Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 24 februari 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Frihet att tillhandahålla tjänster – Artikel 56 FEUF – Inskränkningar – Skattelagstiftning – Bolagsskatt – Skyldighet för personer som köper tjänster att upprätta och till skattemyndigheten översända styrkande handlingar rörande de belopp som fakturerats av tjänsteleverantörer som är etablerade i en annan medlemsstat – Ingen sådan skyldighet föreligger för rent interna tillhandahållanden av tjänster – Motivering – Effektiv skattekontroll – Proportionalitet”

I de förenade målen C-52/21 och C-53/21,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Cour d’appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien), av den 4 december 2020 som inkom till domstolen den 28 januari 2021, i målen

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

mot

État belge (C-52/21),

och

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

mot

État belge (C-53/21),

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjätte avdelningen I. Ziemele, tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna P.G. Xuereb (referent) och A. Kumin,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

* Rättegångsspråk: franska.

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL och Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, genom P. Destrée, avocat,

– Belgiens regering, genom S. Baeyens, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande i de båda målen avser tolkningen av artikel 56 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan, dels Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (nedan kallat Pharmacie populaire) (mål C-52/21), dels Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (nedan kallat Pharma Santé) (mål C-53/21), å ena sidan och den belgiska staten, å andra sidan. Målen rör de villkor som enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat ska vara uppfyllda för att avdrag ska få göras från den beskattningsbara inkomsten för bolag som är etablerade i Belgien för utgifter i samband med köp av tjänster från tjänsteleverantörer som är etablerade i en annan medlemsstat.

Den belgiska lagstiftningen

3 Artikel 57 i Code des impôts sur les revenus (lagen om inkomstskatt) (nedan kallad CIR 1992), i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen, har följande lydelse:

”Följande utgifter ska endast anses utgöra kostnader för intäkternas förvärvande 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, courtage, rabatter i form av återbäring eller annat, ersättning för tidsspillan, regelmässiga eller oregelmässiga arvoden, gratifikationer, ersättningar eller förmåner, oavsett natur, som för mottagaren utgör inkomst av näringsverksamhet, oavsett om de är skattepliktiga i Belgien eller inte, med undantag för sådan ersättning som avses i artikel 30, 3°,

…”

4 I artikel 219 CIR 1992, i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen, föreskrivs följande:

”En särskild avgift tas ut när de utgifter som avses i [artikel 57] inte styrks genom att inge särskilda blanketter och en sammanställning ….

Denna avgift uppgår till 100 procent av dessa utgifter, … förutom när det kan visas att mottagaren av dessa belopp är en fysisk person … varvid denna sats uppgår till 50 procent av utgifterna.

…

Denna avgift ska inte tas ut om den skattskyldige har visat att beloppet för sådana utgifter som avses i artikel 57 … tagits upp i en deklaration som mottagaren lämnat in i enlighet med artikel 305 [CIR 1992] eller i en motsvarande deklaration som mottagaren lämnat in i utlandet.

Om beloppet för de utgifter som avses i artikel 57 … inte tagits upp i en deklaration som lämnats in i enlighet med artikel 305 [CIR 1992] eller i en motsvarande deklaration som mottagaren lämnat in i utlandet, ska den särskilda avgiften 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.”

5 Enligt en praxis som kallas ”administrativ tolerans”, som bland annat nämns i nr 57/62 i den administrativa kommentaren till CIR 1992 och i cirkulär nr Ci.RH.243/581.810 (AFER nr 7/2009) av den 19 februari 2009, är de skattskyldiga befriade från kravet på att inge sådana särskilda blanketter och sådana sammanställningar när två villkor är uppfyllda. För det första ska mottagarna av de aktuella betalningarna under den period som här är aktuell vara personer som omfattas av ”lagen av den 17 juli 1975 om bokföring och årsbokslut för företag”. Denna hänvisning ska numera, efter det att denna lag upphävts år 2014, förstås som en hänvisning till företagens bokföringsskyldigheter enligt bok III, del 3, kapitel 2 i den belgiska lagsamlingen om ekonomisk rätt. För det andra ska betalningarna i fråga beviljas som ersättning för transaktioner som inte är undantagna från skyldigheten att fakturera enligt mervärdesskattelagstiftningen.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Klagandena i de nationella målen, Pharmacie populaire och Pharma Santé, är två bolag som är etablerade i Belgien och som saluför läkemedel.

7 Dessa två bolag har genom avtal anförtrott LAD Sàrl, som är ett bolag med säte i Luxemburg, uppdraget att utföra transporter av läkemedel.

8 LAD fakturerade under åren 2010, 2011 och 2012 Pharmacie populaire för transportkostnader på 20 846,20 euro, 22 788,88 euro respektive 16 723,44 euro. De transportkostnader som LAD fakturerade Pharma Santé, under åren 2008, 2009, 2010, 2011 och 2012, uppgick till 32 516,23 euro, 22 653,95 euro, 25 468,33 euro, 27 197,78 euro respektive 16 383,40 euro.

9 Dessa omständigheter ledde till att åtal väcktes mot Pharmacie populaire och Pharma Santé, vilka frikändes genom dom meddelad av Tribunal correctionnel de Liège (Brottmålsdomstolen i Liège, Belgien) den 28 februari 2019. Enligt dessa domar, som har vunnit laga kraft, fanns det inte någon uppgift i handlingarna i målen som styrkte att de tjänster som hade tillhandahållits klagandena i målen vid den nationella domstolen inte hade någon grund i verkligheten och att de priser som dessa hade angett inte motsvarade de priser som faktiskt hade betalats. Det finns inte heller någon uppgift i handlingarna i målen som talar för att LAD i själva verket inte existerar.

10 Eftersom klagandena i målen vid den nationella domstolen inte hade upprättat särskilda blanketter och sammanställningar avseende dessa utgifter i enlighet med artikel 57 CIR 1992, tillställde den belgiska skattemyndigheten dem ändringsbeslut den 20 augusti respektive den 4 november 2015, i vilka de underrättades om att myndigheten hade för avsikt att ta ut en särskild avgift avseende de aktuella beloppen i enlighet med artikel 219 CIR 1992.

11 Klagandena i de nationella målen gjorde gällande att de hade gjort de aktuella betalningarna i god tro som motprestation för de tjänster som faktiskt hade utförts och att det inte fanns någon anledning att upprätta särskilda blanketter, eftersom mottagaren var ett luxemburgskt bolag som omfattades av en obligatorisk bokföringsskyldighet.

12 Genom beslut som riktades till klagandena i de nationella målen den 23 november respektive den 11 december 2015 vidhöll den belgiska skattemyndigheten sin ståndpunkt och angav bland annat att de aktuella bolagen inte hade visat att utbetalningarna i fråga ingick i en deklaration som mottagaren av dessa betalningar hade lämnat in i enlighet med artikel 305 CIR 1992 eller i en motsvarande deklaration som betalningsmottagaren hade lämnat in i utlandet. Följaktligen blev de aktuella beloppen föremål för den särskilda avgift som föreskrivs i artikel 219 CIR 1992.

13 Den 26 maj 2016 begärde klagandena i de nationella målen omprövning av respektive beslut. Genom beslut av den 7 november 2016 avslog den belgiska skattemyndigheten dessa klagomål.

14 Klagandena i de nationella målen väckte den 27 januari respektive den 30 januari 2017 talan mot dessa beslut vid Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien). Respektive talan ogillades i två domar som meddelades den 25 oktober 2018.

15 Klagandena överklagade dessa domar till den hänskjutande domstolen, Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien).

16 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den förvaltningspraxis som avses i punkt 5 ovan inte är tillämplig på betalningar som utförs som vederlag för tjänster som tillhandahålls av sådana bolag som LAD, som har sitt säte i en annan medlemsstat och som inte har något fast driftställe i Belgien.

17 Enligt den hänskjutande domstolen framgår det av artikel 219 CIR 1992, jämförd med denna förvaltningspraxis, att skyldigheten att upprätta särskilda blanketter och en sammanställning för att undvika att påföras den särskilda avgiften gäller för köpare av tjänster som tillhandahålls av bolag som inte har hemvist i Belgien, och innebär en ytterligare administrativ börda för dem, vilken inte åläggs köpare av samma tjänster när dessa tillhandahålls av en tjänsteleverantör som har hemvist i Belgien och som omfattas av den belgiska lagstiftningen om bokföring och årsbokslut för företag. En sådan skyldighet skulle följaktligen kunna göra gränsöverskridande tjänster mindre attraktiva än tjänster som tillhandahålls av tjänsteleverantörer med hemvist i landet och således avhålla köpare från att anlita tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater. Denna situation skulle således kunna kvalificeras som en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjuden enligt artikel 56 FEUF.

18 Den hänskjutande domstolen anser därför att det finns anledning att ställa en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida den aktuella belgiska lagstiftningen utgör en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster och huruvida en sådan inskränkning i förekommande fall kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

19 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 56 [FEUF] 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 särskild avgift 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 utgifter, 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 en sådan avgift?”

Tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken varje bolag som är etablerat i denna medlemsstat är skyldigt att till skattemyndigheten översända sammanställningar över betalningar som gjorts som ersättning för tjänster som köpts från tjänsteleverantörer som är etablerade i en annan medlemsstat, i vilken dessa bolag både omfattas av lagstiftningen om företags bokföring och en skyldighet att utfärda sina fakturor i enlighet med lagstiftningen om mervärdesskatt, vid äventyr av att bolagsskatten annars höjs med motsvarande 50 eller 100 procent av värdet av dessa tjänster, trots att den förstnämnda medlemsstaten enligt administrativ praxis inte ålägger någon motsvarande skyldighet när tjänsterna tillhandahålls av tjänsteleverantörer som är etablerade på dess territorium.

21 Med hänsyn till att det i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet föreskrivs såväl en skyldighet att lämna vissa upplysningar till skattemyndigheterna som en påföljd i form av en direkt skatt, om denna skyldighet inte uppfylls, ska det påpekas att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet, måste medlemsstaterna emellertid följa unionsrätten och särskilt beakta de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget (dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

22 Domstolen erinrar för det första om att artikel 56 FEUF utgör hinder för att tillämpa nationell lagstiftning som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstaterna än att tillhandahålla tjänster enbart inom en medlemsstat. Artikel 56 FEUF innebär nämligen ett krav på avskaffandet av alla inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls (dom av den 3 mars 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

23 Nationella åtgärder som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster utgör sådana inskränkningar i denna frihet. Åtgärder som endast får till följd att ytterligare kostnader uppkommer för tillhandahållandet av den ifrågavarande tjänsten, och som påverkar tillhandahållandet av tjänster mellan medlemsstater och inom en och samma medlemsstat på samma sätt, omfattas däremot inte av förbudet i artikel 56 FEUF (dom av den 3 mars 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

24 Enligt domstolens fasta praxis ger artikel 56 FEUF dessutom inte bara rättigheter åt tjänsteleverantören, utan även åt tjänstemottagaren (dom av den 30 januari 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

25 Mot bakgrund av denna rättspraxis konstaterar domstolen att en lagstiftning och en administrativ praxis som föreskriver en deklarationsplikt och en sanktionsordning som innebär att tjänsteleverantörer behandlas olika beroende på om de är etablerade i Belgien eller ej, ska anses kunna göra gränsöverskridande tjänster mindre attraktiva för tjänstemottagare som är etablerade i Belgien än tjänster som tillhandahålls av tjänsteleverantörer som är etablerade i nämnda medlemsstat och avskräcka dessa mottagare från att anlita tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater. En sådan lagstiftning och en sådan administrativ praxis kan följaktligen utgöra en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster, vilket den belgiska regeringen för övrigt har medgett i sitt yttrande.

26 Denna slutsats påverkas inte av den belgiska regeringens argument att sanktionen för åsidosättande av den deklarationsskyldighet som föreskrivs i artikel 57 CIR 1992, enligt artikel 219 i samma lag, inte är tillämplig när de aktuella betalningarna ingår i en deklaration som mottagaren av dessa betalningar har lämnat till den belgiska skattemyndigheten i enlighet med artikel 305 CIR eller i en motsvarande deklaration i utlandet, eller när mottagaren har registrerats på ett entydigt sätt senast inom 2 år och 6 månader från och med den 1 januari det aktuella beskattningsåret.

27 Såsom framgår av denna argumentation skulle nämligen deklarationsskyldigheten i artikel 57 CIR 1992 i dessa fall endast ersättas med en liknande skyldighet som inte på motsvarande sätt verkar påverka tjänster som är helt interna för Belgien och som kan göra det svårare eller mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstaterna.

28 När det gäller den belgiska regeringens argument att de deklarationsskyldigheter som föreskrivs i den lagstiftning som är i fråga i de nationella målen är begränsade till de uppgifter som är absolut nödvändiga för att otvetydigt identifiera de aktuella betalningarna, deras art och deras storlek, och att dessa upplysningar i princip är tillgängliga i betalarens räkenskaper utan att denne behöver göra efterforskningar som kan medföra betydande administrativa kostnader, ska det dessutom påpekas att enligt fast rättspraxis är till och med en snäv eller obetydlig inskränkning av en grundläggande frihet förbjuden enligt EUF-fördraget (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

29 För det andra ska det erinras om att en skillnad i behandling som utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster dock kan vara tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse och såvitt dess tillämpning i ett sådant fall är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 3 mars 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

30 Den hänskjutande domstolen har, samtidigt som den vill få klarhet i huruvida en eventuell inskränkning kan rättfärdigas av sådana tvingande skäl av allmänintresse, inte lämnat några närmare uppgifter i detta avseende.

31 Den belgiska regeringen har i sitt yttrande gjort gällande att den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll. Syftet med denna lagstiftning är att säkerställa att de belopp som köparen av tjänsterna dragit av

från sin beskattningsbara inkomst motsvarar de inkomster som deklarerats av den som tillhandahåller tjänsterna. När köparen omfattas av belgisk redovisningslagstiftning och är skyldig att utfärda en faktura, överlappar visserligen köparens skyldighet att upprätta och inge särskilda blanketter och sammanställningar över dessa betalningar i princip de skyldigheter som tjänsteleverantören har, eftersom uppgifterna från dennes kundförteckning i princip motsvarar uppgifterna i de handlingar som betalaren ska upprätta. Den belgiska regeringen har anfört att det är av denna anledning som det i sådana situationer tillämpas en administrativ tolerans.

32 Den belgiska regeringen har emellertid gjort gällande att den deklarationsskyldighet som åligger köpare av tjänster fortfarande är av nytta när de som tillhandahåller tjänster inte är etablerade i Belgien, men omfattas av bokföringslagstiftningen i den stat där de är etablerade och är skyldiga att utfärda en faktura. I sådana fall är de utbetalningar som gjorts inte skattepliktiga i Belgien, i enlighet med bestämmelserna i avtalen för undvikande av dubbelbeskattning avseende företagsvinster. Den belgiska skattemyndigheten ”lämnar över stafettpinnen” till skattemyndigheten i den medlemsstat där den som tillhandahåller tjänsterna är etablerad, vilken är den enda som har behörighet att kontrollera huruvida denne verkligen har deklarerat sina inkomster. Det rör sig om ett spontant och automatiskt informationsutbyte som samtliga medlemsstater och flera tredjeländer deltar i. De uppgifter som lämnats på detta sätt återfinns i de särskilda blanketterna.

33 Den belgiska regeringen anser att de särskilda blanketter och sammanställningar som avses i artikel 57 CIR 1992 fortfarande är nödvändiga för att den stat där tjänsteleverantören är etablerad ska kunna genomföra denna kontroll. Att utsträcka den förvaltningspraxis som gäller för betalningar som görs av bolag som är etablerade i Belgien till att även omfatta tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater skulle innebära att man avstår från detta informationsutbyte och äventyrar den övervakning som möjliggörs genom detsamma.

34 Det framgår av rättspraxis att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster (dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57, och dom av den 3 mars 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

35 Såsom har påpekats i punkt 29 ovan krävs det dessutom att de åtgärder som inskränker friheten att tillhandahålla tjänster är ägnade att säkerställa förverkligandet av det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (dom av den 10 mars 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punkt 24).

36 Vad gäller frågan huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i de nationella målen är ändamålsenlig, erinrar domstolen om att en medlemsstat för att upprätthålla en effektiv skattekontroll, i syfte att bekämpa skattebedrägeri, tillåts att föreskriva en klar och tydlig kontroll av det belopp för vilket avdrag yrkas som kostnader för intäkternas förvärvande i denna medlemsstat (dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Det finns ingen anledning att göra en annan bedömning när det gäller åtgärder som möjliggör en sådan kontroll av en annan medlemsstat.

37 Såsom den belgiska regeringen har påpekat i sitt yttrande, kan den skyldighet som åläggs bolag med hemvist i Belgien att deklarera utgifter för tjänster som köpts av tjänsteleverantörer etablerade i andra medlemsstater hjälpa skattemyndigheterna i dessa medlemsstater att kontrollera huruvida de betalningar som gjorts som ersättning för dessa tjänster verkligen ingår bland betalningsmottagarnas beskattningsbara inkomster.

38 Genom att den belgiska skattemyndigheten till skattemyndigheterna i denna medlemsstat översänder de uppgifter som återfinns i de särskilda blanketter som avses i artikel 57 CIR 1992 om betalningar som endast får beskattas i en annan medlemsstat, blir det nämligen möjligt för sistnämnda myndigheter att kontrollera den berörda tjänsteleverantörens skattedeklaration.

39 När det gäller frågan huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att säkerställa en effektiv skattekontroll, erinrar domstolen för det första om att den belgiska regeringen, för att förklara varför den förvaltningspraxis som avses i punkt 5 i förevarande dom är rimlig, har gjort gällande att när tjänsteleverantören omfattas av den belgiska lagstiftningen om bokföring och, i enlighet med mervärdesskattelagstiftningen, är skyldig att utfärda en faktura, överlappar den deklarationsskyldighet som föreskrivs i artikel 57 CIR 1992 till stor del de skyldigheter som åligger leverantören enligt dessa regler. Såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt yttrande grundar sig den aktuella förvaltningspraxisen således på ett antagande att tjänsteleverantörer som omfattas av sådana skyldigheter i fråga om bokföring och fakturering avseende mervärdesskatt som föreskrivs i belgisk rätt inte uppvisar samma grad av risk att ägna sig åt skatteundandragande som tjänsteleverantörer som inte omfattas av nämnda skyldigheter.

40 Det ska i detta hänseende påpekas att eftersom reglerna om företags bokföring och om mervärdesskatt har harmoniserats inom Europeiska unionen, omfattas tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater av skyldigheter som är jämförbara med dem som åligger tjänsteleverantörer som är etablerade i Belgien. Det framgår dessutom av den lagstiftning som är aktuell i de nationella målen att upprättande av de särskilda blanketterna och sammanställningarna inte kan anses vara nödvändigt för att de belgiska skattemyndigheterna ska kunna kontrollera deklarationer från tjänsteleverantörer som är etablerade i Belgien, eftersom sådana inte behöver upprättas när villkoren för tillämpning av den förvaltningspraxis som avses i punkt 5 ovan är uppfyllda. Det kan således inte anses att de uppgifter som förekommer i de särskilda blanketterna är oundgängliga för skattemyndigheterna i andra medlemsstater för att kontrollera skattedeklarationerna från tjänsteleverantörer som är etablerade i dessa stater.

41 Vad för det andra gäller den belgiska regeringens argument att den deklarationsskyldighet som åligger bolag med hemvist i Belgien för tjänster som tillhandahålls av tjänsteleverantörer etablerade i andra medlemsstater är nödvändig för att upprätthålla ett spontant och automatiskt informationsutbyte, som samtliga medlemsstater och flera tredjeländer deltar i, konstaterar domstolen att denna regering inte har preciserat den rättsliga grunden för ett sådant utbyte.

42 Det är visserligen riktigt att såväl rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 1977, 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) som rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1, och rättelse i EUT L 162, 2013, s. 15), genom vilket, enligt artikel 28 i nämnda direktiv, direktiv 77/799 upphävdes med verkan från den 1 januari 2013, föreskrev en möjlighet för skattemyndigheterna i medlemsstaterna att begära upplysningar från andra skattemyndigheter och att utbyta sådan information med andra skattemyndigheter. Det föreskrivs emellertid inte i något av dessa direktiv någon skyldighet för nämnda myndigheter att på eget initiativ och automatiskt utbyta information av det slag som avses i de nationella målen.

43 Dessutom gjorde artikel 2 i direktiv 77/799, jämförd med artikel 1 i samma direktiv, det möjligt för skattemyndigheterna i en medlemsstat att begära att skattemyndigheterna i en annan medlemsstat ska inkomma med all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst, inklusive bolagsskatt, i ett specifikt fall, och de sistnämnda myndigheterna förpliktades att i förekommande fall göra de efterforskningar som var nödvändiga för att ta fram dessa upplysningar. Motsvarande skyldigheter upprepas i artiklarna 1, 5 och 6 i direktiv 2011/16. Av detta följer att även i avsaknad av ett spontant och automatiskt informationsutbyte kan medlemsstaternas skattemyndigheter, inom ramen för undersökningar avseende en viss skattskyldig, inhämta alla upplysningar som de behöver för att möjliggöra en riktig beskattning.

44 För det tredje ska det under alla omständigheter erinras om att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet åtföljs av en sanktion, benämnd ”särskild avgift”, som består i att höja bolagsskatten med ett belopp som, beroende på omständigheterna, uppgår till 50 procent eller 100 procent av de belopp som fakturerats av tjänsteleverantörer med hemvist i andra medlemsstater.

45 Enligt den belgiska regeringen är syftet med denna sanktion inte att straffa underlåtenheten att fullgöra de deklarationsformaliteter som föreskrivs i artikel 57 CIR 1992, utan att avskräcka från sådan underlåtenhet genom att neutralisera den skattefördel som köparen och tjänsteleverantören annars skulle kunna åtnjuta.

46 Det framgår emellertid av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat och som har bekräftats av den belgiska regeringen att sanktionen åläggs i samtliga fall där ett belgiskt bolag har underlåtit att uppfylla sin deklarationsplikt enligt den lagstiftning som är aktuell i de nationella målen utan att man först använt sig av de möjligheter som anges i punkt 26 i förevarande dom för att undvika denna sanktion. Även om det antas, såsom den belgiska regeringen har gjort gällande, att betalaren är befriad från denna skyldighet när betalningsbeloppet inte överstiger 125 euro, är det således uppenbart att nämnda påföljd, med förbehåll för denna minimigräns, kan utkrävas även när leverantören i den medlemsstat där betalaren är etablerad faktiskt har deklarerat inkomster från belgiska källor som ersättning för sina tjänster. Sanktionen kan således påföras även när den omständigheten att deklarationsskyldigheten inte uppfyllts inte har lett till något skatteundandragande, vare sig hos köparen eller hos tillhandahållaren av tjänsterna i fråga.

47 Även om medlemsstaterna har frihet att vidta sanktionsåtgärder vid underlåtenhet att iaktta de administrativa skyldigheter som de ålägger, under förutsättning att dessa sanktioner står i proportion till det eftersträvade målet, går en sanktionsåtgärd som består i en ökning av skatten med ett belopp som motsvarar 50 procent eller till och med 100 procent av värdet på de berörda tjänsterna, trots att det inte sker något skatteundandragande, utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll. Det framstår som än mer uppenbart att denna sanktion är oproportionerlig, eftersom en tjänst som tillhandahålls uteslutande inom Belgien inte kan medföra någon sanktion, tack vare den förvaltningspraxis som avses i punkt 5 i förevarande dom.

48 Av detta följer att en sådan inskränkning som den som beskrivs i punkt 25 i förevarande dom inte heller kan rättfärdigas av kampen mot skattebedrägerier, som klagandena i de nationella målen och kommissionen tagit upp i sina yttranden. Detta mål utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de fria rörligheter som garanteras genom EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot, C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 45 och där angiven rättspraxis). I förevarande fall är det visserligen sant att den aktuella lagstiftningen kan bidra till att avskräcka från skattebedrägerier, tack vare den sanktionsåtgärd som avses i punkt 44 i

förevarande dom. Denna sanktionsåtgärd är emellertid tillämplig även när det inte är fråga om skattebedrägerier, såsom påpekats i punkt 46 i förevarande dom, varför den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

49 Med beaktande av vad som anförts ovan ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken varje bolag som är etablerat i den förstnämnda medlemsstaten är skyldigt att till skattemyndigheten översända sammanställningar över betalningar som gjorts som ersättning för tjänster som köpts från tjänsteleverantörer som är etablerade i en annan medlemsstat, i vilken dessa bolag både omfattas av lagstiftningen om företags bokföring och en skyldighet att utfärda sina fakturor i enlighet med lagstiftningen om mervärdesskatt, vid äventyr av att bolagsskatten annars höjs med motsvarande 50 eller 100 procent av värdet av dessa tjänster, trots att den förstnämnda medlemsstaten enligt administrativ praxis inte ålägger någon motsvarande skyldighet när nämnda tjänster tillhandahålls av leverantörer som är etablerade på dess territorium.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken varje bolag som är etablerat i den förstnämnda medlemsstaten är skyldigt att till skattemyndigheten översända sammanställningar över betalningar som gjorts som ersättning för tjänster som köpts från tjänsteleverantörer som är etablerade i en annan medlemsstat, i vilken dessa bolag både omfattas av lagstiftningen om företags bokföring och en skyldighet att utfärda sina fakturor i enlighet med lagstiftningen om mervärdesskatt, vid äventyr av att bolagsskatten annars höjs med motsvarande 50 eller 100 procent av värdet av dessa tjänster, trots att den förstnämnda medlemsstaten enligt administrativ praxis inte ålägger någon motsvarande skyldighet när nämnda tjänster tillhandahålls av leverantörer som är etablerade på dess territorium.

Underskrifter