

De fiscus en het Hof van Cassatie tegenover het gemeenschapsrecht en het beginsel van gewettigd vertrouwen: verwarring alom! (30 september 2017)

(noot onder Cass., 2 september 2016, *Stad Lokeren*)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Volgens artikel 34 van de Belgische Grondwet kan de uitoefening van bepaalde machten door een verdrag of door een wet worden opgedragen aan volkenrechtelijke instellingen. In een arrest van 27 maart 1971, *Le Ski*, haalde het Belgische Hof van Cassatie het beginsel van de rechtstreekse werking van het Europees recht in het Belgisch recht aan. Dit impliceert niet dat iedere Europese bepaling automatisch primeert op het Belgisch recht en verplichtingen oplegt aan particulieren. Dit betekent dat wanneer de bepalingen van een verdrag of een Europese richtlijn nauwkeurig, duidelijk en onvoorwaardelijk zijn en geen extra maatregelen vergen, iedere particulier rechtstreeks het voordeel van een Europese norm kan invoeren voor een nationale of Europese rechter. Dat is een toepassing van het beginsel van de rechtstreekse werking dat in dit geval erin bestaat te zeggen dat een Europese burger die de eindbestemming is van de rechten die hem worden toegekend die rechten voor de nationale of desgevallend de Europese rechter kan invoeren. Als de bestemmingen van de door de Europese teksten toegekende rechten niet in staat waren om ze te doen respecteren, zouden de verbintenissen van de staat wellicht dode letter blijven. Een staat kan tegen een particulier geen Europese bepaling invoeren die ze niet in haar nationale wetgeving heeft omgezet (die niet precies dezelfde is als de nationale wetgeving).

Welnu, de Belgische fiscus lijkt deze beginselen van voorrang van het gemeenschapsrecht en de directe of rechtstreekse werking niet goed te begrijpen. Hij aarzelt niet om btw-plichtigen die de fout hadden gemaakt gepubliceerde administratieve beslissingen te volgen voor de rechtbank te dagen omdat ze het gemeenschapsrecht niet respecteren. Het Hof van Cassatie lijkt ook de nodige moeilijkheden te ondervinden om dat principe van voorrang van het gemeenschapsrecht toe te passen in geval van gepubliceerde administratieve beslissingen.

Twee tegenstrijdige arresten van het Hof van Cassatie

In een arrest van 2 september 2016 van *Stad Lokeren tegen de Belgische staat* bevestigde het Hof van Cassatie een arrest van het hof van beroep van Gent van 11 juni 2013 waarin de stad Lokeren gelijk had gekregen. De staat voerde interpretaties aan van het Hof van Justitie tegen haar eigen administratieve beslissing nr. E.T. 18235 van 10 november 1976 die ze zelf op 1 januari 2005 met terugwerkende kracht had ingetrokken (Beslissing nr. E.T. 110.412 van 20 december 2005).

Het hof van beroep van Gent had in een arrest van 11 juni 2013 geoordeeld dat die beslissing van 1976 een reglementaire beslissing was die de administratie had aangenomen

ondanks de strijdige arresten van het EHVJ in de zaken C-97/90 *Lennartz* en C- 378/02 *Watering Zeeuws Vlaanderen*.

In het arrest van de Stad Lokeren oordeelde het Hof van Cassatie dat "het beginsel van gewettigd vertrouwen" deel uitmaakt van het primair recht van de EU (dat wil zeggen de Verdragen en de Algemene rechtsbeginselen) en moet worden geëerbiedigd door het afgeleide gemeenschapsrecht, waaronder de richtlijnen. Men mag niet afwijken van het beginsel van het gewettigd vertrouwen ten voordele van het legaliteitsbeginsel. Het is goed dat het Hof het arrest van het hof van beroep van Gent niet vernietigde, maar de redenering die aan de grondslag ligt van het arrest van het Hof van Cassatie is verbijsterend (zie infra).

In dit arrest van 2 september 2016 maakt het Hof van Cassatie bovendien een bocht van 180°. In een arrest van 14 januari 2016 rond dezelfde administratieve beslissing van 20 december 2005 had het hof geoordeeld dat uit de voorrang van het EU-recht volgt dat de rechter voorrang moet geven aan de bepaling van een richtlijn ten aanzien van een strijdige nationale rechtsbepaling en dat hij ertoe gehouden is om die bepaling niet toe te passen. Op grond van dat motief had het Hof van Cassatie een arrest van het hof van beroep van Gent van 28 mei 2013 vernietigd (zie *FiscalNet* en noot van C. Amand, Kan de Belgische staat verplichtingen opleggen die voortvloeien uit de bepalingen van de btw-richtlijn die ze niet heeft omgezet in het Belgisch recht ? *FiscalNet weekeditie van 9 april 2016*).

Beginsel van gewettigd vertrouwen aangevoerd door het Hof van Cassatie

In het arrest *Stad Lokeren* oordeelde het Hof van Cassatie dat:

- de nationale rechter het nationaal recht moet interpreteren conform de richtlijn;
- het hof voegt daar echter aan toe dat de verplichting om te verwijzen naar de inhoud van een richtlijn beperkt wordt door algemene rechtsbeginselen, zoals de beginselen van rechtszekerheid en van het gewettigd vertrouwen;
- het vertrouwensbeginsel voortkomt uit het primair recht van de Europese Unie en geëerbiedigd moet worden door het afgeleide gemeenschapsrecht, waaronder de richtlijnen .
- Bijgevolg kan de administratie de tekst van een richtlijn die de belastingplichtige niet zou hebben nageleefd niet tegen een belastingplichtige inroepen.

We vinden dit een goede oplossing. De redenering die eraan ten grondslag ligt is echter verwarrend. Suggesteren dat het algemeen beginsel van het gewettigd vertrouwen van toepassing is op Europese richtlijnen betekent dat de Europese wetgever geen richtlijn heeft aangenomen conform de Europese verdragen en dat conform de algemene beginselen de rechter kan oordelen dat een illegale bepaling van een richtlijn ondanks alles toch rechten toekent aan de belastingplichtigen. Het is dan ook theoretisch mogelijk dat een richtlijn de Europese verdragen schendt, maar inzake de btw heeft het Hof van Justitie er nooit zo naast gezeten ... In het arrest van de Stad Lokeren is het in elk geval geen richtlijn die de stad Lokeren inroept tegen de Belgische staat, maar een administratieve instructie die de administratie zelf betwistte.

Het Hof citeert uit punt 15 van de conclusies van zijn advocaat-generaal Dirk Thijs. Die baseerde zich bovendien op een arrest van het Hof van Justitie, met name de zaak C-181/04, *Elmeke*. Deze zaak draaide om een bijzondere beslissing van de Griekse belastingautoriteiten, en het arrest van het Hof van Justitie liet er geen twijfel over bestaan: "In het kader van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten de nationale belastingdiensten het vertrouwensbeginsel in acht nemen. Het komt aan de verwijzende rechter toe om te beoordelen of in de omstandigheden van de hoofdgedingen de belastingplichtige redelijkerwijze kon aannemen dat de betrokken beslissing door een bevoegde instantie was gegeven." Voor het Hof van Justitie is het beginsel van het gewettigd vertrouwen van toepassing op de beslissing van de bevoegde nationale belastingautoriteiten. De lezing van het arrest *Elmeke* laat toe om de oplossing van het Hof van Cassatie in zijn arrest Stad Lokeren te begrijpen.

Het Hof van Cassatie geconfronteerd met een vals dilemma

Men kan veronderstellen dat het Hof van Cassatie zijn constante rechtspraak voor de geest had volgens dewelke een belastingplichtige het "beginsel van het gewettigd vertrouwen" enkel kan invoeren door zich te baseren op een administratieve beslissing die ingaat tegen de Belgische wet (constante rechtspraak Cass. 3 november 2000; Cass. 26 oktober 2001; Cass. 30 mei 2008, Cass. 20 november 2006). Het is een rechtstreeks gevolg van het legaliteitsbeginsel waarover artikel 172 van de Grondwet handelt.

Het Hof van Cassatie werd geconfronteerd met een zichtbaar dilemma: hoe een belastingplichtige gelijk geven die de administratieve instructies respecteert die indruisen tegen een Europese richtlijn (die voorrang heeft op de Belgische wet), terwijl ze een vordering van diezelfde belastingplichtige die een administratieve beslissing invoert die een Belgische wet of een kb schendt afwijst ?

In werkelijkheid is er geen dilemma. De wet en de koninklijke besluiten gelden voor belastingplichtigen en de belastingadministratie, terwijl de Europese richtlijnen enkel een verplicht karakter hebben voor de staten (art. 288 VWEU - ex. art. 189 van het Verdrag van Rome). Er is dus geen enkele incoherentie om tegelijk te beweren dat een belastingplichtige:

- geen beslissing mag aanvoeren tegen de administratie die ingaat tegen de wet of een kb;
- een beslissing van de administratie mag aanvoeren tegen de administratie die ingaat tegen een btw-richtlijn (maar geen Europese verordening die rechtstreeks van toepassing is), tenzij die richtlijn vooraf werd omgezet in een Belgische wet of koninklijk besluit.

De onderliggende vraag: de waarde van administratieve beslissingen met reglementair karakter

Uit de verwarring van de motivering die het Hof van Cassatie gaf, komen twee tegengestelde stellingen:

- enerzijds de stelling van de administratie volgens dewelke haar eigen beslissingen en circulaires nooit een rechtsgeldige (volgens het gemeenschapsrecht) omzetting zouden zijn en dat een belastingplichtige dergelijke beslissingen of circulaires dus niet kan inroepen als die het gemeenschapsrecht niet eerbiedigen. Dit komt neer op het vrijstellen van de belastingadministratie van iedere fout in de omzetting van het Europees recht. Wat is voor particulieren en ondernemingen dan nog de waarde van een circulaire en gepubliceerde administratieve beslissingen als de administratie zich niet gebonden voelt door haar eigen interpretatiefouten: rechtsonzekerheid raakt wijdverspreid in de Belgische btw ...
- anderzijds verdedigt het hof van beroep van Gent (maar ook het hof van beroep van Luik en de rechtbanken van eerste aanleg) de stelling waarin het oordeelt dat de beslissing van 1976 waarop de stad Lokeren zich baseerde een reglementair karakter heeft aangezien de oplossing die erin ligt besloten niet inging tegen de bepalingen van het wetboek of van een van de koninklijke uitvoeringsbesluiten en dat de administratie deze interpretatie had aangehouden ondanks een tegengestelde rechtspraak van het Hof van Justitie.

Het hof van beroep van Gent oordeelt dat België met deze administratieve beslissing de Europese richtlijnen had omgezet in zijn rechtsorde zoals dat verliep via de wetgevende weg of per kb en dat de stad Lokeren bijgevolg de toepassing van de administratieve beslissing van 1976 kon eisen alvorens deze zou worden ingetrokken met ingang op 1 januari 2005. Het hof van beroep van Gent volgt hierbij enkel een constante rechtspraak van het Hof van Justitie. In een arrest van de *Commissie vs. VK* zaak C-300/95 oordeelt het Hof van Justitie dat de draagwijdte van de wetgevende, reglementaire of administratieve bepalingen moet worden beoordeeld in het licht van de interpretatie die de nationale rechters eraan toekennen. Het is immers niet aan het Hof van Justitie om zich uit te spreken over de interpretatie van de wetgevende of reglementaire bepalingen (zaak C-347/89, *Eurim-Pharm*). Zoals het Hof opmerkt in het arrest *Metropol*, zaak C-409/99, omvat het begrip "nationale wetgeving" niet alleen de eigenlijke wetgevende handelingen, maar ook de administratieve handelingen en de administratieve praktijken van de autoriteiten van de betrokken lidstaat. Een circulaire of administratieve beslissing kan in bepaalde gevallen dus een geldige omzetting van een Europese richtlijn in de nationale rechtsorde inhouden.

De stelling van het hof van beroep van Gent ligt eveneens in de lijn van een constante, strikte en begrijpelijke rechtspraak van het Hof van Cassatie die stelt dat:

- de administratieve interpretaties niet opgelegd worden aan de rechters en bijgevolg slechts provisoir zijn. Als die interpretaties de belastingplichtigen niet binden wil dat niet zeggen dat de belastingplichtigen er niet naar kunnen verwijzen, vooral als administratieve interpretaties een redelijke interpretatie van de wet vormen;
- de btw- en belastingplichtigen kunnen geen praktijken, beslissingen of circulaire tegenstellen aan de administratie die indruisen tegen de Belgische wetten en

koninklijke besluiten. Om deel uit te maken van de Belgische rechtsorde en om tegenstelbaar te zijn aan een particulier, moet een richtlijn omgezet worden in de Belgische rechtsorde.

De btw-plichtige ten aanzien van wie de administratie de toepassing van het beginsel van het gewettigd vertrouwen weigert naar aanleiding van een van haar beslissingen moet een soms een lastig onderscheid maken tussen een administratieve beslissing die de Belgische wet schendt of een beslissing die de richtlijn schendt zonder de Belgische wetgeving te schenden. Zo gaat de huidige interpretatie van het btw-stelsel van publiekrechtelijke instellingen bijvoorbeeld manifest in tegen de btw-richtlijn. Schendt deze interpretatie de bepalingen van het btw-wetboek? Het onderscheid dreigt erg subtiel te zijn, maar is verre van onmogelijk voor iedereen die de Europese teksten kan lezen.

Naar een wijdverspreide rechtsonzekerheid

Nieuw in de discussie die het Hof van Cassatie lijkt te willen ontlopen, is dat een circulaire of een administratieve beslissing een geldige omzetting kan zijn van een bepaling van een Europese richtlijn in het Belgisch recht, zelfs als die omzetting onderworpen is aan de a posteriori controle van de hoven en rechtbanken. De wetgever kan immers niet alle mogelijke details en hypothesen voorzien. Wanneer de wetgever van 1804 het artikel 1382 Burgerlijk wetboek aannam, ging hij niet in op de verantwoordelijkheid van de bestuurder van een voertuig die niet voldoende rechts houdt. Zoals de voorzitter van het Hof van Justitie tijdens een door de Brusselse balie georganiseerde conferentie stelde, bestaat de rol van de rechter erin de wet te interpreteren alsof hij zich in de plaats stelt van de wetgever. Men zou eraan kunnen toevoegen dat bij gebreke aan een duidelijke wet of gerechtelijke beslissing het aan de administratie is om de wet te verduidelijken, provisoir, in de afwachting van een eventuele gerechtelijke controle.

Die discussie over de neiging van de administratie om zich te willen vrijstellen van iedere verplichting naar aanleiding van haar eigen circulaire en administratieve beslissingen legt de mate van rechtsonzekerheid bloot die de hele Belgische btw-wetgeving teistert. Nog erger is het voor fiscalisten: Door zo nu en dan bepaalde van haar eigen commentaren en beslissingen te betwisten stelt de administratie



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>