Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 24. februára 2022 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Slobodné poskytovanie služieb – Článok 56 ZFEÚ – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Povinnosť odberateľov služieb vyhotoviť a zaslať daňovým úradom doklady týkajúce sa súm fakturovaných poskytovateľmi služieb usadenými v inom členskom štáte – Neexistencia takejto povinnosti v súvislosti s čisto vnútroštátnym poskytovaním služieb – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol – Proporcionalita“

V spojených veciach C-52/21 a C-53/21,

ktorých predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d’appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko) zo 4. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 28. januára 2021, ktorý súvisí s konaním:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

proti

État belge (C-52/21),

a

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

proti

État belge (C-53/21),

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory I. Ziemele, vykonávajúca funkciu predsedu siedmej komory, sudcovia P. G. Xuereb (spravodajca) a A. Kumin,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar

so zreteľom na písomnú časť konania,

* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL a Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, v zastúpení: P. Destrée, avocat,

– belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 56 ZFEÚ.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov jednak medzi spoločnosťou Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (ďalej len „Pharmacie populaire“) (vec C-52/21) a jednak spoločnosťou Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (ďalej len „Pharma Santé“) (vec C-53/21) na jednej strane a État belge (Belgicko) na strane druhej, ktoré sa týkajú podmienok, ktorým podľa daňového práva tohto členského štátu pri zdaniteľných príjmoch spoločností usadených v Belgicku podlieha odpočet výdavkov súvisiacich s nákupom služieb od poskytovateľov usadených v inom členskom štáte.

Belgické právo

3 Článok 57 zákona o daniach z príjmov (ďalej len „ZDP z roku 1992“) v znení uplatniteľnom na spory vo veciach samých znie takto:

„Nasledujúce výdavky sa považujú za výdavky na prevádzku iba vtedy, ak sú odôvodnené predložením jednotlivých potvrdení a súhrnného výkazu vyhotovených vo forme a lehotách stanovených kráľom:

1. provízie, sprostredkovateľské odmeny, obchodné alebo iné zľavy, odmeny za splnenie úlohy alebo honoráre, či už príležitostnej, alebo pravidelnej povahy, odmeny, náhrady alebo výhody akéhokoľvek druhu, ktoré pre príjemcu predstavujú príjem zo samostatnej zárobkovej činnosti, bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú zdaniteľné v Belgicku, s výnimkou odmien podľa článku 30 bodu 3,

…“

4 Článok 219 ZDP z roku 1992 v znení uplatniteľnom na spory vo veciach samých stanovuje:

„Pokiaľ ide o výdavky podľa [článku] 57…, ktoré nie sú odôvodnené predložením jednotlivých potvrdení a súhrnného výkazu, stanoví sa osobitný odvod…

Tento odvod sa rovná 100 % týchto výdavkov…, ibaže je možné preukázať, že príjemcom pri týchto výdavkoch… je právnická osoba…, pričom v takom prípade je sadzba tohto odvodu stanovená na 50 %.

…

Tento odvod sa neuplatní, ak daňovník preukáže, že suma výdavkov podľa článku 57… je zahrnutá v daňovom priznaní podanom príjemcom v súlade s článkom 305 [ZDP z roku 1992] alebo v obdobnom daňovom priznaní podanom príjemcom v zahraničí.

Ak nie je suma výdavkov podľa článku 57… zahrnutá v daňovom priznaní podanom v súlade s článkom 305 [ZDP z roku 1992] ani v obdobnom daňovom priznaní podanom príjemcom v zahraničí, osobitný odvod sa na daňovníka neuplatní, ak bol príjemca jednoznačne identifikovaný najneskôr v lehote 2 rokov a 6 mesiacov od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia.“

5 Podľa správnej praxe, nazývanej „správna zhovievavosť“, opísanej okrem iného v administratívnom komentári č. 57/62 k ZDP z roku 1992 a obežníku č. Ci.RH.243/581.810 (AFER č. 7/2009) z 19. februára 2009 sú daňovníci oslobodení od požiadavky predložiť takéto jednotlivé potvrdenia a súhrnné výkazy, ak sú splnené dve podmienky. Počas obdobia, o ktoré ide vo veciach samých, jednak príjemcami predmetných platieb musia byť osoby, na ktoré sa vzťahuje „zákon zo 17. júla 1975 o účtovníctve a ročných účtovných závierkach podnikov“, pričom tento odkaz je v súčasnosti, po zrušení tohto zákona v roku 2014, potrebné chápať ako odkaz na účtovné povinnosti podnikov uvedených v knihe III hlave 3 kapitole 2 Code belge de droit économique (belgický Zákonník hospodárskeho práva). Okrem toho musia byť predmetné platby poskytnuté ako odmena za plnenia, ktoré nie sú oslobodené od povinnosti fakturovať podľa právnej úpravy v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH).

Spory vo veciach samých a prejudiciálna otázka

6 Žalobkyňami vo veciach samých sú Pharmacie populaire a Pharma Santé, dve spoločnosti usadené v Belgicku, ktoré predávajú farmaceutické výrobky.

7 Obe tieto spoločnosti zmluvne poverili spoločnosť LAD Sàrl, usadenú v Luxembursku, výkonom cestnej prepravy liekov.

8 LAD fakturovala spoločnosti Pharmacie populaire za rok 2010 svoju odmenu za cestnú prepravu vo výške 20 846,20 eura, za rok 2011 vo výške 22 788,88 eura a za rok 2012 vo výške 16 723,44 eura. Spoločnosti Pharma Santé fakturovala LAD ako svoju odmenu za cestnú prepravu za rok 2008 sumu vo výške 32 516,23 eura, za rok 2009 vo výške 22 653,95 eura, za rok 2010 vo výške 25 468,33 eura, za rok 2011 vo výške 27 197,78 eura a za rok 2012 vo výške 16 383,40 eura.

9 Tieto skutky viedli k začatiu trestných stíhaní proti spoločnostiam Pharmacie populaire a Pharma Santé, ktoré boli oslobodené spod obžaloby rozsudkami Tribunal correctionnel de Liège (Trestný súd Liège, Belgicko) z 28. februára 2019. Podľa týchto rozsudkov, ktoré majú právnu silu rozhodnutej veci, žiadna skutočnosť v spise nepreukázala, že plnenia poskytnuté žalobkyniam vo veciach samých nezodpovedali skutočnosti a že ceny, ktoré tieto spoločnosti uviedli, nezodpovedali skutočne zaplateným cenám. Okrem toho žiadna skutočnosť uvedená v spise nespochybnila existenciu spoločnosti LAD.

10 Keďže žalobkyne vo veciach samých nevystavili jednotlivé potvrdenia a súhrnné výkazy týkajúce sa týchto výdavkov v súlade s článkom 57 ZDP z roku 1992, belgický daňový úrad im 20. augusta a 4. novembra 2015 zaslal opravné daňové výmery, v ktorých ich informoval o svojom úmysle zdaniť predmetné sumy osobitným odvodom podľa článku 219 ZDP z roku 1992.

11 Žalobkyne vo veciach samých uviedli, že dotknuté platby vykonali v dobrej viere a ako protihodnotu za skutočne poskytnuté plnenia, pričom vzhľadom na to, že príjemcom bola luxemburská spoločnosť podliehajúca povinnosti viesť účtovníctvo, nebolo potrebné vyhotovovať jednotlivé potvrdenia.

12 V rozhodnutiach adresovaných žalobkyniam vo veciach samých 23. novembra a 11. decembra 2015 belgický daňový úrad zotrval na svojom stanovisku, pričom okrem iného spresnil, že tieto spoločnosti nepreukázali, že predmetné platby boli zahrnuté vo vyhlásení podanom príjemcom týchto platieb v súlade s článkom 305 ZDP z roku 1992 alebo v obdobnom vyhlásení podanom týmto príjemcom v zahraničí. V dôsledku toho sa na predmetné sumy uplatnil osobitný odvod podľa článku 219 ZDP z roku 1992.

13 Dňa 26. mája 2016 každá zo žalobkýň vo veciach samých podala proti týmto rozhodnutiam sťažnosť. Rozhodnutiami zo 7. novembra 2016 belgický daňový úrad tieto sťažnosti zamietol.

14 Žalobami podanými 27. januára 2017 a 30. januára 2017 žalobkyne vo veciach samých napadli tieto rozhodnutia na Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko). Tieto žaloby boli zamietnuté ako nedôvodné dvoma rozsudkami vyhlásenými 25. októbra 2018.

15 Žalobkyne podali proti týmto rozsudkom odvolanie na vnútroštátny súd, ktorým je Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko).

16 Vnútroštátny súd poznamenáva, že správna zhovievavosť uvedená v bode 5 tohto rozsudku sa neuplatňuje na platby uskutočnené ako protihodnota za služby poskytnuté spoločnosťami, ako je LAD, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte a ktoré nemajú stálu prevádzkareň v Belgicku.

17 Podľa vnútroštátneho súdu sa zdá, že na základe článku 219 ZDP z roku 1992 v spojení s touto správnou zhovievavosťou sa povinnosť vyhotoviť jednotlivé potvrdenia a súhrnný výkaz, aby sa predišlo uplatneniu osobitného odvodu, vzťahuje na odberateľov služieb poskytovaných spoločnosťami nerezidentmi, pričom z tejto povinnosti pre uvedených odberateľov vyplýva dodatočná administratívna záťaž, ktorá sa nevyžaduje v prípade odberateľov rovnakých služieb poskytovaných zo strany poskytovateľa rezidenta, na ktorého sa vzťahujú belgické právne predpisy v oblasti účtovníctva a ročných účtovných závierok podnikov. V dôsledku toho by podľa vnútroštátneho súdu takáto povinnosť mohla spôsobiť, že cezhraničné služby budú menej atraktívne ako služby poskytované zo strany poskytovateľov rezidentov, a tým by mohla zákazníkov odrádzať od využívania poskytovateľov služieb usadených v iných členských štátoch. Túto situáciu teda podľa neho možno považovať za obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ.

18 Vnútroštátny súd sa preto domnieva, že je potrebné položiť Súdnemu dvoru otázku s cieľom určiť, či predmetná belgická právna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu služieb a či je prípadne možné takéto obmedzenie odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

19 Za týchto okolností Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, ktoré využívajú služby spoločností usadených v druhom členskom štáte, musia s cieľom vyhnúť sa daňovému odvodu dane z príjmu právnických osôb vo výške 100 % alebo 50 % zo súm fakturovaných týmito druhými spoločnosťami, vystaviť a zaslať daňovému úradu potvrdenia a súhrnné výkazy týkajúce sa týchto výdavkov, zatiaľ čo v prípade, že využili služby spoločností rezidentov, takúto povinnosť na to, aby sa vyhli tomu daňovému odvodu, nemajú?“

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá každej spoločnosti usadenej na území tohto prvého členského štátu ukladá povinnosť predkladať daňovým úradom výkazy týkajúce sa platieb za služby odplatne prijaté od poskytovateľov usadených v inom členskom štáte, v ktorom títo poskytovatelia podliehajú tak právnej úprave v oblasti účtovníctva podnikov, ako aj povinnosti vystavovať faktúry v súlade s pravidlami o DPH, a to pod hrozbou zvýšenia dane z príjmov právnických osôb vo výške 50 % alebo 100 % hodnoty týchto služieb, zatiaľ čo v súlade so správnou praxou uvedený prvý členský štát neukladá žiadnu rovnocennú povinnosť, ak tieto služby poskytujú poskytovatelia usadení na jeho území.

21 Na úvod, vzhľadom na to, že právna úprava, o ktorú ide vo veciach samých, stanovuje tak povinnosť poskytnúť daňovým úradom určité informácie, ako aj sankciu vo forme priamej dane v prípade nesplnenia tejto povinnosti, je potrebné spresniť, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, tie musia pri jej výkone dodržiavať právo Únie a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ (rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i., C-98/14, EU:C:2015:386, bod 34 a citovaná judikatúra).

22 Je potrebné pripomenúť, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu. Článok 56 ZFEÚ totiž vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte ako štát, v ktorom sa poskytuje služba (rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 25 a citovaná judikatúra).

23 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenia slobodného poskytovania služieb. Naopak, zákaz stanovený v článku 56 ZFEÚ sa neuplatní na opatrenia, ktorých jediným účinkom je spôsobenie dodatočných nákladov predmetných služieb a ktoré sa rovnakým spôsobom vzťahujú na poskytovanie služieb medzi členskými štátmi a poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu (rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 26 a citovaná judikatúra).

24 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 56 ZFEÚ priznáva práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale aj príjemcovi uvedených služieb (rozsudok z 30. januára 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, bod 24 a citovaná judikatúra).

25 Vzhľadom na túto judikatúru je potrebné konštatovať, že právnu úpravu a správnu prax, ktoré ukladajú oznamovaciu povinnosť spojenú so systémom sankcií zavádzajúcim rozdielne zaobchádzanie s poskytovateľmi služieb podľa toho, či sú alebo nie sú usadení v Belgicku, je potrebné považovať za takú právnu úpravu a správnu prax, ktoré môžu spôsobiť, že cezhraničné služby budú pre príjemcov služieb usadených v Belgicku menej atraktívne ako služby poskytované poskytovateľmi usadenými v tomto členskom štáte, a odrádzať uvedených príjemcov služieb od toho, aby využívali služby poskytovateľov služieb usadených v iných členských štátoch. Preto takáto právna úprava a správna prax môžu predstavovať obmedzenie voľného pohybu služieb, čo belgická vláda navyše uznala vo svojich pripomienkach.

26 Tento záver nie je spochybnený ani argumentáciou belgickej vlády, z ktorej vyplýva, že v súlade s článkom 219 ZDP z roku 1992 sa sankcia za porušenie oznamovacej povinnosti podľa článku 57 tohto zákonníka neuplatňuje, ak sú predmetné platby zahrnuté v daňovom priznaní príjemcu týchto platieb podanom belgickým daňovým úradom v súlade s článkom 305 uvedeného zákonníka alebo v obdobnom daňovom priznaní podanom v zahraničí, alebo ak bol tento príjemca neskôr jednoznačne identifikovaný, a to najneskôr v lehote dvoch rokov a šiestich mesiacov od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia.

27 Ako totiž v podstate vyplýva z tejto argumentácie, oznamovacia povinnosť podľa článku 57 ZDP z roku 1992 je v týchto prípadoch jednoducho nahradená obdobnou povinnosťou, ktorá, ako sa zdá, neovplyvňuje rovnakým spôsobom poskytovanie služieb výlučne v rámci územia Belgicka a môže rovnako sťažovať výkon slobodného poskytovania služieb medzi členskými štátmi alebo ho robiť menej atraktívnym.

28 Pokiaľ ide ďalej o tvrdenie belgickej vlády, že oznamovacie povinnosti stanovené právnymi predpismi, o ktoré ide vo veciach samých, sa obmedzujú na skutočnosti, ktoré sú striktne nevyhnutné na jednoznačnú identifikáciu dotknutých platieb, ako aj identifikáciu ich povahy a výšky, pričom tieto informácie sú v zásade dostupné v účtovníctve platiteľa bez toho, aby bol nútený vykonávať vyhľadávanie, ktoré by mohlo byť spojené so značnými administratívnymi nákladmi, z judikatúry vyplýva, že Zmluva o FEÚ zakazuje aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie či menej významné (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 30 a citovaná judikatúra).

29 V druhom rade je potrebné pripomenúť, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, môže byť prípustné, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu a za predpokladu, že v danom prípade je jeho uplatnenie vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie (rozsudok z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 45 a citovaná judikatúra).

30 Vnútroštátny súd, ktorý si kladie otázku, či môže byť prípadné obmedzenie odôvodnené takýmito naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pritom v tejto súvislosti neposkytol žiadne podrobnosti.

31 Belgická vláda vo svojich pripomienkach uviedla, že právna úprava, o ktorú ide vo veciach samých, je odôvodnená potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. Cieľom tejto právnej úpravy je podľa nej zabezpečiť, aby sumy, ktoré príjemca služieb odpočíta od svojho zdaniteľného príjmu, zodpovedali príjmom, ktoré deklaruje poskytovateľ týchto služieb. Je pravda, že ak sa na poskytovateľa vzťahuje belgická právna úprava v oblasti účtovníctva a je povinný vystaviť faktúru, povinnosť príjemcu služieb vyhotoviť a predložiť jednotlivé potvrdenia a súhrnné výkazy k týmto

platbám by bola v zásade duplicitná k povinnostiam poskytovateľa služieb, keďže údaje zo zoznamu zákazníkov tohto poskytovateľa služieb v zásade zodpovedajú údajom uvedeným v dokumentoch, ktoré má vypracovať platiteľ. Belgická vláda uvádza, že práve z tohto dôvodu existuje v takýchto situáciách správna zhovievavosť.

32 Tvrdí pritom, že oznamovacia povinnosť odberateľov služieb má v plnom rozsahu svoj význam, ak poskytovatelia služieb, hoci podliehajú pravidlám účtovníctva svojho štátu usadenia a majú povinnosť vystaviť faktúru, nie sú usadení v Belgicku. V takýchto prípadoch podľa tejto vlády nie sú uskutočnené platby v Belgicku zdaniteľné na základe ustanovení dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia týkajúcich sa ziskov podnikov. Podľa nej tu dochádza zo strany belgických daňových úradov k „prenechaniu“ veci daňovým úradom členského štátu usadenia poskytovateľa služieb, ktoré sú ako jediné oprávnené kontrolovať, či tento poskytovateľ riadne priznal svoje príjmy. Podľa belgickej vlády ide o spontánnu a automatickú výmenu informácií, na ktorej sa zúčastňujú všetky členské štáty, ako aj viaceré tretie štáty, pričom takto poskytnuté informácie sú tie, ktoré sa nachádzajú v jednotlivých potvrdeniach.

33 Belgická vláda sa domnieva, že jednotlivé potvrdenia a súhrnné výkazy podľa článku 57 ZDP z roku 1992 sú naďalej nevyhnutné na to, aby štát, v ktorom je usadený poskytovateľ služieb, mohol vykonať túto kontrolu. Rozšírenie správnej zhovievavosti vzťahujúcej sa na platby uskutočnené spoločnosťami usadenými v Belgicku na poskytovateľov služieb usadených v iných členských štátoch by podľa jej názoru znamenalo vzdať sa tejto výmeny informácií a ohrozilo by to kontrolu, ktorú táto výmena umožňuje.

34 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že nevyhnutnosť zabezpečiť účinnosť daňových kontrol môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb (rozsudky z 25. júla 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 57, a z 3. marca 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).

35 Ako bolo uvedené v bode 29 tohto rozsudku, zároveň je potrebné, aby opatrenia, ktoré obmedzujú slobodné poskytovanie služieb, boli spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nešli nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok z 10. marca 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, bod 24).

36 Pokiaľ ide o vhodnosť právnej úpravy, o akú ide vo veciach samých, je potrebné pripomenúť, že členský štát je na to, aby zabezpečil účinnosť daňových kontrol, ktorých cieľom je boj proti daňovým podvodom, oprávnený uplatňovať opatrenia, ktoré umožňujú jasne a presne overiť sumu výdavkov odpočítateľných v danom členskom štáte ako výdavky na prevádzku (rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 44 a citovaná judikatúra). Neexistuje žiadny dôvod posudzovať to odlišne, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré umožňujú takéto overenie iným členským štátom.

37 Ako pritom v podstate uviedla belgická vláda vo svojich pripomienkach, povinnosť uložená spoločnostiam usadeným v Belgicku vykazovať výdavky na služby odplatne prijaté od poskytovateľov usadených v iných členských štátoch môže daňovým úradom týchto členských štátov pomôcť overiť, či sú platby za tieto služby skutočne zahrnuté do zdaniteľných príjmov ich príjemcov.

38 Postúpenie informácií uvedených v jednotlivých potvrdeniach podľa článku 57 ZDP z roku 1992 týkajúcich sa platieb, ktoré podliehajú dani len v inom členskom štáte, zo strany belgických daňových úradov daňovým úradom tohto členského štátu, má totiž podľa uvedenej vlády umožniť posledným uvedeným daňovým úradom skontrolovať daňové priznanie daného poskytovateľa služieb.

39 Pokiaľ ide o otázku, či právna úprava, o akú ide vo veciach samých, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, v prvom rade je potrebné pripomenúť, že belgická vláda na účely vysvetlenia dôvodu existencie správnej zhovievavosti uvedenej v bode 5 tohto rozsudku uviedla, že ak poskytovateľ služieb podlieha belgickej právnej úprave v oblasti účtovníctva a je povinný vystaviť faktúru podľa belgickej právnej úpravy DPH, oznamovacia povinnosť stanovená v článku 57 ZDP z roku 1992 by bola v značnom rozsahu duplicitná k povinnostiam tohto poskytovateľa podľa tejto právnej úpravy. Ako uviedla Európska komisia vo svojich pripomienkach, predmetná správna zhovievavosť teda vychádza z predpokladu, že poskytovatelia služieb podliehajúci takýmto účtovným povinnostiam a povinnostiam fakturácie v súvislosti s DPH, ktoré stanovuje belgické právo, nepredstavujú rovnaký stupeň rizika daňového podvodu ako poskytovatelia, ktorí nepodliehajú uvedeným povinnostiam.

40 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že keďže pravidlá v oblasti účtovníctva podnikov a pravidlá týkajúce sa DPH boli v rámci Európskej únie harmonizované, poskytovatelia služieb usadení v iných členských štátoch podliehajú porovnateľným povinnostiam, aké majú poskytovatelia služieb usadení v Belgicku. Okrem toho z právnej úpravy, o ktorú ide vo veciach samých, vyplýva, že vyhotovovanie jednotlivých potvrdení a súhrnných výkazov nemožno považovať za nevyhnutné na to, aby mohli belgické daňové úrady overiť vyhlásenia poskytovateľov služieb usadených v Belgicku, pretože títo poskytovatelia sú od tejto povinnosti oslobodení, ak sú splnené podmienky uplatnenia správnej zhovievavosti uvedenej v bode 5 tohto rozsudku. Preto nemožno vychádzať z toho, že informácie uvedené v jednotlivých potvrdeniach sú nevyhnutné pre daňové úrady iných členských štátov na overenie daňových priznaní poskytovateľov služieb usadených na ich území.

41 V druhom rade, pokiaľ ide o tvrdenie belgickej vlády, že oznamovacia povinnosť uložená spoločnostiam usadeným v Belgicku pri službách poskytnutých poskytovateľmi služieb usadenými v iných členských štátoch je nevyhnutná na udržanie spontánnej a automatickej výmeny informácií, na ktorej sa zúčastňujú všetky členské štáty, ako aj viaceré tretie krajiny, je potrebné uviesť, že táto vláda neposkytla žiadne vysvetlenie týkajúce sa právneho základu takejto výmeny informácií.

42 Je pravda, že tak smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (77/799/EHS) (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), ako aj smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. ES L 64, 2011, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), ktorou sa podľa jej článku 28 s účinnosťou od 1. januára 2013 zrušila smernica 77/799, stanovili možnosti daňových úradov členských štátov požiadať daňové úrady iných členských štátov o informácie o daňových záležitostiach a vymieňať si takéto informácie s týmito úradmi. Žiadna z týchto smerníc však nestanovuje povinnosť týchto úradov vymieňať si spontánne a automaticky informácie, o aké ide v konaní vo veciach samých.

43 Okrem toho článok 2 smernice 77/799 v spojení s jej článkom 1 umožňoval daňovým úradom členského štátu požiadať daňové úrady iného členského štátu, aby im zaslali všetky informácie, ktoré by im umožnili vykonať správne stanovenie dane z príjmu vrátane dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o konkrétny prípad, a ukladal týmto úradom povinnosť vykonať v prípade potreby zisťovanie potrebné na získanie týchto informácií. Tomu zodpovedajúce povinnosti sa nachádzajú v článkoch 1, 5 a 6 smernice 2011/16. Z toho vyplýva, že aj pri neexistencii spontánnej a automatickej výmeny informácií môžu daňové úrady členských štátov v rámci vyšetrovaní týkajúcich sa konkrétneho daňovníka získať všetky informácie, ktoré sú pre ne potrebné na to, aby mohli vykonať správne stanovenie predmetných daní.

44 V treťom rade je v každom prípade potrebné pripomenúť, že právna úprava, o ktorú ide vo veciach samých, je spojená so sankciou nazvanou „osobitný odvod“, ktorá spočíva vo zvýšení dane z príjmov právnických osôb o sumu rovnajúcu sa 50 % alebo 100 % súm fakturovaných poskytovateľmi služieb usadenými v iných členských štátoch.

45 Podľa belgickej vlády cieľ tejto sankcie nespočíva v penalizácii nesplnenia oznamovacích povinností podľa článku 57 ZDP z roku 1992, ale v odstrašení od tohto nesplnenia tým, že sa neutralizuje daňová výhoda, ktorú by z neho mohli získať kupujúci a poskytovateľ služieb.

46 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom a potvrdených belgickou vládou pritom vyplýva, že k uloženiu tejto sankcie dôjde vo všetkých prípadoch, keď si belgická spoločnosť nesplnila svoju oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu z právnej úpravy, o ktorú ide vo veciach samých, bez toho, aby využila možnosti uvedené v bode 26 tohto rozsudku, ktoré by jej umožnili vyhnúť sa tejto sankcii. Preto aj za predpokladu, ktorý uviedla belgická vláda, že platiteľ je oslobodený od tejto povinnosti, ak výška platieb nepresahuje 125 eur, je zrejmé, že s výhradou tejto hranice *de minimis* je táto pokuta vymáhateľná aj vtedy, ak poskytovateľ vo svojom členskom štáte usadenia skutočne priznal príjmy z belgických zdrojov prijaté ako odmenu za svoje služby. K uloženiu pokuty teda dôjde aj vtedy, ak nesplnenie oznamovacej povinnosti neviedlo k žiadnemu kráteniu dane, či už na strane príjemcu predmetných služieb, alebo na strane ich poskytovateľa.

47 Hoci členské štáty môžu sankcionovať nedodržanie administratívnych povinností, ktoré uložili, a to pod podmienkou, že tieto sankcie budú primerané sledovanému cieľu, sankcia spočívajúca vo zvýšení dane o sumu, ktorá môže predstavovať 50 % alebo dokonca 100 % hodnoty dotknutých služieb, aj keď nedošlo k žiadnemu kráteniu dane, presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol. Neprimeranosť tejto sankcie sa zdá byť o to zjavnejšia, že v dôsledku správnej zhovievavosti uvedenej v bode 5 tohto rozsudku nemôže viesť čisto interné poskytnutie služieb v Belgicku k uloženiu sankcie, a to ani v prípade, že poskytovateľ služieb neoznámil prijatú platbu.

48 Z toho vyplýva, že obmedzenie uvedené v bode 25 tohto rozsudku nemožno odôvodniť ani bojom proti daňovým podvodom, na ktorý vo svojich pripomienkach poukazujú žalobkyne vo veciach samých a Komisia. Tento cieľ predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobody pohybu zaručenej ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, bod 45 a citovanú judikatúru). V prejednávanej veci je pravda, že predmetná právna úprava môže prostredníctvom sankcie uvedenej v bode 44 tohto rozsudku prispieť k odrádzaniu od daňových podvodov. Keďže však, ako bolo uvedené v bode 44 tohto rozsudku, táto sankcia je uplatniteľná aj v prípade neexistencie akéhokoľvek daňového podvodu, presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

49 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá každej spoločnosti usadenej na území tohto prvého členského štátu ukladá povinnosť predkladať daňovému úradu výkazy týkajúce sa platieb za služby odplatne prijaté od poskytovateľov usadených v inom členskom štáte, v ktorom títo poskytovatelia podliehajú tak právnej úprave v oblasti účtovníctva podnikov, ako aj povinnosti vystavovať faktúry v súlade s pravidlami o DPH, a to pod hrozbou zvýšenia dane z príjmov právnických osôb vo výške 50 % alebo 100 % hodnoty týchto služieb, zatiaľ čo v súlade so správnou praxou uvedený prvý členský štát neukladá žiadnu rovnocennú povinnosť, ak uvedené služby poskytujú poskytovatelia usadení na jeho území.

O trovách

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá každej spoločnosti usadenej na území tohto prvého členského štátu ukladá povinnosť predkladať daňovému úradu výkazy týkajúce sa platieb za služby odplatne prijaté od poskytovateľov usadených v inom členskom štáte, v ktorom títo poskytovatelia podliehajú tak právnej úprave v oblasti účtovníctva podnikov, ako aj povinnosti vystavovať faktúry v súlade s pravidlami o dani z pridanej hodnoty, a to pod hrozbou zvýšenia dane z príjmov právnických osôb vo výške 50 % alebo 100 % hodnoty týchto služieb, zatiaľ čo v súlade so správnou praxou uvedený prvý členský štát neukladá žiadnu rovnocennú povinnosť, ak uvedené služby poskytujú poskytovatelia usadení na jeho území.

Podpisy