

Rolnummer 1412
Arrest nr. 105/99 van 6 oktober 1999

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 305 van de algemene wet inzake douane en accijnzen, gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 18 juli 1977 tot coördinatie van de algemene bepalingen inzake douane en accijnzen, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans en A. Arts, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 8 september 1998 in zake de n.v. Philip Morris Belgium tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 11 september 1998, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Artikel 305 van de algemene wet, van toepassing op de douane en accijnzen, uitgevaardigd bij koninklijk besluit van 18 juli 1977, bekrachtigd bij de wet van 6 juli 1978 bepaalt dat het vermijden, verongelukken, verbranden, ontvreemden of op enige andere wijze teloorgaan van goederen voor welke de accijns wel verschuldigd, doch niet is betaald, van de betaling niet zal bevrijden, tenzij zulks door de wet speciaal mocht zijn bepaald, of in zeer bijzondere gevallen mocht worden toegestaan. Brengt het voormelde artikel 305, doordat het, naast de in de wet zelf bedoelde vrijstellingen, tegelijkertijd het bestaan van een zeer bijzonder geval en de toekenning van een vrijstelling door de belastingadministratie vereist, geen discriminatie teweeg tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die zich in een zeer bijzonder geval bevinden en die de instemming van de administratie verkrijgen om te worden vrijgesteld, en, anderzijds, de belastingplichtigen die zich in eenzelfde zeer bijzonder geval bevinden maar die niet de instemming van de administratie verkrijgen om te worden vrijgesteld van hetzelfde accijnsrecht, en schendt het bijgevolg niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ? »

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De n.v. Philip Morris Belgium, toen « Weltab » genaamd, die tabakswaaren onder accijnsverband vervaardigt, heeft ter plaatse in de fabriek de vereiste fiscale bandjes aangebracht op de pakjes sigaretten, sigaren en de andere vervaardigde tabakswaaren. Die goederen werden vervolgens opgeslagen in een distributiecentrum, reeds voorzien van hun fiscale bandjes die door die vennootschap bij de administratie werden verworven, maar nog niet waren betaald.

Een brand in die opslagplaats vernielde de goederen.

Het bedrijf ging over tot de betaling van de bandjes voor een bedrag van 173.478.463 frank, onder uitdrukkelijk voorbehoud van alle rechten, en in het bijzonder het recht om de vervanging van de bandjes te vorderen.

Bij vonnis van 15 juni 1987 verwierp de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de vordering van het bedrijf waarbij het in hoofdorde vorderde dat de Staat ertoe zou worden veroordeeld aan het bedrijf de som van 173.478.463 frank terug te betalen of in ondergeschikte orde dat de vernielde bandjes zouden worden vervangen door fiscale bandjes voor een gelijkwaardig bedrag. De n.v. Philip Morris Belgium diende tegen dat vonnis een verzoekschrift tot hoger beroep in.

Het Hof van Beroep te Brussel heeft bij zijn arrest van 8 september 1998 geoordeeld dat het feit dat aanleiding geeft tot het accijnsrecht bestaat in de vervaardiging of de invoer van een aan accijnzen onderworpen goed, zoals vervaardigde tabak, en de bestemming ervan voor de consumptie, dat aan die laatste voorwaarde is voldaan « op het ogenblik waarop [de vervaardigde tabakswaaren] de fabriek [...] verlaten, zonder bestemd te zijn voor de uitvoer, voor de opslag in een openbaar magazijn, voor het gebruik na denaturatie voor industrieel of landbouwkundig gebruik, of voor de vernietiging » en dat bijgevolg, te dezen, door het overbrengen van de fabriek van de appellante naar haar opslagplaats, de goederen juridisch gezien voor de consumptie werden bestemd. Bijgevolg is het Hof van mening dat het feit dat aanleiding geeft tot de accijnzen zich reeds had voorgedaan op het ogenblik van de brand.

Het Hof van Beroep, dat niet toepasbare reglementaire bepalingen of met de wet strijdige administratieve richtlijnen weert, onderzoekt in hetzelfde arrest of, met toepassing van artikel 305 van de algemene wet op de douane en accijnzen er « zeer bijzondere gevallen » bestaan waarin de vrijstelling van de accijnsrechten door de administratie zou kunnen worden toegekend.

Volgens het Hof van Beroep kan niet elke brand worden beschouwd als een « zeer bijzonder geval » in de zin van die bepaling, maar daarentegen kan « een brand die zich voordoet bij de fabrikant en die betrekking heeft op reeds in het verbruik gebrachte koopwaar, die echter nog niet in de distributie is ingebracht, en die betrekking heeft op koopwaar met een zeer aanzienlijke waarde die met precisie is vastgesteld, worden beschouwd als een 'zeer bijzonder geval' ».

Aangezien de appellante had betoogd dat die vrijstelling enkel kon voortvloeien uit een gunst die volgt uit de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid door de administratie, die een schending vormt van het beginsel van gelijkheid van de burgers voor de belasting, stelt het Hof van Beroep de hiervoor *sub I* vermelde prejudiciële vraag.

### III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 11 september 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 9 oktober 1998 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 november 1998.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Philip Morris Belgium, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1050 Brussel, Visvijverstraat 82, bij op 20 november 1998 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 20 november 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 18 december 1998 ter post aangetekende brieven.

De n.v. Philip Morris Belgium heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 14 januari 1999 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 24 februari 1999 en 29 juni 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 11 september 1999 en 11 maart 2000.

Bij beschikking van 10 maart 1999 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 30 maart 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 11 maart 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 30 maart 1999 :

- zijn verschenen :

. Mr. B. Insel, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. M. Lebbe, advocaat bij de balie te Brussel, voor de n.v. Philip Morris Belgium;

- . Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en G. De Baets verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

#### IV. *In rechte*

- A -

##### *Standpunt van de Ministerraad*

A.1.1. In tegenstelling tot wat het Hof van Beroep stelt in zijn prejudicieel arrest, verleent artikel 305 van de algemene wet op de douane en accijnzen geen enkele bevoegdheid tot vrijstelling aan de administratie, aangezien de « zeer bijzondere gevallen » die zijn welke zijn bedoeld in de wet. Dat volgt met name uit de schrapping, bij artikel 3 van de wet van 22 juni 1976, van de bewoordingen « door Ons » die op het einde van artikel 282, tweede lid, van de algemene wet van 26 augustus 1822 stonden, waarvan de tekst artikel 305 zou worden van de algemene wet die voortvloeit uit de coördinatie van 1977. Die schrapping neemt de mogelijkheid weg die in de oude tekst aan de uitvoerende macht werd toegekend om een mogelijke vrijstelling toe te kennen.

Die interpretatie brengt artikel 305 van de algemene wet in overeenstemming met artikel 172 van de Grondwet, waarbij de gelijkheid van de Belgen voor de fiscale lasten wordt ingevoerd en mogelijke vrijstellingen slechts worden toegestaan indien zij het werk zijn van de wetgever.

Bijgevolg zou elke beslissing die de administratie zou nemen, zelfs in « zeer bijzondere gevallen », met betrekking tot accijnsrechten op vernielde goederen, onwettig zijn.

A.1.2. Hoe dan ook, het staat aan het Arbitragehof om de prejudiciële vraag te herformuleren teneinde de door de verwijzende rechter gemaakte interpretatiefout recht te zetten en zulks op de volgende wijze :

« Worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door artikel 305 van de algemene wet op de douane en accijnzen, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 18 juli 1977, genomen ter uitvoering van artikel 45 van de wet van 22 juni 1976 inzake douane en accijnzen, zo geïnterpreteerd dat het aan de administratie der douane en accijnzen en aan het Ministerie van Financiën de bevoegdheid verleent om diegene die accijnsrechten verschuldigd is, in verband met vermiste, verongelukte, verbrande, ontvreemde of op enige andere wijze teloorgegangene goederen waarvoor de accijnsrechten nog niet betaald zouden zijn, een vrijstelling van betaling van de accijnsrechten toe te kennen, de mogelijke terugbetaling van die reeds betaalde rechten of de vervanging van de fiscale bandjes die op die goederen zijn aangebracht en afgeleverd tegen betaling van die rechten, in zeer bijzondere gevallen, buiten elke toekenning van bevoegdheid in dat verband in de wet, waarbij hun specifiek, in het bijzonder en uitdrukkelijk die bevoegdheid wordt toegekend, terwijl elke andere belastingplichtige, die directe of indirecte belastingen of welke taksen dan ook verschuldigd is, niet door de uitvoerende macht kan worden vrijgesteld, aangezien dat recht aan de enkele wetgever is voorbehouden krachtens artikel 172 van de Grondwet ? »

A.1.3. Wanneer een norm ongrondwettig is in één interpretatie en grondwettig in een andere, dient men die interpretatie te kiezen die tot die laatste oplossing leidt. Er dient te worden besloten dat, in geen geval, de administratie een vrijstelling van accijnsrechten op de vernielde goederen kan toekennen en dat er bijgevolg geen discriminatie is.

*Standpunt van de appellante voor het Hof van Beroep*

A.2.1. De appellante voor het Hof van Beroep betwist de door de verwijzende rechter gegeven interpretatie van artikel 305 van de algemene wet op de douane en accijnzen. Volgens haar heeft de administratie niet de mogelijkheid, maar wel de verplichting, een vrijstelling van accijnsrechten toe te kennen, wanneer zij te maken heeft met een « zeer bijzonder geval ». Indien de administratie de vrijstelling in dat geval weigert, staat het aan de hoven en rechtbanken te beslissen of de belastingplichtige zich in een « zeer bijzonder geval » bevindt en of de administratie verplicht is de vrijstelling toe te staan. Aldus geïnterpreteerd, brengt de in het geding zijnde bepaling geen discriminatie teweeg. In de door de verwijzende rechter gegeven interpretatie is er daarentegen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en een discriminatie tussen de belastingplichtigen die zich in een zeer bijzonder geval bevinden en de instemming van de administratie verkrijgen om daarvan te worden vrijgesteld en diegenen die zich in hetzelfde geval bevinden maar die instemming niet verkrijgen.

A.2.2. Het staat niet aan het Arbitragehof aan de rechter een interpretatie van een wetsbepaling op te leggen. Het Arbitragehof moet dus de grondwettigheid van artikel 305 van de algemene wet toetsen zoals het door het Hof van Beroep wordt geïnterpreteerd, zelfs indien die interpretatie onjuist mocht blijken. Dat neemt niet weg dat het Arbitragehof zijn onderzoek kan voortzetten door een interpretatie van de norm te geven die meer in overeenstemming zou zijn met de Grondwet.

A.2.3. Zo dient evenmin de prejudiciële vraag te worden geherformuleerd wanneer zij ertoe leidt dat de door de verwijzende rechter aan de getoetste norm gegeven interpretatie wordt gewraakt, behalve in bijzondere gevallen die te dezen niet aan de orde zijn (vergissing in verband met de datum van een wet, een materiële fout, combinatie van de in het geding zijnde bepalingen met andere bepalingen die van toepassing zijn op de geschillen).

A.2.4. De door de Ministerraad gesuggereerde interpretatie moet worden verworpen. De tekst van artikel 305 van de algemene wet onderscheidt immers twee gevallen van vrijstelling : het bestaan van een wet en de zeer bijzondere gevallen. Indien de uitdrukking « door Ons » is geschrapt bij de wet van 22 juni 1976, is dat naar aanleiding van het voorstel van de Raad van State, gemotiveerd door het feit dat « de toekenning van de verordenende bevoegdheid voor de vermelde zaken is vastgesteld in bepalingen die na [de wet van 26 augustus 1822] tot stand zijn gekomen ». Die schrapping is geenszins geïnspireerd door de wens om de bevoegdheid tot vrijstelling enkel aan de wetgever en niet aan de administratie toe te kennen.

- B -

*Ten aanzien van de prejudiciële vraag*

B.1. Artikel 305 van de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen, bekrachtigd bij artikel 1 van de wet van 6 juli 1978, bepaalt :

« Het vermissen, verongelukken, verbranden, ontvreemden of op enige andere wijze teloor gaan van goederen, voor welke de accijns wel verschuldigd, doch niet is betaald, zal van de betaling niet bevrijden, tenzij zulks door de wet speciaal mocht zijn bepaald, of in zeer bijzondere gevallen mocht worden toegestaan. »

Die tekst vindt zijn oorsprong in artikel 282, tweede lid, van de algemene wet van 26 augustus 1822 over de heffing der rechten van in-, uit- en doorvoer en van de accijnzen, alsmede van het tonnegeld der zeeschepen. De woorden « door Ons », die op het einde van

die bepaling stonden, zijn geschrapt door artikel 3 van de wet van 22 juni 1976 inzake douane en accijnzen. Wat de concordantie van de Nederlandse en de Franse tekst betreft, stelt het Hof onder andere vast dat *in fine* van dat artikel de term « vrijstelling » niet voorkomt in de Nederlandse verzie, zodat die tekst gelezen moet worden « of vrijstelling in zeer bijzondere gevallen mocht worden toegestaan ».

Het Hof van Beroep te Brussel vraagt of die bepaling geen onverantwoord verschil in behandeling in het leven roept tussen twee categorieën van belastingplichtigen die zich in een zeer bijzonder geval bevinden : diegenen die de instemming van de administratie verkrijgen om te worden vrijgesteld en diegenen die ze niet verkrijgen.

*Ten aanzien van het verzoek tot herformulering van de prejudiciële vraag*

B.2.1. De Ministerraad verzoekt het Hof de prejudiciële vraag te herformuleren wegens een onjuiste interpretatie die door de verwijzende rechter aan de in het geding zijnde bepaling zou zijn gegeven.

B.2.2. In zijn verwijzingsarrest heeft het Hof van Beroep uitdrukkelijk geoordeeld dat, naast de wettelijke afwijking van het stelsel van artikel 305 van de algemene wet inzake douane en accijnzen, alleen de administratie, zonder controle door een rechter, oordeelt of een concrete situatie beschouwd kan worden als een « zeer bijzonder geval » dat een vrijstelling van de betaling van accijnzen verantwoordt.

Het is in die interpretatie dat die bepaling zal worden onderzocht. Het staat immers niet aan het Hof een discussie te beslechten waarin de verwijzende rechter een standpunt heeft ingenomen. Mocht echter blijken dat die bepaling, in de interpretatie die de rechter eraan geeft, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, zou het Hof moeten onderzoeken of ze in een andere interpretatie bestaanbaar is met het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.

Het verzoek tot herformulering van de vraag dient dus niet te worden ingewilligd.

*Ten gronde*

B.3. Zoals artikel 305 van de algemene wet inzake douane en accijnzen door de verwijzende rechter wordt geïnterpreteerd, verleent het aan de administratie een discretionaire bevoegdheid tot vrijstelling voor « zeer bijzondere gevallen ».

Uit de artikelen 170 en 172 van de Grondwet vloeit voort dat niemand aan een belasting kan worden onderworpen of van die belasting kan worden vrijgesteld dan krachtens een door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering uitgevaardigde regel.

Bijgevolg leidt de toekenning aan de administratie van een discretionaire bevoegdheid tot vrijstelling door de in het geding zijnde bepaling ertoe dat die essentiële waarborg wordt ontzegd aan de belastingplichtigen.

B.4. In de gegeven interpretatie schendt artikel 305 de artikelen 10 en 11, gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet.

B.5. In de interpretatie van de Ministerraad volgens welke de in het geding zijnde bepaling geen enkele bevoegdheid toekent aan de administratie om welke vrijstelling van betaling van accijnsrechten dan ook toe te staan en zulke vrijstelling enkel door de wetgever wordt geregeld, is er geen verschil in behandeling en is de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet.

B.6.1. Artikel 305 van de wet kan ook zo worden geïnterpreteerd dat als algemene regel de verplichting tot het betalen van de verschuldigde accijnzen bij « het vermisen, verongelukken, verbranden, ontvreemden of op enige andere wijze teloor gaan van goederen » gehandhaafd blijft behoudens twee uitzonderingen, de eerste zijnde een afwijkende wettelijke bepaling, en de tweede zijnde een vrijstelling die « in zeer bijzondere gevallen » wordt toegestaan.

B.6.2. Nu de wetgever met artikel 305 een algemene regel van het verschuldigd zijn van accijnsrechten bij het teloorgaan van goederen uitdrukkelijk heeft vastgelegd en de essentiële aspecten ervan heeft geregeld, vermocht hij voor zeer bijzondere gevallen van overmacht de administratie te machtigen een vrijstelling van betaling toe te kennen. Van de wetgever kan niet worden geëist dat hij alle mogelijke gevallen van vrijstelling vaststelt in een aangelegenheid waarin het uiteenlopende karakter van de situaties het niet mogelijk maakt ze alle te voorzien.

Het komt de eventueel geadëerde rechter toe de wettigheid van de beslissing van de administratie te beoordelen.

B.6.3. In die interpretatie dient de vraag negatief te worden beantwoord.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Aldus geïnterpreteerd dat het de administratie ertoe machtigt op discretionaire wijze, zonder jurisdictioneel toezicht, te beslissen of een vrijstelling dient te worden verleend, terwijl zij het bestaan van een « zeer bijzonder geval » zou erkennen, schendt artikel 305 van de algemene wet inzake douane en accijnzen de artikelen 10 en 11 in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet.

- Aldus geïnterpreteerd dat het de administratie geen enkele bevoegdheid verleent om enige vrijstelling van de betaling van accijnzen toe te kennen, aangezien een dergelijke vrijstelling enkel door de wetgever kan worden geregeld, schendt artikel 305 de artikelen 10 en 11 in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet niet.

- Aldus geïnterpreteerd dat het de administratie machtigt, onder jurisdictioneel toezicht, een vrijstelling van de betaling van accijnzen toe te kennen voor bijzondere gevallen van overmacht, schendt artikel 305 de artikelen 10 en 11 in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzonder wet op het Arbitragehof van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 6 oktober 1999.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior