



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 6 juni 2013*

”Fördragsbrott — Artiklarna 56 FEUF och 63 FEUF — Artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet — Skattelagstiftning — Undantag från skatteplikt förbehållet ränta som betalas av banker med hemvist i landet medan ränta som betalas av banker med hemvist i utlandet inte omfattas av sådant undantag”

I mål C-383/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 30 juli 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och F. Dintilhac, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Belgien, företrädd av J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av A. Borg Barthet, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna J.-J. Kasel och M. Berger (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

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

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56 FEUF och 63 FEUF samt artiklarna 36 och 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att införa och bibehålla en ordning med diskriminerande beskattning av ränta som betalats av banker utan hemvist i landet, vilken följer av en tillämpning av ett undantag från skatteplikt som uteslutande gäller för ränta som betalats av belgiska banker.

Belgisk rätt

- 2 I artikel 21.5 i lagen om inkomstskatt (code des impôts sur les revenus) (nedan kallad CIR 1992), i den lydelse som gällde vid 2010 års taxering (2009 års inkomst), föreskrivs följande:

”Inkomst av kapital och värdepapper omfattar inte:

...

5 första skiktet på 1 730 [euro] (grundbelopp 1 250 [euro]) per år av inkomst hänförlig till sparande som inte omfattas av någon bestämmelse i avtal om när sparandet ska avslutas eller sägas upp och som sker vid sådana kreditinstitut med hemvist i Belgien som regleras i lag av den 22 mars 1993 om regler för kreditinstitut och om kontroll av dessa, varvid följande gäller:

- Detta sparande ska dessutom uppfylla de kriterier som fastställts av Konungen på förslag av kommissionen för bank-, finans- och försäkringssektorn ..., avseende den valuta som sparandet sker i, avseende villkoren och sätten för uttag, samt avseende strukturen och nivån på avkastningen på sparandet samt sättet att beräkna densamma.
- De frister som endast utgör en skyddsåtgärd som spararen förbehållit sig ska inte anses utgöra frister för uppsägning vid tillämpningen av förevarande bestämmelse.”

- 3 I artikel 313 CIR 1992 föreskrivs principen om definitiv källskatt på värdepapper:

”Personer som är skattskyldiga till skatt för fysiska personer behöver inte i inkomstdeklarationen uppge inkomst av kapital och värdepapper ... för vilken källskatt erlagts ...”

- 4 I kunglig förordning av den 27 augusti 1993 om genomförande av lagen om inkomstskatt (arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992), i dess lydelse enligt kunglig förordning av den 7 december 2008 (*Moniteur belge* av den 22 december 2008, s. 67513), föreskrivs ytterligare kriterier som gäller för sådant sparande som avses i artikel 21.5 CIR 1992 för att nämnda artikel ska vara tillämplig.

Det administrativa förfarandet

- 5 I skrivelse av den 19 oktober 2006 påminde kommissionen de belgiska myndigheterna om de skyldigheter som gäller enligt artiklarna 49 EG och 56 EG (nu artiklarna 56 FEUF och 63 FEUF) samt enligt artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet, och om behovet av att dessa iakttas.
- 6 I skrivelse av den 27 februari 2007 besvarade de belgiska myndigheterna kommissionens formella underrättelse med att kommissionens resonemang i fråga om artikel 63 FEUF baserades på en ogrundad hypotes och, i fråga om artikel 56 FEUF, på okunskap om det ändamål som eftersträvas med den omtvistade åtgärden vilken, om den utsträcktes till sparande i banker i utlandet, skulle

medföra skillnader i tillämpningen beroende på i vilken medlemsstat eller stat som omfattas av tillämpningen av rådets direktiv av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EGT L 157, s. 38) sparandet är beläget. Dessa skillnader skulle dessutom vara till förfång för de berörda skattskyldiga personerna.

- 7 Kommissionen riktade i motiverat yttrande av den 26 juni 2009 till de belgiska myndigheterna en anmärkning mot Konungariket Belgien med innebörden att denna medlemsstat, genom att införa och bibehålla en ordning med diskriminerande beskattning av ränta som betalas av banker utan hemvist i landet bestående i ett undantag från skatteplikt som uteslutande gällde för ränta som betalats av belgiska banker, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG samt artiklarna 36 och 40 i EES-avtalet. I yttrandet gavs Konungariket Belgien en frist på två månader för att rätta sig efter bestämmelserna i fördraget och i EES-avtalet.
- 8 I skrivelse av den 28 september 2009 besvarade de belgiska myndigheterna det motiverade yttrandet med att den omtvistade åtgärden kunde motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och av behovet av att skydda småsparande.
- 9 Kommissionen var inte nöjd med svaret och väckte därför den 26 juli 2010 förevarande talan.

Prövning av talan

Parternas argument

- 10 Kommissionen har i sin ansökan inledningsvis åberopat att direkta skatter inte omfattas av medlemsstaternas exklusiva befogenhet utan att de implicit och med nödvändighet ingår i befogenheten avseende den inre marknaden enligt artikel 4.2 a FEUF och anses som en delad befogenhet mellan Europeiska unionen och medlemsstaterna. Denna tolkning stöds av domstolens praxis, enligt vilken frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenheter, men dessa stater likafullt ska iaktta unionsrätten vid utövande av dessa befogenheter. Kommissionen har till stöd för sin ståndpunkt åberopat dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 21.
- 11 När det gäller frågan huruvida de nationella bestämmelserna i fråga omfattas av tillämpningsområdet för artikel 56 FEUF eller artikel 63 FEUF anser kommissionen med hänvisning till punkt 43 i dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), att det fördragsbrott som tillvitats Konungariket Belgien med hänsyn till verkningarna av dessa bestämmelser ska prövas såväl mot friheten att tillhandahålla tjänster som mot den fria rörligheten för kapital.
- 12 Vad i första hand gäller friheten att tillhandahålla tjänster har kommissionen, med hänvisning till ändamålet med artiklarna 56 FEUF och följande artiklar och den personkrets som omfattas av deras tillämpningsområde, gjort gällande att den aktuella belgiska lagstiftningen strider mot dessa bestämmelser, eftersom den leder till att personer med hemvist i Belgien avhålls från att för förvaltningen av sina sparkonton anlita tjänster från banker med hemvist i andra medlemsstater i unionen och i stater som är parter i EES-avtalet. Kommissionen har preciserat att de räntor som sistnämnda banker betalar aldrig kan undantas från skatteplikt och att det enda skälet till detta är att den bank som har att betala räntorna saknar hemvist i Belgien. Detta gäller även om nämnda bank skulle vara beredd att uppfylla samtliga övriga villkor i den aktuella belgiska lagstiftningen.
- 13 När det gäller argumentet att det inte framförts någon kritik från finanssektorn, närmare bestämt från de kreditinstitut som har hemvist i utlandet, anser kommissionen att detta är irrelevant med hänsyn till att talan om fastställande av fördragsbrott är av objektiv karaktär och alltså inte förutsätter att någon anmärkning gjorts. Kommissionen har dessutom med betoning av att friheten att tillhandahålla

tjänster inte enbart ger rätt att tillhandahålla tjänster utan också en rätt att ta emot tjänster, gjort gällande att den aktuella åtgärden avhåller såväl banker med hemvist i utlandet från att tillhandahålla sina tjänster till personer med hemvist i Belgien, som dessa personer från att anlita tjänsterna från dessa banker, varför de utgör en inskränkning i nämnda grundläggande frihet.

- 14 Kommissionen anser dessutom att en sådan inskränkning inte kan motiveras av något av de av Konungariket Belgien åberopade argumenten och att den under alla förhållanden strider mot proportionalitetsprincipen.
- 15 Vad för det första gäller frågan huruvida denna inskränkning kan motiveras av det tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, har kommissionen medgett att det i vissa fall kan vara mycket svårt att genomföra en kontroll och att behovet av att förebygga skatteflykt och skattemissbruk i princip kan motivera inskränkningar i en fri rörlighet. Kommissionen har i det avseendet under åberopande dels av sitt meddelande av den 10 december 2007 till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, benämnt "om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning inom EU och i förhållande till tredjeland" (KOM(2007) 785 slutlig), dels av dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 37, hävdad att även om den belgiska lagstiftningen förebygger bedrägeri genom att ränta som betalas av utländska banker inte är undantagen från skatteplikt, hindrar den emellertid också det lagenliga utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster. Åtgärden går således klart utöver vad som är nödvändigt för att dess mål ska uppnås. Kommissionen har också påpekat att den omständigheten att Konungariket Belgien hädanefter deltar i det system för utbyte av information som föreskrivs enligt direktiv 2003/48 innebär just en sådan möjlighet att väsentligt minska riskerna för bedrägeri.
- 16 När det för det andra gäller den motivering som avser den aktuella åtgärdens socio-ekonomiska natur i form av en stimulans till sparande för framtida utgifter för "små skattebetalare" anser kommissionen att undantaget från skatteplikt för ränta som betalats av banker utan hemvist i Belgien inte strider mot detta ändamål, utan att de skattskyldiga tack vare en sådan åtgärd tvärtom erbjuds ett större urval av sparprodukter, vilket till och med uppmuntrar dem till ökat sparande.
- 17 Kommissionen anser dessutom att Konungariket Belgiens argument att den grupp av skattskyldiga som avses med den nationella åtgärden knappast skulle vara intresserad av möjligheten att placera sitt sparande i utländska banker eller att de utländska kreditinstituten skulle försöka locka en sådan kundkrets, är ren spekulation och därför inte utgör någon giltig motivering av en sådan inskränkning av en grundläggande rättighet.
- 18 Vad för det tredje gäller den motivering som avser de olika nivåerna av konsumentskydd vid en banks obestånd, vilket illustreras av den svåra situation som rådde för belgiska sparare i ett luxemburgskt dotterbolag till en isländsk bank, har kommissionen gjort gällande, å ena sidan, att garantierna och skyddet för spararna i en banks obestånd har harmoniserats inom unionen, bland annat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 94/19/EG av den 30 maj 1994 om system för garanti av insättningar (EGT L 135, s. 5; svensk specialutgåva, område 6, volym 4, s. 227) – garantinivåerna i det direktivet har sedermera höjts genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/14/EG av den 11 mars 2009 (EUT L 68, s. 3) – och, å andra sidan, att de belgiska myndigheterna inte har redovisat naturen av och innehållet i de skyddsnivåer som avses med de påstådda skillnaderna. Enligt kommissionen får den nationella lagstiftningen hursomhelst inte påverka konsumenterna genom ett missgynnande av de finansiella instrument som banker med hemvist utanför Belgien erbjuder.
- 19 Vad för det fjärde gäller argumentet att de belgiska spararna kan gå miste om behövliga upplysningar, eftersom en bank med hemvist utanför Belgien inte nödvändigtvis använder något av de språk som talas i Belgien, har kommissionen gjort gällande att endast konsumenten kan avgöra på vilket språk

han eller hon kan tillgodogöra sig upplysningar om öppnande av ett sparkonto. Kommissionen har i det avseendet betonat att Konungariket Belgien har tre officiella språk vilka även talas i de medlemsstater som utgör dess grannländer.

- 20 Vad i andra hand gäller fri rörlighet för kapital har kommissionen, med erinrande om att transaktioner i löpande räkning eller insättningar som personer med hemvist i landet gjort vid utländska finansinstitut anges i punkt VI.B i den förteckning som utgör bilaga till rådets direktiv 8/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel [63 FEUF] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), och att dessa således omfattas av begreppet kapitalrörelser, gjort gällande att den aktuella nationella lagstiftningen leder till att gränsöverskridande kapitaltransaktioner blir mindre attraktiva genom att personer med hemvist i Belgien avhålls från att öppna sparkonton i banker utan hemvist i Belgien och från att behålla sitt sparande i sådana banker. Denna åtgärd utgör därför en restriktion för fria kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF.
- 21 Kommissionen anser för övrigt att samtliga de skäl Konungariket Belgien åberopat som motivering saknar giltighet.
- 22 Inledningsvis kan nämligen denna restriktion, enligt kommissionen, inte motiveras av de skäl som anges i artikel 65 FEUF, eftersom situationen för de personer med hemvist i Belgien som uppstår och deklarerar räntor från sparande i banker med hemvist i Belgien och situationen för dem med sparande i banker utan hemvist i denna medlemsstat är objektivt jämförbara. En skillnad i behandling utgör därmed en godtycklig diskriminering i den mening som avses i nämnda artikel.
- 23 Vad därefter beträffar Konungariket Belgiens argument angående risken att en del av de banker som saknar hemvist i Belgien och som har kunder med hemvist i den medlemsstaten inte är benägna att erbjuda en finansiell produkt som uppfyller villkoren i den nationella lagstiftningen, vilket skulle leda till diskriminering mellan personer med hemvist i Belgien vilka har besparingar utanför Belgien beroende på om deras bank valt att anpassa sig efter den belgiska lagstiftningen eller ej, utgör denna eventuella diskriminering enligt kommissionen en följd, inte av den ifrågasatt lagstiftningen, utan av de ekonomiska aktörernas val. Det ankommer således på personer med hemvist i Belgien att avgöra om de ska anlita en bank som erbjuder dem en finansiell produkt som ger rätt till det belgiska systemet med undantag från skatteplikt.
- 24 I fråga om eventuell underlåtenhet från en banks sida, vilken bank har sitt hemvist utanför Belgien och vilken inte uppfyller villkoren i den aktuella belgiska lagstiftningen för att skattefriheten ska kunna åtnjutas, har kommissionen gjort gällande att de belgiska myndigheterna skulle kunna bära konsekvenserna av detta och exempelvis upphäva förmånen i form av detta undantag från skatteplikt för en sådan bank.
- 25 Vad slutligen gäller Konungariket Belgiens argument att den ifrågasatt lagstiftningen omfattas av undantaget i artikel 64.1 FEUF eftersom det belgiska systemet med undantag från skatteplikt för sparkonton var i kraft redan den 31 december 1993, att det bibehållits oavbrutet i det belgiska rättssystemet och att det från detta datum inte undergått någon väsentlig förändring, har kommissionen gjort gällande att den inte har ifrågasatt den omtvistade lagstiftningen när det gäller banker med hemvist i tredjeland, utom när det gäller dem som har hemvist i något av de länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som är medlemmar i Europeiska frihandelsorganisationen (Efta), men som omfattas av artikel 40 i EES-avtalet.
- 26 Konungariket Belgien har till stöd för sin uppfattning åberopat domstolens dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkterna 48 och 49, och betonat att tillämpligheten av artikel 64.1 FEUF gör det möjligt att i fråga om tredjeländer upprätthålla restriktioner för kapitalrörelser som är i kraft den 31 december 1993. Systemet med undantag från

skatteplikt för belgiska sparkonton, vilket redan existerade vid detta datum, har alltså bibehållits oavbrutet i det nationella rättssystemet och har inte undergått någon väsentlig förändring från denna tidpunkt.

- 27 När det gäller fri rörlighet för kapital har Konungariket Belgien med åberopande av artikel 65.1 a FEUF bestritt att de belgiska skattskyldiga personer som placerar medel på ett sparkonto, med avseende på det ifrågavarande undantaget från skattskyldighet, skulle befinna sig i samma situation när det gäller den ort på vilken deras kapital har investerats oavsett om deras insättning avser ett konto i Belgien eller inte.
- 28 Denna medlemsstat har i det avseende preciserat att för personer som innehar ett sparkonto i Belgien verkställs undantaget från skatteplikt vid inkomstkällan, det vill säga vid de belgiska finansinstituterna. Vad gäller 2010 års taxering innehölls alltså inte någon källskatt avseende det första inkomstskiktet för sparkonton, motsvarande ett belopp av 1 730 euro. Detta första inkomstskikt ansågs nämligen inte utgöra någon inkomst av kapital eller värdepapper och skulle därför inte tas upp i inkomstdeklarationen. Däremot innehölls källskatt på den del av inkomsten från sparkontot som översteg nämnda belopp, men denna del skulle inte heller tas upp i inkomstdeklarationen. Det är i detta avseende som det kan talas om ett system med "definitiv" källskatt. Enligt Konungariket Belgien har den nationella skattemyndigheten därmed i princip inte någon kännedom om sparkonton i Belgien som innehas av fysiska personer med hemvist där.
- 29 Vad däremot gäller de skattskyldiga som innehar ett sparkonto i en annan medlemsstat, har Konungariket Belgien preciserat att inkomst på dessa sparkonton ska deklarerars av den skattskyldige och att inkomsten hädanefter även omfattas av det informationsutbyte som föreskrivs i direktiv 2003/48. När dessa skattskyldiga samtidigt innehar ett sparkonto i Belgien och de i sina respektive inkomstdeklarationer har yrkat tillämpning av det aktuella undantaget från skatteplikt för ett belopp på 1 730 euro avseende inkomst från utländska bankkonton, är det enligt denna medlemsstat omöjligt för skattemyndigheten att kontrollera huruvida dessa skattskyldiga åtnjuter ett otillbörligt dubbelt undantag från skatteplikt, dels för inkomsten från sparkonto i Belgien, genom systemet med definitiv källskatt och således anonymt, dels för inkomst på sparkonto i en annan medlemsstat, vid fastställandet av skatten för fysiska personer.
- 30 Konungariket Belgien har även gjort gällande att om det beslutade sig för att åtgärda det påstådda hindret genom att avskaffa det aktuella undantaget från skatteplikt för inkomst från sparkonton i Belgien, skulle denna inkomst behandlas mindre förmånligt än inkomst på sparkonton i utlandet. I det fallet skulle skatten nämligen för de förstnämnda innehållas som källskatt av de belgiska finansinstituterna, och då i form av en definitiv källskatt när inkomsten uppbärs, medan den belgiska skatten för de senare skulle tas ut på grundval av den inkomstdeklaration som ges in året efter det år då inkomsten uppbärs, och då genom det taxeringsbeslut som fattas för vederbörande, vilket i genomsnitt sker två år efter inkomstens uppbärande. Belgiska skattskyldiga som uppbär inkomst från utländskt sparkonto skulle då alltså åtnjuta en likviditetsfördel jämfört med samma skattskyldiga med sparkonto i Belgien. Den belgiska regeringen anser således att det system som införts för att undvika dubbelt undantag från skatteplikt för inkomst från sparkonton varken utgör något medel för godtycklig diskriminering eller någon förtäckt restriktion för den fria rörligheten för kapital, och att det inte existerar något mera proportionerligt system än det nu gällande för att uppnå ändamålet att undvika ett sådant dubbelt undantag från skatteplikt som utgör missbruk.
- 31 När det gäller friheten att tillhandahålla tjänster har Konungariket Belgien först gjort gällande att prövningen av huruvida villkoren i den aktuella lagstiftningen är uppfyllda, oavsett vilka krav de belgiska skattemyndigheterna ställer på de utländska kreditinstituterna, förutsätter ett verkligt utbyte av bankuppgifter på framställan därom. Enligt Konungariket Belgien har detta utbyte av upplysningar visserligen förbättrats avsevärt de senaste åren, men rådets direktiv 7/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), bland

annat artikel 8 däri, utgör inte något lämpligt instrument för detta ändamål. Problemet består dock inte enbart i att upplysningar från andra medlemsstater eventuellt saknas, utan också i att det kan vara omöjligt att få uppgifter om belgiska och utländska sparkonton bekräftade och således att undvika otillbörligt dubbelt undantag från skatteplikt.

- 32 Konungariket Belgien anser vidare, med hänvisning till bland annat dom av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot (REG 2009, s. I-5093), att den omtvistade åtgärden är motiverad av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.
- 33 Denna medlemsstat har i det avseendet gjort gällande att den omständigheten att endast de belgiska finansiella instituten är skyldiga att innehålla källskatt medför att den skattskyldige inte kan ställas till svars för bedrägeri i det avseendet. För det fallet att något av villkoren för skattefrihet för ett belgiskt finansiellt institut inte har uppfyllts, är detta skyldigt att redovisa den källskatt som inte innehållits vid källan till belgiska staten. Eftersom det belgiska finansiella institutet inte får uppge identiteten på den som uppbär räntan i uppbördsdeklarationen avseende källskatten, kan inte de belgiska skattemyndigheterna tvinga detta institut att uppge identiteten på den aktuella person som uppbär räntan. Det berörda belgiska finansiella institutet kan heller inte vända sig till sina kunder för att från dem uppbära källskatten, då denna uppbörd följer av lagstadgade skyldigheter vilka uteslutande åvilar de belgiska finansiella instituten. Om undantaget från skatteplikt däremot skulle utsträckas till att även omfatta inkomst från utländska sparkonton, skulle den skattskyldige själv beskattas och inte kunna vända sig mot ett utländskt finansiellt institut som underlåtit att uppfylla något av villkoren för undantag från skatteplikt. Eftersom detta institut inte har några skyldigheter gentemot de belgiska skattemyndigheterna, är det nämligen föga troligt att detta institut på något sätt skulle garantera att kunden beviljades det belgiska undantaget från skatteplikt, och den skattskyldige måste därför i en sådan situation anses sakna alla möjligheter att med civilrättsliga medel vända sig mot det utländska finansiella institutet.
- 34 Enligt den belgiska regeringen kan därför en skattelagstiftning som är motiverad av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll anses utgöra ett proportionerligt ingrepp i den fria rörligheten för kapital, även om denna lagstiftning inte specifikt riktas mot helt fiktiva skatteupplägg.
- 35 Konungariket Belgien anser slutligen att den aktuella belgiska lagstiftningen hursomhelst inte går utöver vad som krävs för att uppnå ändamålet med densamma, nämligen att undvika att det aktuella undantaget från skatteplikt otillbörligt medges.
- 36 Kommissionen har i sin replik, i fråga om den fria rörligheten för kapital, betonat att den inte har ifrågasatt den belgiska lagstiftningen när det gäller de finansiella institut som har hemvist i tredjeländer vilka är parter i EES-avtalet, varför Konungariket Belgiens anmärkningar avseende klausulen i artikel 64.1 FEUF saknar verkan, och inte heller det belgiska systemet med definitiv källskatt som tillämpas på inkomst av kapital överstigande det från skatteplikt undantagna beloppet.
- 37 Kommissionen har också gjort gällande att Konungariket Belgiens argumentation avseende risken för dubbelt undantag från skatteplikt saknar betydelse, eftersom denna risk även föreligger i rent inhemska situationer, och då med ännu allvarigare konsekvenser, i vilka det – med hänsyn till den anonymitet som råder för spararna – är tillräckligt att sparandet delas upp mellan två eller flera banker för att dubbelt eller flerfaldigt undantag från skatteplikt för räntorna ska kunna åtnjutas. Konungariket Belgien kan därmed inte motivera en diskriminering på gränsöverskridande nivå när den samtidigt på nationell nivå avstår från att bekämpa samma risk för bedrägeri.
- 38 När det gäller friheten att tillhandahålla tjänster och den motivering som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, har kommissionen bestritt att domen i det ovannämnda målet X och Passenheim-van Schoot skulle vara relevant i förevarande mål. Kommissionen anser vidare att

direktiv 77/799 utgör ett tillräckligt instrument för att kontrollera huruvida utländska banker uppfyller villkoren enligt den belgiska lagstiftningen för att det aktuella undantaget från skatteplikt ska medges. Kommissionen vidhåller därför samtliga yrkanden i sin talan.

Domstolens bedömning

Friheten att tillhandahålla tjänster

- 39 Kommissionen har inom ramen för denna anmärkning mot Konungariket Belgien gjort gällande att denna medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF.
- 40 Domstolen erinrar inledningsvis om den fasta praxis som innebär att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 19 juli 2012 i mål C-48/11, A, punkt 16 och där angiven rättspraxis).
- 41 Det ska också påpekas att tillhandahållande av banktjänster utgör tjänster i den mening som avses i artikel 57 FEUF. Enligt artikel 56 FEUF är det förbjudet att tillämpa nationella bestämmelser som utan att det är objektivt motiverat hindrar en tjänsteleverantör från att faktiskt utöva friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 42 Mot bakgrund av den gemensamma marknaden och för att göra det möjligt att förverkliga syftena med denna marknad, utgör artikel 56 FEUF hinder för tillämpningen av varje nationell reglering som får till följd att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster helt och hållet inom en medlemsstat (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 38).
- 43 Det framgår av domstolens fasta rättspraxis att artikel 56 FEUF bland annat utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär ett förbud eller större hinder för den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör etablerad i en annan medlemsstat där denne lagligt tillhandahåller liknande tjänster (se dom av den 5 juli 2007 i mål C-522/04, kommissionen mot Belgien, REG 2007, s. I-5701, punkt 38).
- 44 Det ska observeras att den i förevarande mål aktuella lagstiftningen innehåller olika skattebestämmelser för räntor på sparkonton beroende på om de betalas av banker med hemvist i Belgien eller ej. Denna skillnad i behandling föranleds enligt den belgiska regeringen bland annat av att det är omöjligt att tillämpa samma regler i båda fallen för att undvika dubbelt undantag från skatteplikt om den skattskyldige innehar sparkonton såväl i Belgien som i en annan medlemsstat.
- 45 Det ska således prövas om en sådan lagstiftning skapar hinder för friheten att tillhandahålla tjänster och, om så är fallet, om sådana hinder kan motiveras av de skäl som den belgiska regeringen har åberopat.
- 46 Domstolen konstaterar i det hänseendet att den belgiska regeringen i sitt svaromål inte förnekat existensen av ett hinder för denna frihet.
- 47 Domstolen konstaterar vidare att den omtvistade belgiska lagstiftningen avhåller personer med hemvist i Belgien från att anlita tjänster av banker med hemvist i andra medlemsstater och från att öppna eller behålla sparkonton i banker utan hemvist i Belgien, eftersom de räntor som dessa betalar inte omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt när dessa banker saknar hemvist i Belgien. Denna

lagstiftning kan vidare avhålla innehavare av ett sparkonto i en bank med hemvist i Belgien, som alltså omfattas av nämnda undantag från skatteplikt, från att flytta kontot till en bank med hemvist i en annan medlemsstat.

- 48 Den aktuella lagstiftningen utgör således ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är otillåtet enligt artikel 56 första stycket FEUF.
- 49 Det följer av fast rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget kan godtas, om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 12 juli 2012 i mål C-269/09, kommissionen mot Spanien, REU 2012, punkt 62 och där angiven rättspraxis).
- 50 Det ska således prövas om det konstaterade hindret kan motiveras av det enda skäl av allmänintresse som Konungariket Belgien uttryckligen åberopat, nämligen behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.
- 51 Det kan inledningsvis, i fråga om detta skäl, konstateras att domstolen redan har slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll skulle kunna motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet X och Passenheim-van Schoot, punkt 45).
- 52 Vad gäller den omständigheten att det saknas möjlighet att tillgripa de unionsinstrument för ömsesidigt bistånd som bland annat direktiv 77/799 erbjuder, konstaterar domstolen att de former för ömsesidigt bistånd som existerar mellan medlemsstaternas myndigheter är tillräckliga för att en medlemsstat ska kunna kontrollera huruvida de uppgifter som de skattskyldiga deklarerar avseende sina inkomster i en annan medlemsstat är riktiga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus, REU 2011, s. I-12273, punkt 78, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 68).
- 53 Det är emellertid möjligt att ovannämnda instrument för samarbete inte alltid fungerar tillfredsställande och problemfritt i praktiken. Medlemsstaterna kan dock inte åberopa eventuella svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan deras skattemyndigheter, för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 72).
- 54 Inget hindrar nämligen att de berörda skattemyndigheterna kräver att den skattskyldige företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar undantag från skatteplikten om denna bevisning inte företes (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 95 och där angiven rättspraxis).
- 55 Den belgiska regeringen har i det sammanhanget hävdats att domstolen i sin dom i det ovannämnda målet X och Passenheim-van Schoot godtog motiveringen om att nämnda instrument för samarbete brast i effektivitet.
- 56 Domstolen påpekar i detta hänseende att den i nämnda dom slog fast att en tillämpning av en förlängd frist för eftertaxering vid misstanke om undanhållande av skattepliktiga tillgångar som innehas i en annan medlemsstat var motiverad av ändamålet att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteundandragande.

- 57 I förevarande fall gäller i fråga om inkomst som de skattskyldiga deklarerat att de belgiska skattemyndigheterna inte borde möta några svårigheter att erhålla erforderliga uppgifter avseende inkomster från en annan medlemsstat.
- 58 Som konungariket Belgien påpekat i sitt svaromål omfattas inkomst på utländska sparkonton som ska deklarerar av den skattskyldige även av ett informationsutbyte inom ramen för direktiv 2003/48.
- 59 De belgiska skattemyndigheterna förfogar således över ett i lag föreskrivet instrument, vars effektivitet inte ifrågasatts, för att inhämta uppgifter om förekomsten av utländska kapitalinkomster och kan därmed också beskatta dessa.
- 60 Av det ovan anförda följer att den motivering som avser att instrumenten för samarbete på unionsnivå är otillräckliga inte kan godtas.
- 61 När det gäller risken för dubbelt undantag från skatteplikt och därmed implicit även motiveringen av den aktuella lagstiftningen med skäl som avser bekämpning av skattebedrägeri och skatteflykt, erinrar domstolen om att dessa utgör legitima ändamål som erkänts av domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2011 i mål C-20/09, kommissionen mot Portugal, REU 2011, s. I-2637, punkt 60 och där angiven rättspraxis).
- 62 Domstolen konstaterar i detta hänseende att såsom kommissionen på goda grunder har påpekat existerar denna risk även i det fallet att den skattskyldige innehar två eller flera sparkonton i en bank med hemvist i Belgien, det vill säga i en rent inhemsk situation. Eftersom de skattskyldiga åtnjuter anonymitet för räntor som härrör från sparkonton i Belgien är det för att flerfaldigt komma i åtnjutande av den omtvistade skattefriheten tillräckligt att den skattskyldige anförtror sitt sparande åt flera olika banker. Den av den belgiska regeringen åberopade risken för bedrägeri eller missbruk är således inneboende i det nationella systemet med undantag från skatteplikt och förutsätter inte något gränsöverskridande inslag.
- 63 Även om det skulle antas att den ifrågavarande nationella lagstiftningen är ägnad att garantera att det ändamål som avser säkerställandet av en effektiv skattekontroll, däribland bekämpandet av skatteflykt och skattebedrägeri, uppnås, konstaterar domstolen att lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade ändamålet.
- 64 Det framgår nämligen av fast rättspraxis att bekämpning av skattebedrägeri och skatteflykt endast kan åberopas som motivering av en restriktion om bekämpningen avser helt fiktiva upplägg som syftar till att kringgå skattelagstiftningen. Detta innebär att det inte får finnas någon allmän presumtion för skattebedrägeri. En allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri kan alltså inte åberopas för att motivera en skattebestämmelse som strider mot målen i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-10659, punkt 34 och där angiven rättspraxis). I förevarande fall förebygger emellertid den nationella lagstiftningen inte enbart skatteflykt och skattbedrägeri, utan även det i lag stadgade utöandet av friheten att tillhandahålla tjänster när de skattskyldiga bevisar att de inte har något bedrägerisifte.
- 65 Härav följer att den belgiska regeringen hade kunnat vidta mindre restriktiva åtgärder för att uppnå målet att bekämpa skattebedrägeri.
- 66 Under dessa förhållanden kan den motivering av den aktuella lagstiftningen som avser behovet av att undvika skatteflykt och skattebedrägeri inom ramen för en effektiv skattekontroll inte godtas.
- 67 Vad slutligen beträffar det skäl som avser att det, i fråga om sparkonton i banker med hemvist utanför Belgien, där den skattskyldige felaktigt har åtnjutit undantag från skatteplikt, åligger denne att betala källskatten utan möjlighet att väcka talan mot den utländska banken, ska det endast konstateras att den belgiska regeringen inte har visat hur dess bemödanden att åstadkomma en rättvis fördelning av

det civilrättsliga ansvaret mellan de skattskyldiga och de berörda bankerna skulle kunna motivera tillämpningen av en sådan åtgärd som den nu aktuella, i syfte att uppnå målet att säkerställa en effektiv skattekontroll.

- 68 Under dessa förhållanden kan nämnda motivering av den omtvistade lagstiftningen inte godtas.
- 69 Härav följer att den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som följer av tillämpningen av den omtvistade nationella lagstiftningen, enligt vilken undantag från skatteplikt endast beviljas för ränta som betalas av banker med hemvist i Belgien, men inte för ränta som betalas av banker med hemvist i andra medlemsstater, inte kan motiveras av de skäl som Konungariket Belgien åberopat, och den uppfyller inte heller kravet på proportionalitet.
- 70 Kommissionen har i andra hand gjort gällande att Konungariket Belgien genom den omtvistade belgiska lagstiftningens existens även har åsidosatt de skyldigheter som åvilar den enligt artikel 36 i EES-avtalet, avseende friheten att tillhandahålla tjänster.
- 71 Det ska i detta avseende påpekas att nämnda bestämmelse i EES-avtalet är analog med den som föreskrivs i artikel 56 FEUF, varför de överväganden som redovisas för den artikeln i punkterna 40–69 i förevarande dom i princip även är tillämpliga för motsvarande artikel i EES-avtalet.
- 72 Det ska emellertid konstateras att den belgiska regeringens motivering endast avser artikel 56 FEUF. Eftersom den inte åberopat någon särskild motivering beträffande artikel 36 i EES-avtalet, finner domstolen därmed att även artikel 36 i EES-avtalet utgör hinder för den omtvistade nationella lagstiftningen.

Fri rörlighet för kapital

- 73 Kommissionen har vidare yrkat att domstolen skall fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 63 FEUF och 40 i EES-avtalet.
- 74 Eftersom fördragets och EES-avtalets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster utgör hinder för den omtvistade lagstiftningen saknas anledning att separat pröva nämnda lagstiftnings förenlighet med artiklarna 63 FEUF och 40 i EES-avtalet, vilka rör fri rörlighet för kapital (se, analogt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 79).
- 75 Domstolen konstaterar följaktligen att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56 FEUF och 36 i EES-avtalet genom att införa och bibehålla en ordning med diskriminerande beskattning av ränta som betalats av banker utan hemvist i landet, vilken följer av en tillämpning av ett undantag från skatteplikt som uteslutande gäller för ränta som betalats av banker med hemvist i landet.

Rättegångskostnader

- 76 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Belgien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Belgien har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 56 FEUF och 36 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 genom att införa och bibehålla en ordning med diskriminerande beskattning av ränta som betalats av banker utan hemvist i landet, vilken följer av en tillämpning av ett undantag från skatteplikt som uteslutande gäller för ränta som betalats av banker med hemvist i landet.**
- 2) **Konungariket Belgien förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter