

Rolnummer 6681
Arrest nr. 79/2020 van 4 juni 2020

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 122 en 123 van de programmawet van 25 december 2016 (wijziging van de artikelen 120 en 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen), ingesteld door de vof « Anton van Zantbeek ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, M. Pâques en Y. Kherbache, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 20 juni 2017 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 21 juni 2017, heeft de vof « Anton van Zantbeek », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Maelfait, advocaat bij de balie te Gent, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 122 en 123 van de programmawet van 25 december 2016 (wijziging van de artikelen 120 en 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2016, tweede editie.

Bij tussenarrest nr. 149/2018 van 8 november 2018, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 december 2018, heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 1. Dienen artikel 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 36 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij een taks op de beursverrichtingen wordt ingevoerd, zoals bedoeld in de artikelen 120 en 126² van het Belgisch Wetboek diverse rechten en taksen, en die tot gevolg heeft dat de Belgische ordergever schuldenaar wordt van die taks wanneer de tussenpersoon van beroep in het buitenland is gevestigd ?

2. Dienen artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 40 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij een taks op de beursverrichtingen wordt ingevoerd, zoals bedoeld in de artikelen 120 en 126² van het Belgisch Wetboek diverse rechten en taksen, en die tot gevolg heeft dat de Belgische ordergever schuldenaar wordt van die taks wanneer de tussenpersoon van beroep in het buitenland is gevestigd ?

3. Zou het Grondwettelijk Hof, indien het op grond van het antwoord verstrekt op de eerste of de tweede prejudiciële vraag tot de conclusie zou komen dat de bestreden artikelen één of meer van de uit de in die vragen vermelde bepalingen voortvloeiende verplichtingen schendt, de gevolgen van de artikelen 120 en 126² van het Belgisch Wetboek diverse rechten en taksen tijdelijk kunnen handhaven teneinde rechtsonzekerheid te voorkomen en de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met die verplichtingen ? ».

Bij arrest van 30 januari 2020 in de zaak C-725/18 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord.

Bij beschikking van 20 februari 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Y. Kherbache en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen;
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 11 maart 2020 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze binnen dezelfde termijn een kopie laten toekomen aan de andere partijen, hun standpunt mee te delen over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie op het beroep tot vernietiging;

- dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en

- dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 18 maart 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partij;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Decordier, advocaat bij de balie te Gent.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 18 maart 2020 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

A.1. Bij zijn arrest nr. 149/2018 van 8 november 2018 heeft het Hof drie prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Hof van Justitie heeft die vragen beantwoord bij een arrest van 30 januari 2020, C-725/18, *Anton van Zantbeek VOF*.

Bij beschikking van 20 februari 2020 heeft het Hof de heropening van de debatten bevolen en de partijen uitgenodigd in een aanvullende memorie een standpunt in te nemen over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof van Justitie op het beroep tot vernietiging.

A.2.1. De verzoekende partij merkt op dat wat het eerste middel betreft, het Hof van Justitie, in tegenstelling tot wat de Ministerraad opwerpt, van oordeel is dat de te vergelijken categorieën van personen vergelijkbaar zijn en dat er een verschil in behandeling is.

Daarnaast heeft het Hof van Justitie niet erkend dat de bestreden bepaling een wettig doel nastreeft. Het Hof van Justitie heeft enkel geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastinginning en van de belastingcontroles te waarborgen met het oog op de bestrijding van de belastingfraude en de belastingontwijking een dwingende reden van algemeen belang kan zijn. De stelling van het Hof van Justitie als zouden de bestreden bepalingen tot doel hebben elke vorm van oneerlijke mededinging tussen ingezetenen en niet-ingezetenen tussenpersonen van beroep te voorkomen, kan, volgens de verzoekende partij, niet worden gevolgd. Initieel was het immers enkel de bedoeling om de inning van de taks op de beursverrichtingen (hierna : TOB) te verzekeren.

Bovendien is er geen sprake van een verwaarloosbare aanvullende administratieve last, zoals dit het geval was in het arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2012, C-498/10, § 29, en heeft het Hof van Justitie geen rekening gehouden met het feit dat zelfs bij het voorleggen van het bewijs van betaling, artikel 126 van het Wetboek diverse rechten en taksen de ordergever niet ontslaat van de aansprakelijkheden.

Het bewijs van betaling overlapt met de formele verplichtingen van het Wetboek diverse rechten en taksen, aangezien dat bewijs van betaling nagenoeg dezelfde informatie bevat als de verplichting van artikel 125 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

Het bewijs van betaling ontheft de ordergever niet van de ingevoerde aansprakelijkheden; de ordergever blijft, zelfs wanneer de TOB zou zijn betaald, aansprakelijk voor een laattijdige betaling, een onjuiste of onvolledige ingediende opgave en een niet-opgesteld borderrel.

Het aanwijzen van een in België aansprakelijke vertegenwoordiger verhindert niet dat de ordergever schuldenaar blijft. Artikel 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen bevrijdt de ordergever als schuldenaar van de TOB enkel en alleen indien een bewijs van betaling wordt voorgelegd, ongeacht of hij een in België gevestigde aansprakelijke vertegenwoordiger heeft aangewezen.

A.2.2. Wat het tweede en het derde middel betreft, merkt de verzoekende partij op dat het dictum van het arrest van het Hof van Justitie niet tot gevolg heeft dat er geen schending van het vrij verrichten van diensten en kapitaal zou zijn. Het Hof van Justitie heeft de bestreden bepalingen immers niet *in concreto* beoordeeld. Het verschil in behandeling tussen ordergevers die gebruik maken van een ingezeten professionele financiële tussenpersoon en ordergevers die gebruik maken van een niet-ingezeten professionele financiële tussenpersoon is niet pertinent en heeft manifest disproportionele gevolgen voor personen die een beroep doen op een niet-ingezeten professionele financiële tussenpersoon.

A.3.1. De Ministerraad meent dat het arrest van het Hof van Justitie van 30 januari 2020, C-725/18, zijn stelling bevestigt. De bestreden regeling is proportioneel in het licht van de beoogde doelstelling en de opgeworpen middelen zijn niet gegrond.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan

B.1. De verzoekende partij, de vof « Anton van Zantbeek », vordert de vernietiging van de artikelen 122 en 123 van de programmawet van 25 december 2016. De voormelde artikelen vullen de artikelen 120 en 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen aan met een tweede lid, zodat het toepassingsgebied van de taks op de beursverrichtingen (hierna : TOB) wordt uitgebreid.

B.2.1. De TOB is ingevoerd bij de wet van 30 augustus 1913 en werd later, samen met de taks op de reporten, opgenomen in boek II, titel I (« Taks op de beursverrichtingen en de reporten ») van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.2.2. Aan de TOB zijn onderworpen, de verrichtingen die in België worden aangegaan of uitgevoerd en Belgische of buitenlandse openbare fondsen tot voorwerp hebben, voor zover de verrichting gebeurt door bemiddeling van een tussenpersoon van beroep (artikel 126¹ van het Wetboek diverse rechten en taksen).

Het betreft in het bijzonder elke verkoop, aankoop en afstand, alsook elke verwerving onder bezwarende titel en elke inkoop van eigen aandelen door een beleggingsvennootschap indien de verrichting slaat op kapitalisatieaandelen (artikel 120, eerste lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen).

B.3.1. Het bij het bestreden artikel 122 van de programmawet van 25 december 2016 ingevoerde tweede lid van artikel 120 van het Wetboek diverse rechten en taksen bepaalt :

« De verrichtingen bedoeld in het [eerste] lid worden ook geacht in België te zijn aangegaan of uitgevoerd wanneer het order daartoe rechtstreeks of onrechtstreeks aan een in het buitenland gevestigde tussenpersoon wordt gegeven :

- hetzij door een natuurlijke persoon met gewone verblijfplaats in België;
- hetzij door een rechtspersoon voor rekening van een zetel of een vestiging ervan in België ».

Het bij het bestreden artikel 123 van de programmawet van 25 december 2016 ingevoerde tweede lid van artikel 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen bepaalt :

« Wanneer evenwel de tussenpersoon van beroep in het buitenland gevestigd is, wordt de ordergever schuldenaar van de belasting en is hij onderworpen aan de verplichtingen bedoeld in artikel 125, tenzij hij kan aantonen dat de taks werd betaald ».

B.3.2. Met de bestreden bepalingen beoogt de wetgever het toepassingsgebied van de TOB uit te breiden, omdat, « wanneer [...] een in België gevestigde ordergever zich rechtstreeks of onrechtstreeks richt tot een in het buitenland gevestigde tussenpersoon die niet bij [de] FSMA is geregistreerd, [...] de verrichting over het algemeen [wordt] gerealiseerd in het buitenland zodat de taks niet verschuldigd is » (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2208/001, p. 80) :

« Om deze reden wordt artikel 120 van het Wetboek met een nieuw lid aangevuld waardoor voortaan de handelingen verricht door tussenpersonen die in het buitenland zijn gevestigd geacht worden in België te zijn aangegaan of uitgevoerd, wanneer het order (koop of verkoop) daartoe aan in het buitenland gevestigde tussenpersonen wordt gegeven, hetzij door een natuurlijke persoon die zijn gewone verblijfplaats in België heeft, hetzij door een rechtspersoon voor rekening van een zetel of een vestiging ervan in België.

[...] Uit de praktijk blijkt dat de toepassing van de TOB [...] niet geheel duidelijk was. De regering heeft ervoor geopteerd om de wetbepaling met betrekking tot het aanknopingspunt aan te passen. De TOB viseert derhalve ook entiteiten die in het buitenland een platform aanbieden voor Belgische beleggers » (*ibid.*).

Daarnaast beogen de bestreden wetswijzigingen oneerlijke concurrentie tussen in België gevestigde en in het buitenland gevestigde tussenpersonen van beroep te vermijden :

« Het niet aanrekenen van een beurstaks door een aantal buitenlandse brokers op transacties die ze uitvoeren voor Belgische klanten zorgt voor oneerlijke concurrentie voor de lokale brokers aangezien zij wél de beurstaks inhouden » (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2208/008, p. 8).

B.3.3. Ingevolge de bestreden wetswijzigingen zijn niet langer uitsluitend verrichtingen die in België worden aangegaan of uitgevoerd aan de TOB onderworpen. De TOB is voortaan ook verschuldigd wanneer het aan- of verkooporder wordt gegeven aan een in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep en de opdracht uitgaat van « natuurlijke personen die hun gewone verblijfplaats in België hebben » of van « rechtspersonen voor rekening van een zetel of een vestiging ervan in België ». Onder « gewone verblijfplaats » dient te worden verstaan de fiscale woonplaats voor de inkomstenbelastingen, wat betekent dat als een belegger onderworpen is aan de Belgische personenbelasting, hij wordt verondersteld een gewone verblijfplaats in België te hebben.

Wanneer de order via een in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep wordt aangegaan of uitgevoerd, wordt de belastingplicht verlegd naar de persoon die het order geeft, in plaats van de tussenpersoon van beroep. De (ver)koper moet de taks aangeven en betalen binnen de twee maanden die volgen op de maand van de verrichting (artikel 125, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen). Enkel indien de ordergever kan aantonen dat de beurstaks reeds is betaald, door de tussenpersoon van beroep of door diens aansprakelijke vertegenwoordiger, wordt hij bevrijd van zijn aangifte- en betalingsverplichting (artikel 126² van het Wetboek diverse rechten en taksen).

Ten gronde

B.4. De verzoekende partij voert drie middelen aan. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 56 van het Verdrag betreffende werking van de Europese Unie en met artikel 36 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte (schending van de vrijheid van dienstverlening). Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 63 van het Verdrag betreffende werking van de Europese Unie en met artikel 40 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte (schending van het vrij verkeer van kapitaal).

Door de bestreden artikelen zou het aanzienlijk risicovoller, duurder en administratief disproportioneel zwaarder worden voor een ingezetene van België om een beroep te doen op een buitenlandse tussenpersoon van beroep, terwijl de artikelen 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU) alle beperkingen op het vrij verkeer tussen lidstaten en tussen lidstaten en derde landen zouden verbieden.

B.5. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het tweede en het derde middel heeft het Hof bij zijn arrest nr. 149/2018 van 8 november 2018 de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

1. Dienen artikel 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 36 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij een taks op de beursverrichtingen wordt ingevoerd, zoals bedoeld in de artikelen 120 en 126² van het Belgisch Wetboek diverse rechten en taksen, en die tot gevolg heeft dat de Belgische ordergever schuldenaar wordt van die taks wanneer de tussenpersoon van beroep in het buitenland is gevestigd ?

2. Dienen artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 40 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij een taks op de beursverrichtingen wordt ingevoerd, zoals bedoeld in de artikelen 120 en 126² van het Belgisch Wetboek diverse rechten en taksen, en die tot gevolg heeft dat de Belgische ordergever schuldenaar wordt van die taks wanneer de tussenpersoon van beroep in het buitenland is gevestigd ?

[...] ».

B.6. Bij zijn arrest van 30 januari 2020, *C-725/18, Anton van Zantbeek VOF*, heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vragen geantwoord :

« 18. [De] verwijzende rechter [wenst] met zijn eerste en zijn tweede vraag, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, in wezen [...] te vernemen of de artikelen 56 en 63 VWEU alsook de artikelen 36 en 40 van de EER-Overeenkomst aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij een belasting wordt ingevoerd die wordt geheven over beurstransacties die in opdracht van een ingezetene van die lidstaat worden aangegaan of uitgevoerd door een niet-ingezeten tussenpersoon van beroep, en waarvan het gevolg is dat een dergelijke ordergever gehouden is om die belasting te betalen en de daarmee samenhangende aangifteverplichtingen te vervullen.

19. Met het oog op de beantwoording van deze vragen dient in de eerste plaats te worden geconstateerd dat een dergelijke nationale regeling zowel het vrij verrichten van diensten als het vrije verkeer van kapitaal ongunstig kan beïnvloeden.

20. In dit verband is het vaste rechtspraak van het Hof dat wanneer een nationale maatregel zowel betrekking heeft op het vrij verrichten van diensten als op het vrije verkeer van kapitaal, het Hof die maatregel in beginsel uit het oogpunt van slechts één van deze twee vrijheden onderzoekt indien blijkt dat in de omstandigheden van het hoofdgeding een van die vrijheden volledig ondergeschikt is aan de andere vrijheid en daaraan kan worden gerelateerd [zie in die zin arresten van 3 oktober 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, punt 34; 26 mei 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 39, en 8 juni 2017, *Van der Weegen e.a.*, C-580/15, EU:C:2017:429, punt 25].

21. In het hoofdgeding blijkt het aspect van het vrij verrichten van diensten een grotere rol te spelen dan dat van het vrije verkeer van kapitaal. Immers, de heffing van een belasting als de TOB kan het vrije verkeer van kapitaal weliswaar ongunstig beïnvloeden aangezien zij betrekking heeft op beurstransacties, maar uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt dat die belasting enkel wordt geheven indien bij de transactie in kwestie een tussenpersoon van beroep betrokken is. Bovendien stelt de verwijzende rechter zich vragen bij de beperking die zou kunnen voortvloeien uit het feit dat de ordergever die een beroep doet op een niet-ingezeten aanbieder van diensten op het gebied van financiële bemiddeling, de TOB dient te betalen, terwijl hij daartoe niet gehouden is wanneer hij zich wendt tot een ingezeten aanbieder van diensten. Deze consequentie heeft in overwegende mate betrekking op het vrij verrichten van diensten, terwijl de effecten op het vrije verkeer van kapitaal slechts een onvermijdelijk gevolg zijn van de eventuele beperking op het aanbieden van de diensten.

22. Hieruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling uitsluitend dient te worden onderzocht uit het oogpunt van artikel 56 VWEU en artikel 36 van de EER-Overeenkomst.

23. In de tweede plaats verlangt artikel 56 VWEU volgens de rechtspraak van het Hof de afschaffing van elke beperking op het vrij verrichten van diensten die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter gevestigd is in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (arresten van 19 juni 2014, *Strojírny Prostějov* en *ACO Industries Tábor*, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 34, en 22 november 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, punt 28). Als beperkingen op het vrij verrichten van diensten moeten nationale maatregelen worden beschouwd die de gebruikmaking van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie in die zin arresten van 19 juni 2014, *Strojírny Prostějov* en *ACO Industries Tábor*, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 35, en 25 juli 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 46 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 (arresten van 31 januari 1984, *Luisi en Carbone*, 286/82 en 26/83, EU:C:1984:35, punt 10; 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 23, en 19 juni 2014, *Strojírny Prostějov* en *ACO Industries Tábor*, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 26).

[...]

26. In dit verband zij opgemerkt dat ingezeten ordergevers die als ontvangers van diensten op het gebied van financiële bemiddeling besluiten om voor de uitvoering van hun beurstransacties gebruik te maken van de diensten van een ingezeten tussenpersoon, zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met de situatie van degenen die er de voorkeur aan geven gebruik te maken van de diensten van een niet-ingezeten tussenpersoon.

27. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling heeft weliswaar tot gevolg dat bij ingezeten ordergevers op identieke wijze belasting wordt geheven ongeacht de plaats waar die tussenpersonen gevestigd zijn, maar tevens dat wanneer dergelijke ordergevers besluiten om een beroep te doen op een niet-ingezeten tussenpersoon, zij aansprakelijk zijn en aanvullende verplichtingen moeten nakomen.

28. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt namelijk dat ingezeten ordergevers in dat laatste geval op grond van artikel 126/2 WDRT gehouden zijn om de TOB te betalen en de met deze belasting samenhangende aangifteverplichtingen te vervullen, terwijl gebruikmaking van de diensten van een ingezeten tussenpersoon tot gevolg zou hebben gehad dat deze tussenpersoon gehouden was om die verplichtingen te vervullen en die belasting aan de bron in te houden. Ingezet ordergevers die gebruikmaken van de diensten van een niet-ingezeten tussenpersoon, moeten dus met name zelf de TOB aangeven door middel van een borderel dat de in artikel 127 WDRT genoemde vermeldingen bevat en moeten deze belasting op straffe van geldboeten binnen twee maanden betalen, tenzij zij het bewijs leveren dat die belasting reeds betaald is door die tussenpersoon of diens aansprakelijke vertegenwoordiger in België.

29. Een dergelijke nationale regeling roept bijgevolg een verschil in behandeling tussen in België verblijvende ontvangers van diensten op het gebied van financiële bemiddeling in het leven dat hen ervan kan weerhouden een beroep te doen op niet-ingezeten dienstverrichters, waardoor het voor deze laatsten moeilijker wordt om hun diensten in die lidstaat aan te bieden. Derhalve vormt een dergelijke nationale regeling een beperking op het vrij verrichten van diensten.

30. In de derde plaats zij eraan herinnerd dat een dergelijke beperking volgens de rechtspraak van het Hof kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. Tevens is vereist dat de toepassing van deze beperking geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (zie in die zin arresten van 7 september 2006, *N*, C-470/04, EU:C:2006:525, punt 40; 13 juli 2016, *Brisal en KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, punt 29, en 25 juli 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31. Allereerst moet worden onderzocht of er dwingende redenen van algemeen belang bestaan voor de beperking op het vrij verrichten van diensten die voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling.

32. *In casu* wijst de Belgische regering erop dat deze nationale regeling ertoe strekt de doeltreffendheid van de belastinginning en van de belastingcontroles te waarborgen alsook belastingontwijking te bestrijden.

33. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, vormt niet alleen de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastinginning en van de belastingcontroles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang die een beperking op het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen (zie in die zin met name arrest van 25 juli 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punten 53 en 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak) – waarbij belastingcontroles ertoe strekken belastingfraude en belastingontwijking te bestrijden [zie in die zin arresten van 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, punt 44, en 26 februari 2019, *X* (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 74] – maar vormt ook de strijd tegen belastingontwijking een dergelijke dwingende reden van algemeen belang (zie met name arrest van 19 juni 2014, *Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor*, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34. Volgens de in het verzoek om een prejudiciële beslissing vervatte en door de Belgische regering bevestigde gegevens blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis van de artikelen 122 en 123 van de programmawet dat deze artikelen met name tot doel hebben elke vorm van oneerlijke mededinging tussen ingezetenen en niet-ingezetenen tussenpersonen van beroep te voorkomen – gelet op het feit dat ingezetenen tussenpersonen van beroep krachtens het WDRT verplicht zijn om de TOB voor rekening van hun klant aan de bron in te houden wanneer zij beurstransacties uitvoeren, terwijl niet-ingezetenen tussenpersonen van beroep daartoe niet verplicht zijn wanneer zij transacties uitvoeren voor Belgische klanten – en het mogelijk maken de doeltreffendheid van de belastinginning en de belastingcontroles te waarborgen.

35. Dergelijke redenen, die *in casu* nauw met elkaar samenhangen, vallen onder het begrip ‘dwingende redenen van algemeen belang’ in de zin van de in punt 33 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof, zodat zij een beperking op het vrij verrichten van diensten kunnen rechtvaardigen.

36. Vervolgens zij met betrekking tot de geschiktheid van de regeling in kwestie om de nagestreefde doelstellingen te bereiken opgemerkt dat het feit dat de ordergever die gebruikmaakt van de diensten van een niet-ingezeten tussenpersoon gehouden is om de TOB te betalen, ervoor kan zorgen dat daadwerkelijk belasting wordt betaald over de betreffende beurstransacties (zie naar analogie arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak), omdat de belastingcontroles daardoor doeltreffender worden gemaakt en het wordt bemoeilijkt om de – door de ordergever gedragen – TOB te omzeilen.

37. Hieruit volgt dat een dergelijke nationale regeling geschikt is om de doelstellingen te bereiken die ermee worden nagestreefd.

38. Wat betreft de vraag of de in het hoofdeding aan de orde zijnde nationale regeling niet verder gaat dan noodzakelijk is om die doelstellingen te bereiken, moet om te beginnen worden geconstateerd dat – zoals de Europese Commissie heeft opgemerkt – de informatie die nodig is voor de vaststelling van en het toezicht op een belasting die zoals de TOB over elke beurstransactie wordt geheven, niet kan worden verkregen door alleen administratieve samenwerking en door de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied waarin met name is voorzien bij 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 (*PB* 2014, L 359, blz. 1).

39. Bovendien blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de in het hoofdeding aan de orde zijnde nationale regeling weliswaar tot gevolg heeft dat de Belgische ordergever gehouden is om de TOB te betalen wanneer de tussenpersoon van beroep in het buitenland gevestigd is, maar dat zij de uit deze verplichting voortvloeiende last beperkt tot wat noodzakelijk is om de nagestreefde doelstellingen te bereiken.

40. Met name hoeft de ordergever op grond van artikel 126/2 WDRT de TOB niet te betalen en de met deze belasting samenhangende aangifteverplichtingen niet te vervullen indien hij aantoonbaar dat die belasting reeds betaald is. In dit verband blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de ordergever kan volstaan met de overlegging van het in artikel 127 WDRT bedoelde borderel waarop de naam van de niet-ingezeten tussenpersoon van beroep, het soort en de waarde van de transactie alsook het bedrag van de TOB worden vermeld, vergezeld van bijvoorbeeld een bankafschrift als bewijs dat deze belasting is betaald.

41. Daarbij komt dat de ingezeten ordergever kennelijk met de door hem ingeschakelde niet-ingezeten tussenpersoon van beroep kan overeenkomen dat deze tussenpersoon hem – zoals de in België gevestigde tussenpersonen van beroep verplicht zijn te doen – een rekeningoverzicht van de verrichtingen zal bezorgen waaruit blijkt dat de TOB is voldaan. Tevens merkt de verwijzende rechter op dat niet-ingezeten tussenpersonen van beroep de mogelijkheid hebben om een mandataris aan te wijzen voor het vervullen van deze formaliteiten.

42. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt ook dat de Belgische wetgever het met de invoering van artikel 126/3 WDRT gemakkelijker heeft willen maken om het bewijs te leveren van de betaling van de TOB. Dit artikel biedt niet-ingezeten tussenpersonen namelijk de mogelijkheid om – zonder dat zij daartoe verplicht zijn – een in België gevestigde vertegenwoordiger te laten erkennen die voor hun rekening de met de betaling van die belasting samenhangende aangifteverplichtingen dient te vervullen en die daarvoor aansprakelijk zal zijn. Deze mogelijkheid kan in het bijzonder soelaas bieden voor de moeilijkheid die voortkomt uit de noodzaak het in artikel 127 WDRT bedoelde borderel in te vullen in een andere taal dan die van de niet-ingezeten tussenpersoon van beroep.

43. Een dergelijke keuzemogelijkheid ten gunste van zowel ingezetene ordergevers als niet-ingezetene tussenpersonen van beroep, waardoor zij kunnen kiezen voor de oplossing die hun het minst hinderlijk lijkt, reduceert dan ook de beperking op het vrij verrichten van diensten die voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, tot hetgeen noodzakelijk is om de met deze regeling nagestreefde doelstellingen te bereiken, zodat die regeling – die aan dergelijke ordergevers én de betreffende tussenpersonen van beroep faciliteiten toestaat op het gebied van zowel de met de TOB samenhangende aangifteverplichtingen als de betaling van deze belasting – kennelijk niet verder gaat dan noodzakelijk is om die doelstellingen te verwezenlijken.

44. Wat ten slotte artikel 36 van de EER-Overeenkomst betreft, zij opgemerkt dat dit artikel vergelijkbaar is met artikel 56 VWEU, zodat de aan laatstgenoemd artikel gewijde overwegingen in de punten 23 tot en met 43 van dit arrest ook gelden voor dat artikel van de EER-Overeenkomst.

45. Derhalve dient op de eerste en de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 56 VWEU en artikel 36 van de EER-Overeenkomst aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij een belasting wordt ingevoerd die wordt geheven over beurstransacties die in opdracht van een ingezetene van die lidstaat worden aangegaan of uitgevoerd door een niet-ingezetene tussenpersoon van beroep, en waarvan het gevolg is dat het vrij verrichten van de door dergelijke tussenpersonen van beroep aangeboden diensten wordt beperkt, mits deze regeling aan een dergelijke ordergever en de betreffende tussenpersonen van beroep faciliteiten toestaat die betrekking hebben op zowel de met voormelde belasting samenhangende aangifteverplichtingen als de betaling van deze belasting en die ervoor zorgen dat de genoemde beperking wordt gereduceerd tot hetgeen noodzakelijk is om de met die regeling nagestreefde wettige doelstellingen te bereiken ».

B.7.1. Hieruit volgt dat de bestreden nationale wetgeving inzake de TOB niet strijdig is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 56 en 63 van het VWEU en met de artikelen 36 en 40 van de Overeenkomst van 2 mei 1992 betreffende de Europese Economische Ruimte.

B.7.2. Het tweede en het derde middel zijn niet gegrond.

B.8. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet omdat de bestreden bepalingen een niet te verantwoorden verschil in behandeling zouden instellen onder Belgische ordergevers, naargelang zij een beroep doen op een in België gevestigde dan wel een in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep.

B.9.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.9.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.9.3. Het komt de wetgever toe de grondslag van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.10.1. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de plaats van vestiging van de tussenpersoon van beroep op wie door een Belgische ingezeten ordergever een beroep wordt gedaan. Dat criterium is relevant, daar het verband houdt met de verplichting voor elke Belgische ingezetene om een beurstaks te betalen op zijn beursverrichtingen.

B.10.2. De dubbele doelstelling van de wetgever, namelijk het vermijden van oneerlijke concurrentie tussen in België gevestigde en in het buitenland gevestigde tussenpersonen van beroep en het verhogen van de rechtszekerheid, dient als wettig te worden aangemerkt.

B.10.3. De ordergever die een beroep doet op een in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep, wordt schuldenaar van de TOB, met daarmee samenhangende verplichtingen, tenzij hij kan aantonen dat de TOB reeds werd betaald.

Dienaangaande heeft de wetgever uitdrukkelijk getracht om de bewijsvoering inzake de betaling van de TOB te vergemakkelijken, door de in het buitenland gevestigde tussenpersonen van beroep toe te laten een aansprakelijke vertegenwoordiger te laten erkennen door de minister van Financiën of door zijn gemachtigde. Door het aanwijzen van een aansprakelijke vertegenwoordiger delegeert de tussenpersoon van beroep de verplichtingen inzake TOB aan die persoon voor de verrichtingen waarvoor die tussenpersoon zich heeft verbonden tegenover de ordergever tot het uitvoeren van de betaling en de aangifte van de TOB (artikel 126 van het Wetboek diverse rechten en taksen) :

« In het ontwerp wordt voorzien in de mogelijkheid voor tussenpersonen die gevestigd zijn buiten België, om een aansprakelijke vertegenwoordiger aan te stellen.

Deze optie biedt ook het voordeel aan de ordergever om gemakkelijker te kunnen aantonen dat de taks betaald werd en dat men vrijgesteld is van een bepaald aantal verplichtingen m.b.t. de betaling van de taks » (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2208/008, p. 9).

B.10.4. Daarnaast heeft de ordergever de mogelijkheid een mandataris aan te wijzen om zijn verplichtingen met betrekking tot de TOB na te komen. Ook de in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep die de verrichting heeft aangegaan of uitgevoerd voor rekening van de ordergever, kan worden aangewezen als mandataris. De ordergever blijft evenwel ten opzichte van de Belgische Staat verantwoordelijk voor de uitvoering van het mandaat dat hij aan de in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep heeft gegeven.

B.10.5. Overeenkomstig het bestreden artikel 123 van de programmawet van 25 december 2016 is de Belgische ingezetene, als schuldenaar van de TOB, vrijgesteld van de aangifte- en betalingsverplichting als hij kan aantonen dat de TOB reeds is betaald. De ordergever kan daartoe het nodige bewijs leveren door een borderel voor te leggen dat de naam van de in het buitenland gevestigde tussenpersoon van beroep, het type verrichting, de waarde van de verrichting en het bedrag van de verschuldigde TOB bevat en het bewijs te leveren dat hij de taks betaald heeft aan zijn tussenpersoon van beroep door middel van bijvoorbeeld een bankuittreksel.

Derhalve kan een Belgische ingezetene het bewijs leveren wanneer hij beschikt over een borderel dat door de in het buitenland gevestigde tussenpersonen van beroep is opgemaakt overeenkomstig de artikelen 127 en 128 van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.10.6. Rekening houdend met de keuzemogelijkheid die voor de ingezeten Belgische ordergevers bestaat, waardoor zij kunnen kiezen voor de oplossing die hun het minst hinderlijk lijkt, is de bestreden wetgeving niet zonder redelijke verantwoording.

B.12. Het eerste middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 4 juni 2020.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

A. Alen