

Vec C-52/21

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

28. január 2021

Vnútroštátny súd:

Cour d'appel de Liège

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

4. december 2020

Odvolateľka:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Odporca:

État belge

[omissis]

[omissis]

[omissis]

[omissis]

[omissis]

[omissis] [Priebeh konania]

Skutkové okolnosti a predmet sporu

- 1 Tento spor sa týka odvodov [omissis] dane z príjmu právnických osôb [omissis] spoločnosti „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“, [omissis]¹
- 2 Spoločnosť S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ pôsobí v oblasti obchodovania s farmaceutickými výrobkami.

Je nesporné, že zmluvne poverila S.A.R. L. „LAD“, spoločnosť založenú podľa luxemburského práva, úlohou zabezpečiť pravidelný transport liekov².

- 3 [omissis]³

[omissis] spoločnosť S.A.R. L. „LAD“ vystavila spoločnosti S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ v priebehu rokov 2010, 2011 a 2012 faktúry na výdavky súvisiace s transportom, ktoré dosiahli v príslušných rokoch výšku 20 846,20 eura, 22 788,88 eura a 16 723,44 eura.

[omissis]

[omissis]⁴

- 4 [omissis] predmetné výdavky sú uvedené v článku 57 Code des impôts sur les revenus (zákon o dani z príjmov, ďalej len „ZDP 92“), čím vzniká platiteľovi výdavkov povinnosť vystaviť a zaslať daňovému úradu potvrdenia [281.50] a súhrnný výkaz, bez čoho by neboli považované za odpočítateľné výdavky a viedli by k [omissis] osobitnému odvodu dane z príjmov právnických osôb v súlade s článkom 219 ZDP 92.

¹ [omissis]

² [omissis]

³ [omissis]

⁴ [omissis]

Vzhľadom na to, že spoločnosť S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ nevystavila samostatné potvrdenia 281.50, ani súhrnné výkazy týkajúce sa týchto výdavkov, daňový úrad jej zaslal 20. augusta 2015 oznámenie o oprave daňového priznania, v ktorom jej oznámil svoj úmysel zdaniť predmetné sumy osobitným odvodom⁵.

[omissis]

Rozhodnutím o vyrubení dane z 23. novembra 2015 daňový úrad potvrdil svoje stanovisko so spresnením, že *odôvodnenie plánovaných opráv daňového priznania sa nezakladá na skutočnosti, že predmetné transakcie neboli uskutočnené v dobrej viere alebo že protiplnenia neboli skutočne vykonané, ale na skutočnosti, že spoločnosť PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE nevystavila samostatné potvrdenia 281.50 týkajúce sa súm zaplatených spoločnosti sarl LAD a že ani nepreukázala, že suma výdavkov uvedených v článku 57 je zahrnutá v daňovom priznaní, ktoré podal príjemca v súlade s článkom 305 alebo v obdobnom priznaní podanom týmto príjemcom v zahraničí*⁶.

[Sporné] odvody preto boli [z tohto dôvodu požadované] [omissis] 24. novembra 2015.

- 5 Spoločnosť S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ podala sťažnosť [omissis], ktorá bola vyhlásená [omissis] za nedôvodnú [omissis].
- 6 Následne podala žalobu na tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa v Liège, Belgicko) [omissis].

Tento súd rozsudkom z 25. októbra 2018 rozhodol, že žaloba [omissis] nie je dôvodná [omissis].

- 7 Spoločnosť S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ podala odvolanie 7. mája 2019.

Táto spoločnosť navrhuje, aby odvolací súd zrušil [omissis] sporné odvody.

Navrhuje tiež, aby v prípade potreby položil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku.

[omissis]

- 8 Belgické kráľovstvo navrhuje [omissis] potvrdiť vyrubené odvody a rozsudok [omissis].

⁵ [omissis]

⁶ [omissis]

Rozprava

Uplatniteľná vnútroštátna právna úprava a administratívna úľava

9 Podľa článku 57,1° ZDP 92 sa nižšie uvedené výdavky považujú za prevádzkové náklady, iba ak sú odôvodnené predložením samostatných potvrdení a súhrnného výkazu, vystavenými vo formách a lehotách stanovených kráľom: 1° provízie, [omissis] odmeny [omissis], ktoré pre príjemcov predstavujú príjmy z podnikania zdaniteľné alebo nezdaniteľné v Belgicku, [omissis] (...).

10 Článok 219 ZDP 92 [omissis] stanovuje:

„Osobitný odvod sa stanoví z dôvodu výdavkov uvedených v článku 57 [omissis], ktoré nie sú odôvodnené predložením samostatných potvrdení a súhrnného výkazu [omissis].

Tento odvod sa rovná 100 % týchto výdavkov, [omissis] okrem prípadu, keď je možné preukázať, že príjemca týchto výdavkov [omissis] je právnickou osobou [omissis], pričom v takom prípade je stanovená sadzba 50 %.

(...)

Tento odvod sa neuplatňuje, ak platiteľ dane preukáže, že suma výdavkov uvedených v článku 57 [omissis] je zahrnutá v daňovom priznaní podanom príjemcom v súlade s článkom 305 alebo v obdobnom priznaní podanom príjemcom v zahraničí.

Pokiaľ suma výdavkov uvedených v článku 57 [omissis] nie je zahrnutá v daňovom priznaní podanom v súlade s článkom 305 alebo v obdobnom priznaní podanom príjemcom v zahraničí, osobitný odvod sa neuplatní voči platiteľovi dane, pokiaľ bol príjemca určený jednoznačným spôsobom najneskôr v lehote 2 rokov a 6 mesiacov od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia.“

11 Je však preukázané, že daňový úrad toto ustanovenie v určitých prípadoch neuplatňuje.

Táto úľava vyplýva z prípravných prác k zákonu, z odpovedí Ministra financií na parlamentné otázky, ako aj z obežníkov a zo Správneho komentára.

V odpovedi na parlamentnú otázku tak minister vyhlásil:

„[omissis] povinnosť predložiť samostatné potvrdenia sa týka iba súm zaplatených:

- osobám, na ktoré sa nevzťahuje zákon zo 17. júla 1975 o účtovníctve a o ročných účtovných závierkach spoločností;
- alebo osobám, ktorých sa týka uvedený zákon, ale ktoré sú podľa zákona o DPH oslobodené od povinnosti vystaviť faktúry za služby, ktoré poskytujú.

Vyplýva z toho, že odmeny zaplatené spoločnostiam, na ktoré sa vzťahuje vyššie citovaný zákon zo 17. júla 1975 a ktoré nie sú oslobodené od povinnosti vystaviť faktúry, nemôžu byť predmetom samostatných potvrdení 281.50.⁷“

Toto stanovisko je potvrdené v čísle 57/62 Správneho komentára [omissis]

[omissis]⁸

- 12 Táto úľava sa naopak neuplatňuje v prípade platby uskutočnenej v prospech nerezidenta Belgického kráľovstva, ktorý v ňom nemá stálu prevádzkareň.

Na nasledovnú parlamentnú otázku z 22. októbra 2014:

„Na povinnosť predložiť potvrdenia pokiaľ ide o sumy zaplatené fyzickým a právnickým osobám podliehajúcim zákonu zo 17. júla 1975 o účtovníctve a o ročných účtovných závierkach spoločností, ktoré sú podľa zákona o DPH povinné vystaviť faktúry za poskytnuté služby, sa vzťahuje administratívna úľava.

Podľa rozsudku tribunal de première instance d'Anvers (súd prvého stupňa v Antverpách, Belgicko) z 1. apríla 2011 a rozsudku cour d'appel d'Anvers (odvolací súd v Antverpách) z 23. októbra 2012, provízie [omissis] alebo odmeny [omissis] predstavujúce príjmy z podnikania zdaniteľné alebo nezdaniteľné v Belgicku pre ich príjemcov so sídlom v zahraničí musia byť odôvodnené samostatnými potvrdeniami a súhrnným výkazom.

1. *Súhlasíte s názorom, podľa ktorého vzhľadom na to, že nerezidenti, ktorí nemajú stálu prevádzkareň v Belgicku, nepodliehajú belgickému zákonu o účtovníctve, nemôžu využiť túto administratívnu úľavu pre provízie, sprostredkovateľské poplatky atď., ktoré sú im pridelené?*

2. *Nepredstavuje dodatočná administratívna záťaž vyplývajúca z článku 57, 1 °, ZDP 1992 odrádzajúci prvok vo vzťahu k získaniu služieb od príjemcov so sídlom v zahraničí?*

3. *Vzhľadom na to, že vyššie uvedená „administratívna“ povinnosť sa nevzťahuje na záväzky dojednané s poskytovateľmi služieb so sídlom v Belgicku, nie je obmedzenie tejto administratívnej úľavy na príjemcov so sídlom v Belgicku v rozpore s európskym voľným pohybom služieb?*

4. *Je vzhľadom na harmonizáciu účtovného práva a právnej úpravy týkajúcej sa DPH, dosiahnutú na európskej úrovni, obmedzenie administratívnej úľavy na príjemcov so sídlom v Belgicku odôvodniteľné z hľadiska európskeho práva?*

⁷ [omissis]

⁸ [omissis]

5. Je možné obhajovať obmedzenie administratívnej úľavy, keď musí príjemca usadený v inom členskom štáte Európskej únie viesť účtovníctvo a vystaviť faktúru v súlade s ustanoveniami v oblasti DPH a uviesť väčšinu služieb v intrakomunitárnom výpise?

6. Je tento rozdiel v zaobchádzaní obhájitelný vzhľadom na voľný pohyb služieb a na smernicu [2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní]?

7. Aké opatrenia zamýšľate prijať na účely zrušenia tohto obmedzenia voľného pohybu služieb?⁹;

Minister financií odpovedal:

„1. Vzhľadom na význam predloženia potvrdení 281.50 v rámci výmeny informácií na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a v rámci boja proti medzinárodným daňovým podvodom sa pripájam k tomu, [čo] [omissis] je stanovené v č. 5 správneho komentára [omissis], a síce, že platitelia dane, ktorí udeľujú provízie, sprostredkovateľské poplatky, odmeny atď. nerezidentom, ktorí nemajú prevádzkareň v Belgicku, musia v zásade vždy uviesť danú sumu na samostatných potvrdeniach 281.50 a v zhrňujúcom výkaze 325.50.

2. Ustanovenia článku 57 Zákona o dani z príjmov z roku 1992 existujú už veľmi dlhú dobu a doteraz nevedli k sťažnostiam, pokiaľ ide o dodatočnú administratívnu záťaž.

3. až 7. Moja administratíva v súčasnosti skúma, v akej miere má byť administratívna úľava prehodnotená v kontexte možnej prekážky voľného pohybu služieb a európskej smernici o výmene informácií⁹.“

Prejudiciálna otázka pre Súdny dvor Európskej únie

- 13 Sumy, ktoré zaplatila spoločnosť S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ spoločnosti S.A.R. L. „LAD“, nevedli k vystaveniu samostatných potvrdení a súhrnných výkazov, na základe čoho je vyššie citovaný článok 219 ZDP 92 v zásade uplatniteľný.
- 14 V súlade s administratívnou úľavou vysvetlenou vyššie je však nesporné, že ak by S.A.R. L. „LAD“ bola spoločnosťou rezidentom alebo ak by mala prevádzkareň v Belgicku, na základe čoho by podliehala belgickým účtovným predpisom, zaplataenie jej faktúr spoločnosťou „PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE“ by nevedlo k žiadnej povinnosti tejto druhej spoločnosti vystaviť samostatné potvrdenia a súhrnné výkazy, ktoré sú potrebné na vyhnutie sa uplatneniu osobitného odvodu stanoveného v článku 219 ZDP 92.

⁹ [omissis]

- 15 Článok 56 ZFEÚ stanovuje, že sú zakázané obmedzenia slobody poskytovať služby v Únii vo vzťahu k štátnym príslušníkom členských štátov, ktorí sa usadili v niektorom inom členskom štáte ako príjemca služby.
- 16 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora článok 56 ZFEÚ požaduje zrušenie všetkých obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na dôvode, že poskytovateľ služby je usadený v inom členskom štáte, než v ktorom sa služba poskytuje¹⁰.
- 17 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb¹¹.
- 18 Okrem toho, v súlade s ustálenou judikatúrou priznáva článok 56 ZFEÚ práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale aj príjemcovi týchto služieb¹².
- 19 V prejednávanej veci sa však zdá, na základe článku 219 ZDP 92 v spojení s vyššie uvedenou úľavou, že povinnosť vystaviť samostatné potvrdenia a súhrnný výkaz s cieľom vyhnúť sa uplatneniu odvodu stanovenému v tomto ustanovení sa vzťahuje na príjemcov služieb, ktoré boli poskytnuté spoločnosťami nerezidentmi a predstavuje pre ne dodatočnú administratívnu záťaž, ktorá nie je požadovaná od príjemcov tých istých služieb poskytnutých poskytovateľmi rezidentmi, ktorí podliehajú právnej úprave týkajúcej sa účtovníctva a ročných účtovných závierok spoločností.

Z tohto dôvodu môže takáto povinnosť urobiť cezhraničné služby menej príťažlivými pre ich príjemcov než služby poskytované poskytovateľmi služieb rezidentmi a odradiť uvedených príjemcov od toho, aby sa obrátili na poskytovateľov služieb, ktorí sú rezidentmi iných členských štátov¹³.

Táto situácia by tak mohla byť kvalifikovaná za obmedzenie slobodného poskytovania služieb, v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ, o to viac, že podľa

¹⁰ Pozri rozsudky zo 4. decembra 1986, Komisia/Nemecko, 205/84, EU:C:1986:463 bod 25; z 26. februára 1991, Komisia/Taliansko, C-180/89, EU:C:1991:78, bod 15; rozsudok z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 31, a z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 21.

¹¹ Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 22 a citovanú judikatúru.

¹² Pozri najmä rozsudky z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, EU:C:1984:35, bod 10; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 32; ako aj z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 23.

¹³ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, bod 33; z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko, C-433/04, EU:C:2006:702, body 30 až 32; a z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 28.

ustálenej judikatúry Súdneho dvora je Zmluvou zakázané aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie či menej významné¹⁴.

- 20 Na účely určenia, či ide o obmedzenie slobodného poskytovania služieb a či toto obmedzenie prípadne môže byť odôvodnené dôvodom verejného záujmu, je potrebné položiť Súdnemu dvoru Európskej únie podľa článku 267 ZFEÚ prejudiciálnu otázku uvedenú vo výroku tohto rozhodnutia, týkajúcu sa výkladu článku 56 Zmluvy.

Z TÝCHTO DÔVODOV

[omissis]

[omissis], položil Súdnemu dvoru Európskej únie túto prejudiciálnu otázku:

Má sa článok 56 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej spoločnosti so sídlom v prvom členskom štáte, ktoré využívajú služby spoločností so sídlom v druhom členskom štáte, musia s cieľom vyhnúť sa vyrubeniu odvodu dane z príjmu právnických osôb vo výške 100 % alebo 50 % zo súm fakturovaných týmito druhými spoločnosťami, vystaviť a zaslať daňovému úradu potvrdenia a súhrnné výkazy týkajúce sa týchto výdavkov, pričom v prípade, že využili služby spoločností rezidentov, nemajú takúto povinnosť, aby sa vyhli vyrubeniu daného odvodu?

[podpisy]

[omissis]

¹⁴ Rozsudky z 15. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-34/98, EU:C:2000:84, bod 49; z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 30; a z 19. júna 2014, Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 42.