

Rolnummer 6174
Arrest nr. 37/2016 van 3 maart 2016

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 58, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit rechter A. Alen, waarnemend voorzitter, voorzitter J. Spreutels, en de rechters J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van rechter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 19 maart 2015 in zake Daniel Van Den Heuvel tegen de Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën, en de Algemene Administratie van de Fiscaliteit - BTW, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 24 maart 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 58 § 1 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals uitgevoerd door artikel 1 van het Koninklijk besluit nummer 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, de artikelen 10, 11, 170 en/of 172 van de Grondwet, in zoverre het aan de Koning de bevoegdheid delegeert om te bepalen wie tot de voldoening van de belasting ter zake van tabaksfabrikaten gehouden is ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Daniel Van Den Heuvel, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Vandebergh, advocaat bij de balie te Hasselt;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen.

Daniel Van Den Heuvel heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 16 december 2015 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, 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 13 januari 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 13 januari 2016 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 bodemgeschied*

Op 18 februari 2003 en 5 juni 2003 stelden ambtenaren van de Administratie der Douane en Accijnzen processen-verbaal op ten laste van onder meer Daniel Van Den Heuvel voor het onwettige bezit en vervoer van sigaretten die niet met Belgische fiscale bandjes waren bekleed.

Op 9 september 2004 stelde de btw-administratie eveneens een proces-verbaal op. Aangezien het was bewezen dat de accijns opeisbaar was geworden, was het volgens dat bestuur evenzeer bewezen dat de btw verschuldigd en opeisbaar was geworden. Op 1 oktober 2004 werd een dwangbevel uitgevaardigd met vermelding van de verschuldigde btw en boete.

Bij een vonnis van 21 juni 2006 van de Correctionele Rechtbank te Hasselt werd Daniel Van Den Heuvel, samen met andere beklaagden, schuldig bevonden aan de tenlastelegging van het als dader of mededader voorhanden hebben van sigaretten die niet waren bekleed met Belgische fiscale bandjes en waarop accijns verschuldigd was. Zij werden solidair veroordeeld tot betaling van de ontdoken accijns, de ontdoken bijzondere accijns en de daarop verschuldigde intresten.

Op 2 december 2004 diende Daniel Van Den Heuvel een verzoekschrift in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt waarbij hij de nietigverklaring vorderde van het voormelde dwangbevel van 1 oktober 2004.

In het kader van die procedure stelt de verwijzende rechter de hierboven weergegeven prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Daniel Van Den Heuvel zet uiteen dat, in afwijking van de algemene regel dat de btw bij leveringen verschuldigd is op het tijdstip van de levering, artikel 58 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek), bepaalt op welk tijdstip de btw verschuldigd is. Met toepassing van artikel 395 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde » heeft de wetgever in het in het geding zijnde artikel 58 bepaald dat de btw wordt geheven telkens wanneer overeenkomstig de geldende regelgeving de accijns op de bedoelde tabaksfabrikaten moet worden voldaan. De belasting wordt berekend op de prijs die op het fiscale bandje is vermeld of, indien geen prijs is bepaald, over de maatstaf van heffing van de accijns. Ter uitvoering van artikel 58 van het BTW-Wetboek wordt in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 « met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde » bepaald dat de btw op in België ingevoerde, verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten opeisbaar is op hetzelfde tijdstip als de accijns. Artikel 58 van het BTW-Wetboek kan enkel een basis vormen voor het bepalen van het tijdstip waarop de btw kan worden gevorderd.

Hij voert aan dat in artikel 58, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek de Koning de bevoegdheid wordt verleend om te bepalen wie de btw verschuldigd is. Op grond daarvan bepaalt artikel 1 van het voormelde koninklijk besluit nr. 13 dat de btw door de schuldenaar van de accijns verschuldigd is. De belastingplichtige dient in de wet en niet in een koninklijk besluit te worden aangewezen. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof betoogt hij dat de essentiële elementen van de belasting door de wet moeten worden geregeld en dat de wetgever die bevoegdheid niet aan de Koning mag overdragen. Hij is van oordeel dat het bepalen van de belastingplichtige één van die essentiële elementen is. Bijgevolg schendt, volgens hem, de in het geding zijnde bepaling artikel 170 van de Grondwet. Impliciet houdt de schending van die grondwetsbepaling tevens een schending in van het gelijkheidsbeginsel dat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wordt gewaarborgd.

A.2. De Ministerraad zet uiteen dat een van de essentiële bestanddelen van de belasting over de toegevoegde waarde, namelijk de aanwijzing van de belastingplichtige, in de artikelen 4 tot 8*bis* van het BTW-Wetboek wordt bepaald. Artikel 58, § 1, van dat Wetboek, in samenhang gelezen met artikel 1 van het voormelde koninklijk besluit nr. 13, dient als een bijzondere regeling voor de voldoening van de belasting te worden beschouwd. Die regeling heeft geen invloed op de aanwijzing van de belastingplichtige.

Gelet op de fraudegevoeligheid van tabaksfabrikaten heeft de Koning beslist om, in afwijking van de algemene regeling, de btw onmiddellijk bij de bron te heffen. Die belasting dient dus onmiddellijk te worden voldaan door de schuldenaar van de accijns zonder de verdere transacties af te wachten. Zulks vormt een loutere afwijking van de normale betalingswijze van de btw. Uit de omstandigheid dat iemand de btw moet voldoen, volgt niet dat hij belastingplichtige wordt. Dat zou enkel het geval zijn als die persoon een economische activiteit verricht.

Bij zijn arrest nr. 117/2012 van 10 oktober 2012 heeft het Hof geoordeeld dat een afwijking van de normale betalingswijze van de btw er niet toe leidt dat de Koning wordt gemachtigd af te wijken van de artikelen 4 tot 8*bis* van het BTW-Wetboek, die bepalen wie als belastingplichtige in de zin van dat Wetboek kan worden aangemerkt. Het Hof was dan ook van oordeel dat, vermits de wet zelf de belastingplichtige heeft aangewezen,

de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet. Die redenering kan volgens de Ministerraad in de thans voorliggende zaak volledig worden doorgetrokken.

De Ministerraad wijst nog erop dat de belastingplichtigen de btw niet zelf dragen, maar dat zij enkel ertoe gehouden zijn, wanneer zij vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- of distributieproces optreden, in elke fase van dat proces de belasting voor rekening van de fiscus te innen en vervolgens aan hem af te dragen. Het enige dat het in het geding zijnde artikel 58, § 1, daaraan verandert, is het buitenspel zetten van de tussenliggende transacties. Die specifieke rol van btw-belastingplichtigen is te verklaren door het feit dat de btw een verbruiksbelasting is en geen personenbelasting. Niet de persoon van de belastingplichtige maar wel de handelingen die hij stelt zijn doorslaggevend.

A.3. Daniel Van Den Heuvel repliceert dat de Ministerraad ten onrechte van oordeel is dat het arrest nr. 117/2012 te dezen naar analogie kan worden toegepast. In dat arrest waren immers andere bepalingen aan de orde, namelijk artikel 51, § 1, 1^o, en § 4, van het BTW-Wetboek en artikel 20 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 « met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde ». Thans gaat het om de btw op tabaksfabrikaten waarbij de btw niet moet worden voldaan door diegene die deze producten verhandelt, maar door diegene die schuldenaar van de accijns is. Het in het geding zijnde artikel 58 wijkt dus wel degelijk af van artikel 4 en artikel 51, § 1, 1^o, van het BTW-Wetboek, wat de aanwijzing van de belastingplichtige betreft. Bijgevolg handhaaft Daniel Van Den Heuvel zijn standpunt dat de belastingplichtige niet in de wet, maar in een koninklijk besluit wordt aangewezen.

- B -

B.1.1. Artikel 58, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) bepaalt :

« Ten aanzien van de in België ingevoerde, in de zin van artikel 25^{ter} verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten, wordt de belasting geheven telkens wanneer voor die fabrikaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen ter zake, Belgische accijns moet worden voldaan. De belasting wordt berekend op de prijs vermeld op het fiscale bandje of indien geen prijs is bepaald, over de maatstaf van heffing van de accijns.

In afwijking van het eerste lid wordt de belasting evenwel niet geheven bij de levering aan passagiers aan boord van een schip, vliegtuig of trein, tijdens een intracommunautair reizigersvervoer, wanneer de plaats van vertrek van dat vervoer, bepaald overeenkomstig artikel 14, § 4, niet in België is gelegen.

Tabakssurrogaten zijn met tabaksfabrikaten gelijkgesteld, telkens wanneer die gelijkstelling bestaat voor de heffing van de accijns.

De geheven belasting toepasselijk volgens het eerste lid is de belasting verschuldigd ter zake van de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van tabaksfabrikaten.

De Koning regelt de heffing van de belasting ter zake van tabaksfabrikaten en bepaalt wie tot de voldoening ervan gehouden is ».

B.1.2. Artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalt :

« De belasting over de toegevoegde waarde op tabaksfabrikaten, tabakssurrogaten daaronder begrepen, die in België worden ingevoerd, worden verworven in de zin van artikel 25^{ter} van het Wetboek of worden geproduceerd, is opeisbaar op hetzelfde tijdstip als de accijns.

Het bedrag van de overeenkomstig artikel 58, § 1, van het Wetboek berekende belasting wordt door de schuldenaar van de accijns betaald aan de ontvanger die bevoegd is voor de heffing van de accijns.

Door of vanwege de Minister van Financiën kan, in individuele gevallen en onder de voorwaarden door of namens hem te bepalen voor ieder geval, voor de voldoening van de belasting een termijn worden toegestaan die niet langer mag zijn dan de termijn toegestaan voor de voldoening van de accijns ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt of artikel 58, § 1, van het BTW-Wetboek, in samenhang gelezen met artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling aan de Koning de bevoegdheid verleent om te bepalen wie tot de voldoening van de btw op tabaksfabrikaten gehouden is.

Uit de formulering van de prejudiciële vraag blijkt dat zij enkel betrekking heeft op het vijfde lid van artikel 58, § 1, van het BTW-Wetboek, zodat het Hof zijn onderzoek daartoe beperkt.

B.3. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

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

Die bepaling drukt het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken uit, dat vereist dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald, opdat geen enkele belasting kan worden geheven zonder de instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Tot de wezenlijke bestanddelen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.4. De artikelen 4 tot *8bis* van het BTW-Wetboek bepalen wie als belastingplichtige in de zin van dat Wetboek kan worden aangemerkt. Luidens artikel 4, § 1, is belastingplichtige « eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend ».

B.5.1. De parlementaire voorbereiding van artikel 58 van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt :

« De overdrachtaks op tabaksfabrikaten wordt tegelijk met de accijns geheven; die taks wordt immers door de fabrikant voldaan bij de aanschaffing van de fiscale bandjes. Die gelijktijdige heffing vergemakkelijkt de controle daar deze terzelfder tijd wordt uitgeoefend als die op de accijns. Om de waarborgen te behouden die daaruit voor de Schatkist volgen is het geraden de bedoelde produkten aan een bijzondere regeling van belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen. Dat is de rechtvaardigingsgrond van artikel 58, § 1 » (*Parl. St.*, Kamer, BZ 1968, nr. 88/1, p. 55).

Het verslag van de Senaatscommissie vermeldt :

« Voor de ingevoerde of hier te lande geproduceerde tabaksfabrikaten wordt de belasting geheven telkens wanneer voor die fabrikaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen terzake, accijns moet worden voldaan. De belasting wordt berekend op de prijs vermeld op het fiscale bandje. Indien geen prijs is bepaald, is de belasting verschuldigd over de maatstaf van de heffing van de accijns.

Tabakssurrogaten worden met tabaksfabrikaten gelijkgesteld, telkens wanneer die gelijkstelling bestaat voor de heffing van de accijns.

De aldus geheven belasting op tabaksfabrikaten of hun surrogaten is de belasting verschuldigd terzake van de invoer en de levering van die goederen.

De Koning regelt de heffing van de belasting en bepaalt wie tot de voldoening ervan gehouden is. [...]

De memorie van toelichting verklaart dat ten einde de controle te vergemakkelijken, de belasting gelijktijdig wordt geheven met de accijns » (*Parl. St.*, Senaat, 1968-1969, nr. 455, p. 192).

B.5.2. Bij zijn arrest van 27 januari 2011, C-489/09, *Vandoorne NV* t. Belgische Staat, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld :

« 28. *In casu* blijkt dat, net als de Nederlandse regeling waarover het ging in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 juni 2006, *Heintz van Landewijck* (C-494/04, Jurispr. blz. I-5381, punten 24, 44, 54 en 62), de afwijkende regeling zoals die is vervat in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling waardoor de btw kan worden geheven door middel van fiscale bandjes, tot doel en gevolg heeft zowel fraude en misbruik te voorkomen als de heffing van de belasting te vereenvoudigen, zodat deze belasting dankzij deze afwijkende regeling kan worden geheven in één enkele fase van de handelsketen van de producten, doordat de btw samen met de accijns wordt geheven voordat het belastbare feit uit hoofde van artikel 10 van de Zesde richtlijn plaatsvindt. Deze regeling ziet dus op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, in dier voege dat het samenvalt met dat van de accijnsheffing (zie arrest van 14 juli 2005, *British American Tobacco en Newman Shipping*, C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punten 45 en 46).

[...]

44. Zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, leent de sigarettenmarkt zich bij uitstek voor de ontwikkeling van illegale handel (zie arresten van 10 december 2002, *British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco*, C-491/01, Jurispr. blz. I-11453, punt 87, en 29 april 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, Jurispr. blz. I-4683, punt 72, en arrest *BATIG*, reeds aangehaald, punt 34).

45. Derhalve is het feit dat een leverancier die [...] als tussenpersoon handelt, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd in geval van niet-betaling door de afnemer van de prijs van de aan hem geleverde tabaksfabrikaten, een inherent gevolg van een regeling als die in het hoofdgeding, die tot doel en gevolg heeft, overeenkomstig de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgestelde criteria de heffing van de btw te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking met betrekking tot deze producten te voorkomen.

46. Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke ingeval ter vereenvoudiging van de heffing van de btw en ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking met betrekking tot tabaksfabrikaten deze belasting door middel van fiscale bandjes, in één keer en bij de bron wordt geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder van deze producten, de leveranciers die als tussenpersoon handelen in een volgende fase van de keten van opeenvolgende leveringen, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd in geval van niet-betaling van de prijs van deze producten door de afnemer ».

B.6. Normalerwijs betaalt een belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of diensten verricht, zelf de btw die hij aan de Staat verschuldigd is.

In het geval bepaald in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992, daarentegen, wordt de verschuldigde btw door de schuldenaar van de accijns betaald. Op

grond van artikel 2 van hetzelfde koninklijk besluit worden de leveringen van tabaksfabrikaten gefactureerd tegen een prijs inclusief belasting en moet op de factuur de vermelding voorkomen : « Tabaksfabrikaten : BTW voldaan bij de bron en niet aftrekbaar ».

B.7.1. De in het geding zijnde regeling, die ertoe strekt de heffing van de btw te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking met betrekking tot tabaksfabrikaten te voorkomen, leidt ertoe dat ingevolge de heffing « bij de bron » de schuldenaar van de accijns de btw rechtstreeks aan de Staat betaalt. Die regeling heeft bijgevolg enkel betrekking op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, in die zin dat het samenvalt met dat van de accijnsheffing.

B.7.2. Door in artikel 58, § 1, vijfde lid, van het BTW-Wetboek de Koning de bevoegdheid te verlenen om het tijdstip te bepalen waarop de btw op tabaksfabrikaten verschuldigd wordt en te bepalen wie op dat tijdstip tot de voldoening ervan gehouden is, heeft de wetgever de Koning niet gemachtigd om af te wijken van de artikelen 4 tot *8bis* van het BTW-Wetboek, die bepalen wie als belastingplichtige in de zin van dat Wetboek kan worden aangemerkt.

Het bepalen van het tijdstip waarop de btw op tabaksfabrikaten verschuldigd wordt, kan immers niet als een wezenlijk bestanddeel van de betreffende belasting, namelijk de aanwijzing van de belastingplichtige, worden aangemerkt.

Overigens is het in het geding zijnde artikel 58 opgenomen in hoofdstuk IX (« Bijzondere regelingen ») van het BTW-Wetboek, terwijl de artikelen 4 tot *8bis* in hoofdstuk II (« Belastingplicht ») van dat Wetboek zijn opgenomen.

B.8. De wet bepaalt dus zelf de essentiële elementen van de belasting, en namelijk de aanwijzing van de belastingplichtigen; de in het geding zijnde bepaling is bijgevolg bestaanbaar met artikel 170 van de Grondwet.

B.9. De toetsing van de in het geding zijnde bepaling aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet kan niet tot een ander besluit leiden.

B.10. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 58, § 1, vijfde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang gelezen met artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, schendt de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 3 maart 2016.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

F. Meersschaut

A. Alen