



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 9/2023
van 19 januari 2023
Rolnummer : 7744**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 39quater, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter L. Lavrysen, rechter T. Giet, waarnemend voorzitter, en de rechters J. Moerman, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 25 januari 2022, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 1 februari 2022, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 39quater, § 1 tweede lid W.B.T.W. de artikelen 10, 11, 170 en 172 G.W. doordat aan de Koning de macht wordt gedelegeerd om de vrijstelling voorzien in artikel 39quater, § 1, eerste lid W.B.T.W. te beperken, ingevolge waarvan de Koning de vrijstelling in artikel 3 K.B. nr. 54 heeft beperkt tot welbepaalde goederen waardoor andere goederen van de vrijstelling werden uitgesloten, zonder dat K.B. nr. 54 door de wetgever lijkt te zijn bekrachtigd ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Rixt International », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Gevers en Mr. E. Vermeulen, advocaten bij de balie van Antwerpen;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

De bvba « Rixt International » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 26 oktober 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en K. Jadin 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 9 november 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 9 november 2022 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*

In de loop van de jaren 2015 en 2016 koopt de bvba « Rixt International » alcoholhoudende dranken die voor opslag worden toevertrouwd aan de nv « Trans Continental Logistics », die beschikt over een vergunning van erkend entrepouhouder. In de loop van dezelfde periode verkoopt de bvba « Rixt International » de alcoholhoudende dranken aan zeven kopers, waarvan sommige gevestigd zijn in andere lidstaten van de Europese Unie en andere in landen buiten de Europese Unie. De verkoop van de goederen wordt telkens gefactureerd met vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : de btw).

De belastingadministratie is van oordeel dat de bvba « Rixt International » de verkoop van de goederen ten onrechte heeft gefactureerd met vrijstelling van btw en verzoekt de vennootschap de btw alsnog te betalen. Op 1 juni 2018 dient de bvba « Rixt International » bij de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, een verzoekschrift in met het oog op het onwettig verklaren van het desbetreffende betaalbericht en proces-verbaal. Bij vonnis van 13 november 2019 verklaart de Rechtbank van eerste aanleg de vordering ongegrond. Tegen dat vonnis stelt de bvba « Rixt International » op 6 juli 2020 hoger beroep in bij het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Hof van Beroep stelt vast dat bepaalde handelingen met betrekking tot goederen die worden geplaatst onder « een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot », krachtens artikel 39^{quater}, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek), vrijgesteld zijn van de btw, maar eveneens dat de Koning krachtens die bepaling die vrijstelling kan beperken en de voorwaarden voor de toepassing ervan kan bepalen. Het Hof van Beroep stelt vervolgens vast dat artikel 3, § 1, 2^o, van het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 « met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39^{quater} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit van 25 februari 1996), voorziet in een beperking van de vrijstelling tot de goederen opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit en dat alcoholhoudende dranken niet zijn opgenomen in die bijlage. Het Hof van Beroep is van oordeel dat de bij koninklijk besluit ingevoerde beperking van de vrijstelling lijkt te raken aan de belastbare materie van de belasting en acht het vervolgens aangewezen bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1. In zoverre de prejudiciële vraag een toetsing van de inhoud van het koninklijk besluit van 25 februari 1996 aan de Grondwet zou beogen, is die vraag volgens de Ministerraad niet ontvankelijk, daar het Hof niet bevoegd is om koninklijke besluiten te toetsen aan de Grondwet. De Ministerraad meent eveneens dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is wegens gebrek aan belang, omdat, indien zou moeten worden aanvaard dat de Koning niet de bevoegdheid heeft om de lijst van goederen vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 op te stellen, eveneens zou moeten worden aanvaard dat Hij niet bevoegd is om alcoholhoudende dranken in die lijst op te nemen.

A.2. De bvba « Rixt International » antwoordt dat het Hof niet wordt gevraagd het koninklijk besluit van 25 februari 1996 aan de Grondwet te toetsen. De vraag beoogt volgens haar een toetsing van artikel 39^{quater}, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek aan de Grondwet. Zij doet daarnaast gelden dat de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof niet vereist dat het verwijzende rechtscollege van een belang doet blijken bij het stellen van een prejudiciële vraag en dat het in de regel aan dat rechtscollege toekomt te beoordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Zij doet gelden dat zij zich beroept op een bij wet ingevoerde vrijstelling, die evenwel door de Koning werd beperkt. Zij meent dat daaruit blijkt dat het antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag haar rechtstreeks raakt.

Ten gronde

A.3. De Ministerraad zet uiteen dat het koninklijk besluit van 25 februari 1996 werd genomen ter uitvoering van de richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 « tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen » (hierna : de richtlijn 95/7/EG), die een nieuwe entrepotregeling bevatte. Hij wijst erop dat in de aanhef van het koninklijk besluit werd beklemtoond dat die nieuwe regeling dringend diende te worden omgezet in Belgisch recht.

A.4.1. Uit de rechtspraak van het Hof leidt de Ministerraad af dat uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet volgt 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. Hij is niettemin van oordeel dat de uitvoerende macht, op grond van artikel 108 van de Grondwet, over een algemene bevoegdheid beschikt om uitvoeringsmaatregelen te nemen met betrekking tot in de Grondwet aan de wetgever voorbehouden aangelegenheden. Hij meent dat de uitvoerende macht bevoegd is om de wet uit te voeren, zonder dat het genomen uitvoeringsbesluit dient te worden bekrachtigd door de wetgevende macht.

A.4.2. De Ministerraad meent dat de machtiging vervat in de in het geding zijnde bepaling de grenzen van de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de uitvoerende macht eerbiedigt. Die machtiging beoogt volgens hem immers enkel de tenuitvoerlegging van de door de wetgever bepaalde essentiële elementen van de belasting. Hij is van oordeel dat het aflijnen van het toepassingsgebied van de in de in het geding zijnde bepaling vervatte vrijstelling door het opmaken van een lijst van goederen die onder die vrijstelling vallen, deel uitmaakt van de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning. In dit kader wijst hij erop dat de lijst vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 grotendeels overeenstemt met de lijst vervat in bijlage V bij de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : de richtlijn 2006/112/EG).

A.5.1. De bvba « Rixt International » is van oordeel dat het vaststellen van belastingen en vrijstellingen van belastingen aangelegenheden zijn die door de Grondwet zijn voorbehouden aan de wetgever en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. Zij vervolgt dat een aan een andere overheid verleende machtiging slechts grondwettig is als ze voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Zij wijst erop dat een dergelijke machtiging ook grondwettig kan zijn wanneer de wetgever zich in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen

van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, evenwel op voorwaarde dat de machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig is en dat de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden bekrachtigd binnen een relatief korte termijn. De niet-inachtneming van die beginselen houdt volgens haar niet alleen een schending in van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, maar ook van de artikelen 10 en 11 ervan.

A.5.2. De bvba « Rixt International » is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling strijdig is met het fiscaal wettigheidsbeginsel. Zij zet uiteen dat die bepaling de leveringen en invoeren van goederen en de diensten vaststelt die onder de belastingvrijstelling vallen en dat de aan de Koning verleende machtiging de bevoegdheid inhoudt om de wettelijk bepaalde vrijstelling te beperken, op te heffen of te wijzigen. Zij doet gelden dat de Koning bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 de vrijstelling wel degelijk heeft beperkt tot bepaalde goederen, waardoor andere goederen van de vrijstelling worden uitgesloten. Zij meent dat daaruit blijkt dat de in het geding zijnde machtiging niet enkel de tenuitvoerlegging van de door de wetgever bepaalde essentiële elementen betreft. Daar uit geen enkele wettelijke bepaling blijkt dat de door de Koning genomen maatregelen binnen een relatief korte termijn door de wetgevende macht dienen te worden onderzocht en bekrachtigd, is volgens haar niet voldaan aan de voorwaarden waaronder een machtiging aan de Koning van de bevoegdheid tot het vaststellen van de essentiële bestanddelen van een belasting verantwoord kan worden geacht.

A.5.3. Dat de Koning zich bij de opmaak van de lijst vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 grotendeels zou hebben gebaseerd op de lijst vervat in bijlage J bij de richtlijn 95/7/EG, dan wel later op de lijst in bijlage V bij de richtlijn 2006/112/EG, doet volgens de bvba « Rixt International » niet ter zake. De richtlijnen verplichten de lidstaten volgens haar immers niet om de in het geding zijnde belastingvrijstelling te beperken tot de in de desbetreffende bijlagen opgenomen goederen.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

A.6. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de in het geding zijnde bepaling ongrondwettig is, verzoekt de Ministerraad het Hof de gevolgen van die bepaling te handhaven om de wetgever toe te laten het koninklijk besluit van 25 februari 1996 te bekrachtigen. Hij meent dat de ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling zou leiden tot een schending van de richtlijn 2006/112/EG, daar btw-vrijstellingen volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie strikt dienen te worden geïnterpreteerd en daar aan die strikte interpretatie afbreuk zou worden gedaan door het ongrondwettig verklaren van de wetskrachtige bepaling die de grondslag vormt voor de beperkende lijst van goederen vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996.

A.7. De bvba « Rixt International » betwist dat het ongrondwettig verklaren van de in het geding zijnde bepaling zou leiden tot een schending van de richtlijn 2006/112/EG. Zij meent dat die richtlijn de lidstaten niet verplicht om de vrijstelling te beperken tot welbepaalde goederen. Zij wijst bovendien erop dat de Europese wetgever met de vrijstelling tot doel heeft gehad de moeilijkheden op te lossen die worden ondervonden door bedrijven die deelnemen aan kettingverkopen betreffende onder entrepotregeling geplaatste goederen en dat het verwijzende rechtscollege heeft vastgesteld dat er in de zaak die voor dat rechtscollege hangende is, sprake is van dergelijke kettingverkopen.

- B -

Ten aanzien van de situering van de in het geding zijnde bepaling

B.1.1. Volgens de artikelen 2, 3 en 3bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek) zijn, wanneer ze in België plaatsvinden, de leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige

onder bezwarende titel worden verricht, de invoer van goederen en de intracommunautaire verwervingen van bepaalde goederen onder bezwarende titel en onder bepaalde voorwaarden in beginsel onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : de btw).

In een productie- en distributiecycclus van goederen is elke voormelde handeling in beginsel onderworpen aan de btw. Om een te hoge belastingdruk op de desbetreffende goederen te voorkomen, bevat het BTW-Wetboek een regeling die de belastingplichtige, onder bepaalde voorwaarden, toelaat op de belasting die hij verschuldigd is « de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, van de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen » in aftrek te brengen (artikel 45 van het BTW-Wetboek).

B.1.2. Om de verplichtingen te vereenvoudigen van personen die actief zijn in de handel van goederen die het voorwerp uitmaken van kettingverkopen of op internationale termijnmarkten worden verhandeld, biedt de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : de richtlijn 2006/112/EG) de lidstaten de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden af te wijken van de verplichte belastingheffing per onderscheiden stadium van het productie- en distributieproces. De artikelen 154 en volgende van de voormelde richtlijn laten de lidstaten onder meer toe een vrijstelling in te voeren voor handelingen die op hun grondgebied worden verricht in het kader van « een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot », vaak omschreven als « btw-entrepot ».

B.2.1. Bij artikel 39^{quater} van het BTW-Wetboek heeft de wetgever gebruikgemaakt van de voormelde mogelijkheid tot het invoeren van een vrijstelling voor handelingen verricht in het kader van « een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot ». Dat artikel bepaalt :

« § 1. Van de belasting zijn vrijgesteld :

1° de invoeren, de intracommunautaire verwervingen en de leveringen van goederen die worden geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot;

2° de leveringen van goederen geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot, met handhaving van die regeling;

3° de diensten andere dan die vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 41 en 42, die betrekking hebben op goederen die het voorwerp uitmaken van de in 1° bedoelde handelingen of die zich in België bevinden onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot.

De Koning bepaalt de beperkingen en de voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling en kan daarbij afwijken van de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1, 22*bis*, 24 en 25*sexies*.

§ 2. In de zin van onderhavig artikel worden als andere entrepots dan douane-entrepots beschouwd :

1° voor accijnsprodukten, de in België gelegen plaatsen die aangemerkt worden als belastingentrepots in de zin van artikel 4, punt 11, van de richtlijn 2008/118/EG;

2° voor andere goederen dan accijnsprodukten, de in België gelegen plaatsen die als zodanig door de Koning worden aangemerkt ».

B.2.2. Ter uitvoering van artikel 39*quater*, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek (de in het geding zijnde bepaling), heeft de Koning een aantal beperkingen en voorwaarden voor de toepassing van de in het eerste lid van die paragraaf vervatte vrijstelling vastgesteld bij het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 « met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit van 25 februari 1996).

Artikel 3, § 1, 2°, van dat koninklijk besluit bepaalt dat de plaatsing van goederen onder de « andere regeling van entrepot dan douane-entrepot » beperkt is tot de goederen opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit, wanneer het gaat om andere goederen dan die bedoeld onder 1°. De andere goederen dan die bedoeld onder 1° betreffen goederen afkomstig uit België of uit een andere lidstaat van de Europese Unie.

Met betrekking tot de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 vermeldt de « BTW-commentaar » van de Federale Overheidsdienst Financiën :

« De in bedoelde bijlage opgenomen goederen zijn voornamelijk metalen en grondstoffen die het voorwerp uitmaken van kettingverkopen, zoals die op internationale grondstoffenmarkten plaatsvinden. De enige accijnsproducten die op de lijst voorkomen, zijn een aantal energieproducten » (afdeling 4 van hoofdstuk 8 van boekwerk II).

Ten aanzien van de prejudiciële vraag en de ontvankelijkheid ervan

B.3.1. Rekening houdend met de motivering van de verwijzingsbeslissing, wordt het Hof gevraagd of artikel 39*quater*, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat de Koning wordt gemachtigd de in artikel 39*quater*, § 1, eerste lid, bedoelde vrijstelling te beperken tot bepaalde goederen.

B.3.2. Uit de feiten van de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege blijkt dat de betwisting voor dat rechtscollege betrekking heeft op de beperking van de vrijstelling bedoeld in artikel 39*quater*, § 1, eerste lid, van het BTW-Wetboek tot de goederen die zijn opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 en meer bepaald op de niet-toepassing van die vrijstelling op alcoholhoudende dranken wegens de niet-opname ervan in de voormelde bijlage.

B.4. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is bij « gebrek aan belang », omdat, indien zou moeten worden aangenomen dat de Koning niet bevoegd is om de lijst van de goederen vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996 aan te nemen, eveneens zou moeten worden aanvaard dat Hij niet bevoegd is om alcoholhoudende dranken in die lijst op te nemen. De Ministerraad voert eveneens aan dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is in zoverre het Hof wordt gevraagd het koninklijk besluit van 25 februari 1996 te toetsen aan de Grondwet, daar het Hof niet bevoegd is om te oordelen over de grondwettigheid van een koninklijk besluit.

B.5.1. In de regel komt het de verwijzende rechter toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.5.2. Daar bij een bevestigend antwoord van het Hof op de gestelde prejudiciële vraag, de wettigheid van de desbetreffende bepalingen van het koninklijk besluit van 25 februari 1996 voor het verwijzende rechtscollege in het geding zou kunnen worden gebracht, is het antwoord op die vraag niet klaarblijkelijk onnuttig voor het oplossen van het geschil dat hangende is voor dat rechtscollege.

B.5.3. Uit de prejudiciële vraag blijkt dat het Hof wordt gevraagd artikel 39^{quater}, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek te toetsen aan de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet. Noch uit die vraag, noch uit de motivering van de verwijzingsbeslissing kan worden afgeleid dat het Hof zou worden gevraagd het koninklijk besluit van 25 februari 1996 te toetsen aan de voormelde grondwetsartikelen.

B.6. De excepties worden verworpen.

Ten gronde

B.7.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

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

Artikel 172, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :

« Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.7.2. 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 voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de bevoegde wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de bevoegde wetgever zijn vastgesteld.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

B.7.3. Wanneer de wetgever zich evenwel in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, kan worden aanvaard dat hij de Koning ertoe machtigt zulks te doen op voorwaarde dat die machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig is en dat de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet.

B.8.1. Volgens het inmiddels opgeheven artikel 105 van het BTW-Wetboek, in de versie ervan zoals ingevoegd bij artikel 98 van de wet van 28 december 1992 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », kon de Koning « ten laatste tot 31 december 1996, bij in Ministerraad overlegd besluit, alle maatregelen treffen om een goede uitvoering van de verordeningen en richtlijnen van de Raad of de Commissie van de Europese Gemeenschappen die betrekking hebben op de afschaffing van de fiscale binnengrenzen op 1 januari 1993, alsmede om de juiste heffing van de belasting te verzekeren ». Volgens diezelfde bepaling diende de Koning bij de wetgevende kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet in te dienen tot bekrachtiging van de ter zake genomen besluiten. Bij artikel 2 van de wet van 15 oktober 1998 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » werd de termijn waarvoor de voormelde machtiging gold verlengd tot 31 december 1999.

B.8.2. Artikel 39^{quater} werd in het BTW-Wetboek ingevoegd bij artikel 11 van het - op grond van het voormelde artikel 105 van het BTW-Wetboek genomen - koninklijk besluit van 22 december 1995 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit van 22 december 1995).

Uit de aanhef bij dat koninklijk besluit blijkt dat het nemen ervan was ingegeven door een « dringende noodzakelijkheid gemotiveerd door het feit dat de Richtlijn 95/7/EG [van de Raad van 10 april 1995 ‘ tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe

vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen ' (hierna : de richtlijn 95/7/EG)] op 1 januari 1996 in werking treedt en dat zij wijzigingen teweeg brengt die bij gebrek aan maatregelen een grote rechtsonzekerheid zou doen ontstaan vanaf deze datum ».

In de bij artikel 11 van het koninklijk besluit van 22 december 1995 ingevoerde versie van artikel 39*quater* van het BTW-Wetboek werd de Koning gemachtigd om de « beperkingen en voorwaarden » te bepalen van de in dat laatste artikel vervatte vrijstelling.

B.8.3. Bij artikel 1 van het koninklijk besluit van 10 november 1996 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit van 10 november 1996) werden de volgende wijzigingen aangebracht in artikel 39*quater* van het BTW-Wetboek :

« A) de woorden ' onder de door de Koning bepaalde beperkingen en voorwaarden ' worden geschrapt;

B) wordt een tweede lid ingevoegd, luidend als volgt :

' De Koning bepaalt de beperkingen en de voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling en kan daarbij afwijken van de artikelen 17, 22, 24 en 25*septies*. ' ».

Door die wijziging wordt de Koning niet alleen gemachtigd om de beperkingen en de voorwaarden voor de toepassing van de in artikel 39*quater* van het BTW-Wetboek vervatte vrijstelling te bepalen, maar eveneens om daarbij af te wijken van de artikelen 17, 22, 24 en 25*septies* van dat Wetboek.

Uit de aanhef van dat koninklijk besluit blijkt dat het nemen ervan eveneens was ingegeven door het feit dat de richtlijn 95/7/EG op 1 januari 1996 in werking trad.

B.8.4. Bij artikel 3 van de wet van 15 oktober 1998 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : de wet van 15 oktober 1998) werden de voormelde koninklijke besluiten van 22 december 1995 en 10 november 1996 bekrachtigd « met uitwerking op de data van hun respectieve inwerkingtreding ».

Ten gevolge van die bekrachtiging, die in de voorliggende zaak niet ter discussie staat, hebben de bepalingen van de koninklijke besluiten van 22 december 1995 en 10 november 1996 kracht van wet verkregen.

B.8.5. Bij artikel 26 van de wet van 17 december 2012 « tot wijziging van de belasting over de toegevoegde waarde (I) » werden in artikel 39*quater*, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek de woorden « de artikelen 17, 22, 24 en 25*septies* » vervangen door de woorden « de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1, 22*bis*, 24 en 25*sexies* ». Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat die wijziging louter technisch van aard is en dat zij was ingegeven door de « de nieuwe formulering van de artikelen 16, 17, 22, 22*bis* en 25*sexies* van het Wetboek » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2450/001, p. 19).

B.9.1. In de voorliggende zaak moet ervan worden uitgegaan dat de belastingvrijstelling vervat in artikel 39*quater*, § 1, eerste lid, van het BTW-Wetboek, ten gevolge van de bekrachtiging van de koninklijke besluiten van 22 december 1995 en 10 november 1996 bij de wet van 15 oktober 1998, werd ingevoerd bij wet.

B.9.2. Door de Koning op een algemene wijze en zonder nadere specificering de bevoegdheid te verlenen om de beperkingen en de voorwaarden voor de toepassing van die vrijstelling te bepalen en om daarbij af te wijken van de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1, 22*bis*, 24 en 25*sexies* van het BTW-Wetboek, machtigt de wetgever de Koning om een essentieel bestanddeel van de btw vast te stellen. Door het beperken van een bij wet ingevoerde belastingvrijstelling, bepaalt de Koning immers mee de feiten en de situaties die het verschuldigd zijn van de desbetreffende belasting met zich meebrengen, waardoor afbreuk wordt gedaan aan de waarborg dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting indien daartoe niet is beslist door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

B.9.3. Vermits uit geen enkele wettelijke bepaling blijkt dat de door de Koning genomen maatregelen binnen een relatief korte termijn door de wetgevende macht dienen te worden onderzocht en bekrachtigd, is niet voldaan aan een van de voorwaarden waaronder een delegatie aan de Koning van de bevoegdheid tot het vaststellen van de essentiële bestanddelen van een belasting verantwoord kan worden geacht. Het ter uitvoering van de in het geding zijnde bepaling genomen koninklijk besluit van 25 februari 1996 heeft overigens nooit het voorwerp uitgemaakt van een wettelijke bekrachtiging.

Het feit dat de Koning bij het uitvoeren van de in het geding zijnde bepaling de ter zake toepasselijke richtlijnen van de Europese Unie dient te eerbiedigen, is niet van die aard dat het de ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling kan verhelpen.

B.10. De in het geding zijnde bepaling is niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

B.11. De Ministerraad verzoekt het Hof de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling te handhaven om de wetgever toe te laten het koninklijk besluit van 25 februari 1996 te bekrachtigen. Hij meent dat het ongrondwettig verklaren van de in het geding zijnde bepaling leidt tot een onverenigbaarheid van het Belgisch recht met de richtlijn 2006/112/EG, daar btw-vrijstellingen volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie strikt dienen te worden geïnterpreteerd en daar aan die strikte interpretatie afbreuk zou worden gedaan door het ongrondwettig verklaren van de wetkrachtige bepaling die de grondslag vormt voor de beperkende lijst van goederen vervat in de bijlage bij het koninklijk besluit van 25 februari 1996.

B.12.1. De handhaving van de gevolgen dient als een uitzondering op de declaratoire aard van het in het prejudiciële contentieux gewezen arrest te worden beschouwd. Alvorens te beslissen de gevolgen van de in het geding zijnde bepaling te handhaven, moet het Hof vaststellen dat het voordeel dat uit de niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid voortvloeit, buiten verhouding staat tot de verstoring die het voor de rechtsorde met zich zou meebrengen.

B.12.2. De Ministerraad maakt het niet aannemelijk dat een niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid verstoringen met zich zou meebrengen voor de rechtsorde. Een vaststelling van ongrondwettigheid van een wetkrachtige bepaling in het prejudicieel contentieux leidt er immers op zich niet toe dat de uitvoeringsbesluiten die op grond van die bepaling zouden zijn genomen, uit de rechtsorde verdwijnen. In de onderhavige zaak brengt de vaststelling van ongrondwettigheid aldus op zich niet met zich mee dat het koninklijk besluit

van 25 februari 1996 uit de rechtsorde verdwijnt. Overigens toont de Ministerraad niet op een overtuigende wijze aan dat een niet-gemoduleerde vaststelling van ongrondwettigheid leidt tot een onverenigbaarheid van het Belgisch recht met het recht van de Europese Unie.

B.13. De gevolgen van de in het geding zijnde bepaling dienen niet te worden gehandhaafd.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 39^{quater}, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 19 januari 2023.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen