

Rolnummer 6203
Arrest nr. 107/2016 van 7 juli 2016

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 105, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het koninklijk besluit nr. 35 van 28 december 1999 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus en artikel 3 van de programmawet van 5 augustus 2003, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 13 mei 2015 in zake de nv « Jetair », de nv « Jetaircenter », de nv « Tui Airlines Belgium », de nv « Tuifly Academy Brussels », de nv « Tech4jets », de nv « Pats » en de nv « Tui Travel Belgium », samen vormende de btw-eenheid « BTWE Travel4you », tegen de FOD Financiën, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 21 mei 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Worden de artikelen 105, 170 en 172 Grondwet geschonden en daardoor impliciet het gelijkheidsbeginsel verwoord in artikel 10 en 11 Grondwet doordat de Koninklijke Besluiten van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot reisbureaus, in overtreding met artikel 105 W.BTW pas bij wet van 5 augustus 2003 werden bekrachtigd in plaats van onmiddellijk toen het parlement terug in zitting was zoals artikel 105 W.BTW voorschrijft ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Jetair », de nv « Jetaircenter », de nv « Tui Airlines Belgium », de nv « Tuifly Academy Brussels », de nv « Tech4jets », de nv « Pats » en de nv « Tui Travel Belgium », samen vormende de btw-eenheid « BTWE Travel4you », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Vandebergh, advocaat bij de balie te Hasselt;

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

De nv « Jetair », de nv « Jetaircenter », de nv « Tui Airlines Belgium », de nv « Tuifly Academy Brussels », de nv « Tech4jets », de nv « Pats » en de nv « Tui Travel Belgium », samen vormende de btw-eenheid « BTWE Travel4you », hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 11 mei 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en F. Daoût te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 1 juni 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 1 juni 2016 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Voor de verwijzende rechter is het beroep aanhangig dat zeven reisbureaus, verenigd in de btw-eenheid « BTWE Travel4you », hebben ingesteld tegen de verwerping, door de Administratie van de btw, van de aftrek van terugbetaling van de btw met betrekking tot reizen buiten de Europese Unie.

De verwijzende rechter wijst erop dat de reisbureaus krachtens de wet van 29 november 1977 « tot wijziging van de artikelen 20, 29, 35, 41 en 45 van de wet van 3 juli 1969, tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde », die op 1 december 1977 in werking is getreden, wanneer zij uit eigen naam handelden voor de btw werden geacht gelijkgesteld te zijn met tussenpersonen die handelen uit naam en voor rekening van reizigers (artikel 20, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek)).

Bij koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde werd die algemene gelijkstelling evenwel afgeschaft (wijziging van artikel 20, § 2, van het BTW-Wetboek bij artikel 3 van het koninklijk besluit). De uitdrukkelijke uitsluiting van de vrijstelling voor diensten buiten de Europese Unie werd eveneens afgeschaft (opheffing van artikel 41, § 2, tweede lid, van het BTW-Wetboek bij artikel 7 van dat koninklijk besluit).

De verwijzende rechter wijst erop dat bij het koninklijk besluit nr. 35 van 28 december 1999 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus, in werking getreden op 1 januari 2000, de forfaitaire maatstaven van heffing op de winstmarge van reisbureaus werden bepaald.

De eisende partij voor de verwijzende rechter is van mening dat de twee voormelde koninklijke besluiten van 28 december 1999 in strijd zijn met de artikelen 105, 170 en 172 van de Grondwet, meer bepaald doordat zij te laat werden bekrachtigd bij de programmawet van 5 augustus 2003.

De verwijzende rechter besluit daarop de door de eisende partijen voorgestelde prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

III. In rechte

- A -

A.1.1. De btw-eenheid « BTWE Travel4you », eisende partij voor de verwijzende rechter, zet uiteen dat krachtens artikel 105 van het BTW-Wetboek het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het koninklijk besluit van 28 december 1999) en het koninklijk besluit nr. 35 van 28 december 1999 « tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus » (hierna : het koninklijk besluit nr. 35) dienden te worden bekrachtigd.

De btw-eenheid « BTWE Travel4you » wijst erop dat het koninklijk besluit van 28 december 1999 en het koninklijk besluit nr. 35 niet onmiddellijk werden bekrachtigd zoals artikel 105 van het BTW-Wetboek vereist, maar het voorwerp hebben uitgemaakt van een laattijdige bekrachtiging bij de programmawet van 5 augustus 2003, met schending van de voormelde fiscale bepaling.

Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter schenden die twee koninklijke besluiten derhalve de artikelen 105, 170 en 172 en, impliciet, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.1.2. Volgens de btw-eenheid « BTWE Travel4you » is bij koninklijk besluit bepaald welke handelingen belastbaar zijn, namelijk de reizen buiten de Europese Unie. Dat is echter een essentieel element van de belasting, dat krachtens artikel 170 van de Grondwet door de wetgever moet worden bepaald.

De eisende partij voor de verwijzende rechter herinnert eraan dat een delegatie aan de Koning voor het bepalen van essentiële elementen van de belasting maar mogelijk is onder strikte voorwaarden die in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof zijn bepaald :

- er moet een uitdrukkelijke machtiging bestaan;
- de noodzaak om te delegeren moet vaststaan;
- er moet binnen een relatief korte termijn een bekrachtiging volgen;
- er moet zijn bepaald dat een niet-bekrachtigd besluit wordt geacht geen uitwerking te hebben gehad.

De eerste vraag is of de twee voormelde koninklijke besluiten wel kunnen worden gegrond op artikel 105 van het BTW-Wetboek, dat de Koning enkel de bevoegdheid geeft om maatregelen te nemen die betrekking hebben op het afschaffen van de fiscale binnengrenzen. Zulks lijkt niet het geval te zijn aangezien de kwestieuze koninklijke besluiten niet die aangelegenheid regelen.

Voorts verleent artikel 105 van het BTW-Wetboek een bevoegdheid om maatregelen te nemen om de juiste heffing van de btw te waarborgen, maar het is de vraag of de voormelde koninklijke besluiten nodig of nuttig waren op de juiste heffing van de btw te verzekeren.

Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter is er een schending van artikel 105 van de Grondwet, dat bepaalt dat de Koning geen andere macht heeft dan de Grondwet en de bijzondere wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, Hem uitdrukkelijk toekennen.

Voorts zou er een schending zijn van artikel 170 van de Grondwet, dat bepaalt dat geen belasting kan worden ingevoerd dan bij een wet.

A.1.3. Volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter kunnen aan de Koning slechts bijzondere machten worden toegekend in specifieke omstandigheden of crisisomstandigheden, die te dezen onbestaande waren.

A.1.4. De delegatie aan de Koning zou ook te algemeen zijn, terwijl volgens de rechtspraak van het Hof een duidelijke en ondubbelzinnige machtiging vereist is (cf. arrest nr. 100/2003 van 17 juli 2003).

A.1.5. Tot slot zijn de twee voormelde koninklijke besluiten, die het voorwerp moesten uitmaken van een onmiddellijke bekrachtiging of op zijn minst van een bekrachtiging binnen een redelijke termijn, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter pas veel te laat bekrachtigd. Laattijdige bekrachtigingen zijn door het Grondwettelijk Hof echter reeds veroordeeld (arresten nr. 19/98 en nr. 100/2003).

Ten slotte is niet bepaald dat de besluiten die niet werden bekrachtigd, moeten worden geacht geen uitwerking te hebben.

A.2.1. De Ministerraad betoogt allereerst dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is in zoverre die betrekking heeft op het koninklijk besluit nr. 35, dat een gewoon uitvoeringsbesluit is en geen wet, zodat het Hof niet bevoegd is om dat besluit te toetsen.

A.2.2. De Ministerraad voert voorts aan dat het Hof niet bevoegd is om te toetsen aan artikel 105 van de Grondwet.

A.2.3. De Ministerraad erkent dat de bekrachtiging van het koninklijk besluit van 28 december 1999 laattijdig is, maar betwist dat dit de ongrondwettigheid van dat besluit tot gevolg heeft.

Hij merkt op dat het verslag aan de Koning bij dat besluit aangeeft dat het besluit gevolg geeft aan een met redenen omkleed advies van de Europese Commissie naar aanleiding van een klacht. Het koninklijk besluit van 28 december 1999 strekt ertoe het BTW-Wetboek te wijzigen zoals de Europese Commissie dat eiste.

Volgens de Ministerraad was de beleidsruimte van de Belgische Staat dus beperkt tot het in overeenstemming brengen van de nationale bepalingen met de unierechtelijke voorschriften.

De Ministerraad refereert in dat verband aan de arresten van het Hof nrs. 60/2002 van 28 maart 2002 en 143/2005 van 21 september 2005.

Zoals in de in die arresten voorkomende situaties, zou het ook hier om een zo goed als letterlijke overname van een dwingende richtlijn gaan die zelf verscheidene essentiële elementen van een belasting bevat. De beleidsruimte van de Koning was dus in hoge mate beperkt, net zoals dat het geval zou zijn voor de wetgever. De aanpassing kwam er bovendien na het met redenen omkleed advies van de Europese Commissie.

A.3.1. De btw-eenheid « BTWE Travel4you » sluit zich aan bij de Ministerraad, waarbij zij erop wijst dat het onderzoek te dezen beperkt moet blijven tot het koninklijk besluit van 28 december 1999. Het koninklijk besluit nr. 35 hoeft niet te worden onderzocht omdat het geen wijziging van een wet inhoudt, maar van een ander koninklijk besluit.

A.3.2. Volgens de btw-eenheid « BTWE Travel4you » gaat de vergelijking van de Ministerraad met de situatie in de arresten nrs. 60/2002 en 143/2005 niet op.

Te dezen gaat het niet om de omzetting van Europese richtlijnen waaraan voor de Koning weinig beoordelingsvrijheid te pas komt. Het in het geding zijnde koninklijk besluit vormt immers een echte wijziging van de wetgeving zelf.

Bovendien geeft artikel 105 van het BTW-Wetboek de Koning geen bevoegdheid om de wet in overeenstemming te brengen met de Europese richtlijnen, maar enkel om maatregelen te nemen om de fiscale binnengrenzen af te schaffen. Het koninklijk besluit van 28 december 1999 staat volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter los van die aangelegenheid.

Voor het overige zou artikel 105 van het BTW-Wetboek aan de Koning een te algemene bevoegdheid verlenen. De bevoegdheid is verleend om de juiste heffing van de belasting te verzekeren en niet om het koninklijk besluit van 28 december 1999 aan te nemen.

- B -

B.1.1. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het koninklijk besluit nr. 35 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus, eveneens aangenomen op 28 december 1999, zoals zij zouden zijn bekrachtigd bij artikel 3 van de programmawet van 5 augustus 2003.

B.1.2. Uit de verwijzingsbeslissing en uit de elementen van het dossier blijkt dat de verzoekende partij voor de verwijzende rechter de programmawet van 5 augustus 2003 verwijt een bij de twee voormelde koninklijke besluiten vastgelegde belasting laattijdig te hebben bekrachtigd, terwijl artikel 105 van het BTW-Wetboek een onmiddellijke bekrachtiging ervan eiste. De wetgever zou hierdoor hebben gehandeld in strijd met het fiscaal wettigheidsbeginsel gewaarborgd bij de artikelen 105, 170 en 172 van de Grondwet, en impliciet met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie gewaarborgd bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.2.1. Artikel 105 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, dat in de prejudiciële vraag wordt betrokken, bepaalt :

« De Koning kan ten laatste tot 31 december 1999, bij in Ministerraad overlegd besluit, alle maatregelen treffen om een goede uitvoering van de verordeningen en richtlijnen van de Raad van de Europese Unie of van de Europese Commissie die betrekking hebben op de afschaffing van de fiscale binnengrenzen op 1 januari 1993, alsmede om de juiste heffing van de belasting te verzekeren.

De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van het eerste lid genomen besluiten ».

B.2.2. Het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1999, pp. 50507-50513) definieert de begrippen « reizen » en « reisbureaus », alsook de diensten die binnen het toepassingsgebied vallen van de reglementering die het vaststelt. Het bepaalt eveneens de elementen die de maatstaf van heffing vormen, alsook de locatie van door reisbureaus verrichte diensten, voor de berekening van de btw waaraan zij onderworpen zijn.

Het koninklijk besluit nr. 35 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1999) vervangt het koninklijk besluit nr. 35 van 12 december 1977 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus (*Belgisch Staatsblad*, 16 december 1977) en bepaalt de maatstaf van heffing op een percentage van de door de reiziger te betalen prijs, respectievelijk 18, 6, 8 of 13 pct., al naargelang het geval.

B.2.3. Artikel 3 van de programmawet van 5 augustus 2003 bepaalt :

« TITEL II. - Fiscale en financiële bepalingen

[...]

HOOFDSTUK II. - Bekrachtiging van koninklijke besluiten genomen ter uitvoering van de artikelen 37, § 1, en 105, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

Art. 3. Met uitwerking op de data van hun respectieve inwerkingtreding, worden bekrachtigd :

[...]

6° de twee koninklijke besluiten van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;

[...]».

B.3.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is in zoverre zij betrekking heeft op het koninklijk besluit nr. 35 van 28 december 1999, aangezien dat een gewoon uitvoeringsbesluit is en geen wet.

De eisende partij voor de verwijzende rechter, de btw-eenheid « BTWE Travel4you », is het eens met de Ministerraad en suggereert dat het onderzoek van de vraag zou worden beperkt tot het eerste koninklijk besluit van 28 december 1999.

B.3.2. Wanneer een koninklijk besluit het voorwerp is van een wettelijke bekrachtiging, wordt het zelf een wettelijke norm vanaf zijn inwerkingtreding. Het Hof is bevoegd om te toetsen of de wet, die zich de bepalingen van het koninklijk besluit eigen heeft gemaakt, een van de grondwettelijke bepalingen schendt waarvan het Hof de inachtneming dient te verzekeren.

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 2003, DOC 51-0102/001, p. 5) heeft de bekrachtiging, bij artikel 3, 6°, van de programmawet van 5 augustus 2003, van twee koninklijke besluiten van 28 december 1999 geen betrekking op het koninklijk besluit nr. 35 van 28 december 1999 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus, maar, enerzijds, op het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde dat verband houdt met de btw-regeling voor de telecommunicatiediensten, en, anderzijds, op het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde dat verband houdt met de btw-regeling voor reisbureaus.

B.3.3. Het Hof beoordeelt bijgevolg enkel artikel 3, 6°, van de programmawet van 5 augustus 2003 in zoverre het een bekrachtiging inhoudt van het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde dat verband houdt met de btw-regeling voor reisbureaus.

B.4.1. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De niet-inachtneming van die bepalingen impliceert bovendien een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zij houdt immers een niet te verantwoorden verschil in behandeling in tussen twee categorieën van belastingplichtigen : degenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering en degenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd.

B.4.2. Wanneer de wetgever zich echter in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet in staat zou stellen een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, kan worden aanvaard dat hij de Koning ertoe machtigt zulks te doen, op voorwaarde dat hij het onderwerp van die machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig vaststelt en dat de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet.

B.5. Met het koninklijk besluit van 28 december 1999, genomen op grond van de machtiging die aan de Koning werd toegekend bij artikel 105, eerste lid, van het BTW-Wetboek, en in werking getreden op 1 januari 2000, wilde men tegemoetkomen aan de grieven die door de Europese Commissie werden geformuleerd in het kader van een procedure wegens niet-nakoming tegen de Belgische Staat, met betrekking tot de omzetting, in Belgische wetgeving, van de artikelen 26 en 28ter, titel E, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ».

B.6. Het verslag aan de Koning dat aan het besluit voorafgaat, vermeldt in dat verband :

«De persoon wiens activiteit eruit bestaat om aan anderen reizen te leveren, kan, naargelang het geval, in hoofdzaak handelen volgens één of meerdere van de drie volgende wijzen :

- zelf, met behulp van eigen middelen, de verscheidene goederen en diensten waaruit de reis bestaat verstrekken;
- de reis verwezenlijken door gebruik te maken van de goederen en de diensten die anderen hem met het oog hierop verstrekken;
- tussenkomen, in de hoedanigheid van een tussenpersoon, in de verkoop van de reis.

BTW-stelsel van toepassing van 1 januari 1971 tot 30 november 1977

Degene die vóór 1 december 1977 de reis verwezenlijkte door gebruik te maken van de goederen en de diensten die anderen hem met het oog hierop verstrekten, werd, krachtens de artikelen 13 en 20 van het Wetboek van de BTW, aangemerkt deze goederen en diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben geleverd. In navolging van degene die handelt met behulp van eigen middelen, werd die commissionair geacht met de reiziger te contracteren als vervoerder, hotelhouder, restaurantuitbater, organisator van een schouwspel en dergelijke. In zoverre ze plaatsvonden in het buitenland, was over die diensten geen Belgische BTW verschuldigd in de relatie van de commissionair tot de reiziger.

BTW-stelsel van toepassing van 1 december 1977 tot 31 december 1999

Die toestand was genoodzaakt te evolueren ingevolge de omzetting in Belgisch recht van artikel 26 van de (Zesde) (BTW) richtlijn nr. 77/388/EEG. Dit artikel 26 stelde immers, onder welbepaalde voorwaarden, een bijzondere regeling in van belastingheffing van de BTW over de winstmarge van de reisbureaus. De omzetting van dit artikel 26 in het Wetboek van de BTW, verwezenlijkt op 1 december 1977, deed een nieuw onderscheid ontstaan tussen de beroepsleveranciers van reizen. Dit nieuw onderscheid kan, *grosso modo*, worden samengevat als volgt.

Wanneer die beroepsleverancier zelf, met behulp van eigen middelen, de goederen en de diensten waaruit de reis bestaat, verstrekke, werd hij in die mate niet beschouwd als een reisbureau voor de toepassing van de BTW. Hij behield daarentegen wel de hoedanigheid van vervoerder, hotelhouder, restaurantuitbater, organisator van een schouwspel en dergelijke. De Belgische BTW bleef al dan niet opeisbaar volgens de regels van toepassing op elk van de verstrekke goederen of diensten. Het nieuw stelsel bracht terzake geen enkele verandering.

Zo hij optrad als makelaar of lasthebber van vervoerders, hotelhouders, restaurantuitbaters, organisatoren van een schouwspel of dergelijke, die rechtstreeks de prijs van hun diensten aanrekenden aan de reizigers, ontving hij in de regel voor zijn tussenkomst een vergoeding van de vervoerder, de hotelhouder, de restaurantuitbater, de organisator van een schouwspel en dergelijke. Die vergoeding was al dan niet aan de Belgische BTW onderworpen volgens de regels van toepassing op de prestaties van makelaars en lasthebbers. De bijzondere regels met betrekking tot de belastingheffing over de winstmarge van de reisbureaus bleven in onderhavig geval buiten beschouwing.

De beroepsleverancier van reizen werd daarentegen in alle andere gevallen geacht te handelen als lasthebber van de reiziger, en inzonderheid wanneer de leverancier van het goed of de verstrekker van de dienst zijn prestaties factureerde aan die beroepsleverancier die ze op zijn beurt in eigen naam factureerde aan de reiziger. Enkel in die gevallen was de handeling onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van de reisbureaus voorzien in artikel 26 van de voornoemde (Zesde) (BTW) richtlijn.

Vereiste amendementen

Het systematisch beroep doen op de artikelen 13 en 20 van het Wetboek van de BTW, dat dit laatste deel van de oplossing toepast naar de reiziger toe, ligt aan de oorsprong van de klacht wegens dubbele belastingheffing dat een Belgisch reisbureau indiende bij het Europees Parlement. De Europese Commissie heeft de argumenten van deze klacht gegrond geacht en heeft, in naleving van de procedure bij het niet nakomen door een staat zoals geregeld in artikel 226 van het Verdrag EG, in korte tijd haar bezwaren aan België meegedeeld. De ingebrekestelling en het met redenen omkleed advies hebben zich *in casu* vlug opgevolgd. België heeft zich uiteindelijk schriftelijk geëngageerd om zonder voorbehoud het tegen haar met redenen omkleed uitgebracht advies op te volgen.

Twee koninklijke besluiten blijken noodzakelijk om dit engagement na te leven :

- een eerste besluit, genomen op grond van artikel 105 van het Wetboek van de BTW, strekt ertoe dit Wetboek te wijzigen in de zin vereist door de Europese Commissie;

- een tweede besluit vervangt correlatief, volgens de normale procedure, het koninklijk besluit nr. 35 van 12 december 1977 tot invoering van een forfaitaire maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde op de winstmarge van reisbureaus (*Belgisch Staatsblad* van 16 december 1977) » (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1999, derde editie, pp. 50507-50508).

Dat er aanleiding was om een maatregel te nemen waarvan het spoedeisend karakter moeilijk te verzoenen was met een gewone aannemingsprocedure door de wetgever, blijkt eveneens uit de aanhef van het in het geding zijnde koninklijk besluit, reden waarom ook de Raad van State is verzocht bij zijn advies rekening te houden met het spoedeisend karakter :

« Gelet op het verzoek om spoedhandeling, gemotiveerd door :

de bijzondere regeling voor reisbureaus en de plaats van door tussenpersonen verrichte diensten, respectievelijk bepaald door artikel 26 en door artikel 28^{ter}, titel E, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG;

de procedure bij het niet nakomen door een Staat geregeld door artikel 226 van het Verdrag EG;

de ingebrekestelling die de Europese Commissie, in naleving van die procedure, op 30 juli 1996 aan het Koninkrijk België heeft gericht, om haar bezwaren mee te delen betreffende een vermeende onjuiste toepassing van de artikelen 26 en 28^{ter}, titel E, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG welke de Belgische wetgeving zou toelaten;

de vruchteloze gedachtenwisseling waartoe die ingebrekestelling aanleiding heeft gegeven;

het met redenen omkleed advies dat de Europese Commissie bijgevolg op 8 juli 1998 heeft uitgebracht teneinde de *in casu* geformuleerde bezwaren te bevestigen;

het feit dat België zich op 30 september 1998 schriftelijk heeft geëngageerd om zonder voorbehoud dit met redenen omkleed advies op te volgen;

dat een verlengd uitblijven ervan België onvermijdelijk zou blootstellen aan een aanhangigmaking bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;

dat het integendeel absoluut noodzakelijk is dat de Belgische reglementering naar behoren en zonder verwijl wordt aangepast;

dat de bepalingen van onderhavig besluit, dat juist dit als voorwerp heeft, bijgevolg zo vlug mogelijk van kracht dienen te gaan;

dat dit besluit dus dringend moet genomen worden » (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 1999, derde editie, pp. 50510 en 50512).

B.7.1. Krachtens artikel 105, tweede lid, van het BTW-Wetboek, moest het koninklijk besluit van 28 december 1999 het voorwerp uitmaken van een bekrachtigingswet waarvan het ontwerp bij de wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting waren, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, moest worden ingediend. Het ontwerp van wet tot bekrachtiging van het koninklijk besluit werd echter pas op 22 juli 2003 ingediend (*Parl. St.*, Kamer, 2003, DOC 51-0102/001, p. 2).

B.7.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de laattijdige bekrachtiging waardoor het onderzoek, door de wetgevende Kamers, van het in het geding zijnde koninklijk besluit niet zou hebben plaatsgevonden binnen de relatief korte termijn die is vastgesteld bij artikel 105, tweede lid, van het BTW-Wetboek.

B.8.1. De richtlijn 77/388/EEG inzake omzetbelasting voorzag, in artikel 26 ervan, in een bijzondere regeling voor reisbureaus. Dat artikel bepaalde :

« 1. De Lid-Staten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op

eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, *sub c*), van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureau ook reisorganisatoren (*tour operators*) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de Lid-Staat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, *sub b*), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toevoegde waarde moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

3. Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.

4. De bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde die het reisbureau worden aangerekend door andere belastingplichtigen voor de in lid 2 bedoelde handelingen die de reizigers rechtstreeks ten goede komen, mogen in de Lid-Statens afgetrokken noch teruggegeven worden ».

B.8.2. De voormelde richtlijn werd aangevuld door de richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG. Er werd onder meer een hoofdstuk *XVIIbis* ingevoegd in de richtlijn 77/388/EEG, waarvan artikel 28^{ter} bepaalde :

« A. *Plaats van de intracommunautaire verwerving van goederen*

1. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28^{bis}, lid 1, onder a), evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Lid-Staat die het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoonbaar dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

Indien echter op de verwerving op grond van lid 1 belasting wordt geheven in de Lid-Staat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de Lid-Staat die het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.

B. *Plaats van de levering van goederen*

1. In afwijking van artikel 8, lid 1, onder a), en lid 2, wordt als plaats van een levering van goederen, die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd uit een andere Lid-Staat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt : de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn :

- de levering van de goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor de afwijking van artikel 28*bis*, lid 1, onder a), tweede alinea, in aanmerking komen, of voor enige andere niet-belastingplichtige,

- de goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

Wanneer de aldus geleverde goederen uit een derdelands gebied verzonden of vervoerd worden en door de leverancier worden ingevoerd in een andere Lid-Staat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, worden zij geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de Lid-Staat van invoer.

2. Ingeval echter de geleverde goederen andere dan accijnsprodukten zijn, is lid 1 niet van toepassing op de leveringen van goederen, verzonden of vervoerd naar een zelfde Lid-Staat van aankomst van de verzending of het vervoer :

- verricht binnen de grenzen of ten belope van een totaal bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, dat in een kalenderjaar niet hoger mag zijn dan de tegenwaarde van 100 000 ecu in nationale munt, en

- mits het totale bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van de onder de voorwaarden van lid 1 verrichte leveringen van andere goederen dan accijnsprodukten in het voorafgaande kalenderjaar de tegenwaarde van 100 000 ecu in nationale munt, niet heeft overschreden.

De Lid-Staat op het grondgebied waarvan de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, mag de bovengenoemde maximumbedragen beperken tot de tegenwaarde van 35 000 ecu in nationale munt, wanneer deze Lid-Staat vreest dat het bovengenoemde maximum van 100 000 ecu tot ernstige verstoringen van de mededingingsvoorwaarden zou leiden. De Lid-Staten die van deze mogelijkheid gebruik maken, nemen de nodige maatregelen om de bevoegde overheidsinstanties van de Lid-Staat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, daarvan in kennis te stellen.

De Commissie dient vóór 31 december 1994 bij de Raad een verslag in over de werking van de in de voorgaande alinea genoemde speciale maximumbedragen van 35 000 ecu. De Commissie kan de Raad door middel van dat verslag ervan op de hoogte stellen dat de afschaffing van de bijzondere maximumbedragen niet tot ernstige verstoringen van de mededingingsvoorwaarden zal leiden. Zolang de Raad nog geen besluit met eenparigheid van stemmen op voorstel van de Commissie heeft genomen, blijven de bepalingen van de vorige alinea van kracht.

3. De Lid-Staat op het grondgebied waarvan de goederen zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer bevinden, verleent de belastingplichtigen die leveringen van goederen verrichten welke in aanmerking kunnen komen voor het bepaalde in lid 2, het recht ervoor te kiezen dat de plaats van deze leveringen wordt bepaald overeenkomstig lid 1.

De betrokken Lid-Staten stellen de nadere regels vast met betrekking tot deze keuze, die in ieder geval voor een periode van twee kalenderjaren geldt.

C. Plaats van intracommunautaire goederenvervoerdiensten

1. In afwijking van artikel 9, lid 2, onder b), wordt de plaats van intracommunautaire goederenvervoerdiensten overeenkomstig de onderstaande leden 2, 3 en 4 vastgesteld. In de zin van dit hoofdstuk wordt verstaan onder :

- ‘ intracommunautair goederenvervoer ’ : vervoer van goederen waarvan de plaats van vertrek en de plaats van aankomst op het grondgebied van twee verschillende Lid-Staten gelegen zijn,

- ‘ plaats van vertrek ’ : de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk begint, zonder rekening te houden met de trajecten die worden afgelegd om zich naar de plaats te begeven waar de goederen zich bevinden,

- ‘ plaats van aankomst ’ : de plaats waar het goederenvervoer daadwerkelijk eindigt.

2. De plaats van intracommunautaire goederenvervoerdiensten is de plaats van vertrek.

3. In afwijking van lid 2 wordt echter de plaats van intracommunautaire goederenvervoerdiensten, verleend aan ontvangers die voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd in een andere Lid-Staat dan die van vertrek van het vervoer, geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Lid-Staat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem is verleend.

4. De Lid-Staten behoeven het gedeelte van het vervoer dat overeenkomt met de trajecten die zijn afgelegd over wateren die niet tot het grondgebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 3 behoren, niet aan de belasting te onderwerpen.

D. Plaats van diensten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer

In afwijking van artikel 9, lid 2, onder c), wordt de plaats van diensten in verband met activiteiten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer, verleend aan ontvangers die voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd in een andere Lid-Staat dan die waar deze diensten materieel worden verricht, geacht zich te bevinden op het grondgebied van

de Lid-Staat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem is verleend.

E. Plaats van door tussenpersonen verrichte diensten

1. In afwijking van artikel 9, lid 1, is de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van andere handelende tussenpersonen, indien zij bemiddelen bij het verrichten van intracommunautaire goederenvervoerdiensten, de plaats van vertrek van het vervoer.

Wanneer echter de ontvanger van de door de tussenpersoon verleende dienst voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere Lid-Staat dan die van het vertrek van het vervoer, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verleende dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Lid-Staat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem is verleend.

2. In afwijking van artikel 9, lid 1, is de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van andere handelende tussenpersonen, indien zij bemiddelen bij het verrichten van een dienst in verband met activiteiten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer de plaats waar deze dienst daadwerkelijk wordt verricht.

Wanneer echter de ontvanger van de door een tussenpersoon verleende dienst voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere Lid-Staat dan die waar de met het goederenvervoer samenhangende dienst daadwerkelijk wordt verricht, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verleende dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Lid-Staat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem door de tussenpersoon is verleend.

3. In afwijking van artikel 9, lid 1, is de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van andere handelende tussenpersonen, indien zij bemiddelen bij andere handelingen dan die bedoeld in de leden 1 en 2 en in artikel 9, lid 2, onder e), de plaats waar de handelingen worden verricht.

Wanneer echter de ontvanger van de diensten voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere Lid-Staat dan die waar deze handelingen worden verricht, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verleende dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Lid-Staat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem door de tussenpersoon is verleend ».

B.8.3. Hoewel de richtlijn 77/388/EEG werd herschikt door de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, blijkt uit de feiten van het geschil dat de reisbureaus, gedurende verschillende jaren, zijn onderworpen aan de betaling van btw op grond van het in het geding zijnde koninklijk besluit.

B.9. De richtlijn 77/388/EEG bepaalt de gevallen waarin reisbureaus onderworpen zijn aan de btw (artikel 26, lid 1), preciseert in welke lidstaat de btw moet worden geïnd en welke maatstaf van heffing moet worden gehanteerd (artikel 26, lid 2). De richtlijn bepaalt ook de handelingen die zijn vrijgesteld van de btw (artikel 26, lid 3) en de gevallen waarin zij niet mag worden afgetrokken noch teruggegeven (artikel 26, lid 4).

De bepalingen van de richtlijn leggen dus verschillende essentiële elementen van de door de reisbureaus verschuldigde belasting vast.

B.10.1. Zonder uitspraak te doen over de vraag of de Koning, bij de omzetting in het interne recht van de voormelde richtlijn, in hoge mate gebonden was door de inhoud van de om te zetten bepalingen van die richtlijn, stelt het Hof vast dat uit de lezing van het in het geding zijnde koninklijk besluit en van de aan de reisbureaus gewijde bepalingen van de richtlijn blijkt dat de Koning de bewoordingen van de richtlijn in ruime mate heeft overgenomen, waarbij Hij zich heeft beperkt tot wat noodzakelijk was opdat België zich zou conformeren aan de Europese normen, na een ingebrekestelling door de Europese Commissie.

B.10.2. Weliswaar heeft de Regering, zoals is vermeld in B.7.1, pas op 22 juli 2003 het ontwerp van bekrachtigingswet ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers en werd het koninklijk besluit bekrachtigd bij de programmawet van 5 augustus 2003.

Hoewel kan worden betreurd dat de bekrachtiging laattijdig is, werd geen enkel onvoorspelbaar belastingelement ingevoerd ten aanzien van de belastingplichtigen, die de voor hen geldende reglementering kenden sinds de bekendmaking van het koninklijk besluit in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1999, en rekening houdend met het feit dat die reglementering een overname was van de bewoordingen van een bindende richtlijn die zelf verscheidene essentiële elementen van de belasting bevatte.

B.10.3. Daaruit volgt dat de laattijdige bekrachtiging van het koninklijk besluit van 28 december 1999 niet onbestaanbaar is met de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

B.11. In zoverre zij betrekking heeft op artikel 3, 6°, van de programmawet van 5 augustus 2003, dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 3, 6°, van de programmawet van 5 augustus 2003, in zoverre het een bekrachtiging inhoudt van het koninklijk besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, schendt de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 7 juli 2016.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot