

Byla C-52/21**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2021 m. sausio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Cour d'appel de Liège (Belgija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gruodžio 4 d.

Apeliantė:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Kita apeliacinio proceso šalis:

Belgijos valstybė

<...>

<...> (orig. p. 2)

<...>

<...> (orig. p. 3)

<...>

<...> [Proceso eiga]

Bylos faktinės aplinkybės ir dalykas

- 1 Ginčas dėl bendrovės S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ <...> mokėtinų pelno mokesčio <...> įmokų <...>¹.
- 2 Bendrovė S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ <...> vykdo prekybos farmacijos produktais veiklą.

¹ <...>

Neginčijama, kad ji pagal sutartį pavedė Liuksemburge įsteigtai bendrovei S.A.R. L. „LAD“ reguliariai gabenti vaistus².

3 <...>³

<...> 2010 m., 2011 m. ir 2012 m. S.A.R. L. „LAD“ išrašė S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ sąskaitas faktūras už atitinkamai 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR ir 16 723,44 EUR.

<...>

<...>⁴ (orig. p. 4)

4 <...> Nagrinėjamos išlaidos yra numatytos *Code des impôts sur les revenus* (Pajamų mokesčių kodeksas, toliau – C.I. R. 92) 57 straipsnyje, pagal kurį mokėtojai įpareigojami rengti ir teikti mokesčių administratoriui šių išlaidų ataskaitas [281.50] ir suvestinę, nes priešingu atveju jos nelaikomos atskaitytinomis išlaidomis ir gali būti <...> pelno mokesčiu apmokestinamos atskirai, kaip numatyta C.I. R. 92 219 straipsnyje.

Kadangi S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ neparengė nei šių išlaidų ataskaitų [281.50], nei suvestinių, mokesčių administratorius 2015 m. rugpjūčio 20 d. išsiuntė jai pranešimą apie patikslinimą, kuriuo informavo, kad ketina nagrinėjamos sumoms pritaikyti atskirą įmokos tarifą⁵.

<...>

2015 m. lapkričio 23 d. sprendime dėl apmokestinimo mokesčių administratorius toliau laikėsi savo pozicijos ir nurodė, kad *numatomi pataisymai grindžiami ne tuo, kad sandoriai nebuvo įgyvendinti sąžiningai ar kad už mokesčių teikiamos paslaugos nebuvo iš tikrųjų suteiktos, o tuo, kad S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ neparengė individualių ataskaitų [281.50], susijusių su įmonei S.A.R. L. „LAD“ sumokėtomis sumomis, taip pat neįrodė, kad 57 straipsnyje nurodytų išlaidų suma yra įtraukta į gavėjo pagal 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba į jo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją⁶.*

Todėl 2015 m. lapkričio 24 d. buvo [pareikalauta] sumokėti [ginčijamas] įmokas.

2 <...>

3 <...>

4 <...>

5 <...>

6 <...>

5 S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ pateikė skundą <...>, kuri buvo pripažinta <...> nepagrįsta (**orig. p. 5**) <...>.

6 Tada ji pateikė skundą *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) <...>.

2018 m. spalio 25 d. sprendimu šis teismas skundą <...> pripažino nepagrįstu <...>.

7 2019 m. gegužės 7 d. S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ pateikė apeliacinį skundą.

Ji prašo teismo panaikinti <...> ginčijamas įmokas.

Prireikus ji prašo pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

<...>

8 BELGIJOS VALSTYBĖ prašo <...> patvirtinti įmokas ir priimtą sprendimą <...>.

Ginčas

Taikytini nacionalinės teisės aktai ir administracinė lengvata

9 Pagal C.I. R. 92 57 straipsnio 1 dalį *veiklos išlaidomis laikomos tik šios išlaidos, jeigu jos pateisinamos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinę, parengtas laikantis Karaliaus nustatytų formų ir terminų: 1^o komisiniai atlygiai, <...> honorarai <...>, kurie yra Belgijoje apmokestinamos arba neapmokestinamos gavėjų profesinės veiklos pajamos (**orig. p. 6**) <...>.*

10 C.I. R. 92 219 straipsnyje numatyta:

„Atskira įmoka nustatoma atsižvelgiant į 57 straipsnyje nurodytas išlaidas <...>, kurios nėra pagrįstos pateikiant individualias ataskaitas ir suvestinę ataskaitą.

Ši įmoka sudaro 100 proc. šių išlaidų <...>, išskyrus atvejus, kai galima įrodyti, kad šių išlaidų gavėjas <...> yra juridinis asmuo <...>, nes tokiu atveju taikomas 50 proc. tarifas.

<...>

Ši įmoka netaikoma, jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad 57 straipsnyje <...> nurodytų išlaidų suma yra įtraukta į gavėjo pagal 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba į gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją.

Jeigu 57 straipsnyje nurodytų išlaidų suma <...> nėra įtraukta į pagal 305 straipsnį pateiktą deklaraciją arba į gavėjo užsienyje pateiktą analogišką deklaraciją, mokesčių mokėtojui netaikoma atskira įmoka, jei gavėjas buvo

vienareikšmiškai nustatytas ne vėliau kaip per 2 metus ir 6 mėnesius nuo atitinkamų mokesčių metų sausio 1 dienos.“

- 11 Vis dėlto nustatyta, kad tam tikrais atvejais mokesčių administratorius šios nuostatos netaikė. **(orig. p. 7)**

Ši lengvata grindžiama įstatymo parengiamaisiais dokumentais, Finansų ministro atsakymais į Parlamento klausimus, aplinkraščiais ir Mokesčių kodekso administraciniu komentaru.

Atsakydamas į Parlamento klausimą ministras pareiškė:

„<...> pareiga rengti individualias ataskaitas taikoma tik sumoms, kurios buvo išmokėtos:

- asmenims, kuriems netaikomas 1975 m. liepos 17 d. *Loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises* (Įmonių apskaitos ir metinių finansinių ataskaitų įstatymas);
- arba asmenims, kuriems taikomas šis įstatymas, bet kurie pagal PVM kodeksą neprivalo išrašyti sąskaitų faktūrų už jų suteiktas paslaugas.

Iš to matyti, kad bendrovėms, kurioms taikomas minėtas 1975 m. liepos 17 d. įstatymas ir kurios nėra atleistos nuo pareigos išrašyti sąskaitas faktūras, mokamo honoraro nereikia nurodyti atskirose kortelėse 281.50.⁷“

Ši pozicija patvirtinta Mokesčių kodekso administracinio komentaro 57/62 punkte.

<...>⁸

- 12 Vis dėlto ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai mokėjimo gavėjas yra Belgijos Karalystės nerezidentas, neturintis nuolatinės buveinės joje. **(orig. p. 8)**

Taigi į šį 2014 m. spalio 22 d. Parlamento klausimą:

„Pareigai rengti fiziniams ir juridiniams asmenims, kuriems taikomas 1975 m. liepos 17 d. Loi relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Įmonių apskaitos ir metinių finansinių ataskaitų įstatymas) ir kurie pagal Code de la TVA (PVM kodeksas) privalo išrašyti sąskaitas faktūras už suteiktas paslaugas, sumokėtų sumų ataskaitas, taikoma administracinė lengvata.

Remiantis 2011 m. balandžio 1 d. Tribunal de première instance d’Anvers (Antverpeno pirmosios instancijos teismas) sprendimu ir 2012 m. spalio 23 d. Cour d’appel d’Anvers (Antverpeno apeliacinis teismas) sprendimu, komisiniai

⁷ <...>

⁸ <...>

atlyginimai arba honorarai, kurie yra Belgijoje apmokestinamos arba neapmokestinamos profesinės veiklos pajamos, turi būti pagrįsti individualiomis ataskaitomis ir suvestine.

1. Ar pritariate nuomonei, kad nerezidentams, kurie nėra įsisteigę Belgijoje, Belgijos apskaitos įstatymas netaikomas, todėl jiems skirtiems komisiniams atlygiams, tarpininkavimo mokesčiui ir pan. ši administracinė lengvata negali būti taikoma?

2. Ar C.I. R. 92 57 straipsnio 1 dalimi grindžiama papildoma administracinė našta nėra elementas, atgrasantis nuo paslaugų įsigijimo iš užsienyje įsisteigusių pajamų gavėjų?

3. Ar atsižvelgiant į tai, kad minėtas „administracinis“ įpareigojimas netaikomas įsipareigojimams Belgijoje įsisteigusiems paslaugų teikėjams, šios administracinės lengvatos taikymas tikrai Belgijoje įsisteigusiems pajamų gavėjams neprieštarauja laisvei teikti paslaugas Europoje?

4. Kadangi apskaitos teisė ir PVM reglamentuojantys teisės aktai derinami ES lygmeniu, ar pagal ES teisę galima pateisinti administracinės lengvatos taikymą tik Belgijoje įsisteigusiems gavėjams?

5. Ar galima pateisinti administracinės lengvatos taikymo apribojimą, kai kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje įsisteigęs gavėjas privalo vesti apskaitą ir išrašyti PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas atitinkančias sąskaitas faktūras bei išvardyti daugumą paslaugų tam tikroje Sąjungos vidaus suvestinėje? (orig. p. 9)

6. Ar, atsižvelgiant į laisvę teikti paslaugas ir Direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje, tokį skirtingą požiūrį galima pagrįsti?

7. Kokių priemonių ketinate imtis siekdami panaikinti šį laisvės teikti paslaugas apribojimą?“

finansų ministras atsakė:

„1. Atsižvelgdamas į tai, kad ataskaitos 281.50 yra svarbios keičiantis informacija pagal sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kovojant su tarptautiniu sukčiavimu mokesčių srityje, pritariu tam, kas <...> nurodyta administracinio aplinkraščio punkte 5 <...>, t. y. kad mokesčių mokėtojai, kurie moka komisinius atlyginimus, tarpininkavimo mokesčius, honorarus ir t. t. Belgijoje neįsisteigusiems nerezidentams, iš esmės visada turi juos nurodyti individualiose ataskaitose 281.50 ir suvestinėje ataskaitoje 325.50.

2. 1992 m. Code des impôts sur les revenus (Pajamų mokesčių kodeksas) 57 straipsnio nuostatos priimtos jau labai seniai ir dėl jų iki šiol nebuvo pateikta skundų dėl papildomos administracinės naštos.

3–7. *Dabar mano administracija nagrinėja, kiek administracinė lengvata turi būti peržiūreta atsižvelgiant į tai, kad ja galbūt varžoma laisvė teikti paslaugas, ir pažeidžiama ES direktyva dėl keitimosi informacija*⁹.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismui teikiamas prejudicinis klausimas

- 13 Kadangi nebuvo parengtos individualios ataskaitos ir suvestinės ataskaitos dėl sumų, kurias S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE“ sumokėjo „S.A.R. L „LAD“, minėtas C.I. R. 92 219 straipsnis iš esmės turi būti taikomas.
- 14 Remiantis pirmiau nurodyta administracine lengvata, vis dėlto neginčijama, kad jeigu S.A.R. L „LAD“ būtų buvusi bendrovė rezidentė arba turėjusi buveinę Belgijoje, o dėl to jai (**orig. p. 10**) būtų taikomi Belgijos apskaitos teisės aktai, S.C.R. L. PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE, apmokėdama jos išrašytas sąskaitas faktūras, visiškai nebūtų įgijusi pareigos rengti individualias ataskaitas ir suvestines ataskaitas, kad išvengtų C.I. R. 92 numatytos atskiros įmokos taikymo.
- 15 SESV 56 straipsnyje nustatyta, kad Sąjungoje draudžiama taikyti laisvės teikti paslaugas apribojimus valstybių narių nacionaliniams subjektams, kurie yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje nei valstybė, kurios subjektas yra asmuo, kuriam tos paslaugos teikiamos.
- 16 Taigi, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją SESV 56 straipsniu įpareigojama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas apribojimus, nustatytus dėl to, kad paslaugų teikėjas yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje teikiama paslauga¹⁰.
- 17 Nacionalinės priemonės, kuriomis naudojimasis šia laisve draudžiamas, varžomas arba dėl kurių tampa mažiau patrauklus, yra laisvės teikti paslaugas apribojimai¹¹.
- 18 Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 56 straipsniu suteikiamos teisės ne tik pačiam paslaugų teikėjui, bet ir šių paslaugų gavėjui¹².

⁹ <...>

¹⁰ Žr. 1986 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, 205/84, EU:C:1986:463 25 punktą; 1991 m. vasario 26 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-180/89, EU:C:1991:78, 15 punktą; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 31 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 21 punktą.

¹¹ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

¹² Žr., be kita ko, 1984 m. sausio 31 d. Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, EU:C:1984:35, 10 punktą; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 32 punktą; taip pat 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 23 punktą.

- 19 Šiuo atveju atrodo, kad derinant C.I. R. 92 219 straipsnį ir minėtą lengvatą, pareiga rengti individualias ataskaitas ir suvestinę siekiant išvengti šioje nuostatoje numatytos įmokos, taikoma bendrovių nerezidenčių teikiamų paslaugų gavėjams ir reiškia papildomą administracinę naštą, kurios iš tų pačių paslaugų gavėjų nereikalaujama, jeigu paslaugas teikia rezidentas, kuriam taikomi įmonių apskaitą ir metinių finansinių ataskaitų teikimą reglamentuojantys teisės aktai.

Dėl tokios pareigos tarptautinės paslaugos galėtų būti mažiau patrauklios jų gavėjams nei rezidentų teikiamos paslaugos ir šie paslaugų gavėjai galėtų būti atgrasomi (**orig. p. 11**) nuo naudojimosi kitų valstybių narių rezidentų teikiamomis paslaugomis¹³.

Taigi ši situacija galėtų būti laikoma laisvės teikti paslaugas apribojimu, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 56 straipsnį, juo labiau kad, sprendžiant iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos, pagal Sutartį draudžiami net ir nedideli ar nesvarbūs pagrindinių laisvių apribojimai¹⁴.

- 20 Siekiant nustatyti, ar yra laisvės teikti paslaugas apribojimas ir ar prireikus šis apribojimas gali būti pateisinamas bendrojo intereso pagrindu, pagal SESV 267 straipsnį Europos Sąjungos Teisingumo Teismui reikia pateikti šio sprendimo rezoliucinėje dalyje išdėstytą prejudicinį klausimą dėl Sutarties 56 straipsnio išaiškinimo.

REMDAMASIS ŠIAIS MOTYVAIS,

<...>

<...> pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalinės teisės aktai arba praktika, pagal kuriuos pirmoje valstybėje narėje įsteigtos ir antroje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių paslaugomis besinaudojančios bendrovės, siekdamos išvengti, 100 proc. arba 50 proc. jų išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos sudarančio pelno mokesčio įmokos mokėjimo, yra įpareigtos rengti ir teikti mokesčių administratoriui šių išlaidų ataskaitas ir suvestines, nors naudodamosi bendrovių rezidenčių paslaugomis neprivalo vykdyti šios pareigos, siekdamos išvengti minėtos įmokos nustatymo? (**orig. p. 12**)

¹³ Šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, 33 punktą; 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32 punktus; taip pat 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 28 punktą.

¹⁴ 2000 m. vasario 15 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija*, C-34/98, EU:C:2000:84, 49 punktą; 2012 m. spalio 18 d. Sprendimas *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 30 punktą; 2014 m. birželio 19 d. Sprendimas *Strojírny Prostějov ir ACO Industries Tábor*, C-53/13 ir C-80/13, EU:C:2014:2011, 42 punktą.

[parašai]

<...>

DARBINIS VERTINMAS