

Rolnummer 2109
Arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe en E. Derycke, 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

Bij vonnis van 19 december 2000 in zake de n.v. Zeelandia tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 5 januari 2001, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het inzake de straftoemeting, ook voor overtredingen die duidelijk verenigd zijn door een eenheid van opzet en verwezenlijking, voorziet in een onbeperkte samenvoeging van de boetes die voor elk van de overtredingen kan worden opgelegd, terwijl artikel 65 van het Strafwetboek voorziet in een opslorping van de lichtere boetes door de zwaarste boete, die voor één van de afzonderlijke overtredingen kan worden opgelegd ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied

Aan de eisende partij voor de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, een groothandel in bakkerijproducten, werd een B.T.W.-boete van meer dan 62 miljoen frank opgelegd omdat zij in haar facturatie aan de afnemers-kleinhandelaars een te hoog B.T.W.-tarief zou hebben aangerekend voor promotiekosten.

De verwijzende rechter constateert dat de overtredingen van de B.T.W.-wetgeving afdoende blijken, maar merkt op dat artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek tot bijzonder hoge boetes leidt doordat het een onbeperkte samenvoeging van de boetes voor elk van de overtredingen oplegt, terwijl artikel 65 van het Strafwetboek voorziet in een opslorping van de lichtere boetes door de zwaarste boete. Om die reden oordeelt hij dat er redenen zijn om een prejudiciële vraag te stellen.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 5 januari 2001 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.

Bij beschikkingen van 6 februari 2001, 20 maart 2001 en 22 mei 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld respectievelijk met de rechters L. Lavrysen, A. Alen en J.-P. Moerman.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 21 februari 2001 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 maart 2001.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Zeelandia, met maatschappelijke zetel te 2160 Wommelgem, Nijverheidsstraat 58-60, bij op 5 april 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 5 april 2001 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 19 april 2001 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Zeelandia, bij op 16 mei 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 23 mei 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 28 juni 2001 en 20 december 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 5 januari 2002 en 5 juli 2002.

Bij beschikking van 23 januari 2002 heeft voorzitter A. Arts de zaak voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 13 februari 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 24 januari 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 13 februari 2002 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. G. Stessens *loco* Mr. V. Dauginet, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de n.v. Zeelandia;
 - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en R. Henneuse 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 n.v. Zeelandia

A.1.1. Zowel in de rechtsleer als in recente rechtspraak van het Arbitragehof en het Hof van Cassatie wordt aangenomen dat een B.T.W.-boete een strafrechtelijke aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens kan hebben. Specifiek met betrekking tot de boetes bedoeld in artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek heeft het Hof gezegd dat het repressief karakter van de sanctie overheerst. *In casu* blijkt dit zeer duidelijk aangezien de n.v. Zeelandia niet werd beboet wegens het ontduiken van door haar verschuldigde B.T.W. maar omdat ze fraude door haar klanten zou hebben vergemakkelijkt, zodat de sanctie geen vergoedend karakter heeft.

De rechtspraak van het Arbitragehof en het Hof van Cassatie waarborgt de belastingplichtige die met een administratieve boete wordt geconfronteerd een daadwerkelijk jurisdictioneel beroep, waarbij de rechter die zich over de boete moet uitspreken de mogelijkheid moet hebben te oordelen over alles wat onder de bevoegdheid

van de administratie valt. Zulk een rechterlijk toezicht kan evenwel geen ongelijkheid rechtzetten die uit de wet zelf voortvloeit.

A.1.2. Bij het bepalen van sancties op overtredingen waarin het B.T.W.-Wetboek voorziet heeft de wetgever voor een tweesporenstelsel gekozen : enerzijds, heeft hij in een systeem van administratieve sancties voorzien en, anderzijds, heeft hij ook strafrechtelijke sancties bepaald. Het Arbitragehof heeft in andere situaties geoordeeld dat de verschillen tussen beide sanctiesystemen de toets aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel moeten kunnen doorstaan.

A.1.3. Er bestaat een ongelijkheid tussen belastingplichtigen naargelang zij bij overtreding van de bepalingen van het B.T.W.-Wetboek administratief dan wel strafrechtelijk worden beboet.

De in het geding zijnde bepaling voorziet voor iedere overtreding in een boete gelijk aan het dubbele van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan tweeduizend frank. De boete wordt berekend per factuur en er geldt een onbeperkte samenvoeging van alle straffen. Indien dezelfde feiten strafrechtelijk zouden worden beboet, zouden de straftoemingsregels van artikel 65 van het Strafwetboek van toepassing zijn. Het in een tijdspanne van meerdere jaren beweerdelijk foutief uitschrijven van duizenden facturen zou een collectief of voortgezet misdrijf uitmaken. De zwaarste straf zou alle andere, lagere straffen opsorpen.

A.1.4. Voor het verschil in straftoemingsregels bestaat geen objectieve en redelijke rechtvaardiging. De onbeperkte samenvoeging van de administratieve boetes streeft geen legitiem doel na. De maatregel beoogt niet de fiscale fraude te bestrijden nu de beboete onderneming zelf geen belastingen heeft ontdoken. Bovendien bestaat er een zeer grote onevenredigheid in de straftoemering doordat de minimum- en maximumboetes sterk verschillen naargelang ze administratief dan wel strafrechtelijk zijn.

De discriminatie wordt nog versterkt door de wijze waarop de belastingadministratie artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek toepast en voor elke handeling die door de administratie als foutief wordt bestempeld een minimumboete van tweeduizend frank oplegt. Uit de wordingsgeschiedenis van die bepaling blijkt dat de wetgever enkel heeft willen vermijden dat in het geheel beschouwd een boete van minder dan tweeduizend frank zou worden opgelegd.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. Uit de totstandkoming van de in het geding zijnde bepaling blijkt dat de boetes opgelegd in artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek van rechtswege verschuldigd zijn, ongeacht de goede of kwade trouw van de overtreder. Ze verschillen daardoor fundamenteel van echte strafsancities.

Een overtreding van de B.T.W.-wetgeving kan een belangrijke weerslag hebben op de heffing van andere belastingen of kan wijzen op een systematische fraudementaliteit. De onregelmatigheden beoogd in artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek hebben vaak tot doel de ontduiking mogelijk te maken van de in de volgende fase verschuldigde B.T.W. of van de inkomstenbelastingen. De factuur is een essentieel bestanddeel in de belasting op de toegevoegde waarde en is noodzakelijkerwijze aan strenge vereisten onderworpen.

A.2.2. Volgens recente rechtspraak van het Arbitragehof en van het Hof van Cassatie heeft een fiscale geldboete een strafrechtelijk en een vergoedend karakter. Hierbij moet straf echter worden begrepen in het licht van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. De burgerlijke hoven en rechtbanken zijn bevoegd om de opportuniteit en de hoogte van de opgelegde fiscale boetes te onderzoeken en in voorkomend geval kwijtschelding of vermindering ervan te verlenen. Dit ontnemt de « straf » evenwel niet haar plaats in het burgerrechtelijk domein en wijzigt niet haar aard.

A.2.3. Niets belet de overheid om voor eenzelfde inbreuk zowel in strafsancities als in administratieve sancties te voorzien. Beide soorten sancties hebben een eigen finaliteit en worden beheerst door specifieke regels. De toepassing op fiscale boetes van een regel zoals die welke vervat is in artikel 65 van het Strafwetboek zou de fraudegevoeligheid van het belastingstelsel verhogen. Het opleggen van de zwaarste straf zou immers leiden tot de straffeloosheid van alle andere foutief uitgeschreven facturen en zou bovendien het belastingstelsel zelf ondermijnen.

De Ministerraad besluit dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord.

- B -

De in het geding zijnde bepaling

B.1.1. Artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek luidt :

« Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53octies en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan tweeduizend frank.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het belang van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd. »

B.1.2. Artikel 84, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek voorziet in de mogelijkheid om de in de wet bepaalde boeten te vervangen door verminderde proportionele boeten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. Die schaal werd vastgesteld bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 en maakt het mogelijk dat de boeten waarin artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek voorziet worden verminderd tot 60 pct. van de op de handelingen verschuldigde belasting wanneer het niet uitreiken van de factuur geen verschuldigheid van B.T.W. tot gevolg heeft en tot 100 pct. wanneer het niet uitreiken van de factuur verschuldigheid van B.T.W. tot gevolg heeft of wanneer de verplichte vermeldingen op de factuur ontbreken of onjuist zijn (artikel 1, 3°, en bijgevoegde tabel C).

Volgens artikel 1 van het koninklijk besluit is de vermindering evenwel niet van toepassing ten aanzien van overtredingen begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.

Ten gronde

B.2.1. De verwijzende rechter vraagt het Hof of artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat het inzake straftoemeting, ook voor overtredingen die de opeenvolgende en voortgezette uitvoering zijn van eenzelfde misdadig opzet, voorziet in een onbeperkte samenvoeging van de boetes die voor elk van de overtredingen kan worden opgelegd, terwijl artikel 65 van het Strafwetboek voorziet in een opslorping van de lichtere boetes door de zwaarste boete, die voor één van de afzonderlijke overtredingen kan worden opgelegd.

B.2.2. De wetgever mag bijzonder zware straffen opleggen in sectoren waar de omvang en de frequentie van de fraude de belangen van de gemeenschap ernstig aantasten.

B.2.3. De factuur neemt binnen de belasting over de toegevoegde waarde een centrale plaats in, mede doordat het recht op aftrek door de belastingplichtige afhankelijk is van het bestaan van een dergelijk document. Om die reden worden aan dat document stringente eisen gesteld, waarvan de niet- naleving wordt bestraft.

B.2.4. De belasting op de toegevoegde waarde werd ingevoerd ter uitvoering van Europese richtlijnen, hetgeen gevolgen heeft voor de bestraffing van inbreuken op die wetgeving.

Wanneer een Europese regelgeving, zoals te dezen, geen specifieke bepaling betreffende de bestraffing van een overtreding bevat of daarvoor verwijst naar de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen, zijn de Lid-Staten blijkens de rechtspraak van het Hof van Justitie, krachtens artikel 5 van het E.E.G.-Verdrag (thans artikel 10 van het E.G.-Verdrag) verplicht alle passende maatregelen te nemen om de doeltreffende toepassing van het gemeenschapsrecht te verzekeren. Daartoe dienen de Lid-Staten met name erop toe te zien dat overtredingen van het gemeenschapsrecht onder gelijke materiële en formele voorwaarden

worden bestraft als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationale recht. Zij zijn daarbij vrij in hun keuze van de op te leggen straffen, maar deze moeten wel doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn. Verder dienen de nationale autoriteiten even energiek op te treden tegen overtredingen van het gemeenschapsrecht als wanneer het gaat om de handhaving van een overeenkomstige nationale wettelijke regeling (Hof van Justitie, 21 september 1989, Commissie van de Europese Gemeenschappen t. Helleense Republiek, *Jur.*, 1989, pp. 2984-2985).

De Lid-Staten moeten die bevoegdheid echter uitoefenen met inachtneming van het gemeenschapsrecht en de algemene beginselen daarvan, en, bijgevolg, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel. Administratieve of strafrechtelijke maatregelen mogen niet verder gaan dan hetgeen strikt noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken. Aan controlemaatregelen mogen geen sancties zijn verbonden die zo onevenredig zijn aan de ernst van de overtreding dat zij tot een belemmering van de in het E.G.-Verdrag verankerde vrijheden worden (Hof van Justitie, 16 december 1992, Commissie t. Helleense Republiek, *Jur.*, 1992, p. I-6753).

B.3.1. De in artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek bedoelde fiscale geldboeten hebben tot doel de inbreuken begaan door alle belastingplichtigen, zonder enig onderscheid, die de bij dat Wetboek opgelegde verplichtingen niet naleven, te voorkomen en te bestraffen. Zij hebben derhalve een repressief karakter en zijn strafrechtelijk in de zin van artikel 6 van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens.

B.3.2. In tegenstelling tot de persoon die wordt gedagvaard om voor de correctionele rechtbank te verschijnen, kan de persoon die voor de rechtbank van eerste aanleg opkomt tegen de beslissing waarbij hem een fiscale geldboete wordt opgelegd, evenwel sommige wettelijke modaliteiten van individualisering van de straf, die enkel door een strafgerecht kunnen worden bevolen, niet genieten.

B.3.3. De toepassing door de burgerlijke rechter van een opslorplingsregel analoog aan die waarin artikel 65 van het Strafwetboek voorziet, zou niet verenigbaar zijn met het sanctiesysteem van artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek. Zij zou immers ertoe leiden dat bij systematische en herhaalde overtredingen met soms grote aantallen facturen slechts één boete met betrekking tot de hoogste factuur zou kunnen worden opgelegd. Een dergelijke

maatregel zou niet het ontradende effect hebben dat de wetgever met de in het geding zijnde fiscale geldboeten moet beogen.

B.3.4. De wetgever kan, zonder het gelijkheidsbeginsel te miskennen, oordelen dat de straftoemingsregeling van artikel 65 van het Strafwetboek niet toepasselijk is op de fiscale geldboeten waarin artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek voorziet.

B.4.1. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat de verwijzende rechter peilt naar de omvang van de beoordelingsbevoegdheid van de burgerlijke rechter bij wie verzet is aangetekend tegen een dwangbevel inzake B.T.W.-boeten, in vergelijking met die van de strafrechter. Nu die vraag verbonden is met de evenredigheid van de in het geding zijnde bepaling, komt het het Hof toe die te onderzoeken.

B.4.2. Het staat aan de wetgever te oordelen of het aangewezen is de administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer die overtredingen inzonderheid het algemeen belang schaden. Maar indien hij van oordeel is dat de administratie de mogelijkheid moet hebben om de omvang van de sanctie te moduleren, dan mag niets van wat onder de beoordeling van de administratie valt aan de controle van de rechter kunnen ontsnappen.

B.4.3. Hieruit volgt dat artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek niet onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor zover het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen een dwangbevel aanhangig is, toestaat op de beslissing een fiscale geldboete op te leggen, een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen.

Aldus kan de rechter nagaan of de beslissing van de administratie in rechte en in feite verantwoord is en of de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, zijn geëerbiedigd. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, te dezen opheffen of verminderen binnen de in de artikelen 70, § 2, en 84, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek aan de administratie gestelde grenzen.

B.5. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Onder voorbehoud van de interpretatie uiteengezet in B.4.3, schendt artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet doordat het de burgerlijke rechter niet toestaat artikel 65 van het Strafwetboek toe te passen.

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 12 juni 2002.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts