

Rolnummer 5563
Arrest nr. 10/2014 van 23 januari 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 42, § 3, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit emeritus voorzitter M. Bossuyt, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, voorzitter J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 12 december 2012 in zake de Belgische Staat tegen André D’Haese en in zake de Belgische Staat tegen de bvba « Avenue », waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 24 januari 2013, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 42, § 3, tweede lid, WBTW, in zoverre het aan de minister van Financiën of aan de fiscale administratie de bevoegdheid delegeert om de perken en voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling, voorzien in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3° WBTW te bepalen, de artikelen 10, 11, 170, § 1, 172, tweede lid, van de Grondwet ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Avenue », met zetel te 1050 Brussel, Louizalaan 156, en André D’Haese, wonende te 1050 Brussel, Louizalaan 156;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 11 december 2013 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Kell *loco* Mr. L. Vanheeswijck, advocaten bij de balie te Brussel, voor de bvba « Avenue » en André D’Haese;

. Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Nihoul 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

André D’Haese en de bvba « Avenue », waarvan André D’Haese de zaakvoerder is, baten een restaurant en een traiteurszaak uit. Zij leveren maaltijden aan ambassades en andere diplomatieke vertegenwoordigingen.

Na een fiscale controle werd de btw-vrijstelling voor de levering en de diensten aan ambassades, consulaten en internationale instellingen, waarin is voorzien in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek), die André D’Haese voor sommige verrichtingen had toegepast, verworpen, omdat André D’Haese de in aanschrijving nr. 1 van 3 januari 1978 bedoelde documenten nr. 450 niet had voorgelegd. Naar aanleiding van de verwerping werden twee dwangbevelen uitgevaardigd.

De rechtbank van eerste aanleg heeft de dwangbevelen, waartegen verzet was aangetekend door André D'Haese en de bvba « Avenue », vernietigd. Tegen die uitspraken werd door de fiscale administratie hoger beroep aangetekend.

In hoger beroep wordt door André D'Haese en bvba « Avenue » tegengeworpen dat artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek een ongrondwettige bevoegdheidsdelegatie inhoudt, gelet op het fiscaal wettigheidsbeginsel vervat in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

Het Hof van Beroep te Brussel stelt de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Allereerst merkt de Ministerraad op dat artikel 42, § 3, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) de omzetting in het Belgisch recht betreft van het vroegere artikel 15, punt 10, van de zesde btw-richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 van de Raad van de Europese Gemeenschappen, thans artikel 151, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Artikel 151, lid 1, van de richtlijn 2006/112 bepaalt dat de vrijstellingen waarin die bepaling voorziet, van toepassing zijn met inachtneming van de door de lidstaat van ontvangst vastgestelde beperkingen, totdat een uniforme belastingregeling is vastgesteld. Artikel 131 van diezelfde richtlijn bepaalt dat de vrijstellingen, van onder meer artikel 151, van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van die vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

A.1.2. De Ministerraad citeert ook rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, waaruit kan worden afgeleid dat de bepalingen inzake belastingvrijstellingen strikt geïnterpreteerd dienen te worden omdat dergelijke vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel waarbij wordt gesteld dat die belasting moet worden geheven op elke levering van goederen en op elke dienstverrichting die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt gedaan.

A.1.3. Om de draagwijdte van de vrijstellingen ingesteld door artikel 42, § 3, eerste lid, van het BTW-Wetboek en de voorwaarden waaraan die vrijstellingen zijn onderworpen, te bepalen, preciseert de Ministerraad dat tevens rekening dient te worden gehouden met de bepalingen van het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer van 18 april 1961 en het Verdrag van Wenen inzake consulaire verkeer van 24 april 1963.

De artikelen 47 en 72 van de voormelde verdragen houden een wederkerigheidsvoorwaarde in; in de ontvangende staat of in de verblijfstaat worden slechts fiscale voordelen of vrijstellingen toegekend in zoverre de zendstaat overeenkomstige fiscale voordelen of vrijstellingen verleent aan (Belgische) diplomatieke of consulaire vertegenwoordigingen gevestigd in die zendstaat. De vrijstellingen kunnen verschillen van land tot land en zijn gebaseerd op dat principe van wederkerigheid.

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat het gebruik van algemene bewoordingen in artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek en de concretisering ervan in een aanschrijving een snelle toepassing toelaten van de vrijstelling ten gevolge van diplomatieke overeenkomsten tussen Staten of in geval van diplomatieke onenigheden.

Om de vrijstelling inzake belasting over de toegevoegde waarde, ingevoerd door artikel 42, § 3, eerste lid, van het BTW-Wetboek, te kunnen toepassen, wordt in aanschrijving nr. 1 toegelicht op welke wijze de afnemer van een goed en/of ontvanger van een dienstverrichting moet bewijzen dat hij voldoet aan de criteria om van de vrijstelling, beoogd door diplomatieke en/of consulaire betrekkingen, te kunnen genieten. De aanschrijving nr. 1 is onder meer bedoeld om misbruiken te voorkomen, om de rechtszekerheid voor de afnemer en de leverancier te vergroten en om de opvolging door de belastingadministratie mogelijk te maken.

Zo wordt in de aanschrijving nr. 1 uiteengezet wat moet worden begrepen onder « diplomatieke en consulaire betrekking » en middels welke stukken de toepassing van de wettelijke vrijstelling kan worden aangetoond en ongestoord kan worden genoten. Dit houdt geen invoering of beknutting in van de belastingvrijstelling, maar vormt enkel een praktische richtlijn.

A.2.2. Wat betreft de subdelegatie in artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek aan de belastingadministratie, stelt de Ministerraad dat de uitvoerende macht, waartoe de administratie behoort, beschikt over verordeningen- en uitvoeringsbevoegdheden om de wet uit te voeren. Hierbij kan de administratie vormvoorwaarden of welbepaalde modaliteiten uitvaardigen waaraan het bewijs is onderworpen dat is voldaan aan de wettelijke voorwaarden om de vrijstelling te kunnen genieten.

A.2.3. De Ministerraad wijst overigens op de internationale verdragen die ten grondslag liggen aan de vrijstellingen van artikel 42, § 3, van het BTW-Wetboek. Die verdragen worden bekrachtigd bij wet, op basis van artikel 172 van de Grondwet. Die vrijstellingsbepalingen opnieuw opnemen in het BTW-Wetboek lijkt zinloos. Het zou het BTW-Wetboek daarenboven onleesbaar maken. Bovendien zou bij een wijziging van het internationaal verdrag dit steeds een wijziging met zich meebrengen van het BTW-Wetboek.

A.3. De Ministerraad stelt vervolgens dat het wettigheidsbeginsel betekent dat het optreden van de overheid een juridische grondslag moet vinden in de wet of in de Grondwet. Het wettigheidsbeginsel mag echter niet al te beperkend worden uitgelegd; in fiscale zaken moet niet alles tot in de kleinste details en bijzonderheden door de wet worden geregeld. Dergelijke detailregelingen, waaronder ook maatregelen om misbruiken te voorkomen, vallen binnen de regelende bevoegdheid van de uitvoerende macht. *In casu* is er geen sprake van een invoeren, wijzigen, vrijstellen, beperken of opheffen van enige belasting.

Artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek biedt de mogelijkheid dat door of vanwege de minister van Financiën maatregelen worden genomen met het oog op de materiële toepassing en de controle van de beoogde vrijstellingsregeling. Het zijn in feite maatregelen die worden genomen met het oog op de fraudebestrijding en tot waarborg van het wederkerigheidsbeginsel inzake diplomatieke betrekkingen of van de toepassing van de internationale bepalingen. Met andere woorden, het betreft hier geen verordenende bevoegdheid omtrent essentiële maatregelen, maar louter organisatorische detailmaatregelen.

Bovendien wijzen sommige internationale verdragen of zetelakkoorden de minister van Financiën of zelfs de administratie rechtstreeks aan als uitvoerder van de fiscale bepalingen van het verdrag. De Ministerraad vraagt zich af of artikel 42, § 3, van het BTW-Wetboek wel anders kan worden geformuleerd, zonder strijdig te zijn met die internationale verdragen die reeds bekrachtigd zijn door een wet.

A.4.1. De verwerende partijen voor de verwijzende rechter zijn van oordeel dat de wetgevingsdelegatie, zoals daarin is voorzien in artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek, niet in overeenstemming is met het fiscaal wettigheidsbeginsel; de delegatie heeft immers betrekking op een belastingvrijstelling, waarbij dient te worden aangenomen dat vrijstellingen behoren tot de wezenlijke bestanddelen van een belasting. Het fiscaal wettigheidsbeginsel vereist dat de wet nauwkeurige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt welke belastingplichtige de vrijstelling al dan niet kan genieten.

Een bevoegdheidsdelegatie met betrekking tot een belastingvrijstelling is enkel dan verzoenbaar met het fiscaal wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende duidelijk is omschreven en enkel betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. De delegatie, zoals omschreven in artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek, voldoet niet aan die voorwaarden.

A.4.2. De verwerende partijen voor de verwijzende rechter trachten aan te tonen dat de administratieve delegatie ongrondwettig is.

Ten eerste is de delegatie algemeen. De wettelijke bepaling kent aan de minister van Financiën de bevoegdheid toe « de perken en de voorwaarden » van de vrijstelling te bepalen. Die delegatie biedt de minister de mogelijkheid om de vrijstelling te beperken en er voorwaarden aan te koppelen. Dat algemene karakter wordt bevestigd door het woordgebruik in de betrokken bepaling: de minister kan « onder meer » bepalen dat de vrijstelling bij wijze van teruggaaf wordt verleend. De bevoegdheid die aan de minister wordt toegekend is dus geenszins beperkt tot de tenuitvoerlegging van een bepaald toepassingscriterium dat voorafgaandelijk door de wetgever is vastgesteld. De minister dient geen enkel criterium in acht te nemen bij het bepalen van de perken en de voorwaarden van de vrijstelling.

Ten tweede bestaan geen bijzondere omstandigheden die zouden kunnen verantwoorden waarom de wetgever het noodzakelijk vond zijn bevoegdheid aan de minister van Financiën te delegeren.

Ten derde laat artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek niet alleen toe dat de perken en voorwaarden van de vrijstelling worden bepaald bij ministerieel besluit, maar eveneens dat dit gebeurt door middel van een administratieve aanschrijving. Een dergelijke aanschrijving kan weliswaar geen bijkomende voorwaarden voor een btw-vrijstelling opleggen; zij biedt niettemin niet dezelfde garanties inzake rechtszekerheid als een ministerieel besluit (er bestaat voor aanschrijvingen geen wettelijke regeling inzake de bekendmaking ervan). Ook het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat aanschrijvingen geen geschikt middel zijn om een richtlijn in nationaal recht om te zetten, omdat die aanschrijvingen de administratie juridisch niet kunnen binden en bovendien niet toelaten dat de belastingplichtigen hun verplichtingen exact kennen.

- B -

B.1.1. Artikel 42, § 3, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) bepaalt :

« Door of vanwege de Minister van Financiën worden de perken en de voorwaarden voor de toepassing van deze paragraaf bepaald. Er kan onder meer worden bepaald dat de in deze paragraaf bedoelde vrijstellingen worden verleend bij wijze van teruggaaf ».

B.1.2. Artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek, zoals van toepassing op het voor de verwijzende rechter hangende geschil, bepaalt :

« Van de belasting zijn vrijgesteld :

1° de leveringen en de invoeren van goederen en de diensten in het kader van de diplomatieke en consulaire betrekkingen;

[...]

3° de leveringen en de invoeren van goederen en de diensten bestemd voor de internationale instellingen en daaraan verbonden ambtenaren, voor zover in zulke vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België toegetreden is;

[...] ».

B.1.3. Artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek stelt bepaalde goederenleveringen en diensten vrij van belasting wanneer die zijn verricht in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen of wanneer die zijn bestemd voor de internationale

instellingen en daaraan verbonden ambtenaren, voor zover in zulk een vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België is toegetreden.

De beperkingen van de vrijstellingen bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek en de voorwaarden waaronder ze van toepassing zijn, zijn, ter uitvoering van artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek, gepreciseerd in aanschrijving nr. 1/1978, gepubliceerd op de website van de FOD Financiën.

B.2.1. Artikel 42, § 3, van het BTW-Wetboek vormt de omzetting in het Belgisch recht van het vroegere artikel 15, punt 10, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting », thans opgeheven en vervangen door artikel 151, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

B.2.2. Oorspronkelijk bepaalde artikel 42, § 2 (thans § 3), van het BTW-Wetboek, ingevoerd bij de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde :

« De vrijstelling van de belasting geldt ook ten aanzien van de nagenoemde handelingen, wanneer deze plaatshebben onder de door of vanwege de Minister van Financiën te stellen voorwaarden en, ten aanzien van 1°, binnen de door of namens hem te bepalen perken :

1° de leveringen en diensten aan en de invoer door ambassades, consulaten en diplomatieke of consulaire ambtenaren;

2° de leveringen en diensten aan en de invoer door internationale instellingen of daaraan verbonden buitenlandse ambtenaren, voor zover in de vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België toegetreden is;

[...] ».

Het BTW-Wetboek vloeide voort uit de verplichting, opgelegd door de Europese Economische Gemeenschap, om uiterlijk op 1 januari 1970 de stelsels van omzetbelasting in de EEG-landen te vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. In de parlementaire voorbereiding wordt aangegeven dat :

« [...] vrijstellingen zoveel mogelijk [dienden te worden] geweerd, omdat ze een verhoging van het normale tarief vereisen, de toepassing van het stelsel compliceren en verstoringen veroorzaken » (*Parl. St.*, Kamer, 1968, nr. 88/1, p. 11).

« De vrijstellingen die zijn opgesomd in artikel 42, § 2, en die hun bestaansreden vinden in door België medeondertekende internationale overeenkomsten of in de biezondere aard van de bestemming der goederen en der diensten, bestaan reeds in de huidige wetgeving. Zoals thans, wordt het aan de Minister van Financiën of aan zijn afgevaardigde overgelaten de voorwaarden te bepalen die moeten worden nageleefd om misbruiken te voorkomen » (*ibid.*, pp. 39-40).

B.2.3. Bij artikel 22 van de wet van 27 december 1977 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », werd artikel 42 van het BTW-Wetboek aangepast aan de zesde richtlijn 77/388/EEG.

B.3. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet schendt in zoverre het aan de minister van Financiën (« door ») of aan de belastingadministratie (« vanwege ») de bevoegdheid delegeert om de perken en de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling zoals bepaald in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek vast te stellen.

B.4. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

Artikel 172, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :

« Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.5. 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 te dezen 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 voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

Tot de essentiële elementen van een belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

B.6. Te dezen bepaalt artikel 42, § 3, eerste lid, van het BTW-Wetboek welke leveringen en invoeren van goederen en diensten een belastingvrijstelling kunnen genieten.

De delegatie aan de minister van Financiën, in artikel 42, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek, heeft betrekking op de bevoegdheid voor het bepalen van «de perken en voorwaarden» van die vrijstellingen, «om misbruiken te voorkomen» (*Parl. St.*, Kamer, 1968, nr. 88/1, pp. 39-40), hetgeen door de belastingadministratie is gebeurd in de aanschrijving nr. 1 van 3 januari 1978; die aanschrijving bepaalt wat moet worden verstaan onder «diplomatieke en consulaire betrekking» en de documenten middels welke de toepassing van de wettelijke vrijstelling kan worden aangetoond en genoten. Aanschrijving nr. 1 vormt voor de belastingplichtigen enkel een praktische leidraad.

Derhalve houdt de aan de minister van Financiën of de belastingadministratie gedelegeerde bevoegdheid niet in nieuwe vrijstellingen in te voeren of de vrijstellingen waarin artikel 42, § 3, eerste lid, voorziet, te beperken, op te heffen of enigszins te wijzigen. De in het geding zijnde delegatie van de bevoegdheid beoogt enkel de uitwerking en de tenuitvoerlegging van door de wetgever bepaalde essentiële elementen.

Hieruit vloeit voort dat de wetgever, door aan de minister van Financiën of de belastingadministratie de bevoegdheid te delegeren om de perken en voorwaarden van de vrijstellingen van artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek te bepalen, geen afbreuk heeft gedaan aan het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd bij de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

B.7. Voor het overige staat het aan de bevoegde rechter om te oordelen of de minister van Financiën de doelstellingen van de in het geding zijnde bepaling en de perken van de erin vervatte delegatie in acht heeft genomen.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 42, § 3, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 23 januari 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt