

Mål C-52/21**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

28 januari 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Cour d'appel de Liège (Belgien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

4 december 2020

Klagande:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Motpart:

État belge

[utelämnas]

[utelämnas][Orig. s. 2]

[utelämnas]

[utelämnas][Orig. s. 3]

[utelämnas]

[utelämnas] [Uppgifter om förfarandet]

Saken och bakgrund till tvisten

- 1 Målet rör den [utelämnas] bolagsskatt [utelämnas] som S.C.R. L. ”Pharmacie populaire - La sauvegarde”, [utelämnas] ska betala.¹
- 2 ”Pharmacie populaire - La sauvegarde” S.C.R. L. bedriver verksamhet inom läkemedelshandel.

¹ [utelämnas]

Det är ostridigt att detta bolag ingått avtal med ett luxemburgskt S.A.R. L. vid namn LAD om att LAD ska utföra läkemedelstransporter.²

3 [utelämnas]³

[Utelämnas] LAD S.A.R. L. utställde under åren 2010, 2011 och 2012 fakturor till Pharmacie populaire - La sauvegarde S.C.R. L. för transportkostnader uppgående till 20 846,20 euro, 22 788,88 euro respektive 16 723,44 euro.

[utelämnas]

[utelämnas]⁴ [Orig. s. 4]

4 [Utelämnas] kostnaderna i fråga omfattas av artikel 57 i Code des impôts sur les revenus (inkomstskattelagen) (nedan kallad C.I. R. 92), enligt vilken den skattskyldige är skyldig att fylla i vissa blanketter [nr 281.50] och upprätta en sammanställning och översända dessa handlingar till skattemyndigheten, vid äventyr av att de kostnader som anges i handlingarna annars inte anses vara avdragsgilla och därmed kan ge upphov till [utelämnas] en särskild bolagsskatt i enlighet med artikel 219 C.I. R. 92.

Eftersom Pharmacie populaire - La sauvegarde S.C.R. L. inte hade gett in vare sig de särskilda blanketterna nr 281.50 eller sammanställningar avseende dessa kostnader, riktade skattemyndigheten den 20 augusti 2015 ett ändringsbeslut till bolaget, med uppgift om att skattemyndigheten hade för avsikt att ta ut särskild bolagsskatt avseende de aktuella beloppen.⁵

[utelämnas]

Genom beslut av den 23 november 2015 vidhöll skattemyndigheten sitt tidigare beslut och angav även att *skälen för de planerade ändringarna grundar sig inte på den omständigheten att transaktionerna inte utförts i god tro eller att de tjänster som utförts som motprestation inte i själva verket hade utförts, utan på den omständigheten att Pharmacie populaire - La sauvegarde inte har gett in de särskilda blanketterna med nr 281.50 avseende de belopp som överförts till aktiebolaget L.A. D. och att Pharmacie populaire - La sauvegarde inte heller har visat att summan av kostnaderna, som omfattas av artikel 57, tagits upp i en deklaration som mottagaren lämnat in i enlighet med artikel 305 eller i en motsvarande deklaration som mottagaren lämnat in i utlandet.*⁶

² [utelämnas]

³ [utelämnas]

⁴ [utelämnas]

⁵ [utelämnas]

⁶ [utelämnas]

Skattemyndigheten [förpliktade] därför Pharmacie populaire - La sauvegarde att [betala] den [överklagade] skatten genom beslut av den 24 november 2015.

- 5 Pharmacie populaire - La sauvegarde S.C.R. L. begärde att skattemyndigheten skulle ompröva [utelämnas] beslutet. Skattemyndigheten beslutade [utelämnas] vid omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut **[Orig. S. 5]** [utelämnas].
- 6 Bolaget överklagade därefter till Tribunal de première instance de Liège [utelämnas].

Tribunal de première instance de Liège avslog överklagandet [utelämnas] genom dom av den 25 oktober 2018 [utelämnas].

- 7 Pharmacie populaire - La sauvegarde S.C.R. L. överklagade domen den 7 maj 2019.

Pharmacie populaire - La sauvegarde S.C.R. L. yrkar att domstolen ska [utelämnas] upphäva det överklagade taxeringsbeslutet.

Bolaget har begärt att domstolen vid behov ska begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

[utelämnas]

- 8 État belge (belgiska staten) yrkar att [utelämnas] domstolen ska fastställa taxeringsbeslutet och den överklagade domen [utelämnas].

Bedömning

Anförda nationella bestämmelser och anförd myndighetspraxis

- 9 Enligt artikel 57.1 C.I.R. 92 ska följande kostnader anses utgöra kostnader för intäkternas förvärvande endast om de kan styrkas med hjälp av särskilda blanketter och en sammanställning som upprättats i den form och inom de tidsfrister som fastställts av Konungen: 1. Provisioner, [utelämnas] arvoden [utelämnas] som för mottagaren utgör inkomst av näringsverksamhet **[Orig. s. 6]** oavsett om de är skattepliktiga i Belgien eller inte, [utelämnas]
- 10 I artikel 219 C.I. R. 92 [utelämnas] föreskrivs följande:

”En särskild skatt tas ut när de kostnader som avses i artikel 57 [utelämnas] inte motiverats genom särskilda blanketter och en sammanställning [utelämnas]

Denna skatt uppgår till 100 procent av dessa kostnader, [utelämnas] förutom när det kan visas att mottagaren av dessa belopp [utelämnas] är en fysisk person [utelämnas] varvid skattesatsen uppgår till 50 procent av kostnaderna.

...

Denna skatt ska inte tas ut om den skattskyldige har visat att beloppet för sådana kostnader som avses i artikel 57 [utelämnas] tagits upp i en deklARATION som mottagaren lämnat in i enlighet med artikel 305 eller i en motsvarande deklARATION som mottagaren lämnat in i utlandet.

Om beloppet för de kostnader som avses i artikel 57 [utelämnas] inte tagits upp i en deklARATION som lämnats in i enlighet med artikel 305 eller i en motsvarande deklARATION som mottagaren lämnat in i utlandet, ska den särskilda skatten inte påföras den skattskyldige om mottagaren har registrerats på ett entydigt sätt senast inom 2 år och 6 månader från och med den 1 januari det aktuella beskattningsåret.”

- 11 Det är emellertid utrett att skattemyndigheten i vissa fall inte tillämpar denna bestämmelse. **[Orig. s. 7]**

Denna praxis följer av förarbetena till lagen, finansministerns svar på frågor från parlamentet samt cirkulär och närmare föreskrifter.

Som svar på en fråga från parlamentet förklarade ministern följande:

[utelämnas] *skyldigheten att upprätta särskilda blanketter avser inte belopp som betalats*

- till personer som inte omfattas av loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (lagen av den 17 juli 1975 om redovisning och årsbokslut för företag), eller
- till de personer som avses i denna lag men som enligt Code TVA (mervärdesskattelagen) är undantagna från skyldigheten att ställa ut fakturor för de tjänster de utför.

Härav följer att arvoden som betalats till bolag som omfattas av den ovannämnda lagen av den 17 juli 1975 och som inte är undantagna från skyldigheten att ställa ut fakturor inte behöver redovisas på de särskilda blanketterna nr 281.50.”⁷

Detta ställningstagande bekräftas av nummer 57/62 i de närmare föreskrifterna [utelämnas]

[utelämnas]⁸

- 12 Denna praxis gäller däremot inte vid betalning till en person som inte har hemvist och fast driftställe i riket. **[Orig. s. 8]**

Följande svar angavs på en fråga från parlamentet den 22 oktober 2014:

⁷ [utelämnas]

⁸ [utelämnas]

”Skyldigheten att upprätta blanketter för belopp som betalats till fysiska och juridiska personer som omfattas av lagen av den 17 juli 1975 om bokföring och årsbokslut för företag, vilka enligt Code TVA (mervärdesskattelagen) är skyldiga att ställa ut fakturor för utförda tjänster, omfattas av myndighetspraxis.

Enligt en dom av den 1 april 2011 från Tribunal de première instance d’Anvers och en dom av den 23 oktober 2012 från Cour d’appel d’Anvers ska provisioner [utelämnas] eller arvoden [utelämnas] oavsett om de utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet i Belgien för de mottagare som är etablerade i utlandet styrkas med särskilda blanketter och en sammanställning.

1. Delar ni uppfattningen att personer som inte är bosatta i Belgien och inte har fast driftsställe i Belgien inte kan dra fördel av denna myndighetspraxis för provision och avgifter m.m. som de tar emot eftersom inte omfattas av den belgiska lagen om redovisning?

2. Utgör inte den ytterligare administrativa börda som följer av artikel 57.1 CIR 1992 en avskräckande faktor för köp av tjänster av mottagare som är etablerade utomlands?

3. Strider inte begränsningen av denna myndighetspraxis till att enbart omfatta mottagare som är etablerade i Belgien mot den fria rörligheten för tjänster, mot bakgrund av att den ovannämnda ”administrativa” skyldigheten inte omfattar avtal som ingåtts med tjänsteleverantörer som är etablerade i Belgien?

4. Är begränsningen av myndighetspraxis till mottagare som är etablerade i Belgien motiverad enligt unionsrätten, mot bakgrund av att redovisningsrätten och mervärdesskattelagstiftningen har harmoniserats inom unionen?

5. Är det möjligt att försvara begränsningen av denna myndighetspraxis när mottagaren, som är etablerad i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, omfattas av bokföringsskyldighet och skyldighet att utfärda faktura i enlighet med bestämmelserna om mervärdesskatt och att ange de flesta tjänster i ett gemenskapsregister? [Orig. s. 9]

6. Är denna skillnad i behandling försvarbar med hänsyn till den fria rörligheten för tjänster och direktiv [2011/61/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning]?

7. Vilka åtgärder avser ni vidta för att undanröja denna begränsning av den fria rörligheten för tjänster?”

Finansministern lämnade följande svar:

”1. Det är viktigt att blanketterna 281.50 upprättas inom ramen för informationsutbyte på grundval av avtal för undvikande av dubbelbeskattning och inom ramen för kampen mot internationellt skatteundandragande. Jag ansluter mig därför till vad [som] [utelämnas] föreskrivs i nr 5 av det administrativa

cirkuläret [utelämnas], nämligen att skattskyldiga som betalar ut provision, avgifter, arvoden osv. till personer som saknar hemvist och etablering i Belgien i princip alltid måste ange beloppet för dessa utbetalningar i de särskilda blanketterna 281.50 och sammanställningen 325.50.

2. Bestämmelserna i artikel 57 i Code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års inkomstskattelag) gäller redan sedan lång tid tillbaka och har hittills inte gett upphov till några klagomål om ytterligare administrativa bördor.

3–7. Min förvaltning undersöker nu i vilken mån myndighetspraxis ska ses över mot bakgrund av ett eventuellt hinder för den fria rörligheten för tjänster och för det europeiska direktivet om informationsutbyte.⁹

Begäran om förhandsavgörande framställd till Europeiska unionens domstol

- 13 De belopp ”Pharmacie populaire - La sauvegarde” S.C.R. L. har betalat till LAD S.A.R. L. har inte gett upphov till särskilda blanketter och sammanställningar, varför ovannämnda artikel 2019 C.I. R. i princip är tillämplig.
- 14 Enligt den myndighetspraxis som redogörs för ovan, är det emellertid ostridigt att om LAD S.A.R. L. hade varit ett bolag med hemvist i Belgien eller varit etablerat i Belgien och därför [Orig. s. 10] omfattats av redovisningslagstiftningen i Belgien hade betalningen av fakturor hos ”Pharmacie populaire - La sauvegarde” S.C.R.L. inte lett till någon skyldighet för detta bolag att upprätta de nödvändiga särskilda blanketterna och sammanställningarna för att undvika att påföras den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 2019 C.I. R. 92.
- 15 Enligt artikel 56 FEUF är inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudna beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten.
- 16 Enligt domstolens fasta praxis innebär därför artikel 56 FEUF ett krav på avskaffande av varje inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som är en följd av att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den där tjänsten tillhandahålls.¹⁰
- 17 Nationella åtgärder som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster utgör sådana inskränkningar i denna frihet.¹¹

⁹ [utelämnas]

¹⁰ Se dom av den 4 december 1986, kommissionen/Tyskland, 205/84, EU:C:1986:463 punkt 25; dom av den 26 februari 1991, kommissionen/Italien, C-180/89, EU:C:1991:78, punkt 15; dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 31 och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 21.

¹¹ Se dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 22 och där angiven rättspraxis.

- 18 Enligt fast rättspraxis ger artikel 56 FEUF dessutom rättigheter åt såväl tjänsteleverantören som den som mottar dessa tjänster.¹²
- 19 I detta mål förefaller det enligt artikel 219 C.I.R. 92 jämfört med den praxis som anges ovan som om skyldigheten att upprätta särskilda blanketter och en sammanställning för att undvika att påföras den skatt som föreskrivs i denna bestämmelse gäller för mottagare av tjänster som tillhandahålls av bolag som inte har hemvist i Belgien, och innebär en ytterligare administrativ börda för dem vilken inte åläggs mottagare av samma tjänster när dessa tillhandahålls av en tillhandahållare som har hemvist i Belgien och omfattas av lagstiftningen om bokföring och årsbokslut för företaget.

En sådan skyldighet skulle således kunna göra de gränsöverskridande tjänsterna mindre attraktiva för mottagare än tjänster som tillhandahålls av inhemska tjänsteleverantörer [**Orig. s. 11**], och följaktligen avskräcka dessa mottagare från att använda sig av tjänsteleverantörer med hemvist i andra medlemsstater.¹³

Denna situation skulle således kunna kvalificeras som en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjuden enligt artikel 56 FEUF, särskilt eftersom, enligt fast rättspraxis, till och med en snäv eller obetydlig inskränkning av en grundläggande frihet är förbjuden enligt fördraget.¹⁴

- 20 För att avgöra om det föreligger en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, och om denna inskränkning i förekommande fall kan motiveras av hänsyn till allmänintresset, ska den tolkningsfråga som anges i beslutdelen nedan angående tolkningen av artikel 56 i fördraget hänskjutas till Europeiska unionens domstol i enlighet med artikel 267 FEUF.

AV DESSA SKÅL BESLUTAR

[utelämnas]

[utelämnas], att ställa följande tolkningsfråga till Europeiska unionens domstol:

¹² Se, bland annat, dom av den 31 januari 1984, Luisi och Carbone, 286/82 och 26/83, EU:C:1984:35, punkt 10; dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 32; och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 23.

¹³ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 33; dom av den 9 november 2006, kommissionen/Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702, punkterna 30–32; och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 28.

¹⁴ Dom av den 15 februari 2000, kommissionen/Frankrike, C-34/98, EU:C:2000:84, punkt 49; dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 30; och dom av den 19 juni 2014, Strojírny Prostějov och ACO Industries Tábor, C-53/13 och C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 42.

Ska artikel 56 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka bolag som är etablerade i en första medlemsstat och som köper tjänster av bolag som är etablerade i en andra medlemsstat, för att undvika att behöva betala en bolagsskatt som motsvarar 100 procent eller 50 procent av de belopp som de senare bolagen fakturerat, är skyldiga att upprätta och tillsända skattemyndigheten blanketter och sammanställningar avseende dessa kostnader, medan de, om de köper tjänster av bolag som är etablerade i den första medlemsstaten, inte åläggs en sådan skyldighet för att undvika påförande av sådan skatt? **[Orig. s. 12]**

[underskrifter]

[utelämnas]

ARBETSDOKUMENT