

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 listopada 2006 r. *

W sprawie C-433/04

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

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

strona skarżąca,

przeciwko

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

strona pozwana,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, 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 zobowiązując zleceniodawców 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 tychże zleceniodawców i przedsiębiorców odpowiedzialność solidarną za zobowiązania podatkowe takich kontrahentów (zwaną dalej „odpowiedzialnością solidarną”), Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą 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 arrêté royal (dekret królewski) z dnia 10 kwietnia 1992 r. (Dodatek do *Moniteur belge* z dnia 30 lipca 1992 r.), zmieniony przez arrêté 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 (arrêté 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 część 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 arrêté royal.
- 4 Artykuł 402 CIR 92 stanowi:

„§ 1. Zleceniodawca, 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% łącznej 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. 402⁶.

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 dwukrotność 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 będącego osobą 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. 30bis 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, sprzątanania i rozbiórki całego lub części budynku, jak również każdą czynność stanowiącą jednocześnie dostawę dobra ruchomego i jego umieszczenie w budynku, tak iż staje się on częścią składową nieruchomości;

2. każda czynność, nawet jeśli 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 jeśli nie została wymieniona w pkt 1, która obejmuje jednocześnie dostawę oraz zamontowanie w budynku wykładzin 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 niezbędnych 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 odpowiedzialność solidarna stanowią integralną część szerszego systemu zwalczania oszustw podatkowych. Rząd ten podniósł, że jeśli prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się obowiązkowi rejestracji, to obowiązek pobrania oraz odpowiedzialność solidarna powinny również być uznane za zgodne z prawem wspólnotowym.
- 13 W tym miejscu wystarczy stwierdzić, że kwestia zgodności obowiązku rejestracji z prawem wspólnotowym nie przesądza jeszcze o zgodności z prawem wspólnotowym obowiązku pobrania i odpowiedzialności solidarnej.
- 14 Zatem, odmiennie od stanu faktycznego, w którym wydany został wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-98/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. str. I-4003, badanie obowiązku pobrania i odpowiedzialności solidarnej może nastąpić w oderwaniu od badania obowiązku rejestracji.

Zarzucone uchybienie

Argumentacja stron

- 15 Komisja wskazuje, że obowiązek pobrania i odpowiedzialność solidarna są sprzeczne z art. 49 WE i art. 50 WE, bowiem mogą one zniechęcać zleceniodawców oraz przedsiębiorców do korzystania z usług kontrahentów niemających siedziby i niezarejestrowanych w Belgii, stwarzając w ten sposób realną przeszkodę dla usługodawców niemających siedziby i niezarejestrowanych w Belgii, którzy chcieliby w tym państwie świadczyć usługi.
- 16 Zdaniem Komisji, zarówno obowiązek pobrania, jak i odpowiedzialność solidarna są środkami nieuzasadnionymi.
- 17 W odniesieniu do obowiązku pobrania Komisja wskazuje, że ponieważ zobowiązanie podatkowe — którego zapłatę, jak utrzymują władze belgijskie, pragną one zapewnić poprzez ustanowienie obowiązku pobrania — w większości przypadków nie powstaje po stronie usługodawcy niemającego siedziby w Belgii, który wykonuje tam roboty w ramach swobodnego świadczenia usług, żadne nadrzędne względy związane z zapobieganiem oszustwom podatkowym nie usprawiedliwiają go.
- 18 Komisja podnosi, że powszechne stosowanie pobrania wykracza poza cel, któremu służy oraz, że w szczególnych sytuacjach gdy, zobowiązania podatkowe podlegałyby zapłacie lub ściągnięciu w Belgii można zastosować środki inne, mniej restrykcyjne i lepiej dostosowane do realizowanego celu.

- 19 Komisja utrzymuje, że odpowiedzialność solidarna jest nieproporcjonalna, bowiem istnieją środki mniej restrykcyjne, gwarantujące zapłatę lub ściągnięcie ewentualnych zobowiązań podatkowych kontrahenta.
- 20 Ponadto, Komisja kwestionuje stosowanie odpowiedzialności solidarnej zleceniodawcy lub przedsiębiorcy, nie tylko w zakresie zobowiązań podatkowych kontrahenta związanych z wykonanymi na ich rzecz robotami, lecz do wszelkich zobowiązań podatkowych powstałych w okresie wykonywania robót, jak również w okresach poprzedzających, co wiąże się z odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe związane z robotami wykonanymi na rzecz innych podmiotów.
- 21 Komisja krytycznie odnosi się również do automatycznego stosowania odpowiedzialności solidarnej w przypadku braku jakiegokolwiek winy po stronie zleceniodawcy lub przedsiębiorcy oraz dodaje, iż brak możliwości podważenia zasadności zobowiązań podatkowych przez zleceniodawcę lub przedsiębiorcę solidarnie odpowiedzialnych za ich zapłatę stanowi naruszenie prawa do obrony.
- 22 Rząd belgijski w odpowiedzi wskazuje, że obowiązek pobrania i odpowiedzialność solidarna, stanowiące sposób poboru zobowiązań podatkowych w sektorze budownictwa, nie ograniczają ani dostępu do rynku ani swobody świadczenia usług. Ponieważ sporne środki znajdują zastosowanie zarówno do przedsiębiorstw mających siedzibę w Belgii, jak i do przedsiębiorstw mających siedzibę w innym państwie członkowskim, Komisja nie dowiodła, że przedsiębiorcy belgijscy są mniej skłonni do korzystania z usług niezarejestrowanych kontrahentów pochodzących z innego państwa członkowskiego niż z usług niezarejestrowanych kontrahentów belgijskich.
- 23 Ponadto, rząd belgijski podnosi, że sporne środki są uzasadnione nadrzędnymi racjami interesu ogólnego związanymi ze zwalczaniem oszustw podatkowych w sektorze budownictwa. Według rządu belgijskiego, obowiązek pobrania

i odpowiedzialność solidarna stanowią część ogólnego systemu zniechęcania i zapobiegania oszustwom o charakterze systemowym, mającym na celu, po pierwsze, zachęcenie do korzystania z usług zarejestrowanych kontrahentów oraz, po drugie, zapewnienie poboru podatków od niezarejestrowanych kontrahentów.

- 24 Rząd belgijski nie zgadza się również z przedstawionym przez Komisję argumentem, że co do zasady, zagraniczni usługodawcy nie podlegają podatkom bezpośrednim lub pośrednim w Belgii. Rząd belgijski wskazuje w szczególności, że gdy roboty budowlane przekraczają określony okres, dochody jakie one przynoszą podlegają opodatkowaniu stosowanemu wobec nierezydentów w Belgii, podobnie jak opodatkowane jest wynagrodzenie wypłacane przez tego rodzaju przedsiębiorstwo pracownikom zatrudnionym w Belgii, co oznacza, że zagraniczny usługodawca zobowiązany jest do zapłaty zaliczek na podatek od tych wynagrodzeń. Podobnie usługodawca może podlegać obowiązkowi zapłaty zaliczki na podatek od wynagrodzeń wypłacanych na rzecz zagranicznych pracowników zatrudnionych w Belgii dłużej niż 183 dni w okresie dwunastu miesięcy lub na rzecz pracowników zamieszkałych w Belgii. Dodatkowo rząd belgijski przytoczył szereg sytuacji w których usługodawca z innego państwa członkowskiego podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w szczególności gdy kontrahent tego usługodawcy nie podlega obowiązkowi okresowego składania deklaracji w zakresie tego podatku (tytułem przykładu, placówki szpitalne oraz szkolnictwa) lub jest podatnikiem mającym siedzibę za granicą, nieposiadającym ani stałego zakładu ani przedstawiciela w Belgii.
- 25 Powołując się na wyrok z dnia 10 maja 1995 r. w sprawie C-384/93 Alpine Investments, Rec. str. I-1141, rząd belgijski twierdzi, że 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, że pobór podatków z wykorzystaniem klasycznych metod (w szczególności ich ściągnięcie a posteriori na drodze sądowej) okazał się nieskuteczny w szczególnym przypadku pośredników w zatrudnianiu pracowników.

- 27 Co do odpowiedzialności solidarnej, rząd belgijski wskazuje, że Komisja błędnie oparła swoje ustalenia na sytuacji zleceniodawców lub przedsiębiorców belgijskich zamiast ocenić położenie niezarejestrowanych kontrahentów i dokonać oceny proporcjonalności rozpatrywanego środka w odniesieniu do realizowanego celu.

Ocena Trybunału

- 28 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 49 WE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową w stosunku do usługodawców z siedzibą w innym państwie członkowskim, lecz również zniesienia jakichkolwiek ograniczeń, nawet gdy, obowiązują one bez różnicowania, 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 świadczy 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, Zb.Orz. str. I-5251, pkt 37).
- 29 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 25 opinii, przepisy, które mogą zniechęcić przedsiębiorcę 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 niezwłocznego dysponowania częścią 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, mogą 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 umowę 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 stanowią 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 swobodne świadczenie 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 Portugaia Construções, Rec. str. I-787, pkt 19; ww. wyrok z dnia 7 lutego 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, 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 Mając na uwadze, że rząd belgijski podniósł, iż sporne środki są uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze zwalczaniem oszustw podatkowych w sektorze budownictwa, należy zbadać, czy uzasadnienie takie zasługuje na uwzględnienie.

35 W tej kwestii Trybunał rzeczywiście orzekł, że zwalczanie unikania opodatkowania i skuteczność kontroli podatkowej, mogą stanowić 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 września 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), wskazał on jednak także, że ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia środka naruszającego 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 uznać, że w pewnych przypadkach przytoczonych przez rząd belgijski usługodawcy niezarejestrowani i niemający siedziby w Belgii będą podlegali opodatkowaniu, obowiązkowi zapłaty zaliczek na podatek i opłat, w odniesieniu do których obowiązek pobrania i odpowiedzialność solidarna mają zagwarantować ich zapłatę, bezspornym jest, że stosowanie tych spornych środków nie jest ograniczone do tych przypadków.

- 37 Natomiast, 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 Belgii, chociaż część z nich co do zasady nie podlega opodatkowaniu, obowiązkowi zapłaty zaliczek na podatek i wskazanych powyżej opłat.
- 38 Sporne środki, stosowane automatycznie i bezwarunkowo, nie pozwalają na uwzględnienie indywidualnej sytuacji usługodawców niemających siedziby i niezarejestrowanych w Belgii.
- 39 Co do obowiązku pobrania, środkiem mniej restrykcyjnym niż pozbawienie usługodawców możliwości niezwłocznego dysponowania znaczącą częścią ich dochodów byłoby ustanowienie systemu opartego na wymianie informacji między zleceniodawcami i przedsiębiorcami, usługodawcami oraz belgijską administracją podatkową umożliwiającego, na przykład, przedsiębiorcom i zleceniodawcom uzyskanie informacji o ewentualnych zobowiązaniach podatkowych ich kontrahentów lub ustanowienie obowiązku powiadamiania belgijskiej administracji podatkowej o każdorazowym korzystaniu z usług niezarejestrowanego kontrahenta lub o wszelkich płatnościach 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 płaceniu podatków lub

umożliwienie zleceniodawcom i przedsiębiorcom uniknięcia odpowiedzialności solidarnej, jeśli dopełnili formalności związanych z upewnieniem się co do niezalegania w podatkach przez usługodawców, z którymi zamierzają oni zawrzeć umowę.

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 tychże 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 tychże 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