

Sprawa C-433/04

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Belgii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 49 WE oraz art. 50 WE – Swobodne świadczenie usług – Działalność w sektorze budownictwa – Zwalczanie oszustw podatkowych w sektorze budownictwa – Uregulowanie krajowe zobowiązujące do pobrania 15% kwoty należnej niezarejestrowanym w Belgii kontrahentom – Uregulowanie krajowe ustanawiające odpowiedzialność solidarną za zobowiązania podatkowe niezarejestrowanych w Belgii kontrahentów

Streszczenie wyroku

Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe

(art. 49 WE i 50 WE)

Uchybia zobowiązaniom cięcy na nim na mocy art. 49 WE oraz 50 WE państwo członkowskie, które zobowiązuje zleceniodawców i przedsiębiorców korzystających z usług zagranicznych kontrahentów niezarejestrowanych przed organami tego państwa członkowskiego do pobrania 15% kwoty należnej za wykonane roboty i które ustanawia odpowiedzialność solidarną tych zleceniodawców i przedsiębiorców za zobowiązania podatkowe takich kontrahentów.

W istocie, mimo że obowiązek pobrania i odpowiedzialność solidarna stosowane są bez rozróżnienia w przypadku korzystania z usług niezarejestrowanego usługodawcy, niezależnie od tego, czy ma on siedzibę w tym państwie członkowskim, czy w innym państwie członkowskim, stanowi one ograniczenie swobody świadczenia usług, jako że mogą one zniechęcać usługodawców niezarejestrowanych i niemających siedziby w tym państwie członkowskim do wejścia na rynek tego państwa członkowskiego w celu świadczenia tam usług lub zniechęcać zleceniodawców i przedsiębiorców do korzystania z usług tych usługodawców.

Konieczność zwalczania oszustw podatkowych nie jest wystarczająca dla uzasadnienia stosowania obowiązku pobrania i odpowiedzialności solidarnej w sposób powszechny i prewencyjny wobec wszystkich usługodawców niemających siedziby i niezarejestrowanych w tym państwie członkowskim, chociaż część z nich co do zasady nie podlega opodatkowaniu, obowiązkowi zapłaty zaliczek na podatek i opłat, których zapłaty przepisy te mają zagwarantować, i chociaż istnieją mniej restrykcyjne środki zagwarantowania zapłaty podatków, zaliczek na podatek i opłat, do których zapłaty usługodawcy mogą być w określonych przypadkach zobowiązani.

(por. pkt 30–32, 36, 37, 42 oraz pkt 1 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 listopada 2006 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 49 WE oraz art. 50 WE – Swobodne świadczenie usług – Działalność w sektorze budownictwa – Zwalczanie oszustw podatkowych w sektorze budownictwa – Uregulowanie krajowe zobowiązujące do pobrania 15 % kwoty należnej niezarejestrowanym w Belgii kontrahentom – Uregulowanie krajowe ustanawiające odpowiedzialność solidarną za zobowiązania podatkowe niezarejestrowanych w Belgii kontrahentów

W sprawie C-433/04

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 8 października 2004 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez D. Triantafyllouego, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Belgii, reprezentowanemu przez E. Dominkovits, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. van de Walle de Ghelcke, adwokata,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M.J.N. Cunha Rodrigues i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że

zobowiązującym zlecniodawców i przedsiębiorców korzystających z usług zagranicznych kontrahentów niezarejestrowanych w Belgii do pobrania 15 % kwoty należnej z tytułu wykonanych robót (zwanego dalej „obowiązkiem pobrania”) i nakładając na tych zlecniodawców i przedsiębiorców odpowiedzialność solidarną za zobowiązania podatkowe takich kontrahentów (zwanego dalej „odpowiedzialnością solidarną”), Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 49 WE oraz art. 50 WE.

Krajowe ramy prawne

2 Belgijski Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeks podatków dochodowych), wprowadzony przez arrête royal (dekret królewski) z dnia 10 kwietnia 1992 r. (Dodatek do *Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r.), zmieniony przez arrête royal z dnia 26 grudnia 1998 r. wprowadzający przepisy dotyczące odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu ubezpieczenia społecznego oraz za zobowiązania podatkowe na podstawie art. 43 ustawy z dnia 26 lipca 1996 r. w sprawie modernizacji systemu ubezpieczeń społecznych oraz działania powszechnych systemów emerytalnych (arrête royal portant des mesures en vue d'adapter la réglementation relative à la responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales en application de l'article 43 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions, *Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1998 r., str. 42 140, zwany dalej „CIR 92”) zawiera w tytule VII dotyczącym określenia i poboru podatków rozdział VIII zatytułowany „Pobór podatków”, w którym z kolei znajduje się cztery II zatytułowana „Czynności, które wymagają wykonania przez zarejestrowanego przedsiębiorcę”.

3 Regulacja ta dotyczy rozmaitych czynności związanych z sektorem budownictwa, określonych zgodnie z art. 400 ust. 1 CIR 92 w arrête royal.

4 Artykuł 402 CIR 92 stanowi:

„§ 1. Zlecniodawca, który w zakresie robót określonych w art. 400 ust. 1 korzysta z usług przedsiębiorcy, który w chwili zawarcia umowy nie jest zarejestrowany, jest odpowiedzialny solidarnie za zobowiązania podatkowe swojego kontrahenta.

§ 2. Przedsiębiorca, który w zakresie robót określonych w art. 400 ust. 1 korzysta z usług podwykonawcy, który w chwili zawarcia umowy nie jest zarejestrowany, jest odpowiedzialny solidarnie za zobowiązania podatkowe swojego kontrahenta.

[...]

§ 5. Odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do 35 % procentowej ceny robót, bez podatku od wartości dodanej, zleconych niezarejestrowanemu przedsiębiorcy lub niezarejestrowanemu podwykonawcy.

Odpowiedzialność solidarna może obejmować zapłatę kwoty głównej, dodatkowych zobowiązań, opłat oraz odsetek bez względu na datę ich powstania:

1. w odniesieniu do wszelkich zobowiązań z tytułu podatków bezpośrednich i opłat traktowanych jak podatki dochodowe powstałych w okresie objętym opodatkowaniem, w trakcie którego rzeczony roboty były wykonywane oraz w okresie wcześniejszym;
2. w odniesieniu do wszelkich zobowiązań dotyczących zaliczek na podatek powstałych w okresie objętym opodatkowaniem w trakcie którego rzeczony roboty były wykonywane oraz w okresie wcześniejszym;
3. w zakresie wszelkich zagranicznych zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których

wystąpiono z wnioskiem o pomoc w egzekucji na mocy umowy międzynarodowej.

[...].

5 Artykuł 403 CIR 92 stanowi:

„§ 1. Zleceniodawca dokonujący zapłaty ceny lub jej części za roboty określone w art. 400 ust. 1 na rzecz przedsiębiorcy, który w chwili zapłaty nie jest zarejestrowany, jest zobowiązany do pobrania i wpłacenia 15 % kwoty podlegającej zapłacie, bez podatku od wartości dodanej, organowi wskazanemu przez Króla zgodnie z określonymi przez Króla zasadami.

§ 2. Zleceniodawca dokonujący zapłaty ceny lub jej części za roboty określone w art. 400 ust. 1 na rzecz podwykonawcy, który w chwili zapłaty nie jest zarejestrowany, jest zobowiązany do pobrania i wpłacenia 15 % kwoty podlegającej zapłacie, bez podatku od wartości dodanej, organowi wskazanemu przez Króla zgodnie z określonymi przez Króla zasadami.

Przedsiębiorca jest jednak zwolniony, zgodnie z warunkami określonymi przez Króla, z przewidzianego w akapicie pierwszym obowiązku pobrania i wpłacenia, jeżeli w chwili zapłaty podwykonawca jest zarejestrowany jako przedsiębiorca.

§ 3. Kwoty wpłacone na podstawie niniejszego artykułu podlegają odliczeniu od kwoty podlegającej zapłacie przez odpowiednio zleceniodawcę lub przedsiębiorcę zgodnie z art. 402”.

6 Artykuł 404 CIR 92 stanowi, że jeżeli pobranie przewidziane w art. 403 kodeksu nie zostało dokonane, zleceniodawca lub w przypadku określonym w art. 403 ust. 2 tego kodeksu przedsiębiorca podlega grzywnie administracyjnej stanowiącej dwukrotnie należnej kwoty.

7 Artykuł 406 ust. 1 CIR 92 stanowi:

„Kwota wpłacona na podstawie art. 403 jest zaliczana na poczet zobowiązań podatkowych wskazanych w art. 402, grzywien oraz w dalszej kolejności na poczet zobowiązań w podatku od wartości dodanej”.

8 Artykuł 407 CIR 92 wyłącza stosowanie art. 402 i 403 do zleceniodawcy bądź tego osobę fizyczną zlecającą wykonanie robót na cele wyłącznie prywatne.

9 Czynności, o których mowa w art. 400 ust. 1 CIR 92 zostały wymienione w art. 1 *arrêté royal* z dnia 26 grudnia 1998 r. dotyczącym wykonania art. 400, 401, 403, 404 i 406 [CIR 92] 1992 oraz art. 30*bis* ustawy z dnia 27 czerwca 1969 r. zmieniającej dekret z mocą ustawy z dnia 28 grudnia 1944 r. dotyczący zabezpieczenia społecznego pracowników (*arrêté royal* du 26 décembre 1998 portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 [CIR 92] et de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1998 r., str. 42 147). Zgodnie z ust. 1 tego artykułu są to następujące czynności:

„1. wykonywanie robót dotyczących nieruchomości. Przez roboty dotyczące nieruchomości rozumie się: wszelkie roboty budowlane, przebudowy, wykończeniowe, zagospodarowania, remontowe, utrzymania, sprzątnięcia i rozbiórki całego lub części budynku, jak również dostawę materiałów i jego umieszczenie w budynku, tak i staję się on częścią składową nieruchomości;

2. każda czynność, nawet jeżeli nie została wymieniona w pkt 1, która obejmuje jednocześnie dostawę oraz zamontowanie w budynku:

- a) wszystkich lub niektórych elementów składowych instalacji centralnego ogrzewania lub klimatyzacji, w tym palników, zbiorników i urządzeń służących do regulacji i kontroli połączonych z kotłem lub grzejnikami;
- b) wszystkich lub niektórych elementów składowych instalacji sanitarnej budynku oraz w ogólności urządzeń sanitarnych zamontowanych na stałe i podłączonych do sieci wodociągowej lub kanalizacyjnej;
- c) wszystkich lub niektórych elementów składowych instalacji elektrycznej budynku, z wyłączeniem urządzeń oświetleniowych i lamp;
- d) wszystkich lub niektórych elementów składowych instalacji dzwonek elektrycznych, instalacji przeciwpożarowej, przeciwwłamaniowej oraz telefonii wewnętrznej;
- e) szaf, zlewozmywaków, szafek pod zlewozmywak i szafek łazienkowych oraz szafek po umywalkę, wyciągów wentylacyjnych i wentylatorów stanowiących wyposażenie kuchni lub łazienki;
- f) okiennic, żaluzji oraz rolet umieszczonych na zewnątrz budynku;

3. każda czynność, nawet jeżeli nie została wymieniona w pkt 1, która obejmuje jednocześnie dostawę oraz zamontowanie w budynku wyładzin ściennych i podłogowych, jeżeli ma miejsce umieszczenie na stałe w budynku lub gdy umieszczenie wymaga jedynie przycięcia, na miejscu, do rozmiarów odpowiadających powierzchni do pokrycia;

4. roboty polegające na zamontowaniu, umieszczeniu, naprawie, utrzymaniu i oczyszczaniu przedmiotów o których mowa w pkt 2 lub pkt 3;

5. udostępnienie pracowników w celu wykonania czynności wymienionej w niniejszym artykule”.

10 Artykuł 23 arrêté royal, zmieniający art. 209 CIR 92, określa zasady, zgodnie z którymi kwoty pobrane na podstawie art. 403 CIR 92 mogą zostać zwrócone. Zgodnie z tym artykułem, w zakresie w jakim pobrane kwoty nie zostały przeznaczone na pokrycie zobowiązań podatkowych, są one zwracane wnioskodawcy w najbliższym możliwym terminie, a najpóźniej przed upływem sześciu miesięcy licząc od dnia prawidłowego złożenia wniosku o zwrot.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

11 Pismem z dnia 13 lutego 2001 r., a następnie w uzasadnionej opinii z dnia 23 października 2001 r. Komisja poinformowała Królestwo Belgii, że uważa przepisy krajowe dotyczące obowiązku pobrania i odpowiedzialności solidarnej za niezgodne z art. 49 WE i art. 50 WE. Rzeczona opinia wzywała to państwo członkowskie do podjęcia działań niezbędnymi celem zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy, licząc od daty doręczenia opinii. Uznawszy odpowiedź udzieloną przez Królestwo Belgii za niewystarczającą, Komisja wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Przedmiot skargi

12 Na wstępie należy wskazać, że rząd belgijski zakwestionował stanowisko przyjęte przez Komisję i wskazał, że badanie obowiązku pobrania i odpowiedzialności solidarnej powinno być poprzedzone badaniem obowiązku rejestracji, bowiem obowiązek pobrania i

odpowiedzialno?? solidarna stanowi? integraln? cz??? szerszego systemu zwalczania oszustw podatkowych. Rz?d ten podniós?, ?e je?li prawo wspólnotowe nie sprzeciwia si? obowi?zkowi rejestracji, to obowi?zek pobrania oraz odpowiedzialno?? solidarna powinny równie? by? uznane za zgodne z prawem wspólnotowym.

13 W tym miejscu wystarczy stwierdzi?, ?e kwestia zgodno?ci obowi?zku rejestracji z prawem wspólnotowym nie przes?dza jeszcze o zgodno?ci z prawem wspólnotowym obowi?zku pobrania i odpowiedzialno?ci solidarnej.

14 Zatem, odmiennie od stanu faktycznego, w którym wydany zosta? wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C?98/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, badanie obowi?zku pobrania i odpowiedzialno?ci solidarnej mo?e nast?pi? w oderwaniu od badania obowi?zku rejestracji.

Zarzucone uchybienie

Argumentacja stron

15 Komisja wskazuje, ?e obowi?zek pobrania i odpowiedzialno?? solidarna s? sprzeczne z art. 49 WE i art. 50 WE, bowiem mog? one zniech?ca? zleceniodawców oraz przedsi?biorców do korzystania z us?ug kontrahentów niemaj?cych siedziby i niezarejestrowanych w Belgii, stwarzaj?c w ten sposób realn? przeszkod? dla us?ugodawców niemaj?cych siedziby i niezarejestrowanych w Belgii, którzy chcieliby w tym pa?stwie ?wiadczy? us?ugi.

16 Zdaniem Komisji, zarówno obowi?zek pobrania, jak i odpowiedzialno?? solidarna s? ?rodkami nieuzasadnionymi.

17 W odniesieniu do obowi?zku pobrania Komisja wskazuje, ?e poniewa? zobowi?zanie podatkowe – którego zap?at?, jak utrzymuj? w?adze belgijskie, pragn? one zapewni? poprzez ustanowienie obowi?zku pobrania – w wi?kszo?ci przypadków nie powstaje po stronie us?ugodawcy niemaj?cego siedziby w Belgii, który wykonuje tam roboty w ramach swobodnego ?wiadczenia us?ug, ?adne nadrz?dne wzgl?dy zwi?zane z zapobieganiem oszustwom podatkowym nie usprawiedliwiaj? go.

18 Komisja podnosi, ?e powszechne stosowanie pobrania wykracza poza cel, któremu s?u?y oraz, ?e w szczególnych sytuacjach gdy, zobowi?zania podatkowe podlega?yby zap?acie lub ?ci?gni?ciu w Belgii mo?na zastosowa? ?rodki inne, mniej restrykcyjne i lepiej dostosowane do realizowanego celu.

19 Komisja utrzymuje, ?e odpowiedzialno?? solidarna jest nieproporcjonalna, bowiem istniej? ?rodki mniej restrykcyjne, gwarantuj?ce zap?at? lub ?ci?gni?cie ewentualnych zobowi?za? podatkowych kontrahenta.

20 Ponadto, Komisja kwestionuje stosowanie odpowiedzialno?ci solidarnej zleceniodawcy lub przedsi?biorcy, nie tylko w zakresie zobowi?za? podatkowych kontrahenta zwi?zanych z wykonanymi na ich rzecz robotami, lecz do wszelkich zobowi?za? podatkowych powsta?ych w okresie wykonywania robót, jak równie? w okresach poprzedzaj?cych, co wi??e si? z odpowiedzialno?ci? za zobowi?zania podatkowe zwi?zane z robotami wykonanymi na rzecz innych podmiotów.

21 Komisja krytycznie odnosi si? równie? do automatycznego stosowania odpowiedzialno?ci solidarnej w przypadku braku jakiegokolwiek winy po stronie zleceniodawcy lub przedsi?biorcy oraz dodaje, i? brak mo?liwo?ci podwa?enia zasadno?ci zobowi?za? podatkowych przez

zlecniodawc? lub przedsi?biorc? solidarnie odpowiedzialnych za ich zap?at? stanowi naruszenie prawa do obrony.

22 Rz?d belgijski w odpowiedzi wskazuje, ?e obowi?zek pobrania i odpowiedzialno?? solidarna, stanowi?ce sposób poboru zobowi?za? podatkowych w sektorze budownictwa, nie ograniczaj? ani dost?pu do rynku ani swobody ?wiadczenia us?ug. Poniewa? sporne ?rodki znajduj? zastosowanie zarówno do przedsi?biorstw maj?cych siedzib? w Belgii, jak i do przedsi?biorstw maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, Komisja nie dowiod?a, ?e przedsi?biorcy belgijscy s? mniej sk?onni do korzystania z us?ug niezarejestrowanych kontrahentów pochodz?cych z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? z us?ug niezarejestrowanych kontrahentów belgijskich.

23 Ponadto, rz?d belgijski podnosi, ?e sporne ?rodki s? uzasadnione nadrz?dnymi racjami interesu ogólnego zwi?zanymi ze zwalczaniem oszustw podatkowych w sektorze budownictwa. Wed?ug rz?du belgijskiego, obowi?zek pobrania i odpowiedzialno?? solidarna stanowi? cz??? ogólnego systemu zniech?cania i zapobiegania oszustwom o charakterze systemowym, maj?cym na celu, po pierwsze, zach?cenie do korzystania z us?ug zarejestrowanych kontrahentów oraz, po drugie, zapewnienie poboru podatków od niezarejestrowanych kontrahentów.

24 Rz?d belgijski nie zgadza si? równie? z przedstawionym przez Komisj? argumentem, ?e co do zasady, zagraniczni us?ugodawcy nie podlegaj? podatkom bezpo?rednim lub po?rednim w Belgii. Rz?d belgijski wskazuje w szczególno?ci, ?e gdy roboty budowlane przekraczaj? okre?lony okres, dochody jakie one przynosz? podlegaj? opodatkowaniu stosowanemu wobec nierezydentów w Belgii, podobnie jak opodatkowane jest wynagrodzenie wyp?acane przez tego rodzaju przedsi?biorstwo pracownikom zatrudnionym w Belgii, co oznacza, ?e zagraniczny us?ugodawca zobowi?zany jest do zap?aty zaliczek na podatek od tych wynagrodze?. Podobnie us?ugodawca mo?e podlega? obowi?zkowi zap?aty zaliczki na podatek od wynagrodze? wyp?acanych na rzecz zagranicznych pracowników zatrudnionych w Belgii d?u?ej ni? 183 dni w okresie dwunastu miesi?cy lub na rzecz pracowników zamieszka?ych w Belgii. Dodatkowo rz?d belgijski przytoczy? szereg sytuacji w których us?ugodawca z innego pa?stwa cz?onkowskiego podlega opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej, w szczególno?ci gdy kontrahent tego us?ugodawcy nie podlega obowi?zkowi okresowego sk?adania deklaracji w zakresie tego podatku (tytu?em przyk?adu, placówki szpitalne oraz szkolnictwa) lub jest podatnikiem maj?cym siedzib? za granic?, nieposiadaj?cym ani sta?ego zak?adu ani przedstawiciela w Belgii.

25 Powo?uj?c si? na wyrok z dnia 10 maja 1995 r. w sprawie C?384/93 Alpine Investments, Rec. str. I?1141, rz?d belgijski twierdzi, ?e wobec braku harmonizacji na szczeblu wspólnotowym ustanowienie przepisów o charakterze ogólnym i powszechnym w celu skutecznego zwalczania oszustw podatkowych w sektorze budownictwa nie jest nieproporcjonalne.

26 Ponadto, podnosi on, ?e pobór podatków z wykorzystaniem klasycznych metod (w szczególno?ci ich ?ci?gni?cie a posteriori na drodze s?dowej) okaza? si? nieskuteczny w szczególnym przypadku po?redników w zatrudnianiu pracowników.

27 Co do odpowiedzialno?ci solidarnej, rz?d belgijski wskazuje, ?e Komisja b??dnie opar?a swoje ustalenia na sytuacji zlecniodawców lub przedsi?biorców belgijskich zamiast oceni? po?o?enie niezarejestrowanych kontrahentów i dokona? oceny proporcjonalno?ci rozpatrywanego ?rodka w odniesieniu do realizowanego celu.

Ocena Trybuna?u

28 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 WE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no??

państwów w stosunku do usługodawców z siedzibą w innym państwie członkowskim, lecz również zniesienia jakichkolwiek ograniczeń, nawet gdy, obowiązuje one bez zróżnicowania, zarówno w stosunku do krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, jeżeli są w stanie wstrzymać, ograniczyć lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, gdzie zgodnie z przepisami świadczą on takie same usługi (zob. podobnie wyroki z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-76/90 Säger, Rec. str. I-4221, pkt 12; z dnia 7 lutego 2002 r. w sprawie C-279/00, Rec. str. I-1425, pkt 31, z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-131/01, Rec. str. I-1659, pkt 26; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-244/04, Rec. str. I-885, pkt 30 oraz z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 37).

29 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 25 opinii, przepisy, które mogły zniechęcić przedsiębiorców do korzystania ze swobody świadczenia usług podlegają zakazowi ustanowionemu w traktacie WE (zob. podobnie wyroki z dnia 29 listopada 2001 r. w sprawie C-17/00 De Coster, Rec. str. I-9445, pkt 33; z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-289/02 AMOK, Rec. str. I-15059, pkt 36, oraz z dnia 18 marca 2004 r. w sprawie C-8/02 Leichtle, Rec. str. I-2641, pkt 32).

30 W niniejszej sprawie, obowiązek pobrania przez zleceniodawcę lub przedsiębiorcę na rzecz administracji belgijskiej sumy odpowiadającej 15 % ceny określonej w fakturze przez niezarejestrowanego usługodawcę zgodnie z art. 403 CIR 92 jest równoznaczny z pozbawieniem tego usługodawcy możliwości niezawolnego dysponowania części jego dochodów, które może on odzyskać jedynie w wyniku szczególnego postępowania administracyjnego. Niedogodności, z jakimi wiąże się obowiązek pobrania, dla niezarejestrowanych usługodawców, którzy nie mają siedziby w Belgii, mogły zniechęcać ich do wejścia na rynek belgijski w celu świadczenia tam usług w sektorze budownictwa.

31 Podobnie, stosownie do art. 402 CIR 92 zleceniodawca lub przedsiębiorca zawierający umowy z usługodawcą niezarejestrowanym w Belgii będzie ponosił odpowiedzialność solidarną za wszelkie zobowiązania podatkowe tego usługodawcy dotyczące poprzednich okresów podatkowych do wysokości 35 % ceny robót podlegających wykonaniu może zniechęcić tego zleceniodawcę lub przedsiębiorcę do korzystania z usług niezarejestrowanego i niemającego siedziby w Belgii usługodawcy, świadczącego zgodnie z prawem usługi w państwie członkowskim jego siedziby. O ile prawdą jest, że odpowiedzialność solidarna stosowana jest bez rozróżnienia w przypadku korzystania z usług niezarejestrowanego usługodawcy, niezależnie od tego, czy ma on siedzibę w Belgii, czy w innym państwie członkowskim, o tyle należy stwierdzić, że nie pozbawiając usługodawców niezarejestrowanych i niemających siedziby w Belgii możliwości świadczenia tam usług, sporny przepis utrudnia dostęp do rynku belgijskiego.

32 Obowiązek pobrania i odpowiedzialność solidarna stanowi zatem ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług.

33 Jednakże, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które regulują obszar niezharmonizowany na poziomie wspólnotowym i które są stosowane zarówno wobec osób jak i przedsiębiorstw wykonujących działalność na terytorium danego państwa członkowskiego, pomimo skutku ograniczającego swobodę świadczenia usług mogą być uzasadnione, jeżeli czynią zadość nadrzędnym względem interesu ogólnego, które nie są już chronione przez przepisy, którym usługodawca podlega w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, jeżeli są właściwe, aby zagwarantować osiągnięcie celu, któremu służą oraz jeżeli nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie Säger, pkt 15, wyroki z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawach połączonych C-369/96 i C-376/96 Arblade i in., Rec. str. I-8453, pkt 34 i 35, z dnia 24 stycznia 2002 r. w sprawie C-164/99 Portugalia

Construções, Rec. str. I?787, pkt 19; ww. wyrok z dnia 7 lutego 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 33; z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C?445/03 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I?10191, pkt 21 oraz ww. wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 31).

34 Maj?c na uwadze, ?e rz?d belgijski podniós?, i? sporne ?rodki s? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego zwi?zanymi ze zwalczaniem oszustw podatkowych w sektorze budownictwa, nale?y zbada?, czy uzasadnienie takie zas?uguje na uwzgl?dnienie.

35 W tej kwestii Trybuna? rzeczywi?cie orzek?, ?e zwalczanie unikania opodatkowania i skuteczno?? kontroli podatkowej, mog? stanowi? uzasadnienie ograniczenia wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie (zob. wyroki z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C?254/97 Baxter i. in., Rec. str. I?4809, pkt 18; z dnia 26 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I?7587, pkt 39, oraz z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C?334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?2229, pkt 27), wskaza? on jednak tak?e, ?e ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczaj?ce dla uzasadnienia ?rodka naruszaj?cego cele traktatu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 45 oraz wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27).

36 W niniejszej sprawie, nawet gdyby uzna?, ?e w pewnych przypadkach przytoczonych przez rz?d belgijski us?ugodawcy niezarejestrowani i niemaj?cy siedziby w Belgii b?d? podlegali opodatkowaniu, obowi?zkowi zap?aty zaliczek na podatek i op?at, w odniesieniu do których obowi?zek pobrania i odpowiedzialno?? solidarna maj? zagwarantowa? ich zap?at?, bezspornym jest, ?e stosowanie tych spornych ?rodków nie jest ograniczone do tych przypadków.

37 Natomiast, konieczno?? zwalczania oszustw podatkowych nie jest wystarczaj?ca dla uzasadnienia stosowania obowi?zku pobrania i odpowiedzialno?ci solidarnej w sposób powszechny i prewencyjny wobec wszystkich us?ugodawców niemaj?cych siedziby i niezarejestrowanych w Belgii, chocia? cz??? z nich co do zasady nie podlega opodatkowaniu, obowi?zkowi zap?aty zaliczek na podatek i wskazanych powy?ej op?at.

38 Sporne ?rodki, stosowane automatycznie i bezwarunkowo, nie pozwalaj? na uwzgl?dnienie indywidualnej sytuacji us?ugodawców niemaj?cych siedziby i niezarejestrowanych w Belgii.

39 Co do obowi?zku pobrania, ?rodkiem mniej restrykcyjnym ni? pozbawienie us?ugodawców mo?liwo?ci niezw?ocznego dysponowania znacz?c? cz???ci? ich dochodów by?oby ustanowienie systemu opartego na wymianie informacji mi?dzy zleceniodawcami i przedsi?biorcami, us?ugodawcami oraz belgijsk? administracj? podatkow? umo?liwiaj?cego, na przykad, przedsi?biorcom i zleceniodawcom uzyskanie informacji o ewentualnych zobowi?zaniach podatkowych ich kontrahentów lub ustanowienie obowi?zku powiadamiania belgijskiej administracji podatkowej o ka?dorazowym korzystaniu z us?ug niezarejestrowanego kontrahenta lub o wszelkich p?atno?ciach dokonanych na jego rzecz.

40 Podobnie, w przypadku odpowiedzialności solidarnej, w celu wyeliminowania wywieranego przez nią skutku zniechęcającego zleceniodawców i przedsiębiorców do wszystkich niezarejestrowanych usługodawców, niezależnie od tego, czy podlegają oni opodatkowaniu, obowiązkowi zapłaty zaliczki bądź wskazanych powyżej opłat oraz niezależnie od tego, czy uregulowali oni swoje zobowiązania podatkowe. Środkiem mniej restrykcyjnym byłoby zapewnienie możliwości sprawdzenia, czy usługodawcy nie posiadają zaległości w płaconiu podatków lub umożliwienie zleceniodawcom i przedsiębiorcom uniknięcia odpowiedzialności solidarnej, jeżeli dopełnili formalności związanych z upewnieniem się co do niezalegania w podatkach przez usługodawców, z którymi zamierzają oni zawrzeć umowy.

41 Ponadto, jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 42 opinii, nieproporcjonalny charakter spornych środków jest potęgowany przez ich kumulatywne stosowanie.

42 Należy zatem stwierdzić, że zobowiązując zleceniodawców i przedsiębiorców korzystających z usług niezarejestrowanych w Belgii zagranicznych kontrahentów do pobrania 15 % kwoty należnej za wykonane roboty oraz ustanawiając odpowiedzialność solidarną tych zleceniodawców i przedsiębiorców za zobowiązania podatkowe takich kontrahentów, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 WE oraz 50 WE.

W przedmiocie kosztów

43 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania, a Królestwo Belgii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Zobowiązując zleceniodawców i przedsiębiorców korzystających z usług niezarejestrowanych w Belgii zagranicznych kontrahentów do pobrania 15 % kwoty należnej za wykonane roboty oraz ustanawiając odpowiedzialność solidarną tych zleceniodawców i przedsiębiorców za zobowiązania podatkowe takich kontrahentów Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 WE oraz 50 WE.

2) Królestwo Belgii zostaje obciążone kosztami postępowania.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.