

Zadeva C-52/21

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

28. januar 2021

Predložitveno sodišče:

Cour d'appel de Liège (Belgija)

Datum predložitvene odločbe:

4. december 2020

Pritožnica:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Nasprotna stranka:

État belge

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) [Potek postopka]

Dejansko stanje in predmet spora

- 1 Spor se nanaša na [...] (ni prevedeno) davek od dohodkov pravnih oseb [...] (ni prevedeno), za katerega je zavezana družba S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“, [...] (ni prevedeno)¹

¹ [...] (ni prevedeno)

- 2 Zadrúžna družba z omejeno odgovornostjo (S.C.R.L.) „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ opravlja dejavnost trgovine s farmacevtskimi izdelki.

Ni sporno, da je za prevoz zdravil sklenila pogodbo z družbo z omejeno odgovornostjo (S.A.R.L.) luksemburškega prava „LAD“.²

- 3 [...] (ni prevedeno)³

[...] (ni prevedeno) Družba „LAD“ je družbi „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ v letih 2010, 2011 in 2012 za stroške prevoza zaračunala 20.846,20 EUR, 22.788,88 EUR in 16.723,44 EUR.

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)⁴

- 4 [...] (ni prevedeno) na zadevne izdatke se nanaša člen 57 Code des impôts sur les revenus (zakonik o davku od dohodkov, v nadaljevanju: C.I.R. iz leta 1992), ki njihovega dolžnika zavezuje, da izda obračunske liste [281.50] in končno poročilo ter jih pošlje davčni upravi, ker jih v nasprotnem primeru ni mogoče šteti za odbitne stroške in so lahko [...] (ni prevedeno) obdavčeni z ločenim davkom od dohodkov pravnih oseb v skladu s členom 219 C.I.R. iz leta 1992.

Ker družba „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ ni izdala posameznih obračunskih listov 281.50 in končnih poročil v zvezi s temi izdatki, ji je davčna uprava 20. avgusta 2015 poslala odločbo o popravku, v kateri jo je obvestila, da namerava te zneske obdavčiti z ločenim davkom.⁵

[...] (ni prevedeno)

Davčna uprava je v odločbi o odmeri davka z dne 23. novembra 2015 vztrajala pri svojem stališču in pojasnila, da *obrazložitev predvidenih popravkov ne temelji na tem, da transakcije ne bi bile opravljene v dobri veri ali da storitve za plačilo ne bi bile dejansko izvedene, ampak na tem, da družba „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ ni izdala posameznih obračunskih listov 281.50 za zneske, ki jih je izplačala družbi LAD, in niti ni dokazala, da je znesek izdatkov iz člena 57 vključen v napoved, ki jo je upravičenec vložil v skladu s členom 305, ali podobno napoved, ki jo je zadnjenavedeni vložil v tujini.*⁶

² [...] (ni prevedeno)

³ [...] (ni prevedeno)

⁴ [...] (ni prevedeno)

⁵ [...] (ni prevedeno)

⁶ [...] (ni prevedeno)

Na tej podlagi [...] (ni prevedeno) je 24. novembra 2015 zahtevala plačilo [spornega] davka.

5 Družba „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ je vložila pritožbo [...] (ni prevedeno), ki je bila razglašena za neutemeljeno [...] (ni prevedeno).

6 Nato je vložila tožbo pri Tribunal de première instance de Liège (prvostopenjsko sodišče v Liègu, Belgija) [...] (ni prevedeno).

To sodišče je s sodbo z dne 25. oktobra 2018 tožbo [...] (ni prevedeno) razglasilo za neutemeljeno [...] (ni prevedeno).

7 Družba „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ je 7. maja 2019 vložila pritožbo.

Sodišču predlaga, naj sporni davek razveljavi [...] (ni prevedeno).

Predlaga tudi, naj se po potrebi Sodišču Evropske unije predloži vprašanje za predhodno odločanje.

[...] (ni prevedeno)

8 État belge (Država Belgija) predlaga, naj se [...] (ni prevedeno) davek in izdana sodba [...] (ni prevedeno) potrdita.

Razprava

Veljavna nacionalna zakonodaja in upravna toleranca

9 *Na podlagi člena 57(1) C.I.R. iz leta 1992 se izdatki v nadaljevanju štejejo za poslovne stroške le, če so utemeljeni s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom, izdanimi v obliki in rokih, ki jih določi kralj, in sicer: 1. provizije [...] (ni prevedeno), plačila [...] (ni prevedeno), ki za upravičence pomenijo v Belgiji obdavčljive ali neobdavčljive dohodke iz poklicne dejavnosti (ni prevedeno) [...].*

10 Člen 219 C.I.R iz leta 1992 [...] (ni prevedeno) določa:

„Ločen davek je določen za izdatke iz člena 57 [...] (ni prevedeno), ki niso utemeljeni s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom [...] (ni prevedeno).

Ta davek je enak 100 % teh izdatkov [...] (ni prevedeno), razen če se lahko dokaže, da je upravičenec do teh izdatkov [...] (ni prevedeno) pravna oseba [...] (ni prevedeno), in v teh primerih je ta stopnja določena na 50 %.

[...]

Ta davek se uporablja samo, če davčni zavezanec dokaže, da je znesek izdatkov iz člena 57 [...] (ni prevedeno) vključen v napoved, ki jo je upravičenec vložil v skladu s členom 305, ali v podobno napoved, ki jo je upravičenec vložil v tujini.

Če znesek izdatkov iz člena 57 [...] (ni prevedeno) ni vključen v napoved, ki jo je upravičenec vložil v skladu s členom 305, ali v podobno napoved, ki jo je upravičenec vložil v tujini, se za davčnega zavezanca ločen davek ne uporablja, če je bil upravičenec nedvoumno določen najpozneje v roku 2 let in 6 mesecev od 1. januarja zadevnega davčnega obdobja.“

- 11 Vendar pa je ugotovljeno, da davčna uprava v nekaterih primerih te določbe ne uporablja.

Ta toleranca izhaja iz pripravljalnih dokumentov zakona, odgovorov ministra za finance na poslanska vprašanja ter iz okrožnic in upravnih pojasnil.

Tako je v odgovoru na poslansko vprašanje minister izjavil:

„[...] (ni prevedeno) obveznost izdaje posameznih obračunskih listov se nanaša le na zneske, plačane:

- bodisi osebam, za katere ne velja zakon z dne 17. julija 1975 o računovodstvu in letnih računovodskih izkazih podjetij;
- bodisi osebam, na katere se ta zakon sicer nanaša, vendar pa so na podlagi Code TVA (zakonik o DDV) oproščene izdaje računov za opravljene storitve.

Iz tega izhaja, da plačila družbam, za katere velja zgoraj navedeni zakon z dne 17. julija 1975 in ki niso oproščene izdaje računov, niso predmet posameznih obračunskih listov 281.50.⁷“

To stališče potrjuje upravno pojasnilo št. 57/62 [...] (ni prevedeno).

[...] (ni prevedeno)⁸

- 12 Ta toleranca pa se ne uporablja v primeru plačila nerezidentu Kraljevine, ki v njej nima stalne poslovne enote.

Tako je minister za finance na naslednje poslansko vprašanje z dne 22. oktobra 2014:

„Obveznost izdaje obračunskih listov za zneske, plačane fizičnim in pravnim osebam, za katere velja zakon z dne 17. julija 1975 o računovodstvu in letnih računovodskih izkazih podjetij ter ki so na podlagi zakonika o DDV zavezane izdati račune za opravljene storitve, je predmet upravne tolerance.

⁷ [...] (ni prevedeno)

⁸ [...] (ni prevedeno)

V skladu s sodbo tribunal de première instance d'Anvers (prvostopenjsko sodišče v Antwerpnu, Belgija) z dne 1. aprila 2011 in sodbo cour d'appel d'Anvers (pritožbeno sodišče v Antwerpnu, Belgija) z dne 23. oktobra 2012 je treba provizije [...] (ni prevedeno) ali plačila [...] (ni prevedeno), ki za njihove upravičence s sedežem v tujini pomenijo v Belgiji obdavčljive ali neobdavčljive dohodke iz poklicne dejavnosti, utemeljiti s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom.

1. *Ali se strinjate z mnenjem, da nerezidenti, ki v Belgiji nimajo poslovne enote,, ne morejo biti upravičeni do te upravne tolerance za provizije, posredovalnine itd., ki jih prejmejo, ker zanje ne velja belgijski zakon o računovodstvu?*
2. *Ali ni dodatno upravno breme, ki izhaja iz člena 57(1) C.I. R. iz leta 1992, odvrtačni element za pridobivanje storitev pri upravičencih s sedežem v tujini?*
3. *Ob upoštevanju, da zgoraj navedena ‚upravna‘ obveznost ne zajema obveznosti, za katere je bila pogodba sklenjena s ponudniki storitev s sedežem v Belgiji, ali omejitev te upravne tolerance na upravičence s sedežem v Belgiji ni v nasprotju s prostim pretokom storitev v Evropski uniji?*
4. *Ker je harmonizacija računovodskega prava in zakonodaje v zvezi z DDV sprejeta na ravni Evropske unije, ali je omejitev upravne tolerance na upravičence s sedežem v Belgiji mogoče utemeljiti z vidika prava Unije?*
5. *Ali je mogoče zagovarjati omejitev upravne tolerance, kadar mora upravičenec s sedežem v drugi državi članici Evropske unije voditi računovodstvo in izdati račun v skladu z določbami na področju DDV ter navesti večino storitev v poročilu v okviru Unije?*
6. *Ali je mogoče to različno obravnavanje upravičiti ob upoštevanju prostega pretoka storitev in Direktive [2011/16/EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja]?*
7. *Katere ukrepe nameravate sprejeti za odpravo te omejitve prostega pretoka storitev?“*

odgovoril:

„1. Glede na pomembnost izdaje obračunskih listov 281.50 pri izmenjavi informacij na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in boju proti mednarodni davčni goljufiji se pridružujem temu, [kar] [...] (ni prevedeno) je predpisano v upravni okrožnici št. 5 [...] (ni prevedeno), in sicer da morajo davčni zavezanci, ki plačujejo provizije, posredovalnine, plačila itd. nerezidentom, ki v Belgiji nimajo sedeža, načeloma vedno navesti njihov znesek na posameznih obračunskih listih 281.50 in v končnem poročilu 325.50.

2. Določbe člena 57 C.I.R. iz leta 1992 obstajajo že zelo dolgo in doslej niso bile povod za pritožbe v zvezi z dodatnim upravnim bremenom.

od 3 do 7. Moja uprava trenutno preučuje, koliko bi bilo treba upravno toleranco revidirati v okviru morebitne ovire za prosti pretok storitev in za izvajanje Direktive EU o izmenjavi informacij.⁹

Vprašanje za predhodno odločanje Sodišču Evropske unije

- 13 Za zneske, ki jih je družba „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ plačala družbi „LAD“, niso bili izdani posamezni obračunski listi in končna poročila, tako da se načeloma uporablja člen 219 C.I.R. iz leta 1992.
- 14 V skladu z zgoraj navedeno upravno toleranco pa ni sporno, da če bi bila družba „LAD“ družba rezidentka ali bi imela sedež v Belgiji, kar bi pomenilo, da bi bila zavezana za davek po belgijskem računovodskem pravu, ji za plačilo računov družbi „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ ne bi bilo treba izdati posameznih obračunskih listov in končnih poročil, potrebnih za izogib uporabi ločenega davka iz člena 219 C.I. R. iz leta 1992.
- 15 Na podlagi člena 56 PDEU so omejitve svobode opravljanja storitev v Uniji prepovedane za državljane držav članic, ki imajo sedež v eni od držav članic, vendar ne v državi osebe, ki so ji storitve namenjene.
- 16 Tako v skladu s sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU določa, da se odpravijo vse ovire za prosti pretok storitev, ki izhajajo iz tega, da ima ponudnik storitev sedež v državi članici, ki ni tista, v kateri se storitev opravi.¹⁰
- 17 Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo ali motijo uresničevanje te svoboščine ali zmanjšujejo njeno privlačnost.¹¹
- 18 Poleg tega člen 56 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso ne zagotavlja pravic le ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku teh storitev.¹²
- 19 V obravnavani zadevi pa se zdi, da v povezavi s členom 219 C.I.R. iz leta 1992 in zgoraj navedeno toleranco obveznost izdaje posameznih obračunskih listov in

⁹ [...] (ni prevedeno)

¹⁰ Glej sodbe z dne 4. oktobra 1986, Komisija/Nemčija, 205/84, EU:C:1986:463 točka 25; z dne 26. februarja 1991, Komisija/Italija, C-180/89, EU:C:1991:78, točka 15; z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 31, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 21.

¹¹ Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, točka 22 in navedena sodna praksa).

¹² Glej zlasti sodbe z dne 31. oktobra 1984, Luisi in Carbone, 286/82 in 26/83, EU:C:1984:35, točka 10; z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 32, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 23.

končnega poročila za izogibanje uporabi ločenega davka, zajetega v tej določbi, velja za prejemnike storitev, ki jih opravijo družbe nerezidentke, in vključuje dodatno upravno breme zanje, ki se ne zahteva od prejemnikov istih storitev, ki jih opravi ponudnik rezident, za katerega velja računovodska zakonodaja in ki mora predložiti letne računovodske izkaze za podjetja.

Zaradi take obveznosti bi čezmejne storitve lahko bile manj privlačne za njihove prejemnike kot storitve, ki jih opravijo ponudniki storitev rezidenti, in taka obveznost bi tako navedene prejemnike odvrnila od koriščenja storitev ponudnikov rezidentov iz drugih držav članic.¹³

Tako bi bilo mogoče ta položaj opredeliti kot omejitev prostega pretoka storitev, ki je s členom 56 PDEU načeloma prepovedana in predvsem zato, ker je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča s pogodbo prepovedana tudi majhna ali manj pomembna omejitev temeljne svoboščine.¹⁴

- 20 Da bi ugotovili, ali gre za omejitev prostega pretoka storitev in ali je treba odvisno od primera to utemeljiti z razlogom v javnem interesu, je treba na podlagi člena 267 PDEU Sodišču Evropske unije predložiti vprašanje za predhodno določanje, ki je navedeno v izreku te odločbe in se nanaša na razlago člena 56 Pogodbe.

IZ TEH RAZLOGOV

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) Sodišču Evropske unije predloži to vprašanje za predhodno odločanje:

Ali je treba člen 56 Pogodbe o delovanju Evropske unije razlagati tako, da nasprotuje ureditvi ali nacionalni praksi, na podlagi katere so družbe s sedežem v eni državi članici, ki koristijo storitve družb s sedežem v drugi državi članici, zavezane, da izdajo obračunske liste in končna poročila v zvezi s temi izdatki in jih pošljejo finančni upravi, da se izognejo odmeri davka od dohodkov pravnih oseb v višini 100 % ali 50 % od zneskov, ki so jih zaračunale zadnjenavedene družbe, medtem ko take obveznosti nimajo, če koristijo storitve družb rezidentk?

[podpisi]

[...] (ni prevedeno)

¹³ Glej v tem smislu sodbe z dne 3. oktobra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, točka 33; z dne 9. novembra 2006, Komisija/Belgija, C-433/04, EU:C:2006:702, točke od 30 do 32, in z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 28.

¹⁴ Glej sodbe z dne 15. februarja 2000, Komisija/Francija, C-34/98, EU:C:2000:84, točka 49; z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 30; in z dne 19. junija 2014, Strojírny Prostějov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 42.