

Sag C-433/04

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Kongeriget Belgien

»Traktatbrud – artikel 49 EF og artikel 50 EF – fri udveksling af tjenesteydelser – aktiviteter i byggesektoren – bekæmpelse af skattesvig i byggesektoren – nationale bestemmelser, hvorved det pålægges at tilbageholde 15% af det beløb, der er faktureret af medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien – nationale bestemmelser, der indfører en solidarisk hæftelse for skattegæld, der påhviler medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat A. Tizzano fremsat den 6. april 2006

Domstolens dom (Første Afdeling) af 9. november 2006

Sammendrag af dom

*Fri udveksling af tjenesteydelser – restriktioner – skattelovgivning*

*(Art. 49 EF og 50 EF)*

En medlemsstat tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 49 EF og artikel 50 EF, hvis den forpligter opdragsgivere og entreprenører, som indgår aftale med udenlandske medkontrahenter, der ikke er registreret hos myndighederne i den pågældende medlemsstat, til at tilbageholde 15% af det skyldige beløb for udførte arbejder, og som pålægger samme opdragsgivere og entreprenører et solidarisk ansvar for betaling af sådanne medkontrahenters skattegæld.

Selv om indeholdelsesforpligtelsen og det solidariske ansvar finder anvendelse uden forskel i tilfælde af anvendelse af en ikke-registreret tjenesteyder, uanset om denne er etableret i den pågældende medlemsstat eller en anden medlemsstat, udgør de en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, da de kan afholde tjenesteydere, der ikke er registreret og ikke etableret i den pågældende medlemsstat, fra at gå ind på denne medlemsstats marked med henblik på her at levere tjenesteydelser eller afholde opdragsgivere eller entreprenører fra at anvende tjenesteydelser fra nævnte tjenesteydere.

Nødvendigheden af at bekæmpe skattesvig kan ikke begrunde den generelle og præventive anvendelse af indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse over for alle tjenesteydere, der ikke er etableret og ikke registreret i den pågældende medlemsstat, når en del af dem i princippet ikke skylder ovennævnte skatter, beløb vedrørende indeholdelsespligtige skatter og afgifter, som disse foranstaltninger skal sikre inddrivelsen af, og der findes mindre restriktive midler til at sikre inddrivelsen af skatter, beløb vedrørende indeholdelsespligtige skatter og afgifter, som sådanne tjenesteydere i visse situationer kan være skyldige.

(jf. præmis 30-32, 36, 37 og 42 samt domskonkl. 1)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

9. november 2006(\*)

»Traktatbrud – artikel 49 EF og artikel 50 EF – fri udveksling af tjenesteydelser – aktiviteter i byggesektoren – bekæmpelse af skattesvig i byggesektoren – nationale bestemmelser, hvorved det pålægges at tilbageholde 15% af det beløb, der er faktureret af medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien – nationale bestemmelser, der indfører en solidarisk hæftelse for skattegæld, der påhviler medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien«

I sag C-433/04,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 8. oktober 2004,

**Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber** ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Kongeriget Belgien** ved E. Dominkovits, som befuldmægtiget, bistået af avocat B. van de Walle de Ghelcke,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: A. Tizzano

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. april 2006,

afsagt følgende

**Dom**

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Kongeriget Belgien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 49 EF og artikel 50 EF, idet det forpligter opdragsgivere og entreprenører, som indgår aftale med udenlandske medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien, til at tilbageholde 15% af det

skyldige beløb for udførte arbejder (herefter »indeholdelsesforpligtelse«), og idet det pålægger samme opdragsgivere og entreprenører et solidarisk hæftelsesansvar (herefter »solidarisk hæftelse«) for betaling af sådanne medkontrahenters skattegæld.

## Nationale retsforskrifter

2 Den belgiske lov om indkomstskat 1992, som koordineret ved kongelig anordning af 10. april 1992 (tillæg til *Moniteur belge* af 30.7.1992), som ændret ved kongelig anordning af 26. december 1998 om foranstaltninger med henblik på at tilpasse bestemmelserne om solidarisk ansvar for skattegæld og gæld vedrørende sociale bidrag i medfør af artikel 43 i lov af 26. juli 1996 om modernisering af den sociale sikring og om styrkelse af de lovbestemte pensionsordninger (*Moniteur belge* af 31.12.1998, s. 42140, herefter »CIR 92«), indeholder i afsnit VII, der vedrører ansættelse og opkrævning af skatter, kapitel VIII, der har overskriften »Opkrævning af skat«, der omfatter en afdeling II, som har overskriften »Aktiviteter, for hvilke der skal gøres brug af en registreret entreprenør«.

3 I henhold til CIR92's artikel 400, nr. 1, er forskellige aktiviteter i byggesektoren, som fastsættes ved kongelig anordning, omfattet heraf.

4 CIR92's artikel 402 bestemmer:

»Stk. 1. Den opdragsgiver, som for så vidt angår de i af artikel 400 omfattede arbejder anvender en entreprenør, der ikke er registreret på tidspunktet for aftalens indgåelse, hæfter solidarisk med medkontrahenten for dennes betaling af skyldig skat.

Stk. 2. Den entreprenør, der for så vidt angår de i af artikel 400 omfattede arbejder anvender en underleverandør, der ikke er registreret på tidspunktet for aftalens indgåelse, hæfter solidarisk med medkontrahenten for dennes betaling af skyldig skat.

[...]

Stk. 5. Det solidariske ansvar er begrænset til 35% af den samlede pris, uden moms, af det arbejde, der er bestilt hos den ikke-registrerede entreprenør eller underleverandør.

Ansvarer gælder for hovedsummen, prisstigninger, tillæg og renter, uanset datoen for dens opgørelse:

1) for alle skyldige direkte skatter og afgifter, der er sidestillet med indkomstskat, for de skattepligtige perioder, hvorunder det pågældende arbejde er udført, samt for forudgående skattepligtige perioder

2) for alle skyldige beløb for skattetilbageholdelse for de perioder, hvorunder det pågældende arbejde er udført, samt forudgående perioder

3) for alle skattetilgodehavender af udenlandsk oprindelse, hvis inddrivelse der er anmodet om i henhold til en international aftale.

[...]«

5 CIR92's artikel 403 har følgende ordlyd:

»Stk. 1. Den opdragsgiver, der betaler hele eller dele af vederlaget for et arbejde, der er omfattet af artikel 400, til en entreprenør, som på tidspunktet for betalingen ikke er registreret, skal i dette tilfælde tilbageholde og overføre 15% af det fakturerede beløb, uden moms, til den af kongen

udpegede fuldmægtige og i henhold til de af denne fastsatte bestemmelser.

Stk. 2. Den entreprenør, der betaler hele eller dele af vederlaget for et arbejde, der er omfattet af artikel 400, til en underleverandør, som på tidspunktet for betalingen ikke er registreret, skal i dette tilfælde tilbageholde og overføre 15% af det fakturerede beløb, uden moms, til den af kongen udpegede fuldmægtige og i henhold til de af denne fastsatte bestemmelser.

Entreprenøren er dog fritaget – på de betingelser og efter de nærmere bestemmelser, der fastsættes af kongen – for forpligtelsen til tilbageholdelse og betaling i første afsnit, hvis underleverandøren på betalingstidspunktet er registreret som entreprenør.

Stk. 3. I givet fald fradrages de beløb, der er betalt i medfør af denne bestemmelse, det beløb, for hvilket opdragsgiveren eller entreprenøren holdes ansvarlig i medfør af artikel 402.«

6 CIR92's artikel 404 bestemmer, at hvis den i lovens artikel 403 fastsatte indeholdelse ikke er foretaget, pålægges opdragsgiveren eller i det nævnte lovs artikel 403, stk. 2, omhandlede tilfælde entreprenøren, en administrativ bøde, der udgør det dobbelte af det skyldige beløb.

7 CIR92's artikel 406, stk. 1, bestemmer:

»Beløb, der indbetales i henhold til artikel 403, anvendes først til betaling af skyldig skat i henhold til artikel 402 og af bøder og dernæst til betaling af skyldig moms.«

8 Efter CIR92's artikel 407 finder artikel 402 og 403 ikke anvendelse på en opdragsgiver, når der er tale om en fysisk person, der har fået udført arbejde af rent privat karakter.

9 De aktiviteter, der er omhandlet i CIR 92's artikel 400, nr. 1, er opregnet i artikel 1 i kongelig anordning af 26. december 1998 vedrørende gennemførelse af artikel 400, 401, 403, 404 og 406 i [CIR 92] 1992 og af artikel 30b i lov af 27. juni 1969 om ændring af lovanordning af 28. december 1944 om social sikring af arbejdstagere (*Moniteur belge* af 31.12.1998, s. 42147). I henhold til ordlyden af artikel 1, stk. 1, drejer det sig om følgende aktiviteter:

»1° Udførelse af et byggearbejde. Ved byggearbejde forstås: ethvert arbejde, der indebærer opførelse, ombygning, færdiggørelse, indretning, reparation, vedligeholdelse, rengøring og nedrivning, af en hvilken som helst fast ejendom eller en del heraf, såvel som enhver opgave, der både indebærer levering af en løsøregenstand og placering heraf i en ejendom på en sådan måde, at denne løsøregenstand bliver en del af den faste ejendom.

2° Enhver opgave, uanset om den ikke er omfattet af nr. 1, der både indebærer levering og fastgørelse til ejendommen:

a) af alle eller en del af de bestanddele, der udgør et centralvarme- eller klimaanlæg, herunder brændere, vandbeholdere og apparater til regulering og kontrol forbundet med kedlen eller radiatorerne

b) af alle eller en del af de bestanddele, der udgør en sanitær bygningsinstallation, og mere generelt, alle faste apparater bestemt til sanitær eller hygiejnisk anvendelse, som er tilsluttet en vandledning eller et afløb

c) af alle eller en del af de bestanddele, der udgør en elektrisk bygningsinstallation, bortset fra belysningsapparat og lamper

- d) af alle eller en del af de bestanddele, der udgør et elektrisk ringeanlæg, et brandalarm- og tyverisikringsanlæg, et dørtelefonanlæg
- e) af opbevaringsskabe, køkkenvaske, køkkenvaske med integreret indbygget skab og skabe indbygget under en køkkenvask, håndvaske med indbygget skab og skabe indbygget under en håndvask, emhætter, ventilatorer og vifter, som indretning i et køkken eller et badeværelse
- f) af skodder, persiener og markiser, der er placeret uden for bygningen.

3° Enhver opgave, der – selv om den ikke er omfattet af nr. 1 – samtidig omfatter levering og placering i en bygning af mur- eller gulvbelægning, uanset om denne fastgøres til bygningen, eller anbringelse blot kræver en tilskæring på stedet i dimensioner, der svarer til den overflade, der skal dækkes.

4° Arbejder til fastgørelse, placering, reparation, vedligeholdelse og rengøring af i de i nr. 2 eller 3 omhandlede goder.

5° Tilrådighedsstillelse af personale med henblik på udførelse af en de i denne bestemmelse omfattede aktiviteter.«

10 Artikel 23 i denne kongelige anordning, der ændrer artikel 209 i den kongelige gennemførelsesanordning [CIR 92] af 27.8.1993, fastsætter de nærmere bestemmelser, i henhold til hvilke de beløb, der er indeholdt med hjemmel i CIR92's artikel 403, kan udbetales. I henhold til denne bestemmelse udbetales de til vedkommende, der anmoder herom, snarest muligt og senest seks måneder efter indgivelsen af sædvanlig anmodning om udbetaling.

### **Den administrative procedure**

11 Ved åbningsskrivelse af 13. februar 2001 og derefter ved begrundet udtalelse af 23. oktober 2001 meddelte Kommissionen Kongeriget Belgien, at den var af den opfattelse, at de nationale bestemmelser om indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse er uforenelige med artikel 49 EF og 50 EF. I den begrundede udtalelse opfordrede Kommissionen denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder at regne fra meddelelsen heraf. Da Kommissionen ikke var tilfreds med Kongeriget Belgiens svar på denne udtalelse, har den anlagt den foreliggende sag.

### **Om søgsmålet**

#### *Om sagsgenstanden*

12 Indledningsvis bemærkes, at den belgiske regering har rejst indsigelse mod den af Kommissionen valgte tilgang og har anført, at en prøvelse af forpligtelsen til registrering skulle have været foretaget før prøvelsen af indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse, idet indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse er en integrerende del af en mere omfattende ordning til bekæmpelse af skattesvig. Regeringen har gjort gældende, at hvis fællesskabsretten ikke er til hinder for registreringsforpligtelsen, må indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse tillige anses for forenelige med denne.

13 Hertil bemærkes blot, at spørgsmålet om registreringsforpligtelsens forenelighed med fællesskabsretten ikke nødvendigvis foregriber spørgsmålet, om indeholdelsesforpligtelsen og det solidariske ansvar er forenelige med fællesskabsretten.

14 Således kan prøvelsen af indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse holdes

adskilt fra prøvelsen af registreringsforpligtelsen, hvilket ikke var tilfældet i den situation, der var omhandlet i sagen, der gav anledning til dom af 4. maj 2006, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (sag C-98/04, Sml. I, s. 4003).

### *Om det påståede traktatbrud*

#### Parternes argumenter

15 Kommissionen har gjort gældende, at indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse strider mod artikel 49 EF og 50 EF, idet den kan få opdragsgivere og entreprenører til at afholde sig fra at anvende medkontrahenter, der ikke er registreret i og ikke har hjemsted i Belgien, hvorved der skabes en reel hindring for tjenesteydere, der ikke er etableret og ikke registreret i Belgien, og som ønsker at tilbyde deres tjenesteydelser her.

16 Kommissionen er af den opfattelse, at hverken indeholdelsesforpligtelsen eller den solidariske hæftelse er berettigede foranstaltninger.

17 Hvad angår indeholdelsesforpligtelsen har Kommissionen anført, at eftersom skattegæld, som de belgiske myndigheder gennem indeholdelsesforpligtelsen hævder at ville sikre betalingen af, i de fleste tilfælde ikke foreligger, når der er tale om en leverandør, der ikke har hjemsted i Belgien, og som her udfører arbejde i medfør af retten til fri udveksling af tjenesteydelser, foreligger der intet tvingende hensyn forbundet med forebyggelse af skattesvig, der kan begrunde denne foranstaltning.

18 Kommissionen har gjort gældende, at den generelle anvendelse af indeholdelsesforpligtelsen under alle omstændigheder går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål, og at i konkrete situationer, hvor skattegæld skal betales eller inddrives i Belgien, kan andre mindre restriktive midler, der er bedre tilpassede det forfulgte formål, anvendes.

19 Hvad angår den solidariske hæftelse har Kommissionen anført, at den er uforholdsmæssig, eftersom der findes mindre restriktive midler til at sikre betaling og inddrivelse af medkontrahentens eventuelle skattegæld.

20 Desuden har Kommissionen ikke alene anfægtet anvendelsen af opdragsgivers eller entreprenørens solidariske ansvar på medkontrahentens skattegæld vedrørende arbejde, der er udført for dem, men tillige for så vidt angår den pågældendes samlede skattegæld, der vedrører den periode, hvor arbejdet blev udført, samt vedrørende foregående perioder, hvilket indebærer ansvar for skattegæld vedrørende arbejde udført for andre personer.

21 Kommissionen har tillige kritiseret, at den solidariske hæftelse anvendes automatisk – selv når der ikke foreligger nogen fejl fra opdragsgiveren eller entreprenøren – og har tilføjet, at da det er umuligt for opdragsgiveren eller entreprenøren at bestride rigtigheden af skattegæld, for hvis betaling de hæfter solidarisk, foreligger der en tilsidesættelse af retten til kontradiktion.

22 Den belgiske regering har heroverfor anført, at indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse som inddrivelsesmiddel for skattegæld i byggesektoren hverken begrænser markedsadgangen eller den frie udveksling af tjenesteydelser. Da de omtvistede foranstaltninger finder anvendelse uden forskel på såvel virksomheder med hjemsted i Belgien som på virksomheder med hjemsted i en anden medlemsstat, har Kommissionen ikke kunnet bevise, at de belgiske erhvervsdrivende er mindre tilbøjelige til at anvende ikke-registrerede medkontrahenter fra en anden medlemsstat end belgiske ikke-registrerede medkontrahenter.

23 Desuden har den belgiske regering gjort gældende, at de omtvistede foranstaltninger er begrundet i tvingende almene hensyn vedrørende bekæmpelsen af skattesvig i byggesektoren. Ifølge regeringen er indeholdelsesforpligtelsen og det solidariske ansvar en del af en almindelig ordning til afskrækkelse fra og forebyggelse af systemer, der bygger på svig, som dels har til formål at fremme anvendelsen af registrerede medkontrahenter, dels at sikre inddrivelsen af ikke-registrerede medkontrahenteres skattegæld.

24 Den belgiske regering har desuden anfægtet Kommissionens argument, hvorefter udenlandske udbydere af tjenesteydelser normalt ikke skal betale direkte eller indirekte skatter i Belgien. Regeringen har bl.a. henvist til, at når en byggearbejdsplads har bestået en vis tid, er de indtægter, der frembringes herved, skattepligtig indtægt for ikke-hjemmehørende i Belgien, på samme måde som den løn, et foretagende, som driver en sådan byggeplads, udbetaler til personale, der er ansat i Belgien, hvilket betyder, at den udenlandske tjenesteyder kan være kildeskattepligtig for disse lønninger. En tjenesteyder kan ligeledes være skattepligtig med hensyn til indeholdelsespligtige beløb for så vidt angår løn udbetalt til udenlandsk personale, der har været beskæftiget i Belgien i over 183 dage inden for en 12-måneders periode, eller til personale med bopæl i Belgien. Den belgiske regering har ligeledes redegjort for en række situationer, hvor en tjenesteyder fra en anden medlemsstat skal svare merværdiafgift, bl.a. når denne tjenesteyders medkontrahent ikke er medtaget i den periodiske angivelse vedrørende denne afgift (f.eks. hospitals- og undervisningsetablissemeter), eller er en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, og som hverken har fast forretningssted eller en repræsentant, der kan holdes ansvarlig, i Belgien.

25 Den belgiske regering har henvist til dommen af 10. maj 1995 i sagen Alpine Investments (sag C-384/93, Sml. I, s. 1141) og anført, at i mangel af fællesskabsharmonisering er det ikke uforholdsmæssigt at indføre bestemmelser, der anvendes generelt og uden forskel, med henblik på effektivt at bekæmpe skattesvig i byggesektoren.

26 Den har i øvrigt gjort gældende, at de klassiske metoder til inddrivelse af skattegæld (bl.a. efterfølgende ad rettens vej) har vist sig at være ineffektive i konkrete tilfælde i forhold til leverandører af arbejdskraft.

27 Særligt hvad angår den solidariske hæftelse har den belgiske regering anført, at Kommissionen med urette har baseret sig på situationen for belgiske opdragsgivere eller entreprenører i stedet for at vurdere situationen for ikke registrerede medkontrahenter og forholdsmæssigheden af den omhandlede foranstaltning i forhold til det forfulgte formål.

Domstolens bemærkninger

28 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at artikel 49 EF ikke blot kræver afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling af en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat på grundlag af dennes nationalitet, men også ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, også selv om denne restriktion gælder uden forskel for såvel indenlandske tjenesteydere som tjenesteydere fra andre medlemsstater, når restriktionen kan være til hinder for eller indebære ulemper for den virksomhed, som udøves af tjenesteydere fra andre medlemsstater, som i deres oprindelsesmedlemsstat lovligt leverer tilsvarende tjenesteydelser, eller kan gøre denne virksomhed mindre tiltrækkende (jf. i denne retning dom af 25.7.1991, sag C-76/90, Säger, Sml. I, s. 4221, præmis 12, af 7.2.2002, sag C-279/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1425, præmis 31, af 13.2.2003, sag C-131/01, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1659, præmis 26, af 19.1.2006, sag C-244/04, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 885, præmis 30, og af 15.6.2006, sag C-255/04, Kommissionen mod Frankrig, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 37).

29 Som generaladvokaten har anført i punkt 25 i forslaget til afgørelse, er foranstaltninger, der er egnet til at afholde en erhvervsdrivende fra at udøve sin frihed til at udveksle tjenesteydelser, omfattet af forbuddet i EF-traktaten (jf. i denne retning dom af 29.11.2001, sag C-17/00, De Coster, Sml. I, s. 9445, præmis 33, af 11.12.2003, sag C-289/02, AMOK, Sml. I, s. 15059, præmis 36, og af 18.3.2004, sag C-8/02, Leichtle, Sml. I, s. 2641, præmis 32).

30 Den omstændighed, at opdragsgiveren eller entreprenøren i det foreliggende tilfælde i henhold til CIR92's artikel 403 skal indeholde 15% af den pris, som en ikke-registreret tjenesteyder har faktureret, er ensbetydende med, at denne tjenesteyder fratages muligheden for umiddelbart at disponere over en del af sin indkomst, som han først kan få udbetalt ved afslutningen af en særlig administrativ procedure. De ulemper, som indeholdelsesforpligtelsen indebærer for tjenesteydere, der ikke er registreret og ikke etableret i Belgien, kan derfor afholde dem fra at gå ind på det belgiske marked med henblik på at levere tjenesteydelser inden for byggebranchen.

31 Den omstændighed, at den opdragsgiver eller entreprenør, der indgår aftale med en ikke-registreret tjenesteyder i Belgien, i henhold til CIR92's artikel 402 gøres solidarisk ansvarlig for denne tjenesteyders samlede skattegæld vedrørende tidligere beskatningsperioder med 35% af prisen på det arbejde, der skal udføres, kan afholde denne opdragsgiver eller entreprenør fra at anvende tjenesteydelser fra en tjenesteyder, der ikke er registreret og ikke er etableret i Belgien, og som lovligt leverer identiske ydelser i den medlemsstat, hvor han er etableret. Selv om det solidariske ansvar ganske vist finder anvendelse uden forskel i tilfælde af anvendelse af en ikke-registreret tjenesteyder, uanset om denne er etableret i Belgien eller en anden medlemsstat, må det ikke desto mindre fastslås, at den omtvistede bestemmelse vanskeliggør adgangen til det belgiske marked, selv om tjenesteydere, der ikke er registreret og ikke er etableret i Belgien, ikke fratages muligheden for at levere deres tjenesteydelser her.

32 Tilbageholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelser udgør derfor en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.

33 Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at en national lovgivning, der vedrører et område, der ikke er genstand for fællesskabsharmonisering, og som gælder uden forskel for enhver person eller ethvert selskab, der driver virksomhed på den pågældende medlemsstats område, til trods for sin restriktive virkning på den frie udveksling af tjenesteydelser kan begrundes i et tvingende alment hensyn, der ikke allerede tilgodeses i kraft af de bestemmelser, tjenesteyderen er undergivet i den medlemsstat, hvor han er etableret, forudsat lovgivningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde formålet (jf. Säger-dommen, præmis 15, dom af 23.11.1999, forenede sager C-369/96 og C-376/96, Arblade m.fl., Sml. I, s. 8453, præmis 34 og 35, af 24.1.2002, sag C-



164/99, Portugaia Construções, Sml. I, s. 787, præmis 19, dommen af 7.2.2002 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 33, dom af 21.10.2004, sag C-445/03, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 10191, præmis 21, samt dommen af 19.1.2006 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 31).

34 Da den belgiske regering har anført, at de omtvistede foranstaltninger er begrundet i tvingende almene hensyn vedrørende bekæmpelse af skattesvig i byggesektoren, skal det prøves, om en sådan begrundelse kan tiltrædes.

35 Domstolen har i så henseende ganske vist fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol kan påberåbes med henblik på at begrunde hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. dom af 8.6.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, præmis 39, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27), men den har også understreget, at en generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig ikke kan tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 45, og dommen af 4.3.2004 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 27).

36 Selv om det i det foreliggende tilfælde må indrømmes, at i visse situationer, som den belgiske regering har henvist til, kan leverandører af tjenesteydelser, der ikke er etableret og ikke registreret, skyldes skatter, beløb vedrørende indeholdelsespligtige skatter og afgifter, som indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse skal sikre inddrivelsen af, er det ubestridt, at anvendelsen af de omtvistede foranstaltninger ikke er begrænset til disse tilfælde.

37 Nødvendigheden af at bekæmpe skattesvig kan ikke begrunde den generelle og præventive anvendelse af indeholdelsesforpligtelsen og den solidariske hæftelse over for alle tjenesteydere, der ikke er etableret og ikke registreret i Belgien, når en del af dem i princippet ikke skylder ovennævnte skatter, beløb vedrørende indeholdelsespligtige skatter og afgifter.

38 Da de anfægtede foranstaltninger automatisk og ubetinget finder anvendelse, giver de ikke mulighed for at tage hensyn til den individuelle situation for tjenesteydere, der ikke er etableret og ikke registreret i Belgien.

39 Hvad angår indeholdelsesforpligtelsen kunne et middel, der er mindre restriktivt end at fratage udbydere af tjenesteydelser muligheden for umiddelbart at disponere over en ikke uvæsentlig del af deres indkomster, have været at fastsætte en ordning – baseret på udveksling af oplysninger mellem opdragsgivere, entreprenører, leverandører af tjenesteydelser og den belgiske skatte- og afgiftsforvaltning – som ville give opdragsgivere og entreprenører mulighed for at orientere sig om deres medkontrahenters eventuelle fiskale gæld, eller som indførte en forpligtelse til at informere den belgiske skatte- og afgiftsforvaltning om enhver kontraktafslutning med ikke-registrerede medkontrahenter eller om enhver udbetaling i deres favør.

40 Tilsvarende for så vidt angår den solidariske hæftelse med henblik på at begrænse den afskrækkende virkning, den skaber på opdragsgivere og entreprenører i forhold til alle ikke-registrerede tjenesteydere – uanset om disse i princippet er pligtige at betale ovennævnte skatter, indeholdelsespligtige beløb og afgifter eller ej, og om de er lovformelige for så vidt angår deres fiskale forpligtelser eller ej – ville et mindre restriktivt middel have været at fastsætte mulighed for, at tjenesteydere kan bevise, at deres fiskale situation er regelret, eller at tillade opdragsgivere og entreprenører at undgå den solidariske hæftelse, hvis de har opfyldt visse formaliteter med henblik på at sikre, at de leverandører af tjenesteydelser, som de agter at kontrahere med, befinder sig i en regelret situation.

41 Som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, forstærkes den uforholdsmæssige karakter af de omtvistede foranstaltninger endvidere af deres kumulative anvendelse.

42 Det må herefter fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 49 EF og artikel 50 EF, idet det forpligter opdragsgivere og entreprenører, som indgår aftale med udenlandske medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien, til at tilbageholde 15% af det skyldige beløb for udførte arbejder, og idet det pålægger samme opdragsgivere og entreprenører et solidarisk ansvar for betaling af sådanne medkontrahenters skattegæld.

### **Sagens omkostninger**

43 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Kongeriget Belgien har tabt sagen og bør derfor pålægges sagens omkostninger i overensstemmelse med Kommissionens påstand herom.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) **Kongeriget Belgien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 49 EF og artikel 50 EF, idet det forpligter opdragsgivere og entreprenører, som indgår aftale med udenlandske medkontrahenter, der ikke er registreret i Belgien, til at tilbageholde 15% af det skyldige beløb for udførte arbejder, og idet det pålægger samme opdragsgivere og entreprenører et solidarisk ansvar for betaling af sådanne medkontrahenters skattegæld.**

2) **Kongeriget Belgien betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter

\* Processprog: fransk.