

**Zaak C-52/21**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

28 januari 2021

**Verwijzende rechter:**

Cour d'appel de Liège (België)

**Datum van verwijzingsbeschikking:**

4 december 2020

**Appellante:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Geïntimeerde:**

Belgische Staat

---

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 2]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 3]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Verloop van de procedure]

Feiten en voorwerp van het geding

- 1 Het geding betreft de heffingen [OMISSIS] voor de vennootschapsbelasting [OMISSIS] ten laste van de scrl (coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, cvba) „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE”, [OMISSIS].<sup>1</sup>

<sup>1</sup> [OMISSIS]

- 2 „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” is werkzaam in de handel van farmaceutische producten.

Niet betwist wordt dat zij „L.A.D.”, een vennootschap naar Luxemburgs recht, middels een overeenkomst opdracht heeft gegeven tot het verrichten van geneesmiddelentransporten.<sup>2</sup>

- 3 [OMISSIS]<sup>3</sup>

[OMISSIS]„L.A.D.” heeft „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” in de jaren 2010, 2011 en 2012 voor deze transporten kosten in rekening gebracht ten bedrage van respectievelijk 20 846,20 EUR, 22 788,88 EUR en 16 723,44 EUR.

[OMISSIS]

[OMISSIS]<sup>4</sup> [Or. 4]

- 4 [OMISSIS] de betrokken uitgaven worden vermeld in artikel 57 van de Code des impôts sur les revenus (wetboek op de inkomstenbelasting; hierna: „WIB 92”), dat de schuldenaar verplicht om fiches [281.50] en een samenvattende opgave op te stellen en aan de belastingadministratie te verstrekken, omdat deze uitgaven anders niet als aftrekbare lasten worden beschouwd en daarover overeenkomstig artikel 219, WIB 92 [OMISSIS] een afzonderlijke aanslag voor de vennootschapsbelasting kan worden opgelegd.

Aangezien „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” voor deze uitgaven geen individuele fiches 281.50 noch samenvattende opgaven heeft opgesteld, heeft de belastingadministratie haar op 20 augustus 2015 een bericht van wijziging van aangifte gestuurd waarbij haar werd medegedeeld dat de belastingadministratie voornemens was de betrokken bedragen afzonderlijk te belasten.<sup>5</sup>

[OMISSIS]

Bij heffingsbesluit van 23 november 2015, is de belastingadministratie bij haar standpunt gebleven, waarbij zij preciseert dat *de motivering van de overwogen wijzigingen niet berust op het feit dat de handelingen niet te goeder trouw waren verricht of dat de tegenprestaties niet werkelijk waren verricht, maar op het feit dat PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE niet de individuele fiches 281.50 betreffende de aan L.A.D. betaalde bedragen heeft opgesteld en zij*

<sup>2</sup> [OMISSIS]

<sup>3</sup> [OMISSIS]

<sup>4</sup> [OMISSIS]

<sup>5</sup> [OMISSIS]

*evenmin heeft aangetoond dat het bedrag van de uitgaven, zoals bedoeld in artikel 57, is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door die verkrijger in het buitenland ingediende soortgelijke aangifte.*<sup>6</sup>

Bijgevolg zijn de [litigieuze] heffingen op 24 november 2015 [op die grondslag ingevorderd] [OMISSIS].

5 „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” heeft daartegen bezwaar gemaakt [OMISSIS], welk bezwaar [OMISSIS] ongegrond is verklaard [Or. 5] [OMISSIS].

6 Vervolgens heeft zij haar grieven voorgelegd aan het tribunal de première instance de Liège (rechter in eerste aanleg, Luik) [OMISSIS].

Bij arrest van 25 oktober 2018, heeft deze rechter het verzoekschrift [OMISSIS] ongegrond verklaard [OMISSIS].

7 „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” heeft daartegen op 7 mei 2019 beroep ingesteld.

Zij verzoekt het Cour d’appel [OMISSIS] de litigieuze heffingen nietig te verklaren.

Zij verzoekt, indien nodig, het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen.

[OMISSIS]

8 DE BELGISCHE STAAT verzoekt [OMISSIS] om de heffingen en het bestreden arrest te bevestigen [OMISSIS].

#### Bespreking

#### **Nationale toepasselijke wetgeving en administratieve tolerantie**

9 Artikel 57, lid 1, WIB 92 bepaalt: *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, [OMISSIS], erelonen [OMISSIS] die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten [Or. 6] zijn, [OMISSIS] [...].*

10 Artikel 219, WIB 92 [OMISSIS] bepaalt:

<sup>6</sup> [OMISSIS]

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

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

[...]

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

*Wanneer het bedrag van de kosten bedoeld in artikel 57 [OMISSIS], niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 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.”*

- 11 Vaststaat echter dat deze bepaling in bepaalde gevallen door de fiscale administratie niet wordt toegepast. [Or. 7]

Deze tolerantie vloeit voort uit de voorgeschiedenis van de wet, antwoorden van de Minister van Financiën op parlementaire vragen, alsmede uit circulaire en administratieve commentaren.

Zo heeft de Minister in antwoord op een parlementaire vraag verklaard:

*„[OMISSIS] de verplichting om individuele fiches op te stellen heeft slechts betrekking op de bedragen die worden betaald:*

- hetzij aan personen die niet onderworpen zijn aan de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen;
- hetzij aan personen die door diezelfde wet beoogd zijn maar krachtens het btw-wetboek vrijgesteld zijn van het uitreiken van facturen voor de geleverde prestaties.

*Dit houdt in dat de erelonen die betaald worden aan vennootschappen die aan de voornoemde wet van 17 juli 1975 onderworpen zijn en niet vrijgesteld zijn van het uitreiken van facturen, niet op individuele fiches 281.50 moeten worden opgenomen.”<sup>7</sup>*

<sup>7</sup> [OMISSIS]

Deze zienswijze is bevestigd in de nummers 57/62 van de administratieve commentaren [OMISSIS].

[OMISSIS]<sup>8</sup>

- 12 Deze tolerantie is echter niet van toepassing ingeval een betaling wordt verricht ten gunste van een niet-ingezetene van het Koninkrijk België die aldaar niet over een vaste vestiging beschikt. **[Or. 8]**

Zo is op de parlementaire vraag van 22 oktober 2014, die de volgende inhoud heeft:

*„Voor de bedragen die worden betaald aan natuurlijke personen en rechtspersonen die onderworpen zijn aan de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en die krachtens het btw-wetboek ertoe gehouden zijn facturen uit te reiken voor de geleverde prestaties geldt een administratieve tolerantie op de verplichting om fiches op te maken.*

*Volgens een vonnis uitgesproken door de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 1 april 2011 en een arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 23 oktober 2012 moeten commissies,[OMISSIS] of erelonen,[OMISSIS] die voor in het buitenland gevestigde verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.*

*1. Bent u het eens dat de administratieve tolerantie niet kan gelden voor commissies, makelaarslonen, enzovoort die worden toegekend aan niet-[ingezetenen] zonder [vestiging] in België, omdat zij niet aan de Belgische boekhoudwet zijn onderworpen?*

*2. Vormt de extra administratieve last die volgt uit artikel 57, lid 1, WIB [...]92 geen belemmering om diensten af te nemen van in het buitenland gevestigde verkrijgers?*

*3. Is de beperking van deze administratieve tolerantie tot in België gevestigde verkrijgers niet in strijd met het Europees vrije verkeer van diensten, aangezien voormelde verplichting „administratief” niet geldt voor verbintenissen met in België gevestigde dienstverleners?*

*4. Aangezien het boekhoudrecht en de btw-wetgeving Europeesrechtelijk is geharmoniseerd, is de beperking van de administratieve tolerantie tot in het binnenland gevestigde verkrijgers, te verantwoorden in het licht van de Europese wetgeving?*

*5. Is de beperking van de administratieve tolerantie te verantwoorden wanneer de in een andere EU-lidstaat gevestigde verkrijger gehouden is een boekhouding*

<sup>8</sup> [OMISSIS]

*te voeren en een factuur volgens de btw-wetgeving uit te reiken en de meeste diensten dienen opgenomen te worden in een intracommunautaire opgave? [Or. 9]*

6. *Is het verschil in behandeling te verantwoorden rekening houdend met het vrij verkeer van diensten en [richtlijn 2011/16/EU van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen]?*

7. *Welke maatregelen overweegt u om deze beperking op het vrij verkeer van diensten weg te werken?"*

door de minister van Financiën geantwoord:

*„1. Gelet op het belang van de opmaak van fiches 281.50 in het kader van de uitwisseling van inlichtingen op grond van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting en in de strijd tegen de internationale fiscale fraude sluit ik mij aan bij hetgeen in nr. 5 van de administratieve circulaire [OMISSIS], [wordt] bepaald, namelijk dat belastingplichtigen die commissies, makelaarslonen, erelonen, enzovoort, toekennen aan niet-[ingezetenen] zonder [vestiging] in België, het bedrag daarvan in principe steeds op individuele fiches 281.50 en een samenvattende opgave 325.50 moeten vermelden.*

*2. De bepalingen van artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bestaan reeds zeer lang en hebben tot op heden geen aanleiding gegeven tot klachten met betrekking tot extra administratieve lasten.*

*3 tot 7. Mijn administratie onderzoekt momenteel in hoeverre de administratieve tolerantie moet worden herbekeken in het licht van een mogelijke belemmering van het vrij verkeer van diensten en de Europese richtlijn inzake uitwisseling van inlichtingen.”<sup>9</sup>*

### **Prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie**

- 13 Voor de door „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” aan „L.A.D.” betaalde bedragen zijn geen individuele fiches noch samenvattende opgaven opgesteld, zodat voornoemd artikel 219, WIB 92 in beginsel van toepassing is.
- 14 Overeenkomstig de hierboven uiteengezette administratieve tolerantie wordt echter niet betwist dat, indien „L.A.D.” een ingezeten vennootschap zou zijn geweest dan wel een vestiging in België zou hebben gehad, hetgeen inhoudt [Or. 10] dat zij onder de Belgische boekhoudingswetgeving zou vallen, „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” bij de betaling van haar rekeningen niet verplicht was geweest om de ter voorkoming van de afzonderlijke heffing, zoals voorzien in artikel 219, WIB 92, noodzakelijke individuele fiches en samenvattende opgaven op te stellen.

<sup>9</sup> [OMISSIS]

- 15 Artikel 56 VWEU bepaalt dat beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Unie verboden zijn ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die, waarin degene is gevestigd te wiens behoefte de dienst wordt verricht.
- 16 Zo verlangt artikel 56 VWEU, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, de afschaffing van elke beperking van de vrijheid van dienstverrichting die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht.<sup>10</sup>
- 17 Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.<sup>11</sup>
- 18 Voorts kent artikel 56 VWEU volgens vaste rechtspraak niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van deze diensten.<sup>12</sup>
- 19 In casu blijkt echter dat door de combinatie van artikel 219, WIB 92 en de hierboven vermelde tolerantie, de ontvangers van diensten die worden geleverd door niet-ingezetene vennootschappen, verplicht worden om, ter voorkoming van de afzonderlijke in dit artikel neergelegde belasting, individuele fiches en samenvattende opgaven op te stellen, en dat dit voor hen een extra administratieve last betekent die niet wordt vereist van de ontvangers van dezelfde diensten die worden geleverd door een ingezeten dienstverrichter die onder de wetgeving met betrekking tot de boekhouding en jaarrekening van de ondernemingen valt.
- 20 Bijgevolg kan deze verplichting grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk maken voor de dienstontvangers dan de diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verricht, en die ontvangers dan ook ervan afschrikken [Or. 11] om een beroep te doen op dienstverrichters die ingezetene van een andere lidstaat zijn.<sup>13</sup>

Deze situatie kan dan ook worden aangemerkt als een in beginsel door artikel 56 VWEU verboden beperking van het vrij verrichten van diensten en wel te meer

<sup>10</sup> Zie arresten van 4 december 1986, Commissie/Duitsland, 205/84, EU:C:1986:463 punt 25; 26 februari 1991, Commissie/Italië, C-180/89, EU:C:1991:78, punt 15; 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 31, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 21.

<sup>11</sup> Zie arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

<sup>12</sup> Zie met name arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone, 286/82 en 26/83, EU:C:1984:35, punt 10; van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 32, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 23.

<sup>13</sup> Zie in die zin arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 33; 9 november 2006, Commissie/België, C-433/04, EU:C:2006:702, punten 30-32, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 28.

omdat het Verdrag [betreffende de werking van de Europese Unie], volgens vaste rechtspraak van het Hof, zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid verbiedt.<sup>14</sup>

21 Om te bepalen of er een beperking is op het vrij verrichten van diensten, en deze eventueel gerechtvaardigd kan zijn door een reden van algemeen belang, moet aan het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU de in het dictum van deze beschikking vervatte prejudiciële vraag over de uitlegging van artikel 56 van het Verdrag [betreffende de werking van de Europese Unie] worden voorgelegd.

22 OM DEZE REDENEN

[OMISSIS]

[OMISSIS], wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld:

Moet artikel 56 betreffende de werking van de Europese Unie aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regelgeving of een nationale praktijk op grond waarvan de in een eerste lidstaat gevestigde vennootschappen die gebruik maken 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 belastingadministratie te verstrekken, terwijl zij die verplichting ter voorkoming van die belastingheffing niet hebben, indien zij gebruik maken van diensten van ingezeten vennootschappen? **[Or. 12]**

[ondertekeningen]

[OMISSIS]

<sup>14</sup> Arresten van 15 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-34/98, EU:C:2000:84, punt 49; 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 30, en 19 juni 2014, Strojirny Prostějov en ACO Industries Tábor, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 42.