



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

30. januar 2020 \*

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 56 TEUF – artikel 36 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – fri udveksling af tjenesteydelser – afgift på børstransaktioner aftalt eller gennemført i en medlemsstat – forskelsbehandling til skade for ydelsesmodtagere, der anvender ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand – restriktion – begrundelse«

I sag C-725/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 8. november 2018, indgået til Domstolen den 22. november 2018, i sagen

**Anton van Zantbeek VOF**

mod

**Ministerraad,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af dommerne T. von Danwitz (refererende dommer), som fungerende afdelingsformand, og C. Vajda og A. Kumin,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Anton van Zantbeek VOF ved advokaten A. Maelfait og S. van Bree,
- den belgiske regering ved C. Pochet, P. Cottin og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede, bistået af avocate C. Decordier,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og R. Pethke, som befuldmægtigede,

\* Processprog: nederlandsk.

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

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF og 63 TEUF samt artikel 36 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Anton van Zantbeek VOF og Ministerraad (ministerrådet, Belgien) vedrørende en sag, hvori det gøres gældende, at nationale retsfor skrifter, der udvider anvendelsesområdet for en afgift på børstransaktioner, skal erklæres for ugyldige.

### Belgisk ret

- 3 Artikel 122 og 123 i loi-programme du 25 décembre 2016 (rammeloven af 25.12.2016) (*Moniteur belge* af 29.12.2016, s. 90879, herefter »rammeloven«) ændrede Code des droits et taxes divers (lov om forskellige skatter og afgifter) ved at indsætte et stk. 2 i henholdsvis denne lovs artikel 120 og 126/2.
- 4 Artikel 120 i lov om forskellige skatter og afgifter, som ændret ved rammeloven (herefter »CDTD«), bestemmer:

»Følgende transaktioner, der er aftalt eller gennemført i Belgien, pålægges afgift på børstransaktioner, når de angår belgiske eller udenlandske offentlige værdipapirer:

1° ethvert salg, køb og mere generelt enhver overdragelse eller erhvervelse mod vederlag

[...]

3° ethvert tilbagekøb af aktier foretaget af et investeringsselskab, når transaktionen vedrører kapitaliseringsaktier

[...]

De transaktioner, der er omhandlet i stk. 1, anses også for at være aftalt eller gennemført i Belgien, når transaktionsordren gives direkte eller indirekte til en mellemmand etableret i udlandet

- enten af en fysisk person, der har sin sædvanlige bopæl i Belgien
- eller af en juridisk person på vegne af et selskab eller en filial heraf i Belgien.«

- 5 CDTD's artikel 125, stk. 1, fastsætter:

»Afgiften skal betales senest den sidste hverdag

1° i den anden måned efter den måned, hvor transaktionen blev aftalt eller gennemført, når ordregiveren er betalingspligtig for afgiften

2° i måneden efter den måned, hvor transaktionen blev aftalt eller gennemført, i alle andre tilfælde.

Afgiften betales ved indbetaling eller overførsel til det kompetente kontors bankkonto.

På betalingsdagen indgiver den betalingspligtige person til dette kontor en angivelse med oplysning om afgiftsgrundlaget samt alle nødvendige oplysninger til fastlæggelse heraf.»

- 6 CDTD's artikel 126/2 har følgende ordlyd:

»Professionelle mellemænd er personligt ansvarlige for at svare afgift for de transaktioner, som de foretager enten for tredjemands regning eller for egen regning.

Når den professionelle mellemmand er etableret i udlandet, er ordregiveren dog den betalingspligtige for afgiften og er undergivet forpligtelserne i artikel 125, medmindre denne kan godtgøre, at afgiften er blevet betalt.«

- 7 CDTD's artikel 126/3 er affattet således:

»Professionelle mellemænd, der ikke er etableret i Belgien, kan inden gennemførelse af eller aftale om børstransaktioner i Belgien opnå godkendelse fra finansministeren eller dennes befuldmægtigede af en ansvarlig repræsentant etableret i Belgien. Denne ansvarlige repræsentant forpligter sig solidarisk over for den belgiske stat til at betale afgifter på transaktioner udført af den professionelle mellemmand enten for tredjemands regning eller egen regning og til at opfylde alle forpligtelser, der påhviler den professionelle mellemmand i henhold til dette afsnit.

Hvis den ansvarlige repræsentant afgår ved døden, hvis hans godkendelse trækkes tilbage, eller der indtræder begivenheder, der sætter ham ude af stand til at opfylde sine forpligtelser, skal der øjeblikkeligt udpeges en ny repræsentant.

Betingelserne og de nærmere bestemmelser for godkendelse af den ansvarlige repræsentant fastsættes af kongen.«

- 8 CDTD's artikel 127 bestemmer:

»Senest den følgende arbejdsdag efter transaktionens gennemførelse skal mellemmanden til enhver ordregiver udstede en fortegnelse med angivelse af modtagerens og mellemmandens navne, en specifikation af transaktionerne, beløbet eller værdien heraf og det skyldige afgiftsbeløb.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 9 Ved stævning af 20. juni 2017 anlagde Anton van Zantbeek, et selskab etableret i Belgien, sag ved den forelæggende ret, Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien), med påstand om, at det fastslås, at rammelovens artikel 122 og 123, der indførte et stk. 2 i henholdsvis CDTD's artikel 120 og 126/2, er ugyldige.
- 10 Den forelæggende ret har anført, at disse bestemmelser har udvidet anvendelsesområdet for afgiften på børstransaktioner (herefter »børstransaktionsafgift«), som pålægges transaktioner, der er aftalt eller gennemført i Belgien, og som angår belgiske eller udenlandske offentlige værdipapirer, i det omfang denne transaktion udføres ved hjælp af en professionel mellemmand. Denne ret har præciseret, at i medfør af de nævnte bestemmelser, er disse transaktioner ikke længere de eneste, som pålægges denne afgift, idet transaktioner, der »anses [...] for at være aftalt eller gennemført i Belgien«, også omfattes, således at denne afgift ligeledes skal betales, når købs- eller salgsordren gives til en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand af en hjemmehørende ordregiver, dvs. af »en fysisk person, der har sin sædvanlige bopæl i Belgien«, eller af »en juridisk person på vegne af et selskab eller en filial heraf i Belgien«. Nævnte ret har tilføjet, at i det sidstnævnte tilfælde bliver ordregiveren

betalingspligtig for børstransaktionsafgiften i stedet for den professionelle mellemmand, idet ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand ikke kan forpligtes til at overholde belgiske skatte- og afgiftsregler. Denne ordregiver har pligt til at angive og betale denne afgift inden for to måneder efter den pågældende transaktion, medmindre denne kan godtgøre, at denne afgift allerede er blevet betalt af denne mellemmand eller af mellemmandens ansvarlige repræsentant.

- 11 Til støtte for sit søgsmål har Anton van Zantbeek gjort gældende, at rammelovens artikel 122 og 123, for så vidt som disse bestemmelser indfører en forskellig behandling af belgiske ordregivere, alt efter om disse ordregivere benytter en professionel mellemmand, som er etableret i Belgien eller ej, er i strid med dels ligebehandlingsprincippet, som er sikret ved artikel 10, 11 og 172 i den belgiske forfatning, dels disse forfatningsbestemmelser, sammenholdt med artikel 56 TEUF og EØS-aftalens artikel 36, der vedrører den frie udveksling af tjenesteydelser, eller sammenholdt med artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, der vedrører kapitalens frie bevægelighed.
- 12 Anton van Zantbeek har i denne henseende gjort gældende, at hvis en ordregiver, som er hjemmehørende i Belgien, benytter en professionel mellemmand, der ikke er etableret i denne medlemsstat, behandles denne ordregiver som en professionel mellemmand, for så vidt som denne dels vil være forpligtet til at angive og betale børstransaktionsafgift, dels vil kunne pålægges administrative sanktioner, der næsten er identiske med dem, der påhviler belgiske professionelle mellemmand. Det er derfor klart mere risikabelt, dyrere og byrdefuldt rent administrativt for en sådan ordregiver, som er hjemmehørende i Belgien, at benytte en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand, hvilket udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser, der ikke kan begrundes i tvingende almene hensyn.
- 13 Ministerraad har bestridt denne argumentation, idet det anføres, at den skatteordning, der følger af CDTD's artikel 120 og 126/2, finder anvendelse uden forskel på alle leverandører af børstransaktioner, uanset hvor de er hjemmehørende, men at alene professionelle mellemmand, der er etableret i Belgien, er forpligtet til at indeholde børstransaktionsafgift af gennemførte transaktioner. Situationen for en hjemmehørende ordregiver, der benytter en hjemmehørende professionel mellemmand, er derfor ikke sammenlignelig med situationen for samme ordregiver, som anvender en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand. Subsidiært hviler den påberåbte forskelsbehandling på et objektive kriterium, forfølger et legitimt formål og er ikke uforholdsmæssig.
- 14 Den forelæggende ret har anført, at den belgiske lovgiver havde til hensigt at udvide anvendelsesområdet for børstransaktionsafgiften, for så vidt som transaktionen, når en ordregiver etableret i Belgien gjorde brug af en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand, generelt blev gennemført et sted i udlandet, der ikke medførte afgiftens forfald. Denne lovgiver havde ligeledes konstateret, at der var en illoyal konkurrence fra visse ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand i forhold til belgiske professionelle mellemmand, der skal indeholde denne afgift. Denne ret har tilføjet, at CDTD's artikel 120 og 126/2 kan medføre, at friheden for personer, der er bosat i Belgien, til at vælge en professionel mellemmand til at gennemføre deres børstransaktioner begrænses, bl.a. henset til det ansvar, der for en ordregiver følger med anvendelsen af en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand i tilfælde af manglende eller forsinket angivelse af børstransaktionsafgift eller betaling heraf.
- 15 Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at for at lette den dokumentation for afgiftens betaling, som gør det muligt at fritage ordregiveren, kan ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand få godkendt en ansvarlig repræsentant til i deres sted og for deres regning at opfylde de angivelsesforpligtelser og de administrative forpligtelser, der er forbundet med denne betaling. Det kan imidlertid ikke pålægges disse mellemmand at udpege en sådan repræsentant. Selv om ordregiveren udnævner en befuldmægtiget til at opfylde sine forpligtelser med hensyn til børstransaktionsafgiften, forbliver denne ordregiver desuden ansvarlig over for den belgiske stat. Den nævnte ordregiver kan

godtgøre, at denne afgift er blevet betalt ved at fremlægge en fortegnelse i henhold til CDTD's artikel 127 med angivelse af bl.a. værdien af den transaktion, som danner grundlag for nævnte afgift, og dokumentation for betaling til sin mellemmand, f.eks. ved et kontoudtog.

16 På denne baggrund har Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 56 [TEUF] og artikel 36 i [EØS-aftalen] fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvormed der indføres en afgift på børstransaktioner som omhandlet i [CDTD's] artikel 120 og artikel 126/2 [...], og som har den virkning, at den belgiske ordregiver bliver skyldner for denne afgift, såfremt den professionelle mellemmand er etableret i udlandet?
- 2) Skal artikel 63 [TEUF] og artikel 40 i [EØS-aftalen] fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvormed der indføres en afgift på børstransaktioner som omhandlet i [CDTD's] artikel 120 og artikel 126/2 [...], og som har den virkning, at den belgiske ordregiver bliver skyldner for denne afgift, såfremt den professionelle mellemmand er etableret i udlandet?
- 3) Såfremt Grondwettelijk Hof [(forfatningsdomstol)] på grundlag af besvarelsen af det første og andet præjudicielle spørgsmål skulle komme til den konklusion, at de anfægtede artikler krænker en eller flere af de forpligtelser, der følger af de i spørgsmålene nævnte bestemmelser, skal den da indtil videre kunne håndhæve virkningerne af [CDTD's] artikel 120 og artikel 126/2 [...] for at undgå retsusikkerhed og for at sætte lovgiver i stand til at bringe dem i overensstemmelse med disse forpligtelser?»

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første og det andet spørgsmål*

- 17 Indledningsvis bemærkes, at ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse ændrede de nationale bestemmelser, der er anfægtet i hovedsagen, dvs. CDTD's artikel 120, stk. 2, og artikel 126/2, stk. 2, anvendelsesområdet for børstransaktionsafgiften og kriterierne for pålæggelse af denne afgift. I medfør af disse bestemmelser pålægges nævnte afgift – ud over børstransaktioner, der aftales og gennemføres i Belgien, for så vidt som transaktionen gennemføres ved hjælp af en professionel mellemmand – for det første transaktioner, der »anses [...] for at være aftalt eller gennemført« i denne medlemsstat, dvs. transaktioner, for hvilke der er givet ordre fra en belgisk hjemmehørende person til en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand. Når den professionelle mellemmand er etableret i udlandet, er det for det andet ikke længere denne mellemmand, som er betalingspligtig for den børstransaktionsafgift, som pålægges vedkommendes klient, eller som skal opfylde angivelsesforpligtelserne i forbindelse hermed, men ordregiveren selv.
- 18 Det følger heraf, at den forelæggende ret med sit første og andet spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 56 TEUF og 63 TEUF samt EØS-aftalens artikel 36 og 40 skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvormed der indføres en afgift på børstransaktioner, der efter ordre fra en person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, aftales eller gennemføres af en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand, der medfører, at en sådan ordregiver er betalingspligtig for denne afgift og skal opfylde de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med nævnte afgift.
- 19 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål må det for det første fastslås, at en sådan national lovgivning både kan påvirke den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser.



- 20 Det følger i denne henseende af Domstolens faste praksis, at når en national foranstaltning på én gang vedrører den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser, tager Domstolen i princippet alene stilling til foranstaltningen i forhold til den ene af disse to grundlæggende friheder, hvis det i lyset af hovedsagens faktiske omstændigheder fremgår, at en af disse er helt sekundær i forhold til den anden og kan henføres til denne (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, præmis 34, af 26.5.2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 39, og af 8.6.2017, *Van der Weegen m.fl.*, C-580/15, EU:C:2017:429, præmis 25).
- 21 I hovedsagen synes forholdet vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser at være dominerende i forhold til forholdet vedrørende de frie kapitalbevægelser. Selv om en afgiftspålæggelse såsom børstransaktionsafgiften således kan påvirke de frie kapitalbevægelser, for så vidt som den angår børstransaktioner, fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har anført, at denne afgift kun finder anvendelse såfremt en professionel mellemmand er medvirkende i transaktionen. Denne ret har endvidere rejst det spørgsmål, om en restriktion kan følge af den omstændighed, at ordregiveren, når denne benytter en ikke-hjemmehørende leverandør af finansielle formidlingsydelser, bliver betalingspligtig for nævnte afgift, hvorimod dette ikke er tilfældet, når vedkommende gør brug af en hjemmehørende tjenesteyder. En sådan følge vedrører imidlertid overvejende den frie udveksling af tjenesteydelser, mens påvirkningen af de frie kapitalbevægelser blot er en uundgåelig følge af den eventuelle restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 22 Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning alene skal vurderes i forhold til artikel 56 TEUF og EØS-aftalens artikel 36.
- 23 For det andet bemærkes, at i henhold til Domstolens praksis kræver artikel 56 TEUF ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som er begrundet i det forhold, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (dom af 19.6.2014, *Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor*, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 34, og af 22.11.2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, præmis 28). Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 19.6.2014, *Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor*, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 35, og af 25.7.2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 46 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 31.1.1984, *Luisi og Carbone*, 286/82 og 26/83, EU:C:1984:35, præmis 10, af 18.10.2012, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 23, og af 19.6.2014, *Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor*, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 26).
- 25 I den foreliggende sag har Anton van Zantbeek gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning tilsidesætter den frie udveksling af tjenesteydelser, idet den indfører en ubegrundet forskellig behandling af ordregivere, der er hjemmehørende i Belgien, alt efter om de – for at gennemføre børstransaktioner – benytter sig af en professionel mellemmand etableret i samme medlemsstat eller i udlandet. Denne nationale lovgivning fører for en hjemmehørende ordregiver til, at risikoen samt omkostningerne og byrden ved at anvende en ikke-hjemmehørende mellemmand forøges, og gør følgelig anvendelsen heraf mindre attraktiv.
- 26 Det bemærkes i denne henseende, at hjemmehørende ordregivere, der som modtagere af finansielle formidlingsydelser beslutter at benytte en hjemmehørende mellemmands ydelser til at gennemføre deres børstransaktioner, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for dem, der foretrækker at benytte en ikke-hjemmehørende mellemmands ydelser.

- 27 Selv om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ganske vist har den virkning, at hjemmehørende ordregivere undergives samme afgiftspålæggelse, uanset hvor disse mellemmand er etableret, medfører den ligeledes, at sådanne ordregivere, der beslutter at benytte en ikke-hjemmehørende mellemmand, pålægges et ansvar og yderligere forpligtelser.
- 28 Det fremgår således af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at hjemmehørende ordregivere i sidstnævnte tilfælde bliver betalingspligtige for børstransaktionsafgift og skal opfylde de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med denne afgift i henhold til CDTD's artikel 126/2, hvorimod at det, hvis de benytter en hjemmehørende mellemmand, er denne sidstnævnte, der pålægges disse forpligtelser, og som skal indeholde nævnte afgift ved kilden. Hjemmehørende ordregivere, der gør brug af en ikke-hjemmehørende mellemmands ydelser, er således i særdeleshed forpligtede til selv at angive samme afgift ved hjælp af en fortegnelse indeholdende de oplysninger, der er angivet i CDTD's artikel 127, og inden for en frist på to måneder og under bødeansvar at betale afgiften, medmindre de kan dokumentere, at den allerede er blevet betalt af denne mellemmand eller dennes ansvarlige repræsentant i Belgien.
- 29 En sådan national lovgivning indebærer følgelig en forskelsbehandling af modtagere af finansielle formidlingsydelser, der er hjemmehørende i Belgien, som kan afholde disse fra at benytte ikke-hjemmehørende leverandører af ydelser, samtidig med at det gøres vanskeligere for disse sidstnævnte at tilbyde deres ydelser i denne medlemsstat. En sådan national lovgivning udgør derfor en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 30 Det bemærkes for det tredje, at ifølge Domstolens praksis kan en sådan restriktion begrundes i tvingende almene hensyn. Anvendelsen af denne restriktion skal desuden være egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende formål (jf. i denne retning dom af 7.9.2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 40, af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 29, og af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Det skal først undersøges, om den restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indebærer, varetager tvingende almene hensyn.
- 32 I den foreliggende sag har den belgiske regering anført, at denne nationale lovgivning har til formål at gøre skatteopkrævningen og skattekontrollen mere effektiv samt at bekæmpe skatteunddragelse.
- 33 Som Domstolen allerede har fastslået, udgør såvel nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning og af at sikre en effektiv skattekontrol (jf. i denne retning bl.a. dom af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 53 og 57 og den deri nævnte retspraksis) – idet disse hensyn tager sigte på at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse (jf. i denne retning dom af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 44, og af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande), C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 74) – som bekæmpelsen af skatteunddragelse (jf. bl.a. dom af 19.6.2014, Strojirny Prostějov og ACO Industries Tábor, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis) tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 34 Ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse, som den belgiske regering har bekræftet, fremgår det af forarbejderne til rammelovens artikel 122 og 123, at disse bestemmelser bl.a. har til formål at forhindre al illoyal konkurrence mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand, for så vidt som de førstnævnte i henhold til CDTD har pligt til at indeholde børstransaktionsafgiften som kildeskat på deres klients vegne i forbindelse med gennemførelsen af børstransaktionerne, mens de sidstnævnte ikke har pligt hertil med hensyn til transaktioner gennemført for belgiske klienter, og gør det muligt at sikre en effektiv skatteopkrævning og skattekontrol.

- 35 Sådanne hensyn, som i den foreliggende sag er tæt forbundne, er omfattet af begrebet »tvingende almene hensyn« som omhandlet i den praksis fra Domstolen, der er henvist til i nærværende doms præmis 33, således at de kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 36 Hvad endvidere angår denne lovgivnings egnethed til at opnå disse formål, der forfølges, bemærkes, at pålæggelse af børstransaktionsafgift over for den ordregiver, der gør brug af en ikke-hjemmehørende mellemmands ydelser, kan sikre, at de pågældende børstransaktioner ikke unddrages beskatning (jf. analogt dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis), ved at skattekontrollen gøres mere effektiv, og unddragelse af denne afgift, hvis byrde bæres af ordregiveren, gøres vanskeligere.
- 37 Det følger heraf, at en sådan national lovgivning er egnet til at opnå de formål, som den forfølger.
- 38 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede lovgivning går videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå disse formål, må det indledningsvis fastslås, således som også Europa-Kommissionen har anført, at de nødvendige oplysninger til fastlæggelse af en afgift som børstransaktionsafgiften, som berører hver enkelt børstransaktion, ikke kan indhentes alene ved det administrative samarbejde og den obligatoriske automatiske udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, der navnlig er fastsat i 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), som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 (EUT 2014, L 359, s. 1).
- 39 Det fremgår endvidere af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, selv om den indebærer, at den belgiske ordregiver gøres betalingspligtig for børstransaktionsafgift, når den professionelle mellemmand er etableret i udlandet, dog begrænser byrden som følge af denne afgiftspålæggelse til det, der er nødvendigt for at opnå de tilstræbte formål.
- 40 Navnlig fritages ordregiveren i henhold til CDTD's artikel 126/2 for betaling af denne afgift og for de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med nævnte afgift, hvis denne godtgør, at afgiften allerede er blevet betalt. I dette øjemed fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at det er tilstrækkeligt, at denne ordregiver fremlægger fortegnelsen som omhandlet i CDTD's artikel 127, der angiver navnet på den ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand, transaktionens type og værdi samt værdien af afgiften, bilagt f.eks. et kontoudtog, der dokumenterer betalingen heraf.
- 41 I øvrigt synes ordregiveren at kunne aftale med den ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand, som han gør brug af, at denne sidstnævnte påtager sig at sende ham en kontoopgørelse over transaktioner, hvoraf betalingen af børstransaktionsafgift fremgår, ligesom mellemmanden etableret i Belgien har pligt til. Den forelæggende ret har ligeledes anført, at den ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand har mulighed for at udpege en befuldmægtiget til at gennemføre formaliteterne.
- 42 Det fremgår ligeledes af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den belgiske lovgiver med indførelsen af CDTD's artikel 126/3 ligeledes har søgt at forenkle dokumentationen for betaling af børstransaktionsafgift. Denne artikel gør det muligt for ikke-hjemmehørende mellemmand, uden at forpligte dem hertil, at få godkendt en repræsentant etableret i Belgien med henblik på på deres vegne at opfylde de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med denne afgift, og som de har ansvaret for. Denne mulighed kan bl.a. afhjælpe den vanskelighed, der er forbundet med at udfylde fortegnelsen som omhandlet i CDTD's artikel 127 på et sprog, som ikke er den ikke-hjemmehørende professionelle mellemmands sprog.
- 43 Sådanne valgmuligheder til fordel for både hjemmehørende ordregivere og ikke-hjemmehørende professionelle mellemmand, der giver dem mulighed for blandt disse valgmuligheder at vælge den løsning, der er mindst byrdefuld for dem, begrænser under disse omstændigheder den restriktion for



den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, til det, der er nødvendigt for at opnå de formål, som den forfølger, således at nævnte lovgivning, som således giver disse ordregivere og nævnte professionelle mellemmand en forenkling af både de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med børstransaktionsafgiften og betalingen heraf, ikke synes at gå videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå disse formål.

- 44 Hvad endelig angår EØS-aftalens artikel 36 bemærkes, at denne bestemmelse svarer til den, der er fastsat i artikel 56 TEUF, hvorfor bemærkningerne vedrørende denne sidstnævnte bestemmelse, jf. nærværende doms præmis 23-43, ligeledes gælder for så vidt angår denne artikel 36.
- 45 Følgelig skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF og EØS-aftalens artikel 36 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvormed der indføres en afgift på børstransaktioner, der efter ordre fra en person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, aftales eller gennemføres af en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand, og som medfører en restriktion for den frie udveksling af de ydelser, som sådanne professionelle mellemmand leverer, forudsat at denne lovgivning giver en sådan ordregiver og nævnte professionelle mellemmand en forenkling af både de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med denne afgift og betalingen heraf, som begrænser denne restriktion til det, der er nødvendigt for at opnå de legitime formål, som nævnte lovgivning forfølger.

### *Det tredje spørgsmål*

- 46 Henset til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

### **Sagsomkostninger**

- 47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter 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 og artikel 36 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvormed der indføres en afgift på børstransaktioner, der efter ordre fra en person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, aftales eller gennemføres af en ikke-hjemmehørende professionel mellemmand, og som medfører en restriktion for den frie udveksling af de ydelser, som sådanne professionelle mellemmand leverer, forudsat at denne lovgivning giver en sådan ordregiver og nævnte professionelle mellemmand en forenkling af både de angivelsesforpligtelser, der er forbundet med denne afgift og betalingen heraf, som begrænser denne restriktion til det, der er nødvendigt for at opnå de legitime formål, som nævnte lovgivning forfølger.**

Underskrifter