

Predmet C-52/21

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

28. siječnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Cour d'appel de Liège (Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

4. prosinca 2020.

Žalitelj:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Druga stranka u žalbenom postupku:

État belge

[*omissis*]

[*omissis*] [orig. str. 2.]

[*omissis*]

[*omissis*] [orig. str. 3.]

[*omissis*]

[*omissis*] [Tijek postupka]

Činjenice i predmet spora

- 1 Spor se odnosi na plaćanja [*omissis*] poreza na dobit [*omissis*] na teret društva S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE”, [*omissis*]¹
- 2 Društvo S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” djeluje u sektoru trgovine farmaceutskim proizvodima.

¹ [*omissis*]

Nije sporno da je luksemburškom trgovačkom društvu s ograničenom odgovornošću (S.A.R.L.) „LAD” ugovorno povjerilo zadaću obavljanja prijevoza lijekova².

3 [omissis]³

[omissis] društvo S.A.R.L. „LAD” trgovačkom društvu „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” tijekom 2010., 2011. i 2012. godine fakturiralo je troškove prijevoza, koji su iznosili 20 846,20 eura, 22 788,88 eura i 16 723,44 eura.

[omissis]

[omissis]⁴ [orig. str. 4.]

4 [omissis] predmetni troškovi predviđeni su člankom 57. Zakonika o porezu na dohodak (u daljnjem tekstu: Zakonik iz 1992.), u skladu s kojim je dužnik obavezan sastaviti i poreznoj upravi dostaviti obrasce [281.50] i rekapitulacijsko izvješće; u protivnom se troškovi ne smatraju troškovima koji se mogu odbiti, što za [omissis] može dovesti do nastanka poreza koji nije porez na dobit, u skladu s člankom 219. Zakonika iz 1992.

Budući da društvo S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” nije sastavilo pojedinačne obrasce 281.50 niti rekapitulacijska izvješća u vezi s tim troškovima, Porezna uprava tom je društvu 20. kolovoza 2015. uputila ispravljeno rješenje, kojim ga je obavijestila o svojoj namjeri da predmetne iznose podvrgne plaćanju posebnog poreza⁵.

[omissis]

U poreznom rješenju od 23. studenoga 2015. Porezna uprava zadržala je svoj stav i navela da se *razlog za predložene ispravke ne temelji na činjenici da radnje nisu izvršene u dobroj vjeri ili da usluge pružene zauzvrat nisu zaista provedene, nego na činjenici da društvo PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE nije sastavilo pojedinačne obrasce 281.50 koji se odnose na iznose isplaćene društvu s ograničenom odgovornošću LAD i da također nije dokazalo da je iznos troškova iz članka 57. iskazan u prijavi koju je podnio korisnik u skladu s člankom 305. ili u istovjetnoj prijavi koju je potonji podnio u inozemstvu*⁶.

² [omissis]

³ [omissis]

⁴ [omissis]

⁵ [omissis]

⁶ [omissis]

Stoga je [sporno] plaćanje poreza [zatraženo na toj osnovi] [omissis] 24. studenoga 2015.

- 5 Društvo S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” podnijelo je žalbu [omissis], koja je proglašena [omissis] neosnovanom [orig. str. 5.] [omissis].
- 6 Potom je pokrenulo spor pred tribunalom de première instance (prvostupanjskim sudom) u Liègeu [omissis].

Presudom od 25. listopada 2018. taj je sud tužbu [omissis] proglasio neosnovanom [omissis].

- 7 Društvo S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” podnijelo je žalbu 7. svibnja 2019.

Njome je od Suda zatražilo da poništi [omissis] sporne poreze.

Podredno je zatražilo upućivanje prethodnog pitanja Sudu Europske unije.

[omissis]

- 8 ÉTAT BELGE (Belgijska Država) zahtijeva [omissis] potvrdu plaćanja poreza i donesene presude [omissis].

Analiza

Primjenjivo nacionalno zakonodavstvo i politika administrativne tolerancije

- 9 Temeljem članka 57. točke 1. Zakonika iz 1992., *sljedeći troškovi smatraju se poslovnim troškovima samo ako su opravdani podnošenjem pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća sastavljenih u oblicima i rokovima koje odredi Kralj: 1. provizije, [omissis] nagrade [omissis] koji za primatelje predstavljaju poslovne prihode [orig. str. 6] koji mogu i ne moraju biti oporezivi u Belgiji, [omissis] (...).*

- 10 Člankom 219. Zakonika iz 1992, [omissis] predviđeno je sljedeće:

„Posebni porez obračunava se na temelju troškova iz članka 57. [omissis] koji nisu opravdani podnošenjem pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća [omissis].

Taj je porez jednak 100 posto tih troškova, [omissis] osim ako se može dokazati da je primatelj tih troškova, [omissis] pravna osoba [omissis]; u tom je slučaju stopa utvrđena na 50 posto.

[...]

Ovaj se porez ne primjenjuje ako porezni obveznik dokaže da je iznos troškova iz članka 57. [omissis] naveden u prijavi koju je korisnik podnio u skladu s člankom 305. ili u istovjetnoj prijavi koju je potonji podnio u inozemstvu.

Ako iznos troškova iz članka 57. [omissis] nije naveden u prijavi podnesenoj u skladu s člankom 305. ili u istovjetnoj prijavi koju je korisnik podnio u inozemstvu, posebni porez ne primjenjuje se na poreznog obveznika ako je korisnik utvrđen na nedvosmislen način najkasnije u roku od dvije godine i šest mjeseci od 1. siječnja predmetnog poreznog razdoblja. “

- 11 Međutim, utvrđeno je da Porezna uprava u određenim slučajevima na primjenjuje tu odredbu. **[orig. str. 7.]**

Ta tolerancija proizlazi iz pripremnih akata zakona, odgovora ministra financija na parlamentarna pitanja, kao i iz okružnica i upravnog komentara.

Ministar je u odgovoru na parlamentarno pitanje izjavio sljedeće:

„[omissis] obveza sastavljanja pojedinačnih obrazaca odnosi se samo na iznose isplaćene:

- osobama na koje se ne primjenjuje Zakon od 17. srpnja 1975. o računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća;
- ili osobama na koje se primjenjuje taj zakon, ali su na temelju Zakonika o PDV-u izuzete od izdavanja računa za usluge koje pružaju.

Iz toga proizlazi da nagrade isplaćene društvima na koja se primjenjuje prethodno navedeni Zakon od 17. srpnja 1975. i koja nisu oslobođena od izdavanja računa ne moraju biti predmet pojedinačnih obrazaca 281.50.⁷”

To je stajalište potkrijepljeno brojem 57/62 upravnog komentara [omissis]

[omissis]⁸

- 12 Međutim, ta se tolerancija ne primjenjuje u slučaju plaćanja izvršenog u korist nerezidenta Kraljevine koji nema stalnu poslovnu jedinicu u Kraljevini. **[orig. str. 8.]**

Tako je na sljedeće parlamentarno pitanje od 22. listopada 2014.:

„Obveza sastavljanja obrazaca za iznose isplaćene fizičkim i pravnim osobama na koje se primjenjuje Zakon od 17. srpnja 1975. o računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća koja su, temeljem Zakonika o PDV-u, dužna izdavati račune za obavljene usluge, podliježe administrativnoj toleranciji.

⁷ [omissis]

⁸ [omissis]

Prema presudi tribunala de première instance d'Anvers (prvostupanjski sud u Antwerpenu, Belgija) od 1. travnja 2011. i presudi cour d'appel d'Anvers (žalbeni sud u Antwerpenu, Belgija) od 23. listopada 2012., provizije, [omissis] ili nagrade [omissis] koje su predstavljale poslovne prihode, neovisno o tome jesu li oporežive u Belgiji za njihove primatelje s poslovnim nastanom u inozemstvu moraju biti opravdane pojedinačnim obrascima i rekapitulacijskim izvješćem.

1. *Slažete li se s mišljenjem prema kojem, s obzirom na to da ne podliježu belgijskom zakonu o računovodstvu, nerezidenti bez poslovnog nastana u Belgiji ne mogu iskoristiti tu administrativnu toleranciju u pogledu provizija, naknada za posredovanje itd. koje su im dodijeljene?*

2. *Nije li dodatno administrativno opterećenje koje proizlazi iz članka 57. točke 1. Zakonika iz 1992. odvracajući element za stjecanje usluga od korisnika s poslovnim nastanom u inozemstvu?*

3. *Budući da prethodno navedena 'administrativna' obveza ne obuhvaća obveze ugovorene s pružateljima usluga s poslovnim nastanom u Belgiji, je li ograničenje te administrativne tolerancije na korisnike s poslovnim nastanom u Belgiji protivno slobodi kretanja usluga?*

4. *Budući da je usklađenost računovodstvenog prava i zakonodavstva o PDV-u ostvarena na europskoj razini, može li se ograničenje administrativne tolerancije na korisnike s poslovnim nastanom u Belgiji opravdati temeljem prava Unije?*

5. *Je li moguće braniti ograničenje administrativne tolerancije ako je korisnik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Europske unije obavezan voditi knjigovodstvenu evidenciju i izdati račun na temelju propisa o PDV-u i navesti većinu usluga u rekapitulacijskom izvješću unutar Zajednice? [orig. str. 9.]*

6. *Uzimajući u obzir slobodu kretanja usluga i Direktivu [2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja], je li ta razlika u postupanju dopuštena?*

7. *Koje mjere namjeravate poduzeti u svrhu ukidanja tog ograničenja slobodnog kretanja usluga?";*

ministar financija odgovorio je kako slijedi:

„1. S obzirom na važnost sastavljanja obrazaca 281.50 u okviru razmjene informacija na temelju ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i u okviru borbe protiv međunarodne porezne utaje, pridružujem se tome što je [omissis] propisano u točki br. 5. upravne okružnice [omissis], odnosno zaključku da porezni obveznici koji isplaćuju provizije, naknade za posredovanje, nagrade itd. nerezidentima bez poslovnog nastana u Belgiji u načelu uvijek moraju iskazati iznos u pojedinačnim obrascima 281.50 te u rekapitulacijskom izvješću 325.50.

2. *Odredbe članka 57. Zakonika o porezu na dohodak iz 1992. postoje već dugi niz godina, a sve do danas nisu dovele do pritužbi u pogledu dodatnog administrativnog opterećenja.*

3. *do 7. Moja uprava trenutačno ispituje u kojoj mjeri valja preispitati administrativnu toleranciju u kontekstu moguće prepreke slobodnom kretanju usluga i europskoj direktivi o razmjeni informacija⁹.*”

Prethodno pitanje Sudu Europske unije

- 13 Iznosi koje je društvo S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” platilo društvu „LAD” nisu doveli do sastavljanja pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskih izvješća, zbog čega je članak 219. prethodno navedenog Zakonika iz 1992. u načelu primjenjiv.
- 14 Međutim, sukladno prethodno prikazanoj administrativnoj toleranciji, nije sporna tvrdnja prema kojoj, da je društvo S.A.R. L. „LAD” rezidentno društvo ili da ima poslovnu jedinicu u Belgiji, što bi podrazumijevalo njegovo [orig. str. 10.] podvrgavanje belgijskom računovodstvenom zakonodavstvu, plaćanje njegovih računa koje je provelo društvo „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” ne bi dovelo do nastanka obveze da potonje sastavi pojedinačne obrasce i rekapitulacijsko izvješće koji su potrebni kako bi se izbjegla primjena posebnog poreza predviđenog člankom 219. Zakonika iz 1992.
- 15 Prema članku 56. UFEU-a, zabranjuju se ograničenja slobode pružanja usluga unutar Unije u odnosu na državljane država članica s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država osobe kojoj su usluge namijenjene.
- 16 Prema tome, sukladno sudskoj praksi Suda, člankom 56. UFEU-a zahtijeva se uklanjanje svih ograničenja za slobodu pružanja usluga uvedenih iz razloga što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga¹⁰.
- 17 Ograničenja slobode pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnom izvršavanje te slobode¹¹.
- 18 Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 56. UFEU-a daje prava ne samo samim pružateljima usluga, već i korisnicima navedenih usluga¹².

⁹ [omissis]

¹⁰ Vidjeti presude od 4. prosinca 1986., Komisija/Njemačka, 205/84, EU:C:1986:463, t. 25.; od 26. veljače 1991., Komisija/Italija, C-180/89, EU:C:1991:78, t. 15.; od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 31., i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 21.

¹¹ Vidjeti presudu od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 22. i navedenu sudsku praksu.

- 19 U ovom slučaju proizlazi da, spojem članka 219. Zakonika iz 1992. i prethodno navedene tolerancije, obveza sastavljanja pojedinačnih obrazaca i rekapitulacijskog izvješća kako bi se izbjegla primjena poreza predviđena tom odredbom nameće se primateljima usluga koje pružaju nerezidentna društva te podrazumijeva dodatno administrativno opterećenje za njih koje se ne zahtijeva od primatelja istih usluga koje pruža rezidentni pružatelj usluga koji podliježe zakonodavstvu o računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća.

Prema tome, takva obveza može prekogranične usluge učiniti manje privlačnima za te korisnike usluga nego što su usluge pružatelja usluga koji su rezidenti te može sukladno tome odvratiti **[orig. str. 11.]** navedene korisnike od toga da se koriste uslugama pružatelja koji su rezidenti drugih država članica¹³.

Ta bi se situacija stoga mogla smatrati ograničenjem slobode pružanja usluga, koje je u načelu zabranjeno člankom 56. UFEU-a, tim više što je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, čak i ograničenje temeljne slobode slabijeg opsega ili male važnosti zabranjeno Ugovorima¹⁴.

- 20 Kako bi se utvrdilo je li došlo do ograničenja slobode pružanja usluga i može li se, ako je to primjenjivo, to ograničenje opravdati razlogom od općeg interesa, Sudu Europske unije valja, temeljem članka 267. UFEU-a, uputiti prethodno pitanje koje se nalazi u izreci ove odluke o tumačenju članka 56. Ugovora.

SLIJEDOM NAVEDENOG

[omissis]

[omissis], upućuje sljedeće prethodno pitanje Sudu Europske unije:

Treba li članak 56. Ugovora o funkcioniranju Europske unije tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju kojih su trgovačka društva s poslovnim nastanom u prvoj državi članici koja koriste usluge društava s poslovnim nastanom u drugoj državi članici obvezna, u svrhu izbjegavanja obračunavanja poreza na dobit u visini od 100 posto ili 50 posto iznosa koje su fakturirala potonja društva, sastaviti i poreznoj upravi dostaviti obrasce i rekapitulacijska izvješća vezano uz te troškove ako, kad bi koristila usluge rezidentnih društava, ne bi podlijegala toj obvezi? **[orig. str. 12.]**

¹² Vidjeti među ostalim presude od 31. siječnja 1984., Luisi i Carbone, 286/82 i 26/83, EU:C:1984:35, t. 10.; od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 32.; kao i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 23.

¹³ Vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, t. 33.; od 9. studenoga 2006., Komisija/Belgija, C-433/04, EU:C:2006:702, t. 30. do 32.; i od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 28.

¹⁴ Presude od 15. veljače 2000., Komisija/Francuska, C-34/98, EU:C:2000:84, t. 49.; od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 30.; i od 19. lipnja 2014., Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 42.

[potpisi]

[omissis]

RADNI DOKUMENT