



## Sbírka soudních rozhodnutí

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 správě doklady o částkách fakturovaných poskytovateli služeb usazenými v jiném členském státě – Neexistence takové povinnosti, pokud jde o poskytování služeb čistě vnitrostátní povahy – Odůvodnění – 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, došlými 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,

\* Jednací jazyk: francouzština.

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 přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článku 56 SFEU.
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi zaprvé Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (dále jen „Pharmacie populaire“) a Belgickým státem (věc C-52/21) a zadruhé Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (dále jen „Pharma Santé“) a Belgickým státem (věc C-53/21) týkajících se podmínek, kterým podle daňového práva tohoto členského státu podléhá odpočet výdajů související s nákupem služeb u poskytovatelů usazených v jiném členském státě než v Belgii od zdanitelného příjmu společností usazených v posledně uvedeném členském státě.

### **Belgické právo**

- 3 Článek 57 code des impôts sur les revenus (zákon o daních z příjmů, dále jen „CIR 1992“), ve znění použitelném na spory v původních řízeních, zní následovně:

„Dále uvedené výdaje se považují za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pouze, jsou-li odůvodněny předložením jednotlivých finančních přehledů a souhrnného výkazu vyhotovených v podobě a ve lhůtách stanovených králem:

1° provize, poplatky za zprostředkování, obchodní nebo jiné slevy, příležitostné honoráře, či nikoli, odměny, platby nebo výhody jakékoli povahy, které pro příjemce představují příjmy ze samostatné činnosti, které jsou v Belgii zdanitelné, či nikoli, s výjimkou odměn uvedených v čl. 30, 3°;

[...]

- 4 Článek 219 CIR 1992, ve znění použitelném na spory v původních řízeních, stanoví:

„S ohledem na výdaje uvedené v [článku] 57 [...], které nejsou odůvodněny předložením jednotlivých finančních přehledů a souhrnného výkazu, se stanoví zvláštní odvod [...].

Tento odvod se rovná 100 [%] těchto výdajů, [...] ledaže lze prokázat, že příjemcem těchto výdajů [...] je právnická osoba [...]; v takových případech se sazba stanovuje na 50 [%].

[...]

Tento odvod se neuplatní, prokáže-li daňový poplatník, že výše výdajů uvedených v článku 57 [...], je zahrnuta v příznání podaném příjemcem v souladu s článkem 305 [CIR 1992] nebo v obdobném příznání podaném příjemcem v zahraničí.

Není-li výše výdajů uvedených v článku 57 [...] příjemcem zahrnuta v příznání podaném v souladu s článkem 305 [CIR 1992] nebo v obdobném příznání podaném v zahraničí, zvláštní odvod se u daňového poplatníka neuplatní, byl-li příjemce určen jednoznačným způsobem nejpozději ve lhůtě 2 let a 6 měsíců ode dne 1. ledna dotčeného zdaňovacího období.“

- Podle praxe zvané „správní tolerance“, uvedené zejména v č. 57/62 správního komentáře ke CIR 1992 a v oběžníku č. Ci.RH.243/581.810 (AFER Č. 7/2009) ze dne 19. února 2009, jsou daňovní poplatníci zproštěni požadavku předkládat takové jednotlivé finanční přehledy a souhrnné výkazy, jsou-li splněny dvě podmínky. Během období, o které jde ve věcech v původních řízeních, musí být příjemci dotčených plateb osobami, na které se vztahuje „zákon ze dne 17. července 1975 o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků“, přičemž tento odkaz musí být v současné době 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 původních řízeních a předběžná otázka**

- Navrhovatelky v původních řízeních, a sice Pharmacie populaire a Pharma Santé, dvě společnosti usazené v Belgii, uvádějí na trh farmaceutické přípravky.
- Obě tyto společnosti smluvně svěřily LAD Sàrl, společnosti usazené v Lucembursku, úkol provádět turnusovou přepravu léčivých přípravků.
- V roce 2010 společnost LAD fakturovala společnosti Pharmacie populaire náklady turnusové přepravy ve výši 20 846,20 eur, v roce 2011 uvedená společnost společnosti Pharmacie populaire fakturovala náklady turnusové přepravy ve výši 22 788,88 eur a v roce 2012 tato společnost fakturovala společnosti Pharmacie populaire náklady turnusové přepravy ve výši 16 723,44 eur. Náklady turnusové přepravy, 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.
- 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 opravnými prostředky, žádná skutečnost ve spisech neprokazuje, že služby poskytnuté navrhovatelkám v původních řízeních neodpovídají skutečnosti a že ceny uvedené těmito navrhovatelkami neodpovídají skutečně zaplaceným cenám. Mimoto žádná skutečnost ve spise nezpochybňovala skutečnou existenci společnosti LAD.
- Vzhledem k tomu, že navrhovatelky v původních 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 příznání, ve kterých je informovala o svém záměru dotčené částky podrobit zvláštnímu odvodu stanovenému v článku 219 CIR 1992.

- 11 Navrhovatelky v původních 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 účetnictví, není namístě vyhotovovat jednotlivé finanční přehledy.
- 12 Rozhodnutími zaslánými navrhovatelkám v původních 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 příznání podaném příjemcem těchto plateb podle článku 305 CIR 1992 nebo v obdobném příznání podaném tímto příjemcem v zahraničí. V důsledku toho dotčené částky podléhaly zvláštnímu odvodu stanovenému v článku 219 CIR 1992.
- 13 Každá z navrhovatelek v původních 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 původních řízeních tato rozhodnutí u tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie). Tyto žaloby byly dvěma rozsudky vydanými dne 25. října 2018 zamítnuty jako neopodstatněné.
- 15 Navrhovatelky podaly proti těmto rozsudkům odvolání k předkládajícímu soudu, a sice cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie).
- 16 Předkládající soud poznamenává, že správní tolerance uvedená v bodě 5 tohoto rozsudku se nepoužije na platby uskutečněné jako protiplnění za služby poskytnuté takovými společnostmi, jako je LAD, které mají sídlo v jiném členském státě a které nemají v Belgii stálou provozovnu.
- 17 Podle předkládajícího soudu se jeví, že na základě článku 219 CIR 1992 ve spojení s touto správní tolerancí se povinnost vyhotovovat jednotlivé finanční přehledy a souhrnný výkaz za účelem vyhnutí se uplatnění zvláštního odvodu vztahuje na odběratele služeb poskytovaných společnostmi-nerezidenty a znamená pro ně dodatečnou administrativní zátěž, která není vyžadována od odběratelů těchto služeb poskytovaných poskytovatelem-rezidentem, na něhož se vztahují belgické právní předpisy o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků. V důsledku toho by taková povinnost mohla činit přeshraniční služby méně atraktivními, než služby poskytované poskytovateli služeb-rezidenty, a odradit tak odběratele od využití poskytovatelů služeb usazených v jiných členských státech. Tato situace by tak mohla být kvalifikována jako omezení volného pohybu služeb, které je článkem 56 SFEU v zásadě zakázáno.
- 18 Předkládající soud má za to, že je tedy třeba položit Soudnímu dvoru otázku za účelem určení, zda dotčená belgická právní úprava představuje omezení volného pohybu služeb, a zda případně takové omezení může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.
- 19 Za těchto podmínek se cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba článek 56 SFEU vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, na jejímž základě jsou společnosti usazené v prvním členském státě využívající služby společností usazených ve druhém členském státě povinny, aby se vyhnuly vyměření odvodu v rámci korporační daně ve výši 100 [%] nebo 50 [%] z částek fakturovaných posleďně uvedenými

společnostmi, vyhotovit a předat daňové správě finanční přehledy a souhrnné výkazy vztahující se k těmto výdajům, zatímco využijí-li služeb společností-rezidentů, takové povinnosti, aby se vyhnuly vyměření uvedeného odvodu, nepodléhají?“

### K předběžné otázce

- 20 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 SFEU musí vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá každé společnosti usazené na území tohoto prvně uvedeného členského státu, aby daňové správě předala výkazy týkající se plateb za služby zakoupené od poskytovatelů usazených v jiném členském státě, ve kterém tito poskytovatelé podléhají jak právní úpravě v oblasti účetnictví podniků, tak povinnosti vystavit faktury v souladu s právní úpravou týkající se DPH, a to pod hrozbou zvýšení korporační 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.
- 21 Úvodem je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že právní úprava, o kterou jde ve věcech v původních řízeních, stanoví jak povinnost poskytovat určité informace daňovým orgánům, tak sankci 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. června 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 činí 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 přeshraniční 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 příznání, které příjemce těchto plateb podal u belgické daňové správy v souladu s článkem 305 uvedeného zákona nebo v obdobném příznání 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 čistě vnitrostátní povahy v Belgii, a může stejně tak bránit nebo činit 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 původních 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 účtech 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 Zadruhé 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 způsobitelné 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 případné omezení odůvodněno takovými naléhavými důvody obecného zájmu, však v tomto ohledu neposkytl upřesnění.
- 31 Belgická vláda ve svém vyjádření uvedla, že právní úprava, o kterou jde ve věcech v původních 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 příjmům přiznaným poskytovatelem těchto služeb. Je zajisté pravda, že jestliže uvedený poskytovatel služeb podléhá belgickým účetním předpisům a je povinen vystavit fakturu, povinnost odběratele vyhotovit a předložit jednotlivé finanční přehledy 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 účelnost, pokud poskytovatelé služeb, i když podléhají účetním předpisům 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 „přenechá“ 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 přehledech.

- 33 Belgická vláda se domnívá, že jednotlivé finanční přehledy 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 způsobilá zajistit dosažení sledovaného cíle a nepřekračovala meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné (rozsudek ze dne 10. března 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, bod 24).
- 36 Pokud jde o vhodnost takové právní úpravy, jako je právní úprava, o kterou jde ve věcech v původních 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 umožňují jasně a přesně zjistit částku výdajů odpočitatelných v tomto státě jako výdaje na dosažení příjmů (rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 44 a citovaná judikatura). Neexistuje žádný důvod k tomu, aby o tom bylo rozhodnuto jinak, pokud jde o opatření umožňující takové ověření jiným členským státem.
- 37 Jak přitom v podstatě uvedla belgická vláda ve svém vyjádření, povinnost uložená společně usazeným v Belgii vykazovat výdaje spojené se službami koupenými od poskytovatelů usazených v jiných členských státech může daňovým orgánům těchto členských států pomoci ověřit, zda jsou platby za tyto služby řádně zahrnuty mezi zdanitelné příjmy jejich příjemců.
- 38 To, že by belgická daňová správa předala informace uvedené na jednotlivých finančních přehledech zmíněných v článku 57 CIR 1992 týkajících se plateb, které jsou zdanitelné pouze v jiném členském státě, daňovým orgánům tohoto členského státu by totiž mohlo posledně uvedeným daňovým orgánům umožnit, aby kontrolovaly daňové přiznání dotyčného poskytovatele služeb.
- 39 Pokud jde o otázku, zda taková právní úprava, jako je právní úprava, o kterou jde ve věcech v původních řízeních, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit účinnost daňového dohledu, je třeba zaprvé připomenout, že k vysvětlení důvodu existence správní tolerance uvedené v bodě 5 tohoto rozsudku belgická vláda tvrdila, že jestliže poskytovatel služeb podléhá belgické účetní právní úpravě a je povinen na základě belgické právní úpravy v oblasti DPH vystavit fakturu, ohlašovací povinnost stanovená v článku 57 CIR 1992 představuje ve značné míře zdvojení povinností uložených tomuto poskytovateli na základě těchto právních úprav. Jak uvedla Evropská komise ve svém vyjádření, dotčená správní tolerance tedy spočívá na

předpokladu, že poskytovatelé služeb, kteří podléhají takovým účetním povinnostem a povinnostem fakturace týkající se DPH, stanoveným belgickým právem, nevykazují stejný stupeň rizika daňového úniku jako poskytovatelé, kteří uvedeným povinnostem nepodléhají.

- 40 V tomto ohledu je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že normy upravující účetnictví podniků a normy o DPH byly v Evropské unii harmonizovány, poskytovatelé služeb usazení v jiných členských státech podléhají povinnostem srovnatelným s povinnostmi příslušejícími poskytovatelům služeb usazeným v Belgii. Mimoto z právní úpravy, o kterou jde ve věcech v původních řízeních, vyplývá, že nelze mít za to, že vyhotovení jednotlivých finančních přehledů a souhrnných výkazů je nezbytné k tomu, aby belgické daňové orgány mohly ověřit přiznání poskytovatelů služeb usazených v Belgii, neboť tato přiznání jsou od této povinnosti vyhotovení osvobozena, jsou-li splněny podmínky pro uplatnění správní tolerance uvedené v bodě 5 tohoto rozsudku. Nelze tedy mít za to, že by informace uvedené na jednotlivých finančních přehledech byly pro daňové orgány jiných členských států nezbytné k ověření daňových přiznání poskytovatelů služeb usazených na jejich území.
- 41 Zadruhé, pokud jde o argument belgické vlády, podle kterého je ohlašovací povinnost uložená společností usazeným v Belgii pro služby poskytované poskytovateli služeb usazenými v jiných členských státech nezbytná pro zachování spontánní a automatické výměny informací, které se účastní všechny členské státy, jakož i několik třetích států, je třeba uvést, že tato vláda neposkytuje žádné upřesnění ohledně právního základu takové výměny informací.
- 42 Je zajisté pravda, že jak směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15, Zvl. vyd. 09/01, s. 63), tak směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1, a oprava Úř. věst. 2013, L 162, s. 15), která podle svého článku 28 zrušila směrnici 77/799 s účinkem ode dne 1. ledna 2013, stanovily možnost, aby daňové orgány členských států požádaly o daňové informace daňové orgány jiných členských států a aby si takové informace s těmito 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 článek 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 vyměření daní z příjmů, včetně korporační daně, pokud jde o konkrétní případ, a posledně 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 vyměření dotčených daní.
- 44 Zatřetí 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 korporační 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 dani unikl jakýkoli příjem, ať již ze strany odběratele nebo poskytovatele dotčených služeb.
- 47 Ačkoli 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 dotyčných 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 odůvodněno ani na základě boje proti daňovým únikům, který zmínily navrhovatelky v původních řízeních a Komise ve svých vyjádřeních. Tento cíl představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodňovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 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 prvně uvedeného členského státu, aby daňové správě 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 korporační 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 původního 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 prvně uvedeného členského státu, aby daňové správě 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 přidané hodnoty, a to pod hrozbou zvýšení korporační 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.