

V?c C-433/04

Komise Evropských spole?enství

v.

Belgické království

„Nespln?ní povinnosti státem – ?lánky 49 ES a 50 ES – Volný pohyb služeb – ?innosti v odv?tví stavebnictví – Boj proti da?ovým únik?m v odv?tví stavebnictví – Vnitrostátní právní úprava ukládající strhnout 15 % z ?ástek dlužných smluvním partner?m neregistrovaným v Belgii – Vnitrostátní právní úprava zavád?jící solidární odpov?dnost za da?ové dluhy smluvních partner? neregistrovaných v Belgii“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb služeb – Omezení – Da?ové právní p?edpisy

(?lánky 49 ES a 50 ES)

?lenský stát, který ukládá objednatel?m a podnikatel?m, kte?í využívají zahrani?ních smluvních partner? neregistrovaných u orgán? uvedeného ?lenského státu, strhnout 15 % z dlužné ?ástky za uskute?né práce a který ukládá týmž objednatel?m a podnikatel?m solidární odpov?dnost za da?ové dluhy takových smluvních partner?, neplní povinnosti, které pro n?ho vyplývají z ?lánek 49 ES a 50 ES.

Povinnost stržení a solidární odpov?dnost, i když jsou uplat?ovány v p?ípad? využívání neregistrovaného poskytovatele bez rozdílu, a? je usazen v dot?eném ?lenském stát?, nebo v jiném ?lenském stát?, totiž p?edstavují omezení volného pohybu služeb, jelikož mohou odrazovat poskytovatele, kte?í nejsou registrováni a usazeni v uvedeném ?lenském stát?, od vstupu na trh tohoto ?lenského státu za ú?elem poskytování služeb, nebo odrazovat objednatele a podnikatele od využívání služeb uvedených poskytovatel?.

Nezbytnost boje proti da?ovým únik?m nem?že sta?it pro od?vodn?ní použití povinnosti stržení a solidární odpov?dnosti obecn? a preventivn? na veškeré poskytovatele služeb neusazené a neregistrované v dot?eném ?lenském stát?, zatímco ?ást z nich není v zásad? plátcem daní, ode?t? a poplatk?, jejichž výb?r mají tato opat?ení zajistit, a zatímco k zajišt?ní výb?ru daní, ode?t? a poplatk?, jejichž plátcí mohou takoví poskytovatelé za ur?itých okolností být, existují mén? omezující prost?edky.

(viz body 30–32, 36–37, 42, výrok 1)

9. listopadu 2006(*)

„Nesplnění povinnosti státem – články 49 ES a 50 ES – Volný pohyb služeb – činnosti v odvětví stavebnictví – Boj proti daňovým únikům v odvětví stavebnictví – Vnitrostátní právní úprava ukládající strhnout 15 % z částek dlužných smluvním partnerům neregistrovaným v Belgii – Vnitrostátní právní úprava zavádějící solidární odpovědnost za daňové dluhy smluvních partnerů neregistrovaných v Belgii“

Ve věci C-433/04,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 8. října 2004,

Komise Evropských společenství, zastoupená D. Triantafyllouem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Belgickému království, zastoupenému E. Dominkovits, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s B. van de Wallem de Ghelckem, avocat,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Tizzano,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. dubna 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že uložením povinnosti objednatelům a podnikatelům, kteří využívají zahraničních smluvních partnerů neregistrovaných v Belgii, strhnout 15 % z dlužné částky za skutečné práce (dále jen „povinnost stržení“) a uložením týmž objednatelům a podnikatelům solidární odpovědnosti za daňové dluhy takových smluvních partnerů (dále jen „solidární odpovědnost“) Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 50 ES.

Vnitrostátní právní rámec

2 Belgický zákon o daních z příjmů z roku 1992, koordinovaný královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 (dodatek *Moniteur belge* ze dne 30. července 1992), ve znění královské vyhlášky ze dne 26. prosince 1998 o opatřeních za účelem přijetí právní úpravy o solidární odpovědnosti za sociální a daňové dluhy podle článku 43 zákona ze dne 26. července 1996 o modernizaci

sociálního zabezpečení a zajištění fungování právních systémů dýchod? (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 1998, s. 42140, dále jen „CIR 92“), obsahuje ve své hlavě VII, týkající se vymáhání a vymáhání daní, kapitolu VIII, nazvanou „Vymáhání daní“, jejíž součástí je oddíl II, nazvaný „řinnosti, které musejí být uskutečňovány prostřednictvím registrovaných podnikatelů“.

3 Týká se to různých řinností v odvětví stavebnictví, stanovených v souladu s řl. 400 odst. 1 CIR 92 královskou vyhláškou.

4 řlánek 402 CIR 92 stanoví:

„1. Objednatel, který pro práce uvedené v řl. 400 odst. 1 CIR 92 využívá podnikatele, který není v okamžiku uzavření smlouvy registrován, je solidárně odpovědný za zaplacení dařových dluhů svého smluvního partnera.

2. Podnikatel, který pro práce uvedené v řl. 400 odst. 1 CIR 92 využívá subdodavatele, který není v okamžiku uzavření smlouvy registrován, je solidárně odpovědný za zaplacení dařových dluhů svého smluvního partnera.

[...]

5. Solidární odpovědnost je omezena na 35 % [procent] celkové ceny prací bez danů z přidané hodnoty, svřřených neregistrovanému podnikateli nebo subdodavateli.

Tato odpovědnost může být založena pro platbu jistiny, přírřstku, výloh a úroků, nezávisle na datu jejich vymáhání:

1) u veškerých dluhů v oblasti přímých daní a poplatků podobných daním z přřjmů týkajících se zdařovacích období, ve kterých došlo k uskutečnění dotřených prací, a předchozích zdařovacích období;

2) u veškerých dluhů v oblasti odeřtu daní týkajících se období, ve kterých došlo k uskutečnění dotřených prací, a předchozích období;

3) u dařových pohledávek zahraniřního přvodu, u nichž je vyžadována pomoc při vymáhání v rámci mezinárodní smlouvy.

[...]

5 řlánek 403 CIR 92 uvádí:

„1. Objednatel, který provádí úhradu veškerých prací, nebo jejich řásti, uvedených v řl. 400 prvním pododstavci, podnikatelřm, kteří nejsou v okamžiku úhrady registrováni, je při úhradě povinen strhnout 15 % [procent] řástky, kterou dluží, bez danů z přidané hodnoty, a zaplatit tuto srážku úředníkovi urřenému králem a podle pravidel, která tento stanoví.

2. Podnikatel, který provádí úhradu veškerých prací, nebo jejich řásti, uvedených v řl. 400 prvním pododstavci, subdodavatelřm, kteří nejsou v okamžiku úhrady registrováni, je při úhradě povinen strhnout 15 % [procent] řástky, kterou dluží, bez danů z přidané hodnoty, a zaplatit tuto srážku úředníkovi urřenému králem a podle pravidel, která tento stanoví.

Podnikatel je nicméně podle podmínek a pravidel stanovených králem zbaven povinnosti stržení a zaplacení uvedené v prvním pododstavci, jsou-li v okamžiku úhrady subdodavatelé registrováni jako podnikatelé.

3. ?ástky placené podle tohoto ?lánku budou p?ípadn? ode?teny z ?ástky, za kterou je objednatel nebo podnikatel odpov?dný podle ?lánku 402.“

6 ?lánek 404 CIR 92 stanoví, že nedojde-li ke srážce stanovené v ?lánku 403 tohoto zákona, bude uložena správní pokuta ve výši dvojnásobku dlužné ?ástky objednateli, nebo v p?ípad? uvedeném v ?l. 403 odst. 2 uvedeného zákona podnikateli.

7 ?lánek 406 odst. 1 CIR 92 stanoví:

„?ástka zaplacená podle ?lánku 403 je ur?ena v první ?ad? na úhradu da?ových dluh? uvedených v ?lánku 402, pokut a následn? dluh? v oblasti dan? z p?ídané hodnoty.“

8 ?lánek 407 CIR 92 vylučuje použití ?lánek? 402 a 403 na objednatele, jedná-li se o fyzickou osobu zadávající práce k ?ist? soukromým ú?el?m.

9 ?innosti uvedené v ?l. 400 prvním pododstavci CIR 92 jsou uvedeny v ?lánku 1 královské vyhlášky ze dne 26. prosince 1998, kterou se provádí ?lánky 400, 401, 403, 404 a 406 [CIR 92] a ?lánek 30a zákona ze dne 27. ?ervna 1969 m?nícího zákonné na?ízení ze dne 28. prosince 1944 o sociálním zabezpe?ení zam?stnanc? (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 1998, s. 42147). Podle odstavce 1 uvedeného ?lánku 1 se jedná o následující ?innosti:

„1) výkon prací na nemovitostech. Pracemi na nemovitostech je t?eba rozum?t: veškeré stavební, transforma?ní, dokon?ovací, upravovací, opravné, údržbá?ské, ?istící a demoli?ní práce na nemovitosti, která jí je svojí povahou, ?i její ?ásti, stejn? jako veškerá pln?ní zahrnující sou?asn? dodávku movité v?ci a její umíst?ní do nemovitosti tak, aby se tato movitá v?c stala svoji povahou nemovitostí;

2) veškerá pln?ní, i ta, která nebyla uvedena v prvním pododstavci, zahrnující sou?asn? dodávku a upevn?ní ke stavb?:

a) veškerých prvk? tvo?ících systém centrálního vytáp?ní nebo klimatizace, v?etn? ho?ák?, zásobník? a regula?ních a kontrolních p?ístroj? p?ipojených ke kotli nebo k radiátor?m, nebo jejich ?ásti;

b) veškerých prvk? tvo?ících sanitární za?ízení stavby a obecn?ji veškerých pevn? p?ipevn?ných za?ízení sloužících k sanitárním nebo hygienickým ú?el?m a napojeným na vodovodní potrubí nebo odpad, nebo jejich ?ásti;

c) veškerých prvk? tvo?ících elektrickou instalaci stavby, s výjimkou osv?tlovacích za?ízení a svítidel, nebo jejich ?ásti;

d) veškerých prvk? tvo?ících instalaci elektrických zvonk?, detektor? chránících proti požáru a krádežím a vnit?ní telefonní síť?, nebo jejich ?ásti;

e) úložných sk?íni, d?ez?, sk?í?ových d?ez? a sk?íni pod d?ezy, sk?í?ových umyvadel a sk?íni pod umyvadla, digesto?í, ventilátor? a v?trák? ur?ených do kuchyní nebo do koupelen;

f) okenic, žaluzií a rolet umíst?ných vn? stavby;

3) veškerá pln?ní, i ta, která nebyla uvedena v prvním pododstavci, zahrnující sou?asn? dodávku obložení zdí nebo podlah a jeho umíst?ní na stavbu, a? je ke stavb? p?ipevn?no ?i umíst?ní vyžaduje na míst? pouze p?izpsobení rozm?r? ploše, která je pokrývána;

4) upevňovací, umísťovací, opravné, údržbářské a čistící práce na objektech uvedených v druhém a třetím pododstavci;

5) poskytnutí pracovníků za účelem provedení činnosti uvedené v tomto článku.“

10 Článek 23 uvedeného královského nařízení, kterým se mění článek 209 prováděcího královského nařízení [CIR 92] ze dne 27. srpna 1993, stanoví podmínky, podle kterých mohou být vráceny částky stržené podle článku 403 CIR 92. Podle uvedeného článku 23 jsou tyto částky, nejsou-li použity na zaplacení daňových dluhů, vráceny žadateli v nejkratší možné lhůtě, nejpozději do šesti měsíců od každého předložení žádosti o vrácení.

Postup před zahájením soudního řízení

11 Komise oznámila Belgickému království výzvou dopisem ze dne 13. února 2001 a dále odvodňujícím stanoviskem ze dne 2. října 2001, že považuje vnitrostátní předpisy týkající se povinnosti stržení a solidární odpovědnosti za neslučitelné s články 49 ES a 50 ES. V uvedeném stanovisku tento členský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhovl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho přijetí. Jelikož Komise nebyla spokojena s odpovědí poskytnutou Belgickým královstvím na uvedené stanovisko, podala projednávanou žalobu.

K žalobě

K předmetu žaloby

12 Úvodem je třeba uvést, že belgická vláda zpochybnila přístup zvolený Komisí a tvrdila, že přezkumu povinnosti stržení a solidární odpovědnosti má předcházet přezkum povinnosti registrace, jelikož povinnost stržení a solidární odpovědnost jsou nedílnou součástí širšího systému boje proti daňovým únikům. Tato vláda uplatňovala, že nebrání-li právo Společenství povinnosti registrace, musejí být povinnost stržení a solidární odpovědnost rovněž považovány za slučitelné s tímto právem.

13 V tomto ohledu postačuje konstatovat, že otázka slučitelnosti povinnosti registrace s právem Společenství nezbytně nepředjímá slučitelnost povinnosti stržení a solidární odpovědnosti s tímto právem.

14 Proto, a na rozdíl od situace dotčené ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království (C-98/04, Sb. rozh., s. I-4003), může být přezkum povinnosti stržení a solidární odpovědnosti oddělen od přezkumu povinnosti registrace.

K tvrzenému nesplnění povinností

Argumentace účastníků řízení

15 Komise uplatňuje, že povinnost stržení a solidární odpovědnost jsou v rozporu s články 49 ES a 50 ES, jelikož mohou odrazovat objednatelé a podnikatele od využívání smluvních partnerů neusazených a neregistrovaných v Belgii, čímž vytváří skutečnou překážku pro poskytovatele služeb neusazené a neregistrované v Belgii, kteří chtějí v této zemi nabízet své služby.

16 Komise zastává názor, že jak povinnost stržení, tak solidární odpovědnost jsou neodvodňujícími opatřeními.

17 Co se týká povinnosti stržení, Komise tvrdí, že jelikož daňové dluhy, jejichž vymáhání údajně chtějí belgické orgány zajistit pomocí této povinnosti, ve většině případů neexistují, pokud

jde o poskytovatele služeb neusazené v Belgii, kteří tam vykonávají práce na základě volného pohybu služeb, nemůže být toto opatření odvodeno žádným naléhavým důvodem spojeným s předcházením daňovým únikům.

18 Komise uplatňuje, že obecné uplatnění uvedené povinnosti v každém případě překračuje cíl, kterého má být dosaženo, a že ve specifických případech, kdy by bylo třeba v Belgii zaplatit nebo vymáhat daňové dluhy, mohou být použity jiné, méně restriktivní prostředky, lépe přizpůsobené sledovanému cíli.

19 Co se týká solidární odpovědnosti, Komise tvrdí, že je nepřiměřená, jelikož existují méně restriktivní prostředky pro zajištění zaplacení nebo vymáhání případných daňových dluhů smluvních partnerů.

20 Mimoto Komise zpochybňuje uplatnění solidární odpovědnosti objednatele nebo podnikatele nejen na daňové dluhy smluvního partnera, týkající se pro ně uskutečněných prací, ale rovněž na veškeré daňové dluhy týkající se období, ve kterém byly práce vykonávány, stejně jako předchozích období, což vyvolává odpovědnost za daňové dluhy týkající se prací uskutečněných pro jiné osoby.

21 Komise kritizuje rovněž automatické uplatnění solidární odpovědnosti při neexistenci jakéhokoli zavinění ze strany objednatele nebo podnikatele a dodává, že nemožnost zpochybnit opodstatněnost daňových dluhů objednatelem nebo podnikatelem solidárně odpovědným za jejich zaplacení představuje porušení práv obhajoby.

22 Belgická vláda namítá, že povinnost stržení a solidární odpovědnost, jakožto způsoby vymáhání daňových dluhů v odvětví stavebnictví, neomezují ani přístup na trh, ani volné poskytování služeb. Jelikož se sporná opatření použijí nezávisle na tom, zda jsou smluvními partnery podniky usazené v Belgii, nebo zda se jedná o podniky usazené v jiném členském státě, Komise neprokázala, že by belgické subjekty chtěly méně využívat neregistrované smluvní partnery usazené v jiném členském státě nežli neregistrované belgické smluvní partnery.

23 Mimoto belgická vláda uplatňuje, že sporná opatření jsou odvodna naléhavými důvody obecného zájmu spojenými s bojem proti daňovým únikům v odvětví stavebnictví. Podle této vlády jsou povinnost stržení a solidární odpovědnost součástí obecného systému odrazování a předcházení podvodným systémům, které mají za cíl jednak podněcovat využívání registrovaných smluvních partnerů, a jednak zajistit vymáhání daňových dluhů neregistrovaných smluvních partnerů.

24 Belgická vláda kromě toho zpochybňuje argument Komise, podle kterého nejsou v Belgii obecně zahraniční poskytovatelé služeb plátcí přímých nebo nepřímých daní. Tato vláda zejména uvádí, že překročí-li práce na určité stavbě jistou dobu, zisky, které tyto práce vytváří, jsou zdaňovány v Belgii daní daňových nerezidentů, stejně jako jsou zdaňovány odměny vyplácené podnikem uskutečujícím takovou stavbu pracovníkům zaměstnaným v Belgii, což znamená, že zahraniční poskytovatel služeb může být poplatníkem profesního odeřtu týkajícího se těchto odměn. Stejně tak může být poskytovatel služeb rovněž poplatníkem uvedeného odeřtu za odměny placené zahraničním pracovníkům zaměstnaným v Belgii více než 183 dní za období dvanácti měsíců nebo pracovníkům s bydlištěm v Belgii. Mimoto belgická vláda zmiňuje několik situací, ve kterých je poskytovatel z jiného členského státu plátcem daně z přidané hodnoty, zejména není-li smluvní partner tohoto poskytovatele povinen odevzdávat daňové přiznání, co se týče této daně (například nemocniční a vzdělávací zařízení), nebo je osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí, která v Belgii nemá ani stálou provozovnu, ani odpovědného zástupce.

25 S odkazem na rozsudek ze dne 10. května 1995 ve věci Alpine Investments (C-384/93,

Recueil, s. I?1141) uvedená vláda tvrdí, že při neexistenci harmonizačních opatření Společenství není nepřiměřené zavést obecná prováděcí pravidla uplatňovaná bez rozdílu pro účinný boj proti daňovým únikům v odvětví stavebnictví.

26 Mimoto uplatňuje, že vymáhání daňových dluhů klasickými cestami (zejména *a posteriori* soudní cestou) se ukázalo ve specifickém případě dodavatelů pracovních sil jako neúčinné.

27 Pokud se týká konkrétní solidární odpovědnosti, belgická vláda uvádí, že Komise neprávem vycházela ze situace belgických objednatelů nebo podnikatelů, namísto aby hodnotila situaci neregistrovaných smluvních partnerů a posuzovala přiměřenost dotčeného opatření vzhledem ke sledovanému cíli.

Závěry Soudního dvora

28 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nevyžaduje článek 49 ES pouze vyloučení jakékoliv diskriminace poskytovatele služeb usazeného v jiném členském státě z důvodu jeho státní příslušnosti, ale rovněž odstranění jakéhokoliv omezení volného poskytování služeb, i když se toto omezení použije bez rozdílu na vnitrostátní poskytovatele i na poskytovatele z jiných členských států, pokud může znemožnit, ztížit nebo ušinit méně atraktivní činnost poskytovatelů z jiných členských států, kteří ve členském státě svého původu legálně poskytují podobné služby (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 25. července 1991, Säger, C?76/90, Recueil, s. I?4221, bod 12; ze dne 7. února 2002, Komise v. Itálie, C?279/00, Recueil, s. I?1425, bod 31; ze dne 13. února 2003, Komise v. Itálie, C?131/01, Recueil, s. I?1659, bod 26; ze dne 19. ledna 2006, Komise v. Německo, C?244/04, Sb. rozh. s. I?885, bod 30, a ze dne 15. června 2006, Komise v. Francie, C-255/04, Sb. rozh. s. I?5251, bod 37).

29 Jak uvedl generální advokát v bodě 25 svého stanoviska, opatření, která mohou odrazovat subjekt od využívání volného poskytování služeb, spadají pod takto uvedený zákaz ve Smlouvě o ES (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. listopadu 2001, De Coster, C?17/00, Recueil, s. I?9445, bod 33; ze dne 11. prosince 2003, AMOK, C?289/02, Recueil, s. I?15059, bod 36, a ze dne 18. března 2004, Leichtle, C?8/02, Recueil, s. I?2641, bod 32).

30 V projednávaném případě skutečnost, že podle článku 403 CIR 92 je objednatel nebo podnikatel povinen strhnout ve prospěch belgických správních orgánů částku odpovídající 15 % ceny fakturované neregistrovaným poskytovatelem, znamená připravit tohoto poskytovatele o možnost ihned disponovat částí svých příjmů, která mu může být vrácena až po skončení specifického správního řízení. Nevýhody, které povinnost stržení představuje pro poskytovatele neregistrované a neusazené v Belgii, je proto mohou odradit od vstupu na belgický trh, aby na něm poskytovali služby v odvětví stavebnictví.

31 Stejně tak skutečnost, že podle článku 402 CIR 92 je objednatel nebo podnikatel, který uzavře smlouvu s poskytovatelem neregistrovaným v Belgii, solidárně odpovědný za veškeré daňové dluhy tohoto poskytovatele, týkající se předchozích zdaňovacích období, až do výše 35 % ceny uskutečněných prací, může tohoto objednatele nebo podnikatele odradit od využívání služeb poskytovatele neregistrovaného a neusazeného v Belgii, který ve členském státě, ve kterém je usazen, legálně poskytuje totožné služby. Je-li pravdou, že se solidární odpovědnost uplatňuje bez rozdílu v případě využívání neregistrovaného poskytovatele, ať je usazen v Belgii nebo v jiném členském státě, je třeba nicméně konstatovat, že aniž by sporné ustanovení poskytovatele neusazené a neregistrované v Belgii zbavovalo možnosti poskytovat své služby, činí jim vstup na belgický trh obtížným.

32 Povinnost stržení a solidární odpovědnost proto představují omezení volného poskytování služeb.

33 Z ustálené judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že vnitrostátní právní úprava oblasti, která nebyla na úrovni Společenství harmonizována a která se bez rozdílu uplatňuje na všechny osoby nebo podniky vykonávající svoji činnost na území dotyčného členského státu, může být, i přes svůj omezující účinek na volné poskytování služeb, odvodná, pokud odpovídá naléhavému důvodu obecného zájmu, jenž není již chráněn pravidly, kterým poskytovatel služeb podléhá v členském státě, kde je usazen, je způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz výše uvedený rozsudek Säger, bod 15; rozsudek ze dne 23. listopadu 1999, Arblade a další, C-369/96 a C-376/96, Recueil, s. I-8453, body 34 a 35; rozsudek ze dne 24. ledna 2002, Portugaia Construções, C-164/99, Recueil, s. I-787, bod 19; výše uvedený rozsudek ze dne 7. února 2002, Komise v. Itálie, bod 33; rozsudek ze dne 21. října 2004, Komise v. Lucembursko, C-445/03, Sb. rozh. s. I-10191, bod 21, a výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 31).

34 Jelikož belgická vláda tvrdila, že sporná opatření jsou odvodná naléhavými důvody obecného zájmu týkajícími se boje proti daňovým únikům v odvětví stavebnictví, je třeba ověřit, zda lze takové odvodné přijmout.

35 V tomto ohledu Soudní dvůr sice skutečně rozhodl, že boj proti daňovým únikům a účinnost daňových kontrol mohou být uplatňovány pro odvodné omezení základních Smlouvou zaručených svobod (viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18; ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 39; ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27), avšak uvedl rovněž, že obecná presumpce úniku nebo podvodu nemůže stažit pro odvodné opatření zasahujících do cíle Smlouvy (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Belgie, bod 45, a ze dne 4. května 2004, Komise v. Francie, bod 27).

36 V projednávaném případě, i když bychom připustili, že v určitých případech uváděných belgickou vládou mohou být poskytovatelé služeb neusazení a neregistrovaní v Belgii plátcí daní, odeřt a poplatk, jejichž vymáhání má povinnost stržení a solidární odpovědnost zajistit, je nesporné, že se použití těchto opatření neomezuje na tyto případy.

37 Přitom nezbytnost boje proti daňovým únikům nemůže stažit pro odvodné použití povinnosti stržení a solidární odpovědnosti obecně a preventivně na veškeré poskytovatele služeb neusazené a neregistrované v Belgii, zatímco část z nich v zásadě plátcem výše uvedených daní, odeřt a poplatk není.

38 Jelikož se sporná opatření použijí automaticky a bez rozdílu, neumožňují zohlednit individuální situaci poskytovatelů služeb neusazených a neregistrovaných v Belgii.

39 Pokud se týká povinnosti stržení, méně restriktivním prostředkem, než zbavit poskytovatele služeb možnosti okamžitě disponovat nezanedbatelnou částí svých příjmů, by bylo stanovení systému, založeného na výměně informací mezi objednateli a podnikateli, poskytovateli a belgickou daňovou správou, který by například objednatelům a podnikatelům umožňoval informovat se o případných daňových dlužích svých smluvních partnerů, nebo zaváděl povinnost informovat belgickou daňovou správou o veškerých smlouvách uzavřených s neregistrovanými smluvními partnery nebo o veškerých platbách provedených v jejich prospěch.

40 Stejně tak, co se týká solidární odpovědnosti, za účelem omezení odrazujícího účinku, který má na objednatele a podnikatele ve vztahu ke všem neregistrovaným poskytovatelům služeb, a?

jsou v zásadě plátcí výše uvedených daní, odečetů a poplatků, ani nikoliv a ani plní své daňové povinnosti, ani nikoliv, by méně restriktivním prostředkem bylo stanovit možnost pro tyto poskytovatele služeb prokázat, že řádně plní své daňové povinnosti, nebo umožnit objednatelům a podnikatelům vyhnout se solidární odpovědnosti, uskutečnili-li určité formality za účelem zjištění, že poskytovatelé služeb, s nimiž chtějí uzavřít smlouvu, řádně plní své daňové povinnosti.

41 Navíc, jak uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska, je nepřiměřená povaha sporných opatření zesílena jejich kumulativním použitím.

42 Je proto třeba konstatovat, že uložením povinnosti objednatelům a podnikatelům, kteří využívají zahraničních smluvních partnerů neregistrovaných v Belgii, strhnout 15 % z dlužné částky za uskutečněné práce a uložením týmž objednatelům a podnikatelům solidární odpovědnosti za daňové dluhy takových smluvních partnerů Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 50 ES.

K nákladům řízení

43 Podle článku 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Belgické království nemělo ve věci úspěch, je namístě posledně uvedenému uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) **Uložením povinnosti objednatelům a podnikatelům, kteří využívají zahraničních smluvních partnerů neregistrovaných v Belgii, strhnout 15 % z dlužné částky za uskutečněné práce a uložením týmž objednatelům a podnikatelům solidární odpovědnosti za daňové dluhy takových smluvních partnerů Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 50 ES.**

2) **Belgickému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.