

Věc C-52/21

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

28. leden 2021

Předkládající soud:

Cour d'appel de Liège (Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

4. prosince 2020

Odvolatelka:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Žalovaný:

Belgický stát

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Průběh řízení]

Skutkové okolnosti a předmět sporu

- 1 Spor se týká odvodů [OMISSIS] korporální daně [OMISSIS] společností S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“, [OMISSIS]¹
- 2 Společnost S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ je činná v obchodu s farmaceutickými produkty.

1– [OMISSIS]

Je nesporné, že tato společnost smluvně svěřila úkol provádět turnusovou přepravu léčivých přípravků společnosti založené podle lucemburského práva S.A.R. L. „LAD“².

3 [OMISSIS]³

[OMISSIS] Společnost S.A.R. L. „LAD“ fakturovala společnosti S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ během let 2010, 2011 a 2012 náklady turnusové přepravy ve výši 20 846,20 eur, 22 788,88 eur a 16 723,44 eur.

[OMISSIS]

[OMISSIS]⁴

4 [OMISSIS] na dotčené výdaje se vztahuje článek 57 Code des impôts sur les revenus (zákon o daních z příjmů, dále jen „C.I. R. 92“), podle něhož je dlužník povinen vyhotovit a daňové správě předat finanční přehledy [281.50] a souhrnný výkaz, bez čehož nejsou tyto výdaje považovány za odpočitatelné položky a v souladu s článkem 219 C.I. R. 92 mohou být důvodem [OMISSIS] pro zvláštní odvod korporační daně.

Jelikož společnost S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ nevyhotovila jednotlivé finanční přehledy 281.50 ani souhrnné výkazy vztahující se k těmto výdajům, zaslala jí dne 20. srpna 2015 daňová správa oznámení o opravě daňového přiznání informující společnost o tom, že hodlá dotčené částky podrobit zvláštnímu odvodu⁵.

[OMISSIS]

Daňovým výměrem ze dne 23. listopadu 2015 setrvala správa na svém postoji a upřesnila, že *odůvodnění zamýšlených oprav nevychází z toho, že by operace nebyly provedeny v dobré víře nebo že by nebyla ve skutečnosti poskytnuta protiplnění, nýbrž z toho, že společnost PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE nevyhotovila jednotlivé finanční přehledy 281.50 vztahující se k částkám vyplaceným společnosti sarl L.A. D. a že neprokázala ani to, že částka výdajů podle článku 57 je zahrnuta v přiznání podaném příjemcem podle článku 305 nebo v obdobném přiznání podaném příjemcem v zahraničí*⁶.

2– [OMISSIS]

3– [OMISSIS]

4– [OMISSIS]

5– [OMISSIS]

6– [OMISSIS]

[Sporné] odvody byly tudíž [z tohoto důvodu vyžádány] [OMISSIS] dne 24. listopadu 2015.

- 5 Společnost S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ podala opravný prostředek [OMISSIS] který byl odmítnut pro [OMISSIS] neopodstatněnost [OMISSIS].
- 6 Následně podala žalobu k tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie) [OMISSIS].

Rozsudkem ze dne 25. října 2018 odmítl tento soud žalobu [OMISSIS] pro neopodstatněnost [OMISSIS].

- 7 Společnost S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ podala dne 7. května 2019 odvolání.

Navrhuje, aby Cour (odvolací soud v Lutychu, Belgie) sporné odvody [OMISSIS] zrušil.

Navrhuje, bude-li to třeba, předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie.

[OMISSIS]

- 8 Belgický stát navrhuje [OMISSIS] potvrzení odvodů a rozsudku [OMISSIS].

Rozprava

Použitelné vnitrostátní předpisy a správní tolerance

- 9 Na základě čl. 57 odst. 1 C.I. R. 92 platí, že *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, [OMISSIS] honoráře [OMISSIS], které pro příjemce představují příjmy ze samostatné činnosti, ať se zdaňují v Belgii či nikoli, [OMISSIS] [...].*
- 10 Článek 219 C.I. R. 92 [OMISSIS] stanoví:

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

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

[...]

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

Není-li výše výdajů uvedených v článku 57 [OMISSIS] příjemcem zahrnuta v příznání podaném v souladu s článkem 305 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.“

- 11 Je však zjištěno, že toto ustanovení není v některých případech daňovou správou uplatňováno.

Tato tolerance plyne z důvodové zprávy k zákonu, z odpovědi Ministre des Finances (ministr financí) na parlamentní interpelace a dále z oběžníků a Commentaire administratif (Správní komentář).

V odpovědi na interpelaci tak ministr prohlásil:

„[OMISSIS] povinnost vyhotovit jednotlivé finanční přehledy se týká pouze částek vyplacených:

- osobám, které nepodléhají zákonu ze dne 17. července 1975 o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků, nebo
- osobám uvedeným v témže zákoně, které jsou však na základě Code TVA (zákon o DPH) zproštěny povinností vystavit za plnění, která poskytují, daňové doklady.

Z toho plyne, že honoráře vyplacené společností, které podléhají výše uvedenému zákonu ze dne 17. července 1975 a nejsou zproštěny povinností vystavit daňové doklady, nemusejí být předmětem jednotlivých finančních přehledů 281.50.⁷“

Tento postoj je potvrzen číslem 57/62 Správního komentáře [OMISSIS]

[OMISSIS]⁸

- 12 Tato tolerance se naopak neuplatní v případě platby provedené ve prospěch osoby, která není daňovým rezidentem v Království a která v něm nemá stálou provozovnu.

Na následující interpelaci ze dne 22. října 2014:

7– [OMISSIS]

8– [OMISSIS]

„Povinnost vyhotovit finanční přehledy u částek vyplacených fyzickým a právnickým osobám podléhajícím zákonu ze dne 17. července 1975 o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků, které jsou na základě zákona o DPH povinny vystavit daňové doklady za provedená plnění, je předmětem správní tolerance.

Podle rozsudku tribunal de première instance d'Anvers (soud prvního stupně v Antverpách, Belgie) ze dne 1. dubna 2011 a rozsudku cour d'appel d'Anvers (odvolací soud v Antverpách, Belgie) ze dne 23. října 2012 musí být provize [OMISSIS] nebo honoráře [OMISSIS] tvořící pro jejich příjemce usazené v zahraničí příjmy ze samostatné činnosti, ať se zdaňují v Belgii či nikoli, odůvodněny jednotlivými finančními přehledy a souhrnným výkazem.

1. Sdílíte názor, že jelikož daňoví nerezidenti bez provozovny v Belgii nepodléhají belgickému zákonu o účetnictví, nemohou mít prospěch z této správní tolerance v případě jim poskytnutých provizí, poplatků za zprostředkování atd.?

2. Není dodatečná administrativní zátěž plynoucí z čl. 57 odst. 1 CIR 1992 prvkem, který odrazuje od pořízení služeb u příjemců usazených v zahraničí?

3. Vychází-li se z toho, že výše uvedená „administrativní“ povinnost se nevztahuje na závazky sjednané s poskytovateli služeb usazenými v Belgii, není omezení této správní tolerance na příjemce usazené v Belgii v rozporu s evropským volným pohybem služeb?

4. Vzhledem k tomu, že na evropské úrovni bylo dosaženo harmonizace práva v oblasti účetnictví a právních předpisů o DPH, je omezení správní tolerance na příjemce usazené v Belgii odůvodnitelné z pohledu evropského práva?

5. Je možné obhajovat omezení správní tolerance, je-li příjemce usazený v jiném členském státu Evropské unie povinen vést účetnictví a vystavit daňový doklad v souladu s ustanoveními v oblasti DPH a uvádět většinu služeb ve výkazu týkajícím se transakcí uvnitř Společenství?

6. Je s ohledem na volný pohyb služeb a na směrnici [2011/61/EU o správní spolupráci v oblasti daní] toto rozdílné zacházení obhajitelné?

7. Jaká opatření hodláte přijmout za účelem odstranění tohoto omezení volného pohybu služeb?“;

tak ministr financí odpověděl:

„1. Vzhledem k významu vyhotovení finančních přehledů 281.50 v rámci výměny informací na základě úmluv o zamezení dvojímu zdanění a v rámci boje proti mezinárodním daňovým podvodům se hlásím k tomu, [co] [OMISSIS] je stanoveno v č. 5 správního oběžníku [OMISSIS], tedy k tomu, že daňoví poplatníci, kteří poskytují provize, poplatky za zprostředkování, honoráře atd.

nerezidentům bez provozovny v Belgii, musejí v zásadě vždy uvést jejich výši na jednotlivých finančních přehledech 281.50 a v souhrnném výkazu 325.50.

2. Ustanovení článku 57 Code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992) existují už velmi dlouho a až do současnosti nezavdala podnět ke stížnostem, pokud jde o dodatečnou administrativní zátěž.

3 až 7. Můj úřad nyní zkoumá, v jakém rozsahu je v kontextu možné překážky volnému pohybu služeb a evropské směrnici o výměně informací třeba přehodnotit správní toleranci⁹.“

Předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie

- 13 Pro částky, které byly vyplaceny společností S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ společnosti S.A.R. L. „LAD“, nebyly vyhotoveny jednotlivé finanční přehledy a souhrnné výkazy, takže se v zásadě použije výše uvedený článek 219 C.I. R. 92.
- 14 V souladu s výše popsanou správní tolerancí je však nesporné, že kdyby byla společnost S.A.R. L. „LAD“ společností, která je rezidentem nebo má provozovnu v Belgii, což by znamenalo, že podléhá belgickým právním předpisům o účetnictví, platba faktur, které vystavila, společnosti S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ by měla pro tuto společnost za následek vznik povinnosti vyhotovit jednotlivé finanční přehledy a souhrnné výkazy nutné k tomu, aby se neuplatnil zvláštní odvod stanovený v článku 219 C.I. R. 92.
- 15 Článek 56 SFEU stanoví, že jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.
- 16 V souladu s judikaturou Soudního dvora totiž článek 56 SFEU požaduje odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována¹⁰.
- 17 Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení volného pohybu služeb¹¹.
- 18 Kromě toho podle ustálené judikatury přiznává článek 56 SFEU práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb¹².

9– [OMISSIS]

10– Viz rozsudky ze dne 4. prosince 1986, Komise/Německo, 205/84, EU:C:1986:463 bod 25; ze dne 26. února 1991, Komise/Itálie, C-180/89, EU:C:1991:78, bod 15; rozsudek ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 31, a ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 21.

11– Viz rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 22 a citovaná judikatura.

- 19 V projednávaném případě se přitom, s ohledem na článek 219 C.I. R. 92 ve spojení s výše zmíněnou správní tolerancí, povinnost vyhotovit jednotlivé finanční přehledy a souhrnný výkaz za účelem vyloučení uplatnění odvodu, stanoveného v tomto ustanovení, podle všeho vztahuje na příjemce služeb poskytnutých společnostmi, které nejsou rezidenty, a znamená pro tyto příjemce dodatečnou administrativní zátěž, která se nevyžaduje od příjemců těchto služeb poskytnutých poskytovatelem, který je rezidentem a podléhá právním předpisům o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků.

Taková povinnost by tedy mohla být s to činit přeshraniční služby pro jejich příjemce méně atraktivními než služby poskytované poskytovateli služeb – rezidenty a odradit [tedy] uvedené příjemce, aby využili služeb poskytovatelů – rezidentů v jiných členských státech¹³.

Tuto situaci by tedy bylo možné kvalifikovat jako omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě zakázáno článkem 56 SFEU, a to tím spíše, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že Smlouva zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu¹⁴.

- 20 Za účelem určení, zda dochází k omezení volného pohybu služeb, a případně, zda takové omezení může být odůvodněno důvodem obecného zájmu, je třeba Soudnímu dvoru Evropské unie podle článku 267 SFEU předložit předběžnou otázku týkající se výkladu článku 56 této Smlouvy, uvedenou ve výroku tohoto rozhodnutí.

Z TĚCHTO DŮVODŮ

[OMISSIS]

[OMISSIS] předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžnou otázku:

Je třeba článek 56 Smlouvy o fungování Evropské unie 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, chtějí-li se vyhnout vyměření korporační daně ve výši 100 procent nebo 50 procent z částek fakturovaných těmito

12– Viz zejména rozsudky ze dne 31. ledna 1984, *Luisi a Carbone*, 286/82 a 26/83, EU:C:1984:35, bod 10; ze dne 3. října 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 32; a dále ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 23.

13– Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. října 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-90/04, EU:C:2006:630, bod 33; ze dne 9. listopadu 2006, *Komise/Belgie*, C-433/04, EU:C:2006:702, body 30 až 32; a ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 28.

14– Rozsudky ze dne 15. února 2000, *Komise/Francie*, C-34/98, EU:C:2000:84, bod 49; ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 30; a ze dne 19. června 2014, *Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor*, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 42.

posledně 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, chtějí-li se vyhnout vyměření uvedené daně, nepodléhají?

[podpisy]

[OMISSIS]

PRACOVNÍ DOKUMENT