigtos ir antroje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių paslaugomis besinaudojančios bendrovės, siekdamos išvengti, 100 [%] arba 50 [%] jų išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos sudarančio pelno mokesčio įmokos mokėjimo, yra įpareigotos rengti ir teikti mokesčių administratoriui šių išlaidų ataskaitas ir suvestines, nors naudodamosi bendrovių rezidenčių paslaugomis neprivalo vykdyti šios pareigos, siekdamos išvengti minėtos įmokos nustatymo?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstybės narės teritorijoje įsisteigusi bendrovė privalo mokesčių administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mokėjimais už paslaugas, įsigytas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų, kuriose jiems taikomi įmonių apskaitos teisės aktai ir pareiga išrašyti sąskaitas faktūras pagal PVM teisės aktus, gresiant, kad padidės pelno mokestis 50 % arba 100 % šių paslaugų vertės, nors pagal administracinę praktiką ši pirmoji valstybė narė nenustato tokios pačios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai.

21 Visų pirma, kadangi pagrindinėse bylose nagrinėjamuose teisės aktuose numatyta ir pareiga pateikti mokesčių institucijoms tam tikrą informaciją, ir sankcija tiesioginio mokesčio forma už šios pareigos nesilaikymą, reikia pažymėti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir, be kita ko, SESV garantuojamų pagrindinių laisvių (2015 m. birželio 11 d. Sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

22 Primintina, kad pagal SESV 56 straipsnį draudžiama taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sudėtingesnį už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje. Iš tiesų pagal SESV 56 straipsnį reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas ribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas įsteigtas kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

23 Tokie laisvės teikti paslaugas ribojimai yra nacionalinės priemonės, kuriomis draudžiama naudotis šia laisve, sukeliama nepatogumų tai daryti ar dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus. Vis dėlto SESV 56 straipsnyje nustatytas draudimas netaikomas priemonėms, dėl kurių teikiant aptariamą paslaugą tik atsiranda papildomų sąnaudų ir kurios daro tokį patį poveikį tiek paslaugų teikimui tarp valstybių narių, tiek vienos valstybės narės teritorijoje (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 26 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Be to, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją pagal SESV 56 straipsnį suteikiama teisių ne vien paslaugų teikėjams, bet ir šių paslaugų gavėjams (2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Anton van Zantbeek*, C-725/18, EU:C:2020:54, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, reikia pripažinti, kad pareigą teikti ataskaitas ir sankcijų sistemą nustatantys teisės aktai ir administracinė praktika, pagal kuriuos skirtingai vertinami paslaugų teikėjai, atsižvelgiant į tai, ar jie yra įsisteigę Belgijoje, turi būti laikomi galinčiais padaryti tarpvalstybines paslaugas Belgijoje įsisteigusiems paslaugų gavėjams mažiau patrauklias nei šioje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų teikiamos paslaugos ir atgrasyti šiuos paslaugų gavėjus nuo naudojimosi kitose valstybėse narėse įsisteigusių paslaugų teikėjų paslaugomis. Vadinasi, tokie teisės aktai ir administracinė praktika gali riboti laisvą paslaugų judėjimą, o tai, beje, Belgijos vyriausybė pripažino savo pastabose.

26 Šios išvados nepaneigia Belgijos vyriausybės argumentai, iš kurių matyti, kad pagal CIR 1992 219 straipsnį sankcija už šio kodekso 57 straipsnyje numatytos deklaravimo pareigos pažeidimą netaikoma, kai nagrinėjami mokėjimai yra įtraukti į šių mokėjimų gavėjo deklaraciją

Belgijos mokesčių administratoriui pagal minėto kodekso 305 straipsnį ar analogišką užsienio deklaraciją arba kai šis gavėjas buvo vienareikšmiškai nustatytas ne vėliau kaip per 2 metus ir 6 mėnesius nuo atitinkamų mokestinių metų sausio 1 dienos.

27 Iš tiesų, kaip iš esmės matyti iš šių argumentų, šiais atvejais CIR 1992 57 straipsnyje numatyta deklaravimo pareiga paprasčiausiai pakeičiama analogiška pareiga, kuri, atrodo, nedaro lygiaverčio poveikio vien Belgijos vidaus paslaugų teikimui ir lygiai taip pat gali kliudyti laisvam paslaugų judėjimui tarp valstybių narių arba padaryti jį mažiau patrauklų.

28 Be to, dėl Belgijos vyriausybės argumento, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamuose teisės aktuose numatytos deklaravimo pareigos apsiriboja tik informacija, kuri yra griežtai būtina, kad būtų galima vienareikšmiškai nustatyti atitinkamus mokėjimus, taip pat jų pobūdį ir sumą ir kad ši informacija iš esmės būtų prieinama mokėtojo sąskaitose, nereikalaujant, kad mokėtojas atliktų paiešką, dėl kurios gali atsirasti didelių administracinių išlaidų, iš jurisprudencijos matyti, kad SESV draudžia net ir nedidelės apimties ar svarbos pagrindinės laisvės apribojimą (2012 m. spalio 18 d. Sprendimas *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Reikia priminti, kad skirtingas vertinimas, kurį sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimas, vis dėlto gali būti pateisinamas, jeigu jis grindžiamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir jeigu tokiu atveju šis apribojimas yra tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 45 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Siekdamas išsiaiškinti, ar galimas apribojimas gali būti pateisinamas tokiais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė patikslinimų šiuo klausimu.

31 Savo pastabose Belgijos vyriausybė tvirtino, kad pagrindinėse bylose nagrinėjami teisės aktai pateisinami būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Šių teisės aktų tikslas yra užtikrinti, kad sumos, kurias paslaugų pirkėjas atskaito iš savo apmokestinamųjų pajamų, atitiktų šių paslaugų teikėjo deklaruotas pajamas. Žinoma, kai šiam asmeniui taikomi Belgijos apskaitos teisės aktai ir jis privalo išrašyti sąskaitą faktūrą, pirkėjo pareiga parengti ir pateikti šių mokėjimų individualias ataskaitas ir suvestines iš esmės reikštų paslaugų teikėjui tenkančios pareigos dvigubą taikymą, nes jo kliento duomenys iš esmės atitinka mokėtojo parengtinuose dokumentuose pateiktus duomenis. Belgijos vyriausybė nurodo, kad būtent dėl šios priežasties tokiais atvejais egzistuoja administracinė tolerancija.

32 Vis dėlto Belgijos vyriausybė tvirtina, kad paslaugų pirkėjams tenkanti deklaravimo pareiga išlieka visiškai naudinga, kai paslaugų teikėjai, nors ir kuriems taikomi įsisteigimo valstybės apskaitos teisės aktai ir kurie privalo išrašyti sąskaitą faktūrą, nėra įsisteigę Belgijoje. Tokiais atvejais mokėjimai Belgijoje nebūtų apmokestinami pagal sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas, susijusias su įmonių pelnu. Belgijos mokesčių administratorius „perduotų kontrolę“ valstybės narės, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, mokesčių administratoriui, kuris vienintelis turi teisę patikrinti, ar pastarasis iš tikrųjų deklaravo savo pajamas. Tai yra spontaniškas ir automatinis keitimasis informacija, kuriame dalyvauja visos valstybės narės ir kelios trečiosios valstybės; taip perduodama informacija yra informacija iš individualių ataskaitų.

33 Belgijos vyriausybė mano, kad CIR 1992 57 straipsnyje nurodytos individualios ataskaitos ir suvestinės yra būtinos tam, kad valstybė, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, galėtų vykdyti šią kontrolę. Jei administracinė tolerancija būtų taikoma Belgijoje įsisteigusių bendrovių mokėjimams kitose valstybėse narėse įsisteigusiems paslaugų teikėjams, tai reikštų, kad reikėtų atsisakyti tokio keitimosi informacija ir kiltų grėsmė kontrolei, kuri galima dėl tokio keitimosi.

34 Šiuo klausimu iš jurisprudencijos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 57 punktas ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

35 Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, priemonės, kurios riboja laisvę teikti paslaugas, būtų tinkamos siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas reikalinga jam pasiekti (2021 m. kovo 10 d. Sprendimo *An Bord Pleanála*, C-739/19, EU:C:2021:185, 24 punktas).

36 Kiek tai susiję su teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėse bylose, tinkamumu, reikia priminti, kad siekdama užtikrinti mokesčių kontrolės, kuria stengiamasi kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, veiksmingumą valstybė narė gali taikyti priemones, leidžiančias aiškiai ir tiksliai patikrinti šioje valstybėje iš veiklos sąnaudų atskaitytinų išlaidų sumą (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Nėra jokios priežasties nuspręsti kitaip, kai kalbama apie priemones, leidžiančias tokį patikrinimą atlikti kitoje valstybėje narėje.

37 Kaip savo pastabose iš esmės pažymėjo Belgijos vyriausybė, Belgijoje įsteigtoms bendrovėms nustatyta pareiga deklaruoti išlaidas, susijusias su paslaugomis, įsigytomis iš kitose valstybėse narėse įsisteigusių paslaugų teikėjų, gali padėti šių valstybių narių mokesčių institucijoms patikrinti, ar mokėjimai už šias paslaugas yra įtraukti į jų gavėjų apmokestinamąsias pajamas.

38 Iš tiesų tai, kad Belgijos mokesčių administratorius valstybės narės mokesčių institucijoms perdavė informaciją, esančią CIR 1992 57 straipsnyje nurodytuose individualiose ataskaitose apie mokėjimus, kurie apmokestinami tik kitoje valstybėje narėje, gali sudaryti sąlygas šioms institucijoms patikrinti atitinkamo paslaugų teikėjo mokesčių deklaraciją.

39 Dėl klausimo, ar teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėse bylose, neviršija to, kas būtina siekiant įgyvendinti tikslą užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, reikia priminti, pirma, kad siekdama paaiškinti šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracinės tolerancijos pagrindą Belgijos vyriausybė tvirtino, kad, kai paslaugų teikėjui taikomi Belgijos apskaitos teisės aktai ir kai pagal Belgijos teisės aktus PVM srityje jis turi pareigą išrašyti sąskaitą faktūrą, dėl CIR 1992 57 straipsnyje numatytos deklaravimo pareigos būtų du kartus taikomos pareigos, šiam paslaugų teikėjui tenkančios pagal minėtus teisės aktus. Kaip Europos Komisija pažymėjo savo pastabose, aptariama administracinė tolerancija grindžiama prielaida, kad paslaugų teikėjai, kuriems pagal Belgijos teisę taikomi tokios apskaitos ir PVM sąskaitų faktūrų išrašymo pareigos, nekelia tokios pat mokesčių vengimo rizikos kaip paslaugų teikėjai, kuriems šios pareigos netaikomos.

40 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad dėl to, jog normos, reguliuojančios įmonių apskaitą, ir PVM taisyklės Europos Sąjungoje buvo suderintos, kitose valstybėse narėse įsisteigusiems paslaugų teikėjams taikomos tokios pačios pareigos kaip ir Belgijoje įsisteigusiems paslaugų teikėjams. Be to, iš pagrindinėse bylose nagrinėjamų teisės aktų matyti, kad individualių ataskaitų ir suvestinių parengimas negali būti laikomas būtinu tam, kad Belgijos mokesčių administratorius galėtų

patikrinti Belgijoje įsisteigusių paslaugų teikėjų deklaracijas, nes jie neprivalo jų pateikti, kai tenkinamos šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracinės tolerancijos taikymo sąlygos. Vadinasi, negalima manyti, kad individualiose ataskaitose esanti informacija yra būtina kitų valstybių narių mokesčių institucijoms jų teritorijoje įsisteigusių paslaugų teikėjų mokesčių deklaracijoms tikrinti.

41 Dėl Belgijos vyriausybės argumento, kad Belgijoje įsteigtoms bendrovėms nustatyta deklaravimo pareiga dėl kitose valstybėse narėse įsteigtų paslaugų teikėjų teikiamų paslaugų yra būtina siekiant palaikyti spontanišką ir automatinį keitimąsi informacija (tai atlieka visos valstybės narės ir kelios trečiosios valstybės), reikia pažymėti, kad ši vyriausybė nepateikia jokių paaiškinimų dėl tokio keitimosi informacija teisinio pagrindo.

42 Žinoma, 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 162, 2013, p. 15), kuria, kaip nurodyta jos 28 straipsnyje, nuo 2013 m. sausio 1 d. panaikinta Direktyva 77/799, buvo numatyta galimybių valstybių narių mokesčių administratoriams prašyti kitų valstybių narių mokesčių administratorių pateikti mokestinę informaciją ir keistis ja su tomis institucijomis. Vis dėlto nė vienoje iš šių direktyvų nenumatyta šių institucijų pareigos spontaniškai ir automatiškai keistis tokia informacija, kokia aptariama pagrindinėse bylose.

43 Be to, pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnį, siejamą su jos 1 straipsniu, valstybės narės mokesčių institucijos galėjo prašyti kitos valstybės narės mokesčių institucijų pateikti jai visą informaciją, kuri galėtų padėti joms teisingai apskaičiuoti pajamų mokesčius, įskaitant pelno mokestį konkrečiu atveju, ir šios institucijos, jei reikia, buvo įpareigotos atlikti šiai informacijai gauti reikalingus tyrimus. Atitinkamos pareigos nustatytos Direktyvos 2011/16 1, 5 ir 6 straipsniuose. Iš to matyti, kad net be spontaniško ir automatinio keitimosi informacija valstybių narių mokesčių institucijos, atlikdamos tyrimus dėl konkretaus mokesčių mokėtojo, gali gauti visą informaciją, kuri joms reikalinga, kad būtų galima teisingai apskaičiuoti nagrinėjamus mokesčius.

44 Bet kuriuo atveju reikia priminti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamuose teisės aktuose numatyta sankcija, vadinama „atskira įmoka“, t. y. padidintas pelno mokestis, atsižvelgiant į aplinkybes, lygus 50 % arba 100 % kitose valstybėse narėse įsisteigusių paslaugų teikėjų sąskaitose faktūrose nurodytų sumų.

45 Belgijos vyriausybės teigimu, šios sankcijos tikslas yra ne nubausti už CIR 1992 57 straipsnyje numatytų deklaravimo formalumų neįgyvendinimą, bet nuo jo atgrasyti neutralizuojant mokestinę naudą, kurią pirkėjas ir paslaugų teikėjas galėtų gauti.

46 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos ir Belgijos vyriausybės patvirtintos informacijos matyti, kad minėta sankcija skiriama visais atvejais, kai Belgijos bendrovė neįvykdė pagrindinėse bylose nagrinėjamuose teisės aktuose numatytos deklaravimo pareigos, nepasinaudojusi šio sprendimo 26 punkte nurodytomis galimybėmis išvengti šios sankcijos. Net darant prielaidą, kad, kaip teigia Belgijos vyriausybė, mokėtojas atleidžiamas nuo šios pareigos, kai mokėjimų suma neviršija 125 EUR, akivaizdu, kad, nepažeidžiant šios *de minimis* ribos, ši sankcija mokėtina net ir tada, kai paslaugų teikėjas valstybėje narėje, kurioje

yra įsisteigęs, iš tikrųjų deklaravo pajamas iš Belgijos šaltinių už savo paslaugas. Vadinasi, sankcija skiriama net ir tuomet, kai dėl deklaravimo pareigos neįvykdymo nagrinėjamų paslaugų pirkėjas ar paslaugų teikėjas nesumažino jokių apmokestinamų pajamų.

47 Nors valstybės narės gali laisvai bausti už administracinių pareigų, kurias jos nustato, nesilaikymą, su sąlyga, kad šios sankcijos yra proporcingos siekiamam tikslui, sankcija, kurią sudaro didesnis mokestis, lygus 50 % ar net 100 % atitinkamų paslaugų vertės, net ir nesumažėjus mokesčiui, viršija tai, kas būtina mokesčių kontrolės veiksmingumui užtikrinti. Šios sankcijos neproporcingumas yra dar akivaizdesnis dėl to, kad dėl šio sprendimo 5 punkte nurodytos administracinės tolerancijos išimtinai už Belgijos viduje teikiamas paslaugas negali būti taikomos sankcijos, net jei paslaugų teikėjas nedeklaravo gauto mokėjimo.

48 Iš to išplaukia, kad šio sprendimo 25 punkte nurodytas apribojimas negali būti pateisinamas ir sukčiavimu mokesčiais (tuo savo pastabose remiasi ieškovės pagrindinėse bylose ir Komisija). Šis tikslas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi judėjimo laisvėmis, garantuojamomis SESV, apribojimą (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 45 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Nagrinėjamu atveju tiesa, kad ginčijamos taisyklės gali padėti atgrasyti nuo sukčiavimo mokesčiais dėl šio sprendimo 44 punkte nurodytos sankcijos. Vis dėlto kadangi ši sankcija taikoma net nesant sukčiavimo mokesčiais, kaip pažymėta šio sprendimo 46 punkte, ji viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstybės narės teritorijoje įsisteigusi bendrovė privalo mokesčių administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mokėjimais už paslaugas, įsigytas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų, kuriose jiems taikomi įmonių apskaitos teisės aktai ir pareiga išrašyti sąskaitas faktūras pagal PVM teisės aktus, gresiant, kad padidės pelno mokestis 50 % arba 100 % šių paslaugų vertės, nors pagal administracinę praktiką ši pirmoji valstybė narė nenustato tokios pačios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

SESV 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bet kuri šios valstybės narės teritorijoje įsisteigusi bendrovė privalo mokesčių administratoriui pateikti ataskaitas, susijusias su mokėjimais už paslaugas, įsigytas iš kitoje valstybėje narėje įsisteigusių paslaugų teikėjų, kuriose jiems taikomi įmonių apskaitos teisės aktai ir pareiga išrašyti sąskaitas faktūras pagal pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus, gresiant, kad padidės pelno mokestis 50 % arba 100 % šių paslaugų vertės, nors pagal administracinę praktiką ši pirmoji valstybė narė nenustato tokios pačios pareigos, kai šias paslaugas teikia jos teritorijoje įsisteigę paslaugų teikėjai.

Parašai.