

**Asia C-52/21**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

28.1.2021

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Cour d'appel de Liège (Liègen muutoksenhakutuomioistuin, Belgia)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

4.12.2020

**Valittaja:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Vastapuoli:**

Belgian valtio

---

[--]

[--] [alkup. s. 2]

[--]

[--] [alkup. s. 3]

[--]

[--] [Asian käsittelyn vaiheet]

Tosiseikat ja riidan kohde

- 1 Riita-asiassa on kyse ”PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” -nimisen osuuskuntamuotoisen rajavastuuyhtiön [--] maksamista [--] yhteisöveromaksuista.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> [--]

- 2 PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE -yhtiön toimialana on farmaseuttisten tuotteiden kauppa.

On kiistatonta, että se on sopimusteitse uskonut lääkekuljetusten toteuttamisen LAD-yhtiön, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, tehtäväksi.<sup>2</sup>

- 3 [– –]<sup>3</sup>

[– –] LAD-yhtiö laskutti PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE -yhtiöltä vuosina 2010, 2011 ja 2012 kuljetuskustannuksia, jotka olivat määrältään 20 846,20 euroa, 22 788,88 euroa ja 16 723,44 euroa.

[– –]

[– –]<sup>4</sup> [alkup. s. 4]

- 4 [– –] kyseisistä kustannuksista säädetään tuloverolain (Code des impôts sur les revenus, jäljempänä CIR 92) 57 §:ssä, mikä velvoittaa niiden suorittajan laatimaan ja toimittamaan verohallinnolle lomakkeen [nro 281.50] ja yhteenvetoilmoituksen, joiden puuttuessa kyseisiä kustannuksia ei pidetä vähennyskelpoisina kuluina vaan niistä voidaan CIR 92:n 219 §:n nojalla [– –] kantaa erillinen yhteisöveromaksu.

Koska PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE ei ole laatinut näihin kuluihin liittyvää erillislomaketta nro 281.50 eikä yhteenvetoilmoituksia, verohallinto osoitti sille 20.8.2015 oikaisuilmoituksen, jossa se ilmoitti tälle oikeestaan kantaa kyseessä olevista määristä erillinen maksu.<sup>5</sup>

[– –]

Verohallinto piti kiinni kannastaan 23.11.2015 tekemässään verotuspäätöksessä ja täsmensi, että *suunniteltujen oikaisujen perustelut eivät nojautu siihen, ettei liiketoimia olisi toteutettu vilpittömässä mielessä tai ettei vastikkeeksi maksettavia suorituksia olisi tosiasiallisesti suoritettu, vaan siihen, että PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE ei ole laatinut LAD:lle suoritettuihin määriin liittyvää erillislomaketta nro 281.50 ja ettei se ole myöskään osoittanut, että 57 §:ssä tarkoitettujen menojen määrä sisältyy palvelujen vastaanottajan 305 §:n mukaisesti tekemään tai vastaavaan ilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailta.*<sup>6</sup>

<sup>2</sup> [– –]

<sup>3</sup> [– –]

<sup>4</sup> [– –]

<sup>5</sup> [– –]

<sup>6</sup> [– –]

Näin ollen [riidanalaisia] maksuja [vaadittiin tällä perusteella] 24.11.2015.

5 PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE teki valituksen [– –] joka todettiin [– –] perusteettomaksi [alkup. s. 5] [– –].

6 Tämän jälkeen se nosti [– –] kanteen tribunal de première instance de Liège:ssä (Liègen alioikeus, Belgia).

Kyseinen tuomioistuin [– –] hylkäsi kanteen perusteettomana 25.10.2018 antamallaan tuomiolla [– –].

7 PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE valitti kyseisestä tuomiosta 7.5.2019.

Se vaatii Cour d’appel de Liègeä kumoamaan [– –] riidanalaiset maksut.

Se pyytää kyseistä tuomioistuinta tarvittaessa esittämään ennakkoratkaisukysymyksen Euroopan unionin tuomioistuimelle.

[– –]

8 BELGIAN VALTIO [– –] vaatii maksujen ja valituksenalaisen tuomion vahvistamista [– –].

Asian tarkastelu

### **Sovellettava kansallinen lainsäädäntö ja hallinnollinen sietämiskäytäntö**

9 *Jäljempänä mainittuja menoja pidetään CIR 92:n 57 §:n 1 momentin nojalla tulonhankkimismenoina vain, jos niiden tositteeksi esitetään erillislomake ja yhteenvetoilmoitus kuninkaan määrittämiä muotovaatimuksia ja määräaikoja noudattaen: 1. provisiot, [– –] palkkiot, jotka ovat palvelujen vastaanottajille Belgiassa joko verotettavia tai verovapaita ammatista saatuja tuloja [alkup. s. 6] [– –] – –.*

10 CIR 92:n 219 §:ssä [– –] säädetään seuraavaa:

*”Erillinen maksu vahvistetaan 57 §:ssä tarkoitettujen menojen [– –] perusteella, joita ei voida perustella esittämällä erillislomake ja yhteenvetoilmoitus [– –].*

*Tämä maksu on 100 prosenttia näistä menoista [– –], paitsi jos voidaan osoittaa, että näiden menojen [– –] vastaanottaja on oikeushenkilö [– –], jolloin maksun suuruudeksi on vahvistettu 50 prosenttia.*

– –

*Tätä maksua ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että 57 §:ssä tarkoitettujen menojen [– –] määrä sisältyy palvelujen vastaanottajan 305 §:n mukaisesti tekemään tai vastaavaan ilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailla.*

*Jos 57 §:ssä tarkoitettujen menojen määrä [–] ei sisälly palvelujen vastaanottajan 305 §:n mukaisesti tekemään tai vastaavaan ilmoitukseen, jonka tämä on tehnyt ulkomailla, erillistä maksua ei sovelleta verovelvolliseen, jos palvelujen vastaanottaja on tunnistettu yksiselitteisesti viimeistään kahden vuoden ja kuuden kuukauden kuluessa kyseisen verovuoden tammikuun ensimmäisestä päivästä.”*

- 11 On kuitenkin selvää, että tietyissä tapauksissa veroviranomaiset eivät sovelleta tätä säännöstä. **[alkup. s. 7]**

Tähän sietämiskäytäntöön on päädytty lainsäädännön valmisteluasiakirjojen, valtiovarainministeriön parlamentin kysymyksiin antamien vastausten ja ohjeiden sekä hallinnollisen soveltamisohjeen perusteella.

Ministeri totesikin vastauksena parlamentin kysymykseen seuraavaa:

*”[–] velvollisuus laatia erillislomake koskee ainoastaan määriä, jotka maksetaan:*

- joko henkilöille, joihin ei sovelleta yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä 17.7.1975 annettua lakia; tai
- samassa laissa tarkoitetuille henkilöille, jotka on kuitenkin Belgian arvonlisäverolain (Code TVA) nojalla vapautettu toimittamasta laskuja suorittamistaan palveluista.

*Tästä seuraa, että sellaisille yhtiöille maksetuista palkkioista, joihin sovelletaan edellä mainittua 17.7.1975 annettua lakia ja joita ei ole vapautettu laskujen toimittamisesta, ei tarvitse laatia erillislomaketta nro 281.50.”<sup>7</sup>*

Tämä kanta on vahvistettu hallinnollisella soveltamisohjeella 57/62 [–]

[–]<sup>8</sup>

- 12 Tätä sietämiskäytäntöä ei sitä vastoin sovelleta silloin, kun maksu suoritetaan sellaiselle ulkomailla asuvalle henkilölle, jolla ei ole Belgiassa kiinteää toimipaikkaa. **[alkup. s. 8]**

Parlamentin istunnossa, joka pidettiin 22.10.2014, esitettiin seuraava kysymys:

*”Velvollisuuteen laatia lomake sellaisille luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille maksetuista määristä, joihin sovelletaan sellaisten yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä, jotka ovat arvonlisäverolain mukaan velvollisia*

<sup>7</sup> [–]

<sup>8</sup> [–]

antamaan laskuja suoritetuista palveluista, 17.7.1975 annettua lakia, sovelletaan hallinnollista sietämiskäytäntöä.

*Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenin (Antwerpenin alioikeus, Belgia) 1.4.2011 antaman tuomion ja Hof van beroep te Antwerpenin (Antwerpenin ylioikeus, Belgia) 23.10.2012 antaman tuomion mukaan provisioiden [– –] tai [– –] palkkioiden [– –], jotka ovat ulkomaille sijoittautuneille palvelujen vastaanottajille ammatista saatuja, Belgiassa joko verotettavia tai verovapaita tuloja, tositteeksi on esitettävä erillislomake ja yhteenvetoilmoitus.*

1. Oletteko samaa mieltä siitä, että koska ulkomailta asuvat henkilöt, joilla ei ole toimipaikkaa Belgiassa, eivät kuulu Belgian kirjanpitolain soveltamisalaan, heihin ei voida soveltaa tätä hallinnollista sietämiskäytäntöä heille myönnettyjen provisioiden, palkkioiden jne. osalta?

2. Eikö CIR 1992:n 57 §:n 1 momentista seuraava hallinnollinen lisärasitus ole este palvelujen hankkimiselle ulkomaille sijoittautuneilta palvelujen vastaanottajilta?

3. Kun otetaan huomioon, että edellä mainittu ”hallinnollinen” velvollisuus ei ulotu Belgiaan sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien kanssa tehtyihin sitoumuksiin, onko tämän hallinnollisen sietämiskäytännön rajaaminen Belgiaan sijoittautuneisiin palvelujen vastaanottajiin vastoin Euroopassa sovellettavaa palvelujen tarjoamisen vapauden periaatetta?

4. Ottaen huomioon, että Euroopan tasolla on toteutettu kirjanpito- ja arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistaminen, onko hallinnollisen sietämiskäytännön rajoittaminen Belgiaan sijoittautuneisiin palvelujen vastaanottajiin perusteltavissa unionin oikeuden kannalta?

5. Voidaanko hallinnollisen sietämiskäytännön rajoittamista puolustaa silloin, kun toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen vastaanottajan on pidettävä kirjanpitoa ja toimitettava arvonlisäverosäännösten mukainen lasku ja mainittava suurin osa palveluista yhteisön sisäisessä selvityksessä? **[alkup. s. 9]**

6. Kun otetaan huomioon palvelujen vapaa liikkuvuus ja [hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettu direktiivi 2011/61/EU], onko tällainen erilainen kohtelu puolustettavissa?

7. Mitä toimenpiteitä on toteutettava tämän palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen poistamiseksi?”

Valtiovarainministeri vastasi edellä esitettyyn kysymykseen seuraavasti:

”1. Kun otetaan huomioon lomakkeen nro 281.50 laatimisen tärkeys kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten perusteella tapahtuvan tietojenvaihdon ja kansainvälisen veropetoksen torjumisen yhteydessä,

yhdyin siihen, [mitä] [– –] hallinnollisen soveltamisohjeen 5 kohdassa määrätään [– –], nimittäin, että verovelvollisten, jotka myöntävät provisioita, palkkioita jne. sellaisille ulkomailla asuville henkilöille, joilla ei ole toimipaikkaa Belgiassa, on lähtökohtaisesti aina mainittava niiden määrä erillislomakkeessa nro 281.50 ja yhteenvetoilmoituksessa nro 325.50.

2. CIR 92:n 57 §:n säännökset ovat olleet voimassa jo hyvin kauan, eikä niistä ole tähän mennessä tehty hallinnollisiin lisäkustannuksiin liittyviä valituksia.

3.–7. Hallintoviranomaiset tutkivat tällä hetkellä, missä määrin hallinnollista sietämiskäytäntöä on tarkasteltava uudelleen sen valossa, muodostaako se esteen palvelujen vapaalle liikkuvuudelle ja tietojenvaihtoa koskevan eurooppalaisen direktiivin tavoitteen toteutumiseksi.”<sup>9</sup>

### **Euroopan unionin tuomioistuimelle esitettävä ennakkoratkaisukysymys**

- 13 Määristä, jotka PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE on maksanut LAD:lle, ei ole laadittu erillislomaketta eikä yhteenvetoilmoituksia, minkä vuoksi CIR 92:n 219 § on lähtökohtaisesti sovellettavissa.
- 14 Edellä mainitun hallinnollisen sietämiskäytännön mukaisesti on kuitenkin kiistatonta, että vaikka LAD olisi ollut Belgiassa asuva yhtiö tai vaikka sillä olisi ollut toimipaikka Belgiassa, minkä vuoksi siihen [alkup. s. 10] sovellettaisiin Belgian kirjanpitolainsäädäntöä, siitä, että PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE on maksanut sen laskuja, ei olisi seurannut viimeksi mainitulle velvollisuutta laatia erillislomaketta ja yhteenvetoilmoituksia CIR 92:n 219 §:ssä säädetyn erillisen maksun välttämiseksi.
- 15 SEUT 56 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun jäsenvaltioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa.
- 16 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on siten katsottu, että SEUT 56 artiklassa edellytetään kaikkien sellaisten palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, jotka johtuvat siitä, että palvelujen tarjoaja on sijoittautunut toiseen kuin siihen jäsenvaltioon, jossa palvelu tarjotaan.<sup>10</sup>
- 17 Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> [– –]

<sup>10</sup> Ks. tuomio 4.12.1986, komissio v. Saksa, 205/84, EU:C:1986:463 25 kohta; tuomio 26.2.1991, komissio v. Italia, C-180/89, EU:C:1991:78, 15 kohta; tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 31 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 21 kohta.

<sup>11</sup> Ks. tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

- 18 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle.<sup>12</sup>
- 19 Nyt esillä olevassa asiassa on kuitenkin ilmeistä, että CIR 92:n 219 §:n ja edellä mainitun sietämiskäytännön yhdistelmällä velvollisuus laatia erillislomake ja yhteenvedoilmoitus kyseisessä säännöksessä säädetyn maksun välttämiseksi koskee ulkomailla asuvien yhtiöiden suorittamien palvelujen vastaanottajia ja merkitsee niille sellaista hallinnollista lisärasitusta, jota ei edellytetä yritysten kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä koskevan lainsäädännön alaisen kotimaisen palvelun tarjoajan tarjoamien samojen palvelujen vastaanottajilta.

Tällainen velvollisuus voi näin ollen tehdä rajat ylittävät palvelut kyseisille palvelujen vastaanottajille kotimaisten palvelujen tarjoajien palveluja vähemmän houkutteleviksi ja vähentää [alkup. s. 11] siten mainittujen palvelujen vastaanottajien halukkuutta käyttää muissa jäsenvaltioissa asuvia palvelujen tarjoajia.<sup>13</sup>

Tätä tilannetta voitaisiin siten pitää palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksena, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 56 artiklassa, etenkin kun unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EUT-sopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen.<sup>14</sup>

- 20 Sen ratkaisemiseksi, onko palvelujen tarjoamisen vapautta rajoitettu ja voidaanko tällainen rajoitus mahdollisesti perustella yleiseen etuun liittyvillä syillä, on SEUT 267 artiklan mukaisesti esitettävä Euroopan unionin tuomioistuimelle tämän päätöksen päätösosaan sisältyvä ennakkoratkaisukysymys, joka koskee perustamissopimuksen 56 artiklan tulkintaa.

## NÄILLÄ PERUSTEILLA

[--]

[--] Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

<sup>12</sup> Ks. mm. tuomio 31.1.1984, Luisi ja Carbone, 286/82 ja 26/83, EU:C:1984:35, 10 kohta; tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 32 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 23 kohta.

<sup>13</sup> Ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 33 kohta; tuomio 9.11.2006, komissio v. Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32 kohta ja tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 28 kohta.

<sup>14</sup> Tuomio 15.2.2000, komissio v. Ranska, C-34/98, EU:C:2000:84, 49 kohta; tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 30 kohta ja tuomio 19.6.2014, Strojirny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 42 kohta.

Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilla yhtiöillä, jotka käyttävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden palveluja, on velvollisuus – jotta ne voisivat välttyä yhteisöverolta, joka on 100 prosenttia tai 50 prosenttia viimeksi mainittujen yhtiöiden perimistä määräistä – laatia ja toimittaa verohallinnolle näitä menoja koskeva lomake ja yhteenvetoilmoitus, vaikka niiden käyttäessä kotimaisten yhtiöiden palveluja niillä ei ole tällaista velvoitetta, jotta ne voisivat välttyä kyseisen maksun määräämiseltä? [**alkup. s. 12**]

[allekirjoitukset]

[– –]

TYÖASIAKIRJA