

Rolnummer 2992
Arrest nr. 57/2005 van 16 maart 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 27 april 2004 in zake de stad Oostende tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 6 mei 2004, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, in samenhang met het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970, de artikelen 170, 172, 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang met de artikelen 105 en 108 van de Grondwet, in zoverre het aan de Koning opdracht geeft de handelingen te bepalen waarvoor, in zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, onder meer de gemeenten steeds als belastingplichtige worden aangemerkt, en meer bepaald te dezen voor de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens ? ».

Memories zijn ingediend door :

- het college van burgemeester en schepenen van de stad Oostende, Vindictivelaan 1, 8400 Oostende;
- de Ministerraad.

Het college van burgemeester en schepenen van de stad Oostende en de Ministerraad hebben ieder een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 26 januari 2005 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. M. Maus, advocaat bij de balie te Brugge, voor het college van burgemeester en schepenen van de stad Oostende;
 - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en J. Spreutels verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied

De zaak voor de verwijzende rechter betreft een door de stad Oostende ingesteld hoger beroep tegen een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, waarin werd beslist dat de stad belasting over de toegevoegde waarde (hierna : B.T.W.) verschuldigd is voor het ter beschikking stellen van ligplaatsen in de jachthaven tegen betaling van liggeld.

De verwijzende rechter oordeelt dat de appellante de bedoelde werkzaamheid uitoefent « als overheid », in de zin van artikel 6, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : B.T.W.-Wetboek) en artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 (hierna : B.T.W.-richtlijn), maar stelt eveneens vast dat artikel 1, 1°, vijfde gedachtestreepje, van het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens als activiteiten omschrijft die aan B.T.W. zijn onderworpen, ook wanneer ze worden uitgeoefend door een gemeente, tenzij wanneer ze van onbeduidende omvang zijn. Vermits de stad Oostende niet bewijst dat de activiteit van onbeduidende omvang is, oordeelt de verwijzende rechter, na te hebben vastgesteld dat de door de appellante aangevoerde vrijstellingen niet van toepassing zijn, dat de stad B.T.W. verschuldigd is op grond van het ter uitvoering van artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek aangenomen artikel 1, 1°, vijfde gedachtestreepje, van het voormelde koninklijk besluit.

De stad Oostende werpt op dat de wetgever, door het aannemen van artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, aan de Koning de bevoegdheid heeft gegeven om op algemene en abstracte wijze de handelingen te bepalen die aanleiding geven tot belastingplicht en acht dit in strijd met artikel 170 van de Grondwet.

Na te hebben vastgesteld dat het koninklijk besluit van 2 december 1970 binnen de door de wetgever gegeven opdracht valt, beslist de verwijzende rechter de hierboven geformuleerde vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1. De Ministerraad betoogt in hoofdorde dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is om verscheidene redenen.

Ten eerste is het antwoord op de prejudiciële vraag niet onontbeerlijk om uitspraak te doen in het bodemgeschil. De verwijzende rechter heeft immers in zijn arrest geoordeeld dat de stad Oostende « hoe dan ook » B.T.W. verschuldigd is.

Ten tweede is het Hof niet bevoegd om het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 te toetsen aan de Grondwet, vermits dat besluit niet kan worden gekwalificeerd als « een wet, een decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel ».

Ten derde kan noch uit de prejudiciële vraag, noch uit het arrest van de verwijzende rechter worden afgeleid met welke categorie van personen de stad Oostende moet worden vergeleken, zodat de Ministerraad *de facto* wordt verhinderd zijn verweer met betrekking tot de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet op te bouwen.

Ten slotte is de prejudiciële vraag onontvankelijk vanwege de in artikel 26, § 1bis, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vervatte bepaling, die is aangenomen met het oog op het waarborgen van de stabiliteit van de internationale betrekkingen. Een toetsing van een ter uitvoering van een richtlijn aangenomen bepaling aan de Grondwet komt neer op een toetsing van de richtlijn aan de Grondwet, wat de stabiliteit van de internationale betrekkingen in het gedrang kan brengen.

A.2. De stad Oostende betwist dat de prejudiciële vraag onontvankelijk zou zijn.

Uit de omstandigheid dat de verwijzende rechter heeft geoordeeld dat de stad Oostende B.T.W. verschuldigd is, kan niet worden afgeleid dat de vraag niet toelaatbaar zou zijn, vermits het oordeel van de rechter enkel geldt in zoverre de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet.

Voor het overige is de stad van mening dat het Hof de in het geding zijnde bepaling slechts dient te toetsen aan artikel 170 van de Grondwet. Een schending van dat grondwetsartikel brengt immers automatisch een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie met zich mee.

Ten gronde

A.3.1. In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

A.3.2. De Ministerraad beklemtoont dat de in artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek vervatte machtiging aan de Koning betrekking heeft op het omzetten in het interne recht van een aantal technische voorschriften van Europese richtlijnen en bijlagen. De Koning is bijgevolg in hoge mate gebonden door de inhoud van die richtlijnen, wat zeker het geval is voor de in het bodemgeschil betwiste rechtssituatie. De « exploitatie van havens » is immers uitdrukkelijk vermeld in bijlage D van de B.T.W.-richtlijn.

Daaruit blijkt ook dat het Belgisch parlement zijn soevereine bevoegdheid voor het vaststellen van de activiteiten die in het kader van de exploitatie van havens aan B.T.W. moeten worden onderworpen, heeft overgedragen aan de instellingen van de Europese Gemeenschappen, waaronder zich overigens ook een democratisch verkozen beraadslagende vergadering bevindt. De Ministerraad wijst dienaangaande ook op rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, volgens welke nationale bepalingen of praktijken geen belemmering kunnen vormen voor de volle werking van de gemeenschapsregels.

A.3.3. De Ministerraad betoogt ook dat de in artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek vervatte delegatie geen betrekking heeft op de wezenlijke bestanddelen van de belasting. Vermits de B.T.W. een indirecte belasting is die wordt geheven op de in de uitoefening van een economische activiteit verrichte leveringen van goederen en diensten, hebben de « wezenlijke bestanddelen » bij de B.T.W. een andere en abstractere inhoud dan bij de directe belastingen.

A.3.4. Ten slotte voert de Ministerraad aan dat de rechtsfiguur van de opdrachtwet te dezen verantwoord is. De wetgever was immers van oordeel dat de bedoelde regeling slechts mogelijk was na een grondig onderzoek, in een speciale werkgroep, naar de contractuele dan wel reglementaire aard van de werkzaamheden van de verschillende overheidsdiensten, om aldus te kunnen bepalen of die werkzaamheden aan B.T.W. moeten worden onderworpen om deloyale concurrentie tussen de openbare en de privé-sector te vermijden. De rechtsfiguur van de opdrachtwet maakt het bovendien mogelijk op een relatief snelle manier in te spelen op evoluties bij de overheidsdiensten.

A.4. De stad Oostende is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar is met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

Die artikelen vereisen dat de wetgever zelf de wezenlijke bestanddelen van een belasting vaststelt en verbieden dat de belastingbevoegdheid wordt gedelegeerd aan de uitvoerende macht, behoudens wanneer het gaat om minder belangrijke aangelegenheden die geen rechtstreekse weerslag hebben op de schuld van de belastingplichtige. Artikel 6 van het B.T.W.-Wetboek stelt enkel dat openbare besturen en instellingen van belasting zijn vrijgesteld en dat de Koning moet bepalen onder welke omstandigheden ze wel belastingplichtig zijn. De in het geding zijnde bepaling verleent de Koning bijgevolg de bevoegdheid om op algemene en abstracte wijze de handelingen vast te stellen welke aanleiding geven tot belastingplicht, zodat in een uitvoeringsbesluit - en niet in een wet - wordt bepaald in welke omstandigheden openbare besturen belastbaar zijn.

Het feit dat het bedoelde uitvoeringsbesluit de bepalingen van de B.T.W.-richtlijn heeft geïmplementeerd, is niet dienend, aangezien de lidstaten ook bij het implementeren van richtlijnen hun nationaal recht in acht moeten nemen.

A.5. Met betrekking tot de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, betoogt de stad Oostende dat de wetgever een verschil in behandeling heeft ingevoerd tussen twee categorieën van belastingplichtigen, namelijk degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontnomen. Dat verschil in behandeling is in beginsel niet te verantwoorden.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 6, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : B.T.W.-Wetboek), in samenhang gelezen met het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde.

B.1.2. Artikel 6 van het B.T.W.-Wetboek luidt als volgt :

« De Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen worden niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

De Koning merkt ze evenwel als belastingplichtige aan voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden.

Bovendien bepaalt Hij de handelingen waarvoor, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, de bovengenoemde lichamen steeds als belastingplichtige worden aangemerkt ».

B.1.3. Uit de feitelijke gegevens van de zaak blijkt dat het geschil voor de verwijzende rechter betrekking heeft op artikel 1, 1°, vijfde gedachtestreepje, van het voormelde koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970, dat luidt als volgt :

« Als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde worden aangemerkt :

1° de diensten en de regieën van de Staat, van de Gemeenschappen, van de Gewesten, van de provinciën, van de agglomeraties en van de gemeenten, alsmede de openbare instellingen, ten aanzien van :

[...]

- de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;

[...] ».

B.1.4. De in het geding zijnde bepalingen beogen uitvoering te geven aan de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag », waarvan het artikel 4, lid 5, luidt als volgt :

« De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De Lid-Staten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid ».

Tot de in bijlage D bedoelde werkzaamheden behoren de « haven- en luchthavendiensten ».

Ten aanzien van de excepties van de Ministerraad

B.2.1. Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag onontvankelijk omdat zij onder de werkingssfeer van artikel 26, § 1bis, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof zou vallen.

B.2.2. Door voormelde bepaling worden de wetten, de decreten en de in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regels waardoor een constituerend verdrag betreffende de Europese Unie of het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens of een Aanvullend Protocol bij dat Verdrag instemming verkrijgt, uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 26, naar luid waarvan het Hof uitspraak doet bij wijze van prejudiciële beslissing.

De in de prejudiciële vraag beoogde wet is geen wet waardoor een verdrag instemming verkrijgt. De vraag valt bijgevolg buiten de werkingssfeer van het voormelde artikel 26, § 1bis, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De exceptie wordt verworpen.

B.3. De exceptie dat het antwoord op de prejudiciële vraag voor de verwijzende rechter niet onontbeerlijk zou zijn om uitspraak te doen, kan evenmin worden aangenomen.

Krachtens artikel 26, § 2, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof staat het aan de rechter die een prejudiciële vraag stelt vooraf na te gaan of het antwoord op die vraag onontbeerlijk is om uitspraak te doen.

B.4.1. De Ministerraad voert eveneens aan dat noch uit de prejudiciële vraag, noch uit het arrest van de verwijzende rechter kan worden afgeleid met welke categorie van personen de stad Oostende moet worden vergeleken.

B.4.2. Het verschil in behandeling dat aan het oordeel van het Hof is onderworpen, kan worden afgeleid uit de feitelijke gegevens van de zaak en de motieven die aan de verwijzingsbeslissing ten grondslag liggen. Uit die elementen blijkt dat de vraag het onderscheid beoogt tussen twee categorieën van belastingplichtigen, namelijk degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd. Het Hof stelt overigens vast dat de partijen in hun memories het voormelde verschil in behandeling in aanmerking hebben genomen.

De exceptie wordt verworpen.

B.5.1. De Ministerraad voert ten slotte aan dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is in zoverre het Hof wordt gevraagd het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 te toetsen aan de Grondwet.

B.5.2. Zoals de prejudiciële vraag is geformuleerd, wordt het Hof niet gevraagd uitspraak te doen over het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970, maar wel over artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, geïnterpreteerd in die zin dat het de Koning ertoe machtigt te bepalen dat de gemeenten steeds als belastingplichtige worden aangemerkt voor de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, behoudens wanneer die handelingen van onbeduidende omvang zouden zijn.

De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.6. De verwijzende rechter verzoekt het Hof na te gaan of artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, in de in B.5.2 gegeven interpretatie, de artikelen 170, 172, 10 en 11, in samenhang gelezen met de artikelen 105 en 108, van de Grondwet schendt.

B.7. Naar luid van het eerste lid van artikel 6 van het B.T.W.-Wetboek worden de gemeenten niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

Het derde lid van hetzelfde artikel verleent echter aan de Koning de bevoegdheid om de handelingen te bepalen waarvoor, voor zover die niet van onbeduidende omvang zijn, de gemeenten als belastingplichtige worden aangemerkt. Ter uitvoering daarvan bepaalt artikel 1, 1°, vijfde gedachtestreepje, van het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 dat de gemeenten als belastingplichtige worden aangemerkt ten aanzien van de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens.

B.8.1. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De niet-inachtneming van die bepalingen impliceert bovendien een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zij houdt immers een niet te verantwoorden verschil in behandeling in tussen twee categorieën van belastingplichtigen : degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd.

B.8.2. Wanneer de wetgever zich evenwel in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, kan worden aanvaard dat hij de Koning ertoe machtigt zulks te doen op voorwaarde dat die machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig is en dat de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet.

B.9.1. Door in artikel 6, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek aan de Koning de bevoegdheid te verlenen om, in afwijking van de in het eerste lid van dat artikel vervatte regel, de handelingen te bepalen waarvoor de gemeenten als belastingplichtige moeten worden aangemerkt, machtigt de wetgever de Koning om een essentieel bestanddeel van de belasting over de toegevoegde waarde vast te stellen.

B.9.2. Vermits uit geen enkele wettelijke bepaling blijkt dat de door de Koning genomen maatregelen binnen een relatief korte termijn door de wetgevende macht dienen te worden onderzocht en bekrachtigd, is niet voldaan aan een van de voorwaarden waaronder een delegatie aan de Koning van de bevoegdheid tot het vaststellen van de essentiële bestanddelen van een belasting verantwoord kan worden geacht.

Het feit dat de Koning bij het uitvoeren van de in het geding zijnde bepaling in belangrijke mate gebonden zou zijn door de inhoud van het in B.1.4 geciteerde artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977, is te dezen niet van die aard dat het de ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling kan verhelpen.

B.10. Wat de artikelen 170, § 1, 10 en 11 van de Grondwet betreft, dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 6, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 170, § 1, 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 16 maart 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts