



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 86/2024
van 18 juli 2024
Rolnummer : 8003**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 70, §§ 1 en 4, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Katrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 30 mei 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juni 2023, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Zijn de artikelen 70 § 1 en 70 § 4 van het BTW-wetboek verenigbaar met het Grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wanneer ze dusdanig worden geïnterpreteerd dat de erdoor voorziene boeten verschuldigd zijn zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Stephen Nicholls, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Livius Kell, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Koen Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 15 mei 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak 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 bodemgeshil*

In 2014 werd ten aanzien van de appellant in de zaak ten gronde een dwangbevel opgesteld voor verschillende geldboetes alsook achterstallige btw, op basis van een onderzoek waarin onder andere werd vastgesteld dat hij zich niet had laten registreren als btw-plichtige en geen periodieke aangiften deed. Nadat zijn verzet in eerste aanleg ongegrond werd verklaard, ging hij in beroep bij het verwijzende rechtscollege, waarbij hij onder andere aanklaagde dat de cumulatie van de verschillende boetes voor eenzelfde overtreding tot onevenredige gevolgen zou leiden. Op zijn verzoek stelt het Hof van Beroep te Brussel de voormelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De appellant in de zaak voor het verwijzende rechtscollege stelt dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord. Volgens hem moet de vraag worden onderscheiden van de vraag die het Hof reeds heeft beantwoord in het arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2022 (ECLI:BE:GHCC:2002:ARR.096), omdat er in het onderhavige geval sprake is van verschillende boetes die voor dezelfde feiten worden opgelegd, terwijl die zaak betrekking had op de straftoemeting voor overtredingen die verenigd zijn door een eenheid van opzet en verwezenlijking. Hij voert aan dat het niet verantwoord is dat de in het geding zijnde bepaling wel voorziet in een opsloppingsmechanisme wanneer twee proportionele boetes worden gecombineerd, maar niet wanneer een proportionele boete wordt gecombineerd met een forfaitaire boete.

A.2. De Ministerraad verduidelijkt vooreerst dat de zaak ten gronde betrekking heeft op verschillende feiten of overtredingen over een periode van zes jaar, die weliswaar verbonden zijn door een eenheid van opzet om belastingen op grote schaal te ontduiken. De wetgever heeft terecht geoordeeld dat, naast de proportionele boetes voor de niet-voldoening van de btw, het noodzakelijk was om te voorzien in forfaitaire boetes voor het niet nakomen van de administratieve formaliteiten die noodzakelijk zijn om de naleving van de btw-plicht te controleren van zowel degene die de formaliteiten moet uitvoeren, als eventuele andere betrokken belastingplichtigen. Terwijl bij de proportionele boetes, die gebaseerd zijn op het bedrag van de niet-betaalde btw, werd geopteerd om de combinatie onmogelijk te maken, zou een gelijkaardige regel voor de forfaitaire boetes ertoe leiden dat er slechts één geldboete zou kunnen worden opgelegd voor alle gelijktijdige overtredingen. Dat zou resulteren in een veel te lage boete en zou de doelstelling van de wetgever om fraude te voorkomen, volledig ondermijnen. Wanneer de cumulatie toch tot onevenredige gevolgen zou leiden, heeft de rechter bovendien de bevoegdheid en de verplichting om de boete te milderen, zoals het Hof zelf ook heeft bevestigd.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 70 van het BTW-Wetboek.

Artikel 70 van het BTW-Wetboek luidt :

« § 1. Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, §§ 1, 2 en 4, *51bis*, 52, 53, *53ter*, *53nonies*, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.

§ 2. Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, *53decies* en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

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

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

§ 3. Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 4. De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

[...] ».

B.1.2. De geldboetes bedoeld in artikel 70, §§ 1 tot 3, van het BTW-Wetboek zijn proportioneel aan de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting (§ 1), dan wel – indien voor een handeling geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen werden opgesteld (§ 2) of indien een invoerdocument onjuiste vermeldingen bevat (§ 3) – aan de op de handeling verschuldigde belasting. In beide gevallen bedraagt de geldboete in beginsel het dubbele van de betrokken belasting.

B.1.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever in verschillende proportionele boetes wou voorzien voor inbreuken op de voldoeningsplicht, de facturatieplicht en de verplichtingen inzake het invoerdocument, omdat inbreuken op die laatste twee verplichtingen niet altijd tot doel of gevolg hebben om de voldoeningsplicht die uit diezelfde verplichtingen volgt, te vermijden.

« Veelal beoogt men met die overtredingen niet een verlaging van de belasting die wegens de desbetreffende handeling moet worden voldaan; bijgevolg zijn ze niet bedoeld in artikel 70, § 1. Dat geldt inzonderheid facturen waarin de afnemer niet nauwkeurig is aangewezen; dat is ook het geval wanneer een handeling verricht met een belastingplichtige niet werd gefactureerd maar werd begrepen onder de handelingen die zijn verricht met niet-belastingplichtigen en die voor hun totale bedrag in de periodieke aangiften zijn vermeld.

Dergelijke onregelmatigheden hebben vaak ten doel of als resultaat de ontduiking mogelijk te maken van de in de volgende fase verschuldigde B.T.W., en zelfs van de inkomstenbelasting. Het is wenselijk ze bijzonder te bestraffen » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1968, nr. 88/1, p. 63).

Tegelijk was de wetgever zich ervan bewust dat een inbreuk op de voldoeningsplicht in veel gevallen wel het gevolg is van een overtreding op de facturatieplicht of op de verplichtingen inzake het invoerdocument. Omdat het bijgevolg mogelijk is dat één overtreding wordt bestraft met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 1, van het BTW-Wetboek en met een proportionele boete op basis van artikel 70, § 2 of § 3, is telkens erin voorzien dat in dat specifieke geval enkel de proportionele boete op grond van artikel 70, § 2 of § 3, wordt opgelegd :

« Het past te voorkomen dat hij die een overtreding begaan heeft die tegelijk door artikel 70, § 2, en door artikel 70, § 1, wordt bestraft (ontstentenis van factuur en niet-boeken van de handeling; vermelding van een lagere dan de werkelijke prijs), twee geldboeten zou verbeuren. Daarom bepaalt artikel 70, § 2, derde lid, dat alleen de bij § 2 bepaalde geldboete is verschuldigd » (*ibid.*, pp. 63-64).

B.1.4. Artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek voorziet in een regeling die van toepassing is op « de niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van wets- en verordeningsbepalingen in verband met de voldoening van de belasting » (*ibid.*, p. 64).

In de oorspronkelijke versie ervan voorzag de in het geding zijnde bepaling in een minimum- en een maximumbedrag, van 1 000 tot 10 000 Belgische frank per overtreding, waarbij het bedrag van die geldboetes door de door de Koning aangewezen ambtenaar werd bepaald (vroeger artikel 72, tweede lid, van het BTW-Wetboek).

B.1.5. Het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 « tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : het koninklijk besluit nr. 44) is genomen ter uitvoering van artikel 70, § 4, eerste lid, van het BTW-Wetboek.

In het verslag aan de Koning dat voorafgaat aan het koninklijk besluit nr. 44 wordt het volgende uiteengezet :

« Artikel 70, § 4, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij artikel 41 van de programmawet van 22 juni 2012, bepaalt de minimum- en maximumbedragen van de niet-proportionele fiscale geldboeten ten aanzien van overtredingen van het Wetboek en van de in uitvoering ervan genomen koninklijke besluiten. Het heeft tot doel om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verplichtingen zoals dat al bestaat in artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB 92) en de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven, vooral wat de indiening van aangiften betreft en, in voorkomend geval, de niet-naleving van deze verplichtingen te bestraffen in functie van de aard en de ernst van de overtreding » (*Belgisch Staatsblad* van 17 juli 2012, p. 39014).

B.2.1. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat de erin voorziene boetes verschuldigd zijn « zelfs wanneer deze boeten worden opgelopen wegens eenzelfde overtreding, terwijl een dergelijke cumulatie van sancties wordt uitgesloten wanneer gelijktijdig

een inbreuk wordt gepleegd op de voldoeningsplicht en een inbreuk op de facturatieplicht of de plicht een invoerdocument op te stellen ».

B.2.2. Uit de procedure voor het verwijzende rechtscollege kan worden afgeleid dat de vraag in werkelijkheid betrekking heeft op de combinatie van boetes op grond van artikel 70, § 1, en artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek, voor verschillende overtredingen die gelijktijdig plaatsvonden. Meer in het bijzonder blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat de vraag betrekking heeft op de situatie van een belastingplichtige die zich gelijktijdig schuldig maakt aan inbreuken op de voldoeningsplicht (ten gevolge van een inbreuk op de facturatieplicht, waardoor op grond van artikel 70, § 2, derde lid, enkel de boete voor de inbreuk op de facturatieplicht werd opgelegd), enerzijds, en op de verplichte aangifte van de aanvang van de activiteit, de indiening van periodieke aangiftes en de indiening van een jaarlijkse klantenlijst (respectievelijk inbreuken op artikel 53, § 1, eerste lid, 1^o en 2^o, en artikel 53octies, § 1, vijfde lid, van het BTW-Wetboek, die worden bestraft op grond van artikel 70, § 4), anderzijds. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.2.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt bovendien dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid de in B.2.1 vermelde hypothese vergelijkt met de hypothese waarin artikel 70, § 2, derde lid, of § 3, derde lid, wordt toegepast. Uit hetgeen is vermeld in B.1.3 blijkt dat artikel 70, § 2, derde lid, en § 3, derde lid, van het BTW-Wetboek geen betrekking heeft op louter gelijktijdige overtredingen, maar de combinatie van de proportionele boetes uitsluit wanneer één overtreding tegelijk wordt bestraft door artikel 70, § 1, en door artikel 70, § 2 of § 3. Het Hof behandelt de prejudiciële vraag in die interpretatie.

B.3.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit 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 beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.3.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.3.3. De wetgever mag bijzonder zware straffen opleggen in sectoren waar de omvang en de frequentie van de fraude de belangen van de gemeenschap ernstig aantasten.

Zoals blijkt uit hetgeen is vermeld in B.1.5, is de toepassing van de forfaitaire boetes op grond van artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoeld om een ontradend effect te creëren ten aanzien van de niet-naleving van de verschillende formele verplichtingen die gelden in het kader van het BTW-Wetboek, en om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te leven. Zoals de Ministerraad opmerkt in zijn memories, leiden de overtredingen die bestraft worden met forfaitaire boetes, ertoe dat zowel de activiteiten van de betrokkene als de activiteiten van eventuele andere belastingplichtigen moeilijker te controleren zijn.

De toepassing door de burgerlijke rechter van een regel waarbij, in het geval er tijdens dezelfde periode een overtreding op de voldoeningsplicht wordt gepleegd die wordt bestraft op grond van artikel 70, § 1, en een overtreding wordt gepleegd die wordt bestraft met een forfaitaire boete, enkel de forfaitaire boete wordt opgelegd, zou niet verenigbaar zijn met het sanctiesysteem van artikel 70 van het BTW-Wetboek. Dit zou immers ertoe leiden dat bij overtredingen van de door het BTW-Wetboek opgelegde formele verplichtingen, die gelijktijdig plaatsvinden met overtredingen die worden bestraft met een proportionele boete, slechts één forfaitaire boete van maximaal 5 000 euro zou kunnen worden opgelegd. Een dergelijke maatregel zou niet het ontradende effect hebben dat de wetgever met de in het geding zijnde fiscale geldboetes moet beogen.

B.4.1. De in artikel 70, § 4, van het BTW-Wetboek bedoelde fiscale boete heeft tot doel de niet in de paragrafen 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van hetzelfde Wetboek en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten te voorkomen en te bestraffen. Ze heeft derhalve een repressief karakter en is strafrechtelijk van aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het Hof dient bijgevolg, bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening te houden met de waarborgen vervat in dat artikel 6 en, met name, de waarborg dat een onafhankelijke en onpartijdige rechter een controle met volle rechtsmacht kan uitoefenen op de door de bevoegde administratieve overheid opgelegde geldboete.

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

B.4.3. Hieruit volgt dat artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet voor zover het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen een dwangbevel aanhangig is, toestaat een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen op de beslissing om fiscale geldboetes op te leggen.

Aldus kan de rechter nagaan of de beslissing van de administratie in rechte en in feite verantwoord is en of de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, zijn geëerbiedigd. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, te dezen opheffen of verminderen binnen de in de aan de administratie gestelde grenzen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.4.3, schendt artikel 70, §§ 1 en 4, van het BTW-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 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 18 juli 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen