

Rolnummer 2160
Arrest nr. 97/2002 van 12 juni 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 43, eerste en tweede lid, en 70, § 4, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

Bij arrest van 3 april 2001 in zake de n.v. Borsumij Belgium tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 19 april 2001, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Is het artikel 43, eerste en tweede lid, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, verenigbaar met de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet (artikelen 6 en *6bis* van de toenmalige Grondwet) wanneer het zou geïnterpreteerd worden als dat het de Koning zou toelaten een medeschuldenaarschap of hoofdelijke aansprakelijkheid in te voeren voor de B.T.W. in hoofde van de leverancier van de belastingplichtige in het geval dat deze laatste zich ten onrechte op de vrijstelling van voornoemd artikel 43 zou hebben beroepen, zelfs zonder dat van een opzettelijke overtreding van de leverancier sprake zou zijn, terwijl een contractant in de regel en burgerrechtelijk niet hoofdelijk aansprakelijk is voor de schulden van zijn medecontractant ?

2. Is het artikel 70, § 4, tweede lid, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, verenigbaar met de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet (artikelen 6 en *6bis* van de toenmalige Grondwet) wanneer het zou geïnterpreteerd worden als dat een medecontractant-leverancier hoofdelijk aansprakelijk zou zijn voor de B.T.W., de intresten en de geldboeten verschuldigd door een belastingplichtige-afnemer in het geval dat deze laatste zich ten onrechte op de vrijstelling van voornoemd artikel 43 zou hebben beroepen, zelfs als de eerstgenoemde geen opzettelijke overtreding ten laste kan worden gelegd, terwijl in het burgerlijk recht en in andere fiscale wetboeken van dergelijk automatisch medeschuldenaarschap geen sprake is ? »

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

In 1991 werd door de Bijzondere Belastinginspectie een onderzoek uitgevoerd bij Amfo Electronics, een bedrijfsafdeling van de n.v. Borsumij Belgium, die instaat voor de marketing en de verkoop in het groot van audio- en videomateriaal. Tijdens dat onderzoek werd vastgesteld dat een aantal door artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977 opgelegde verplichtingen bij verkoop met vrijstelling van B.T.W. met toepassing van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek niet werden nageleefd. Voor een groot deel van die verkopen met vrijstelling van B.T.W. was de appellante namelijk niet in het bezit van een bestelbon en niet alle facturen met betrekking tot de verkopen bevatten de verplichte vermeldingen.

Met een proces-verbaal van 1 augustus 1991 werd de appellante ervan op de hoogte gebracht dat zij uit hoofde van de vastgestelde tekortkomingen een bedrag verschuldigd was van 53.153.987 frank B.T.W. en 106.307.948 frank boete (krachtens artikel 70, § 1, van het B.T.W.-Wetboek tweemaal het bedrag der rechten, doch bij toepassing van koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 verminderd tot 20 pct. van de verschuldigde rechten) alsmede als intresten krachtens artikel 91, § 1, van het B.T.W.-Wetboek 0,8 pct. per maand op het bedrag van 53.153.000 frank. Op 29 november 1993 werd een dwangbevel ter kennis gebracht aan de appellante tot betaling van 53.153.974 frank B.T.W. en 106.307.948 frank boeten. Op 17 juni 1994 werd een tweede dwangbevel ter kennis gebracht strekkende tot betaling van een bijkomend bedrag van 46.019 frank B.T.W. en 92.038 frank boete.

De n.v. Borsumij Belgium ging vervolgens over tot dagvaarding in verzet tegen beide voormelde dwangbevelen. Het in beroep bestreden vonnis verklaarde de vorderingen gedeeltelijk gegrond, vernietigde de

dwangbevelen in zoverre de juiste bedragen voor de gevorderde B.T.W. aan de hand van de boekhoudkundige gegevens nog dienden te worden bepaald, reduceerde de boete tot 100 pct. in plaats van de gevorderde 200 pct. en stelde een deskundige aan.

Het hoger beroep van de appellante strekt ertoe het bestreden vonnis teniet te doen en haar oorspronkelijke vordering ontvankelijk te verklaren. De appellante voert hierbij voor de verwijzende rechter verschillende middelen aan, waaronder, enerzijds, de onwettigheid van artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977 omdat die bepaling geen correcte uitvoering zou zijn van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek, dat de Koning in het tweede lid ervan alleen machtigde om de voorwaarden en de normen te bepalen voor de toepassing van de vrijstelling waarin dat artikel voorziet, en, anderzijds, de ongrondwettigheid van artikel 43, tweede lid, en/of artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek aangezien die artikelen niet in die zin kunnen worden begrepen dat zij een rechtsgrond zouden bevatten om een medecontractant van een belastingplichtige medeschuldenaar te maken van een belasting verschuldigd door een afnemer die zich ten onrechte op een vrijstelling heeft beroepen, zonder dat er sprake is van een bedrieglijk oogmerk van de medecontractant, ofwel dat zij de Koning zouden machtigen een dergelijke uitvoeringsbepaling uit te vaardigen. Het Hof van Beroep overweegt dat het tweede lid van artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 18 wel degelijk een correcte uitvoering geeft aan artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek, maar stelt vervolgens bovenvermelde prejudiciële vragen.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 19 april 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 beschikking van 22 mei 2001 het Hof de zetel aangevuld met rechter J.-P. Moerman.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 13 juni 2001 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 juni 2001.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Borsumij Belgium, met zetel te 2018 Antwerpen, Plantin & Moretuslei 220, bij op 23 juli 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 25 juli 2001 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 6 september 2001 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Borsumij Belgium, bij op 1 oktober 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 8 oktober 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 26 september 2001 en 27 maart 2002 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 19 april 2002 en 19 oktober 2002.

Bij beschikking van 28 november 2001 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 19 december 2001, nadat het de Ministerraad had verzocht, in een uiterlijk op 10 december 2001 in te dienen aanvullende memorie, het nut van de formaliteiten bedoeld in het toenmalige artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977 « met betrekking tot de vrijstelling ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde », opgelegd aan

de leverancier, te verklaren en met name te preciseren op welke wijze en in welke mate zij ertoe kunnen bijdragen het risico op fraude te vermijden.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 29 november 2001 ter post aangetekende brieven.

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend op 7 december 2001 bij ter post aangetekende brief.

Op de openbare terechtzitting van 19 december 2001 :

- zijn verschenen :
- . Mr. B. Coopman, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de n.v. Borsumij Belgium;
- . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

Bij beschikking van 28 maart 2002 heeft het Hof de debatten heropend en de dag van de terechtzitting bepaald op 23 april 2002, na te hebben gezegd dat rechter-verslaggever E. De Groot, wettig verhinderd, wordt vervangen door rechter L. Lavrysen, en de zetel te hebben aangevuld met rechter M. Bossuyt.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 29 maart 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 23 april 2002 :

- zijn verschenen :
- . Mr. M. Crommen *loco* Mr. B. Coopman, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de n.v. Borsumij Belgium;
- . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Moerman 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 -

A.1.1. De n.v. Borsumij Belgium analyseert allereerst de in het geding zijnde bepalingen en wijst erop dat het in de jaren 1987 tot 1991 geldende artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek als doel had voorfinancieringsproblemen van exportondernemingen te voorkomen. De casus voor de bodemrechter betreft het geval waarin een of meer afnemers van de appellante ten onrechte een beroep zouden hebben gedaan op die

vrijstelling, ten gevolge waarvan de appellante hoofdelijk gehouden is tot betaling van die B.T.W. De ten onrechte vrijgestelde B.T.W. wordt bijgevolg bij de leverancier nagevorderd.

De uitvoeringsbepalingen van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek, namelijk de artikelen 18 en volgende van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977, bepalen de voorwaarden die de betrokken afnemer moet vervullen om de vrijstelling te kunnen genieten. Om aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling van B.T.W. op zijn eigen aankopen, moet de afnemer 50 pct., 75 pct. of 90 pct. van zijn omzet uitvoeren, moet hij een specifieke vergunning verkrijgen van het B.T.W.-controlekantoor, moet hij een bepaalde boekhouding voeren en moet hij aan zijn leveranciers een bestelbon met een specifieke vermelding uitreiken. In artikel 23 van het voormeld koninklijk besluit wordt aan de leveranciers van de vergunninghouder die zich op zijn vrijstelling overeenkomstig artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek beroept, de verplichting opgelegd de ontvangen bestelbonnen te nummeren volgens een ononderbroken reeks nummers en ze te bewaren en een specifiek bepaalde vermelding aan te brengen op de uitgaande factuur. Overeenkomstig artikel 23, § 2, van hetzelfde koninklijk besluit wordt de leverancier van alle aansprakelijkheid ontslagen als de bestelbon regelmatig is en hij die verplichtingen heeft nageleefd. De appellante leidt hieruit af dat de aansprakelijkheid van de leverancier bestaat in twee gevallen, namelijk in geval van onregelmatigheid van de bestelbon ofwel in geval van niet-naleving van de twee hem opgelegde verplichtingen, zijnde het nummeren en bewaren van bestelbonnen en het aanbrengen van vermeldingen op de uitgaande facturen.

A.1.2. De appellante wijst erop dat de Belgische Staat voor de bodemrechter de stelling heeft verdedigd dat niet artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek maar wel artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek de rechtsgrond zou bevatten om de n.v. Borsumij Belgium aansprakelijk te stellen voor de B.T.W. verschuldigd door de afnemers die ten onrechte de B.T.W.-vrijstelling zouden hebben genoten. De n.v. Borsumij Belgium zou dus niet rechtstreeks doch slechts ingevolge artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek gehouden zijn tot voldoening van de B.T.W. waarvoor haar afnemer zich ten onrechte op een vrijstelling heeft beroepen. Volgens de appellante verschaft artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek een wettelijke basis voor de hoofdelijke gehoudenheid van bepaalde medecontracten indien wordt bewezen dat zij « een overtreding hebben begaan » en zijn die bewoordingen voor twee interpretaties vatbaar. Ofwel geldt die hoofdelijke aansprakelijkheid enkel wanneer de medecontractant zich persoonlijk bezondigt aan het oogmerk om de B.T.W. te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken. Ofwel brengt ook een onopzettelijke overtreding van een wetsbepaling de hoofdelijke aansprakelijkheid van de medecontractant met zich mee, wat een automatische hoofdelijke gehoudenheid voor de belastingschulden (interessen en boetes inbegrepen) zou inhouden voor fraude begaan door derden. In de laatste interpretatie is de wetsbepaling volgens de appellante ongrondwettig.

De appellante is van mening dat de in het geding zijnde bepalingen ongrondwettig zijn indien ze in die zin worden begrepen dat ze de Koning zouden machtigen of dat ze zelf een rechtsgrond zouden bevatten om een medecontractant van een belastingplichtige medeschuldenaar te maken van een belasting verschuldigd door een afnemer die zich ten onrechte op een vrijstelling van de belasting heeft beroepen, zelfs zonder dat er sprake is van een bedrieglijk oogmerk van de aansprakelijke medecontractant, vermits zulk een aansprakelijkheid voor andermans belastingschuld niet voorkomt in gemeenrechtelijke aangelegenheden of in ander fiscale wetboeken of wetsbepalingen. Er bestaat een verschillende behandeling ten opzichte van categorieën van belastingplichtigen die zich feitelijk in dezelfde situatie bevinden doch die niet met de betalingsverplichting van de schuld van hun afnemer worden geconfronteerd. Zo is in het gemeen recht een leverancier in principe niet aansprakelijk gehouden voor de schulden van zijn afnemer. Ook in het fiscaal recht geldt de regel dat de belastingschuldige zijn eigen belasting verschuldigd is. Andere bepalingen in het B.T.W.-Wetboek voorzien in een hoofdelijke aansprakelijkheid enkel in geval van een strafrechtelijk strafbaar en dus opzettelijk vergrijp (artikel 73*sexies* van het B.T.W.-Wetboek). Ook in de stelsels met verlegging van de heffing van de B.T.W. is er in geen dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid voorzien doch alleen in een matige boete.

A.1.3. De appellante wijst erop dat de *ratio legis* van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek erin bestaat de voorfinanciering van de B.T.W. door een exportgerichte onderneming te vermijden en dat in de parlementaire voorbereiding geen enkel spoor terug te vinden is van enige grond voor de hoofdelijke gehoudenheid van de leverancier. De verwijzing naar artikel 43 in artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek werd pas na amendering toegevoegd en uit de verantwoording bij dat amendement leidt de appellante af dat de wetgever de niet-naleving van bepaalde formaliteiten wilde bestraffen met een « matige » boete en niet met de weigering van de vrijstelling. Volgens de appellante is er *in casu* helemaal geen sprake van een « matige » boete, zodat de hoofdelijke aansprakelijkheid dwars staat op de bedoeling van de wetgever.

Ofschoon de appellante weet dat het Hof enkel bevoegd is inzake de in het geding zijnde wetsbepalingen, wijst zij erop dat het Hof toch het koninklijk besluit nr. 18 zal moeten analyseren, niet om zich uit te spreken

over de wettigheid of de gegrondheid van dat besluit, wat niet tot zijn bevoegdheid behoort, maar uitsluitend door het geval te beschouwen waarin, overeenkomstig de bewoordingen van de vragen, de artikelen 43 en/of 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek in die zin dienen te worden geïnterpreteerd dat ze de Koning ertoe zouden machtigen die maatregelen te nemen.

De appellante meent dat de Koning een zeer ruime interpretatie heeft gegeven aan Zijn uitvoerende bevoegdheid. Zij stelt dat artikel 43, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, dat de Koning machtigt om de voorwaarden en de normen te bepalen, geen basis kan vormen voor het bepaalde in artikel 23, § 2, van het koninklijk besluit nr. 18 en dat artikel 25 van hetzelfde koninklijk besluit, dat het mogelijk maakt een ontheffing van het verval van de vrijstelling te verlenen, toepassing behoeft in zoverre een medecontractant te goeder trouw is. Tevens stelt zij dat, in zoverre het koninklijk besluit nr. 18 een uitvoering zou vinden in artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, de Koning een fout zou hebben begaan doordat Hij het onderscheid uit die bepaling, namelijk naargelang er al dan niet sprake is van een « overtreding » van de medecontractant, niet heeft overgenomen.

A.1.4. De appellante beklemtoont dat artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek in eerste instantie een gunstmaatregel is ten voordele van de exporteur en dat de leverancier van die exporteur door die vrijstelling niet wordt bevoordeeld. Volgens haar maakt dit de vraag naar de verantwoording van een sanctie op een vormelijke tekortkoming van die leverancier des te prangender. Zij is van oordeel dat het bestraffen van het niet-naleven van bepaalde formaliteiten met de hoofdelijke gehoudenheid van de leverancier voor de B.T.W. waarvoor zijn afnemer ten onrechte een vrijstelling heeft geclaimd, strijdig is met de bedoeling van de wetgever om het niet in acht nemen van bepaalde formaliteiten te bestraffen met een matige boete. De appellante komt bijgevolg tot de conclusie dat de wetgever zelf de maatregel niet pertinent en noodzakelijk achtte om de fiscale fraude te bestrijden, hetgeen reeds op zich aantoonde dat artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, in zoverre er wordt verwezen naar artikel 43 van hetzelfde Wetboek, en/of artikel 43, eerste en tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, in zoverre het de Koning zou machtigen tot de invoering van een medeschuldenaarschap van de leverancier, ongrondwettig zijn.

A.1.5. De appellante stelt dat de in het geding zijnde maatregel onevenredig is met de doelstelling van de wetgever, temeer daar hij wordt toegepast op belastingplichtigen die niet de bedoeling zouden hebben gehad de administratie een belastbare materie te ontnemen. Zij verwijst hierbij naar de rechtspraak van het Hof betreffende het automatische medeschuldenaarschap inzake inkomstenbelastingen en betreffende de hoofdelijke gehoudenheid voor strafsancities inzake douaneaangelegenheden. De appellante wijst erop dat in het fiscaal recht legaliteits- en realiteitsbeginselen gelden die veel gemeen hebben met het legaliteitsbeginsel in het strafrecht en met het beginsel van het persoonlijke karakter van de schuld, zodat een afwijking van de algemene regel van de persoonlijke gehoudenheid voor de belastingschuld een element is dat kan doen besluiten tot de onevenredigheid van de in het geding zijnde maatregel. De appellante staft die stelling met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie (Cass., 17 november 2000, *T.F.R.*, 2001, 377).

Uit hetgeen voorafgaat concludeert de appellante dat de aansprakelijkheid of de gehoudenheid van een medecontractant voor de belastingschulden van een ander in de regel niet wettig verantwoord wordt geacht, temeer dat die gehoudenheid automatisch is en niet kan worden bijgesteld naar gelang van de ernst van de formele inbreuk of het eventuele bedrieglijke opzet van de medecontractant, of als de medecontractant geen nuttige band heeft met of zelfs vreemd is aan de doelstelling van de belasting. *In casu* is de in artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek bedoelde vrijstelling in essentie ten nutte van de exportonderneming gesteld en heeft zij met de leverancier niets te maken.

A.1.6. De appellante meent dat de onevenredigheid van de bestreden sanctie nog manifester is in geval van een overdreven formalisme. De eerste opgelegde verplichting, namelijk het nummeren van de bestelbon, dient volgens de appellante enkel ertoe de leverancier te verzekeren dat met vrijstelling van B.T.W. mocht worden geleverd, vermits andere bepalingen de leverancier reeds ertoe verplichten de bestelbonnen te bewaren en ter inzage voor te leggen. Door de belastingadministratie werd de doelstelling van die formaliteit evenwel nooit verduidelijkt. De appellante laat opmerken dat zij, omdat zij niet steeds een bestelbon ontving, de datum van de bestelling steeds vermeldde op de leveringsbon die één geheel uitmaakt met de factuur. Zij betoogt dat de niet-naleving van een maatregel zonder duidelijk doel geen pertinente, wettige en evenredige reden kan zijn om haar aansprakelijk te stellen voor de B.T.W. waarvan haar klant ten onrechte werd vrijgesteld.

Wat de tweede opgelegde formaliteit betreft, beweert de appellante dat zij een formulering hanteerde die slechts licht verschilde van diegene die wettelijk is opgelegd en dat de administratie ook andere facturen van andere vergunninghouders aanvaardde waarop evenmin een datum en een nummer van inschrijving van de

bestelbon voorkwam, zodat die verplichting duidelijk niet als substantieel kan worden beschouwd. De koppeling van de aansprakelijkheid aan het gebrek aan naleving van die formaliteit is bijgevolg kennelijk onredelijk.

De appellante citeert uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, waaruit kan worden afgeleid dat het weigeren door de B.T.W.-Administratie van een recht op een vrijstelling in de zin van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek op basis van een louter formalistische benadering onverenigbaar is met het beginsel dat het B.T.W.-stelsel in de Lid-Staten geen onevenredige vereisten mag stellen aan de aftrekken of vrijstellingen. De in de zesde B.T.W.-richtlijn niet expliciet vermelde verplichtingen voor B.T.W.-plichtigen kunnen volgens de appellante nationaal slechts worden uitgebreid in zoverre die noodzakelijk en pertinent zijn in verhouding tot het te bereiken doel, namelijk een efficiënte controle op de B.T.W.-heffing, hetgeen *in casu* niet het geval is. Zij wijst er ook op dat volgens het Hof van Justitie voor de uitvoer en voor de binnenlandse verhandelingen in principe in gelijkwaardige voorwaarden van administratieve controle moet worden voorzien en dat het evenredigheidsbeginsel verlangt dat de controlemaatregelen niet verder gaan dan het beoogde doel vereist. Evenwel kent zij geen voorschriften analoog aan die welke zijn opgelegd in het kader van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek voor het louter interne handelsverkeer, waardoor naar haar mening ernstig kan worden betwijfeld of het Hof van Justitie de sanctie van het medeschuldenaarschap van de leverancier als zijnde in overeenstemming met het Europees gemeenschapsrecht en de zesde B.T.W.-richtlijn zou beschouwen.

A.1.7. De appellante merkt op dat zij aan de bodemrechter heeft gevraagd zich in de plaats te stellen van de administratie en zelf met volheid van bevoegdheid te oordelen over de opportuniteit van de aansprakelijkstelling voor die enorme bedragen. Het Hof van Beroep heeft zich over die kwestie weliswaar nog niet uitgesproken maar indien een dergelijke volheid van rechtsmacht niet voorhanden zou zijn, dan is de appellante van oordeel dat dit in strijd zou zijn met de rechtspraak van het Hof die zij citeert.

A.1.8. De appellante is van mening dat de betwiste sanctie zeker dan onevenredig is wanneer met het gebrek aan bedrieglijk opzet, dat volgens haar vaststaat, geen rekening mag worden gehouden. Ook met de nalatigheid van de Belgische Staat moet rekening worden gehouden : de B.T.W.-Administratie heeft immers de plicht regelmatige controles te verrichten op de vergunninghouders en zij verwekt door de jaarlijkse hernieuwing van de vergunning bij de leveranciers de indruk dat de betrokken afnemers geregeld worden gecontroleerd. *In casu* blijkt dat een dergelijke controle niet heeft plaatsgevonden. De appellante is van mening dat zij niet alleen aansprakelijk mag worden gesteld voor de aldus ten onrechte genoten vrijstelling. Ook dit moet volgens haar door het Hof mee in aanmerking worden genomen vermits de gemeenrechtelijke aquiliaanse aansprakelijkheid ook wordt genuanceerd in geval van gedeelde aansprakelijkheid of doorbraak van het oorzakelijk verband door de fout van een ander. Indien met de nalatigheid van de Staat geen rekening mag worden gehouden, zijn de in geding zijnde bepalingen dan ook ongrondwettig.

A.1.9. De appellante stelt dat de in het geding zijnde bepalingen ongrondwettig zijn in de interpretatie dat een ontheffing van het verval van de vrijstelling van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek niet zou kunnen worden toegestaan in geval van goede trouw ofwel indien die ontheffing discretionair zou kunnen worden gegeven. Zij is van oordeel dat een ontheffing aangewezen is in het geval waarin de leverancier te goeder trouw heeft gehandeld maar om formele redenen aansprakelijk zou kunnen worden gesteld voor een onterecht beroep op een B.T.W.-vrijstelling door een vergunninghouder. Overeenkomstig artikel 25 van het koninklijk besluit nr. 18 kan door de administratie ontheffing van het opgelopen verval van de vrijstelling worden verleend. Die bepaling kan zo worden geïnterpreteerd dat de belastingadministratie een discretionaire bevoegdheid zou hebben om een dergelijke ontheffing van verval te verlenen, zonder daarbij aan bepaalde criteria gebonden te zijn. Dit zou erop neerkomen dat artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek aan de Koning machtiging geeft om zonder concrete criteria een dergelijke ontheffing te verlenen zodat de belastingplichtige in het ene geval wel en in het andere geval niet tot de aansprakelijkheid zou zijn gehouden, hetgeen volgens de appellante strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet. Enkel indien artikel 25 van het koninklijk besluit nr. 18 zo zou worden geïnterpreteerd dat het toestaat de leverancier van zijn aansprakelijkheid te ontheffen wanneer hij te goeder trouw heeft gehandeld, zou dit de kennelijke onredelijkheid van het aansprakelijkheidsstelsel kunnen ontnemen.

A.1.10. Indien artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek de juridische grondslag zou vormen voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de leverancier, stelt de appellante vast dat de Koning die wetsbepaling ongrondwettig heeft uitgevoerd vermits in de uitvoeringsbepalingen geen onderscheid wordt gemaakt naargelang er al dan niet sprake is van een « overtreding » van de medecontractant. Aldus worden ongrondwettige privileges gecreëerd die strijdig zijn met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

A.1.11. De appellante vraagt in hoofdorde het Hof te oordelen dat artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt in zoverre het de Koning zou machtigen om de leverancier van een vergunninghouder die zich op de vrijstelling beroept, aansprakelijk te stellen of mede gehouden te achten voor de B.T.W. waarvoor zijn afnemer ten onrechte aanspraak zou maken op de vrijstelling. Hetzelfde zou gelden voor artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek in zoverre het een gehoudenheid zou meebrengen voor de leverancier van een vergunninghouder die zich ten onrechte op zijn vrijstelling beroept.

In ondergeschikte orde vraagt de appellante het Hof te verklaren dat artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt in zoverre het een gehoudenheid zou meebrengen voor de leverancier van een vergunninghouder bedoeld in artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek in de hypothese dat die leverancier geen opzettelijk vergrijp zou hebben gepleegd.

In uiterst ondergeschikte orde vraagt de appellante het Hof te beslissen dat de beide in het geding zijnde bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, schenden in zoverre ze de Koning zouden machtigen om een leverancier van een vergunninghouder krachtens artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek aansprakelijk te stellen voor de B.T.W. van zijn afnemer in de interpretatie dat die aansprakelijkheid van rechtswege moet worden toegepast indien de leverancier niet de voorgeschreven formaliteiten heeft vervuld, dat noch de administratie, noch de rechtscolleges ontheffing van het verval van vrijstelling zouden kunnen verlenen bij goede trouw of gebrek aan bedrieglijk opzet van de leverancier, dat de rechtscolleges niet met volheid van bevoegdheid rekening zouden kunnen houden met die goede trouw, dat bij de beoordeling van de aansprakelijkheid van de leverancier niet tevens rekening moet worden gehouden met eventuele fouten begaan door de administratie zelf, dat de ontheffing van het verval van vrijstelling door de belastingsadministratie discretionair zou kunnen worden verleend en, ten slotte, in de interpretatie dat artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek een machtiging zou inhouden om de vrijstelling van aansprakelijkheid voor te behouden voor bepaalde gevallen die niet als zodanig in artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek als van elkaar onderscheiden categorieën zijn opgenomen, waardoor privileges zouden worden verleend.

A.2.1.1. De Ministerraad gaat allereerst in op de draagwijdte en de historiek van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek en wijst erop dat die bepaling met ingang van 1 januari 1993 is opgeheven. De doelstelling van die bepaling bestond erin de financiële last te verlichten die volgde uit de voorfinanciering van de aftrekbare B.T.W. en het ontstaan van aftrekoverschotten die pas maanden later door de Staat werden terugbetaald. De Ministerraad merkt op dat de goederen en de diensten die op grond van artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek met vrijstelling van B.T.W. werden geleverd of verricht, gewone binnenlandse handelingen waren die niet konden worden aangemerkt als omzet bij uitvoer welke de hoedanigheid van exporteur bezorgde aan de leverancier. Het betrof namelijk, ten eerste, het invoeren of aankopen hier te lande van goederen die bestemd zijn voor de uitvoer in de staat waarin ze werden ingevoerd of aangekocht en, ten tweede, het invoeren of aankopen hier te lande van grondstoffen of hulpstoffen die bestemd waren voor de fabricage van goederen die zouden worden uitgevoerd.

De Ministerraad overweegt dat het wettelijk niet is toegestaan dat een leverancier zijn wettelijke verplichtingen op een onwettige wijze nakomt. De belastingwetgeving is van openbare orde, zodat ze moet worden toegepast zoals ze is geschreven, en dit ook door de administratie. Het lijkt een toepassing van de principes van het goede huisvaderschap dat gespecialiseerde derden die over hun wettelijke en administratieve verplichtingen zijn ingelicht, voor hun aansprakelijkheid ter zake kunnen worden geplaatst.

A.2.1.2. Ook in zijn memorie van antwoord beklemtoont de Ministerraad dat artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek in essentie een maatregel was ter vermindering van het cashflow-probleem, en aldus de uitvoer bevorderde, een positieve en compenserende invloed op de omzetcijfers had en de financieel-administratieve organisatie ontlastte. De betrokken bepaling organiseerde aldus geenszins een kwijtschelding of een vrijstelling van B.T.W. De Ministerraad wijst erop dat voor de leveranciers van vergunninghouders die uitzonderlijke organisatie van de B.T.W. geen directe gevolgen had daar de B.T.W. ter zake niet moest worden geïnd en dus ook niet moest worden doorgestort aan de overheid.

A.2.2.1. De Ministerraad is van oordeel dat het verwijzende rechtscollege geen belang heeft bij het stellen van de vraag betreffende artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek vermits die bepaling sinds 1 januari 1993 is opgeheven, zodat de dialoog tussen het Hof en de verwijzende rechter niet langer vruchtbaar lijkt. De Ministerraad vraagt het Hof bijgevolg de vraag terug te zenden naar de verwijzende rechter. Hetzelfde zou gelden voor de vraag inzake artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek, vermits die bepaling door de appellante niet wordt tegengeworpen, daar de boete gebaseerd is op artikel 70, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, maar enkel wordt gebruikt als referentie om het bestaan van de rechtsfiguur « hoofdelijke aansprakelijkheid » te

onderstrepen. Vermits de verwijzende rechter niet moet oordelen over dat artikel, is hij ook niet bij machte om dat artikel te laten toetsen door het Hof, zodat ook de tweede vraag moet worden teruggezonden naar het verwijzende rechtscollege.

A.2.2.2. De Ministerraad is in ondergeschikte orde van oordeel dat de voorgelegde vragen geen voldoende vergelijking bevatten, daar wordt vergeleken met regels die te algemeen zijn. Ook om die reden vraagt de Ministerraad de vraag niet te beantwoorden.

A.2.2.3. De Ministerraad meent dat in nog meer ondergeschikte orde het verwijzende rechtscollege enkel wil weten of de notie van « medecontractant/leverancier » is beoogd in de woorden « zij die niet tot voldoening van de belasting zijn gehouden, maar aan wie bij de artikelen ... bepaalde verplichtingen zijn opgelegd » van artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek. Indien het Arbitragehof hierop zou antwoorden, zou het zijn onafhankelijkheid en die van het Hof van Cassatie aantasten. Ook om die reden vermag het Hof de vraag niet te beantwoorden.

A.2.3.1. In haar memorie van antwoord stelt de n.v. Borsumij Belgium dat de Belgische Staat het vernietigingsberoep bij het Hof verwacht met de procedure van prejudiciële vraagstelling en dat zij de exceptie van de Ministerraad betreffende het gebrek aan belang niet begrijpt. Het is evident dat de appellante een belang heeft en rechtstreeks en ongunstig in haar situatie wordt geraakt. De opheffing van artikel 43 bij de wet van 28 december 1992 heeft geen enkele invloed op het belang van de appellante vermits zij nog steeds de nadelige uitwerking van die bepaling ondergaat. De stelling van de Ministerraad is incorrect daar dit zou betekenen dat de wetgever nooit ter verantwoording kan worden geroepen, als hij er achteraf maar voor zorgt dat de kwestieuze wet voor de toekomst wordt opgeheven. De appellante verwijst dienaangaande naar de rechtspraak van het Hof. Ook het feit dat de grondwettigheid van artikel 70, § 1, van het B.T.W.-Wetboek niet wordt betwist, doet volgens de appellante niet ter zake. Bovendien zou de eventuele ongrondwettigheid van een boete van 200 pct. van de B.T.W. zoals daarin is voorzien in artikel 70, § 1, van het B.T.W.-Wetboek vanwege zijn onproportioneel volume *a fortiori* de ongrondwettigheid van de hoofdelijke gehoudenheid door een ander persoon dan de belastingschuldige *sensu stricto* tot gevolg hebben.

Ook het argument van de Ministerraad dat de verwijzende rechter enkel een interpretatie verwacht van het Hof en geen grondwettelijke toetsing, is volgens de appellante onjuist. Zij wijst erop dat de Belgische Staat voor de verwijzende rechter heeft nagelaten zijn eigen interpretatie te verdedigen. Wanneer de Staat volhardt in een ongrondwettige interpretatie, kan dit de toetsingsbevoegdheid van het Hof niet ontnemen.

A.2.3.2. In zijn memorie van antwoord blijft de Ministerraad op het standpunt dat het Hof onbevoegd is om een antwoord te geven op de gestelde vragen. Immers, indien de interpretatie van de appellante zou worden gevolgd, dan wordt de ongrondwettigheid van de rechtsfiguur van het medeschuldenaarschap veroorzaakt door het ontbreken van een rechtsgrond hiervoor. De Ministerraad is van mening dat « zo'n gebrek in de regel op elke rechtsonderhorige, zonder een bepaald onderscheid in behandeling te ambiëren, van toepassing is en daardoor de hier bedoelde discriminaties uitsluiten ». Het statuëren van een dergelijke ongrondwettigheid lijkt de Ministerraad niet tot het opdrachtenpakket van het rechtscollege te behoren.

De Ministerraad beklemtoont verder dat de in het geding zijnde maatregelen een indirecte belasting betreffen, waarbij geen personen direct worden belast maar wel de leveringen van goederen en het verstrekken van diensten. Het mechanisme van aftrek en de wijze van betaling van de belasting aan de Staat doen de B.T.W. fundamenteel verschillen van andere belastingen. Omdat de B.T.W. niet persoonsgebonden is, dient wie zich in gelijke omstandigheden bevindt, in principe niet gelijk te worden belast. Artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek is van belang voor de geëxporteerde goederen en diensten en niet voor de exporteur. De Ministerraad is bijgevolg van mening dat de door de appellante opgeworpen discriminaties, de aard en de werkingssfeer van de B.T.W. miskennen.

A.2.4.1. De Ministerraad stelt dat met artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek het algemeen belang werd bevorderd, inzonderheid de Belgische uitvoer, die een belangrijke bron van welvaart van onze samenleving uitmaakt. De vergunningen moesten bijgevolg zo soepel mogelijk worden verleend. De Ministerraad verwijst naar de vroegere artikelen 52 en 53 van het B.T.W.-Wetboek (huidige artikelen 54 en 54*bis*, respectievelijk 51*bis*) die evenzeer het principe van de hoofdelijke aansprakelijkheid inhouden, hetgeen bewijst dat die rechtsfiguur van algemene aard is binnen de B.T.W.-wetgeving. Volgens de Ministerraad is dit toe te schrijven aan het eigen karakter van het B.T.W.-stelsel waarin de belastingplichtige in de schakel waarin hij optreedt slechts handelt als inner en niet als drager van de belasting, zodat een B.T.W.-stelsel slechts goed kan functioneren indien de factureringsplicht is gewaarborgd. De Ministerraad verwijst hierbij naar rechtspraak van

het Hof van Cassatie waarin strenge vormvereisten inzake de factuur worden aanvaard. De Ministerraad meent dat elke andere houding de fraudegevoeligheid van dat belastingsysteem aanzienlijk zou verhogen en indirect zijn principes van neutraliteit, doorzichtigheid of zijn vermogen om buiten de kostprijs en de brutowinst te blijven, zou aantasten. Vermits elke uitgaande factuur ook een inkomend stuk is in de volgende schakel van de economische kringloop zou de controle op de toepassing van die belasting, in geval van te grote inschikkelijkheid, niet meer kunnen worden verzekerd.

A.2.4.2. De appellante antwoordt hierop dat het feit dat eenzelfde wet een bepaalde sanctie frequent toepast op zich niet verantwoordt dat die sanctie of controlemethodiek proportioneel is ten opzichte van het doel. Het argument van de Ministerraad inzake het specifieke karakter van de belasting over de toegevoegde waarde kan evenmin in aanmerking worden genomen daar dit niet verantwoordt dat één schakel moet opdraaien voor de volledige B.T.W. of dat de volledige last van de belasting door die ene schakel zou moeten worden gedragen indien een andere schakel in de keten een frauduleuze gedraging stelt waardoor de belasting van alle andere schakels niet meer kan worden geïnd.

A.2.5.1. De Ministerraad merkt op dat de verplichting tot betaling van een fiscale geldboete haar oorsprong vindt in de wet en aldus verbonden is aan het materieel feit van de overtreding. Administratieve geldboeten worden opgelopen door het enkele feit van de overtreding, ongeacht de goede trouw, de feitelijke vergissing of de rechtsdwaling van de betrokkene. Dit van rechtswege verschuldigd zijn van de fiscale administratieve geldboeten heeft volgens de Ministerraad tot gevolg dat de personen die door de wet als overtreder worden aangemerkt, niet kunnen aanvoeren dat zij zonder schuld zijn. Zo niet zouden de prerogatieven van de rechterlijke macht worden verlegd naar de uitvoerende macht.

De Ministerraad verwijst naar de rechtspraak van het Hof en van het Hof van Cassatie inzake administratieve geldboeten, ten gevolge waarvan de rechtbanken de bevoegdheid verwerven om de opportuniteit en de hoogte van de opgelegde fiscale geldboeten te onderzoeken en in voorkomend geval te verminderen of kwijt te schelden. Dit ontnemt die straf volgens de Ministerraad evenwel niet « haar plaats in het burgerrechtelijk domein, noch haar aard ». Het komt bijgevolg de rechtelijke macht toe om rekening te houden met de al dan niet opzettelijke overtreding van de leverancier.

A.2.5.2. De n.v. Borsumij Belgium is in haar memorie van antwoord van oordeel dat die overwegingen inzake de fiscale administratieve geldboeten niet ter zake dienend zijn en geen repercussies hebben op de ongelijke behandeling die zij aanklaagt.

A.2.5.3. De Ministerraad stelt in zijn memorie van antwoord dat hij niet inziet waarom men aan de rechtsfiguur van het medeschuldenaarschap niet de aard van een administratieve strafbepaling zou kunnen geven, zeker wanneer men rekening houdt met het doel van de maatregel en met het algemeen karakter van die rechtsfiguur binnen het B.T.W.-Wetboek. Doordat elke Staat slechts binnen de eigen grenzen een onbeperkte macht op fiscaal vlak geniet, is het evident dat een zorgzame wetgever opteert voor een preventief formalisme. Volgens de Ministerraad is het niet zo evident dat het Hof van Justitie zich zou inlaten met de rechtsfiguur van het medeschuldenaarschap, daar strafbepalingen nog niet behoren tot « het dagelijkse Europese juridische acquis ».

A.2.6. De Ministerraad besluit dat indien artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek zou leiden tot een ongelijke behandeling, er een redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

A.2.7.1. De Ministerraad wijst erop dat met de wijziging van artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek bij de wet van 22 december 1989 de wetgever beoogde alle boeten van het B.T.W.-Wetboek samen te brengen, ook die waarin vroeger voorzien was in artikel 60, eerste lid, artikel 61, §§ 4 en 6, en artikel 63, eerste lid, van het B.T.W.-Wetboek. Ingevolge de wijziging van artikel 70, § 4, bij de wet van 22 juli 1993 werd de Koning bevoegd verklaard om een schaal met verschillende trappen vast te stellen, hetgeen gebeurde bij het koninklijk besluit nr. 44 van 21 oktober 1993. De verwijzing naar artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek in artikel 70, § 4, ingevoegd bij amendement van de Regering tijdens de bespreking van het ontwerp van wet, had volgens de Ministerraad tot doel ervoor te zorgen dat de voorwaarden zouden worden nageleefd die werden gesteld in dat artikel. De wetgever was immers van oordeel dat het niet in acht nemen van een van de formaliteiten niet hoeft te worden bestraft met de weigering van de vrijstelling, maar wel met een matige boete.

Inhoudelijk meent de Ministerraad dat als artikel 70, § 4, al zou leiden tot een schending van het gelijkheidsbeginsel, « deze discriminatie toch een redelijk verband van evenredigheid kan voorleggen tussen de aangewende middelen en het beoogd doel ».

A.2.7.2. De appellante stelt in haar memorie van antwoord dat zij niet begrijpt wat de Ministerraad wil aantonen met de beschouwingen inzake artikel 70, § 4, eerste lid, van het B.T.W.-Wetboek vermits de prejudiciële vraag artikel 70, § 4, tweede lid, van hetzelfde Wetboek betreft.

A.3. Bij beschikking van 28 november 2001 heeft het Hof de Ministerraad uitgenodigd « het nut van de formaliteiten bedoeld in het toenmalige artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977 met betrekking tot de vrijstelling ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, opgelegd aan de leverancier, te verklaren en met name te preciseren op welke wijze en in welke mate zij ertoe kunnen bijdragen het risico op fraude te vermijden ».

A.4. In zijn aanvullende memorie gaat de Ministerraad allereerst in op het mechanisme van de vrijstelling, die steeds gedeeltelijk is naar gelang van de gerealiseerde uitvoeren ten opzichte van de totale omzet en waarvoor door de administratie een vergunning moet worden afgeleverd. Ter controle van die gedeeltelijke vrijstelling moet de vergunninghouder een bijzondere boekhouding voeren en moet hij, telkens als hij zich op de vrijstelling wenst te beroepen, een bestelbon richten aan zijn medecontractant, en die bestelbon in zijn boekhouding verwerken. Die bestelbonnen hebben voor de vergunninghouders aldus een controlefunctie.

Ten opzichte van de medecontractanten van die vergunninghouders houdt die vrijstelling een afwijking in van het principe van de verschuldigdheid van de belasting. Ook die leveranciers of dienstverrichters moeten bijgevolg kunnen verantwoorden waarom geen B.T.W. verschuldigd is zodat zij in het bezit moeten zijn van een bestelbon, waarop de gegevens van de vergunning gedetailleerd vermeld moeten zijn. Voor de medecontractanten van de vergunninghouders hebben de bestelbonnen aldus een verantwoordingsfunctie. De Ministerraad besluit hieruit dat de bestelbonnen zowel een controle- als een verantwoordingsfunctie hebben met als gezamenlijk doel het vermijden van het onrechtmatig toepassen van de vrijstelling. De Ministerraad wijst tevens op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, waarin wordt aanvaard dat vrijstellingen die afwijken van het algemeen beginsel dat B.T.W. wordt geheven over elke levering van goederen en diensten, strikt moeten worden uitgelegd en aldus restrictief of minstens zeer zorgvuldig mogen worden georganiseerd. De Ministerraad herinnert eraan dat het voorliggende B.T.W.-systeem erg gevoelig is voor collusie en dat de door de wetgever ingestelde controle gebaseerd is op het tegen elkaar opzetten van eigenbelangen in naam van een hoger belang.

A.5. Ter terechtzitting bestrijdt de appellante die argumentatie.

Het is duidelijk dat de aansprakelijkheid van de leverancier voor de B.T.W. ten belope van 100 pct. voor de door hem gedane leveringen aan een afnemer die bestelt met toepassing van artikel 43 van de B.T.W.-Wetboek nooit pertinent kan zijn in verhouding tot de finaliteit van de genoemde formaliteit en noodzakelijk daaraan gekoppelde gevolgen van de overtreding (overigens in eerste instantie door de vergunninghouder) ervan op het B.T.W.-controlemechanisme, zulks alleen al om de twee volgende redenen.

Ten eerste kan de overschrijding van de percenten van de vergunning kan immers hoogstens een nadeel voor de Schatkist opleveren van 25 pct. of 10 pct. zodat een aansprakelijkstelling ten belope van 100 pct. voor de gedane leveringen om die reden alleen al buiten proportie is.

Ten tweede bestaat er een even efficiënte maatregel als alternatief met minder zwaarwichtige gevolgen.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vragen betreffen de artikelen 43 en 70, § 4, tweede lid, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : B.T.W.-Wetboek), zoals van toepassing in 1991.

Artikel 43 luidde :

« Belastingplichtigen kunnen de door hen voor uitvoer bestemde goederen, de grondstoffen en hulpstoffen voor de vervaardiging van die goederen en de diensten met betrekking tot deze vervaardiging, hier te lande afnemen of invoeren met vrijstelling van de belasting.

De voorwaarden en de normen voor de toepassing van dit artikel worden bepaald door de Koning. »

Artikel 70, § 4, tweede lid, luidde :

« Zij die niet tot de voldoening van de belasting zijn gehouden, maar aan wie bij de artikelen 39 tot 43, 50 tot 52 en 58, of bij de ter uitvoering ervan gegeven regelen bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, zijn bovendien, ingeval zij een overtreding hebben begaan, hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de intresten en de opgelopen geldboeten. Ten aanzien van frauduleus ingevoerde goederen rust die hoofdelijke aansprakelijkheid eveneens op hen die aan de frauduleuze invoer of poging tot frauduleuze invoer hebben deelgenomen, op de houder van de goederen, en, eventueel, op degene die voor rekening van die houder heeft gehandeld. »

B.1.2. Artikel 43, eerste lid, van het B.T.W.-Wetboek, zoals het van kracht was tot aan de opheffing ervan door artikel 49 van de wet van 28 december 1992, verleent een vrijstelling van B.T.W. in de fase die de uitvoer voorafgaat. Een belastingplichtige kan zich op vrijstelling van B.T.W. beroepen voor bepaalde handelingen die hij voor eigen rekening verricht, namelijk, ten eerste, het invoeren en het aankopen in België van goederen bestemd voor uitvoer in de staat waarin ze werden ingevoerd of aangekocht en, ten tweede, het invoeren en aankopen in België van grondstoffen en hulpstoffen bestemd voor de fabricage van goederen die zullen worden uitgevoerd alsook voor de voor zijn rekening gedane dienstverrichtingen die tot die fabricage bijdragen. Zijn leverancier zal hem die goederen, grondstoffen en hulpstoffen bijgevolg met vrijstelling van B.T.W. kunnen leveren.

Artikel 43, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek machtigt de Koning de voorwaarden en de normen te bepalen voor de toepassing van die vrijstelling, wat gebeurde bij de artikelen 19 tot 23 van het koninklijk besluit nr. 18 van 27 december 1977 met betrekking tot de vrijstelling ten aanzien van de uitvoer van goederen en diensten, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde.

De vrijstelling wordt verleend indien aan bepaalde voorwaarden en normen omschreven in de artikelen 20 en 21 van het voornoemd koninklijk besluit is voldaan. De belastingplichtige moet de vrijstelling schriftelijk aanvragen aan de Administratie (artikel 22). Ze is één jaar geldig, maar is hernieuwbaar. Aan de belastingplichtige, ook « vergunninghouder » genoemd, zijn een aantal verplichtingen opgelegd, namelijk, het voeren van een boekhouding aan de hand waarvan de Administratie controle kan uitoefenen, en het uitreiken aan zijn leveranciers van een bestelbon met een aantal vermeldingen.

Ook aan de leverancier of de dienstverrichter zijn verplichtingen opgelegd, zijnde, ten eerste, het nummeren van de ontvangen bestelbonnen volgens een ononderbroken reeks nummers en het bewaren ervan en, ten tweede, het vermelden op de uitgegeven facturen van de voorgeschreven formulering (artikel 23, § 1). De leverancier of de dienstverrichter is van alle aansprakelijkheid ontslagen als de ontvangen bestelbon regelmatig is en hij die verplichtingen heeft nageleefd (artikel 23, § 2).

De Administratie kan de vergunning intrekken indien de voorwaarden niet worden nageleefd of indien onjuiste verklaringen worden verstrekt (artikel 24). Indien door de niet-naleving van bepaalde formaliteiten het voordeel van de vrijstelling verloren wordt, kan door of namens de Minister van Financiën gehele of gedeeltelijke ontheffing van het opgelopen verval worden verleend (artikel 25).

B.1.3. Krachtens artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 34 van de wet van 22 december 1977 en bij artikel 124 van de wet van 22 december 1989 en van kracht tot aan de wijziging ervan bij de wet van 28 december 1992, zijn zij die niet tot de voldoening van de belasting zijn gehouden maar aan wie bij artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek of bij de ter uitvoering ervan gegeven regelen bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de intresten en de opgelopen geldboeten indien zij een overtreding begaan.

B.1.4. Omdat die regeling onvoldoende bestand bleek tegen fraude (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/1, p. 46) werd artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek opgeheven bij artikel 49 van de wet van 28 december 1992. Artikel 70, § 4, werd dienovereenkomstig bij dezelfde wet aangepast.

B.2. Uit de feiten van het geding en uit de motivering van de verwijzende rechter blijkt dat de prejudiciële vragen de grondwettigheid aan de orde stellen van de toenmalige artikelen 43 en 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, aldus geïnterpreteerd dat die bepalingen een rechtsgrond zouden verschaffen voor het hoofdelijk aansprakelijk stellen voor de voldoening van de belastingen, de geldboeten en de intresten van een leverancier van een belastingplichtige-vergunninghouder die zich ten onrechte op de in artikel 43 bedoelde vrijstelling heeft beroepen en waarbij de leverancier, op onopzettelijke wijze, de hem opgelegde administratieve verplichtingen niet zou zijn nagekomen. Vermits beide prejudiciële vragen aldus dezelfde rechtsproblematiek betreffen, worden ze samen behandeld.

B.3.1. De Ministerraad voert in eerste instantie aan dat er « een gebrek aan belang in hoofde van het verwijzende rechtscollege » is, nu artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek met ingang van 1 januari 1993 is opgeheven bij artikel 49 van de wet van 28 december 1992, zodat « de dialoog tussen het Grondwettelijk hof en het verwijzende rechtscollege [...] de Ministerraad dan ook niet meer vruchtbaar [lijkt] ».

B.3.2. De bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereist niet dat de verwijzende rechter van een « belang » doet blijken bij het stellen van een prejudiciële vraag. In beginsel komt het de verwijzende rechter toe de normen vast te stellen die toepasselijk zijn op het hem voorgelegde geschil. De exceptie van de Ministerraad wordt verworpen.

B.4.1. De Ministerraad voert vervolgens aan dat de vragen enkel op algemene wijze refereren aan de principes uit het gemeen recht en dat zij het het Hof niet mogelijk zouden maken over te gaan tot een vergelijking van situaties.

B.4.2. De aan het Hof toevertrouwde toetsing van wettelijke normen aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereist dat de categorie van personen ten aanzien van wie een

mogelijke discriminatie wordt aangevoerd, het voorwerp uitmaakt van een pertinente vergelijking met een andere categorie.

B.4.3. De verwijzing in de tweede prejudiciële vraag naar de « andere fiscale wetboeken », waarin van een « dergelijk automatisch medeschuldenaarschap » geen sprake zou zijn, stelt het Hof niet ertoe in staat op voldoende duidelijke wijze de categorieën van personen af te bakenen ten aanzien waarvan een discriminatie zou bestaan.

Het Hof kan bij gebreke van een duidelijk aanwijsbare vergelijkbare categorie van personen in het fiscaal recht niet onderzoeken of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in dat opzicht zijn geschonden.

B.4.4. Uit de verwijzing in beide vragen naar het burgerlijk recht blijkt dat de regel in artikel 1202 van het Burgerlijk Wetboek wordt bedoeld, volgens welke hoofdelijkheid niet wordt vermoed, maar uitdrukkelijk moet zijn bedongen dan wel van rechtswege bestaat. Een contractant is burgerrechtelijk in principe niet hoofdelijk aansprakelijk voor de verplichtingen en de schulden van zijn medecontractant.

Aldus wordt een verschil in behandeling in het leven geroepen tussen de contractanten naargelang hun medecontractant een gewone contractant is dan wel een vergunninghouder in het kader van het toenmalige artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek. Terwijl een contractant in de regel burgerrechtelijk niet hoofdelijk aansprakelijk is voor de schulden van zijn medecontractant, is een leverancier die bepaalde van de hem opgelegde administratieve verplichtingen in het kader van de B.T.W.-wetgeving niet nakomt hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld van zijn medecontractant-vergunninghouder.

Het Hof zal de gestelde vragen enkel in dit opzicht onderzoeken.

B.5. Het Hof vermag zich enkel uit te spreken over het ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet al dan niet verantwoorde karakter van een verschil in behandeling als dat verschil aan een norm met wetgevend karakter kan worden toegeschreven. In dat verband moet worden opgemerkt dat wanneer een wetgever een machtiging verleent, aangenomen dient te worden - behoudens aanwijzingen in de tegenovergestelde zin - dat hij de

gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Rekening houdend met de hoofdelijke aansprakelijkheid van de leverancier ingesteld bij artikel 70, § 4, tweede lid, blijkt dat het in het geding zijnde artikel 43 aldus kan worden geïnterpreteerd dat het de Koning machtigt bijzonder stringente administratieve verplichtingen op te leggen aan een leverancier van een vergunninghouder in geval van toepassing van de bedoelde vrijstelling.

B.6. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.7.1. Met de vrijstelling bedoeld in artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek wilde de wetgever problemen van voorfinanciering door een uitvoerder vermijden en aldus de export stimuleren (*Parl. St.*, Kamer, B.Z., 1968, nr. 88/15, p. 127). Door ook de leveringen van goederen en dienstverrichtingen in de handelsfase die aan de uitvoer voorafgaan vrij te stellen van B.T.W., spreidde hij de belastingsvrijstelling over meerdere betrokkenen, om aldus de export zo weinig mogelijk door voorfinanciering te belasten.

Het tweede lid van die bepaling werd tijdens de parlementaire voorbereiding bij amendement ingevoegd opdat « de toepassingsmodaliteiten van deze bepaling zouden [...] worden bepaald door de Koning zodat een ieder zou weten onder welke voorwaarden hij de vrijstelling kan invoeren » (*Parl. St.*, Senaat, 1968-1969, nr. 455, p. 154).

De verwijzing in artikel 70, § 4, van het B.T.W.-Wetboek naar artikel 43 had luidens de parlementaire voorbereiding tot doel « ervoor te zorgen dat de voorwaarden worden nageleefd die gesteld zijn voor [...] de invoer van goederen met vrijstelling van de belasting bij

toepassing van artikel 43. Het in acht nemen van sommige formaliteiten mag geen voorwaarde zijn om de vrijstelling te verkrijgen. Het niet in acht nemen van een dezer formaliteiten behoeft niet te worden gestraft met het weigeren van de vrijstelling, maar wel met een matige geldboete » (*Parl. St.*, Senaat, 1968-1969, nr. 455, p. 206; *Parl. St.*, Kamer, B.Z., 1968, nr. 88/25, p. 14).

B.7.2. Uit wat voorafgaat blijkt dat de wetgever met de in het geding zijnde maatregel de leverancier van de in artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek bedoelde vergunninghouder heeft willen responsabiliseren, gelet op de belangrijke rol die deze leverancier speelt inzake de correcte toepassing van de door de wetgever verleende vrijstelling, en aldus fraude heeft willen voorkomen.

B.8. Het onderscheid tussen de twee in B.4.4 omschreven categorieën van personen berust op een objectief criterium, namelijk het al dan niet onderworpen zijn aan het B.T.W.-stelsel.

B.9. Gelet op het specifieke karakter van de B.T.W., die een belasting is op het verbruik geheven ter gelegenheid van elke levering van goederen en diensten, en de specifieke verhouding van de belastingplichtigen en de B.T.W.-Administratie, waarbij de aan de belasting onderworpenen optreden als tussenpersoon bij de heffing van de belasting, vermag de wetgever contractanten in het kader van de B.T.W.-wetgeving op het vlak van de gehoudenheid voor de ontdoken belasting, boeten en intresten anders te behandelen dan contractanten in het kader van het burgerlijk recht, op het vlak van hun gebondenheid aan de verbintenis uit overeenkomst.

Dit geldt des te meer in het kader van de betwiste maatregel, die een vrijstelling van belasting inhoudt in de fase die aan de uitvoer voorafgaat, vermits de administratie de correcte toepassing van de vrijstelling enkel kan nagaan indien zowel de leverancier als de exporteur hun administratieve verplichtingen vervullen. De leverancier van een vergunninghouder, die de sanctie van de hoofdelijke gehoudenheid vooraf kent, zal aldus ertoe worden aangezet zijn verplichtingen na te komen, zodat de maatregel pertinent is ten opzichte van het doel ervan.

B.10.1. Al is het gewettigd dat de wetgever ernaar streeft fraude te voorkomen en aldus voldoende voorzorgen neemt zodat een vrijstelling slechts kan worden toegepast wanneer aan

de voorwaarden daartoe is voldaan, dient hij niettemin ervoor te zorgen dat de maatregelen niet verder gaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk is. Het Hof onderzoekt bijgevolg of de in het geding zijnde maatregel niet onevenredig is wanneer hij wordt toegepast op een in gebreke zijnde leverancier van een belastingplichtige afnemer die zich, ten onrechte en buiten medeweten van die leverancier, beroept op een vrijstelling van B.T.W. overeenkomstig het toenmalige artikel 43 van het B.T.W.-Wetboek.

B.10.2. Zowel uit artikel 23, § 2, van het koninklijk besluit nr. 18 als uit artikel 70, § 4, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek blijkt dat indien de leverancier zijn administratieve verplichtingen correct zou hebben vervuld, hij geen overtreding zou hebben begaan en bijgevolg niet hoofdelijk aansprakelijk zou kunnen worden gesteld. De vaststelling dat een leverancier op onopzettelijke wijze een overtreding heeft begaan, doet niets af aan het feit dat hij, door zijn onachtzaamheid, het de administratie heeft bemoeilijkt de fiscale fraude op te sporen. De gestrengheid van de sanctie, wanneer de tekortkoming van de leverancier geen ernstige fout vormt of te wijten is aan onachtzaamheid of nog, wanneer niet kan worden vastgesteld dat de overtreding werd begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken, is niet voldoende om tot de onevenredigheid ervan te besluiten. De verplichtingen die aan de leverancier zijn opgelegd gaan immers uit van de noodzaak de financiën van de Staat te beschermen tegen diegenen die deze zouden kunnen ontwrichten door hun onachtzaamheid of misbruik, door middel van een controlesysteem dat niet doeltreffend kan zijn zonder een zekere rigiditeit.

B.10.3. De vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 43 van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals het van kracht was tot aan de opheffing ervan bij de wet van 28 december 1992, en artikel 70, § 4, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, in zoverre het vóór de wijziging ervan bij dezelfde wet naar de voormelde bepaling verwees, schenden de artikelen 10 en 11 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 Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 12 juni 2002.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts