

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

24. února 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb služeb – Článek 56 SFEU – Omezení – Daňové právní předpisy – Korporační daň – Povinnost odběratelů služeb, aby vyhotovili a předali daňové správce doklady o částkách fakturovaných poskytovateli služeb usazenými v jiném členském státě – Neexistence takové povinnosti, pokud jde o poskytování služeb čistě vnitrostátní povahy – Odvodnění – Účinnost daňového dohledu – Přiměřenost“

Ve spojených věcech C-52/21 a C-53/21,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) ze dne 4. prosince 2020, došlymi Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2021, v řízeních

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

proti

Belgickému státu (C-52/21),

a

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

proti

Belgickému státu (C-53/21),

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení I. Ziemele, předsedkyně šestého senátu, vykonávající funkci předsedkyně sedmého senátu, P. G. Xuereb (zpravodaj) a A. Kumin, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL a Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL P. Destrée, avocat,
- za belgickou vládu S. Baeyensem a J.-C. Halleuxem, jakož i C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

s přihlednutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týkají výkladu ?látku 56 SFEU.

2 Tyto žádosti byly p?edloženy v rámci dvou spor? mezi zaprvé Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (dále jen „Pharmacie populaire“) a Belgickým státem (v?c C?52/21) a zadruhé Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (dále jen „Pharma Santé“) a Belgickým státem (v?c C?53/21) týkajících se podmínek, kterým podle da?ového práva tohoto ?lenského státu podléhá odpo?et výdaj? související s nákupem služeb u poskytovatel? usazených v jiném ?lenském stát? než v Belgii od zdanitelného p?íjmu společností usazených v posledn? uvedeném ?lenském stát?.

Belgické právo

3 ?lánek 57 code des impôts sur les revenus (zákon o daních z p?íjm?, dále jen „CIR 1992“), ve zn?ní použitelném na spory v p?vodních ?ízeních, zní následovn?:

„Dále uvedené výdaje se považují za výdaje vynaložené na dosažení, zajišt?ní a udržení zdanitelných p?íjm? pouze, jsou-li od?vodn?ny p?edložením jednotlivých finan?ních p?ehled? a souhrnného výkazu vyhotovených v podob? a ve lh?tách stanovených králem:

1° provize, poplatky za zprost?edkování, obchodní nebo jiné slevy, p?íležitostné honorá?e, ?i nikoli, odm?ny, platby nebo výhody jakékoli povahy, které pro p?íjemce p?edstavují p?íjmy ze samostatné ?innosti, které jsou v Belgii zdanitelné, ?i nikoli, s výjimkou odm?n uvedených v ?l. 30, 3°;

[...]“

4 ?lánek 219 CIR 1992, ve zn?ní použitelném na spory v p?vodních ?ízeních, stanoví:

„S ohledem na výdaje uvedené v [?látku] 57 [...], které nejsou od?vodn?ny p?edložením jednotlivých finan?ních p?ehled? a souhrnného výkazu, se stanoví zvláštní odvod [...].

Tento odvod se rovná 100 [%] t?chto výdaj?, [...] ledaže lze prokázat, že p?íjemcem t?chto výdaj? [...] je právnická osoba [...]; v takových p?ípadech se sazba stanovuje na 50 [%].

[...]

Tento odvod se neuplatní, prokáže-li da?ový poplatník, že výše výdaj? uvedených v ?látku 57 [...], je zahrnuta v p?iznání podaném p?íjemcem v souladu s ?lánkem 305 [CIR 1992] nebo v obdobném p?iznání podaném p?íjemcem v zahrani?í.

Není-li výše výdaj? uvedených v ?látku 57 [...] p?íjemcem zahrnuta v p?iznání podaném v souladu s ?lánkem 305 [CIR 1992] nebo v obdobném p?iznání podaném v zahrani?í, zvláštní odvod se u da?ového poplatníka neuplatní, byl-li p?íjemce ur?en jednozna?ným zp?sobem nejpozd?ji ve lh?t? 2 let a 6 m?síc? ode dne 1. ledna dot?eného zda?ovacího období.“

5 Podle praxe zvané „správní tolerance“, uvedené zejména v ?. 57/62 správního komentá?e ke CIR 1992 a v ob?žníku ?. Ci.RH.243/581.810 (AFER ?. 7/2009) ze dne 19. února 2009, jsou da?oví poplatníci zprošt?ni požadavku p?edkládat takové jednotlivé finan?ní p?ehledy a souhrnné

výkazy, jsou-li splněny dvě podmínky. Během období, o které jde ve věcech v převodních řízeních, musí být příjemci dotčených plateb osobami, na které se vztahuje „zákon ze dne 17. července 1975 o účetněnictví a ročních účetních závěrkách podniků“, přičemž tento odkaz musí být v současně dobře chápán v návaznosti na zrušení tohoto zákona v roce 2014 jako odkaz na účetní povinnosti podniků stanovené v knize III hlavě 3 kapitole 2 code belge de droit économique (belgický zákon o hospodářském právu). Dále pak musí být dotčené platby poskytnuty jako odměna za plnění, která nejsou osvobozena od povinnosti fakturace podle právní úpravy v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH).

Spory v převodních řízeních a předěžná otázka

6 Navrhovatelky v převodních řízeních, a sice Pharmacie populaire a Pharma Santé, dvě společnosti usazené v Belgii, uvádějí na trh farmaceutické přípravky.

7 Obě tyto společnosti smluvně svěřily LAD Sàrl, společnosti usazené v Lucembursku, úkol provádět turnusovou péči léčivých přípravků.

8 V roce 2010 společnost LAD fakturovala společnosti Pharmacie populaire náklady turnusové péči ve výši 20 846,20 eur, v roce 2011 uvedená společnost Pharmacie populaire fakturovala náklady turnusové péči ve výši 22 788,88 eur a v roce 2012 tato společnost fakturovala společnosti Pharmacie populaire náklady turnusové péči ve výši 16 723,44 eur. Náklady turnusové péči, které společnost LAD fakturovala společnosti Pharma Santé, v roce 2008 činily 32 516,23 eur, v roce 2009 činily 22 653,95 eur, v roce 2010 činily 25 468,33 eur, v roce 2011 činily 27 197,78 eur a v roce 2012 činily 16 383,40 eur.

9 Tyto skutečnosti vedly k trestním stíháním společností Pharmacie populaire a Pharma Santé, které byly zproštěny obžaloby rozsudky tribunal correctionnel de Liège (trestní soud v Lutychu, Belgie) ze dne 28. února 2019. Podle těchto rozsudků, které již nelze napadnout oprávněnými prostředky, žádná skutečnost ve spisech neprokazuje, že služby poskytnuté navrhovatelkám v převodních řízeních neodpovídají skutečnosti a že ceny uvedené těmito navrhovatelkami neodpovídají skutečné zaplaceným cenám. Mimoto žádná skutečnost ve spisech nezpochybovala skutečnou existenci společnosti LAD.

10 Vzhledem k tomu, že navrhovatelky v převodních řízeních nevyhotovily jednotlivé finanční přehledy a souhrnné výkazy týkající se těchto výdajů v souladu s článkem 57 CIR 1992, jim belgická daňová správa zaslala dne 20. srpna a 4. listopadu 2015 oznámení o opravě daňového přiznání, ve kterých je informovala o svém záměru dotčené částky podrobit zvláštnímu odvodu stanovenému v článku 219 CIR 1992.

11 Navrhovatelky v převodních řízeních tvrdily, že dotčené platby provedly v dobré víře jako protiplnění za skutečně poskytnuté služby a že vzhledem k tomu, že příjemcem je lucemburská společnost podléhající povinnému účetněnictví, není namístě vyhotovovat jednotlivé finanční přehledy.

12 Rozhodnutími zaslányými navrhovatelkám v převodních řízeních dne 23. listopadu a 11. prosince 2015 setrvala belgická daňová správa na svém postoji a zejména upřesnila, že navrhovatelky neprokázaly, že jsou dotčené platby zahrnuty v přiznání podaném příjemcem těchto plateb podle článku 305 CIR 1992 nebo v obdobném přiznání podaném tímto příjemcem v zahraničí. V důsledku toho dotčené částky podléhaly zvláštnímu odvodu stanovenému v článku 219 CIR 1992.

13 Každá z navrhovatelek v převodních řízeních podala dne 26. května 2016 proti těmto rozhodnutím stížnost. Rozhodnutími ze dne 7. listopadu 2016 belgická daňová správa tyto

stížnosti zamítla.

14 Návrhy podanými dne 27. ledna a 30. ledna 2017 napadly navrhovatelky v p?vodních ?ízeních tato rozhodnutí u tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupn? v Lutychu, Belgie). Tyto žaloby byly dv?ma rozsudky vydanými dne 25. ?ijna 2018 zamítnuty jako neopodstatn?né.

15 Navrhovatelky podaly proti t?mto rozsudk?m odvolání k p?edkládajícímu soudu, a sice cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie).

16 P?edkládající soud poznamenává, že správní tolerance uvedená v bod? 5 tohoto rozsudku se nepoužije na platby uskute?né jako protipln?ní za služby poskytnuté takovými spole?nostmi, jako je LAD, které mají sídlo v jiném ?lenském stát? a které nemají v Belgii stálou provozovnu.

17 Podle p?edkládajícího soudu se jeví, že na základ? ?látku 219 CIR 1992 ve spojení s touto správní tolerancí se povinnost vyhotovovat jednotlivé finan?ní p?ehledy a souhrnný výkaz za ú?elem vyhnutí se uplatn?ní zvláštního odvodu vztahuje na odb?ratele služeb poskytovaných spole?nostmi-nerezidenty a znamená pro n? dodate?nou administrativní zát?ž, která není vyžadována od odb?ratel? týchž služeb poskytovaných poskytovatelem-rezidentem, na n?hož se vztahují belgické právní p?edpisy o ú?etnictví a ro?ních ú?etních záv?rkách podnik?. V d?sledku toho by taková povinnost mohla ?init p?eshraní?ní služby mén? atraktivními, než služby poskytované poskytovateli služeb-rezidenty, a odradit tak odb?ratele od využití poskytovatel? služeb usazených v jiných ?lenských státech. Tato situace by tak mohla být kvalifikována jako omezení volného pohybu služeb, které je ?lánkem 56 SFEU v zásad? zakázáno.

18 P?edkládající soud má za to, že je tedy t?eba položit Soudnímu dvoru otázku za ú?elem ur?ení, zda dot?ená belgická právní úprava p?edstavuje omezení volného pohybu služeb, a zda p?ípadn? takové omezení m?že být od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu.

19 Za t?chto podmínek se cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je t?eba ?lánek 56 SFEU vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav? nebo praxi, na jejímž základ? jsou spole?nosti usazené v prvním ?lenském stát? využívající služby spole?ností usazených ve druhém ?lenském stát? povinny, aby se vyhnuly vym??ení odvodu v rámci korpora?ní dan? ve výši 100 [%] nebo 50 [%] z ?ástek fakturovaných posledn? uvedenými spole?nostmi, vyhotovit a p?edat da?ové správ? finan?ní p?ehledy a souhrnné výkazy vztahující se k t?mto výdaj?m, zatímco využijí-li služeb spole?ností-rezident?, takové povinnosti, aby se vyhnuly vym??ení uvedeného odvodu, nepodléhají?“

K p?edb?žné otázce

20 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 56 SFEU musí vykládat v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která ukládá každé spole?nosti usazené na území tohoto prvn? uvedeného ?lenského státu, aby da?ové správ? p?edala výkazy týkající se plateb za služby zakoupené od poskytovatel? usazených v jiném ?lenském stát?, ve kterém tito poskytovatelé podléhají jak právní úprav? v oblasti ú?etnictví podnik?, tak povinnosti vystavit faktury v souladu s právní úpravou týkající se DPH, a to pod hrozbou zvýšení korpora?ní dan? ve výši 50 % nebo 100 % hodnoty t?chto služeb, zatímco v souladu se správní praxí uvedený první ?lenský stát neukládá žádnou rovnocennou povinnost, jsou-li uvedené služby poskytovány poskytovateli usazenými na jeho území.

21 Úvodem je t?eba uvést, že vzhledem k tomu, že právní úprava, o kterou jde ve v?cech v

převodních řízeních, stanoví jak povinnost poskytovat určité informace daňovými orgány, tak sankce ve formě přímé daně v případě nedodržení této povinnosti, je nutno upřesnit, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musí tyto členské státy nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (rozsudek ze dne 11. března 2015, *Berlington Hungary a další*, C-98/14, EU:C:2015:386, bod 34 a citovaná judikatura).

22 Zprv je třeba připomenout, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která omezuje pohyb služeb mezi členskými státy obtížnějším než vnitrostátní pohyb služeb v určitém členském státě. Článek 56 SFEU totiž požaduje odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována (rozsudek ze dne 3. března 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 25 a citovaná judikatura).

23 Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují taková omezení volného pohybu služeb. Zákaz stanovený v článku 56 SFEU se oproti tomu nevztahuje na opatření, jejichž jediným účinkem je zvýšení nákladů na dotčené služby a která se vztahují stejným způsobem na poskytování služeb mezi členskými státy jako na vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (rozsudek ze dne 3. března 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 26 a citovaná judikatura).

24 Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že článek 56 SFEU přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (rozsudek ze dne 30. ledna 2020, *Anton van Zantbeek*, C-725/18, EU:C:2020:54, bod 24 a citovaná judikatura).

25 Ve světle této judikatury je třeba konstatovat, že je třeba mít za to, že právní úprava a správní praxe ukládající ohlašovací povinnost spojenou se sankčním režimem, která zavádí rozdílné zacházení mezi poskytovateli služeb podle toho, zda jsou či nejsou usazeni v Belgii, mohou činit přeshranění služby méně atraktivními pro příjemce služeb usazené v Belgii než služby poskytované poskytovateli usazenými v uvedeném členském státě a odradit uvedené příjemce od toho, aby využili poskytovatelů služeb usazených v jiných členských státech. Taková právní úprava a taková správní praxe tudíž mohou představovat omezení volného pohybu služeb, což belgická vláda ostatně ve svém vyjádření uznala.

26 Tento závěr není zpochybněn argumentací belgické vlády, z níž vyplývá, že podle článku 219 CIR 1992 se sankce v případě porušení ohlašovací povinnosti stanovené v článku 57 tohoto zákona nepoužije, jsou-li dotčené platby zahrnuty v přiznání, které příjemce těchto plateb podal u belgické daňové správy v souladu s článkem 305 uvedeného zákona nebo v obdobném přiznání podaném v zahraničí, nebo byl-li tento příjemce určen jednoznačným způsobem nejpozději ve lhůtě 2 let a 6 měsíců ode dne 1. ledna dotčeného zdaňovacího období.

27 Jak totiž v podstatě vyplývá z této argumentace, v těchto případech je ohlašovací povinnost uvedená v článku 57 CIR 1992 jednoduše nahrazena obdobnou povinností, kterou podle všeho nejsou dotčena rovnocenným způsobem poskytování služeb čisté vnitrostátní povahy v Belgii, a takže stejně tak brání nebo činí méně atraktivním výkon volného pohybu služeb mezi členskými státy.

28 Pokud jde kromě toho o argument belgické vlády, podle něhož ohlašovací povinnosti stanovené právní úpravou, o kterou jde ve věcech v převodních řízeních, jsou omezeny na skutečnosti striktně nezbytné k jednoznačnému určení dotčených plateb, jakož i povahy plateb a jejich výše a že tyto informace jsou v zásadě přístupné v útech plátce, aniž je tento plátce nucen provádět rešerše, které by mohly způsobit značné administrativní náklady, z judikatury vyplývá, že Smlouva o FEU zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu

(rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 30 a citovaná judikatura).

29 Zadrugé je třeba připomenout, že rozdílné zacházení, které představuje omezení volného pohybu služeb, může být nicméně přípustné, pokud je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a je-li v takovém případě zpusobitelné zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 3. března 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 45 a citovaná judikatura).

30 Předkládající soud, který si klade otázku, zda může být případně omezení odůvodněno takovými naléhavými důvody obecného zájmu, však v tomto ohledu neposkytl odpověď.

31 Belgická vláda ve svém vyjádření uvedla, že právní úprava, o kterou jde ve věcech v povodních řízeních, je odůvodněna nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu. Cílem této právní úpravy je zajistit, aby částky, které odběratel služeb odečte ze svého zdanitelného příjmu, odpovídaly příjmem poskytovatelem těchto služeb. Je zřejmé pravda, že jestliže uvedený poskytovatel služeb podléhá belgickým územním daňem a je povinen vystavit fakturu, povinnost odběratele vyhotovit a předložit jednotlivé finanční pohledy a souhrnné výkazy těchto plateb představuje v zásadě zdvojení povinností uložených poskytovateli služeb, jelikož údaje ze seznamu zákazníků poskytovatele služeb v zásadě odpovídají údajům uvedeným v dokumentech, které má vyhotovit plátce. Belgická vláda uvádí, že z tohoto důvodu v takových situacích existuje správní tolerance.

32 Belgická vláda nicméně tvrdí, že si ohlašovací povinnost uložená odběratelům služeb zachovává veškerou svou účinnost, pokud poskyvatelé služeb, i když podléhají územním daňem státu svého usazení a jsou povinni vystavit fakturu, nejsou usazení v Belgii. V takových případech uskutečněné platby nejsou v Belgii zdanitelné na základě ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění týkajících se zisků podniků. Belgická daňová správa tak věc „ponechá“ daňové správě členského státu, ve kterém je usazen poskytovatel služeb, která je jediná oprávněna kontrolovat, zda poskytovatel služeb řádně přiznal své příjmy. Jedná se o spontánní a automatickou výměnu informací, které se účastní všechny členské státy, jakož i několik třetích států, přičemž takto sdělenými informacemi jsou informace uvedené na jednotlivých finančních pohledech.

33 Belgická vláda se domnívá, že jednotlivé finanční pohledy a souhrnné výkazy uvedené v článku 57 CIR 1992 zůstávají nezbytné k tomu, aby umožnily státu, v němž je poskytovatel služeb usazen, tuto kontrolu provést. Rozšíření správní tolerance použitelné na platby uskutečněné společnostmi usazenými v Belgii na poskytovatele služeb usazené v jiných členských státech by znamenalo vzdát se této výměny informací a narušilo by to dozor, který tato výměna umožňuje.

34 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení volného pohybu služeb (rozsudek ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 57 a ze dne 3. března 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 47, jakož i citovaná judikatura).

35 Dále je však třeba, jak bylo uvedeno v bodě 29 tohoto rozsudku, aby opatření, která omezují volný pohyb služeb, byla zpusobitelná zajistit dosažení sledovaného cíle a nepřekračovala meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné (rozsudek ze dne 10. března 2021, An Bord Pleanála, C-7739/19, EU:C:2021:185, bod 24).

36 Pokud jde o vhodnost takové právní úpravy, jako je právní úprava, o kterou jde ve věcech v povodních řízeních, je třeba připomenout, že členský stát je za účelem zajištění účinnosti daňového dohledu, jehož cílem je boj proti daňovým únikům, oprávněn uplatňovat opatření, která umožní jasně a přesně zjistit částku výdajů odpočitatelných v tomto státě jako výdaje na

dosažení p?íjm? (rozsudek ze dne 5. ?ervence 2012, SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, bod 44 a citovaná judikatura). Neexistuje žádný d?vod k tomu, aby o tom bylo rozhodnuto jinak, pokud jde o opat?ení umož?ující takové ov?ení jiným ?lenským státem.

37 Jak p?itom v podstat? uvedla belgická vláda ve svém vyjád?ení, povinnost uložená spole?nostem usazeným v Belgii vykazovat výdaje spojené se službami koupenými od poskytovatel? usazených v jiných ?lenských státech m?že da?ovým orgán?m t?chto ?lenských stát? pomoci ov?ít, zda jsou platby za tyto služby ?ádn? zahrnuty mezi zdanitelné p?íjmy jejich p?íjemc?.

38 To, že by belgická da?ová správa p?edala informace uvedené na jednotlivých finan?ních p?ehledech zmín?ných v ?lánku 57 CIR 1992 týkajících se plateb, které jsou zdanitelné pouze v jiném ?lenském stát?, da?ovým orgán?m tohoto ?lenského státu by totiž mohlo posledn? uvedeným da?ovým orgán?m umožnit, aby kontrolovaly da?ové p?iznání doty?ného poskytovatele služeb.

39 Pokud jde o otázku, zda taková právní úprava, jako je právní úprava, o kterou jde ve v?cech v p?vodních ?ízeních, nep?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit ú?innost da?ového dohledu, je t?eba zaprvé p?ipomenout, že k vysv?tlení d?vodu existence správní tolerance uvedené v bod? 5 tohoto rozsudku belgická vláda tvrdila, že jestliže poskytovatel služeb podléhá belgické ú?etní právní úprav? a je povinen na základ? belgické právní úpravy v oblasti DPH vystavit fakturu, ohlašovací povinnost stanovená v ?lánku 57 CIR 1992 p?edstavuje ve zna?né mí?e zdvojení povinností uložených tomuto poskytovateli na základ? t?chto právních úprav. Jak uvedla Evropská komise ve svém vyjád?ení, dot?ená správní tolerance tedy spo?ívá na p?edpokladu, že poskytovatelé služeb, kte?í podléhají takovým ú?etním povinnostem a povinnostem fakturace týkající se DPH, stanoveným belgickým právem, nevykazují stejný stupe? rizika da?ového úniku jako poskytovatelé, kte?í uvedeným povinnostem nepodléhají.

40 V tomto ohledu je t?eba uvést, že vzhledem k tomu, že normy upravující ú?etnictví podnik? a normy o DPH byly v Evropské unii harmonizovány, poskytovatelé služeb usazení v jiných ?lenských státech podléhají povinnostem srovnatelným s povinnostmi p?íslušejícími poskytovatel?m služeb usazeným v Belgii. Mimoto z právní úpravy, o kterou jde ve v?cech v p?vodních ?ízeních, vyplývá, že nelze mít za to, že vyhotovení jednotlivých finan?ních p?ehled? a souhrnných výkaz? je nezbytné k tomu, aby belgické da?ové orgány mohly ov?ít p?iznání poskytovatel? služeb usazených v Belgii, nebo? tato p?iznání jsou od této povinnosti vyhotovení osvobozena, jsou-li spln?ny podmínky pro uplatn?ní správní tolerance uvedené v bod? 5 tohoto rozsudku. Nelze tedy mít za to, že by informace uvedené na jednotlivých finan?ních p?ehledech byly pro da?ové orgány jiných ?lenských stát? nezbytné k ov?ení da?ových p?iznání poskytovatel? služeb usazených na jejich území.

41 Zadrhé, pokud jde o argument belgické vlády, podle kterého je ohlašovací povinnost uložená spole?nostem usazeným v Belgii pro služby poskytované poskytovateli služeb usazenými v jiných ?lenských státech nezbytná pro zachování spontánní a automatické vým?ny informací, které se ú?astní všechny ?lenské státy, jakož i n?kolik t?etích stát?, je t?eba uvést, že tato vláda neposkytuje žádné up?esn?ní ohledn? právního základu takové vým?ny informací.

42 Je zajisté pravda, že jak sm?rnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých daní (Ú?. v?st. 1977, L 336, s. 15, Zvl. vyd. 09/01, s. 63), tak sm?rnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení sm?rnice 77/799/EHS (Ú?. v?st. 2011, L 64, s. 1, a oprava Ú?. v?st. 2013, L 162, s. 15), která podle svého ?lánku 28 zrušila sm?rnicí 77/799 s ú?inkem ode dne 1. ledna 2013, stanovily možnost, aby da?ové orgány ?lenských stát? požádaly o da?ové informace da?ové orgány jiných ?lenských stát? a aby si takové informace s t?mito orgány

vyměňovaly. Žádná z těchto směrnic však pro uvedené orgány nestanoví povinnost, aby si spontánně a automaticky takové informace, jako jsou informace, o které jde ve věcech v původních řízeních, vyměňovaly.

43 Kromě toho články 2 směrnice 77/799 ve spojení s jejím článkem 1 umožňoval daňovým orgánům členského státu, aby požádaly daňové orgány jiného členského státu o sdělení veškerých údajů, které by jim mohly umožnit správné vyměnění daní z příjmů, včetně korporátní daně, pokud jde o konkrétní případ, a poslední uvedeným orgánům ukládal povinnost, aby případně provedly nezbytná šetření za účelem získání těchto údajů. Odpovídající povinnosti jsou obsaženy v článcích 1, 5 a 6 směrnice 2011/16. Z toho vyplývá, že i v případě neexistence spontánní a automatické výměny informací mohou daňové orgány členských států v rámci šetření týkajících se daného daňového poplatníka získat všechny informace, které jsou pro ně nezbytné k tomu, aby umožnily správné vyměnění dotčených daní.

44 Zatímco je třeba v každém případě připomenout, že v právní úpravě, o kterou jde ve věcech v původních řízeních, je zahrnuta sankce označovaná jako „zvláštní odvod“, spočívající v tom, že je korporátní daň zvýšena podle okolností ve výši 50 % nebo 100 % částek fakturovaných poskytovateli služeb usazenými v jiných členských státech.

45 Podle belgické vlády je cílem této sankce nikoli penalizovat nesplnění ohlašovacích formalit stanovených v článku 57 CIR 1992, ale odradit od něj tím, že se neutralizuje daňová výhoda, kterou by z toho odběratel služeb a poskytovatel služeb mohli získat.

46 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem a potvrzených belgickou vládou přitom vyplývá, že uvedená sankce je uložena ve všech případech, kdy belgická společnost nesplnila svou ohlašovací povinnost stanovenou v právní úpravě, o kterou jde ve věcech v původních řízeních, aniž využila možností popsanych v bodě 26 tohoto rozsudku, které by umožnily se této sankci vyhnout. I za předpokladu, jak uvedla belgická vláda, že je plátce zproštěn této povinnosti, pokud výše plateb nepřesahuje 125 eur, je tedy zjevné, že s výhradou této prahové hodnoty *de minimis* je uvedená sankce vymahatelná i tehdy, když poskytovatel služeb v členském státě, ve kterém je usazen, skutečně vykázal příjmy z belgických zdrojů za své služby. Sankce je tudíž uložena i v případě, že nesplnění ohlašovací povinnosti nezpůsobilo, že daní unikl jakýkoli příjem, ať již ze strany odběratele nebo poskytovatele dotčených služeb.

47 Aťkoli přitom členské státy mohou sankcionovat nedodržení správních povinností, které ukládají, za podmínky, že tyto sankce jsou přiměřené sledovanému cíli, sankce spočívající ve zvýšení daně o částku, která může představovat 50 %, případně 100 % hodnoty dotčených služeb, a to i když nedošlo k žádnému neodvedení daně, překračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu. Jeví se, že nepřiměřená povaha této sankce je o to zjevnější, že díky správní toleranci uvedené v bodě 5 tohoto rozsudku nemůže poskytování služeb čistě vnitrostátní povahy v Belgii zakládat sankci, i když poskytovatel služeb získanou platbu nevykázal.

48 Z toho vyplývá, že omezení uvedené v bodě 25 tohoto rozsudku nemůže být odvoděno ani na základě boje proti daňovým únikům, který zmínily navrhovatelky v předvodních řízeních a Komise ve svých vyjádřeních. Tento cíl představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. března 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, bod 45 a citovaná judikatura). V projednávané věci je pravda, že dotčená právní úprava může přispět k odrazení od daňových úniků díky sankci uvedené v bodě 44 tohoto rozsudku. Vzhledem k tomu, že je tato sankce použitelná i v případě, že k žádnému daňovému úniku nedošlo, jak bylo uvedeno v bodě 46 tohoto rozsudku, však překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle.

49 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá každé společnosti usazené na území tohoto první uvedeného členského státu, aby daňové správce předala výkazy týkající se plateb za služby zakoupené od poskytovatelů usazených v jiném členském státě, ve kterém tito poskytovatelé podléhají právní úpravě v oblasti účetnictví podniků, jakož i povinnosti vystavit faktury v souladu s právní úpravou týkající se DPH, a to pod hrozbou zvýšení korporačního daně ve výši 50 % nebo 100 % hodnoty těchto služeb, zatímco v souladu se správní praxí uvedený první členský stát neukládá žádnou rovnocennou povinnost, jsou-li uvedené služby poskytovány poskytovateli usazenými na jeho území.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá každé společnosti usazené na území tohoto první uvedeného členského státu, aby daňové správce předala výkazy týkající se plateb za služby zakoupené od poskytovatelů usazených v jiném členském státě, ve kterém tito poskytovatelé podléhají právní úpravě v oblasti účetnictví podniků, jakož i povinnosti vystavit faktury v souladu s právní úpravou týkající se daně z předané hodnoty, a to pod hrozbou zvýšení korporačního daně ve výši 50 % nebo 100 % hodnoty těchto služeb, zatímco v souladu se správní praxí uvedený první členský stát neukládá žádnou rovnocennou povinnost, jsou-li uvedené služby poskytovány poskytovateli usazenými na jeho území.

Podpisy

* – Jednací jazyk: francouzština.