

Zaak C-433/04

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Koninkrijk België

„Niet-nakoming – Artikelen 49 EG en 50 EG – Vrij verrichten van diensten – Werkzaamheden in bouwsector – Bestrijding van belastingfraude in bouwsector – Nationale regeling die verplichting oplegt om op bedragen die verschuldigd zijn aan niet in België geregistreerde medecontractanten, 15 % in te houden – Nationale regeling die voorziet in hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden van niet in België geregistreerde medecontractanten”

Conclusie van advocaat-generaal A. Tizzano van 6 april 2006

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 9 november 2006

Samenvatting van het arrest

Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving

(Art. 49 EG en 50 EG)

Een lidstaat die opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet bij de autoriteiten van die lidstaat geregistreerde buitenlandse aannemers, verplicht 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden, en hen hoofdelijk aansprakelijk stelt voor de belastingschulden van die medecontractanten, voldoet niet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.

Zelfs wanneer de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid zonder onderscheid gelden wanneer een beroep wordt gedaan op een niet-geregistreerde dienstverrichter, ongeacht of deze in de betrokken lidstaat of een andere lidstaat is gevestigd, leveren zij immers een beperking van het vrij verrichten van diensten op, daar zij niet-geregistreerde en niet in die lidstaat gevestigde dienstverrichters kunnen ontmoedigen om zich op de markt van die lidstaat te begeven om er diensten te verrichten, of de opdrachtgevers en aannemers kunnen ontmoedigen om een beroep te doen op hun diensten.

De noodzaak van bestrijding van belastingfraude kan niet volstaan als rechtvaardiging voor de algemene en preventieve toepassing van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid op alle niet in de betrokken lidstaat gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters, terwijl sommigen van hen de belastingen en voorheffingen waarvan die maatregelen de invordering willen garanderen, in beginsel niet verschuldigd zijn, en er minder restrictieve middelen zijn om te garanderen dat de belastingen en voorheffingen die dergelijke dienstverrichters in een aantal gevallen verschuldigd kunnen zijn, worden ingevorderd.

(cf. punten 30-32, 36-37, 42, dictum 1)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

9 november 2006 (*)

„Niet-nakoming – Artikelen 49 EG en 50 EG – Vrij verrichten van diensten – Werkzaamheden in de bouwsector – Bestrijding van belastingfraude in de bouwsector – Nationale regeling die verplichting oplegt om op bedragen die verschuldigd zijn aan niet in België geregistreeerde medecontractanten 15 % in te houden – Nationale regeling die voorziet in hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden van niet in België geregistreeerde medecontractanten”

In zaak C-433/04,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 8 oktober 2004,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door E. Dominkovits als gemachtigde, bijgestaan door B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

verweerder,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, J. N. Cunha Rodrigues en E. Levits (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 april 2006,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België, door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreeerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden (hierna: „inhoudingsplicht”) en hen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingschulden van die medecontractanten (hierna: „hoofdelijke aansprakelijkheid”), niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.

Toepasselijke nationale bepalingen

2 Titel VII („Vestiging en invordering van de belastingen”) van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd bij Koninklijk besluit van 10 april 1992 (bijvoegsel bij het *Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992), zoals gewijzigd bij het Koninklijk besluit van 26 december 1998 houdende maatregelen met het oog op de aanpassing van de hoofdelijke aansprakelijkheidsregeling voor de sociale en fiscale schulden met toepassing van artikel 43 van de wet van 26 juli 1996 houdende de modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1998, blz. 42140; hierna: „WIB 92”), bevat een hoofdstuk VIII („Invordering van de belasting”) met een afdeling II met als opschrift „Werkzaamheden waarvoor een beroep moet worden gedaan op een geregistreerde aannemer”.

3 Deze bepaling ziet op verschillende werkzaamheden in de bouwsector, die krachtens artikel 400, 1°, WIB 92 worden bepaald bij Koninklijk besluit.

4 Artikel 402 WIB 92 bepaalt:

„§ 1. De opdrachtgever die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken een beroep doet op een aannemer die niet is geregistreerd op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst, is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belastingschulden van zijn medecontractant.

§ 2. De aannemer die, voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken een beroep doet op een onderaannemer die niet geregistreerd is op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst, is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belastingschulden van zijn medecontractant.

[...]

§ 5. De hoofdelijke aansprakelijkheid wordt beperkt tot 35 [percent] van de totale prijs van de werken toevertrouwd aan de niet geregistreerde aannemer of onderaannemer, exclusief belasting over de toegevoegde waarde.

Zij kan worden aangewend voor de betaling in hoofdsom, verhogingen, kosten en interesten, ongeacht hun datum van vestiging, van:

1° alle schulden inzake directe en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen op de inkomsten met betrekking tot de belastbare tijdperken tijdens dewelke de betrokken werken zijn uitgevoerd en de voorafgaande belastbare tijdperken;

2° alle schulden inzake voorheffingen met betrekking tot de periodes tijdens dewelke de werken zijn uitgevoerd en de voorafgaande periodes;

3° de buitenlandse belastingschuldvorderingen waarvoor in het kader van een internationale overeenkomst de invorderingsbijstand is gevraagd.

[...]”

5 Artikel 403 WIB 92 luidt:

„§ 1. De opdrachtgever die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken, aan een aannemer die op het ogenblik van de betaling niet is geregistreerd, een deel of het geheel van de prijs betaalt, is verplicht bij die betaling 15 [percent] van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen

ambtenaar volgens de door Hem te bepalen modaliteiten.

§ 2. De aannemer die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken, aan een onderaannemer een deel of het geheel van de prijs betaalt, is verplicht bij die betaling 15 [percent] van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen ambtenaar volgens de door Hem te bepalen modaliteiten.

De aannemer is evenwel, bij de door de Koning bepaalde voorwaarden en modaliteiten, vrijgesteld van de verplichting tot inhouding en storting als vermeld in het eerste lid, indien de onderaannemer op het ogenblik van de betaling als aannemer is geregistreerd.

§ 3. In voorkomend geval worden de bedragen die ter uitvoering van dit artikel zijn gestort, in mindering gebracht van het bedrag waarvoor de opdrachtgever of de aannemer, bij toepassing van artikel 402 aansprakelijk wordt gesteld.”

6 Artikel 404 WIB 92 bepaalt dat indien de in artikel 403 van het Wetboek bedoelde inhouding niet werd verricht, aan de opdrachtgever, of in het in artikel 403, § 2, van het Wetboek bedoelde geval aan de aannemer, een administratieve boete wordt opgelegd van het dubbele van het verschuldigde bedrag.

7 Artikel 406, § 1, WIB 92 luidt:

„Het ter uitvoering van artikel 403 gestorte bedrag wordt eerst aangewend tot aanzuivering van de in artikel 402 vermelde belastingschulden, de boeten en vervolgens voor de schulden inzake de belasting over de toegevoegde waarde.”

8 Krachtens artikel 407 WIB 92 zijn de artikelen 402 en 403 niet van toepassing op de opdrachtgever-natuurlijke persoon die voor louter privé-doeleinden werken laat uitvoeren.

9 De in artikel 400, 1°, WIB 92 bedoelde werkzaamheden worden opgenoemd in artikel 1 van het Koninklijk Besluit van 26 december 1998 tot uitvoering van de artikelen 400, 401, 403, 404 en 406 [WIB 92] en van artikel 30bis van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1998, blz. 42147). Naar luid van artikel 1, § 1, betreft het de volgende werkzaamheden:

„1. het verrichten van een werk in onroerende staat. Onder werk in onroerende staat wordt verstaan: het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, en de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt;

2. iedere handeling, ook indien niet beoogd onder het 1, die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw:

a) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de regel- en controletoeestellen verbonden aan de ketels of aan de radiatoren;

b) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;

c) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van

een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;

d) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;

e) van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of badkamer is uitgerust;

f) van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;

3. iedere handeling, ook indien niet beoogd onder het 1, die tot voorwerp heeft zowel de levering van wandbekleding of vloerbedekking als de plaatsing ervan in een gebouw ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat wordt gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;

4. het aanhechten, het plaatsen, het herstellen, het onderhouden en het reinigen van goederen bedoeld in het 2 of 3;

5. de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van een in dit artikel bedoelde werkzaamheid.”

10 Artikel 23 van het Koninklijk Besluit, dat artikel 209 van het Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het [WIB 92] wijzigt, bepaalt hoe de krachtens artikel 403 WIB 92 ingehouden bedragen kunnen worden teruggegeven. In de mate dat de ingehouden bedragen niet worden aangewend tot betaling van belastingschulden, worden zij ten spoedigste en uiterlijk binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de regelmatig ingediende aanvraag om teruggaaf, aan de aanvrager overgemaakt.

Precontentieuze procedure

11 Bij aanmaningsbrief van 13 februari 2001 en vervolgens bij een met redenen omkleed advies van 23 oktober 2001 deelde de Commissie het Koninkrijk België mee dat zij de nationale bepalingen inzake de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid onverenigbaar achtte met de artikelen 49 EG en 50 EG. In het advies verzocht zij deze lidstaat binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving ervan de nodige maatregelen te nemen om aan dit advies te voldoen. Daar de Commissie het antwoord van het Koninkrijk België op dit advies niet bevredigend achtte, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

Voorwerp van het beroep

12 Allereerst zij erop gewezen dat de Belgische regering de door de Commissie gekozen benadering betwist en stelt dat het onderzoek van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid had moeten worden voorafgegaan door een onderzoek van de registratieplicht, aangezien de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid integrerend deel uitmaken van een ruimere regeling ter bestrijding van belastingfraude. Indien het gemeenschapsrecht niet in de weg staat aan de registratieplicht, moeten ook de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid verenigbaar met het gemeenschapsrecht worden geacht.

13 Dienaangaande volstaat de vaststelling dat de vraag of de registratieplicht verenigbaar is met het gemeenschapsrecht niet noodzakelijkerwijs beslissend is voor de verenigbaarheid van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid met het gemeenschapsrecht.

14 Anders dan het geval was in de zaak waarin het arrest van 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-98/04, Jurispr. blz. I-4003), is geweest, kan het onderzoek van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid dus worden losgemaakt van het onderzoek van de registratieplicht.

De gestelde niet-nakoming

Argumenten van partijen

15 De Commissie stelt dat de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid in strijd zijn met de artikelen 49 EG et 50 EG omdat zij opdrachtgevers en aannemers ervan kunnen weerhouden om een beroep te doen op niet in België gevestigde en geregistreerde medecontractanten, hetgeen een reële belemmering creëert voor niet in België gevestigde en geregistreerde dienstverrichters die aldaar hun diensten wensen aan te bieden.

16 Zowel de inhoudingsplicht als de hoofdelijke aansprakelijkheid is een niet-gerechtigde maatregel.

17 Wat de inhoudingsplicht betreft, stelt de Commissie dat aangezien de belastingschulden waarvan deze plicht volgens de Belgische autoriteiten de betaling beoogt te garanderen, in de meeste gevallen niet verschuldigd zijn door een niet in België gevestigde dienstverrichter die er op grond van de vrijheid van dienstverrichting werkzaamheden verricht, geen enkele dwingende reden in verband met het vermijden van belastingfraude die maatregel kan rechtvaardigen.

18 De algemene toepassing van de inhoudingsplicht gaat alleszins verder dan het beoogde doel. Voor de specifieke gevallen waarin in België belastingschulden moeten worden betaald of ingevorderd, kan gebruik worden gemaakt van andere, minder restrictieve en beter op het doel afgestemde middelen.

19 De hoofdelijke aansprakelijkheid is volgens de Commissie onevenredig, aangezien er minder restrictieve middelen zijn om te garanderen dat eventuele belastingschulden van de medecontractant worden betaald of ingevorderd.

20 Verder laakt de Commissie dat de opdrachtgever of de aannemer niet alleen hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschulden van de medecontractant in verband met werkzaamheden die hij voor hen heeft verricht, maar ook voor al zijn belastingschulden met betrekking tot het tijdperk waarin die werkzaamheden zijn verricht en de daaraan voorafgaande tijdperken, hetgeen inhoudt dat zij aansprakelijk zijn voor belastingschulden met betrekking tot werkzaamheden die voor anderen zijn verricht.

21 De Commissie heeft ook kritiek op de automatische toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid, ook wanneer de opdrachtgever of de aannemer geen schuld treft, en voegt daaraan toe dat het feit dat de juistheid van de belastingschulden niet kan worden betwist door de opdrachtgever of de aannemer die voor de betaling daarvan hoofdelijk aansprakelijk is, schending van de rechten van de verdediging oplevert.

22 De Belgische regering brengt daartegen in dat de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid, als modaliteiten voor de invordering van belastingschulden in de bouwsector, geen beperking van de toegang tot de markt of van de vrijheid van dienstverrichting opleveren. Nu

de litigieuze maatregelen zonder onderscheid zowel van toepassing zijn wanneer de medecontractanten in België gevestigde ondernemingen zijn als wanneer het ondernemingen betreft die in een andere lidstaat gevestigd zijn, heeft de Commissie niet aangetoond dat Belgische marktdeelnemers minder geneigd zijn een beroep te doen op niet-geregistreerde medecontractanten uit andere lidstaten dan op niet-geregistreerde Belgische medecontractanten.

23 Bovendien zijn de litigieuze maatregelen gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude in de bouwsector. De inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid maken deel uit van een algemene regeling ter ontmoediging en voorkoming van fraudemechanismen, dat er toe strekt het gebruik van geregistreerde medecontractanten aan te moedigen en de invordering van belastingschulden van niet-geregistreerde medecontractanten te garanderen.

24 De Belgische regering betwist verder het argument van de Commissie dat buitenlandse dienstverrichters in de regel in België geen directe of indirecte belastingen verschuldigd zijn. Met name wanneer bouwwerkzaamheden een bepaalde duur overschrijden, wordt de daardoor gemaakte winst in België onderworpen aan de belasting der niet-verblijfhouders, en ook de bezoldigingen die een onderneming die dergelijke werkzaamheden verricht, betaalt aan in België tewerkgesteld personeel, zijn belastbaar, zodat de buitenlandse dienstverrichter op die bezoldigingen bedrijfsvoorheffing moet betalen. Een dienstverrichter kan die voorheffing ook verschuldigd zijn voor de bezoldigingen die hij betaalt aan buitenlandse personeelsleden die in een periode van twaalf maanden meer dan 183 dagen in België zijn tewerkgesteld, of aan in België wonende personeelsleden. Verder wijst de Belgische regering op verschillende situaties waarin een dienstverrichter uit een andere lidstaat belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is, met name wanneer de medecontractant van de dienstverrichter met betrekking tot die belasting geen periodieke aangifte moet indienen (bijvoorbeeld ziekenhuizen en onderwijsinstellingen) of een in het buitenland gevestigd belastingplichtige is die in België geen vaste inrichting of verantwoordelijke vertegenwoordiger heeft.

25 Onder verwijzing naar het arrest van 10 mei 1995, *Alpine Investments* (C-384/93, Jurispr. blz. I-1141), stelt de Belgische regering dat bij gebreke van harmonisatie op gemeenschapsniveau de invoering van algemeen en zonder onderscheid toepasbare regels om de belastingfraude in de bouwsector efficiënt te bestrijden, niet onevenredig is.

26 Overigens is de invordering van belastingschulden langs de klassieke weg (met name a posteriori langs gerechtelijke weg) in het specifieke geval van koppelbazen ondoeltreffend gebleken.

27 Wat inzonderheid de hoofdelijke aansprakelijkheid betreft, stelt de Belgische regering dat de Commissie ten onrechte is uitgegaan van de situatie van Belgische opdrachtgevers of aannemers in plaats van die van niet-geregistreerde medecontractanten, en dat zij niet heeft beoordeeld of de betrokken maatregel evenredig is aan het nagestreefde doel.

Beoordeling door het Hof

28 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 49 EG niet alleen de afschaffing verlangt van iedere discriminatie van de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van diens nationaliteit, maar tevens de opheffing van iedere beperking van de vrijheid van dienstverrichting – ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – die de werkzaamheden van dienstverrichters uit andere lidstaten die in hun lidstaat van herkomst rechtmatig gelijksoortige diensten verrichten, verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt (zie in die zin arresten van 25 juli 1991, *Säger*, C-76/90, Jurispr. blz. I-4221, punt 12; 7 februari 2002, *Commissie/Italië*,

C?279/00, Jurispr. blz. I?1425, punt 31; 13 februari 2003, Commissie/Italië, C?131/01, Jurispr. blz. I?1659, punt 26; 19 januari 2006, Commissie/Duitsland, C?244/04, Jurispr. blz. I?885, punt 30, en 15 juni 2006, Commissie/Frankrijk, C?255/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 37).

29 Zoals de advocaat-generaal in punt 25 van zijn conclusie heeft verklaard, vallen maatregelen die een marktdeelnemer kunnen ontmoedigen om gebruik te maken van de vrijheid van dienstverrichting onder het in het EG-Verdrag gestelde verbod (zie in die zin arresten van 29 november 2001, *De Coster*, C?17/00, Jurispr. blz. I?9445, punt 33; 11 december 2003, *AMOK*, C?289/02, Jurispr. blz. I?15059, punt 36, en 18 maart 2004, *Leichtle*, C?8/02, Jurispr. blz. I?2641, punt 32).

30 Dat een opdrachtgever of aannemer krachtens artikel 403 WIB 92 voor de Belgische administratie een bedrag van 15 % van de door een niet-geregistreerde dienstverrichter gefactureerde prijs moet inhouden, komt er in casu op neer dat die dienstverrichter de mogelijkheid wordt ontnomen om dadelijk te beschikken over een deel van zijn inkomsten, dat hij slechts na een bijzondere administratieve procedure kan recupereren. De ongemakken die voor niet-geregistreerde en niet in België gevestigde dienstverrichters met de inhoudingsplicht gepaard gaan, kunnen hen derhalve ontmoedigen om op de Belgische markt te komen ten einde daar in de bouwsector diensten te verrichten.

31 Ook het feit dat een opdrachtgever of aannemer die een overeenkomst sluit met een niet in België geregistreerde dienstverrichter krachtens artikel 402 WIB 92 tot beloop van 35 % van de prijs van de te verrichten werkzaamheden hoofdelijk aansprakelijk is voor alle belastingschulden van deze dienstverrichter met betrekking tot voorafgaande belastbare tijdperken, kan die opdrachtgever of aannemer ontmoedigen om een beroep te doen op een niet-geregistreerde en niet in België gevestigde dienstverrichter die rechtmatig dezelfde diensten verricht in de lidstaat waar hij is gevestigd. Hoewel de hoofdelijke aansprakelijkheid zonder onderscheid geldt wanneer een beroep wordt gedaan op een niet-geregistreerde dienstverrichter, ongeacht of deze in België of een andere lidstaat is gevestigd, moet toch worden vastgesteld dat de litigieuze bepaling het de niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters weliswaar niet onmogelijk maakt aldaar hun diensten aan te bieden, maar hun toegang tot de Belgische markt toch bemoeilijkt.

32 De inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid leveren dus een beperking van de vrijheid van dienstverrichting op.

33 Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale regeling op een gebied dat niet op gemeenschapsniveau is geharmoniseerd, die geldt voor iedere persoon of onderneming die op het grondgebied van de betrokken lidstaat werkzaam is, ondanks het feit dat zij tot een beperking van de vrijheid van dienstverrichting leidt, gerechtvaardigd kan zijn voor zover zij beantwoordt aan een dwingende reden van algemeen belang, wanneer dat belang niet reeds wordt gewaarborgd door de regels die voor de dienstverrichter gelden in de lidstaat waar hij is gevestigd, en zij geschikt is om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie arrest *Säger*, reeds aangehaald, punt 15; arresten van 23 november 1999, *Arblade e.a.*, C?369/96 en C?376/96, Jurispr. blz. I?8453, punten 34 en 35; 24 januari 2002, *Portugaia Construções*, C?164/99, Jurispr. blz. I?787, punt 19; arrest van 7 februari 2002, Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 33; arrest van 21 oktober 2004, Commissie/Luxemburg, C?445/03, Jurispr. blz. I?10191, punt 21, en arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 31).

34 Nu de litigieuze maatregelen volgens de Belgische regering gerechtvaardigd zijn om dwingende redenen van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude in de bouwsector, moet worden nagegaan of een dergelijke rechtvaardiging bestaat.

35 Hoewel het Hof dienaangaande inderdaad heeft geoordeeld dat de strijd tegen de fiscale ontwijking en de doeltreffendheid van de fiscale controles als dwingende redenen van algemeen belang kunnen gelden, die beperkingen van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kunnen rechtvaardigen (zie arresten van 8 juli 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 18; 26 september 2000, *Commissie/België*, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 39, en 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 27), heeft het ook verklaard dat een algemeen vermoeden van belastingfraude of ontwijking niet volstaat als rechtvaardigingsgrond voor een maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arrest *Commissie/België*, reeds aangehaald, punt 45, en arrest van 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, reeds aangehaald, punt 27).

36 Ook al moet worden erkend dat in een aantal door de Belgische regering aangevoerde gevallen niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters de belastingen en voorheffingen verschuldigd kunnen zijn waarvan de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid de invordering willen garanderen, staat in casu vast dat de toepassing van die maatregelen niet tot die gevallen beperkt blijft.

37 De noodzaak van bestrijding van belastingfraude kan echter niet volstaan als rechtvaardiging voor de algemene en preventieve toepassing van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid op alle niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters, terwijl sommigen van hen die belastingen en voorheffingen in beginsel niet verschuldigd zijn.

38 Nu de litigieuze maatregelen automatisch en onvoorwaardelijk van toepassing zijn, maken zij het niet mogelijk rekening te houden met de individuele situatie van dienstverrichters die niet in België gevestigd en niet-geregistreerd zijn.

39 Wat de inhoudingsplicht betreft, zou een minder restrictief middel dan het ontnemen aan de dienstverrichters van de mogelijkheid om dadelijk over een niet onaanzienlijk deel van hun inkomsten te beschikken, kunnen bestaan in een op de uitwisseling van informatie tussen opdrachtgevers, aannemers, dienstverrichters en de Belgische fiscus gebaseerd systeem dat de opdrachtgevers en aannemers bijvoorbeeld in staat zou stellen kennis te nemen van eventuele belastingschulden van hun medecontractanten, of in een verplichting om de Belgische fiscus in te lichten over elke overeenkomst die wordt gesloten met niet-geregistreerde medecontractanten of elke aan hen verrichte betaling.

40 Ook wat de hoofdelijke aansprakelijkheid betreft, zou het ten einde het ontradende effect ervan op de opdrachtgevers en aannemers ten aanzien van alle niet-geregistreerde dienstverrichters te beperken, ongeacht of zij de hiervoor bedoelde belastingen en voorheffingen verschuldigd zijn of aan hun fiscale of andere verplichtingen hebben voldaan, minder restrictief zijn indien werd voorzien in de mogelijkheid dat die dienstverrichters kunnen bewijzen dat hun fiscale situatie in orde is of het de opdrachtgevers en aannemers mogelijk werd gemaakt aan de hoofdelijke aansprakelijkheid te ontsnappen wanneer zij bepaalde formaliteiten hebben vervuld om zich ervan te vergewissen dat de fiscale situatie van de dienstverrichters waarmee zij een overeenkomst wensen te sluiten, in orde is.

41 Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt de onevenredigheid van de litigieuze maatregelen nog versterkt doordat zij cumulatief worden toegepast.

42 Derhalve moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk België, door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden en hen

hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingschulden van die medecontractanten, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.

Kosten

43 Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk België in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

- 1) **Door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden en hen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingschulden van die medecontractanten, heeft het Koninkrijk België niet voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.**
- 2) **Het Koninkrijk België wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.