



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 73/2024  
van 27 juni 2024  
Rolnummer : 8059**

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 8 en 21 van de wet van 18 december 2015 « houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen », gesteld door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache en Danny Pieters, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij arrest van 28 juni 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juli 2023, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 8 van de wet van 18 december 2015 houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen (*BS* 29 december 2015) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de mate deze bepaling aan de aldaar geïmporteerde afnemers van accijnsproducten, waarbij de betaalde accijns moet worden teruggevraagd na controle, een voorafgaande registratieverplichting oplegt die gelijkaardig is aan de registratieverplichting opgelegd aan diegenen die in het kader van leveringen of gebruik van accijnsproducten meteen een vrijstelling kunnen invoeren en waarvoor derhalve ook geen accijnzen moeten worden voldaan ?

Schendt artikel 8 van de wet van 18 december 2015 houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen (*BS* 29 december 2015) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met de Europese vrijheden inzake goederen- en dienstenverkeer, in de mate deze bepaling aan afnemers van accijnsproducten het recht op teruggave ontzegt om de loutere reden dat deze zich nog niet geregistreerd hadden maar voor het overige wel aan alle

voorwaarden tot teruggave voldoen, terwijl afnemers van accijnsproducten die zich wel tijdig hadden geregistreerd wel het recht op teruggave verkrijgen ?

Schenden de artikelen 8 en 21 van de wet van 18 december 2015 houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen (*BS* 29 december 2015) het grondwettelijk legaliteitsbeginsel (en het daarin vervatte voorzienbaarheidsbeginsel) en/of gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet in zoverre de toepassing van deze bepalingen ertoe leiden dat nieuwe formaliteiten (op straffe van weigering van teruggave) worden opgelegd, zonder daarbij in een redelijke overgangsperiode te voorzie[n], met als gevolg dat rechtsonderhorigen pas na de uitoefening van hun recht op teruggave, conform de eerder geldende voorschriften, gewezen worden op het gebrek aan vervulling van de bijkomende formaliteit ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de vennootschap naar Roemeens recht « Euro Fleet Transports », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Mark Delanote, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie.

De vennootschap naar Roemeens recht « Euro Fleet Transports » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 27 maart 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Yasmine Kherbache en Michel Pâques 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 rechtspleging in het bodemgeschil*

De bv « Euro Fleet Transports » is een vennootschap naar Roemeens recht die actief is in de transportsector en in België regelmatig « professionele diesel » heeft getankt. Overeenkomstig artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004 heeft de bv « Euro Fleet Transports » op 14 april 2017, 9 mei 2017, 16 mei 2017 en 10 november 2017 om de terugbetaling van de verhoging van de bijzondere accijns verzocht voor de periode van 1 januari 2014 tot en met 7 februari 2017.

Bij beslissing van de fiscale administratie van 16 januari 2019 werd dat verzoek afgewezen, om reden dat er slechts een terugbetaling kan worden toegestaan vanaf de datum waarop een vergunning energieproducten is afgegeven aan de persoon die een economische activiteit uitoefent en die een vrijstelling inzake accijnzen wenst te genieten (ministerieel besluit van 27 oktober 2005 « betreffende de belasting van energieproducten en

elektriciteit »). Op 8 februari 2019 heeft de bv « Euro Fleet Transports » een bezwaarschrift ingediend tegen die beslissing, maar hierop is niet geantwoord.

Dienvolgens heeft de bv « Euro Fleet Transports » een vordering ingesteld voor de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel op 6 december 2019, teneinde de vernietiging van de afwijzingsbeslissing en de gevraagde terugbetaling te verkrijgen. In een vonnis van 12 juni 2020 heeft de Rechtbank van eerste aanleg de vordering ontvankelijk en deels gegrond verklaard voor de periode van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015. Voor de periode van 1 januari 2016 tot en met 7 februari 2017 werd de vordering ongegrond verklaard.

Tegen dat vonnis heeft de bv « Euro Fleet Transports » hoger beroep aangetekend. Het Hof van Beroep te Brussel stelt vast dat voor de periode van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015 de appellante voor het verwijzende rechtscollege principieel recht heeft op de terugbetaling van de verhoging van de bijzondere accijnzen. Met betrekking tot de terugbetaling die wordt gevraagd voor de periode van 1 januari 2016 tot en met 7 februari 2017 meent het verwijzende rechtscollege dat er discussie bestaat over de door de wet vereiste registratie voor het verkrijgen van de terugbetaling. Uit de feiten blijkt dat de appellante voor het verwijzende rechtscollege sedert 8 februari 2017 beschikt over de door artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004 vereiste registratie, reden waarom de terugbetaling door de fiscale administratie is geweigerd.

Volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege is de registratieverplichting niet redelijk verantwoord, is die registratieverplichting disproportioneel, is het fiscale gevolg onevenredig, is die registratieverplichting een belemmering voor de Europese vrijheden en schendt die maatregel het voorzienbaarheidsbeginsel. Het verwijzende rechtscollege stelt de hiervoor weergegeven prejudiciële vragen aan het Hof.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Ten aanzien van de door de Ministerraad opgeworpen exceptie*

A.1.1 De Ministerraad doet gelden dat de prejudiciële vragen geen antwoord behoeven omdat het in het geding zijnde artikel 8 van de wet van 18 december 2015 « houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen » (hierna : de wet van 18 december 2015) louter een verduidelijking van de reeds bestaande regelgeving is en als een interpretatieve bepaling geldt. Aangezien een voorafgaande registratieverplichting reeds vroeger aan de orde was, vloeit de vermeende ongelijke behandeling niet voort uit artikel 8.

A.1.2 In haar memorie van antwoord meent de appellante voor het verwijzende rechtscollege dat de prejudiciële vragen wel een antwoord behoeven. Het verwijzende rechtscollege heeft geoordeeld dat de wetswijziging geenszins een interpretatieve werking heeft en dat geen enkele registratieverplichting bestond voorafgaand aan de afname van professionele diesel. Uit een interne instructie is gebleken dat de fiscale administratie de voorheen bestaande wet altijd in die zin heeft toegepast dat een registratie enkel diende te gebeuren met het oog op het indienen van de aanvraag en niet voorafgaand aan de afname van professionele diesel.

#### *Ten gronde*

A.2.1. Wat betreft de eerste prejudiciële vraag, meent de appellante voor het verwijzende rechtscollege dat de afnemers van accijnsproducten die een vrijstelling kunnen verkrijgen middels een terugbetaling, op dezelfde manier worden behandeld als de leveranciers of gebruikers van accijnsproducten waarbij geen accijnzen moeten worden voldaan, omdat zij automatisch een vrijstelling genieten, terwijl die categorieën verschillend zijn. De in het geding zijnde wetswijziging heeft ertoe geleid dat voor beide categorieën van afnemers eenzelfde vereiste van voorafgaande registratie wordt opgelegd. Echter, diegene die een vrijstelling geniet en derhalve producten kan leveren zonder hierop accijnzen te moeten voldoen, moet *in personam* aan het controlerecht van de fiscale administratie onderworpen zijn. Het is perfect te verantwoorden dat ten aanzien van bepaalde leveranciers of gebruikers van accijnsproducten vergunningsverplichtingen worden opgelegd als zij daarna automatisch het

vrijstellingsregime genieten. De bedoeling is te vermijden dat rechtsonderhorigen vrijstellingen zouden toepassen zonder dat de fiscale administratie in de mogelijkheid werd gesteld om na te gaan of de betrokkene wel aan alle voorwaarden voldoet om zich op de vrijstelling te beroepen. Op die manier wordt ook geanticipeerd op een eventuele derving van inkomsten.

Die verantwoording geldt, volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege, niet ten aanzien van vrijstellingen die middels een terugbetaling worden toegekend aan de afnemer van de accijnsproducten. Het risico dat de Staat inkomsten zou derven, is onbestaande, aangezien de accijnzen reeds werden betaald. Een voorafgaande toetsing is niet relevant, aangezien de vraag of wordt voldaan aan de voorwaarden voor teruggave niet wordt getoetst bij de vergunningsaanvraag, doch wel bij de teruggaveverzoeken zelf. Het feit dat de eindverbruiker van « professionele diesel » een terugbetaling kan verkrijgen, vormt de vertaling van de wil van de wetgever om ten aanzien van het naderhand aangetoond professioneel gebruik van de gasolie een mogelijkheid tot teruggave te verlenen. Het feit dat de aanvrager op het ogenblik van het gebruik van de gasolie al dan niet geregistreerd is, heeft niets te maken met de aard van het naderhand aan te tonen gebruik. Om de aard van het gebruik aan te tonen, heeft de wetgever voorzien in een bijzonder bewijsmiddel, met name de voorlegging door de eindgebruiker van een factuur waarop een aantal vermeldingen moeten worden opgenomen. De controle *a posteriori* vormt geen beletsel om de nodige verificaties te verrichten, meer nog, die controle is inherent aan het stelsel van de vrijstelling middels teruggave.

Volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege is de sanctie, te weten de weigering van de vrijstelling en van de teruggave, disproportioneel. Die disproportionele sanctie is in strijd met de « *substance over form* »-rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, die inhoudt dat een wetgever bepaalde verplichtingen kan voorschrijven die hij noodzakelijk acht om de juiste inning van de verschuldigde belasting te waarborgen en fraude te voorkomen. De bestrijding van de eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik zijn van nature doelstellingen die kunnen worden nagestreefd, maar dergelijke maatregelen mogen niet verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is om een dergelijk doel te bereiken. Ook de wetgever heeft bij herhaling gesteld dat het in acht nemen van sommige formaliteiten geen voorwaarde mag zijn om de vrijstelling te verkrijgen. Het niet in acht nemen van formaliteiten behoeft niet te worden bestraft met het weigeren van de vrijstelling, maar wel met een matige geldboete.

A.2.2. Wat betreft de tweede prejudiciële vraag, merkt de appellante voor het verwijzende rechtscollege op dat het Hof zich moet uitspreken over de verschillende behandeling van zeer vergelijkbare categorieën. Ingevolge de wetwijziging heeft de wetgever een belangrijk onderscheid ingevoerd tussen transportfirma's die zich wel en transportfirma's die zich niet voorafgaandelijk hebben geregistreerd, maar die wel kunnen aantonen dat aan alle materiële voorwaarden voor de teruggave is voldaan. De eerste categorie krijgt de teruggave van de bijzondere accijnzen, de tweede categorie niet.

Het verschil in behandeling dreigt vooral de buitenlandse transportfirma's te treffen, zodat bijkomend een spanningsveld ontstaat met het vrije verkeer van diensten en goederen. De vereiste om geregistreerd te zijn, is een maatregel die tot gevolg kan hebben dat Europese transporteurs niet onder dezelfde marktvoorwaarden kunnen opereren en vormt een belemmering voor de Europese transportsector om zijn diensten op de Belgische markt aan te bieden of goederen op de Belgische markt te leveren. Het valt niet uit te sluiten dat een buitenlandse transporteur slechts na verloop van tijd kennis krijgt van de Belgische registratievereiste om zijn recht op vrijstelling te doen gelden.

Het komt steeds toe aan de eindgebruiker om de aard van zijn gebruik aan te tonen. Dat gebeurt middels de voorlegging door de eindverbruiker van een factuur waarop een aantal vermeldingen worden opgenomen. Bijkomend gaan vereisen dat die facturen moeten zijn opgesteld op een moment dat de eindverbruiker is geregistreerd, is volgens de appellante voor het verwijzende rechtscollege een zuiver formalistische vereiste die haaks staat op de evenredige toepassing van de in de richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 « tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit » (hierna : de richtlijn 2003/96/EG) vermelde vrijstellingsmaatregel.

A.2.3. Wat de derde prejudiciële vraag betreft, voert de appellante voor het verwijzende rechtscollege aan dat de toepassing van de wet voor de rechtsonderhorige voorzienbaar moet zijn en dat aan de rechtsonderhorige de tijd moet worden gegeven om zich aan de nieuwe formaliteiten aan te passen. *In casu* werd het voorzienbaarheidsbeginsel geschonden door de wetgever omdat hij een nieuwe formaliteit in de wet heeft ingeschreven, zonder in een redelijke overgangperiode te voorzien. De desbetreffende bepaling is in het *Belgisch Staatsblad* verschenen op 29 december 2015 en is op 1 januari 2016 in werking getreden. Een dergelijke korte aanpassingsperiode is niet ernstig, en zeker niet voor buitenlandse transportfirma's.

A.3.1. De Ministerraad voert aan dat de identieke behandeling, dan wel het verschil in behandeling, op een objectief criterium berust en redelijk verantwoord is, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel. Artikel 7, lid 2, van de richtlijn 2003/96/EG laat de lidstaten toe een onderscheid te maken tussen commerciële en niet-commerciële aanwending van gasolie gebruikt voor voortbeweging. De richtlijn 2003/96/EG werd in het Belgisch recht omgezet bij het koninklijk besluit van 29 februari 2004 « houdende diverse bepalingen inzake accijnzen » en bij de programmawet van 27 december 2004. Aan de orde is derhalve een door de Europese regelgeving toegestane vrijstelling van accijnzen. De door de Belgische wetgever gestelde vereiste van voorafgaande registratie geldt zowel voor de Belgische als voor de buitenlandse personen die de vrijstelling willen genieten. De vereiste van een voorafgaande registratie maakt een eerste controle mogelijk, waardoor het voor de fiscale administratie makkelijker wordt om na te gaan of ten tijde van het commerciële gebruik effectief voldaan was aan de noodzakelijke vereisten. Door de registratie vooraf te verplichten, wordt de controle op een zo efficiënt mogelijke manier georganiseerd en worden de fraudemogelijkheden bemoeilijkt.

Een efficiënte controle en fraudebestrijding zijn legitieme verantwoordingen voor een voorafgaande registratieverplichting. Het belang en de toegevoegde waarde van de organisatie van een efficiënte controle, die reëel haalbaar is, en die resulteert in de verleende registratie vermag niet te worden afgedaan als een louter formele vereiste. De voorafgaande controle laat toe dat het terugbetalingssysteem vlot werkt. Nadat de registratie is verkregen, kan de vrijstelling van de bijzondere accijns door terugbetaling worden aangevraagd. Ook dan vindt er een controle plaats, inzonderheid aan de hand van facturen die bepaalde gegevens moeten vermelden.

Volgens de Ministerraad is de voorafgaande registratie een maatregel die redelijk verantwoord en in verhouding tot zijn doel is : door een evenwichtige en berekende inzet van overheidsmiddelen wordt een effectieve en efficiënte controle mogelijk gemaakt, wordt fraude tegengegaan en kan een inschatting worden gemaakt van de budgettaire impact van de fiscale vrijstellingsmaatregel. De maatregel is objectief en geldt onverkort voor eenieder die de gunst van de vrijstelling wil verkrijgen; hij is de uitvoering van een Europese richtlijn en is specifiek gericht op het gebruik van diesel voor professionele en commerciële doeleinden, zodat van enige belemmering van het vrije verkeer geen sprake is.

A.3.2. In ondergeschikte orde, voor zover het Hof van oordeel zou zijn dat de derde prejudiciële vraag bevestigend zou moeten worden beantwoord, meent de Ministerraad dat een termijn van zes maanden of twaalf maanden als redelijke overgangperiode kan gelden.

A.4. De appellante voor het verwijzende rechtscollege antwoordt dat de vermeende noodzaak om fiscale controles te waarborgen, ook ten aanzien van buitenlandse ondernemingen, op zich niet zomaar volstaat als rechtvaardiging. Een beperkende maatregel kan slechts gerechtvaardigd zijn indien hij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, wat wil zeggen dat hij geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verder mag gaan dan hetgeen noodzakelijk is om dat doel te bereiken. De fiscale administratie kan de noodzakelijke informatie eenvoudig opvragen bij de transportonderneming. Daarnaast is ook een Unie-instrument aanwezig, zijnde de verordening (EU) nr. 389/2012 van de Raad van 2 mei 2012 « betreffende administratieve samenwerking op het gebied van de accijnzen en houdende intrekking van Verordening (EG) nr. 2073/2004 ». De appellante voor het verwijzende rechtscollege is van oordeel dat de Belgische Staat over afdoende middelen beschikt om accurate controles uit te voeren.

Noch de doelstelling van controle, noch de budgettaire doelstelling, noch het gebrek aan efficiënte besteding van de werkmiddelen maken een voorafgaande registratie noodzakelijk.

Wat de zogenaamde redelijke overgangperiode betreft, merkt de appellante voor het verwijzende rechtscollege op dat het aan de rechter ten gronde toekomt om, rekening houdend met alle feiten en omstandigheden, te oordelen of de redelijke overgangperiode al dan niet verstreken is. Indien het Hof zou menen dat het de redelijke overgangperiode zelf zou kunnen bepalen, wordt verzocht de redelijke overgangperiode te laten samenvallen met het tijdperk waarbinnen nog terugbetalingsaanvragen kunnen worden ingediend voor een periode waarbij een aan de tankbeurten voorafgaande registratie nog niet vereist was, dus voor alle tankbeurten voorafgaand aan 1 januari 2016.

- B -

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan*

B.1.1. De drie prejudiciële vragen hebben betrekking op de nieuwe terugbetalingsvoorwaarde, zoals die bestaat in het mechanisme van de « professionele diesel », ingevoerd bij artikel 8 van de wet van 18 december 2015 « houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen » (hierna : de wet van 18 december 2015).

Artikel 8 van de wet van 18 december 2015 bepaalt :

« Artikel 429, § 5, 2), van de programmawet van 27 december 2004, wordt aangevuld met een lid, luidende :

‘ De terugbetaling wordt slechts toegestaan voor de leveringen van gasolie uitgevoerd na het verkrijgen van de bedoelde registratie ’ ».

Voorts wordt in de derde prejudiciële vraag de grondwettigheid betwist van artikel 21 van de wet van 18 december 2015, dat de inwerkingtreding van artikel 8 regelt.

Artikel 21 van de wet van 18 december 2015 bepaalt :

« Deze wet treedt in werking op 1 januari 2016 ».

B.1.2. Artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004 regelt de vrijstelling, middels de terugbetaling, van de bijzondere accijns voor de zogenaamde « professionele diesel » en vindt zijn oorsprong in de richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 « tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit » (hierna : de Energierichtlijn). Door middel van het mechanisme van de « professionele diesel » wordt aan professionele vervoersbedrijven onder bepaalde voorwaarden toegelaten een deel van de bijzondere accijns op de gasolie (diesel) die zij als motorbrandstof gebruiken, te recupereren.

In de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 27 december 2004 wordt dienaangaande verduidelijkt :

« Paragraaf 5 stelt een verlaagd tarief van de accijnzen in voor de sector van het vervoer van goederen en personen. Deze instelling is in overeenstemming met de bepalingen van artikel 7, §§ 2 en 3, van ‘ de richtlijn ’ [richtlijn 2003/96/EG] dewelke resulteren uit de wil van de communautaire wetgever om een specifieke fiscale behandeling voor te behouden voor de gasolie gebruikt als motorbrandstof door de wegvervoerders. Bijgevolg zijn de in ‘ de richtlijn ’ gedefinieerde professionele sectoren, voor de gasolie met laag zwavelgehalte die zij gebruiken, vrijgesteld van de verhogingen van de bijzondere accijns die worden doorgevoerd na 1 januari 2004. Deze vrijstelling wordt verleend middels een terugbetaling van die bijzondere accijns. De maatregelen vermeld onder de cijfers 2 en 3 waren reeds opgenomen in artikel 16*bis* van ‘ de wet ’ [de wet van 22 oktober 1997 betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit] » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1437/001, p. 273).

Artikel 16*bis* van de wet van 22 oktober 1997 « betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit », waarnaar hierboven wordt verwezen, was ingevoerd bij artikel 3 van de programmawet van 9 juli 2004, waarvan de parlementaire voorbereiding onder meer vermeldt :

« Daar deze vrijstelling geldt voor de in België gevestigde vervoerders en eveneens voor de in een andere lidstaat gevestigde vervoerders, met uitzondering van de taxidiensten, en [daar] deze twee categorieën van marktdeelnemers op een gelijke manier moeten worden behandeld, is het noodzakelijk dat deze vrijstelling wordt verleend via een terugbetalingsprocedure die deze gelijkheid waarborgt, zoals voorzien in artikel 16*bis*, § 1.

Artikel 16*bis*, § 2, voorziet in de voorafgaande registratie van de beoogde operatoren ongeacht deze hier te lande of in een andere lidstaat zijn gevestigd » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/001 en 51-1139/001, pp. 13-14).

B.1.3. Artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004, zoals van toepassing op het bodemgeschil, te weten voor de periode van 1 januari 2016 tot en met 7 februari 2017, bepaalt :

« 1) De gasolie bedoeld in artikel 419, *f*), i) kan genieten van een vrijstelling van de bijzondere accijns ten belope van een bedrag van 79,0017 euro per 1 000 liter bij 15 °C. Dit bedrag wordt verhoogd bij elke verhoging van de bijzondere accijns zoals voorzien in artikel 420, § 3, ten belope van het bedrag van deze verhoging. De vrijstelling van de bijzondere accijns gebeurt aan de hand van een terugbetaling, indien deze gasolie wordt gebruikt voor :

*a*) het bezoldigd vervoer van personen met motorvoertuigen die een taxidienst verzekeren; deze status wordt bevestigd door de gemeentelijke of gewestelijke overheid van het gebied van de uitbater;

*b*) het bezoldigd vervoer van personen met motorvoertuigen die een dienst voor het verhuren met chauffeurs uitmaken voor zover dit gebeurt met voertuigen die aangepast zijn

voor het vervoeren van gehandicapte personen; deze status wordt bevestigd middels het goedkeuringsattest betreffende de aanpassing van een auto afgeleverd door de FOD Mobiliteit en Vervoer;

c) het vervoer van goederen voor eigen rekening of voor rekening van derden met een motorvoertuig of een samenstel van 3 voertuigen dat uitsluitend bestemd is voor het goederenvervoer over de weg en waarvan de maximaal toegelaten massa gelijk is aan of meer is dan 7,5 ton;

d) het vervoer van personen, geregeld of occasioneel, met een motorvoertuig van de categorieën M2 of M3 zoals omschreven in het koninklijk besluit van 15 maart 1968 houdende algemeen reglement op de technische eisen waaraan de auto's, hun aanhangwagens, hun onderdelen en hun veiligheidstoebehoren moeten voldoen.

2) In afwijking van het artikel 10 van de wet van 22 december 2009 betreffende de algemene regeling inzake accijnzen, wordt de terugbetaling bedoeld onder 1) toegestaan aan de persoon die het beoogde vervoer uitvoert en dit op schriftelijke aanvraag ingediend bij de diensten aangeduid door de directeur-generaal der douane en accijnzen.

Deze persoon is bovendien gehouden zich te laten registreren overeenkomstig de modaliteiten bepaald door deze directeur-generaal. Deze registratie dient voorafgaandelijk aan de aanvraag tot terugbetaling te gebeuren.

Het bewijs van de betaling van de bijzondere accijns wordt, te genoegen van de ambtenaren van de Administratie der douane en accijnzen, geleverd door de factuur opgesteld door de leverancier van de gasolie. De facturen opgesteld naar aanleiding van een betaling in contanten, geven geen recht op een terugbetaling.

De terugbetaling wordt slechts toegestaan voor de leveringen van gasolie uitgevoerd na het verkrijgen van de bedoelde registratie.

3) Indien de bevoorrading van gasolie gebeurt bij een tankstation, dient de factuur opgesteld door de leverancier de volgende elementen te bevatten :

- de datum van de levering;
- het adres van het tankstation;
- het type en de hoeveelheid van de geleverde brandstof;
- de totale prijs van de brandstof;
- de nummerplaat van het voertuig.

Als overgangsmaatregel worden de facturen afgeleverd tussen 1 januari en 31 mei 2004 vrijgesteld van de vermelding van de nummerplaat van het voertuig.

De directeur-generaal der douane en accijnzen kan toestaan dat deze vermelding, op de facturen opgesteld vanaf 1 juni 2004, vervangen wordt door een andere vermelding. Dit kan worden aanvaard voor zover de persoon die de terugbetaling aanvraagt, ter ondersteuning van



zijn boekhouding, de stukken bijhoudt die de administratie toelaten het verband tussen de factuur en het betrokken voertuig te leggen.

4) Indien de bevoorrading van gasolie gebeurt aan een opslagtank met brandstof die in verbruik werd gesteld en die toebehoort aan de persoon die de beoogde transporten uitvoert, dient deze persoon een administratie van de voorraden en bewegingen van de gasolie bij te houden. Deze voorraadadministratie dient de volgende elementen te bevatten :

- de situatie van de voorraad op 4 februari 2004 om 0 uur en op 1 januari om 0 uur van de volgende jaren;

- de aangekochte hoeveelheden met verwijzing naar de leveringsdata en de aankoopfacturen;

- per tankbeurt van een voertuig :

- de datum en het uur;

- de hoeveelheid;

- de nummerplaat van het voertuig;

- de kilometerstand van het voertuig;

- de identiteit van de chauffeur.

De directeur-generaal der douane en accijnzen kan toestaan dat deze voorraadadministratie andere gegevens bevat voor zover de regelmatigheid van de gevraagde terugbetaling gemakkelijk kan worden aangetoond.

5) De minister van Financiën wordt er jaarlijks mee belast, in de loop van het tweede semester van het jaar, om de economische en budgettaire gevolgen te ramen verbonden aan de vrijstelling van de verhoging van de bijzondere accijns bedoeld onder 1) ».

B.1.4. De vereiste registratie om de terugbetaling van een deel van de bijzondere accijns te verkrijgen, dient voorafgaand aan de aanvraag tot terugbetaling te gebeuren. Voormelde registratieplicht was vóór 1 januari 2016 opgevat als een voorafgaande voorwaarde om een recht op terugbetaling te verkrijgen. Zolang de verjaringstermijn voor de terugbetaling van de bijzondere accijns van drie jaar, te rekenen vanaf de levering van de gasolie, niet was verstreken, was het mogelijk om zich te laten registreren en een aanvraagdossier in te dienen voor de geleverde gasolie.

Vanaf 1 januari 2016 kan enkel de terugbetaling van een deel van de bijzondere accijns worden verkregen voor gasolie, geleverd na de registratie.

*Ten aanzien van de door de Ministerraad opgeworpen exceptie*

B.2. De Ministerraad werpt op dat de prejudiciële vragen geen antwoord behoeven, omdat de in het geding zijnde registratieverplichting reeds bestond vóór de wetwijziging van 18 december 2015, zodat de vermeende identieke behandeling, dan wel het verschil in behandeling, niet kan voortvloeien uit het in het geding zijnde artikel 8.

B.3.1. Het staat aan het verwijzende rechtscollege de bepalingen vast te stellen die op het eraan voorgelegde geschil van toepassing zijn; de partijen zijn niet ertoe gemachtigd die keuze ter discussie te stellen voor het Hof. Het Hof zou zich overigens enkel van een antwoord op de gestelde vragen kunnen onthouden indien het antwoord op die vragen klaarblijkelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van dat geschil.

B.3.2. Bij zijn verwijzingsarrest heeft het Hof van Beroep te Brussel geoordeeld dat « voor de periode 1 januari 2014 t.e.m. 31 december 2015 [de appellante] principieel recht heeft op terugbetaling » omdat het in het geding zijnde artikel 8, volgens het Hof van Beroep, niet als een interpretatieve wet kan worden beschouwd.

Voor de periode van 1 januari 2016 tot en met 7 februari 2017 oordeelt het Hof van Beroep te Brussel dat de appellante voor het verwijzende rechtscollege sedert 8 februari 2017 over de vereiste registratie beschikt. De nieuwe terugbetalingsvoorwaarde kan, volgens het verwijzende rechtscollege, slechts betrekking hebben op terugbetalingsverzoeken die betrekking hebben op de bijzondere accijnzen die betaald zijn voor de periode vanaf 1 januari 2016, te weten de datum van inwerkingtreding van artikel 8 van de wet van 18 december 2015 (artikel 21 van dezelfde wet).

B.3.3. Het Hof beantwoordt de vragen zoals zij door het verwijzende rechtscollege zijn gesteld. De exceptie wordt verworpen.

*Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag*

B.4. Met de eerste prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 8 van de wet van 18 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, in zoverre die bepaling aan de afnemers van accijnsproducten die een vrijstelling kunnen verkrijgen middels een terugbetaling van een deel van de bijzondere accijns een voorafgaande registratieverplichting oplegt « die gelijkaardig is aan de registratieverplichting opgelegd aan diegenen die in het kader van leveringen of gebruik van accijnsproducten meteen een vrijstelling kunnen inroepen en waarvoor derhalve ook geen accijnzen moeten worden voldaan ».

B.5.1. Artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004, zoals het werd gewijzigd bij artikel 8 van de wet van 18 december 2015, regelt de vrijstelling, middels een terugbetaling, van de bijzondere accijns voor « professionele diesel » en legt in dat kader een voorafgaande registratieverplichting op.

B.5.2. Artikel 31 van het koninklijk besluit van 28 juni 2015 « betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit » bepaalt :

« Onverminderd de bijzondere bepalingen vermeld in de artikelen 32 tot en met 48 moet iedere persoon die een economische activiteit uitoefent en die wenst te genieten van één van de vrijstellingen van accijnzen vermeld in artikel 429 van de wet, voorafgaandelijk een aanvraag tot het bekomen van een vergunning indienen, met vermelding van het gebruik dat zal worden gemaakt van de energieproducten of van de elektriciteit.

Deze aanvraag moet vergezeld gaan van een dossier dat aantoont dat die persoon zich bevindt in een situatie die toelaat om te genieten van een van deze vrijstellingen ».

B.6.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

B.6.2. 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. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk

verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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 geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6.3. Het behoort tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever om, wanneer hij een belasting heft, de vrijstellingen en de modaliteiten daarvan te bepalen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. In sommige domeinen, met name op het vlak van de accijnzen op energieproducten en elektriciteit, is die bevoegdheid begrensd door toepasselijke Europese regelgeving, te weten de Energierichtlijn.

Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

B.7.1. De registratieplicht opgelegd bij artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004, zoals gewijzigd bij artikel 8 van de wet van 18 december 2015, geldt voor afnemers van « professionele diesel », ongeacht of zij de Belgische nationaliteit hebben dan wel een andere nationaliteit. De registratieplicht maakt een eerste controle door de fiscale administratie mogelijk, die erin bestaat na te gaan of de afnemer effectief bestaat en aan de gestelde wettelijke normen voldoet.

B.7.2. De registratie voor de afnemers van « professionele diesel » vergemakkelijkt in een volgende fase, wanneer effectief om de terugbetaling wordt verzocht, de controle door de fiscale administratie. Door de registratie vooraf te verplichten, wordt de controle op een zo efficiënt mogelijke wijze georganiseerd, hetgeen een legitieme doelstelling is van de wetgever. Dankzij de registratie kan bovendien een inschatting worden gemaakt van de budgettaire impact van de fiscale vrijstellingsmaatregel, zoals vereist door artikel 429, § 5, 5), van de programmawet van 27 december 2004.

Daaruit volgt dat de voorafgaande registratieverplichting geen louter formele vereiste is.

B.7.3. Uit wat voorafgaat, blijkt dat de in het geding zijnde identieke behandeling redelijk verantwoord is.

B.7.4. Het onderzoek van de eerste prejudiciële vraag leidt niet tot een vaststelling van onbestaanbaarheid van artikel 8 van de wet van 18 december 2015 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

*Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag*

B.8. Met de tweede prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 8 van de wet van 18 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met «de Europese vrijheden inzake goederen- en dienstenverkeer» schendt, in zoverre het de afnemers van accijnsproducten het recht op terugbetaling ontzegt «om de loutere reden dat deze zich nog niet geregistreerd hadden [...], terwijl afnemers van accijnsproducten die zich wel tijdig hadden geregistreerd wel het recht op teruggave verkrijgen».

Zoals is vermeld in B.1.1 (artikel 21 van de wet van 18 december 2015) en in B.3.2, geldt de in het geding zijnde terugbetalingsvoorwaarde, te weten de registratie voorafgaand aan de afname van gasolie, pas sedert 1 januari 2016.

B.9. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de vaststelling of de levering van de gasolie is gebeurd vóór of na de toekenning van de registratie.

B.10.1. Zoals is vermeld in B.7.1 en in B.7.2 maakt de vereiste van een registratieplicht een efficiënte controle door de fiscale administratie mogelijk.

De in het geding zijnde terugbetalingsvoorwaarde is derhalve pertinent om de doelstellingen van de wetgever te bereiken.

B.10.2. Het verschil in behandeling tussen afnemers die zich hebben geregistreerd vóór de levering van de gasolie en de afnemers die zich hebben geregistreerd na de levering van de gasolie, veroorzaakt geen onevenredige gevolgen.

Elke afnemer van « professionele diesel » die actief is in de transportsector, kan op voorhand nagaan wat de voorwaarden zijn om de terugbetaling van een deel van de bijzondere accijns op gasolie te genieten. Die verantwoordelijkheid mag worden verwacht van iedere voorzichtige en redelijke ondernemer.

B.10.3. Het verschil in behandeling is bijgevolg redelijk verantwoord.

B.10.4. Zonder dat het nodig is om te onderzoeken of de in het geding zijnde registratieverplichting de « Europese vrijheden inzake goederen- en dienstenverkeer » beperkt, volstaat het vast te stellen dat, overeenkomstig de Energierichtlijn, de « belasting [...] in alle gevallen [wordt] geheven en geïnd volgens de procedure van iedere lidstaat » (artikel 21, lid 5, van de Energierichtlijn) en dat de in het geding zijnde maatregel evenredig is met de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

De toetsing aan de « Europese vrijheden inzake goederen- en dienstenverkeer » leidt derhalve niet tot een andere conclusie.

B.11. Artikel 8 van de wet van 18 december 2015 is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de « Europese vrijheden inzake goederen- en dienstenverkeer ».

*Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag*

B.12. Met de derde prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of de artikelen 8 en 21 van de wet van 18 december 2015 « het grondwettelijk legaliteitsbeginsel (en het daarin vervatte voorzienbaarheidsbeginsel) en/of gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet » schendt, « in zoverre de toepassing van deze bepalingen ertoe [leidt] dat nieuwe formaliteiten (op straffe van weigering van teruggave) worden opgelegd, zonder daarbij in een redelijke overgangperiode te voorzien ».

B.13. Zoals reeds is vermeld in B.1.1 en in B.3.2, is de nieuwe terugbetalingsvoorwaarde in werking getreden op 1 januari 2016. Derhalve moet, vanaf 1 januari 2016, bij de aanvraag tot terugbetaling van een deel van de bijzondere accijns op gasolie, de registratie zijn gebeurd vóór de afname van de desbetreffende « professionele diesel ».

Die nieuwe terugbetalingsvoorwaarde is ingevoerd bij artikel 8 van de wet van 18 december 2015, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* op 29 december 2015, met de vrijwel onmiddellijke inwerkingtreding op 1 januari 2016.

B.14. Het staat in beginsel aan de wetgever om, wanneer hij beslist nieuwe regelgeving in te voeren, te beoordelen of het noodzakelijk of opportuun is die beleidswijziging vergezeld te doen gaan van overgangsmaatregelen. De artikelen 170 en 172 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de ontstentenis van een overgangsregeling leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.

De wetgever moet, wanneer hij een nieuwe wettelijke regeling invoert, van geval tot geval onderzoeken of overgangsmaatregelen noodzakelijk zijn, rekening houdend met de impact van de nieuwe regels en met de legitieme verwachtingen van de betrokken rechtsonderhorigen.

B.15.1. In het licht van het vertrouwensbeginsel is er geen redelijke verantwoording voor het feit dat niet in een overgangsregeling werd voorzien voor de nieuwe terugbetalingsvoorwaarde.

De vrijwel onmiddellijke inwerkingtreding van de nieuwe terugbetalingsvoorwaarde doorkruist de legitieme verwachtingen van de afnemers van gasolie, aangezien zij zich voordien pas moesten registreren vóór de terugbetalingsaanvraag en niet vóór de afname van « professionele diesel » en omdat zij redelijkerwijs konden verwachten hun recht op terugbetaling op die manier te kunnen uitoefenen. De bekendmaking van het in het geding zijnde artikel 8 in het *Belgisch Staatsblad* op 29 december 2015 en de inwerkingtreding ervan op 1 januari 2016 heeft tot gevolg dat de termijn om kennis te nemen van de nieuwe terugbetalingsvoorwaarde en zo nodig de vereiste registratie in orde te brengen, onredelijk kort is.

B.15.2. De artikelen 8 en 21 van de wet van 18 december 2015 zijn bijgevolg niet bestaanbaar met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet in zoverre ze voor de afnemers van gasolie niet in een redelijke overgangperiode voorzien om hun registratie in orde te brengen.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 8 en 21 van de wet van 18 december 2015 « houdende diverse bepalingen inzake accijnsgoederen, evenals wijzigingen aan de algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen » schenden de artikelen 170 en 172 van de Grondwet in zoverre zij voor de afnemers van gasolie niet in een redelijke overgangperiode voorzien om hun registratie in orde te brengen.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 27 juni 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Frank Meersschaut

Luc Lavrysen