

**C-52/21. sz. ügy****Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2021. január 28.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Cour d'appel de Liège (Belgium)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2020. december 4.

**Fellebbező:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Ellenérdekű fél:**

État belge

---

[omissis]

[omissis] [eredeti 2. o.]

[omissis]

[omissis] [eredeti 3. o.]

[omissis]

[omissis] [Az eljárás lefolytatása]

**A tényállás és a jogvita tárgya**

- 1 A jogvita [omissis] társasági adó címén a „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. [omissis] által fizetendő különadóra vonatkozik.<sup>1</sup>
- 2 A „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. gyógyszerészeti termékek kereskedelmével foglalkozik.

<sup>1</sup> [omissis]

Nem vitatott, hogy szerződésben a luxemburgi jog szerinti „LAD” S.A.R. L.-re bízta a gyógyszerszállítási körutak megvalósításának feladatát<sup>2</sup>.

3 [omissis]<sup>3</sup>

[omissis] az „LAD” S.A.R. L. 2010-ben 20 846,20 euró, 2011-ben 22 788,88 euró, 2012-ben pedig 16 723,44 euró értékben számlázta ki a „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.A.R.L. felé a szállítási körutak költségeit.

[omissis]

[omissis]<sup>4</sup> [eredeti 4. o.]

4 [omissis] a szóban forgó kiadásokra a Code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv; a továbbiakban: CIR 92) 57. cikke vonatkozik, amely arra kötelezi az adófizetésre kötelezettet, hogy egyedi [281.50] és összefoglaló bizonylatot állítson ki és küldjön meg az adóhatóság részére, amelynek hiányában e kiadások nem tekinthetők levonható költségeknek, és a CIR 92 219. cikkének megfelelően társasági adó címén fizetendő különadót vonhatnak maguk után [omissis].

Mivel a „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. sem az e kiadásokra vonatkozó 281.50. sz. egyedi, sem az összefoglaló bizonylatokat nem töltötte ki, az adóhatóság 2015. augusztus 20-án helyesbítésre való felhívást küldött a részére, amelyben tájékoztatta azon szándékáról, hogy a szóban forgó összegekre különadót vet ki<sup>5</sup>.

[omissis]

A hatóság az adókiivetésről szóló 2015. november 23-i határozatával fenntartotta álláspontját, és megállapította, hogy *a tervezett helyesbítés indokolása nem azon alapul, hogy az ügyleteket nem jóhiszeműen teljesítették, vagy hogy a díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásokat ténylegesen nem teljesítették, hanem azon, hogy a PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE nem állította ki az L.A.D S.A.R.L.-nek fizetett összegekre vonatkozó 281.50. sz. egyedi bizonylatokat, és azt sem bizonyította, hogy az 57. cikkben említett kiadások összege szerepel a kedvezményezett által a 305. cikknek megfelelően benyújtott nyilatkozatban vagy a kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló nyilatkozatban*<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> [omissis]

<sup>3</sup> [omissis]

<sup>4</sup> [omissis]

<sup>5</sup> [omissis]

<sup>6</sup> [omissis]

Következésképpen [e címen] 2015. november 24-én [felszólították] a [vitatott] adók megfizetésére [omissis].

5 A „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. panaszt nyújtott be [omissis], amelyet megalapozatlannak [omissis] nyilvánítottak **[eredeti 5. o]** [omissis].

6 Ezt követően a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság) előtt vitatta e határozatot [omissis].

E bíróság 2018. október 25-i ítéletében a [omissis] keresetlevelet megalapozatlannak [omissis] nyilvánította.

7 A „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. 2019. május 7-én fellebbezést nyújtott be.

Azt kéri, hogy a fellebbviteli bíróság törölje el [omissis] a vitatott adókat.

Azt kéri, hogy a bíróság szükség esetén terjesszen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az Európai Unió Bírósága elé.

[omissis]

8 A BELGA ÁLLAM az adók és a meghozott ítélet [omissis] helybenhagyását kéri [omissis].

### Elemzés

#### **Az alkalmazandó nemzeti jogszabályok és a közigazgatási türés**

9 A CIR 92 57. cikkének (1) bekezdése értelmében *„az alábbi kiadásokat csak akkor kell működési költségnek tekinteni, ha azokat egyedi bizonylatok és a király által meghatározott formában és határidőn belül összeállított összefoglaló bizonylat benyújtásával igazolják: 1. jutalékok [omissis], tiszteletdíjak [omissis], amelyek a kedvezményezettek [omissis] Belgiumban adóköteles vagy nem adóköteles jövedelmének minősülnek **[eredeti 6. o.]** [...]”.*

10 A CIR 92 219. cikke [omissis] előírja:

*„Az 57. cikkben említett, egyedi vagy összefoglaló bizonylattal nem igazolt kiadások [omissis] után különadót kell megállapítani.*

*Ez az adó e kiadások [omissis] 100%-ának felel meg, kivéve ha bizonyítható, hogy e kiadások [omissis] kedvezményezettje jogi személy [omissis], ebben az esetben az adó mértéke 50%-ban kerül megállapításra.*

[...]

*Ez az adó nem alkalmazható, ha az adóalany bizonyítja, hogy az 57. cikkben említett kiadások [omissis] összege a kedvezményezett által a 305. cikknek megfelelően benyújtott bevallásban vagy a kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló nyilatkozatban szerepel.*

*Amennyiben az 57. cikkben említett kiadások [omissis] összege nem szerepel a 305. cikk szerinti bevallásban vagy a kedvezményezett által külföldön benyújtott hasonló nyilatkozatban, a különadó nem alkalmazható az adóalanyra, ha a kedvezményezettet legkésőbb az érintett adóév január 1-jétől számított 2 év 6 hónapon belül egyértelműen azonosították.”*

- 11 Mindazonáltal megállapítást nyert, hogy e rendelkezést az adóhatóság bizonyos esetekben nem alkalmazza. **[eredeti 7. o.]**

Ez a tűrés a törvény előkészítő munkálataiból, a pénzügyminiszter által a parlamenti kérdésekre adott válaszokból, valamint körlevelekből és a közigazgatási magyarázatból ered.

Így egy parlamenti kérdésre adott válaszában a miniszter a következőket nyilatkozta:

*„[omissis] az egyedi bizonylatok kiállítására vonatkozó kötelezettség csak azokra az összegekre vonatkozik, amelyeket:*

- a vállalkozások éves könyveléséről és éves beszámolójáról szóló, 1975. július 17-i törvény hatálya alá nem tartozó személyek
- vagy az ugyanezen törvény hatálya alá tartozó, de a héatörvénykönyv értelmében az általuk nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó számlakiállítási kötelezettség alól mentesített személyek részére fizettek ki.

*Ebből következően nem állítható ki a 281.50. sz. egyedi bizonylat azon munkadíjakról, amelyeket a fent hivatkozott 1975. július 17-i törvény hatálya alá tartozó és a számlakiállítási kötelezettség alól nem mentesülő társaságoknak fizetnek ki”<sup>7</sup>.*

Ezt az álláspontot megerősíti az 57/62. számú közigazgatási magyarázat [omissis]

[omissis]<sup>8</sup>

- 12 Ez a tűrés azonban nem alkalmazandó a Királyságban adóügyi illetőséggel és állandó telephellyel nem rendelkező jogalany javára teljesített kifizetés esetén **[eredeti 8. o.]**

<sup>7</sup> [OMISSIS]

<sup>8</sup> [omissis]

Így a Parlament alábbi 2014. október 22-i kérdésére:

*„A vállalkozások számviteléről és éves beszámolójáról szóló, 1975. július 17-i törvény hatálya alá tartozó és a héatörvénykönyv értelmében az általuk nyújtott szolgáltatásokról számla kiállítására kötelezett természetes és jogi személyek részére fizetett összegekről szóló bizonylatok elkészítésére vonatkozó kötelezettség közigazgatási tőrés tárgyát képezi.*

*Az antwerpeni elsőfokú bíróság 2011. április 1-jei ítélete és az antwerpeni fellebbviteli bíróság 2012. október 23-i ítélete szerint a külföldi illetékességű jogalanyok részére nyújtott, Belgiumban adóköteles és nem adóköteles bevételének minősülő jutalékokat, [omissis] illetve munkadíjakat egyedi és összefoglaló bizonylatokkal kell alátámasztani.*

1. Egyetért-e azzal a véleménnyel, amely szerint a Belgiumban adóügyi illetékességgel és állandó telephellyel nem rendelkező külföldi jogalanyokra – tekintettel arra, hogy, nem tartoznak a belga számviteli törvény hatálya alá – nem vonatkozik e közigazgatási tőrés a részükre nyújtott jutalékok, díjak, stb. tekintetében?

2. A CIR 1992 57. cikkének 1<sup>o</sup> pontjából eredő adminisztratív többletteleher nem tart-e vissza attól, hogy a szolgáltatásokat külföldi illetőségű kedvezményezettektől vegyék igénybe?

3. Mivel a fent hivatkozott „adminisztratív” kötelezettség nem terjed ki a belgiumi adóügyi illetőséggel rendelkező szolgáltatókkal szemben vállalt kötelezettségekre, a közigazgatási tőrésnek a Belgiumban adóügyi illetőséggel rendelkező kedvezményezettekre való korlátozása nem ellentétes a szolgáltatások európai szabad mozgásával?

4. Mivel a számviteli jog és a héára vonatkozó jogszabályok harmonizációja európai szinten valósul meg, igazolható-e az európai jog szempontjából a közigazgatási tőrésnek a Belgiumban letelepedett kedvezményezettekre történő korlátozása?

5. Védhető-e a közigazgatási tőrés korlátozása abban az esetben, ha az Európai Unió más tagállamának illetőségével rendelkező kedvezményezett köteles nyilvántartást vezetni, a héaszabályozásnak megfelelő számlát kiállítani, és a szolgáltatások többségét egy közösségen belüli bizonylaton feltüntetni?**[eredeti 9. o.]**

6. A szolgáltatások szabad mozgására és a[z adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló] 2011/61/EU irányelvre tekintettel védhető-e ez az eltérő bánásmód?

7. A szolgáltatások szabad mozgása e korlátozásának megszüntetése érdekében milyen intézkedések bevezetésére van szükség?";

a pénzügyminiszter a következőket válaszolta:

*„1. Tekintettel arra, hogy milyen jelentőséggel bír a 281.50. sz. bizonylatoknak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeken alapuló információcsere és a nemzetközi adócsalás elleni küzdelem keretében történő kiállítása, egyetértek [omissis] a közigazgatási körlevél 5. pontjában foglalt előírással, vagyis azzal, hogy azoknak az adóalanyoknak, akik a Belgiumban adóügyi illetőséggel és telephellyel nem rendelkező külföldi illetőségű személyeknek jutalékot, díjat vagy munkadíjat fizetnek ki, a 281.50. sz. egyedi, és a 325.50. sz. összefoglaló bizonylaton főszabály szerint minden esetben fel kell tüntetniük annak összegét.*

*2. A Code des impôts sur les revenus 1992 (jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv) 57. cikkének rendelkezései már régóta fennállnak, és eddig nem nyújtottak be panaszt az adminisztratív többletterhek tekintetében.*

*3–7. Az adóhatóság jelenleg azt vizsgálja, hogy milyen mértékben kell felülvizsgálni a közigazgatási tőrést a szolgáltatások szabad mozgásának és az információcsereéről szóló európai irányelv esetleges korlátjának az összefüggésében<sup>9</sup>.”*

#### **Az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 13 A „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. az általa az „LAD” S.A.R.L. részére kifizetett összegekről nem állított ki egyedi és összefoglaló bizonylatokat, így a CIR. 92 fent hivatkozott 219. cikke főszabály szerint alkalmazandó.
- 14 A fent kifejtett közigazgatási tőrésnek megfelelően azonban nem vitatott, hogy ha az „LAD” S.A.R.L. belföldi illetőségű társaság lett volna, vagy Belgiumban telephellyel rendelkezett volna [eredeti 10. o.], amely alapján a belga számviteli jogszabályok hatálya alá tartozna, számláinak a „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” S.C.R.L. általi kifizetése nem keletkeztetett volna ez utóbbi számára semmilyen kötelezettséget a CIR 92 192. cikkében előírt különadó alóli mentesüléshez szükséges egyedi és összefoglaló bizonylatok kiállítására.
- 15 Az EUMSZ 56. cikk úgy rendelkezik, hogy tilos az Unión belüli szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó minden korlátozás a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik nem abban a tagállamban telepedettek le, mint a szolgáltatást igénybe vevő személy.
- 16 Így a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az EUMSZ 56. cikk megköveteli a szolgáltatásnyújtás szabadságát érintő minden olyan korlátozás

<sup>9</sup> [omissis]

megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le<sup>10</sup>.

- 17 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik<sup>11</sup>.
- 18 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 56. cikk nemcsak magának a szolgáltatónak, hanem a szolgáltatást igénybe vevőnek is biztosít jogokat<sup>12</sup>.
- 19 Márpedig a jelen ügyben úgy tűnik, hogy a CIR 92 219. cikke és a fent hivatkozott tűrés együttes alkalmazásával az e rendelkezésben foglalt adókötelezettség alóli mentesüléshez előírt egyedi és összefoglaló bizonylatok kiállítására irányuló kötelezettség a külföldi illetőségű társaságok által nyújtott szolgáltatások igénybevevőire vonatkozik, és olyan adminisztratív többletterhet jelent számukra, amely nem áll fenn a számviteli jogszabályok hatálya alá tartozó, belföldi illetőségű szolgáltató által nyújtott szolgáltatások ugyanazon igénybevevői esetén.

Következésképpen az ilyen kötelezettség alkalmas lehet arra, hogy a szolgáltatások belföldi illetőségű igénybevevői számára a határokon átnyúló szolgáltatásokat a belföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainál kevésbé vonzóvá tegye, és visszatartsa őket **[eredeti 11. o.]** a külföldi illetőségű szolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételétől<sup>13</sup>.

Ez a helyzet tehát a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősíthető, amelyet az EUMSZ 56. cikk főszabály szerint tilt, annál is inkább, mivel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Lásd: 1986. december 4-i Bizottság kontra Németország ítélet, 205/84, EU:C:1986:463, 25. pont; 1991. február 26-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-180/89, EU:C:1991:78, 15. pont; 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 31. pont; 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 21. pont.

<sup>11</sup> Lásd: 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

<sup>12</sup> Lásd többek között: 1984. január 31-i Luisi és Carbone ítélet, 286/82 és 26/83, EU:C:1984:35, 10. pont; 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 32. pont; 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 23. pont.

<sup>13</sup> Lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet, C-290/04, EU:C:2006:630, 33. pont; 2006. november 9-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-433/04, EU:C:2006:702, 30–32. pont; 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 28. pont.

<sup>14</sup> 2000. február 15-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. pont; 2012. október 18-i X-ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 30. pont; 2014. június 19-i Strojírny Prostějov és ACO Industries Tábor ítélet, C-53/13 és C-80/13, EU:C:2014:2011, 42. pont.

- 20 Annak megállapítása érdekében, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása fennáll-e, és ha igen, akkor ez a közérdekkel igazolható-e, az e határozat rendelkező részében szereplő, a Szerződés 56. cikkének értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéssel az EUMSZ 267. cikk alapján az Európai Unió Bíróságához kell fordulni.

## A FENTI INDOKOK ALAPJÁN

[omissis]

[omissis] a következő kérdést terjeszti előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 56. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amelynek értelmében az egyik tagállamban letelepedett társaságok, amelyek egy másik tagállamban letelepedett társaságok szolgáltatásait veszik igénybe, az ez utóbbi társaságok által kiszámlázott összegek 100%-ának vagy 50%-ának megfelelő társasági adó megfizetése alóli mentesülés érdekében e kiadásokról kötelesek egyedi és összefoglaló bizonylatokat kiállítani és azokat az adóhatóságnak benyújtani, míg ha belföldi illetőségű társaságok szolgáltatásait veszik igénybe, az említett adófizetési kötelezettség megállapításának elkerülése érdekében nem terheli őket ilyen kötelezettség? **[eredeti 12. o.]**

[aláírások]

[omissis]