ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

24 februari 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verrichten van diensten – Artikel 56 VWEU – Beperkingen – Belastingwetgeving – Vennootschapsbelasting – Verplichting voor de afnemers van diensten om bewijsstukken betreffende bedragen die in rekening zijn gebracht door in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters, op te stellen en aan de belastingdienst over te leggen – Geen dergelijke verplichting voor zuiver interne dienstverrichtingen – Rechtvaardiging – Doeltreffendheid van de belastingcontroles – Evenredigheid”

In de gevoegde zaken C-52/21 en C-53/21,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de cour d’appel de Liège (hof van beroep Luik, België) bij beslissingen van 4 december 2020, ingekomen bij het Hof op 28 januari 2021, in de procedures

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

tegen

Belgische Staat (C-52/21),

en

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

tegen

Belgische Staat (C-53/21),

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: I. Ziemele, president van de Zesde kamer, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, P. G. Xuereb (rapporteur) en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

* Procestaal: Frans.

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL en Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, vertegenwoordigd door P. Destrée, advocaat,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en V. Uher als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 56 VWEU.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen, het eerste tussen Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (hierna: „Pharmacie populaire") en de Belgische Staat (zaak C-52/21) en het tweede tussen Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (hierna: „Pharma Santé") en de Belgische Staat (zaak C-53/21), over de voorwaarden waaronder een in België gevestigde vennootschap volgens het belastingrecht van deze lidstaat uitgaven voor de aanschaf van diensten bij dienstverrichters die in een andere lidstaat zijn gevestigd, in mindering kan brengen op haar belastbare inkomsten.

Belgisch recht

3 Artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna: „WIB 1992"), in de versie die van toepassing is op de hoofdgedingen, luidt als volgt:

„De volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt:

1° commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, behoudens de in artikel 30, 3°, bedoelde bezoldigingen;

[...]"

4 Artikel 219 WIB 1992, in de versie die van toepassing is op de hoofdgedingen, bepaalt:

„Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten als bedoeld in artikel 57 [...] die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave [...].

Die aanslag is gelijk aan 100 [%] van die kosten [...], tenzij kan worden aangetoond dat de verkrijger van die kosten [...] een rechtspersoon is, in welk geval de aanslag gelijk is aan 50 [%].

[...]

Deze aanslag wordt niet toegepast indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, [...] begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 [WIB 1992] ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte.

Wanneer het bedrag van de kosten bedoeld in artikel 57 [...], niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 [WIB 1992] ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte, wordt deze aanslag in hoofde van de belastingplichtige niet toegepast indien de verkrijger op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffend aanslagjaar."

5 Volgens een praktijk die bekendstaat als „administratieve tolerantie", waarnaar met name wordt verwezen in nr. 57/62 van de administratieve commentaren op het WIB 1992 en in circulaire nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER nr. 7/2009) van 19 februari 2009, zijn belastingplichtigen vrijgesteld van de verplichting om dergelijke individuele fiches en samenvattende opgaven over te leggen wanneer aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste moeten gedurende de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde periode de personen die de betrokken betalingen ontvangen onderworpen zijn aan de „wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen". Deze verwijzing moet thans, na de intrekking van deze wet in 2014, worden opgevat als een verwijzing naar de boekhoudkundige verplichtingen van de ondernemingen als bedoeld in boek III, titel 3, hoofdstuk 2, van het Belgische Wetboek van Economisch Recht. Ten tweede moeten de betrokken betalingen worden toegekend als vergoeding voor handelingen die krachtens de regelgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) niet zijn vrijgesteld van de plicht om facturen uit te reiken.

Hoofdgedingen en prejudiciële vraag

6 Verzoeksters in de hoofdgedingen, Pharmacie populaire en Pharma Santé, zijn twee in België gevestigde vennootschappen die farmaceutische producten verhandelen.

7 Beide vennootschappen hebben LAD Sàrl, een vennootschap naar Luxemburgs recht, bij overeenkomst opdracht gegeven tot het verrichten van geneesmiddelentransporten.

8 In 2010, 2011 en 2012 heeft LAD aan Pharmacie populaire transportkosten in rekening gebracht ten bedrage van respectievelijk 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR en 16 723,44 EUR. De transportkosten die LAD in de jaren 2008, 2009, 2010, 2011 en 2012 aan Pharma Santé heeft aangerekend, bedroegen respectievelijk 32 516,23 EUR, 22 653,95 EUR, 25 468,33 EUR, 27 197,78 EUR en 16 383,40 EUR.

9 Op basis van die feiten zijn Pharmacie populaire en Pharma Santé strafrechtelijk vervolgd. Zij zijn echter vrijgesproken bij vonnissen van de tribunal correctionnel de Liège (correctionele rechtbank Luik, België) van 28 februari 2019. Volgens deze vonnissen, die kracht van gewijsde hadden, bleek uit de dossiers niet dat de diensten die aan verzoeksters in de hoofdgedingen waren verstrekt, niet met de werkelijkheid overeenstemden en dat de door hen opgegeven prijzen niet overeenstemden met de prijzen die zij werkelijk hadden betaald. Bovendien bevatten de dossiers niets waardoor het concrete bestaan van LAD in twijfel werd getrokken.

10 Aangezien verzoeksters in de hoofdgedingen voor deze uitgaven niet de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde individuele fiches en samenvattende opgaven hadden opgesteld, heeft de Belgische belastingdienst hun op 20 augustus respectievelijk 4 november 2015 een bericht van wijziging gezonden waarbij hij zijn voornemen bekendmaakte om de betrokken bedragen krachtens artikel 219 WIB 1992 te onderwerpen aan de afzonderlijke aanslag.

11 Verzoeksters in de hoofdgedingen hebben aangevoerd dat zij de betrokken bedragen te goeder trouw hadden betaald in ruil voor daadwerkelijk verrichte diensten en dat het niet nodig was om individuele fiches op te stellen omdat de verkrijger een boekhoudplichtige Luxemburgse vennootschap was.

12 In zijn respectievelijk op 23 november en 11 december 2015 aan verzoeksters in de hoofdgedingen gerichte besluiten bleef de Belgische belastingdienst bij zijn standpunt. Hij wees er met name op dat verzoeksters niet hadden aangetoond dat de betrokken betalingen door de verkrijger ervan waren opgenomen in een overeenkomstig artikel 305 WIB 1992 ingediende aangifte of in een soortgelijke in het buitenland ingediende aangifte. De betrokken bedragen werden bijgevolg onderworpen aan de in artikel 219 WIB 1992 bedoelde afzonderlijke aanslag.

13 Op 26 mei 2016 hebben verzoeksters in de hoofdgedingen elk bezwaar gemaakt tegen deze besluiten. Bij besluiten van 7 november 2016 heeft de Belgische belastingdienst deze bezwaren afgewezen.

14 Bij verzoekschriften, ingediend op respectievelijk 27 januari en 30 januari 2017, hebben verzoeksters in de hoofdgedingen tegen deze besluiten beroep ingesteld bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België). Deze beroepen zijn bij twee vonnissen van 25 oktober 2018 ongegrond verklaard.

15 Verzoeksters hebben tegen deze vonnissen hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België).

16 De verwijzende rechter merkt op dat de in punt 5 van dit arrest bedoelde administratieve tolerantie niet geldt voor betalingen die worden verricht als tegenprestatie voor diensten van vennootschappen zoals LAD, die hun zetel in een andere lidstaat hebben en in België niet over een vaste inrichting beschikken.

17 Volgens de verwijzende rechter zijn afnemers van diensten die worden verricht door niet-ingezeten vennootschappen uit hoofde van artikel 219 WIB 1992, beschouwd in samenhang met die administratieve tolerantie, verplicht om individuele fiches en samenvattende opgaven op te stellen om te voorkomen dat hun een afzonderlijke aanslag wordt opgelegd, wat voor hen een extra administratieve last betekent die niet drukt op afnemers van dezelfde diensten die worden verstrekt door een ingezeten dienstverrichter op wie de Belgische wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen van toepassing is. Een dergelijke verplichting kan grensoverschrijdende diensten bijgevolg minder aantrekkelijk maken dan diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verleend, en afnemers er dan ook van afschrikken om een beroep te doen op dienstverrichters die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Deze situatie zou dus kunnen worden aangemerkt als een in beginsel door artikel 56 VWEU verboden beperking van de vrijheid van dienstverrichting.

18 De verwijzende rechter is derhalve van oordeel dat het Hof moet worden verzocht om na te gaan of de betrokken Belgische regeling het vrij verrichten van diensten beperkt en, zo ja, of een dergelijke beperking kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

19 In die omstandigheden heeft de cour d'appel de Liège de behandeling van de zaken geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling of een nationale praktijk op grond waarvan de in een eerste lidstaat gevestigde vennootschappen die gebruikmaken van diensten van vennootschappen die gevestigd zijn in een tweede lidstaat, verplicht zijn om, ter voorkoming dat over de door deze laatste vennootschappen gefactureerde bedragen een vennootschapsbelasting ten bedrage van 100 % of 50 % wordt geheven, fiches en samenvattende opgaven betreffende deze uitgaven op te stellen en aan de belastingdienst te verstrekken, terwijl zij die verplichting ter voorkoming van die belastingheffing niet hebben, indien zij gebruikmaken van diensten van ingezeten vennootschappen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke iedere aldaar gevestigde vennootschap de belastingdienst overzichten moet verstrekken van betalingen ter vergoeding van diensten die zijn afgenomen van dienstverrichters die gevestigd zijn in een andere lidstaat, waar zij onderworpen zijn aan de regels inzake bedrijfsboekhouding en aan de verplichting om overeenkomstig de btw-regelgeving facturen uit te reiken, bij gebreke waarvan de vennootschapsbelasting met 50 % of 100 % van de waarde van deze diensten wordt verhoogd, terwijl die eerste lidstaat overeenkomstig een administratieve praktijk geen vergelijkbare verplichting oplegt wanneer de diensten worden verleend door dienstverrichters die op zijn eigen grondgebied zijn gevestigd.

21 Aangezien de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling zowel voorziet in de verplichting om de belastingautoriteiten bepaalde inlichtingen te verstrekken als in een sanctie in de vorm van een directe belasting voor het geval dat die verplichting niet worden nagekomen, moet er vooraf op worden gewezen dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het Unierecht en met name met de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden (arrest van 11 juni 2015, Berlington Hungary e.a., C-98/14, EU:C:2015:386, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Dienaangaande zij er ten eerste aan herinnerd dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen elke nationale regeling die ertoe leidt dat het moeilijker wordt om diensten te verrichten tussen lidstaten dan binnen een en dezelfde lidstaat. Artikel 56 VWEU vereist namelijk de afschaffing van elke beperking van het vrij verrichten van diensten die wordt opgelegd op grond van het feit dat de dienstverrichter in een andere lidstaat is gevestigd dan die waar de dienst wordt verricht (arrest van 3 maart 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Onder dergelijke beperkingen van het vrij verrichten van diensten vallen nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken. Het in artikel 56 VWEU neergelegde verbod heeft daarentegen geen betrekking op maatregelen die uitsluitend tot gevolg hebben dat er voor de dienstverrichting in kwestie extra kosten ontstaan en die het verrichten van diensten tussen de lidstaten en het verrichten van diensten binnen één lidstaat gelijkelijk raken (arrest van 3 maart 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Voorts worden volgens vaste rechtspraak van het Hof bij artikel 56 VWEU niet alleen rechten toegekend aan de dienstverrichter zelf, maar ook aan de ontvanger van de diensten (arrest van 30 januari 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 In het licht van deze rechtspraak dient te worden vastgesteld dat een regeling en een administratieve praktijk waarbij een aangifteplicht wordt opgelegd samen met een sanctieregeling die voorziet in een verschillende behandeling van dienstverrichters naargelang zij al dan niet in België zijn gevestigd, moeten worden geacht grensoverschrijdende diensten voor in België gevestigde dienstontvangers minder aantrekkelijk te maken dan diensten van in deze lidstaat gevestigde dienstverrichters, en die dienstontvangers ervan te weerhouden om een beroep te doen op dienstverrichters die in andere lidstaten zijn gevestigd. Een dergelijke regeling en een dergelijke administratieve praktijk kunnen dus het vrije verkeer van diensten beperken, zoals de Belgische regering in haar opmerkingen overigens heeft erkend.

26 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het betoog van de Belgische regering dat overeenkomstig artikel 219 WIB 1992 de sanctie voor niet-nakoming van de aangifteplicht van artikel 57 WIB 1992 niet wordt opgelegd wanneer de betrokken betalingen door de verkrijger ervan zijn opgenomen, hetzij in een belastingaangifte die overeenkomstig artikel 305 WIB 1992 bij de Belgische belastingdienst is ingediend, hetzij in een soortgelijke aangifte die in het buitenland is gedaan, of wanneer deze verkrijger binnen twee jaar en zes maanden vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar op ondubbelzinnige wijze is geïdentificeerd.

27 Zoals in wezen uit dit betoog blijkt, wordt in deze gevallen de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde aangifteplicht namelijk eenvoudigweg vervangen door een vergelijkbare verplichting, die de zuiver binnen België verrichte diensten niet in dezelfde mate lijkt te raken en de uitoefening van het vrije verkeer van diensten tussen de lidstaten evenzeer kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken.

28 Wat voorts het argument van de Belgische regering betreft dat de aangifteverplichtingen waarin de regeling in de hoofdgedingen voorziet enkel slaan op gegevens die strikt noodzakelijk zijn om de betrokken betalingen, de aard en het bedrag ervan ondubbelzinnig te identificeren, en dat de betaler deze inlichtingen in beginsel in zijn boekhouding kan raadplegen zonder dat hij opzoekingen hoeft te verrichten die aanzienlijke administratieve kosten met zich brengen, volgt uit de rechtspraak dat het VWEU zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid verbiedt (arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Ten tweede zij eraan herinnerd dat een verschil in behandeling dat het vrij verrichten van diensten beperkt niettemin kan worden toegestaan indien het gerechtvaardigd wordt door dwingende vereisten van algemeen belang en voor zover de toepassing ervan geschikt is om de

verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken (arrest van 3 maart 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 De verwijzende rechter vraagt zich af of een eventuele beperking kan worden gerechtvaardigd door dergelijke dwingende vereisten van algemeen belang, maar geeft hierover geen bijzonderheden.

31 In haar opmerkingen heeft de Belgische regering aangevoerd dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen. Deze regeling heeft tot doel te verzekeren dat de bedragen die de afnemer van diensten van zijn belastbare inkomsten aftrekt, overeenkomen met de inkomsten die de dienstverrichter aangeeft. Wanneer de dienstverrichter onderworpen is aan de Belgische boekhoudwetgeving en een factuur moet uitreiken, zou de verplichting voor de koper om voor deze betalingen individuele fiches en samenvattende opgaven op te stellen en over te leggen, in beginsel overlappen met de verplichtingen van de dienstverrichter, aangezien de gegevens van zijn klantenlisting in beginsel overeenkomen met de gegevens van de door de betaler op te stellen documenten. De Belgische regering verklaart dat om die reden in dergelijke situaties een administratieve tolerantie bestaat.

32 Volgens de Belgische regering behoudt de aangifteplicht van afnemers van diensten evenwel al haar nut wanneer de dienstverrichters niet in België zijn gevestigd, ook al zijn zij onderworpen aan de boekhoudwetgeving van hun staat van vestiging en moeten zij een factuur uitreiken. In dergelijke gevallen zijn de verrichte betalingen in België niet belastbaar op grond van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting op ondernemingswinsten. De Belgische belastingdienst „geeft de fakkel door” aan de belastingdienst van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, die als enige bevoegd is om na te gaan of deze laatste zijn inkomsten correct heeft aangegeven. Het gaat om een spontane en automatische uitwisseling van inlichtingen waaraan alle lidstaten en een aantal derde staten deelnemen, waarbij de aldus meegedeelde gegevens de gegevens op de individuele fiches zijn.

33 De Belgische regering is van mening dat de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde individuele fiches en samenvattende opgaven onmisbaar blijven om de staat van vestiging van de dienstverrichter in de mogelijkheid te stellen die controle te verrichten. Indien de administratieve tolerantie zou worden uitgebreid tot betalingen van in België gevestigde vennootschappen aan in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters zou dat betekenen dat van deze gegevensuitwisseling wordt afgezien en dat de controle die door deze uitwisseling mogelijk wordt gemaakt, in het gedrang komt.

34 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen een dwingend vereiste van algemeen belang kan zijn dat een beperking van het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen (arresten van 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 57, en 3 maart 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Zoals in punt 29 hierboven is opgemerkt, dienen maatregelen die de vrijheid van dienstverrichting beperken, evenwel geschikt te zijn om de verwezenlijking van het beoogde doel te waarborgen en mogen zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest van 10 maart 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punt 24).

36 Wat de geschiktheid van een regeling als in de hoofdgedingen betreft, zij eraan herinnerd dat een lidstaat ter waarborging van de doeltreffendheid van de belastingcontroles, die ertoe strekken belastingfraude te bestrijden, maatregelen mag toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van het bedrag van de kosten die in die staat als beroepskosten mogen worden afgetrokken (arrest van 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Er is geen enkele reden om anders te oordelen met betrekking tot maatregelen die een dergelijke controle door een andere lidstaat mogelijk maken.

37 Zoals de Belgische regering in haar opmerkingen in wezen te kennen heeft gegeven, helpt de verplichting die aan in België gevestigde vennootschappen wordt opgelegd om aangifte te doen van uitgaven voor diensten die zij van in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters hebben afgenomen, de belastingautoriteiten van deze lidstaten om na te gaan of de betalingen voor deze diensten wel degelijk in de belastbare inkomsten van de verkrijgers van de betalingen zijn opgenomen.

38 Wanneer de Belgische belastingdienst informatie over betalingen die uitsluitend in een andere lidstaat belastbaar zijn, die is opgenomen in de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde individuele fiches, toezendt aan de belastingautoriteiten van die lidstaat, zou dat deze autoriteiten immers in staat kunnen stellen de belastingaangifte van de betrokken dienstverrichter te controleren.

39 Met betrekking tot de vraag of een regeling als in de hoofdgedingen niet verder gaat dan noodzakelijk is om de doelstelling van doeltreffende belastingcontroles te bereiken, zij er ten eerste aan herinnerd dat de Belgische regering ter verklaring van het bestaan van de in punt 5 hierboven bedoelde administratieve tolerantie heeft betoogd dat wanneer de dienstverrichter onderworpen is aan de Belgische boekhoudregels en krachtens de Belgische btw-regelgeving een factuur moet uitreiken, de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde aangifteplicht grotendeels overlapt met de verplichtingen die krachtens deze regels en regelgeving op die dienstverrichter rusten. Zoals de Europese Commissie in haar opmerkingen heeft uiteengezet, berust de betrokken administratieve tolerantie dus op de premisse dat het risico van belastingfraude kleiner is bij dienstverrichters die krachtens het Belgische recht aan dergelijke verplichtingen inzake boekhouding en btw-facturering zijn onderworpen, dan bij dienstverrichters voor wie deze verplichtingen niet gelden.

40 Dienaangaande zij vastgesteld dat de regels inzake bedrijfsboekhouding en btw binnen de Europese Unie zijn geharmoniseerd, zodat in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters en in België gevestigde dienstverrichters onderworpen zijn aan vergelijkbare verplichtingen. Voorts blijkt uit de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling dat het opstellen van individuele fiches en samenvattende opgaven niet noodzakelijk kan worden geacht om de Belgische belastingautoriteiten in staat te stellen de aangiften van in België gevestigde dienstverrichters te controleren, aangezien deze daarvan zijn vrijgesteld wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de in punt 5 hierboven bedoelde administratieve tolerantie. Derhalve kan niet worden geoordeeld dat de informatie in de individuele fiches voor de belastingautoriteiten van de andere lidstaten onontbeerlijk is om de belastingaangiften van de op hun grondgebied gevestigde dienstverrichters te controleren.

41 Wat het argument van de Belgische regering betreft dat de aangifteplicht die aan in België gevestigde vennootschappen wordt opgelegd voor diensten van in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters, noodzakelijk is voor de instandhouding van een spontane en automatische

uitwisseling van gegevens waaraan alle lidstaten en een aantal derde landen deelnemen, moet ten tweede worden opgemerkt dat de Belgische regering geen bijzonderheden verstrekt over de rechtsgrondslag voor een dergelijke uitwisseling.

42 Zowel richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15) als richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1, met rectificatie in PB 2013, L 162, blz. 15), waarbij volgens artikel 28 ervan richtlijn 77/799 is ingetrokken met ingang van 1 januari 2013, voorzag in de mogelijkheid voor de belastingautoriteiten van de lidstaten om fiscale informatie op te vragen bij de belastingautoriteiten van andere lidstaten en om onderling dergelijke informatie uit te wisselen. Geen van deze richtlijnen voorziet echter in een verplichting voor deze autoriteiten om gegevens als in de hoofdgedingen spontaan en automatisch uit te wisselen.

43 Voorts konden de belastingautoriteiten van een lidstaat op grond van artikel 2 juncto artikel 1 van richtlijn 77/799 de belastingautoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hun voor een bepaald geval alle inlichtingen te verstrekken die van nut konden zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen, daaronder begrepen de vennootschapsbelasting, en waren deze laatste belastingautoriteiten zo nodig verplicht een onderzoek in te stellen om de inlichtingen te kunnen verstrekken. De artikelen 1, 5 en 6 van richtlijn 2011/16 bevatten soortgelijke verplichtingen. Hieruit volgt dat de belastingautoriteiten van de lidstaten ook zonder spontane en automatische uitwisseling van gegevens in het kader van een onderzoek naar een bepaalde belastingplichtige alle inlichtingen kunnen verkrijgen die zij nodig hebben om de betrokken belastingschuld correct vast te stellen.

44 Ten derde zij er hoe dan ook aan herinnerd dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling gepaard gaat met een sanctie – „afzonderlijke aanslag” genoemd – die erin bestaat dat de vennootschapsbelasting wordt verhoogd met een bedrag dat, naargelang van de omstandigheden, gelijk is aan 50 % of 100 % van de bedragen die zijn gefactureerd door in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters.

45 Volgens de Belgische regering heeft deze sanctie niet tot doel de niet-nakoming van de in artikel 57 WIB 1992 bedoelde aangifteformaliteiten te bestraffen, maar wil zij veeleer een dergelijke niet-nakoming ontmoedigen door het belastingvoordeel dat de afnemer en de dienstverrichter daaruit zouden kunnen halen, te neutraliseren.

46 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie, die door de Belgische regering is bevestigd, blijkt dat deze sanctie wordt opgelegd in alle gevallen waarin een Belgische vennootschap de aangifteplicht die op haar rust krachtens de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde regeling niet is nagekomen zonder gebruik te maken van de in punt 26 hierboven omschreven mogelijkheden om deze sanctie te voorkomen. Gesteld al dat de betaler van deze verplichting is vrijgesteld wanneer het bedrag van de betalingen niet meer dan 125 EUR beloopt, zoals de Belgische regering heeft betoogd, is het dus duidelijk dat, behoudens deze de-minimisdrempel, deze sanctie ook wordt toegepast wanneer de dienstverrichter in zijn lidstaat van vestiging daadwerkelijk aangifte heeft gedaan van de Belgische inkomsten die hij ter vergoeding van zijn diensten heeft ontvangen. De sanctie wordt dus ook opgelegd wanneer de niet-nakoming van de aangifteplicht door de afnemer of de verrichter van de betrokken diensten er niet toe heeft geleid dat er inkomsten onbelast zijn gebleven.

47 Het staat de lidstaten vrij om sancties op te leggen wanneer de door hen voorgeschreven administratieve verplichtingen niet worden nagekomen, mits deze sancties evenredig zijn aan het nagestreefde doel. Een sanctie waarbij de belasting wordt verhoogd met een bedrag dat kan oplopen tot 50 % of zelfs 100 % van de waarde van de betrokken diensten – ook wanneer geen inkomsten onbelast zijn gebleven – gaat echter verder dan nodig is om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen. Dat deze sanctie onevenredig is blijkt des te meer omdat een zuiver binnen België verrichte dienst wegens de in punt 5 hierboven bedoelde administratieve tolerantie niet tot een sanctie kan leiden, zelfs wanneer de dienstverrichter de ontvangen betaling niet heeft aangegeven.

48 Hieruit volgt dat de in punt 25 van het onderhavige arrest bedoelde beperking evenmin kan worden gerechtvaardigd uit het oogpunt van de bestrijding van belastingfraude, zoals verzoeksters in de hoofdgedingen en de Commissie in hun opmerkingen hebben aangevoerd. Deze doelstelling vormt een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van de uitoefening van de door het VWEU gegarandeerde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In casu is het juist dat de betrokken regeling, wegens de in punt 44 hierboven bedoelde sanctie, kan bijdragen tot het ontmoedigen van belastingfraude. Daar deze sanctie ook wordt opgelegd wanneer er geen sprake is van belastingfraude, zoals in punt 46 van het onderhavige arrest is opgemerkt, gaat zij echter verder dan nodig is om dit doel te bereiken.

49 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke iedere aldaar gevestigde vennootschap de belastingdienst overzichten moet verstrekken van betalingen ter vergoeding van diensten die zijn afgenomen van dienstverrichters die gevestigd zijn in een andere lidstaat, waar zij onderworpen zijn aan de regels inzake bedrijfsboekhouding en aan de verplichting om overeenkomstig de btw-regelgeving facturen uit te reiken, bij gebreke waarvan de vennootschapsbelasting met 50 % of 100 % van de waarde van deze diensten wordt verhoogd, terwijl die eerste lidstaat overeenkomstig een administratieve praktijk geen vergelijkbare verplichting oplegt wanneer de diensten worden verleend door dienstverrichters die op zijn eigen grondgebied zijn gevestigd.

Kosten

50 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke iedere aldaar gevestigde vennootschap de belastingdienst overzichten moet verstrekken van betalingen ter vergoeding van diensten die zijn afgenomen van dienstverrichters die gevestigd zijn in een andere lidstaat, waar zij onderworpen zijn aan de regels inzake bedrijfsboekhouding en aan de verplichting om overeenkomstig de regelgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde facturen uit te reiken, bij gebreke waarvan de vennootschapsbelasting met 50 % of 100 % van de waarde

van deze diensten wordt verhoogd, terwijl die eerste lidstaat overeenkomstig een administratieve praktijk geen vergelijkbare verplichting oplegt wanneer de diensten worden verleend door dienstverrichters die op zijn eigen grondgebied zijn gevestigd.

ondertekeningen