

Zadeva C-433/04

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Belgiji

„Neizpolnitev obveznosti države – ?lena 49 ES in 50 ES – Svoboda opravljanja storitev – Dejavnosti v gradbenem sektorju – Boj proti dav?nim goljufijam v gradbenem sektorju – Nacionalna ureditev, ki nalaga odtegljaj 15 % od pla?il sopogodbenikom, ki niso registrirani v Belgiji – Nacionalna ureditev, ki uvaja solidarno odgovornost za dav?ne dolgove sopogodbenikov, ki niso registrirani v Belgiji“

Povzetek sodbe

Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Dav?na zakonodaja

(?lena 49 ES in 50 ES)

Država ?lanica, ki naro?nikom in podjetnikom, ki sodelujejo s tujimi sopogodbeniki, ki niso registrirani, nalaga, da pri upravnih organih te države ?lanice položijo odtegljaj, ki znaša 15 % zneska, pla?anega za opravljena dela, in tem istim naro?nikom in podjetnikom naloži solidarno odgovornost za dav?ne dolgove njihovih sopogodbenikov, ne izpolni obveznosti iz ?lenov 49 ES in 50 ES.

Obveznosti odtegnitve in solidarne odgovornosti, ?eprav brez razlikovanja veljata za sodelovanje z neregistriranim izvajalcem, pa ?e ima sedež v zadevni ali drugi državi ?lanici, namre? predstavljata oviro za svobodo opravljanja storitev, ker lahko neregistrirane izvajalce in izvajalce, ki nimajo sedeža v tej državi ?lanici odvrata od vstopa na trg, da bi tam opravljali storitve, oziroma odvrata naro?nike in podjetnike od izbire storitev omenjenih izvajalcev.

Nujnost boja proti dav?nim goljufijam torej ne zadostuje za utemeljitev uporabe obveznosti odtegnitve in solidarne odgovornosti na splošno in brez razlikovanja za vse ponudnike storitev, ki nimajo sedeža v zadevni državi ?lanici in tam niso registrirani, saj nekateri od njih na?eloma niso dav?ni zavezanci za davke in druge dajatve, katerih izterjavo zagotavljajo ti ukrepi, in ker obstajajo manj omejevalni na?ini za izterjavo davkov in drugih dajatev, za katere bi lahko bili takšni izvajalci v nekaterih primerih zavezani.

(Glej to?ke od 30 do 32, 36, 37, 42 in to?ko 1 izreka.)

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 9. novembra 2006(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – ?lena 49 ES in 50 ES – Svoboda opravljanja storitev – Dejavnosti v gradbenem sektorju – Boj proti dav?nim goljufijam v gradbenem sektorju – Nacionalna ureditev, ki nalaga odtegljaj 15 % od pla?il sopogodbenukom, ki niso registrirani v Belgiji – Nacionalna ureditev, ki uvaja solidarno odgovornost za dav?ne dolgove sopogodbenukov, ki niso registrirani v Belgiji“

V zadevi C-433/04,

zaradi to?be zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 226 ES, vlo?ene 8. oktobra 2004,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa D. Triantafyllou, zastopnik, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

to?e?a stranka,

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopa E. Dominkovits, zastopnica, skupaj z B. van de Walle de Ghelckem, odvetnik,

to?ena stranka,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues in E. Levits (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 6. aprila 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s to?bo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da je naro?nikom in podjetnikom, ki sodelujejo s tujimi sopogodbenuki, ki niso registrirani v Belgiji, nalo?ila, da odtegnejo 15 % zneska, pla?anega za opravljena dela (v nadaljevanju: obveznost odtegnitve), in da je tem istim naro?nikom in podjetnikom nalo?ila solidarno odgovornost za dav?ne dolgove njihovih sopogodbenukov, ki niso registrirani v Belgiji (v nadaljevanju: solidarna odgovornost), ni izpolnila obveznosti iz ?lenov 49 ES in 50 ES.

Nacionalni pravni okvir

2 Belgijski zakonik o dohodnini iz leta 1992, potrjen s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 (dodatek k *Moniteur belge* z dne 30. julija 1992), kakor je bil spremenjen s kraljevim odlokom z dne 26. decembra 1998 o ukrepih za spremembo zakonodaje o solidarni odgovornosti za dolgove za socialno varnost in dav?ne dolgove na podlagi ?lena 43 zakona z dne 26. julija 1996 o posodobitvi socialne varnosti in zagotovitvi pre?ivetja zakonitih pokojninskih sistemov (*Moniteur belge*

z dne 31. decembra 1998, str. 42140, v nadaljevanju: ZD 1992), v naslovu VII, ki zadeva uvedbo in izterjavo davkov, zajema poglavje VIII z naslovom „Izterjava davka“, v katerem je oddelek II naslovljen „Dejavnosti, ki jih je treba poveriti registriranemu podjetniku“.

3 Ta oddelek se nanaša na različne dejavnosti v gradbenem sektorju, ki jih v skladu s členom 400(1) ZD 1992 opredeljuje kraljevi odlok.

4 Člen 402 ZD 1992 določa:

„1. Naročnik, ki dela iz člena 400(1) poveri podjetniku, ki ob sklenitvi pogodbe ni registriran, je solidarno odgovoren za plačilo davčnih dolgov svojega sopogodbenika.

2. Podjetnik, ki dela iz člena 400(1) poveri podizvajalcu, ki ob sklenitvi pogodbe ni registriran, je solidarno odgovoren za plačilo davčnih dolgov svojega sopogodbenika.

[...]

5. Solidarna odgovornost je omejena na 35 % skupne cene del, ki so naročena neregistriranemu podjetniku ali podizvajalcu, brez davka na dodano vrednost.

Naložiti jo je mogoče za plačilo glavnice, pribitkov, stroškov in obresti, ne glede na datum nastanka:

(1) vseh dolgov zaradi neposrednih davkov in dajatev, podobnih dohodnini, za davna obdobja, v katerih so zadevna dela opravljena, in za prejšnja davna obdobja;

(2) vseh dolgov zaradi odbitkov za obdobja, v katerih so dela opravljena, in za prejšnja obdobja;

(3) tujih davčnih dolgov, za izterjavo katerih se zahteva pomoč v okviru mednarodne konvencije.

[...]“

5 Člen 403 ZD 1992 določa:

„1. Naročnik, ki podjetniku, ki ob plačilu ni registriran, plača ceno del iz člena 400(1) v celoti ali deloma, mora pri plačilu odtegniti 15 % dolgovanega zneska brez davka na dodano vrednost in ga plačati uradniku, ki ga imenuje Kralj, v skladu s postopki, ki jih določijo slednji.

2. Podjetnik, ki podizvajalcu plača ceno del iz člena 400(1) v celoti ali deloma, mora pri plačilu odtegniti 15 % dolgovanega zneska brez davka na dodano vrednost in ga plačati uradniku, ki ga imenuje Kralj, v skladu s postopki, ki jih določijo slednji.

Vendar je podjetnik pod pogoji in v skladu s postopki, ki jih določijo Kralj, oproščen obveznosti odtegnitve in plačila zneska iz pododstavka 1, če je podizvajalec ob plačilu registriran kot podjetnik.

3. Če je potrebno, se zneski, plačani zaradi izvajanja tega člena, odbijejo od zneska, za katerega je naročnik ali podjetnik odgovoren v skladu s členom 402.“

6 Člen 404 ZD 1992 določa, da če odtegnitev iz člena 403 tega zakonika ni izvedena, se naročniku, v primeru iz člena 403(2) navedenega zakonika pa podjetniku, naloži upravna kazen, ki je dvakrat višja od dolgovanega zneska.

7 Člen 406(1) ZD 1992 določa:

„Z zneskom, plačanim zaradi izvajanja člena 403, se najprej poravnajo davčni dolgovi iz člena 402, globe in nato dolgovi v zvezi z davkom na dodano vrednost.“

8 Člen 407 ZD 1992 izključuje uporabo členov 402 in 403 za naročnika, ki je fizična oseba in naroča dela v izključno zasebne namene.

9 Dejavnosti iz člena 400(1) ZD 1992 so določene v členu 1 kraljevega odloka z dne 26. decembra 1998 o izvajanju členov 400, 401, 403, 404 in 406 ZD 1992 in člena 30a zakona z dne 27. junija 1969 o spremembi arrêté-loi z dne 28. decembra 1944 o socialni varnosti delavcev (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 1998, str. 42147). V skladu s prvim odstavkom navedenega člena 1 gre za te dejavnosti:

„(1) izvajanje gradbenih del. Za ‚gradbeno delo‘ šteje vsaka gradnja, predelava, dokončanje, opremljanje, popraviljanje, vzdrževanje, iščenje, rušenje nepremičnine v celoti ali delno ter vsaka transakcija, ki zajema dobavo premičnin in njihovo namestitve v nepremičnino, tako da ta premičnina postane po svoji naravi nepremičnina;

(2) vsaka transakcija – tudi tista, ki ni zajeta v prvem odstavku – dobave in namestitve v stavbi:

a) vseh ali dela sestavnih delov centralnega ogrevanja ali klimatske naprave, vključno s pečmi, rezervoarji in napravami za uravnavanje in nadzor grelcev za vodo ali radiatorjev;

b) vseh ali dela sestavnih delov sanitarnega sistema v stavbi in, splošneje, vseh nameščenih naprav za sanitarno ali higiensko uporabo, ki so povezane z vodovodom ali kanalizacijo;

c) vseh ali dela sestavnih delov električne napeljave v stavbi, brez svetilnih naprav in luči;

d) vseh ali dela sestavnih delov električnega zvonca, požarnih detektorjev in sistemov proti kraji, internega telefona;

e) omar, odtokov, pomivalnih korit in omaric pod pomivalnimi koriti, umivalnikov in omaric pod umivalniki, nap, ventilatorjev in prezračevalnikov, ki so v kuhinji ali kopalnici;

f) žaluzij, rolet in naoknic, ki so nameščene zunaj stavbe;

(3) vsaka transakcija, tudi tista, ki ni zajeta v prvem odstavku, ki se nanaša na dobavo in namestitve stenskih ali talnih oblog v stavbi, ne glede na to, ali se namestijo v stavbo ali pa je za namestitev potreben le razrez na kraju samem na dimenzije površin, ki jih je treba pokriti;

(4) namestitve, vgradnja, popravila, vzdrževanje in iščenje blaga iz drugega in tretjega odstavka;

(5) dajanje na razpolago osebja, da bi se opravila dejavnost iz tega člena.“

10 Člen 23 navedenega kraljevega odloka, ki spreminja člen 209 kraljevega odloka o izvajanju (ZD 1992) z dne 27. avgusta 1993, določa postopke za povrnitev zneskov, odtegnjenih na podlagi člena 403 ZD 1992. V skladu z navedenim členom 23 velja, da če se zneski, ki so bili odtegnjeni, niso uporabili za poravnavo davčnih dolgov, se ti vlagatelju zahtevka povrnejo kar najhitreje, in sicer najpozneje v šestih mesecih od vložitve zahtevka za povrnitev.

Predhodni postopek

11 Komisija je s pisnim opominom z dne 13. februarja 2001 in nato z obrazloženim mnenjem z dne 23. oktobra 2001 Kraljevino Belgijo obvestila, da meni, da nacionalne določbe o obveznosti odtegnitve in solidarne odgovornosti niso v skladu s členoma 49 ES in 50 ES. Z navedenim

mnenjem je državo članico pozvala, naj sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s tem mnenjem v dveh mesecih od njegove vročitve. Ker je Komisija presodila, da odgovor Kraljevine Belgije na navedeno mnenje ni zadovoljiv, je vložila to tožbo.

Tožba

Predmet tožbe

12 Najprej je treba navesti, da je belgijska vlada izpodbijala ravnanje Komisije in trdila, da bi bilo treba pred preužitvijo obveznosti odtegnitve in solidarne obveznosti preužiti obveznost registracije, ker sta obveznost odtegnitve in solidarne odgovornosti sestavni del širšega sistema boja proti davčnim goljufijam. Belgijska vlada je zatrjevala, da če pravo Skupnosti ne nasprotuje obveznosti registracije, je treba šteti, da sta obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost v skladu z njim.

13 V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da vprašanje skladnosti obveznosti registracije s pravom Skupnosti ni nujno odločilno za skladnost obveznosti odtegnitve in solidarne odgovornosti s pravom Skupnosti.

14 Tako – in v nasprotju s položajem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 4. maja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-98/04, ZOdl., str. I-4003) – je mogoče preužitev obveznosti odtegnitve in solidarne obveznosti ložiti od preužitve obveznosti registracije.

Zatrjevana neizpolnitev obveznosti

Trditve strank

15 Komisija zatrjuje, da sta obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost v nasprotju s členoma 49 ES in 50 ES, ker naročnike in podjetnike odvrata od tega, da bi sodelovali s sopogodbeniki, ki nimajo sedeža v Belgiji in tam niso registrirani, in tako dejansko ovirata ponudnike storitev, ki v Belgiji nimajo sedeža in tam niso registrirani, ki pa bi želeli v tej državi ponuditi svoje storitve.

16 Komisija meni, da niti obveznost odtegnitve niti solidarna odgovornost nista utemeljena ukrepa.

17 V zvezi z obveznostjo odtegnitve Komisija trdi, da če davčni dolгови, katerih izterjavo želijo belgijski organi s to obveznostjo zagotoviti, ne obstajajo, obveznosti odtegnitve v večini primerov, ko ponudnik storitev, ki nima sedeža v Belgiji, tam opravlja dela na podlagi svobodnega opravljanja storitev, ni mogoče utemeljiti z nobenim nujnim razlogom preprečevanja davčnih goljufij.

18 Komisija zatrjuje, da splošna uporaba te obveznosti presega cilj, ki mu sledi, in da je mogoče v posebnih primerih, ko naj bi se davčni dolгови plačali ali izterjali v Belgiji, uporabiti druge ukrepe, ki so manj strogi in bolj prilagojeni sledenemu cilju.

19 V zvezi s solidarno odgovornostjo Komisija zatrjuje, da je nesorazmerna, ker naj bi obstajali manj strogi ukrepi za zagotovitev plačila ali izterjave morebitnih davčnih dolgov sopogodbenika.

20 Poleg tega Komisija izpodbija uporabo solidarne odgovornosti naročnika ali podjetnika ne samo za davčne dolgove sopogodbenika za dela, ki so bila opravljena zanj, ampak tudi za vse njegove davčne dolgove za obdobja dela in za prejšnja obdobja, kar zajema tudi odgovornost za davčne dolgove za dela, opravljena za druge osebe.

21 Komisija prav tako ugovarja avtomati?ni uporabi solidarne odgovornosti, ne da bi obstajala kakršnakoli napaka pri delu naro?nika ali podjetnika, in dodaja, da dejstvo, da naro?nik ali podjetnik, ki je solidarno odgovoren za pla?ilo dav?nih dolgov, nima možnosti izpodbijanja njihove utemeljenosti, pomeni kršitev pravice do obrambe.

22 Belgijska vlada ugovarja, da obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost kot na?ina izterjave dav?nih dolgov v gradbenem sektorju ne omejujeta niti dostopa na trg niti svobodnega opravljanja storitev. Ker se sporni ukrepi uporabljajo brez razlikovanja tako za sopogodbenske s sedežem v Belgiji kot za podjetja s sedežem v drugi državi ?lanici, naj Komisija ne bi dokazala, da bi belgijski izvajalci manj sodelovali z neregistriranimi sopogodbeniki s sedežem v drugi državi ?lanici kot z belgijskimi neregistriranimi sopogodbeniki.

23 Poleg tega belgijska vlada zatrjuje, da so sporni ukrepi utemeljeni z nujnimi razlogi v splošnem interesu v zvezi z bojem proti dav?nim goljufijam v gradbenem sektorju. Belgijska vlada meni, da sta obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost del bolj splošnejšega sistema odvra?anja od goljufij in njihovega prepre?evanja, katerega cilj je na eni strani spodbujati sodelovanje z registriranimi sopogodbeniki in na drugi strani zagotoviti izterjavo dav?nih dolgov neregistriranih sopogodbenikov.

24 Belgijska vlada poleg tega izpodbija trditve Komisije, da naj na splošno tuji ponudniki storitev ne bi bili dav?ni zavezanci za neposredne in posredne davke v Belgiji. Navaja zlasti, da kadar gradbeni projekt presega dolo?eno obdobje, se ustvarjeni dobi?ek obdav?i z davkom za nerezidente Belgije, tako kot se naloži na pla?ila, ki jih je podjetje, ki tak projekt izvaja, pla?alo osebju, zaposlenemu v Belgiji, tako da je lahko tuji ponudnik storitev dolžan pla?ati akontacije dohodnine v zvezi s temi pla?ami. Prav tako bi lahko bil ponudnik storitev dolžan pla?ati te akontacije v zvezi s pla?ami, ki so bile izpla?ane tujemu osebju, ki je bilo v dvanajstih mesecih v Belgiji zaposleno ve? kot 183 dni, ali osebju s stalnim prebivališ?em v Belgiji. Poleg tega je belgijska vlada navedla ve? primerov, ko je ponudnik storitev s sedežem v drugi državi ?lanici dav?ni zavezanec za davek na dodano vrednost, zlasti kadar sopogodbenik tega ponudnika storitev ni zavezan predložiti obra?una davka na dodano vrednost (na primer bolnišnice in izobraževalne ustanove) ali pa je dav?ni zavezanec s sedežem v tujini, ki v Belgiji nima niti stalne poslovne enote niti odgovornega zastopnika.

25 Belgijska vlada zatrjuje, da ?e na ravni Skupnosti ni uskladitve, ni mogo?e nesorazmerno dolo?iti pravil, ki se uporabljajo na splošno in brez razlikovanja, da bi se zagotovil u?inkovit boj proti dav?nim goljufijam v gradbenem sektorju, pri ?emer se sklicuje na sodbo z dne 10. maja 1995 v zadevi Alpine Investments (C?384/93, Recueil, str. I-1141),

26 Poleg tega zatrjuje, da se je izterjava dav?nih dolgov po obi?ajnih metodah (zlasti po sodni poti *a posteriori*) v primeru posrednikov delovne sile izkazala za neu?inkovito.

27 Zlasti v zvezi s solidarno odgovornostjo belgijska vlada navaja, da naj bi se Komisija napa?no opirala na položaj belgijskih naro?nikov in podjetnikov, namesto da bi preu?ila položaj neregistriranih sopogodbenikov in presodila sorazmernost zadevnih ukrepov glede na sledeni cilj.

Presoja Sodiš?a

28 Za uvod je treba opozoriti, da na podlagi ustaljene sodne prakse ?len 49 ES ne zahteva samo odprave vsakršne diskriminacije ponudnika storitev s sedežem v drugi državi ?lanici zaradi njegovega državljanstva, ampak tudi odpravo vsakršne omejitve, ?eprav se ta omejitev brez razlikovanja uporablja za nacionalne ponudnike in ponudnike iz drugih držav ?lanic, ?e je taka, da prepove ali druga?e ovira dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi ?lanici, v kateri ta

zakonito opravlja podobne storitve (glej v tem smislu sodbe z dne 25. julija 1991 v zadevi Säger, C-76/90, Recueil, str. I-4221, točka 12; z dne 7. februarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-279/00, Recueil, str. I-1425, točka 31; z dne 13. februarja 2003 v zadevi Komisija proti Italiji, C-131/01, Recueil, str. I-1659, točka 26; z dne 19. januarja 2006 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-244/04, ZOdl., str. I-885, točka 30, in z dne 15. junija 2006 v zadevi Komisija proti Franciji, C-255/04, ZOdl., str. I-5251, točka 37).

29 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 25 sklepnih predlogov, se prepoved, določena s Pogodbo ES, nanaša na ukrepe, ki bi lahko izvajalca odvrgli od svobodnega opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 29. novembra 2001 v zadevi De Coster, C-17/00, Recueil, str. I-9445, točka 33; z dne 11. decembra 2003 v zadevi AMOK, C-289/02, Recueil, str. I-15059, točka 36, in z dne 18. marca 2004 v zadevi Leichtle, C-8/02, Recueil, str. I-2641, točka 32).

30 V obravnavani zadevi dejstvo, da mora naročnik ali podjetnik na podlagi člena 403 ZD 1992 za belgijsko upravo odtegniti znesek, ki ustreza 15 % cene, navedene na račun, ki ga je izstavil neregistrirani ponudnik storitve, temu ponudniku storitev odvzema možnost, da bi takoj razpolagal z delom svojega dohodka, ki mu bo povrnjen šele na koncu posebnega upravnega postopka. Slabosti, ki jih ima obveznost odtegnitve za ponudnike storitev, ki v Belgiji niso registrirani in tam nimajo sedeža, jih torej lahko odvrnejo od vstopa na belgijski trg, kjer bi opravljali storitve v gradbenem sektorju.

31 Prav tako dejstvo, da je naročnik ali podjetnik, ki sklene pogodbo s ponudnikom storitev, ki ni registriran v Belgiji, na podlagi člena 402 ZD 1992 solidarno odgovoren za vse davčne dolgove tega ponudnika storitev iz prejšnjih davčnih obdobj do 35 % cene del, ki se bodo opravila, lahko tega naročnika ali podjetnika odvrne od sodelovanja s ponudnikom storitev, ki v Belgiji ni registriran in tam nima sedeža, ki pa podobne storitve zakonito opravlja v državi članici, v kateri ima sedež. Čeprav se solidarna odgovornost uporablja brez razlikovanja pri sodelovanju z neregistriranim ponudnikom storitev, ne glede na to, ali ima sedež v Belgiji ali v drugi državi članici, je treba vseeno ugotoviti, da se s sporno določbo – ne da bi se ponudnikom storitev, ki v Belgiji nimajo sedeža in tam niso registrirani, odvzemale možnost, da tam opravljajo svoje storitve – otežuje vstop na belgijski trg.

32 Obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost torej pomenita omejitve svobodnega opravljanja storitev.

33 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da bi bilo mogoče nacionalno ureditev na področju, ki še ni bilo usklajeno na ravni Skupnosti in ki se brez razlikovanja uporablja za vse osebe ali podjetja, ki opravljajo dejavnost na ozemlju zadevne države članice, ne glede na njen omejevalni učinek na svobodno opravljanje storitev upravičiti, če gre za višji razlog v javnem interesu in ta interes še ni zaščiteno s pravili, ki jim je podvržen ponudnik v državi članici, v kateri ima sedež, če je primerna za zagotovitev uresnitve zadevnega cilja in ne presega tega, kar je za njegovo doseganje nujno potrebno (glej sodbe z dne 23. novembra 1999 v združenih zadevah Arblade in drugi, C-369/96 in C-376/96, Recueil, str. I-8453, točki 34 in 35; z dne 24. januarja 2002 v zadevi Portuguesa Construções, C-164/99, Recueil, str. I-787, točka 19, in z dne 21. oktobra 2004 v zadevi Komisija proti Luksemburgu, C-445/03, ZOdl., str. I-10191, točka 21, ter zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, točka 31; Säger, točka 15, in Komisija proti Italiji, točka 33).

34 Ker belgijska vlada zatrjuje, da so sporni ukrepi upravičeni z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na boj proti davčnim goljufijam v gradbenem sektorju, je treba preučiti, ali je mogoče tako utemeljitev sprejeti.

35 Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da se je za utemeljitev omejitev izvajanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, mogoče sklicevati na boj proti davčnemu izogibanju in na učinkovitost davčnega nadzora (glej sodbe z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 18; z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 39, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27), in prav tako navedlo, da naj splošna domneva o davčnem izogibanju ali goljufijah ne bi zadostovala za utemeljitev ukrepa, ki ogroža cilje Pogodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Belgiji, točka 45, in Komisija proti Franciji z dne 4. marca 2004, točka 27).

36 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da čeprav so lahko v posameznih primerih, ki jih navaja belgijska vlada, ponudniki storitev, ki nimajo sedeža v Belgiji in tam niso registrirani, davčni zavezanci za davke in druge dajatve, katerih izterjavo zagotavljata obveznost odtegnitve in solidarna odgovornost, uporaba teh ukrepov ni omejena na te primere.

37 Nujnost boja proti davčnim goljufijam torej ne zadostuje za utemeljitev uporabe obveznosti odtegnitve in solidarne odgovornosti na splošno in brez razlikovanja za vse ponudnike storitev, ki nimajo sedeža v Belgiji in tam niso registrirani, čeprav nekateri od njih hkrati niso davčni zavezanci za zgoraj navedene davke in druge dajatve.

38 Ker se sporni ukrepi uporabljajo avtomatično in brezpogojno, ne omogočajo upoštevanja posameznih položajev ponudnikov storitev, ki nimajo sedeža v Belgiji in tam niso registrirani.

39 V zvezi z obveznostjo odtegnitve bi bil manj strog ukrep, kot je ponudnikom storitev odvzeti možnost, da bi takoj razpolagali z znatnim delom svojih dohodkov, uvedba sistema, ki bi temeljil na izmenjavi podatkov med naročniki in podjetniki, ponudniki storitev in belgijsko davčno upravo, ki bi naročnikom in podjetnikom na primer omogočal, da bi se seznanili z morebitnimi davčnimi dolgovi njihovih sopogodbencev, ali s katerimi bi se uvedla obveznost obveščanja belgijske davčne uprave o vsaki pogodbi, sklenjeni z neregistriranimi sopogodbenci, ali o vsakem plačilu, izvedenem v njihovo korist.

40 Tudi v zvezi s solidarno odgovornostjo bi bil manj strog ukrep, zato da bi se omejilo njen odvračalni učinek na naročnike in podjetnike glede na vse neregistrirane ponudnike storitev – ne glede na to, ali so hkrati davčni zavezanci za zgoraj navedene davke in druge dajatve ali ne, in ne glede na to, ali imajo poravnane davčne obveznosti – da bi se za te ponudnike predvidela možnost, da dokažejo, da je njihov davčni položaj v skladu s predpisi, ali da bi se naročnikom ali podjetnikom dovolilo, da se izognejo solidarni odgovornosti, če bi izpolnili nekatere formalnosti, da bi se prepričali, da so davčni položaji ponudnikov storitev, s katerimi nameravajo skleniti pogodbo, v skladu s predpisi.

41 Poleg tega, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 42 sklepnih predlogov, kumulativna uporaba spornih ukrepov povečuje njihovo nesorazmernost.

42 Ugotoviti je torej treba, da Kraljevina Belgija s tem, da je naročnikom in podjetnikom, ki sodelujejo s tujimi sopogodbenci, ki niso registrirani v Belgiji, naložila, da odtegnejo 15 % zneska, plačanega za opravljena dela, in da je tem istim naročnikom in podjetnikom naložila solidarno odgovornost za davčne dolge njihovih sopogodbencev, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 50 ES.

Stroški

43 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti

priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Belgiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1) **Kraljevina Belgija s tem, da je naročnikom in podjetnikom, ki sodelujejo s tujimi sopogodbenci, ki niso registrirani v Belgiji, naložila, da odtegnejo 15 % zneska, plačanega za opravljena dela, in da je tem istim naročnikom in podjetnikom naložila solidarno odgovornost za davčne dolgove njihovih sopogodbencov, ki niso registrirani v Belgiji, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 ES in 50 ES.**
- 2) **Kraljevini Belgiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.