

**Sag C-52/21**

**Anmodning om præjudiciel afgørelse**

**Dato for indlevering:**

28. januar 2021

**Forelæggende ret:**

Cour d'appel de Liège (Belgien)

**Afgørelse af:**

4. december 2020

**Appellant:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Appelinstævnt:**

État belge

---

[Udelades]

[Udelades] [Org. s. 2]

[Udelades]

[Udelades] [Org. s. 3]

[Udelades]

[Udelades] [Sagens behandling]

**Sagens faktiske omstændigheder og genstand**

- 1 Tvisten vedrører påligning af [udelades] selskabsskat [udelades] for så vidt angår S.C.R. L. [andelsselskab med begrænset hæftelse] »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE«, [udelades]<sup>1</sup>

<sup>1</sup> [Udelades]

- 2 S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« driver virksomhed med salg af farmaceutiske produkter.

Det bestrides ikke, at selskabet har indgået en aftale med det luxembourgske selskab S.A.R.L. [anpartsselskab] »LAD« om udbringning af lægemidler <sup>2</sup>.

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

[Udelades] S.A.R.L. »LAD« udstedte i årene 2010, 2011 og 2012 fakturaer til S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« for udbringningsomkostningerne, der androg henholdsvis 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR og 16 723,44 EUR.

[Udelades]

[Udelades] <sup>4</sup> [Org. s. 4]

- 4 [Udelades] De omhandlede omkostninger er omfattet af artikel 57 i Code des impôts sur les revenus (lov om indkomstskat, herefter »C.I.R. 92«), der pålægger debitor at udarbejde og fremlægge opgørelser [281.50] og en sammenfattende oversigt for skatteforvaltningen, i mangel af hvilke omkostningerne ikke anses for fradragsberettigede og kan give anledning til [udelades] en særskilt selskabsskatteansættelse i henhold til artikel 219 i C.I.R. 92.

Da S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« hverken udarbejdede de individuelle opgørelser 281.50 eller sammenfattende oversigter vedrørende disse omkostninger, fremsendte skatteforvaltningen den 20. august 2015 en ændringsmeddelelse til selskabet, hvoraf det fremgik, at denne agtede at foretage en særskilt skatteansættelse vedrørende de omhandlede beløb <sup>5</sup>.

[Udelades]

Ved ligningsafgørelse af 23. november 2015 fastholdt forvaltningen sin vurdering, idet det præciseredes, at *begrundelsen for de påtænkte ændringer ikke skyldes den omstændighed, at operationerne ikke var blevet gennemført i god tro, eller at modydelseerne ikke reelt var blevet erlagt, men den omstændighed, at PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE ikke har udarbejdet de individuelle opgørelser 281.50 vedrørende de beløb, der er blevet betalt til L.A.D., og at det heller ikke har godtgjort, at udgiftsbeløbet som fastsat i artikel 57 fremgår af en erklæring, som modtageren har indgivet i overensstemmelse med*

<sup>2</sup> – [Udelades]

<sup>3</sup> – [Udelades]

<sup>4</sup> – [Udelades]

<sup>5</sup> – [Udelades]

artikel 305 eller af en tilsvarende erklæring, som sidstnævnte har indgivet i udlandet<sup>6</sup>.

De [omtvistede] skatteansættelser blev følgelig [krævet betalt på dette grundlag] [udelades] den 24. november 2015.

5 S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« indgav en klage [udelades], som ikke blev [udelades] taget til følge [org. s. 5] [udelades].

6 Selskabet indbragte derefter sagen for tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège) [udelades].

Ved dom af 25. oktober 2018 frifandt denne [udelades] sagsøgte [udelades].

7 S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« har iværksat appel den 7. maj 2019.

Appellanten har nedlagt påstand om annullation af de omtvistede skatteansættelser [udelades].

Appellanten har fremsat begæring om, at der om fornødent forelægges et præjudicielt spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol.

[Udelades]

8 ÉTAT BELGE har nedlagt påstand om [udelades], at skatteansættelserne og den appellerede dom stadfæstes [udelades].

#### Betragtninger

#### **Gældende national lovgivning og administrativ tolerance**

9 I henhold til artikel 57, stk. 1, i C.I.R. 92 *anses følgende udgifter ikke for driftsomkostninger, medmindre de godtgøres ved fremlæggelse af individuelle opgørelser og en sammenfattende oversigt, der er udarbejdet i overensstemmelse med de af kongen fastsatte formkrav og frister: 1) provisioner, [udelades] honorarer, [udelades] som er skattepligtig eller ikke-skattepligtig erhvervsindkomst for modtagerne [org. s. 6] i Belgien [udelades] (...).*

10 Artikel 219 i C.I.R. 92, [udelades] bestemmer:

*»Der foretages en særskilt skatteansættelse for så vidt angår de i artikel 57 omhandlede udgifter [udelades], såfremt de ikke er godtgjort ved fremlæggelse af individuelle opgørelser og en sammenfattende oversigt [udelades].*

<sup>6</sup> – [Udelades]

*Denne skatteansættelse svarer til 100% af disse udgifter, [udelades] medmindre det godtgøres, at modtageren af disse betalinger [udelades] er en juridisk person [udelades], i hvilket tilfælde den andrager 50%.*

(...)

*Den ansatte skat opkræves ikke, såfremt den skattepligtige godtgør, at de i artikel 57 omhandlede udgifter [udelades] fremgår af en erklæring, som er blevet indgivet af modtageren i overensstemmelse med artikel 305 eller af en tilsvarende erklæring, som modtageren har indgivet i udlandet.*

*Såfremt de i artikel 57 omhandlede udgifter [udelades] ikke fremgår af en erklæring, som er indgivet i overensstemmelse med artikel 305 eller af en tilsvarende erklæring, som modtageren har indgivet i udlandet, opkræves den særskilt ansatte skat ikke hos den skattepligtige, såfremt modtageren entydigt er blevet identificeret senest to år og seks måneder efter den 1. januar i det omhandlede skatteår.«*

- 11 Det er imidlertid klart, at skatteforvaltningen ikke anvender denne bestemmelse i visse tilfælde. **[Org. s. 7]**

Denne tolerance fremgår af lovforarbejder, finansministerens svar på parlamentariske spørgsmål samt af cirkulærer og den administrative kommentar.

Ministeren oplyste således som svar på et parlamentarisk spørgsmål:

»[Udelades] [K]ravet om at der skal udarbejdes individuelle opgørelser vedrører kun beløb, der er udbetalt til:

- personer, der ikke er omfattet af loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (lov af 17.7.1975 om virksomheders bogføring og årsregnskaber), eller til
- personer, der er omfattet af denne lov, men som i medfør af momsloven er fritaget for at udstede fakturaer for de ydelser, som de leverer.

*Det fremgår heraf, at honorarer, der betales til selskaber, der er omfattet af den ovenfor nævnte lov af 17. juli 1975, og som ikke fritaget for at udstede fakturaer, ikke er genstand for de individuelle opgørelser 281.50.«<sup>7</sup>*

Denne holdning bekræftes af den administrative kommentar nr. 57/62 [udelades]

[Udelades]<sup>8</sup>

<sup>7</sup> – [Udelades]

<sup>8</sup> – [Udelades]

- 12 Denne tolerance finder derimod ikke anvendelse, såfremt betalingen er sket til fordel for en ikke-hjemmehørende i kongeriget, der ikke råder over et fast forretningssted dér. **[Org. s. 8]**

Jf. det parlamentariske spørgsmål af 22. oktober 2014:

*»Kravet om, at der skal udarbejdes opgørelser for beløb, der er blevet udbetalt til fysiske eller juridiske personer, som er omfattet af lov af 17. juli 1975 om virksomheders bogføring og årsregnskaber, og som i henhold til momsloven har pligt til at udstede fakturaer for præsterede ydelser, er genstand for en administrativ tolerance.*

*Ifølge en dom af 1. april 2011 afsagt af tribunal de première instance d'Anvers (retten i første instans i Antwerpen) og af en dom af 23. oktober 2012 afsagt af cour d'appel d'Anvers (appeldomstolen i Antwerpen), skal provisioner [udelades] eller honorarer [udelades], der er skattepligtig eller ikke-skattepligtig erhvervsindkomst i Belgien for modtagere, der er etableret i udlandet, godtgøres ved hjælp af individuelle opgørelser og en sammenfattende oversigt.*

1. *Er ministeren enig i, at ikke-hjemmehørende, som ikke har et fast forretningssted i Belgien, og som ikke er omfattet af den belgiske regnskabslov, ikke kan drage fordel af denne administrative tolerance for så vidt angår de provisioner, kurtager m.v., som de modtager?*

2. *Virker den yderligere administrative byrde, der følger af artikel 57, stk. 1, i CIR 1992, ikke afskrækkende med hensyn til erhvervelse af ydelser fra begunstigede, der er etableret i udlandet?*

3. *Henset til, at det ovennævnte »administrative« krav ikke omfatter forpligtelser, der er indgået med tjenesteydere, der er etableret i Belgien, er begrænsningen af denne administrative tolerance til at omfatte begunstigede, der er etableret i Belgien, da ikke i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser inden for EU?*

4. *Da harmoniseringen af regnskabslovgivningen og momslovgivningen er sket på europæisk plan, er det da ud fra en EU-retlig betragtning berettiget, at den administrative tolerance er begrænset til at omfatte begunstigede, der er etableret i Belgien?*

5. *Kan begrænsningerne af den administrative tolerance forsvares, når en begunstiget, der er etableret i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, har pligt til at føre regnskab og udstede en faktura i overensstemmelse med momslovgivningen samt til at oplyse om størstedelen af tjenesteydelserne i en fællesskabsretlig oversigt? **[Org. s. 9]***

6. *Kan denne forskelsbehandling forsvares, når henses til den frie udveksling af tjenesteydelser og direktiv [2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet]?*

7. Hvilke foranstaltninger påtænker ministeren at træffe for at bringe denne restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser til ophør?«,

Hvortil finansministeren svarede således:

*»1. I betragtning af betydningen af udarbejdelsen af opgørelse 281.50 som led i udveksling af oplysninger i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster og som led i bekæmpelsen af international skattesvig er jeg enig i [det] [udelades], der fremgår af nr. 5 i det administrative cirkulære [udelades], nemlig at skatteydere, der udbetaler provisioner, kurtager, honorarer m.v. til ikke-hjemmehørende, der ikke har et fast driftssted i Belgien, i princippet altid skal angive beløbet i individuelle opgørelser 281.50 og i en sammenfattende oversigt 325.50.*

*2. Bestemmelserne i artikel 57 i Code des impôts sur les revenus 1992 har allerede været gældende meget længe og har hidtil ikke givet anledning til klager over yderligere administrative byrder.*

*3–7. Forvaltningen undersøger i øjeblikket i hvilket omfang den administrative tolerance bør tages op til revision på baggrund af, at den udgør en mulig restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og EU-direktivet om udveksling af oplysninger<sup>9</sup>.«*

#### **Præjudicielt spørgsmål som forelægges Den Europæiske Unions Domstol**

- 13 De beløb, som S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« har betalt til S.A.R.L. »LAD«, gav ikke anledning til udarbejdelse af individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter, således at den ovenfor anførte artikel 219 i C.I.R. 92 principielt finder anvendelse.
- 14 I overensstemmelse med den ovenfor beskrevne administrative tolerance bestrides det imidlertid ikke, at såfremt S.A.R.L. »LAD« havde været et hjemmehørende selskab eller havde haft et fast forretningssted i Belgien og følgelig [org. s. 10] havde været omfattet af den belgiske regnskabslovgivning, ville den af S.C.R.L. »PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE« foretagne betaling af fakturaer ikke have medført pligt for sidstnævnte til at udarbejde de individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter, som er nødvendige for at undgå påligning af den særskilt ansatte skat ifølge artikel 219 i C.I.R. 92.
- 15 Artikel 56 TEUF bestemmer, at der er forbud mod restriktioner, der hindrer fri udveksling af tjenesteydelser inden for Unionen, for så vidt angår statsborgere i medlemsstaterne, der er bosat i en anden medlemsstat end modtageren af den pågældende ydelse.
- 16 Efter Domstolens praksis kræver artikel 56 TEUF således ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den

<sup>9</sup> – [Udelades]



begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen leveres <sup>10</sup>.

- 17 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed <sup>11</sup>.
- 18 Efter fast retspraksis tillægger artikel 56 TEUF desuden ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder <sup>12</sup>.
- 19 Det fremgår imidlertid af den foreliggende sag, at pligten til at udarbejde individuelle opgørelser og en sammenfattende oversigt i henhold til artikel 219 i C.I.R. 92, sammenholdt med den ovennævnte tolerance, for at undgå, at den af denne bestemmelse omhandlede skatteansættelse bringes i anvendelse, påhviler modtagerne af tjenesteydelser, der præsteres af ikke-hjemmehørende selskaber, og indebærer en yderligere administrativ byrde for dem, hvilken ikke påhviler modtagere af samme tjenesteydelser, der præsteres af en hjemmehørende tjenesteyder, som er omfattet af lovgivningen om virksomheders bogføring og årsregnskaber.

En sådan pligt kan derfor antages at gøre grænseoverskridende tjenester mindre attraktive for modtagerne heraf end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og således afholde [org. s. 11] nævnte modtagere fra at anvende tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres <sup>13</sup>.

Denne situation ville således kunne anses for en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 TEUF, navnlig idet det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller af mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge traktaten <sup>14</sup>.

<sup>10</sup> – Jf. dom af 4.12.1986, Kommissionen mod Tyskland, 205/84, EU:C:1986:463 præmis 25, af 26.2.1991, Kommissionen mod Italien, C-180/89, EU:C:1991:78, præmis 15, af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 31, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 21.

<sup>11</sup> – Jf. dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 22 og den deri anførte retspraksis.

<sup>12</sup> – Jf. bl.a. dom af 31.1.1984, Luisi og Carbone, 286/82 et 26/83, EU:C:1984:35, præmis 10, af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 32, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 23.

<sup>13</sup> – Jf. i denne retning dom af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 33, af 9.11.2006, Kommissionen mod Belgien, C-433/04, EU:C:2006:702, præmis 30, 31 og 32, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 28.

<sup>14</sup> – Dom af 15.2.2000, Kommissionen mod Frankrig, C-34/98, EU:C:2000:84, præmis 49, af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 30, og af 19.6.2014, Strojirny Prostějov og ACO Industries Tábor, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 42.

- 20 Ved afgørelsen af, om der er tale om en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, og om, hvorvidt den i givet fald kan være begrundet i almene hensyn, bør Den Europæiske Unions Domstol i medfør af artikel 267 TEUF forelægges det i nærværende afgørelses konklusion anførte præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 56.

## **PÅ GRUNDLAG AF DISSE PRÆMISSER**

[Udelades]

[Udelades] forelægges Den Europæiske Unions Domstol følgende præjudicielle spørgsmål:

Skal artikel 56 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning eller praksis, i henhold til hvilken selskaber, som er etableret i én medlemsstat, som anvender tjenesteydelser fra selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, har pligt til at udarbejde og indgive opgørelser og sammenfattende oversigter til skatteforvaltningen for så vidt angår disse udgifter for at undgå, at der pålignes selskabsskat svarende til 100% eller 50% af de beløb, som selskaberne i denne anden medlemsstat har faktureret, mens de ikke er undergivet en sådan pligt for at undgå påligning af den nævnte skat, såfremt de anvender tjenesteydelser fra hjemmehørende selskaber?  
**[Org. s. 12]**

[Underskrifter]

[Udelades]