Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

24. februar 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – fri udveksling af tjenesteydelser – artikel 56 TEUF – restriktioner – skattelovgivning – selskabsskat – forpligtelse for købere af tjenesteydelser til at udarbejde og indgive dokumentation til skatteforvaltningen vedrørende de beløb, som er faktureret af tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat – fravær af sådan forpligtelse for så vidt angår levering af tjenesteydelser, der udelukkende finder sted internt – begrundelse – effektiv skattekontrol – proportionalitet«

I de forenede sager C-52/21 og C-53/21,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien) ved afgørelser af 4. december 2020, indgået til Domstolen den 28. januar 2021, i sagerne

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

mod

État belge (C-52/21),

og

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

mod

État belge (C-53/21),

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Sjette Afdeling, I. Ziemele, som fungerende formand for Syvende Afdeling, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer) og A. Kumin,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

* Processprog: fransk.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL og Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL ved avocat P. Destrée,

– den belgiske regering ved S. Baeyens, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF.

2 Disse anmodninger er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem på den ene side henholdsvis Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (herefter »Pharmacie populaire«) (sag C-52/21) og Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (herefter »Pharma Santé«) (sag C-53/21) og på den anden side État belge vedrørende de betingelser, som i henhold til denne medlemsstats skattelovgivning skal være opfyldt, for i den skattepligtige indkomst for selskaber, der er etableret i Belgien, at kunne fradrage udgifter til køb af tjenesteydelser hos tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat.

Belgisk ret

3 Artikel 57 i code des impôts sur les revenus (lov om indkomstskat, herefter »lov om indkomstskat af 1992«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagerne, har følgende ordlyd:

»Følgende udgifter anses ikke for erhvervsmæssige udgifter, 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, kurtager, handelsrabatter eller andre former for rabatter, regelmæssige eller ikke-regelmæssige salærer eller honorarer, bonusser, vederlag eller fordele af enhver art, som er skattepligtig eller ikke-skattepligtig erhvervsindkomst for modtagerne i Belgien, med undtagelse af de i artikel 30, nr. 3, omhandlede vederlag

[…]«

4 Artikel 219 i lov om indkomstskat af 1992 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagerne, bestemmer:

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

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

[…]

Den ansatte skat opkræves ikke, såfremt den skattepligtige godtgør, at de i artikel 57 omhandlede udgifter […] fremgår af en erklæring, som er blevet indgivet af modtageren i overensstemmelse med artikel 305 [i lov om indkomstskat af 1992] eller af en tilsvarende erklæring, som modtageren har indgivet i udlandet.

Såfremt de i artikel 57 omhandlede udgifter […] ikke fremgår af en erklæring, som er indgivet i overensstemmelse med artikel 305 [i lov om indkomstskat af 1992] 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.«

5 Det fremgår af en praksis om såkaldt »administrativ tolerance«, som bl.a. er nævnt i nr. 57/62 i den administrative kommentar til lov om indkomstskat af 1992 og i cirkulære nr. Ci.RH.243/581 810 (AFER NR. 7/2009) af 19. februar 2009, at de skattepligtige fritages for kravet om at fremlægge sådanne individuelle opgørelser og sådanne sammenfattende oversigter, når to betingelser er opfyldt. For det første skal modtagerne af de omhandlede betalinger i den i hovedsagerne omhandlede periode være personer, der 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), idet denne henvisning efter ophævelsen af denne lov i 2014 skal forstås som en henvisning til virksomhedernes regnskabsforpligtelser, der er fastsat i henhold til kapitel 2 i afsnit 3 i bog III i code belge de droit économique (den belgiske lov om økonomisk ret). For det andet skal de omhandlede betalinger ydes som vederlag for transaktioner, der ikke er fritaget for pligten til at fakturere i henhold til lovgivningen om merværdiafgift (moms).

Tvisterne i hovedsagerne og det præjudicielle spørgsmål

6 Sagsøgerne i hovedsagerne, Pharmacie populaire og Pharma Santé, er to selskaber med hjemsted i Belgien, som driver virksomhed med salg af farmaceutiske produkter.

7 Disse to selskaber har indgået aftale med det luxembourgske selskab LAD Sàrl om udbringning af lægemidler.

8 LAD udstedte i 2010, 2011 og 2012 fakturaer til Pharmacie populaire for udbringningsomkostningerne, der beløb sig til henholdsvis 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR og 16 723,44 EUR. De udbringningsomkostninger, som LAD fakturerede Pharma Santé i 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012, beløb sig til henholdsvis 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR og 16 383,40 EUR.

9 Disse forhold gav anledning til straffesager mod Pharmacie populaire og Pharma Santé, som blev frikendt ved domme afsagt af tribunal correctionnel de Liège (domstolen i straffesager i Liège, Belgien) den 28. februar 2019. Ifølge disse domme, der er blevet endelige, var der intet i sagsakterne, der godtgjorde, at de tjenesteydelser, som sagsøgerne i hovedsagerne havde leveret, ikke var i overensstemmelse med de faktiske forhold, og at de af sagsøgerne anførte priser ikke svarede til de faktisk betalte priser. Desuden indeholdt sagsakterne ingen oplysninger, der kunne rejse tvivl om, hvorvidt LAD eksisterede.

10 Eftersom sagsøgerne i hovedsagerne ikke havde udarbejdet individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter vedrørende disse udgifter i overensstemmelse med artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, fremsendte den belgiske skatteforvaltning ændringsmeddelelser til dem henholdsvis den 20. august og den 4. november 2015, hvoraf det fremgik, at denne agtede at foretage en særskilt skatteansættelse vedrørende de omhandlede beløb i henhold til artikel 219 i lov om indkomstskat af 1992.

11 Sagsøgerne i hovedsagerne gjorde gældende, at de havde foretaget de omhandlede betalinger i god tro som modydelse for tjenesteydelser, der faktisk var blevet leveret, og at der, for så vidt som modtageren var et luxembourgsk selskab, som var underlagt regnskabspligt, ikke var grundlag for at udarbejde individuelle opgørelser.

12 Ved afgørelser rettet til sagsøgerne i hovedsagerne henholdsvis den 23. november og den 11. december 2015 fastholdt den belgiske skatteforvaltning sin opfattelse, idet den bl.a. præciserede, at sagsøgerne ikke havde godtgjort, at de omhandlede betalinger var omfattet af en erklæring, som modtageren af disse betalinger havde indgivet i overensstemmelse med artikel 305 i lov om indkomstskat af 1992, eller af en tilsvarende erklæring, som denne modtager havde indgivet i udlandet. Der blev derfor foretaget en særskilt skatteansættelse vedrørende de omhandlede beløb i henhold til artikel 219 i lov om indkomstskat af 1992.

13 Den 26. maj 2016 indgav sagsøgerne i hovedsagerne hver især en klage over disse afgørelser. Ved afgørelser af 7. november 2016 afslog den belgiske skatteforvaltning disse klager.

14 Ved stævninger indleveret henholdsvis den 27. januar og den 30. januar 2017 anlagde sagsøgerne i hovedsagerne sag til prøvelse af disse afgørelser ved tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien). Disse søgsmål blev forkastet ved to domme afsagt den 25. oktober 2018.

15 Sagsøgerne har iværksat appel til prøvelse af disse domme ved den forelæggende ret, cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien).

16 Den forelæggende ret har anført, at den praksis om administrativ tolerance, der er nævnt i denne doms præmis 5, ikke finder anvendelse på betalinger, der foretages som modydelse for tjenesteydelser, der leveres af selskaber som LAD, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ikke har et fast forretningssted i Belgien.

17 Ifølge den forelæggende ret fremgår det, at pligten til at udarbejde individuelle opgørelser og en sammenfattende oversigt i henhold til artikel 219 i lov om indkomstskat af 1992, sammenholdt med denne praksis om administrativ tolerance, for at undgå, at den særlige skatteansættelse bringes i anvendelse, påhviler købere af tjenesteydelser, der leveres af ikke-hjemmehørende selskaber, og indebærer en yderligere administrativ byrde for dem, som ikke påhviler købere af de samme tjenesteydelser, der leveres af en hjemmehørende tjenesteyder, som er omfattet af den

belgiske lovgivning om virksomheders bogføring og årsregnskaber. En sådan pligt kan derfor antages at gøre grænseoverskridende tjenesteydelser mindre attraktive end de tjenesteydelser, som leveres af hjemmehørende tjenesteydere, og således afholde køberne fra at anvende tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater. Denne situation kan således anses for en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 56 TEUF.

18 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det derfor er nødvendigt at forelægge Domstolen et spørgsmål med henblik på at afgøre, om den omhandlede belgiske lovgivning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, og om en sådan restriktion i givet fald kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

19 På denne baggrund har cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 56 [TEUF] 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?«

Det præjudicielle spørgsmål

20 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der pålægger ethvert selskab, som er etableret på denne første medlemsstats område, at indgive oversigter til skatteforvaltningen vedrørende de betalinger i form af vederlag for tjenesteydelser, der er købt hos tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvor disse sidstnævnte tjenesteydere er omfattet af såvel lovgivningen om virksomheders bogføring som en forpligtelse til at udstede fakturaer i overensstemmelse med momslovgivningen, idet de ellers pålignes en højere selskabsskat svarende til 50% eller 100% af værdien af disse tjenesteydelser, mens den førstnævnte medlemsstat i overensstemmelse med administrativ praksis ikke pålægger en tilsvarende forpligtelse, når disse tjenesteydelser leveres af tjenesteydere, som er etableret på dens område.

21 Indledningsvis bemærkes, at eftersom den i hovedsagerne omhandlede lovgivning fastsætter såvel en forpligtelse til at give skattemyndighederne visse oplysninger som en sanktion i form af en direkte skat i tilfælde af manglende overholdelse af denne forpligtelse, skal det præciseres, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten, og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder (dom af 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det bemærkes i denne henseende for det første, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat. Artikel 56 TEUF

kræver således ophævelse af enhver restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

23 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør sådanne restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser. Forbuddet i artikel 56 TEUF omfatter derimod ikke foranstaltninger, hvis eneste virkning er at skabe yderligere omkostninger for den pågældende ydelse, og som påvirker leveringen af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne og levering internt i en medlemsstat på samme måde (dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

24 Efter Domstolens faste praksis tillægger artikel 56 TEUF endvidere ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (dom af 30.1.2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

25 I lyset af denne retspraksis skal det fastslås, at en lovgivning og administrativ praksis, der fastsætter en angivelsespligt og en sanktionsordning, som indfører en forskellig behandling af tjenesteyderne afhængigt af, om de er etableret i Belgien eller ej, skal anses for at kunne gøre grænseoverskridende tjenesteydelser mindre attraktive for modtagere af tjenesteydelser, som er etableret i Belgien, end de tjenesteydelser, som leveres af tjenesteydere, der er etableret i den nævnte medlemsstat, og at afholde de nævnte modtagere fra at gøre brug af tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater. En sådan lovgivning og en sådan administrativ praksis kan derfor udgøre en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, hvilket den belgiske regering i øvrigt har medgivet i sit indlæg.

26 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den belgiske regerings argumentation, hvorefter sanktionen for tilsidesættelse af den angivelsespligt, der er fastsat i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, i henhold til denne lovs artikel 219 ikke finder anvendelse, når de pågældende betalinger er omfattet af en erklæring, som modtageren af disse betalinger har indgivet til den belgiske skatteforvaltning i overensstemmelse med den nævnte lovs artikel 305, eller en tilsvarende erklæring indgivet i udlandet, eller når modtageren entydigt er blevet identificeret senest to år og seks måneder efter den 1. januar i det omhandlede skatteår.

27 Som det i det væsentlige fremgår af denne argumentation, erstattes den angivelsespligt, der er fastsat i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, i disse tilfælde blot af en tilsvarende forpligtelse, der ikke på samme måde synes at påvirke leveringen af tjenesteydelser, der udelukkende finder sted internt i Belgien, og som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt at udøve den frie udveksling af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne.

28 Hvad i øvrigt angår den belgiske regerings argument om, at den angivelsespligt, der er fastsat i den i hovedsagerne omhandlede lovgivning, er begrænset til de elementer, der er strengt nødvendige for at sikre en entydig identifikation af de omhandlede betalinger samt af arten og størrelsen heraf, og at disse oplysninger i princippet kan udledes af betalerens regnskaber, uden at denne vil være nødt til at foretage undersøgelser, der kan medføre væsentlige administrative omkostninger, fremgår det af retspraksis, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller af mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge EUF-traktaten (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

29 For det andet bemærkes, at en forskellig behandling, der udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, ikke desto mindre kan være berettiget, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at dens anvendelse er egnet til at sikre gennemførelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det pågældende formål (dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

30 Selv om den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt en eventuel restriktion kan begrundes i sådanne tvingende almene hensyn, har den ikke givet præciseringer i denne henseende.

31 Den belgiske regering har i sit indlæg gjort gældende, at den i hovedsagerne omhandlede lovgivning er begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol. Formålet med denne lovgivning er at sikre, at de beløb, som køberen af tjenesteydelserne fradrager i sin skattepligtige indkomst, svarer til den indkomst, som tjenesteyderen har opgivet. Når sidstnævnte er omfattet af den belgiske lovgivning om bogføring og er forpligtet til at udstede en faktura, vil køberens forpligtelse til at udarbejde og indgive individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter vedrørende disse betalinger ganske vist principielt overlappe med de forpligtelser, der påhviler tjenesteyderen, eftersom de oplysninger, der fremgår af sidstnævntes kundelister, principielt svarer til de oplysninger, der fremgår af de dokumenter, som betaleren skal udarbejde. Den belgiske regering har anført, at dette er grunden til, at der i sådanne situationer findes en praksis om administrativ tolerance.

32 Den belgiske regering har imidlertid gjort gældende, at den angivelsespligt, der påhviler købere af tjenesteydelser, får sin fulde virkning, når tjenesteyderne, selv om de er omfattet af lovgivningen om bogføring i deres etableringsstat og er forpligtet til at udstede en faktura, ikke er etableret i Belgien. I sådanne tilfælde kan de foretagne betalinger ikke beskattes i Belgien i medfør af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne om virksomheders overskud. Den belgiske skatteforvaltning »overdrager opgaven« til skatteforvaltningen i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen er etableret, idet denne alene er beføjet til at kontrollere, om tjenesteyderen faktisk har opgivet sin indkomst. Der er tale om en spontan og automatisk udveksling af oplysninger, som alle medlemsstater og flere tredjelande deltager i, idet de således meddelte oplysninger er dem, der fremgår af de individuelle opgørelser.

33 Den belgiske regering er af den opfattelse, at de individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter, der er omhandlet i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, fortsat er nødvendige for, at den stat, hvori tjenesteyderen er etableret, kan foretage denne kontrol. En udvidelse af den praksis om administrativ tolerance, der finder anvendelse på betalinger, som foretages af selskaber med hjemsted i Belgien, til tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater, vil indebære, at der gives afkald på denne udveksling af oplysninger, og skade den kontrol, som denne udveksling giver mulighed for.

34 I denne henseende fremgår det af retspraksis, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol kan udgøre tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 57, og af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

35 Som anført i denne doms præmis 29 skal de foranstaltninger, der begrænser den frie udveksling af tjenesteydelser, desuden være egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 10.3.2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, præmis 24).

36 Hvad angår spørgsmålet, om en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede er hensigtsmæssig, bemærkes, at en medlemsstat med henblik på at sikre en effektiv skattekontrol, der tager sigte på at bekæmpe skattesvig, er berettiget til at anvende foranstaltninger, som giver den mulighed for at foretage en klar og præcis kontrol af de udgifter, som er fradragsberettigede som erhvervsmæssige udgifter i den pågældende stat (dom af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). Der er intet grundlag for at fastslå, at det forholder sig anderledes med hensyn til foranstaltninger, der gør det muligt for en anden medlemsstat at foretage en sådan kontrol.

37 Som den belgiske regering imidlertid i det væsentlige har anført i sit indlæg, kan den forpligtelse, der pålægges selskaber, som er etableret i Belgien, til at anmelde udgifter til tjenesteydelser, som er købt hos tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater, hjælpe disse medlemsstaters skattemyndigheder med at kontrollere, om modydelsen for disse tjenesteydelser faktisk indgår i modtagernes skattepligtige indkomst.

38 Når den belgiske skatteforvaltning til skattemyndighederne i en anden medlemsstat fremsender de oplysninger, der fremgår af de individuelle opgørelser som omhandlet i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, og som vedrører betalinger, der kun er skattepligtige i denne anden medlemsstat, har disse sidstnævnte myndigheder nemlig mulighed for at kontrollere den pågældende tjenesteyders skatteangivelse.

39 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en effektiv skattekontrol, skal det for det første bemærkes, at den belgiske regering som begrundelse for den praksis om administrativ tolerance, der er nævnt i denne doms præmis 5, har gjort gældende, at når tjenesteyderen er underlagt den belgiske lovgivning om bogføring og i henhold til den belgiske momslovgivning er forpligtet til at udstede en faktura, vil den angivelsespligt, der er fastsat i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, i vidt omfang overlappe de forpligtelser, som i medfør af denne lovgivning påhviler tjenesteyderen. Som Europa-Kommissionen har anført i sit indlæg, er den omhandlede praksis om administrativ tolerance således baseret på den forudsætning, at tjenesteydere, der er underlagt sådanne regnskabsforpligtelser og faktureringsforpligtelser med hensyn til moms i henhold til belgisk ret, ikke frembyder den samme grad af risiko for skattesvig som de tjenesteydere, der ikke er omfattet af de nævnte forpligtelser.

40 I denne henseende bemærkes, at eftersom de regler, der regulerer virksomheders bogføring, og momsreglerne er blevet harmoniseret inden for Den Europæiske Union, er de tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater, underlagt forpligtelser, der svarer til dem, som påhviler tjenesteydere etableret i Belgien. Det fremgår desuden af den i hovedsagerne omhandlede lovgivning, at udarbejdelsen af individuelle opgørelser og sammenfattende oversigter ikke kan anses for at være nødvendig for, at de belgiske skattemyndigheder kan kontrollere erklæringerne fra de tjenesteydere, der er etableret i Belgien, eftersom disse er fritaget herfor, når betingelserne for anvendelse af den praksis om administrativ tolerance, der er nævnt i denne doms præmis 5, er opfyldt. Det kan derfor ikke antages, at oplysningerne i de individuelle opgørelser er nødvendige for skattemyndighederne i de andre medlemsstater for at kontrollere af de skatteangivelser, som indgives af de tjenesteydere, der er etableret på deres område.

41 Hvad for det andet angår den belgiske regerings argument om, at den angivelsespligt, der pålægges selskaber, som er etableret i Belgien, med hensyn til de tjenesteydelser, som leveres af tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater, er nødvendig for at opretholde en spontan

og automatisk udveksling af oplysninger, som samtlige medlemsstater og flere tredjelande deltager i, bemærkes, at denne regering ikke på nogen måde har præciseret retsgrundlaget for en sådan udveksling.

42 Det er korrekt, at såvel Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT 1977, L 336, s. 15) som Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1, berigtiget i EUT 2013, L 162, s. 15), som i henhold til dets artikel 28 ophævede direktiv 77/799 med virkning fra den 1. januar 2013, har givet medlemsstaternes skattemyndigheder mulighed for at anmode skattemyndighederne i andre medlemsstater om at udlevere skatteoplysninger og for at udveksle sådanne oplysninger med disse myndigheder. Ingen af disse direktiver fastsætter imidlertid en forpligtelse for de nævnte myndigheder til spontant og automatisk at udveksle oplysninger som den, der er omhandlet i hovedsagerne.

43 Desuden gav artikel 2 i direktiv 77/799, sammenholdt med direktivets artikel 1, skattemyndighederne i en medlemsstat mulighed for at anmode skattemyndighederne i en anden medlemsstat om at meddele alle de oplysninger, der kunne gøre det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomstskat, herunder selskabsskat, i et konkret tilfælde, og forpligtede disse sidstnævnte myndigheder til i givet fald at foretage de nødvendige undersøgelser for at fremskaffe disse oplysninger. Artikel 1, 5 og 6 i direktiv 2011/16 indeholder tilsvarende forpligtelser. Det følger heraf, at selv om der ikke sker en spontan og automatisk udveksling af oplysninger, har medlemsstaternes skattemyndigheder i forbindelse med undersøgelser vedrørende en bestemt skatteyder mulighed for at indhente alle de oplysninger, som er nødvendige for, at de kan foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter.

44 For det tredje skal det under alle omstændigheder bemærkes, at den i hovedsagerne omhandlede lovgivning fastsætter en sanktion, som benævnes »særlig skatteansættelse«, der består i at påligne en højere selskabsskat med et beløb, der efter omstændighederne svarer til 50% eller 100% af de beløb, som faktureres af de tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater.

45 Ifølge den belgiske regering er formålet med denne sanktion ikke at straffe den manglende opfyldelse af de angivelsesformaliteter, der er fastsat i artikel 57 i lov om indkomstskat af 1992, men at neutralisere den skattemæssige fordel, som køberen og tjenesteyderen kan drage heraf.

46 Det fremgår imidlertid af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, og som den belgiske regering har bekræftet, at den nævnte sanktion pålægges i alle de tilfælde, hvor et belgisk selskab har tilsidesat den angivelsespligt, der er fastsat i den i hovedsagerne omhandlede lovgivning, uden at gøre brug af de muligheder, der er beskrevet i denne doms præmis 26, for at undgå denne sanktion. Selv hvis det antages, således som den belgiske regering har gjort gældende, at betaleren er fritaget for denne forpligtelse, når beløbet ikke overstiger 125 EUR, er det således åbenbart, at den nævnte sanktion under hensyn til denne bagatelgrænse kan pålægges, selv når tjenesteyderen i den medlemsstat, hvori vedkommende er etableret, faktisk har angivet de indtægter fra belgiske kilder, som den pågældende har modtaget som vederlag for sine tjenesteydelser. Sanktionen pålægges derfor, selv når den manglende opfyldelse af angivelsespligten ikke på nogen måde har medført, at indkomst unddrages fra beskatning, og uanset om dette skyldes forhold hos køberen eller leverandøren af de omhandlede tjenesteydelser.

47 Selv om medlemsstaterne frit kan sanktionere den manglende overholdelse af de administrative forpligtelser, som de fastsætter, forudsat at disse sanktioner står i rimeligt forhold til det mål, der forfølges, går en sanktion, der består i at påligne en højere skat med et beløb, der kan udgøre 50% eller 100% af værdien af de pågældende tjenesteydelser, selv uden at der foreligger nogen form for skatteunddragelse, imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol. Denne sanktions uforholdsmæssige karakter er så meget desto mere åbenbar som en levering af tjenesteydelser, der udelukkende finder sted i Belgien, som følge af den administrative tolerance, der er nævnt i denne doms præmis 5, ikke kan give anledning til sanktioner, selv når tjenesteyderen ikke har angivet den modtagne betaling.

48 Det følger heraf, at den i denne doms præmis 25 omhandlede restriktion heller ikke kan begrundes i hensynet til bekæmpelse af skattesvig, som sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen har henvist til i deres indlæg. Dette hensyn udgør er tvingende alment hensyn, som kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 11.6.2009, X og Passenheim-van Schoot, C-155/08 og C-157/08, EU:C:2009:368, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis). I det foreliggende tilfælde er det korrekt, at den omhandlede lovgivning kan bidrage til at bekæmpe skattesvig gennem den sanktion, der er omhandlet i denne doms præmis 44. Eftersom denne sanktion finder anvendelse, selv uden at der foreligger nogen form for skatteunddragelse, således som det fremgår af denne doms præmis 46, går den imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

49 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der pålægger ethvert selskab, der er etableret på denne første medlemsstats område, at indgive oversigter til skatteforvaltningen vedrørende de betalinger i form af vederlag for tjenesteydelser, der er købt hos tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvor disse sidstnævnte tjenesteydere er omfattet af såvel lovgivningen om virksomheders bogføring som en forpligtelse til at udstede fakturaer i overensstemmelse med momslovgivningen, idet de ellers pålignes en højere selskabsskat svarende til 50% eller 100% af værdien af disse tjenesteydelser, mens den førstnævnte medlemsstat i overensstemmelse med administrativ praksis ikke pålægger en tilsvarende forpligtelse, når de nævnte tjenesteydelser leveres af tjenesteydere, som er etableret på dens område.

Sagsomkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der pålægger ethvert selskab, der er etableret på denne første medlemsstats område, at indgive oversigter til skatteforvaltningen vedrørende de betalinger i form af vederlag for tjenesteydelser, der er købt hos tjenesteydere, som er etableret i en anden medlemsstat, og hvor disse sidstnævnte tjenesteydere er omfattet af såvel lovgivningen om virksomheders bogføring som en forpligtelse til at udstede fakturaer i overensstemmelse med lovgivningen om merværdiafgift, idet de ellers pålignes en højere

selskabsskat svarende til 50% eller 100% af værdien af disse tjenesteydelser, mens den førstnævnte medlemsstat i overensstemmelse med administrativ praksis ikke pålægger en tilsvarende forpligtelse, når de nævnte tjenesteydelser leveres af tjenesteydere, som er etableret på dens område.

Underskrifter