

Дело C-52/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

28 януари 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Cour d'appel de Liège (Белгия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

4 декември 2020 г.

Въззивник:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Въззиваем:

État belge

[...]

[...] [ориг. 2]

[...]

[...] [ориг. 3]

[...]

[...] [Ход на производството]

Факти и предмет на спора

- 1 Спорът се отнася до задължението за плащане [...] на корпоративен данък [...] от страна на S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE [...] <sup>1</sup>

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

- 2 Дейността на дружеството S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE е търговия с лекарствени продукти.

Безспорно е обстоятелството, че въз основа на договор то е възложило на дружеството S.A.R. L. LAD, учредено по люксембургското право, доставка на лекарства<sup>2</sup>.

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

[...] През 2010, 2011 и 2012 г. S.A.R. L. LAD фактурира на S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE разходи за доставки в размер съответно на 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR и 16 723,44 EUR.

[...]

[...] <sup>4</sup> [ориг. 4]

- 4 [...] Разглежданите разходи са посочени в член 57 от Code des impôts sur les revenus (Кодекс за данъците върху доходите, наричан по-нататък „C.I. R. 92“), което поражда задължение за техния платец да състави и да подаде пред данъчната администрация формуляри [281.50] и обща справка, като в противен случай те няма да бъдат считани за подлежащи на приспадане разходи и могат да доведат до [...] налагане на задължение за плащане на корпоративен данък в съответствие с член 219 от C.I. R. 92.

Тъй като S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE не е изготвило индивидуални формуляри 281.50 и общи справки за тези разходи, на 20 август 2015 г. данъчната администрация му връчва известие за корекция, като го уведомява за намерението си да наложи отделно данъчно задължение върху въпросните суми<sup>5</sup>.

[...]

С решение за данъчно облагане от 23 ноември 2015 г. администрацията поддържа своето становище, като уточнява, че *предвидените корекции не са обосновани с това, че сделките не са били извършени добросъвестно или че насрещните престации не са били реално извършени, а с това, че PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE не е изготвило индивидуални формуляри 281.50 за сумите, изплатени на sarl L.A. D., а също така не е доказало, че размерът на разходите, посочени в член 57, е включен в*

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

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

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

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

декларация, подадена от получателя на сумите в съответствие с член 305 или в аналогична декларация, подадена от последния в друга държава<sup>6</sup>.

Впоследствие, на 24 ноември 2015 г. [на това основание] е поискано плащане на [спорните] задължения.

5 S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE подава жалба по административен ред [...], която е отхвърлена [...] като неоснователна **[ориг. 5]** [...].

6 Впоследствие то подава жалба пред Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж) [...].

С решение от 25 октомври 2018 г. последният приема, че жалбата [...] е неоснователна [...].

7 На 7 май 2019 г. S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE подава въззивна жалба.

Дружеството иска от съда да отмени [...] спорните задължения.

То иска при необходимост да бъде отправен преюдициален въпрос до Съда на Европейския съюз.

[...]

8 ÉTAT BELGE (белгийската държава) иска [...] задълженията и обжалваното първоинстанционно решение да бъдат потвърдени.

#### Обсъждане

#### **Приложимото национално законодателство и административното облекчение**

9 По силата на член 57, 1° от С.І. R. 92 следните разходи се считат за оперативни разходи само ако са доказани чрез представяне на индивидуални формуляри и обща справка, съставени съгласно образците и в сроковете, определени от Краля: 1° комисионни възнаграждения, [...], възнаграждения за услуги [...], които имат характер на доходи от професионална дейност за получателите им, **[ориг. 6]** независимо дали подлежат на данъчно облагане в Белгия или не, [...] (...).

10 Член 219 от С.І. R. 92, [...] гласи:

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

*„За разходите, посочени в членове 57 [...], които не са доказани чрез представяне на индивидуални формуляри и на обща справка [...], се налага отделно данъчно задължение.*

*Това задължение е в размер на 100 % от тези разходи [...], освен ако бъде доказано, че получателят на съответните суми [...] е юридическо лице [...], като в този случай ставката е 50 %.*

(...)

*Подобно задължение не се налага, ако данъчнозадълженото лице докаже, че размерът на разходите, посочени в член 57 [...], е включен в декларация, подадена от получателя на сумата в съответствие с член 305, или в аналогична декларация, подадена от получателя на сумата в друга държава.*

*Когато размерът на разходите, посочени в член 57 [...], не е включен в декларация, подадена в съответствие с член 305, или в аналогична декларация, подадена от получателя на сумата в друга държава, на данъчнозадълженото лице не се налага отделно данъчно задължение, ако получателят на сумата е бил безспорно установен в срок до две години и б месеца, считано от 1 януари на съответната данъчна година.“*

- 11 Въпреки това е безспорно, че в определени случаи тази разпоредба не се прилага от данъчната администрация. **[ориг. 7]**

Това облекчение произтича от подготвителните работи на закона, от отговорите на министъра на финансите на парламентарни въпроси, от циркулярни писма и от Административните насоки.

Така в отговор на парламентарен въпрос министърът заявява:

*„[...] задължението за издаване на индивидуални формуляри се отнася само до сумите, платени на:*

- лица, спрямо които не се прилага Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Закон за счетоводството и за годишните отчети на предприятията от 17 юли 1975 г.), или
- лица, които попадат в обхвата на посочения закон, но които по силата на Code TVA (Кодекс за ДДС) са освободени от задължението за издаване на фактури за извършваните от тях услуги.

*От това следва, че за възнагражденията за услуги, изплатени на дружества, спрямо които се прилага горепосоченият закон от 17 юли 1975*

г. и които не са освободени от задължението да издават фактури, не трябва да бъдат издавани индивидуални формуляри 281.50.<sup>7</sup>“

Това становище се потвърждава от точка № 57/62 от Административните насоки [...]

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

- 12 Това облекчение обаче не се прилага в случай на плащане в полза на чуждестранно лице, което няма място на стопанска дейност в Кралството. **[ориг. 8]**

Така на следния парламентарен въпрос от 22 октомври 2014 г.:

*„Задължението за издаване на формуляри за сумите, платени на физически и юридически лица, за които се прилага Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Закон за счетоводството и за годишните отчети на предприятията от 17 юли 1975 г.) и които по силата на Code de la TVA (Кодекс за ДДС) са длъжни да издават фактури за извършените от тях услуги, е обект на административно облекчение.*

*Съгласно решение от 1 април 2011 г. на Tribunal de première instance d'Anvers (Първоинстанционен съд Антверпен) комисионните възнаграждения [...] или възнагражденията за услуги [...], които представляват облагаеми или необлагаеми в Белгия доходи от професионална дейност за своите получатели, установени в друга държава, се доказват чрез индивидуални формуляри и обща справка.*

1. *Споделяте ли становището, че чуждестранните лица без място на стопанска дейност в Белгия, за които не се прилага белгийският закон за счетоводството, не могат да се ползват от това административно облекчение за начислените им комисионни, брокерски и др. възнаграждения?*

2. *Допълнителната административна тежест, която произтича от член 57, 1 ° от CIR 1992, не представлява ли обстоятелство, което разубеждава ползването на услуги, когато получаващите възнагражденията лица са установени в друга държава?*

3. *Като се има предвид, че цитираното по-горе „административно“ задължение не се прилага към договорите, сключени с доставчици на услуги, установени в Белгия, ограничаването на това административно облекчение само до установените в Белгия получатели на възнагражденията не противоречи ли на свободното движение на услуги в рамките на Съюза?*

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

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

4. Тъй като на европейско равнище е постигнато хармонизиране на счетоводното законодателство и на законодателството в областта на ДДС, оправдано ли е от гледна точка на европейското право ограничаването на административното облекчение само до установените в Белгия получатели на възнагражденията?

5. Може ли да се обоснове ограничаването на административното облекчение, когато получателят на възнаграждението, който е установен в друга държава членка на Европейския съюз, е длъжен да води счетоводство и да издаде фактура в съответствие с разпоредбите в областта на ДДС и да посочи повечето от услугите във вътребощностна справка? [ориг. 9]

6. Предвид свободното движение на услуги и Директива 2011/16/ЕС относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане, може ли да се обоснове тази разлика в третирането?

7. Какви мерки смятате да предприемете, за да премахнете това ограничение на свободното движение на услуги?;

министърът на финансите отговаря:

„1. Предвид важното значение на издаването на формулярите 281.50 в рамките на обмена на информация въз основа на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и в рамките на борбата срещу международните данъчни измами, аз се присъединявам се към това, [което] [...] предвижда точка № 5 от административното циркулярно писмо [...], а именно, че данъчнозадължените лица, които изплащат комисионни и брокерски възнаграждения, възнаграждения за услуги и т.н. на чуждестранни лица, които не са установени в Белгия, по принцип трябва винаги да посочват размера на тези възнаграждения в индивидуални формуляри 281.50 и в обща справка 352.50.

2. Разпоредбите на член 57 от Code des impôts sur les revenus 1992 съществуват много отдавна и досега не са били предмет на жалби във връзка с допълнителната административна тежест.

3—7. Моята администрация понастоящем проверява до каква степен административното облекчение трябва да бъде преразгледано в контекста на възможно препятствие пред свободното движение на услуги и на европейската директива относно обмена на информация<sup>9</sup>.“

**Преюдициален въпрос към Съда на Европейския съюз**

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



- 13 За платените от S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE на S.A.R. L. LAD суми не са изготвени индивидуални формуляри и общи справки, поради което цитираният по-горе член 219 от С.І. R. 92 е приложим по принцип.
- 14 В съответствие с посоченото по-горе административно облекчение обаче е безспорно, че ако S.A.R. L. LAD беше местно дружество или имаше място на стопанска дейност в Белгия, което да предполага, че то **[ориг. 10]** се подчинява на белгийското счетоводно законодателство, плащането на неговите фактури от страна на S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE нямаше да доведе до задължение за последното да изготви необходимите индивидуални формуляри и общи справки, за да избегне налагането на отделно данъчно задължение по член 219 от С.І. R. 92.
- 15 Член 56 ДФЕС гласи, че се забраняват ограниченията на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза по отношение на гражданите на държавите членки, които са се установили в държава членка, различна от тази, в която се намира лицето, за което са предназначени услугите.
- 16 Така според практиката на Съда, член 56 ДФЕС налага премахването на всички ограничения по отношение на свободното предоставяне на услуги, които се основават на факта, че доставчикът на услугата се е установил в държава членка, различна от тази, в която се предоставя услугата<sup>10</sup>.
- 17 Представляват ограничения на свободното предоставяне на услуги националните мерки, които забраняват, пречат или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода<sup>11</sup>.
- 18 Освен това съгласно постоянната практика на Съда член 56 ДФЕС предоставя права не само на самия доставчик на услуги, но и на получателя на услугите<sup>12</sup>.
- 19 Изглежда, че в настоящия случай при едновременното прилагане на член 219 от С.І. R. 92 и на посоченото по-горе облекчение, за получателите на услуги, извършени от чуждестранни дружества, възниква задължение за издаване на индивидуални формуляри и на обща справка, за да избегнат налагането на данъчното задължение, предвидено в тази разпоредба, което

<sup>10</sup> Вж. решения от 4 декември 1986 г., Комисия/Германия, 205/84, EU:C:1986:463, т. 25, от 26 февруари 1991 г., Комисия/Италия, C-180/89, EU:C:1991:78, т. 15, решение от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 31 и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 21.

<sup>11</sup> Вж. решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 22 и цитираната съдебна практика.

<sup>12</sup> Вж. по-специално решения от 31 януари 1984 г., Luisi и Carbone, 286/82 и 26/83, EU:C:1984:35, т. 10, от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 32 и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 23.

предполага допълнителна административна тежест за тях, каквато не се изисква от получателите на същите услуги, предоставени от доставчик местно лице, който се подчинява на законодателството относно счетоводството и годишните отчети на предприятията.

Следователно такова задължение би могло да направи ползването на трансгранично предоставяни услуги по-малко привлекателно за техните получатели отколкото ползването на услугите на местни доставчици на услуги и да подежда възпиращо на **[ориг. 11]** посочените получатели да ангажират доставчици на услуги, които са местни лица на други държави членки<sup>13</sup>.

Ето защо това положение би могло да се квалифицира като ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип е забранено от член 56 ДФЕС, доколкото съгласно постоянната практика на Съда дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията на основните свободи са забранени от Договора<sup>14</sup>.

- 20 За да определи дали е налице ограничение пред свободното предоставяне на услуги и дали в случая това ограничение може да бъде обосновано със съображения от общ интерес, е необходимо до Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС да бъде отправен преюдициалният въпрос, изложен в диспозитива на настоящото решение, отнасящ се до тълкуването на член 56 от Договора.

## ПО ТЕЗИ СЪОБРАЖЕНИЯ

[...]

[...], отправя до Съда на Европейския съюз следния въпрос:

Трябва ли член 56 от Договора за функционирането на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба или национална практика, по силата на която дружества, установени в една държава членка, които прибягват до услугите на дружества, установени в друга държава членка, са длъжни да съставят и да подават пред данъчната администрация формуляри и общи справки за сумите, фактурирани от последните посочени дружества, за да избегнат облагането с корпоративен данък в размер на 100 % или на 50 % върху тези суми, докато ако прибягнат до услугите на местни

<sup>13</sup> Вж. в този смисъл решения от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 33, от 9 ноември 2006 г., Комисия/Белгия, C-433/04, EU:C:2006:702, т. 30—32 и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 28.

<sup>14</sup> Решения от 15 февруари 2000 г., Комисия/Франция, C-34/98, EU:C:2000:84, т. 49, от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 30 и от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 42.



дружества, те нямат такова задължение, за да избегнат облагането с посочения данък? **[ориг. 12]**

[подписи]

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ