

Mål C-433/04

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Konungariket Belgien

”Fördragsbrott – Artiklarna 49 EG och 50 EG – Frihet att tillhandahålla tjänster – Verksamheter i byggnadssektorn – Bekämpning av skattebedrägerier i byggnadssektorn – Krav enligt nationella bestämmelser på att innehålla 15 procent på belopp som skall betalas till avtalsparter som inte är registrerade i Belgien – Nationella bestämmelser om solidariskt ansvar för skatteskulder hos avtalsparter som inte är registrerade i Belgien”

Förslag till avgörande av generaladvokat A. Tizzano föredraget den 6 april 2006

Domstolens dom (första avdelningen) av den 9 november 2006

Sammanfattning av domen

*Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

*(Artiklarna 49 EG och 50 EG)*

En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 50 EG, om den förpliktar uppdragsgivare och entreprenörer som anlitar utländska avtalsparter som inte är registrerade i denna medlemsstat, att innehålla 15 procent av det belopp som skall betalas för utförda arbeten och ålägger samma uppdragsgivare och entreprenörer solidariskt ansvar för sådana avtalsparters skatteskulder.

Även om innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret tillämpas när en icke registrerad tjänsteleverantör anlitas oberoende av huruvida denne är etablerad i den aktuella medlemsstaten eller i en annan medlemsstat, utgör dessa restriktioner i friheten att tillhandahålla tjänster, eftersom de kan innebära att tjänsteleverantörer som inte är registrerade och etablerade i medlemsstaten i fråga avskräcks från att söka tillträde till denna marknad för att där tillhandahålla sina tjänster, eller att uppdragsgivare eller entreprenör avskräcks från att använda sig av dessa tjänsteleverantörers tjänster.

Nödvändigheten av att bekämpa skattebedrägeri är inte tillräcklig för att motivera att innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret tillämpas allmänt och i förebyggande syfte på alla tjänsteleverantörer som inte är etablerade och registrerade i den aktuella medlemsstaten, medan en del av dessa inte är skyldiga att innehålla och redovisa källskatt eller skattskyldiga för de skatter och avgifter som dessa åtgärder skall säkerställa att de kan drivas in, och det finns mindre restriktiva åtgärder för att säkerställa att skatter och avgifter vilka dessa tjänsteleverantörer kan vara skyldiga att erlagga kan drivas in.

(se punkterna 30–32, 36–37, 42, samt punkt 1 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 9 november 2006(\*)

”Fördragsbrott – Artiklarna 49 EG och 50 EG – Frihet att tillhandahålla tjänster – Verksamheter i byggnadssektorn – Bekämpning av skattebedrägerier i byggnadssektorn – Krav enligt nationella bestämmelser att innehålla 15 procent på belopp som skall betalas till avtalsparter som inte är registrerade i Belgien – Nationella bestämmelser om solidariskt ansvar för skatteskulder hos avtalsparter som inte är registrerade i Belgien”

I mål C-433/04,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 8 oktober 2004,

**Europeiska gemenskapernas kommission**, företrädd av D. Triantafyllou, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Konungariket Belgien**, företrädd av E. Dominkovits, i egenskap av ombud, biträdd av B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna J.N. Cunha Rodrigues och E. Levits (referent),

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 6 april 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 50 EG, genom att förplikta uppdragsgivare och entreprenörer som anlitar utländska avtalsparter, som inte är registrerade i Belgien, att innehålla 15 procent av det belopp som skall betalas för utförda arbeten (nedan kallad innehållandeskyldigheten) och genom att ålägga samma uppdragsgivare och entreprenörer solidariskt ansvar för sådana avtalsparters skatteskulder (nedan kallat det solidariska ansvaret).

## Tillämpliga bestämmelser

2 Den belgiska inkomstskattelagen av år 1992 (Code des impôts sur les revenus 1992), konsoliderad genom kunglig kungörelse av den 10 april 1992 (Tillägg till *Moniteur belge* av den 30 juli 1992), i dess lydelse enligt kunglig kungörelse av den 26 december 1998 om åtgärder för att anpassa bestämmelserna om solidariskt ansvar för sociala skulder och skatteskulder med tillämpning av artikel 43 i lag av den 26 juli 1996 om modernisering av den sociala tryggheten och om tryggnad av de lagstadgade pensionssystemens stabilitet (arrêté royal du 26 décembre 1998 portant des mesures en vue d'adapter la réglementation relative à la responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales en application de l'article 43) (*Moniteur belge* av den 31 december 1998, s. 42140, nedan kallad CIR 92), innehåller i avdelning VII om fastställande och uppbörd av skatter ett kapitel VIII med rubriken "Uppbörd av skatt". I detta kapitel finns en del II med rubriken "Verksamheter för vilka en registrerad näringsidkare skall anlitas".

3 Med detta avses diverse verksamheter i byggnadssektorn vilka bestäms genom kunglig kungörelse i enlighet med artikel 400.1 i CIR 92.

4 I artikel 402 i CIR 92 föreskrivs följande:

"§ 1. Uppdragsgivare som för arbeten som avses i artikel 400.1 anlitar en entreprenör som inte är registrerad vid den tidpunkt då avtalet ingås, skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av dennes skatteskulder.

§ 2. Den entreprenör som för arbeten som avses i artikel 400.1 anlitar en underentreprenör som inte är registrerad vid den tidpunkt då avtalet ingås, skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av dennes skatteskulder.

...

§ 5. Det solidariska ansvaret skall vara begränsat till 35 procent av det totala priset, exklusive mervärdesskatt, för de arbeten som beställts från den icke registrerade entreprenören eller underentreprenören.

Det solidariska ansvaret skall gälla för grundbeloppet, ökningarna, kostnader och räntor beträffande följande skulder oavsett när de fastställs:

1. alla skulder avseende direkta skatter och avgifter som likställs med inkomstskatt som är hänförliga till de beskattningsperioder under vilka de ifrågakvarande arbetena har utförts samt tidigare beskattningsperioder,

2. alla skulder som är hänförliga till innehållen källskatt avseende de perioder under vilka arbetena har utförts samt tidigare perioder,

3. utländska skatteskulder för vilka uppbörd begärts med stöd av ett internationellt avtal.

..."

5 Artikel 403 i CIR 92 har följande lydelse:

"§ 1. Den uppdragsgivare som verkställer betalningen av hela eller del av priset för de arbeten som avses i artikel 400.1 till en entreprenör som vid tidpunkten för betalningen inte är registrerad, skall vid detta tillfälle innehålla och erlägga 15 procent av det fakturerade beloppet, exklusive mervärdesskatt, till den av konungen utsedde tjänstemannen och på det sätt som fastställts av

denne.

§ 2. Den entreprenör som verkställer betalningen av hela eller del av priset för de arbeten som avses i artikel 400.1 till en underentreprenör som vid tidpunkten för betalningen inte är registrerad, skall vid detta tillfälle innehålla och erlägga 15 procent av det fakturerade beloppet, exklusive mervärdesskatt, till den av konungen utsedde tjänstemannen och på det sätt som fastställts av denne.

Entreprenören är emellertid, enligt villkor och förfaringssätt som fastställs av konungen, undantagen från skyldigheten att innehålla och erlägga delar av det fakturerade belopp som avses i första stycket, om underentreprenören vid tidpunkten för betalningen är registrerad som näringsidkare.

§ 3. I förekommande fall skall de belopp som erlagts i enlighet med denna artikel avräknas från de belopp för vilka uppdragsgivaren eller entreprenören är ansvarig i enlighet med artikel 402.”

6 I artikel 404 i CIR 92 föreskrivs att för det fall de belopp som avses i artikel 403 i denna lag inte innehålls, kan uppdragsgivaren eller, i de fall som avses i artikel 403.2, entreprenören, åläggas att betala en straffavgift motsvarande det dubbla beloppet.

7 I artikel 406.1 i CIR 92 föreskrivs följande:

”De belopp som erlagts enligt artikel 403 skall i första hand anslås till att betala skatteskulder enligt artikel 402, böter och därefter skulder avseende mervärdesskatt.”

8 Enligt artikel 407 i CIR 92 skall artiklarna 402 och 403 inte tillämpas beträffande en uppdragsgivare som i egenskap av fysisk person beställer arbeten för rent privata ändamål

9 De verksamheter som avses i artikel 400.1 i CIR 92 räknas upp i artikel 1 i kunglig kungörelse av den 26 december 1998 om genomförande av artiklarna 400, 401, 403, 404 och 406 i [CIR 92] 1992 och av artikel 30a i lag av den 27 juni 1969 om ändring i lagdekret av den 28 december 1944 om social trygghet för arbetstagare (loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs) (*Moniteur belge* av den 31 december 1998, s. 42147). Enligt första punkten i denna artikel avses följande verksamheter:

”1. Utförande av byggnadsarbete. Med byggnadsarbete avses följande: alla arbeten för uppförande, ombyggnad, färdigställande, inredning, reparation, underhåll, rengöring och rivning av hela eller en del av en fastighet, samt alla åtgärder som innebär såväl leverans av lös egendom som installation av denna på ett sådant sätt att den får karaktären av fast egendom.

2. Varje åtgärd, även om den ej angetts under 1, som innebär såväl leverans som montering i en byggnad av:

a) hela eller delar av centralvärme- eller luftkonditioneringsanläggning, innefattande brännare, tankar och reglerutrustning för pannor och värmeelement,

b) hela eller delar av sanitetsutrustning i en byggnad och mer allmänt, alla fast monterade sanitets- eller hygienanordningar som är anslutna till en vattenledning eller avloppsledning,

c) hela eller delar av de elektriska installationerna i en byggnad med undantag av belysning och lampor,

d) hela eller delar av elektriska ringledningar, brand- och inbrottslarm, interntelefon,

- e) förvaringsskåp, diskbänkar, köksskåp med diskbänk och skåp under diskbänkar, badrumsskåp med handfat och skåp under handfat, köksfläktar, ventilation och fläktar för kök eller badrum,
- f) fönsterluckor, jalousier och markiser på utsidan av en byggnad.

3. Varje åtgärd, även om den ej angetts under 1, som innebär såväl leverans av som installation i en byggnad av vägg- eller golvbeläggning, oavsett om den kräver fastsättande i byggnaden eller endast en enkel tillskärning på plats i den storlek som motsvarar den yta som skall täckas.

4. Arbeten med montering, installation, reparation, underhåll och rengöring av sådan egendom som avses i 2 och 3.

5. Tillhandahållande av personal för en av de verksamheter som avses i förevarande artikel.”

10 Artikel 23 i denna kungliga kungörelse, varigenom artikel 209 i kunglig kungörelse om verkställighet av [CIR 92] av den 27 augusti 1993 ändras, innehåller föreskrifter om villkoren för återbetalning av de belopp som har innehållits med tillämpning av artikel 403 i CIR 92. Enligt nämnda artikel 23 skall, i den mån de innehållna beloppen inte utnyttjas för att betala skatteskulder, dessa belopp återbetalas snarast och senast inom sex månader från ansökan om återbetalning.

### **Det administrativa förfarandet**

11 Kommissionen meddelade, genom formell underrättelse av den 13 februari 2001 och därefter genom ett motiverat yttrande av den 23 oktober 2001, Konungariket Belgien att den ansåg att de nationella bestämmelserna gällande innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret var oförenliga med artiklarna 49 EG och 50 EG. I nämnda yttrande uppmanades denna medlemsstat att inom en frist på två månader från mottagandet av yttrandet vidta de åtgärder som var nödvändiga för att följa dessa artiklar. Kommissionen var inte nöjd med Konungariket Belgiens svar på nämnda yttrande och väckte därför förevarande talan.

### **Talan**

#### *Föremålet för talan*

12 Domstolen anger inledningsvis att den belgiska regeringen har invänt mot kommissionens tillvägagångssätt och att den har hävdats att kommissionen borde ha bedömt registreringskyldigheten innan den tog ställning till innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret, eftersom innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret utgör en integrerad del av ett större system för att bekämpa skattebedrägeri. Denna regering har gjort gällande att om gemenskapsrätten inte utgör hinder för registreringskyldigheten skall även innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret anses vara förenliga med gemenskapsrätten.

13 Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera att frågan huruvida registreringskyldigheten är förenlig med gemenskapsrätten inte nödvändigtvis påverkar bedömningen av huruvida innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret är förenliga med denna.

14 Således kan, i motsats till den situation som var aktuell i mål C-98/04, kommissionen mot Förenade kungariket, där domstolen meddelade dom den 4 maj 2006 (REG 2006, s. I-4003), bedömningen av innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret skiljas från bedömningen av registreringskyldigheten.

## *Det påstådda fördragsbrottet*

### Parternas argument

- 15 Kommissionen har gjort gällande att artiklarna 49 EG och 50 EG utgör hinder för innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret på grund av att de kan avhålla uppdragsgivare och entreprenörer från att anlita avtalsparter, som inte är etablerade och registrerade i Belgien. Därigenom skapas ett verkligt hinder för de tjänsteleverantörer som inte är etablerade eller registrerade i Belgien och som önskar tillhandahålla sina tjänster där.
- 16 Kommissionen anser att såväl innehållandeskyldigheten som det solidariska ansvaret utgör icke motiverade åtgärder.
- 17 Vad gäller innehållandeskyldigheten har kommissionen hävdade att sådana skatteskulder, vilkas uppbörd de belgiska myndigheterna påstår att de vill säkra genom denna skyldighet, inte förekommer i flertalet av de fall då en tjänsteleverantör som inte är etablerad i Belgien utför arbeten där med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster och att det därför inte föreligger några tvingande skäl sammanhängande med förebyggandet av skattebedrägeri som kan motivera denna åtgärd.
- 18 Kommissionen har gjort gällande att den generella tillämpningen av nämnda skyldighet under alla omständigheter går utöver det mål som avses och att det i de fall där skatteskulder skall betalas eller uppbäras i Belgien finns andra mindre restriktiva metoder som är bättre ägnade att nå dessa mål.
- 19 Vad gäller det solidariska ansvaret har kommissionen hävdade att detta är oproportionerligt eftersom det finns mindre restriktiva sätt att säkerställa betalning eller uppbörd av avtalspartens eventuella skatteskulder.
- 20 Kommissionen har vidare invänt mot att det solidariska ansvaret för uppdragsgivaren eller entreprenören inte enbart omfattar avtalspartens skatteskulder som hänför sig till de arbeten som utförts för de förstnämnda utan även dennes samtliga skatteskulder avseende tiden för dessa arbeten liksom avseende tidigare perioder. Detta innebär ett ansvar för skatteskulder som avser arbeten som utförts för andra uppdragsgivare.
- 21 Kommissionen har även kritiserat att det solidariska ansvaret tillämpas automatiskt utan att något fel kan läggas uppdragsgivaren eller entreprenören till last. Kommissionen har tillagt att den omständigheten att uppdragsgivaren eller entreprenören som är solidariskt ansvariga inte kan göra gällande invändningar mot skatteskulden utgör ett åsidosättande av rätten till försvar.
- 22 Den belgiska regeringen har genmält att innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret som medel för att driva in skatteskulder inom byggnadssektorn inte innebär en begränsning av vare sig tillträdet till marknaden eller friheten att tillhandahålla tjänster. Eftersom de omtvistade åtgärderna tillämpas lika oavsett om avtalsparterna är företag i Belgien eller företag i andra medlemsstater, har kommissionen inte bevisat att belgiska aktörer är mindre benägna att använda sig av icke registrerade avtalsparter från andra medlemsstater än icke registrerade avtalsparter från Belgien.
- 23 Den belgiska regeringen har vidare gjort gällande att de omtvistade åtgärderna är motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset att bekämpa skattebedrägeri inom byggnadssektorn. Enligt denna regering utgör innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret delar av ett allmänt system för att avskräcka från och hindra systematiska

skattebedrägerier. Syftet med denna reglering är dels att uppmuntra att registrerade avtalsparter anlitas, dels att säkerställa att skatteskulder från avtalsparter som inte är registrerade kan drivas in.

24 Den belgiska regeringen har vidare bestritt kommissionens argument enligt vilket utländska tjänsteleverantörer i allmänhet inte är skattskyldiga för direkta eller indirekta skatter i Belgien. Denna regering har bland annat angett att när ett byggnadsarbete pågår längre än en viss tidsperiod skall vinster som genereras genom detta byggnadsarbete omfattas av skatteplikt för i Belgien icke hemmahörande personer på samma sätt som ersättningar som betalas av ett företag som utför ett sådant byggnadsarbete till anställda i Belgien är skattepliktiga. Detta innebär att en utländsk tjänsteleverantör kan bli skyldig att innehålla och senare redovisa källskatt för dessa ersättningar. En tjänsteleverantör kan även bli skyldig att innehålla och senare redovisa källskatt avseende lön som betalas till utländska anställda som arbetar i Belgien mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod eller till anställda som är bosatta i Belgien. Den belgiska regeringen har även hänvisat till ett flertal fall där en tjänsteleverantör från en annan medlemsstat är skyldig att redovisa mervärdesskatt, bland annat när dennes avtalspart inte är skyldig att redovisa denna skatt (till exempel sjukhus och utbildningsanstalter) eller är en utländsk skattskyldig som varken har något fast driftställe eller någon ansvarig representant i Belgien.

25 Den belgiska regeringen har genom att hänvisa till dom av den 10 maj 1995, i mål C-384/93, Alpine Investments (REG 1995, s. I-1141), hävdatt att det i avsaknad av harmonisering inom gemenskapen inte är oproportionerligt att anta bestämmelser som är generella och som tillämpas utan åtskillnad för att effektivt bekämpa skattebedrägeri inom byggnadssektorn.

26 Den belgiska regeringen har vidare gjort gällande att de klassiska sätten att driva in skatteskulder (särskilt i efterhand och på rättslig väg) visat sig vara ineffektiva i det särskilda fallet med tillhandhållande av arbetskraft.

27 Särskilt vad gäller det solidariska ansvaret har den belgiska regeringen påstått att kommissionen felaktigt stött sig på situationen för de belgiska uppdragsgivarna eller entreprenörerna i stället för att bedöma situationen för de icke registrerade avtalsparterna och bedöma huruvida åtgärderna var proportionerliga i förhållande till sitt syfte.

#### Domstolens bedömning

28 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt fast rättspraxis innebär artikel 49 EG inte bara att det är nödvändigt att avskaffa all form av diskriminering på grund av nationalitet, av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, utan även att det är nödvändigt att avskaffa varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att tjänster som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 1991 i mål C-76/90, Säger, REG 1991, s. I-4221, punkt 12, av den 7 februari 2002 i mål C-279/00, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-1425, punkt 31, av den 13 februari 2003 i mål C-131/01, kommissionen mot Italien, REG 2003, s. I-1659, punkt 26, av den 19 januari 2006 i mål C-244/04, kommissionen mot Tyskland, REG 2006, s. I-885, punkt 30, och av den 15 juni 2006 i mål C-255/04, kommissionen mot Frankrike, REG 2006, s. I-0000, punkt 37).

29 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 25 i sitt förslag till avgörande omfattar förbudet i fördraget således bestämmelser som kan avhålla en aktör från att utnyttja friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang dom av den 29 november 2001 i mål C-17/00, De Coster, REG 2003, s. I-9445, punkt 33, av den 11 december 2003 i mål C-289/02,

AMOK, REG 2003, s. I?15059, punkt 36, och av den 18 mars 2004 i mål C?8/02, Leichtle, REG 2004, s. I?2641, punkt 32).

30 I förevarande mål innebär den omständigheten att uppdragsgivaren eller entreprenören enligt artikel 403 i CIR 92 för de belgiska myndigheternas räkning skall innehålla 15 procent av det belopp som fakturerats av en icke registrerad tjänsteleverantör att denne tjänsteleverantör berövas möjligheten att omedelbart kunna disponera en del av sina intäkter, som inte kan återfås annat än genom ett särskilt administrativt förfarande. De olägenheter som innehållandeskyldigheten innebär för de tjänsteleverantörer som inte är registrerade eller etablerade i Belgien kan därför medföra att de avhålls från att söka tillträde till den belgiska marknaden i syfte att där tillhandahålla tjänster inom byggnadssektorn.

31 På samma sätt kan den omständigheten att en uppdragsgivare eller en entreprenör som sluter avtal med en tjänsteleverantör som inte är registrerad i Belgien enligt artikel 402 i CIR 92 är solidariskt ansvarig för dennes samtliga skatteskulder avseende tidigare beskattningsperioder med upp till 35 procent av priset för de arbeten som beställts medföra att denna uppdragsgivare eller entreprenör avskräcks från att använda sig av tjänsteleverantörer som inte är registrerade eller etablerade i Belgien men som lagligen tillhandahåller identiska tjänster i den medlemsstat där de är etablerade. Även om det solidariska ansvaret visserligen tillämpas när en icke registrerad tjänsteleverantör anlitas oberoende av huruvida denne är etablerad i Belgien eller i en annan medlemsstat, innebär den omtvistade bestämmelsen, utan att tjänsteleverantörer som inte är registrerade och etablerade i Belgien hindras från att tillhandahålla sina tjänster, icke desto mindre att det är svårare för dem att få tillträde till den belgiska marknaden.

32 Innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret innebär således en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

33 Det framgår emellertid av fast rättspraxis att nationell lagstiftning inom ett område som inte har varit föremål för harmonisering på gemenskapsnivå, och som tillämpas utan åtskillnad på alla personer eller företag som bedriver verksamhet på den berörda medlemsstatens territorium, trots sin restriktiva inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster, kan rättfärdigas i den mån som den grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset som ännu inte säkerställts genom de bestämmelser som tjänsteleverantören måste följa i den medlemsstat där denne är etablerad, och förutsatt att den är ägnad att säkerställa att det mål som eftersträvas med lagstiftningen uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det målet (se domen i det ovannämnda målet Säger, punkt 15, dom av den 23 november 1999 i de förenade målen C-369/96 och C-376/96, Arblade m.fl., REG 1999, s. I?8453, punkterna 34 och 35, av den 24 januari 2002 i mål C?164/99, Portugaia Construções, REG 2002, s. I-787, punkt 19, av den 7 februari 2002 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 33, av den 21 oktober 2004 i mål C?445/03, kommissionen mot Luxemburg, REG 2004, s. I?10191, punkt 21, och av den 19 januari 2006 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 31).

34 Då den belgiska regeringen har hävdatt att de omtvistade åtgärderna är motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset att bekämpa skattebedrägeri inom byggnadssektorn, skall det undersökas huruvida denna motivering kan godtas.

35 Domstolen har förvisso uttalat att bekämpande av skatteundandragande och en effektiv skattekontroll får åberopas för att motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget (se dom av den 8 juli 1999 i mål C?254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18, av den 26 september 2000 i mål C?478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I?7587, punkt 39, och av den 4 mars 2004 i mål C?334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I?2229, punkt 27). En allmän presumtion för skatteundandragande eller skattebedrägeri är dock inte tillräcklig för att motivera en åtgärd som skadar de syften som



eftersträvas genom fördraget (se, för ett liknande resonemang domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Belgien, punkt 45, och av den 4 mars 2004, kommissionen mot Frankrike, punkt 27).

36 Även om tjänsteleverantörer som inte är registrerade och etablerade i Belgien, i vissa fall som anges av den belgiska regeringen, kan vara skyldiga att erlägga skatter och avgifter samt skyldiga att innehålla och redovisa källskatt i fall där innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret skall säkerställa att dessa kan drivas in, är det ostridigt att tillämpningen av de omtvistade bestämmelserna inte är begränsad till dessa fall.

37 Nödvändigheten av att bekämpa skattebedrägeri är inte tillräcklig för att motivera att innehållandeskyldigheten och det solidariska ansvaret tillämpas allmänt och i förebyggande syfte på alla tjänsteleverantörer som inte är etablerade och registrerade i Belgien medan en del av dessa inte är skyldiga att innehålla och redovisa källskatt eller skattskyldiga för ovannämnda skatter och avgifter.

38 Eftersom de omtvistade åtgärderna tillämpas automatiskt och ovillkorligen tillåter de inte att hänsyn tas till situationen för den enskilda tjänsteleverantören som inte är etablerad och registrerad i Belgien.

39 Vad gäller innehållandeskyldigheten, kunde en mindre restriktiv åtgärd än att frånta tjänsteleverantörerna möjligheten att omedelbart disponera en icke försumbar del av sina inkomster vara ett system som baseras på utbyte av information mellan uppdragsgivarna, entreprenörerna, tjänsteleverantörerna och den belgiska skattemyndigheten. Detta system skulle till exempel kunna medge att uppdragsgivarna och entreprenörerna ges information om eventuella skatteskulder hos sina avtalsparter eller innebära ett krav på att informera den belgiska skattemyndigheten om alla avtal som ingåtts med avtalsparter som inte är registrerade eller om alla betalningar som gjorts till dessa.

40 Vad gäller det solidariska ansvaret, kunde på samma sätt, för att minska dess avhållande verkan på uppdragsgivarna och entreprenörerna i förhållande till alla tjänsteleverantörer som inte är registrerade, vare sig dessa är skyldiga att innehålla och redovisa källskatt och skattskyldiga för ovannämnda skatter och avgifter eller ej och vare sig de har uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter eller ej, en mindre restriktiv åtgärd vara att föreskriva en möjlighet för tjänsteleverantörerna att bevisa att de uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter eller möjliggöra för uppdragsgivarna och entreprenörerna att undgå det solidariska ansvaret. Det senare skulle ske genom vissa föreskrivna åtgärder för att säkerställa att de tjänsteleverantörer som de tänker anlita har uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter.

41 I likhet med vad generaladvokaten har angett i punkt 42 i sitt förslag till avgörande förstärks även de nationella bestämmelsernas oproportionerliga karaktär av att de skall tillämpas kumulativt.

42 Mot bakgrund av ovanstående skall det fastställas att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 50 EG, genom att förplikta uppdragsgivare och entreprenörer som anlitar utländska avtalsparter, som inte är registrerade i Belgien, att innehålla 15 procent av det belopp som skall betalas för utförda arbeten och genom att ålägga samma uppdragsgivare och entreprenörer solidariskt ansvar för sådana avtalsparters skatteskulder.

### **Rättegångskostnader**

43 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Belgien

skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Belgien har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 50 EG, genom att förplikta uppdragsgivare och entreprenörer som anlitar utländska avtalsparter, som inte är registrerade i Belgien, att innehålla 15 procent av det belopp som skall betalas för utförda arbeten och genom att ålägga samma uppdragsgivare och entreprenörer solidariskt ansvar för sådana avtalsparters skatteskulder.**
- 2) **Konungariket Belgien skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.