

**Sprawa C-52/21****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

28 stycznia 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Cour d'appel de Liège (Belgia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

4 grudnia 2020 r.

**Strona wnosząca apelację:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Druga strona postępowania:**

État belge

[...]

[...] [Or. 2]

[...]

[...] [Or. 3]

[...]

[...] [Przebieg postępowania]

**Okoliczności i przedmiot sporu**

- 1 Spór dotyczy określenia zobowiązania podatkowego [...] z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych [...] obciążającego spółkę „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. [...] <sup>1</sup>

<sup>1</sup> [...]

- 2 „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. prowadzi działalność w zakresie handlu produktami farmaceutycznymi.

Bezsporne jest, że spółka ta, na podstawie umowy, powierzyła spółce prawa luksemburskiego „LAD” S.A.R.L. wykonywanie usług przewozu produktów leczniczych<sup>2</sup>.

- 3 [...]<sup>3</sup>

[...] W latach 2010, 2011 i 2012 spółka „LAD” S.A.R.L. wystawiała spółce „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. faktury za przewóz w wysokości odpowiednio 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR i 16 723,44 EUR.

[...]

[...] **[Or. 4]**

- 4 [...] tego rodzaju wydatki są wskazane w art. 57 Code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych zwanego dalej „C.I.R. 92”), który zobowiązuje ponoszącego je dłużnika do sporządzania i przekazywania organom podatkowym deklaracji [nr 281.50] i deklaracji zbiorczej, gdyż w przeciwnym razie wydatki te nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu i zgodnie z art. 219 C.I.R. 92 mogą być podstawą [...] określenia odrębnego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponieważ spółka „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. nie sporządziła jednostkowych deklaracji nr 281.50 ani deklaracji zbiorczej w odniesieniu do tych wydatków, w dniu 20 sierpnia 2015 r. organ podatkowy skierował do niej zawiadomienie o skorygowaniu zeznania podatkowego informując, że zamierza odrębnie opodatkować rozpatrywane kwoty<sup>5</sup>.

[...]

W decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej w dniu 23 listopada 2015 r. organ podtrzymał swoje stanowisko uściślając, że *uzasadnieniem rozpatrywanych korekt nie jest okoliczność, iż transakcje nie zostały przeprowadzone w dobrej wierze lub że świadczenie wzajemne nie zostało w rzeczywistości zrealizowane, lecz okoliczność, że spółka „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” nie sporządziła jednostkowych deklaracji nr 281.50 odnoszących się do kwot zapłaconych spółce L.A. D sarl, ani nie*

<sup>2</sup> [...]

<sup>3</sup> [...]

<sup>4</sup> [...]

<sup>5</sup> [...]

wykazała, iż kwota wydatków, o których mowa w art. 57, jest zawarta w deklaracji złożonej przez wierzyciela zgodnie z art. 305 albo w analogicznej deklaracji złożonej przez niego za granicą<sup>6</sup>.

W konsekwencji w dniu 24 listopada 2015 r. organ zażądał zapłaty [spornych] dodatkowych zobowiązań podatkowych z tego tytułu.

5 Spółka „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. wniosła odwołanie [...], które zostało uznane [...] za bezzasadne **[Or. 5]** [...].

6 Następnie spółka ta wniosła skargę do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège) [...].

Wyrokiem z dnia 25 października 2018 r. sąd ten orzekł, że skarga [...] jest bezzasadna [...].

7 W dniu 7 maja 2019 r. spółka „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. wniosła apelację.

Wniosła ona do trybunału o stwierdzenie nieważności decyzji określającej [...] sporne dodatkowe zobowiązania podatkowe.

Wnosi ona, aby w razie potrzeby przedłożyć pytanie prejudycjalne Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

[...]

8 ÉTAT BELGE wnosi [...] o utrzymanie w mocy decyzji określającej dodatkowe zobowiązania podatkowe i zaskarżonego wyroku [...].

#### Omówienie

#### **Przepisy krajowe mające zastosowanie w sprawie i udogodnienie administracyjne**

9 Zgodnie z art. 57,1 C.I.R. 92 *wskazane poniżej wydatki uważane są za koszty uzyskania przychodu wyłącznie jeżeli są udokumentowane w złożonych jednostkowych deklaracjach i deklaracji zbiorczej sporządzonych w formach i w terminach określonych przez króla: 1° prowizje, [...] wynagrodzenia, [...] które dla wierzycieli stanowią przychody z prowadzonej przez nich działalności **[Or. 6]** podlegające lub niepodlegające opodatkowaniu w Belgii, [...] (...).*

10 Artykuł 219 C.I.R. 92, [...] stanowi:

<sup>6</sup> [...]

„Jeżeli wydatki wskazane w art. 57 nie są udokumentowane w złożonych jednostkowych deklaracjach i deklaracji zbiorczej [...] określa się dodatkowe zobowiązanie podatkowe [...].

Dodatkowym zobowiązaniem podatkowym jest objęta kwota stanowiąca równowartość 100 procent tych wydatków, [...] z wyłączeniem przypadków, gdy możliwe jest wykazanie, że wierzyciel, na rzecz którego wydatki zostały poniesione, [...] jest osobą prawną [...], w którym to przypadku stawka wynosi 50 procent.

(...)

To dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli podatnik wykaże, iż kwota wydatków, o których mowa w art. 57, [...] została ujęta w deklaracji złożonej przez wierzyciela zgodnie z art. 305 lub w analogicznej deklaracji złożonej przez wierzyciela za granicą.

W przypadku, gdy kwota wydatków, o których mowa w art. 57 [...], nie jest ujęta w deklaracji złożonej zgodnie z art. 305 lub w analogicznej deklaracji złożonej przez wierzyciela za granicą, dodatkowe zobowiązanie podatkowe podatnika nie powstaje, jeżeli tożsamość wierzyciela została w sposób jednoznaczny ustalona nie później niż w terminie dwóch lat i sześciu miesięcy licząc od dnia 1 stycznia rozpatrywanego roku podatkowego”.

- 11 Jednakże jest przyjęte, że organy podatkowe w niektórych przypadkach nie stosują tego przepisu. [Or. 7]

To udogodnienie administracyjne ma swe źródło w projekcie ustawy, w odpowiedziach Ministre des Finances (ministra finansów) na interpelacje parlamentarne oraz w okólnikach i komentarzu administracyjnym.

I tak, w odpowiedzi na jedną z interpelacji parlamentarnych minister stwierdził:

„[...] obowiązek sporządzenia deklaracji jednostkowych dotyczy wyłącznie kwot wypłaconych:

- bądź osobom, które nie podlegają loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (ustawie z dnia 17 lipca 1975 r. o rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw);
- bądź osobom, które podlegają powołanej wyżej ustawie, lecz które zgodnie z Code TVA (kodeksem VAT) są zwolnione z obowiązku wystawiania faktur za spełniane przez nie świadczenia.

Wynika z tego, że wynagrodzenia wypłacane spółkom podlegającym powołanej wyżej ustawie z dnia 17 lipca 1975 r. oraz spółkom, które nie są objęte

zwolnieniem z obowiązku wystawiania faktur, nie muszą być ujmowane w jednostkowych deklaracjach nr 281.50.”<sup>7</sup>

Stanowisko to jest potwierdzone w pozycji 57/62 komentarza administracyjnego [...]

[...]”<sup>8</sup>

- 12 Jednakże to udogodnienie administracyjne nie jest stosowane w przypadku płatności dokonanej na rzecz podmiotu niebędącego rezydentem Królestwa i niemającego w nim stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. **[Or. 8]**

I tak, na poniższą interpelację parlamentarną z dnia 22 października 2014 r.:

*„W przypadku obowiązku sporządzania deklaracji odnoszących się do kwot zapłaconych osobom fizycznym i prawnym podlegającym loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (ustawie z dnia 17 lipca 1975 r. o rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw), które na mocy Code de la TVA (kodeksu VAT) są obowiązane do wystawiania faktur za spełniane przez nie świadczenia, stosowane jest udogodnienie administracyjne.*

*W myśl wyroku tribunal de première instance d’Anvers (sądu pierwszej instancji w Antwerpii) z dnia 1 kwietnia 2011 r. oraz wyroku cour d’appel d’Anvers (sądu apelacyjnego w Antwerpii) z dnia 23 października 2012 r., prowizje, [...] lub wynagrodzenia [...] stanowiące przychody z działalności gospodarczej wierzycieli mających stałe miejsce prowadzenia działalności za granicą, podlegające bądź niepodlegające opodatkowaniu w Belgii, powinny być udokumentowane w jednostkowych deklaracjach i w deklaracji zbiorczej.*

1. *Czy podziela Pan opinię, że skoro nierezydenci nieposiadający stałego miejsca prowadzenia działalności w Belgii nie podlegają belgijskiej ustawie o rachunkowości, to w przypadku wypłaconych im prowizji, prowizji maklerskich, itp., nie mogą korzystać z powyższego udogodnienia administracyjnego?*

2. *Czy dodatkowe obciążenie administracyjne wynikające z art. 57, 1 CIR 1992 nie stanowi czynnika zniechęcającego do nabywania usług od usługodawców mających stałe miejsce prowadzenia działalności za granicą?*

3. *Czy biorąc pod uwagę okoliczność, że wspomniany wymóg „administracyjny” nie obejmuje zobowiązań zaciągniętych u usługodawców mających stałe miejsce prowadzenia działalności w Belgii, ograniczenie tego udogodnienia administracyjnego do wierzycieli mających stałe miejsce*

<sup>7</sup> [...]

<sup>8</sup> [...]

*prowadzenia działalności w Belgii nie jest sprzeczne z europejską zasadą swobodnego świadczenia usług?*

4. *Czy z uwagi na osiągniętą na poziomie Unii harmonizację przepisów dotyczących rachunkowości i VAT, ograniczenie udogodnienia administracyjnego do wierzycieli mających stałe miejsce prowadzenia działalności w Belgii jest możliwe do uzasadnienia z punktu widzenia prawa europejskiego?*

5. *Czy ograniczenie udogodnienia administracyjnego jest możliwe do obrony w sytuacji, gdy wierzyciel mający stałe miejsce prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej ma obowiązek prowadzenia rachunkowości i wystawiania faktur zgodnych z przepisami dotyczącymi VAT oraz do ujmowania większości usług w wewnątrzspółnotowej informacji podsumowującej? [Or. 9]*

6. *Czy w świetle zasady swobodnego świadczenia usług oraz dyrektywy 2011/61/UE dotyczącej pomocy administracyjnej, ta różnica w traktowaniu jest możliwa do obrony?*

7. *Jakie środki zamierza Pan przedsięwziąć, aby usunąć to ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług?”;*

Ministre des Finances (minister finansów) udzielił następującej odpowiedzi:

*„1. Mając na względzie znaczenie sporządzania deklaracji nr 281.50 dla wymiany informacji na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i dla zwalczania międzynarodowych oszustw podatkowych, popieram [...] zalecenie zawarte w pkt 5 okólnika administracyjnego [...], zgodnie z którym podatnicy, którzy wypłacają prowizje, prowizje maklerskie, wynagrodzenia, itp. na rzecz nierezydentów niemających stałego miejsca prowadzenia działalności w Belgii, co do zasady powinni zawsze ujmować kwoty tych wypłat w jednostkowych deklaracjach nr 281.50 i w deklaracji zbiorczej nr 325.50.*

*2. Przepis art. 57 Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.) istnieje już od bardzo długiego czasu i jak dotąd nie był podstawą skarg odnoszących się do dodatkowych obciążeń administracyjnych.*

*3–7. Urzędnicy ministerstwa analizują obecnie, w jakim zakresie udogodnienie administracyjne należy zrewidować w kontekście istnienia ewentualnej przeszkody w swobodnym świadczeniu usług oraz w kontekście europejskiej dyrektywy odnoszącej się do wymiany informacji”<sup>9</sup>.*

### **Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

13 W przypadku kwot wypłaconych spółce „LAD” S.A.R.L. przez spółkę „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. nie zostały

<sup>9</sup> [...]



sporządzone jednostkowe deklaracje i deklaracje zbiorcze, w związku z tym co do zasady przytoczony art. 219 C.I.R. 92 znajduje zastosowanie.

- 14 Zgodnie z opisanym powyżej udogodnieniem administracyjnym jest jednakże bezsporne, że gdyby spółka „LAD” S.A.R.L. była rezydentem lub posiadała stałe miejsce prowadzenia działalności w Belgii, co sprawiałoby, że podlegałaby **[Or. 10]** belgijskim przepisom o rachunkowości, zapłata wystawionych przez nią faktur dokonana przez spółkę „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. nie skutkowałaby obowiązkiem sporządzenia przez tę ostatnią jednostkowych deklaracji i deklaracji zbiorczych niezbędnych, aby uniknąć powstania dodatkowego zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 219 C.I.R. 92.
- 15 Artykuł 56 TFUE stanowi, że ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających stałe miejsce prowadzenia działalności w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.
- 16 W myśl orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości art. 56 TFUE wymaga zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług wynikających z okoliczności, że usługodawca ma stałe miejsce prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym świadczy usługi<sup>10</sup>.
- 17 Ograniczeniami swobodnego świadczenia usług są środki krajowe, które zakazują tej swobody albo ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z niej<sup>11</sup>.
- 18 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 56 TFUE jest źródłem uprawnień nie tylko dla samego usługodawcy, lecz także dla odbiorcy jego usług<sup>12</sup>.
- 19 W niniejszym przypadku, jak się wydaje, w wyniku łącznego stosowania art. 219 C.I.R. 92 i opisanego powyżej udogodnienia administracyjnego, obowiązek sporządzania deklaracji jednostkowych i deklaracji zbiorczej w celu uniknięcia powstania przewidzianego w tym przepisie dodatkowego zobowiązania podatkowego ciąży na odbiorcach usług świadczonych przez spółki niebędące rezydentami i skutkuje dla nich dodatkowym obciążeniem administracyjnym,

<sup>10</sup> Zobacz wyroki z dnia 4 grudnia 1986 r., Komisja/Niemcy, 205/84, EU:C:1986:463 pkt 25; z dnia 26 lutego 1991 r., Komisja/Włochy, C-180/89, EU:C:1991:78, pkt 15; wyrok z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 31 i z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 21.

<sup>11</sup> Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>12</sup> Zobacz m.in. wyroki z dnia 31 stycznia 1984 r., Luisi i Carbone, sprawy połączone 286/82 i 26/83, EU:C:1984:35, pkt 10; z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 32; z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 23.

którego nie nakłada się na odbiorców tych samych usług świadczonych przez usługodawcę będącego rezydentem, podlegającego przepisom ustawy o rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw.

W konsekwencji taki obowiązek mógłby sprawić, że usługi transgraniczne stałyby się mniej atrakcyjne dla ich odbiorców niż usługi świadczone przez usługodawców będących rezydentami, a tym samym zniechęcić [Or. 11] wspomnianych odbiorców do korzystania z usług podmiotów będących rezydentami innych państw członkowskich<sup>13</sup>.

Sytuację tę można byłoby zatem zakwalifikować jako ograniczenie swobodnego świadczenia usług, które co do zasady jest zakazane na mocy art. 56 TFUE, zwłaszcza że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, nawet ograniczenie swobody podstawowej o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez traktat<sup>14</sup>.

- 20 W celu ustalenia, czy zachodzi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług, a jeżeli tak, to czy można je uzasadnić względami interesu ogólnego, należy przedłożyć Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej, na podstawie art. 267 TFUE, pytanie prejudycjalne zawarte w sentencji niniejszego orzeczenia, dotyczące wykładni art. 56 traktatu.

## Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW

[...]

[...], przedkłada Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu lub praktyce krajowej, zgodnie z którą spółki mające stałe miejsce prowadzenia działalności w jednym państwie członkowskim, korzystające z usług spółek mających stałe miejsce prowadzenia działalności w drugim państwie członkowskim, aby uniknąć określenia przez organy podatkowe zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych obejmującego 100 lub 50 procent kwot wynikających z faktur wystawionych przez te ostatnie spółki, są obowiązane sporządzać i przekazywać organom podatkowym deklaracje jednostkowe i deklaracje zbiorcze dotyczące tych wydatków, podczas gdy w przypadku

<sup>13</sup> Zobacz podobnie wyroki z dnia 3 października 2006 r., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, pkt 33; z dnia 9 listopada 2006 r., Komisja/Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, pkt 30–32; z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 28.

<sup>14</sup> Wyroki z dnia 15 lutego 2000 r., Komisja/Francja, C-34/98, EU:C:2000:84, pkt 49; z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 30; z dnia 19 czerwca 2014 r., Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor, sprawy połączone C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 42.



korzystania przez nie z usług spółek będących rezydentami, uniknięcie określenia przez organy podatkowe wskazanego zobowiązania podatkowego nie jest uwarunkowane takim obowiązkiem? **[Or. 12]**

[podpisy]

[...]

DOKUMENT ROBOCZY