

DOCTRINE

Juridische grenzen aan milieufiscale maatregelen voor een duurzaam materialenbeheer

Bernard Vanheusden¹, Edoardo Traversa² en Alice Pirlot³

SAMENVATTING

Deze bijdrage vormt de neerslag van een onderzoek dat werd gevoerd binnen de juridische cluster van het Steunpunt Duurzaam Materialenbeheer (SuMMa), betreffende de juridische mogelijkheid voor het Vlaamse Gewest om heffingen op bepaalde producten uit te werken.

Concreet werd de verenigbaarheid onderzocht met de grondwettelijke regels omtrent de fiscale bevoegdheidsverdeling in België van drie door het Vlaamse Gewest beoogde heffingen. Deze heffingen betreffen heffingen op de verkoop van (1) plastic zakken, (2) luiers en (3) matrassen.

Wat vooreerst de invoering van een gewestelijke heffing op plastic zakken betreft, zijn we van oordeel dat zo een gewestelijke heffing geïntroduceerd zou kunnen worden naar hetzelfde model als de bestaande federale heffing (in de veronderstelling dat deze afgeschaft wordt, zoals voorzien in het regeerakkoord Michel I), conform met de grondwettelijke bevoegdheidsverdelende regels en het Europees recht, en onder voorbehoud van respect voor de materiële beginselen van het fiscaal recht, in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel. Er bestaan echter argumenten – die wij onvoldoende achten – ter ondersteuning van een eventuele ongrondwettigheid van een gewestelijke heffing op plastic zakken, gebaseerd op de moeilijke geschiedenis van de milieutaksen en de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

Vervolgens is de invoering van een heffing op luiers onderzocht in het licht van twee modaliteiten: een niet-geharmoniseerde accijns op luiers en een heffing op de verkoop van luiers. In de hypothese van een niet-geharmoniseerde accijns, suggereert deze bijdrage om *mutatis mutandis* het huidige mechanisme van de federale milieuheffingen op de plastic zakken te kopiëren. Er moet er daarbij wel over gewaakt worden dat hierbij niet wordt ingegaan tegen het gelijkheidsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel. Bovendien is het belangrijk om te verzekeren dat zo een heffing geen afbreuk doet aan de beginselen van de economische en monetaire Unie alsook de beginselen van de interne markt. In de hypo-

these van een heffing op de verkoop verbonden met de prijs, is het belangrijkste obstakel het *non bis in idem*-beginsel, dat de gewesten zou verbieden een heffing in te voeren op de verkoop van luiers, omdat een dergelijke heffing door toepassing van het *non bis in idem*-beginsel gelijkgesteld zou kunnen worden met de btw die reeds op federaal niveau bestaat. Wij menen echter dat er goede argumenten bestaan in het voordeel van de conformiteit van zo een heffing met de regels van fiscale bevoegdheidsverdeling, omwille van het specifieke karakter en de finaliteiten van een heffing op de verkoop van luiers.

Tot slot werd in deze bijdrage de mogelijkheid geanalyseerd van de invoering van een gewestelijke heffing op matrassen. De hypothesen van een niet-geharmoniseerde accijns en van een heffing op de verkoop aan de eindverbruiker vertonen gelijkaardige juridische moeilijkheden als bij een heffing op luiers. Gezien de doelstelling van terugname van gebruikte matrassen, werden ook andere hypothesen overwogen. Deze betroffen aan de ene kant de toepassing naar analogie van het mechanisme 'Recupel' en aan de andere kant deze van de Waalse heffing op afvalstoffen die onderworpen zijn aan een terugnameplicht.

RESUME

Cette contribution rend compte d'une recherche qui a été menée au sein du pôle juridique du Steunpunt Duurzaam Materialenbeheer (SuMMa), concernant la possibilité juridique pour la Région flamande d'imposer certains produits.

Plus concrètement, il s'agissait d'analyser la compatibilité avec les règles constitutionnelles de répartition des compétences en Belgique de trois taxes environnementales envisagées par la Région flamande. Ces taxes concernent les prélèvements sur la vente (1) des sacs en plastique, (2) des couches-culottes et (3) des matelas.

Premièrement, en ce qui concerne l'instauration d'une taxe régionale sur les sacs en plastique, nous sommes d'avis

1. Prof. dr. Faculteit Rechten, UHasselt, advocaat te Hasselt.

2. Prof. dr. Faculteit Rechten, UCLouvain.

3. Aspirante FNRS/doctoranda, UCLouvain.

qu'une telle taxe régionale pourrait être introduite sur le même modèle que la taxe fédérale actuelle (dans l'hypothèse où celle-ci serait supprimée comme le prévoit l'accord du gouvernement Michel I), en conformité avec les règles constitutionnelles de répartition des compétences et le droit européen, sous réserve du respect des principes matériels de droit fiscal, notamment le principe d'égalité. Toutefois, il existe des arguments – que nous estimons insuffisants – à l'appui d'une éventuelle inconstitutionnalité d'une taxe régionale sur les sacs en plastique, basés sur le développement historique des écotaxes et la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Deuxièmement, l'instauration d'une taxe sur les couches-culottes est étudiée à la lumière de deux modalités: une accise non harmonisée sur les couches-culottes et une taxe sur la vente de couches-culottes. Dans l'hypothèse d'une accise non harmonisée, le présent avis suggère de copier mutatis mutandis le mécanisme actuel des cotisations environnementales fédérales sur les sacs plastiques, tout en veillant à ne pas contrevenir au principe d'égalité et de non-discrimination. De plus, il est important de s'assurer qu'une telle taxe ne porte pas atteinte aux principes de l'Union économique et

monétaire ainsi qu'aux principes du marché intérieur. Dans l'hypothèse d'une taxe sur la vente liée au prix, l'obstacle principal concerne le principe du non bis in idem, qui interdirait aux Régions d'adopter une taxe sur la vente de couches-culottes, car une telle taxe pourrait par application du principe non bis in idem être assimilée à la TVA qui existe déjà à l'échelle fédérale. Nous estimons toutefois qu'il existe de bons arguments en faveur de la conformité d'une telle taxe aux règles de répartition des compétences fiscales, en raison du caractère spécifique et des finalités que présente une telle taxe sur la vente de couches-culottes.

Enfin, le présent avis analyse la possibilité d'instaurer une taxe régionale sur les matelas. Les hypothèses d'une accise non harmonisée et d'une taxe sur la vente au consommateur final présentent des difficultés juridiques similaires à la question d'une taxe sur les couches-culottes. Étant donné l'objectif de reprise des matelas usagers, d'autres hypothèses sont envisagées, concernant d'une part l'application par analogie du mécanisme « Récupel » et d'autre part, celui de la TVA wallonne sur les déchets soumis à une obligation de reprise.

I. Inleiding

Het Vlaamse Gewest zet sinds enkele jaren volop in op de transitie naar een circulaire economie via een duurzaam materialenbeheer. Zowel in de Vlaamse regeerakkoorden voor 2009-2014⁴ en voor 2014-2019⁵ als in de beleidsnota leefmilieu en natuur 2009-2014⁶ en in de beleidsnota omgeving 2014-2019⁷ wordt uitgebreid aandacht besteed aan duurzaam materialenbeheer. Het basisidee van een geïntegreerd beheer van materiaalketens is om, in de mate van het mogelijke, materiaalkringlopen in diverse productie- en consumptiepatronen maximaal te sluiten. Op die manier kan onder meer vermeden worden dat materialen afval worden.

Deze nieuwe focus heeft onder meer in 2012 geleid tot de omvorming van het vroegere afvalstoffendecreet⁸ tot het huidige materialendecreet⁹. Het Vlaamse Gewest is ook een Vlaams materialenprogramma opgestart waarin de bedrijfs-wereld, de overheid, kennisinstellingen en het maatschappelijk middenveld de krachten bundelen¹⁰. Het Vlaamse materialenprogramma bestaat uit drie pijlers: een actieprogram-

ma, een lerend netwerk en onderzoek¹¹. Deze pijlers zijn concreet vormgegeven door respectievelijk het actieplan Agenda 2020¹², het transitienetwerk Plan C¹³, en het Steunpunt Duurzaam Materialenbeheer (SuMMA)¹⁴. De Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij (OVAM) is, op basis van de jarenlange ervaring met recyclage van afval, coördinator en katalysator voor het Vlaamse materialenprogramma.

Wat onderzoek betreft, bestudeert SuMMA hoe de transitie naar duurzaam materialenbeheer tot stand kan worden gebracht. Meer concreet wordt onderzocht hoe het gedrag in de maatschappij bijgestuurd kan worden, zodat hedendaagse materiaalnoden vervuld kunnen worden zonder het natuurlijk systeem te ontwrichten of toekomstige belangen in het gedrang te brengen. SuMMA brengt vijf belangrijke kennisinstellingen samen: de KU Leuven, de Universiteit Antwerpen, de Universiteit Gent, de Universiteit Hasselt en het VITO. Een van de clusters van SuMMA focust op de juridische aspecten van de transitie¹⁵.

Een belangrijke vraag die recentelijk binnen de juridische cluster van SuMMA onderzocht is, betreft de juridische mo-

4. Regeerakkoord Vlaamse Regering 2009-2014, 53-54, beschikbaar op www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/de-vlaamse-regering-2009-2014-een-daadkrachtig-vlaanderen-in-beslissende-tijden-voor-een-vernieuwende-duurzame-en-warme (laatst bezocht op 19 mei 2015).

5. Regeerakkoord Vlaamse Regering 2014-2019, o.m. 79, beschikbaar op www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/het-regeerakkoord-van-de-vlaamse-regering-2014-2019 (laatst bezocht op 19 mei 2015).

6. Beschikbaar op www.bestuurszaken.be/sites/bz.vlaanderen.be/files/documenten/overheidsopdrachten/duurzame-overheidsopdrachten/milieubeleidsnota-2009-2014_schauvliege.pdf (laatst bezocht op 19 mei 2015).

7. Beschikbaar op www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/beleidsnota-2014-2019-omgeving (laatst bezocht op 19 mei 2015).

8. Decreet van 2 juli 1981 betreffende de voorkoming en het beheer van afvalstoffen (BS 25 juli 1981).

9. Decreet van 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen (BS 28 februari 2012).

10. Voor meer informatie, zie www.vlaamsmaterialenprogramma.be/ (laatst bezocht op 19 mei 2015).

11. J. SCHAUVLIEGE, beleidsnota omgeving, p. 56.

12. Voor meer informatie, zie www.vlaamsmaterialenprogramma.be/actie (laatst bezocht op 19 mei 2015).

13. Voor meer informatie, zie www.plan-c.eu/ (laatst bezocht op 19 mei 2015).

14. Voor meer informatie, zie www.steunpuntsumma.be/ (laatst bezocht op 19 mei 2015).

15. Voor meer informatie, zie www.steunpuntsumma.be/nl/copy_of Onderzoek/cluster-4-juridische-aspecten (laatst bezocht op 19 mei 2015).

gelijkheid voor het Vlaamse Gewest om heffingen op bepaalde producten uit te werken. Op dit ogenblik is het financieringsmodel van het Vlaamse materialenbeleid namelijk nog hoofdzakelijk gericht op de afvalfase. Men moet betalen om afval te laten ophalen, voor geschikte recipiënten, om afval te laten verwerken,... In lijn met de doelstelling van het materialendecreet¹⁶ wordt evenwel steeds meer gekeken naar de vervaardigings- en/of productfase van een materiaal. Een mogelijke piste voor de uitwerking van een duurzaam materialenbeheer zou dan kunnen zijn om een milieubijdrage te heffen op bepaalde producten bij het op de markt brengen ter stimulatie van de preventie, hergebruik, recyclage en andere nuttige toepassingen van afvalstoffen. De inkomsten zouden dan als ontvangsten voor de overheid gelden om hiermee de inzameling, recyclage en verwerking te kunnen bekostigen. De vraag die daarbij automatisch rijst, is of het Vlaamse Gewest wel bevoegd is om een dergelijke heffing op te leggen bij het op de markt brengen van producten in het Vlaamse Gewest. Deze bijdrage vormt de neerslag van dit onderzoek.

Concreet wordt de verenigbaarheid onderzocht met de grondwettelijke regels omtrent de fiscale bevoegdheidsverdeling in België van bepaalde door het Vlaamse Gewest beoogde milieumaatregelen. Deze maatregelen zouden heffingen of bijdragen zijn op de verkoop van producten – en niet op hun recyclage of op de gegenereerde afvalstoffen op zich – met als objectief de preventie van afvalstoffen.

De drie type-maatregelen die worden onderzocht, betreffen het opleggen, in het Vlaamse Gewest, van heffingen op de verkoop van:

- plastic zakken, met het oog op de preventie/reductie van de afvalstoffen;
- luiers, met het oog op de preventie/reductie van de afvalstoffen;
- matrassen, met als doelstelling dat de recyclage van de matrassen gefinancierd wordt door de producenten.

Deze analyse focust op de grenzen van grondwettelijke en Europese aard met betrekking tot het opleggen van deze drie maatregelen en enkel binnen het fiscale kader. Deze bijdrage houdt dus geen rekening met eventuele andere types van niet-fiscale grenzen bij de aanvaarding van milieuheffingen op het gewestelijke niveau, in het bijzonder de gewestelijke, nationale, Europese en internationale regels van materieel recht

met betrekking tot de voorkoming van afvalstoffen en de algemene beginselen van internationaal, Europees en Belgisch milieurecht.

II. Begrippen

Om te bepalen of de goedkeuring van de drie beoogde heffingen op gewestelijk niveau de beginselen van de verdeling van de fiscale bevoegdheden aantast vanuit het oogpunt van het Belgisch recht of het Europees en internationaal recht, is het noodzakelijk om de juridische kwalificatie van de drie heffingen te bepalen. Het begrip heffing is namelijk ambigu en kan zowel een belasting (prestatie opgelegd door het gezag zonder tegenprestatie)¹⁷ inhouden als een retributie (betaling aan de overheid in ruil voor een geïndividualiseerde tegenprestatie geleverd door de overheid aan de gebruiker van de dienst)¹⁸. Het Hof van Cassatie stelt dat de retributie *“in essentie de vergoeding is die de overheid van bepaalde belastingplichtigen eist als tegenprestatie voor een bijzondere dienst die zij in hun persoonlijk belang heeft geleverd of voor een rechtstreeks en bijzonder voordeel dat zij hun heeft toegestaan; dat het bedrag van een retributie in een redelijke verhouding moet staan tot het belang van de verleende dienst en dat zij anders geen retributie meer is en als een belasting moet worden beschouwd”*¹⁹. Dit onderscheid is fundamenteel, aangezien onderscheiden juridische grenzen van toepassing zijn naar gelang de kwalificatie. Bijvoorbeeld, in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de federale Staat en de gewesten, de bevoegdheid om retributies te voorzien volgt het regime voor de materiële bevoegdheden, terwijl deze om belastingen te voorzien een specifiek regime kent (cf. *infra*). In deze bijdrage bekijken we eveneens de mogelijkheid om een “heffing-retributie” op matrassen te creëren, naar analogie met het systeem “Recupel” voor afgedankte elektroapparaten.

Naast de kwalificatie, is het ook essentieel om de bestanddelen van de heffingen te bepalen, namelijk het belastbare feit (wat overeenkomt met het geheel van territoriale, materiële en temporele elementen die de fiscale verplichting doen ontstaan) en de belastbare persoon (de persoon die juridisch de belastingschuld schuldig is aan de overheid). Deze twee elementen spelen een zeer belangrijke rol voor de regels rond bevoegdheidsverdeling.

16. Zie art. 4 materialendecreet.

17. Het Hof van Cassatie stelt *“dat de belasting een heffing is die op grond van hun gezag door de Staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provinciën of gemeenten verricht wordt op de middelen van de personen die op hun grondgebied wonen, of er belangen hebben, om ze voor de diensten van openbaar nut te bestemmen”*. Zie Cass. 20 maart 2003, C.01.0269.F, *Pas.* 2003, I, p. 556, concl. DE RIEMAECKER, *FJF* 2003, nr. 181, *JLMB* 2003, p. 1186-1198, noot G. ROSOUX, “Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d’impôt”, *A&M* 2003, p. 301-303, noot, *TBP* 2004, p. 650-651, noot. Dit arrest herneemt een klassieke definitie, reeds uitgesproken in Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, p. 191 *et seq.* Zie ook Cass. 12 oktober 1954, *Pas.* 1955, I, p. 106, Concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *JT* 1955, p. 194.

18. L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen, Fiscaal Compendium*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 144. Zie ook R. ANDERSEN, “La notion de ‘redevances’, spécialement au regard de l’article 113 de la Constitution” in *Liber Amicorum Prof. E.M. Krings*, Brussel, E.Story-Scientia, 1991, p. 941-951; J. KIRKPATRICK en P. GLINEUR, “La distinction entre l’impôt et la ‘rétribution’ régie par l’article 113 de la Constitution” in *Présence du droit public et des droits de l’homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, Brussel, Bruylant, 1992, vol. 1, p. 547-579; B. PEETERS, “De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet”, *RW* 1987-88, p. 241-250; C. REDANT, “Wat te verstaan onder het begrip ‘retributie’. Een analyse van wetgeving, rechtspraak en rechtsleer in het licht van de Grondwet”, *TFR* 2003, p. 95-107; A. BORTOLOTTI, “Les notions d’impôt et de rétribution: commentaire de l’arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la Cour d’arbitrage”, *RGF*, 2011/2, p. 15 tot 26.

19. Cass. 10 mei 2002, C.01.0034.F en Cass. 10 september 1998, *Pas.* 1998, I, p. 397 (parkeerautomaten). Zie ook Cass. 28 januari 1988, *Pas.* 1988, I, p. 619.

Wat het belastbare feit betreft, vereist het principe van *non bis in idem* dat de gewesten geen belastingen heffen op materies die al onderworpen zijn aan een belasting door de federale Staat. Zoals verder wordt uitgelegd, is het toegestaan dat dit principe zo wordt geïnterpreteerd dat eenzelfde geheel van elementen aan de basis van de belastingschuld (materie, in de zin van belastbaar feit) niet door de gewesten kan worden belast wanneer er op federaal niveau reeds een belasting rust op datzelfde belastbaar feit. Bovendien kan, naast het beginsel *non bis in idem*, het belastbare feit – en de manier waarop deze gedefinieerd is – een impact hebben op het eventuele discriminatoire karakter van de heffing (cf. *infra*).

Wat de belastbare persoon betreft, dit begrip hangt af van een praktisch belang ten opzichte van het doel van de drie beoogde heffingen: het gaat hem er in de eerste plaats om de milieuverantwoordelijkheid inzake afval te leggen bij de producent van de producten (conform het principe van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid²⁰). Om te garanderen dat de heffing effectief gedragen wordt door de producent, wordt best rekening gehouden met het onderscheid tussen de juridische heffingsplichtige (of belastingbetaler) en de werkelijke heffingsplichtige (of belastingbetaler). De juridische heffingsplichtige is de belastbare persoon aan wie in fine (en *in jure*) wordt gevraagd om de heffing te betalen aan de schatkist. De werkelijke heffingsplichtige, daarentegen, viseert de persoon die *de facto* de kost verbonden aan de heffing zal dragen. Daar waar de bepaling van de juridische heffingsplichtige vanuit juridisch oogpunt een relatief eenvoudige operatie is (omdat hij als zodanig is aangeduid in de wetgeving die de belasting installeert), is de exacte bepaling van de werkelijke heffingsplichtige over het algemeen veel moeilijker en vraagt dit een economische analyse (die we in deze bijdrage niet zullen maken). De btw bijvoorbeeld wordt in principe betaald door de onderworpen die de belastbare operaties uitvoert (= de juridische heffingsplichtige), maar de werkelijke heffingsplichtige wordt in het algemeen verondersteld te zijn de eindconsument²¹. Op dezelfde manier zouden de consumenten de vennootschapsbelasting, die verondersteld wordt een werkelijke kost te zijn voor de vennootschappen, deels kunnen dragen²².

Met andere woorden, opdat een heffing waarvan de wetgever wenst dat die gedragen wordt door de producent, ook effectief door hem gedragen wordt, zal het waarschijnlijk niet voldoende zijn om de producent aan te duiden als de juridische heffingsplichtige, zonder rekening te houden met

de eventuele repercussie van deze heffing op andere economische actoren. Er moet echter ook rekening worden gehouden, naast met de werkelijke economische impact van de heffing, met het symbolisch en politiek effect van het juridische voorschrift: een heffing die juridisch is uitgedrukt als een heffing op de producenten zal over het algemeen gepercipieerd worden als een heffing die ook effectief gedragen wordt door de producenten.

Binnen het specifieke kader van deze bijdrage, wordt het begrip persoon beoordeeld in het licht van de definitie van producent. De kaderrichtlijn afvalstoffen vult het concept “producent van het product” alvast zeer ruim in. Artikel 8, § 1 van de richtlijn stelt:

“Ter stimulering van hergebruik en de preventie, recycling en andere nuttige toepassing van afvalstoffen kunnen de lidstaten wettelijke of andere maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat *iedere natuurlijke of rechtspersoon die beroepsmatig producten ontwikkelt, vervaardigt, behandelt, verwerkt, verkoopt of invoert (producent van het product) een uitgebreide producentenverantwoordelijkheid draagt.*” (eigen benadrukking).

Met andere woorden, de “producent van het product” lijkt zowel te wijzen op de persoon die “vervaardigt” als op degene die “verkoopt” of “invoert”. Om die reden kunnen twee types van heffingen beoogd worden:

- een heffing op de verkoop aan de eindconsument met als heffingsplichtige de verkoper;
- een heffing op de productie van producten die afvalstoffen die ontstaan met als heffingsplichtige de producent (begrepen als de fabrikant van het product).

III. Normatief kader

A. Bevoegdheidsverdeling tussen de gewesten en de federale Staat op het vlak van milieufiscaliteit²³

De bevoegdheidsverdeling inzake fiscaliteit is in België geregeld in artikel 170 van de Grondwet dat de fiscale autonomie van de federale Staat en de deelgebieden regelt. Krachtens deze bepaling beschikken de gewesten over een *eigen belastingbevoegdheid* net zoals de federale Staat²⁴. Deze bevoegdheid is vrij ruim omdat ze a priori toestaat aan de deelgebieden om vrij elk type van belastingen in te voeren en er de

20. Over het principe van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid, zie art. 8 van de Europese kaderrichtlijn afvalstoffen (richtlijn nr. 2008/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, *Pb.L.* 22 november 2008, afl. 312, 3) en art. 21, § 1 van het materialendecreet. Zie ook P. THIEFFRY, “La responsabilité élargie du producteur et la concurrence”, *Rev.trim.dr.eur.* 2014, p. 73.

21. Economen vinden echter dat de btw niet steeds volledig door de eindconsument wordt gedragen en, deels, door de producent kan worden gedragen. Zie bv. de overwegingen uitgedrukt in het OESO-rapport van 1968 over de belastingaanpassingen aan de grens (OECD, *Border Tax Adjustments and Tax Structures in OECD Member Countries*, Parijs, 1968). Zie ook M. SENTSOVA, “VAT and Direct Taxes: How to Distinguish” in M. LANG, P. MELZ en T. ECKER (eds), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 189.

22. Zie M. SENTSOVA, o.c., p. 189.

23. Dit onderdeel is sterk geïnspireerd op de syllabus en doctoraatsthesis van professor Edoardo TRAVERSA: E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, 2014-15, in het bijzonder p. 78-86 en E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Brussel, Larcier, 2010. Zie ook B. PEETERS en N. PLETS, “Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming. Nieuwe perspectieven voor de gewesten eens de gordiaanse bevoegdheidsknoop is ontward”, *AFT* 2014, 4, p. 5-44.

24. Art. 170, § 2 van de Grondwet.

constitutieve bestanddelen van te bepalen (belastbare grondslag, belastbaar feit, tarieven, belastingplichtigen, verminderingen, ...).

Zoals de federale Staat, moeten ook de gewesten de principes respecteren met betrekking tot de invoering van de belasting, zowel op het formeel als op het materieel vlak. Op het formeel vlak denken we aan het legaliteitsbeginsel²⁵ en het instemmingsbeginsel, het annaliteitsbeginsel, het verbod van retroactiviteit en het rechtszekerheidsbeginsel²⁶.

Op het materieel vlak is de uitoefening van de belastingbevoegdheid eveneens geconditioneerd door de naleving van een reeks algemene juridische beginselen. In de eerste plaats verbiedt het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, uitgedrukt in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, elk niet gerechtvaardigd verschil (of gelijkaardigheid) in behandeling. De rechtspraak laat wel toe dat een fiscaal verschil gerechtvaardigd kan zijn door milieubeleidsdoelstellingen. Op het vlak van milieufiscaliteit kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de rechtspraak van de Raad van State over de distributie van niet-geadresseerde post (gratis pers en reclame). Volgens de Raad van State is een heffing die enkel de gratis kranten raakt en niet andere vormen van gratis geschriften, niet in tegenspraak met het gelijkheidsbeginsel:

*“qu'en l'espèce, il apparaît que les critères destinés à identifier les écrits soumis à la taxe et ceux qui ne le sont pas sont généraux et objectifs, et sont en rapport avec le but poursuivi, à savoir compenser les frais qu'occasionne pour les finances de la commune l'intervention des services de la propreté publique et de l'environnement; qu'en effet, les journaux dits 'toutes boîtes' sont des journaux à vocation commerciale et publicitaire qui représentent une catégorie objectivement différente des journaux à vocation d'information, comme la presse quotidienne ou mensuelle d'information; qu'en outre, il n'est pas manifestement déraisonnable d'assigner une fin écologique à la taxe, l'abondance des écrits publicitaires étant telle, par rapport au nombre des autres écrits, qu'il n'est pas contestable que l'intervention des services communaux de la propreté publique soit plus importante pour le premier type d'écrits que pour le second”*²⁷.

Het Grondwettelijk Hof volgde een gelijkaardige redenering in een arrest over de verpakkingsheffing die enkel de drankverpakkingen voor eenmalig gebruik raakte, door te overwegen dat door uitsluitend voor de drankverpakkingen een ver-

pakkingsheffing op te leggen de bestreden wetgeving een verschil in behandeling invoerde *“dat op een objectief criterium berust, namelijk de inhoud van de verpakking”*²⁸.

Een tweede materieel beginsel bij de uitoefening van de belastingbevoegdheid is het verbod op dubbele belasting en op confiscatoire belastingen. Het verbod op dubbele belasting wordt restrictief geïnterpreteerd en bestaat erin te verbieden dat een zelfde belasting een zelfde situatie raakt voor een zelfde periode ten aanzien van een zelfde belastingplichtige²⁹. De bijzondere financieringswet refereert eveneens naar dit beginsel, maar lijkt beperkt tot de door de wet geviseerde belastingen, en niet tot de eigen regionale belastingen³⁰. Het verbod op confiscatoire belastingen vindt steun in het arrest van het Grondwettelijk Hof van 22 juni 2005 met betrekking tot de Waalse successiebelasting. Het Grondwettelijk Hof heeft deze strijdig verklaard met de Grondwet voor wat betreft de aanslagvoet van 90%. Volgens het Hof stond dit tarief op gespannen voet met het evenredigheidsbeginsel, omdat dit tarief *“kennelijk [zou] neerkomen op een verbeurdverklaring”*³¹. Dit geïsoleerde arrest staat echter niet toe te concluderen dat een belasting met een hoog tarief voor milieubeleidsredenen (bv. om vervuilende gedragingen te ontraden) noodzakelijkerwijs ongrondwettig zou zijn. Het Grondwettelijk Hof heeft bijvoorbeeld reeds met betrekking tot ecotaksen, in een arrest over een schorsingsverzoek, laten verstaan dat een heffing op wegwerpscheerapparaten waarvan het tarief 150 tot 250% is, evenredig kan zijn aan het door de heffing nagestreefde doel:

*“Door te voorzien in een belasting die zo hoog is dat zij een ‘prohibitief effect’ heeft, heeft de wetgever een maatregel genomen die in verband staat met de doelstelling die hij nastreeft. Beoordeeld ten opzichte van die doelstelling lijkt het bedrag van de belasting niet onevenredig.”*³².

Ten derde moeten de gewesten, zoals de federale Staat, het evenredigheidsbeginsel respecteren bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden. Dat betekent dat de gewesten erover moeten waken dat zij de uitoefening van de bevoegdheden die aan de andere entiteiten toebehoren niet onmogelijk of overdreven moeilijk maken³³. De gewesten (net zoals de federale Staat) moeten er dus over waken dat de uitoefening van hun fiscale bevoegdheid voor niet-fiscale redenen geen afbreuk doet aan de verdeling van de materiële bevoegdheden zoals vastgelegd door de Grondwet.

25. Ook wel genoemd “no taxation without representation”.

26. Zie E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, 2014-15, p. 93-106; J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State Afdeling wetgeving*, Antwerpen, Maklu, 1999, 573-588.

27. RvS 18 april 2008, nr. 182.145, SA *Mediapub*.

28. Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.17.3. Zie ook Arbitragehof 3 maart 1999, nr. 30/99, BS 30 maart 1999, overw. B.3.3. en B.4.1.; GwH 30 oktober 2014, nr. 159/2014, overw. B.6.-B.9.3.

29. Zie Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, p. 191; Cass. 16 oktober 1997, *Pas.* 1997, I, p. 1041.

30. Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (BS 17 januari 1989), zoals laatst gewijzigd door de wet van 6 januari 2014 (BS 31 januari 2014, art. 1ter).

31. Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005, BS 4 juli 2005. Voor een bespreking, zie M. BOUNCTOLS, “De l’impôt confiscatoire selon la Cour d’arbitrage”, *JT* 2005, 797-803; het Grondwettelijk Hof had echter eerder beslist dat een successiebelasting van 80% ingevoerd door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest niet strijdig was met de Grondwet (Arbitragehof 28 april 2004, nr. 66/2004).

32. Arbitragehof 27 januari 1994, nr. 11/94, BS 5 maart 1994, overw. B.4.2.

33. Arbitragehof 2 februari 1995, arresten nrs. 4 tot 10/95; Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.13.-B.14.7.; GwH 20 september 2012, nr. 111/2012.

Een vierde beperking – specifiek aan de uitoefening van fiscale bevoegdheden op het gewestniveau en niet op het federale niveau – betreft de fiscale autonomie toegekend aan de gewesten. Volgens artikel 170, § 2, tweede lid van de Grondwet kan een wet (bijzondere of gewone) de fiscale bevoegdheden van de deelgebieden beperken³⁴. De federale Staat heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt om de gewesten en de gemeenschappen te verhinderen “om belastingen te heffen op de materies die het voorwerp uitmaken van een belasting door de Staat”³⁵. Dit beginsel – ook genoemd *non bis in idem* – is neergelegd in artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 alsook in artikel 1 van de gewone wet van 23 januari 1989. De juiste draagwijdte van het beginsel is echter niet steeds duidelijk, gelet op vaagheid van het begrip “materie”. In het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof lijkt het criterium om te bepalen of een deelgebied een belasting heeft goedgekeurd op een materie die het voorwerp uitmaakt van een belasting door de Staat het belastbare feit te zijn, het is te zeggen het geheel van voorwaarden die de belasting doen ontstaan³⁶. In een arrest van het Grondwettelijk Hof van 21 januari 1998 kunnen we lezen:

*“De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag, die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend. Het is ten aanzien van materies die reeds het voorwerp van een federale belasting uitmaken dat de gemeenschappen en de gewesten geen nieuwe belasting mogen heffen.”*³⁷.

Er blijft echter onduidelijkheid, omdat het Grondwettelijk Hof soms een zeer ruime interpretatie heeft gegeven aan het beginsel van *non bis in idem*. Zo stelde het Hof in een arrest van 21 januari 1998 vast dat een decreet van de Franse Gemeenschap dat een belasting op televisiereclame invoerde, het *non bis in idem*-beginsel schond. Het onderwierp namelijk de uitzending van reclame aan een belasting, terwijl deze materie reeds onderworpen was aan de federale btw³⁸.

Naast het *non bis in idem*-beginsel, heeft de federale wetgever eveneens de uitoefening van hun fiscale bevoegdheid door de deelgebieden gekaderd. Zo preciseert de bijzondere financieringswet in welke mate de gewesten een reeks van gewestelijke belastingen kunnen wijzigen³⁹. De wet van 23 januari 1989 vermeldt in artikel 2 ook: “*De Staat en de gemeenschappen zijn niet gemachtigd om belastingen te heffen op de in artikel 6, § 1, II, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen bedoelde materies water en afval, noch opcentiemen te heffen op belastingen en heffingen op deze materies, noch kortingen hierop toe te staan.*”⁴⁰. Hoewel dit artikel aan de gewesten een exclusieve bevoegdheid lijkt toe te kennen met betrekking tot de invoering van belastingen op de materies water en afval, moet meer de nadruk gelegd worden op het verbod voor de gemeenschappen om dergelijke belastingen in te voeren. Het verbod voor de federale Staat om op deze materies belastingen te heffen is namelijk relatief: de federale wetgever zou met een gewone wet kunnen terugkomen op dit verbod, op voorwaarde dat zij het evenredigheidsbeginsel respecteert. Artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 mag dus niet beschouwd worden als de belangrijkste juridische basis voor de gewestbevoegdheid op het vlak van fiscaliteit met het oog op een afvalbeleid. Artikel 170 van de Grondwet blijft het belangrijkste fundament voor de gewestelijke fiscale autonomie, of de gewesten nu beroep doen op deze bevoegdheid om hun afvalbeleid te ondersteunen of voor andere redenen.

Tot slot mogen de gewesten niet ingaan tegen de economische en monetaire Unie⁴¹. Dit beginsel van Belgisch recht wordt door het Grondwettelijk Hof geïnterpreteerd volgens een vergelijkbare benadering als deze gevolgd door het Hof van Justitie op het vlak van de vrijheden van verkeer⁴². Volgens het Grondwettelijk Hof impliceert het bestaan van een economische Unie “in de eerste plaats het vrij verkeer van goederen en productiefactoren tussen de deelgebieden van de Staat”⁴³. Zo zullen de gewestelijke belastingen die goederen geïmporteerd uit een ander gewest zwaarder belasten niet in overeenstemming zijn met het beginsel van de economische

34. Art. 170, § 2, tweede lid van de Grondwet stelt: “De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt.” Noteer dat die wet binnen de grenzen van het evenredigheidsbeginsel zal moeten worden goedgekeurd (in de zin dat de federale Staat de uitoefening van hun materiële bevoegdheden door de deelgebieden niet onmogelijk mag maken door hun fiscale bevoegdheid te beperken).

35. Zie art. 1 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, § 1 en 2 van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid (BS 24 januari 1989).

36. Zie Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, BS 17 maart 1988; Arbitragehof 14 november 1991, nr. 32/91, BS 28 november 1991; Arbitragehof 14 november 1991, nr. 33/91, BS 4 december 1991; Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.1.; Arbitragehof 5 juli 2000, nr. 86/2000, BS 11 augustus 2000; Arbitragehof 18 oktober 2001, nr. 128/2001, BS 7 december 2001; Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003, BS 11 augustus 2003; Arbitragehof 26 april 2006, nr. 58/2006; GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014. Zie ook A. GOEBUEER, “Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbattenheffing”, TFR 2002, p. 839-884; M. BOURGEOIS, “La ‘matière imposable’ des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014”, Liber Amicorum Maurice Eloy, Limal, Anthémis, 2014.

37. Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.1.

38. Ibid., overw. B.7.2.

39. Zie art. 3-5/8 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (BS 17 januari 1989).

40. Art. 2 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, § 1 en 2 van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid (BS 24 januari 1989).

41. Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, BS 17 maart 1988, overw. 6.B.4.

42. Zie Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. 25.1. et seq. (waar het Hof het gelijkheidsbeginsel analyseert gecombineerd met de Europeesrechtelijke bepalingen). Zie ook N. DE SADELEER, “La taxation de la collecte des déchets destinés à être éliminés ailleurs que sur le territoire de la Région où ils sont collectés en butte avec l’Union douanière belge” (noot bij Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96), Amén. 1997, p. 47-52; GwH 8 juli 2010, nr. 83/2010, BS 12 oktober 2010, overw. B.9.

43. GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, BS 23 december 2010, p. 11, overw. B.5.2. Zie ook het recente arrest van het Hof van Justitie: HvJ 2 oktober 2014, C-254/13, Orgacom BVBA tegen Vlaamse Landmaatschappij.

en monetaire Unie. Een concreet voorbeeld is dit van de Vlaamse heffing op meststoffen: het Grondwettelijk Hof heeft vastgesteld dat een dergelijke heffing in strijd is met het beginsel van de economische en monetaire Unie, omdat die heffing “een werking heeft die gelijk is met die van een douanerecht doordat zij de meststoffen die worden ingevoerd in het Vlaamse Gewest, zwaarder treft dan de meststoffen die in dat Gewest worden geproduceerd”⁴⁴. In een ander arrest kwam het Grondwettelijk Hof tot de conclusie dat een belasting op het verwijderen van afvalstoffen “een maatregel [is] die van aard is om de uitvoer van afvalstoffen uit het Vlaamse Gewest negatief te beïnvloeden”⁴⁵. In beginsel is een dergelijke maatregel niet bestaanbaar met de economische Unie. Het Hof besliste echter dat de toepassing van de heffing op uitgevoerde afvalstoffen noodzakelijk was om een goede uitvoering van het programma van afvalverwijdering te verzekeren, en omdat anders oordelen elk planmatig afvalstoffenbeleid in het Vlaamse Gewest onmogelijk zou maken⁴⁶.

B. Beperkingen opgelegd door het Europees en internationaal recht aan de gewestbevoegdheid op het vlak van milieufiscaliteit

Er zijn meerdere interacties tussen het recht van de Europese Unie (EU) en het fiscaal recht op het nationale niveau.

In de eerste plaats, moeten de lidstaten de Europese harmonisatieregels respecteren. Inzake indirecte belastingen beschikt de EU over een exclusieve bevoegdheid op het vlak van douanerechten⁴⁷. Bovendien voorziet het verdrag betref-

fende de werking van de Europese Unie (VWEU) dat de Unie bevoegd is om bepalingen in te voeren “die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen”⁴⁸. Harmoniserende richtlijnen zijn ingevoerd met betrekking tot de btw⁴⁹, de accijnzen⁵⁰, de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal⁵¹, de belasting op zware vrachtoertuigen⁵², enz. Inzake directe belastingen heeft de EU eveneens bepaalde harmonisatiemaatregelen ingevoerd op basis van artikel 115 VWEU⁵³. Deze fiscale harmonisatiebepalingen viseren echter niet de invoering van de door het Vlaamse Gewest beoogde milieumaatregelen, behalve voor wat betreft de richtlijn nr. 2008/118 over accijnzen (*cf. infra*).

Naast de fiscale harmonisatieregels moeten de lidstaten bij hun milieufiscaal beleid ook de niet-fiscale harmonisatieregels van de EU respecteren. Met betrekking tot het afvalbeleid kunnen we wijzen op vier voorbeelden:

- (1) richtlijn nr. 2008/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen (kader-richtlijn afvalstoffen)⁵⁴;
- (2) verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen⁵⁵;
- (3) richtlijn nr. 2012/19/EU van het Europees Parlement en de Raad van 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA)⁵⁶;
- (4) richtlijn nr. 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende verpakking en verpakkingsafval⁵⁷.

44. GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, overw. B.6. Zie ook Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96, BS 29 oktober 1996, overw. B.4.2.6. en B.4.2.7 met betrekking tot een gewestelijke belasting op het verwijderen van afvalstoffen: “Niettemin is de bestreden maatregel in werkelijkheid een belasting die, doordat zij gekoppeld is aan het overschrijden van de territoriale grens die krachtens de Grondwet tussen de gewesten is vastgesteld, een werking heeft die gelijk is met die van een douanerecht in zoverre zij de afvalstoffen die bestemd zijn om in een ander dan het Vlaamse Gewest te worden verwijderd, zwaarder treft dan de afvalstoffen die in het Vlaamse Gewest worden verwijderd.” Arbitragehof 12 juni 1997, nr. 34/97, overw. B.7.6.-B.7.8.; Arbitragehof 20 mei 1998, nr. 51/98, overw. B.3.3.-B.3.5.; Arbitragehof 3 mei 2000, nr. 47/2000, BS 23 juni 2000; GwH 1 september 2008, nr. 121/2008, BS 16 september 2008.

45. Arbitragehof 14 november 1991, nr. 32/91, BS 28 november 1991, p. 40, overw. 5.B.1.9.

46. *Ibid.*, p. 41, overw. 5.B.1.9.

47. Art. 28-37 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna VWEU).

48. Art. 113 VWEU.

49. Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

50. Onder de verschillende richtlijnen over accijnzen, zie in het bijzonder de richtlijn nr. 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn nr. 92/12/EEG. Zie ook de rechtspraak van het Hof van Justitie over de Spaanse belasting op de verkoop van bepaalde minerale oliën (HvJ 27 februari 2014, C-82/12, *Transport Jordi Besora*).

51. Richtlijn nr. 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal.

52. Richtlijn nr. 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtoertuigen.

53. Art. 115 VWEU staat de goedkeuring van richtlijnen toe “voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt”.

54. Richtlijn nr. 2008/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, *Pb.L.* 22 november 2008, afl. 312, 3.

55. Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, *Pb.L.* 12 juli 2006, 190, 1.

56. Richtlijn nr. 2012/19/EU van het Europees Parlement en de Raad van 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 24 juli 2012, 197, 38.

57. Richtlijn nr. 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende verpakking en verpakkingsafval, *Pb.L.* 31 december 1994, 365, 10. Zie ook zeer recent de richtlijn nr. 2015/720/EU van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2015 tot wijziging van richtlijn nr. 94/62/EG betreffende de vermindering van het verbruik van lichte plastic draagtassen, *Pb.L.* 6 mei 2015, 115, 11 (zie overw. 11 die melding maakt van de fiscale instrumenten).

Het respect voor het afgeleide recht leidt soms tot interpretatievragen. In bijvoorbeeld het arrest *Futura Immobiliare* heeft het Hof van Justitie zich gebogen over de vraag of een belasting op de gebruikers van de dienst van het beheer en de verwijdering van stedelijk afval die is berekend op basis van een raming van de geproduceerde hoeveelheid afvalstoffen, en niet op basis van de hoeveelheid afvalstoffen die daadwerkelijk is geproduceerd en afgegeven – waardoor de exploitanten van hotels zwaarder zouden worden belast dan particulieren die vertrekken voor woondoeleinden gebruiken, in strijd zou zijn met artikel 15, a) van de (oude⁵⁸) kaderrichtlijn afvalstoffen en het beginsel “de vervuiler betaalt”⁵⁹. Het Hof komt tot de conclusie dat een dergelijke heffing niet in strijd is met de kaderrichtlijn afvalstoffen, noch met het beginsel “de vervuiler betaalt”:

*“Het aldus toegepaste verschil in fiscale behandeling mag niet verder gaan dan nodig is om die financieringsdoelstelling te verwezenlijken, maar in de huidige stand van het Gemeenschapsrecht beschikken de bevoegde nationale autoriteiten op het betrokken gebied over een ruime beoordelingsmarge met betrekking tot de vaststelling van de berekeningswijze van een dergelijke heffing.”*⁶⁰.

Het Hof preciseert wel dat aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of de afvalheffing niet tot gevolg heeft dat bepaalde “houders”, *in casu* hotels, kosten dienen te dragen die “kennelijk onevenredig zijn” aan de hoeveelheid en de aard van de afvalstoffen die zij kunnen produceren⁶¹.

Buiten de materies die het voorwerp zijn geweest van een Europese harmonisatie, blijven de lidstaten vrij om elk type van fiscale maatregel dat hun opportuun lijkt in te voeren. Deze vrijheid is echter onderworpen aan het respect voor de beginselen van de interne markt, in het bijzonder de vrijheden van verkeer en het regime voor steunmaatregelen van de staten⁶². Inzake milieufiscaliteit hebben in het bijzonder drie categorieën van regels reeds het voorwerp uitgemaakt van rechtspraak van het Hof van Justitie⁶³: (1) de bepalingen met be-

trekking tot de douanerechten en alle heffingen van gelijke werking (art. 28 *et seq.* VWEU)⁶⁴; (2) de bepalingen met betrekking tot de discriminerende binnenlandse belastingen (art. 110 VWEU)⁶⁵; en de bepalingen met betrekking tot de steunmaatregelen van de staten (art. 10 VWEU)⁶⁶.

Tot slot, naast het recht van de EU, stuurt ook het internationaal recht het fiscale beleid van de staten. Vooreerst vormt het internationaal handelsrecht een van de duidelijkste grenzen aan de belastingbevoegdheid van de staten. Het recht van de Wereldhandelsorganisatie (WHO) reguleert zowel de mogelijkheid voor de staten om douanerechten in te voeren als de vestiging van aanpassingsbelastingen aan de grenzen⁶⁷ en de toekenning van subsidies⁶⁸. Voorts, naast het recht van de WHO, kadert ook de OESO, onder de vorm van aanbevelingen, – op een meer informele manier – het fiscale beleid van de staten⁶⁹. Ten slotte kunnen, inzake milieufiscaliteit, bepaalde internationale niet-fiscale akkoorden mogelijkwerijs een invloed hebben op de invoering van milieuheffingen op nationaal niveau. Bijvoorbeeld artikel 24 van het Verdrag van Chicago formuleert in het internationaal recht een beginsel van verbod op belastingen en douanerechten op brandstoffen⁷⁰.

IV. Bijzondere analyse van de beoogde fiscale maatregelen

A. Heffing op plastic zakken

Voor wat betreft de heffing op plastic zakken, is de vraag of het Vlaamse Gewest een gelijkaardige heffing zou kunnen herinvoeren als de federale heffing, in de veronderstelling dat de federale Staat deze zou afschaffen.

De federale milieuheffing is ingevoerd door de programmawet van 27 april 2007⁷¹. Volgens artikel 381 van de wet van 16 juli 1993, ingevoegd door de programmawet van 27 april 2007:

58. Namelijk richtlijn nr. 2006/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2006 betreffende afvalstoffen, Pb.L. 27 april 2006, 114, 9.

59. HvJ 16 juli 2009, C-254/08, *Futura Immobiliare SRL Hotel Futura*.

60. *Ibid.*, para. 55.

61. *Ibid.*, para. 57.

62. Volgens het Hof van Justitie “moet erop worden gewezen, dat ofschoon bij de huidige stand van het Gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidsfeer van de Gemeenschap behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het Gemeenschapsrecht uit te oefenen” (zie HvJ 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, para. 21).

63. Over de invloed van het Europees recht op de milieufiscaliteit, zie N. DE SADELEER, “La fiscalité environnementale à l’épreuve du droit du marché intérieur. De l’imposition différenciée de l’énergie renouvelable à celle des terres contaminées”, in E. TRAVERSA *et al.* (eds), *Les dialogues de la fiscalité anno 2013*, Brussel, Larcier, 2013, p. 79-127. De drie *infra* genoemde categorieën zijn rechtstreeks geïnspireerd op de analyse van professor DE SADELEER.

64. HvJ 11 december 1990, C-47/88, *Commissie / Denemarken*, paras. 12-13; HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*, paras. 40-43; HvJ 27 februari 2003, C-389/00, *Commissie / Duitsland*, paras. 50-51.

65. HvJ 2 april 1998, C-213/96, *Outokumpu Oy*; HvJ 9 juli 1992, C-2/90, *Commissie / België* (arrest “Waalse afvalstoffen”); HvJ 8 november 2007, C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*.

66. HvJ 8 november 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH*; HvJ 13 januari 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*.

67. Zie in het bijzonder de artikelen II:2, a) en III:2 van het GATT.

68. Dit regime kan, onder bepaalde aspecten, vergeleken worden met het Europese regime voor de steunmaatregelen van de staten. Zie C. MICHEAU, *Droit des aides d’Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l’Union européenne et de l’OMC*, Brussel, Larcier, 2013.

69. Zie bv. het actieplan van het project “BEPS” (*Base erosion and profit shifting*) van de OESO: OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

70. Art. 24 van het verdrag van 7 december 1944 inzake de internationale burgerluchtvaart ondertekend te Chicago: “Brandstoffen (...) welke zich aan boord van een luchtvaartuig van een verdragsluitende staat bevinden bij aankomst op het grondgebied van een andere verdragsluitende staat en welke zich nog aan boord bevinden bij het vertrek van het grondgebied van die staat worden vrijgesteld van douanerechten, inspectiekosten of soortgelijke nationale of plaatselijke rechten en kosten.” Zie ook de formulering gebruikt door Adv. Gen. J. KOKOTT in de zaak C-366/19, 6 oktober 2011, para. 222.

71. BS 8 juli 2007.

“Een milieuheffing wordt geheven, bij het in het verbruik brengen, op de hierna vermelde producten aan het hiernavolgende tarief uitgedrukt in – per kg:

- *wegwerp tassen en zakken van kunststof, bestemd voor het vervoer van goederen gekocht in de kleinhandel, van de GN-code 39.23: 3,00 EUR;*
- *wegwerpeetgerei, van kunststof, van de GN-code 39.24: 3,60 EUR;*
- *platen, vellen, foliën, stroken, strippen en andere platte producten, zelfs zelfklevend, van kunststof, ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik, van de GN-code 39.19: 2,70 EUR;*
- *bladaluminium, ook indien bedrukt of op een drager van papier, van karton, van kunststof of op dergelijke dragers, met een dikte van niet meer dan 0,2 mm (de dikte van de drager niet meegerekend), ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik, van de GN-code 76.07: 4,50 EUR.”*⁷². (eigen benadrukking).

De omzendbrief van 8 juni 2007 preciseert dat de milieuheffing een taks is “die gelijkgesteld is met accijnzen, welke wordt geheven wegens de CO₂-uitstoot die wordt voortgebracht bij de productie van aan deze taks onderworpen producten”⁷³.

Het regeerakkoord van Michel I van 9 oktober 2014 voorziet om deze milieuheffing op te heffen “omdat deze heffing de beoogde gedragsverandering heeft gerealiseerd waardoor de opbrengsten nog amper opwegen tegenover de administratieve kosten in hoofde van zowel de overheid als het bedrijfsleven”⁷⁴.

In de hypothese dat de milieuheffing effectief wordt afgeschaft, zijn wij van oordeel dat niets er zich *a priori* tegen verzet dat de gewesten een dergelijke heffing herinvoeren naar het model van de federale milieuheffing ingevoerd in 2007. Met andere woorden, het zou er voor het Vlaamse Gewest om gaan om een heffing in te voeren op het in het verbruik brengen van “*wegwerp tassen en zakken van kunststof, bestemd voor het vervoer van goederen gekocht in de kleinhandel*”⁷⁵. Het tarief van deze heffing zou specifiek zijn en uitgerekend evenredig aan de kilogrammen van in het verbruik gebrachte zakken (in het geval van de federale heffing: 3 EUR per kg). Wat de belastingplichtige betreft, het zou gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de plas-

tieken zakken aan de kleinhandelaars⁷⁶. Deze notie van belastingplichtige is gepreciseerd in de eerder vermelde omzendbrief van 8 juni 2007:

“Het betreft:

- *elke fabrikant gevestigd in België die aan milieuheffing onderworpen producten rechtstreeks levert aan de kleinhandel;*
- *elke persoon gevestigd in België die aan milieuheffing onderworpen producten invoert of binnenbrengt in België en die deze rechtstreeks levert aan de kleinhandel;*
- *elke groothandel gevestigd in België die aan milieuheffing onderworpen producten levert aan de kleinhandel;*
- *een buitenlandse belastingplichtige die aan milieuheffing onderworpen producten invoert of binnenbrengt in België en die deze via een fiscaal vertegenwoordiger rechtstreeks levert aan de kleinhandel;*
- *een kleinhandelaar die zich zelf rechtstreeks gaat bevoorraden in het buitenland (invoer of binnenbrengen) zal zelf eveneens als belastingplichtige worden beschouwd.*

Opmerking

** Een groothandel die niet alleen levert aan de kleinhandel doch ook rechtstreeks aan particulieren of kleine gebruikers moet volgens de letter van deze wet respectievelijk als belastingplichtige en als kleinhandelaar worden beschouwd.”*

Een dergelijke heffing zou daarom ingevoerd kunnen worden door het Vlaamse Gewest onder voorbehoud van het respecteren van de materiële beginselen met betrekking tot de uitoefening van de fiscale bevoegdheden, meer bepaald het territorialiteitsbeginsel. Volgens dat beginsel moet er een voldoende band bestaan tussen de belasting en het territorium van de entiteit die de belasting invoert⁷⁷. Het Vlaamse Gewest moet er dus over waken dat de heffing enkel op het Vlaamse gewestelijke territorium van toepassing is. We vestigen bovendien de aandacht op het belang om het belastbare feit te houden zoals het voor de huidige federale milieuheffing is geformuleerd, daar een andere formulering van het belastbare feit (bv. een heffing *op de verkoop*) bevoegdheidsproblemen zou kunnen doen ontstaan⁷⁸.

De moeilijke geschiedenis van de milieutaksen (vervolgens de “milieuheffingen”) zou echter met zich mee kunnen brengen

72. Art. 155-158 van de programmawet van 27 april 2007.

73. Omzendbrief van 8 juni 2007 met betrekking tot de toepassing van Titel VII, Hoofdstuk VII van de programmawet van 27 april 2007 houdende invoering van de milieuheffing (BS 15 juni 2007).

74. Regeerakkoord van 9 oktober 2014, punt 4.1.6. over de Ecofiscaliteit, p. 84.

75. Het in het verbruik brengen komt dus overeen met het belastbare feit.

76. In de federale wetgeving zijn de belastingplichtigen gehouden “zich te laten registreren volgens de modaliteiten vastgesteld door de minister van Financiën” (art. 369, 11° van de gewone wet van 16 juli 1993). Zie art. 21 van het ministerieel besluit van 8 juni 2007 tot wijziging van het ministerieel besluit van 2 maart 2004 betreffende het fiscaal stelsel van drankverpakkingen onderworpen aan verpakkingsheffing en producten onderworpen aan milieutaks (BS 15 juni 2007). Volgens de eerder vermelde omzendbrief van 8 juni 2007 moet als kleinhandel worden beschouwd, “*iedere natuurlijke of rechtspersoon die overgaat tot het wederverkopen op gewone wijze in eigen naam en voor eigen rekening van goederen aan consumenten (kleine gebruikers of particulieren), zonder deze goederen een behandeling te doen ondergaan, dan die welke in de handel gebruikelijk zijn. De kleinhandelaar is de laatste schakel in de handelsketting*”.

77. Bovendien, wanneer we het hebben over de materiële beginselen, zou er zich een probleem kunnen stellen met het gelijkheidsbeginsel, omdat enkel de plastic zakken aan de heffing onderworpen zouden worden en niet de andere zakken. Op het eerste gezicht zien we echter niet waarom het respecteren van dit beginsel opnieuw in vraag zou kunnen worden gesteld als de gewestelijke heffing slechts een kopie zou zijn van de federale heffing (zie echter het eerder geciteerde arrest van het Grondwettelijk Hof van 1 december 2004).

78. Zie *infra*, de overwegingen in het arrest van het Grondwettelijk Hof van 21 januari 1998 (nr. 4/98) met betrekking tot het *non bis in idem*-beginsel.

dat de bevoegdheid van de gewestelijke decreetgever om plastic zakken te belasten in vraag wordt gesteld. In het begin werden de milieutaksen geklasseerd onder de gewestelijke belastingen. Het was de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur die de lijst vervolledigde van gewestelijke belastingen vermeld in de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989.

“Artikel 3, eerste lid, van dezelfde wet wordt aangevuld met de volgende bepaling:

‘8° de taksen gelijkgesteld met accijnzen en geheven op een in het verbruik gebracht product, wegens de schade die het aan het milieu geacht wordt te berokkenen, genaamd milieutaksen.’”⁷⁹.

De federale wetgever bleef evenwel bevoegd voor het vaststellen van de heffingsgrondslag, alsook van de aanslagvoet en de vrijstellingen van de bedoelde belastingen⁸⁰. In 2001 heeft de bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten artikel 3, eerste lid gewijzigd door de referentie naar de milieutaksen te schrappen⁸¹. In het arrest over de milieutaksen van 1 december 2004 lijkt het Grondwettelijk Hof deze wijziging gelijk te stellen met een “exclusieve bevoegdheidstoewijzing aan de federale wetgever” met betrekking tot milieutaksen, waarbij het Hof refereert naar de parlementaire stukken van de bijzondere wet van 13 juli 2001⁸². In het ontwerp van bijzondere wet wordt inderdaad aangegeven dat “[w]at de milieutaksen betreft, kan worden opgemerkt dat alle bevoegdheden exclusief toekomen aan de federale overheid”⁸³. De bevoegdheid van de gewesten om een heffing op plastic zakken herin te voeren nadat de federale wetgever heeft beslist om af te zien van een dergelijke heffing zou daarom op die basis in vraag kunnen worden gesteld.

In afwezigheid van een federale bepaling die op expliciete wijze aan de federale wetgever de exclusieve bevoegdheid toekent om heffingen in te voeren op een in het verbruik gebracht product omwille van de hinder die het wordt geacht te genereren, lijkt het ons echter onredelijk om enkel op basis van parlementaire stukken elke bevoegdheid in deze aan de gewesten te onttrekken.

B. Heffing op luiers

Voor wat betreft de heffing op luiers, onderscheiden we twee types van heffingen: (1) een niet-geharmoniseerde accijns op het in verbruik brengen van deze producten (naar het model

van de heffing op plastic zakken) en (2) een heffing op de verkoop van luiers aan de eindverbruiker waarvoor de belastingplichtige de verkoper is.

1. Niet-geharmoniseerde accijns op luiers

In de hypothese dat een niet-geharmoniseerde accijns wordt ingevoerd op het in het verbruik brengen van luiers, moet dezelfde redenering gevolgd worden als deze zoals *supra* toegepast voor het geval van de plastic zakken. Dat houdt met andere woorden voor het Vlaamse Gewest in dat het een heffing invoert op het in het verbruik brengen van luiers⁸⁴. Het tarief van deze heffing zou specifiek zijn en uitgerekend evenredig aan de kilogrammen van in het verbruik gebrachte luiers. Wat de belastingplichtige betreft, het zou gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de luiers aan de kleinhandelaars, zoals voor federale milieuheffingen.

In het geval van de luiers, in tegenstelling tot het geval van de plastic zakken, kan de gewestelijke decreetgever zich echter niet steunen op een oude federale heffing om te genieten van een soort van “veronderstelling van wettigheid” ten aanzien van de materiële beginselen voor de uitoefening van de fiscale bevoegdheid. Daarom is het aangewezen om, met het oog op het verzekeren van de overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel, het begrip luier te definiëren op zo een manier dat de heffing geen arbitraire of onredelijke onderscheiden creëert tussen verschillende soorten luiers of vergelijkbare producten. Elk verschil in behandeling moet namelijk verantwoord kunnen worden op basis van objectieve criteria en mag niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel⁸⁵.

Daarnaast moet het geval van de luiers ook onderscheiden worden van het geval van de plastic zakken louter door de aard van het product onderworpen aan de heffing⁸⁶. Een plastic zak is namelijk geen product dat op zich verkocht (“gecommercialiseerd”) wordt op de markt. Luiers daarentegen zijn producten die op de markt in het verbruik worden gebracht en moeten vrij op de Belgische en Europese markt kunnen circuleren. Vanuit dat oogpunt zou een gewestelijke heffing op luiers dus verweten kunnen worden een inbreuk te vormen op de beginselen van de economische en monetaire Unie (op Belgisch niveau) en de beginselen van de interne markt (op Europees niveau). Het Grondwettelijk Hof heeft overigens gebruik gemaakt van dat argument in 2004 in zijn arrest over de milieutaksen. Het Hof oordeelde dat de invoer-

79. Art. 91 van de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale Staatsstructuur (BS 20 juli 1993).

80. Art. 92 van de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale Staatsstructuur (BS 20 juli 1993).

81. Art. 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten (BS 3 augustus 2001).

82. Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.14.5.

83. Ontwerp van bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 1183/001, 14.

84. Het in het verbruik brengen komt dus overeen met het belastbare feit.

85. Zie Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.17.3., B.21.1., B.23.2. en B.27.4.

86. Noteer ook dat het geval van de luiers is te onderscheiden van de plastic zakken in het licht van de juridisch vastgelegde wil om het verbruik van lichte plastic zakken te verminderen (zie richtlijn nr. 2015/720/EU van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2015 tot wijziging van richtlijn nr. 94/62/EG betreffende de vermindering van het verbruik van lichte plastic draagtassen, *Pb.L.* 6 mei 2015, 115, 11).

ring van milieutaksen door de federale autoriteiten, terwijl een bevoegdheid inzake afvalbeleid aan de gewesten was toegekend, verantwoord kon worden met het oog op “[d]e noodzaak een uniform kader uit te tekenen dat beantwoordt aan de economische Unie inzake productheffingen die een milieudoelstelling nastreven”⁸⁷. Het Hof stelt verder:

*“Indien elk gewest afzonderlijk heffingen zou invoeren met het oog op het aanmoedigen van het op de markt brengen van voor het milieu minder schadelijk geachte producten, zou daaruit kunnen voortvloeien dat de voorwaarden waaronder die producten gecommmercialiseerd kunnen worden verschillen naar gelang het gewest. Dergelijke maatregelen zouden het vrij verkeer van die goederen kunnen belemmeren en de concurrentie vervalsen. Zij zouden aldus ingaan tegen artikel 6, § 1, VI, derde lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, gewijzigd bij de bijzondere wet van 8 augustus 1988, dat bepaalt: In economische aangelegenheden oefenen de Gewesten hun bevoegdheden uit met inachtneming van de beginselen van het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische Unie en de monetaire eenheid, zoals vastgesteld door of krachtens de wet, en door of krachtens de internationale verdragen”*⁸⁸ (eigen benadrukking).

Bij de invoering van een heffing op luiers onder de vorm van een niet-geharmoniseerde accijns, valt te vrezen dat de heffing aangevochten wordt omwille van het negatief effect op de vrijheid van verkeer binnen de Belgische en Europese markt. Dat argument overtuigt ons echter niet. Opdat een inbreuk op het vrij verkeer van goederen in het Europees recht wordt erkend, moet eerst nog bewezen worden dat het gedifferentieerd fiscaal regime ingevoerd voor luiers de voorwaarden van artikel 110 VWEU niet respecteert, door geïmporteerde producten te straffen⁸⁹. In het Belgisch recht lijkt het Grondwettelijk Hof een gelijkaardige benadering te hebben als in het Europees recht. Op het eerste gezicht lijkt een dergelijk fiscaal regime het kader van artikel 110 VWEU na te leven: de heffing berust op objectieve criteria en streeft een legitiem doel na (*in casu* het voorkomen van afvalstoffen) dat compatibel is met de verdragen en het afgeleid recht van de EU. Bovendien leidt een dergelijk fiscaal regime niet *a priori* tot discriminaties tussen de nationale (gewestelijke) producten en de producten van de andere lidstaten (andere regio's). Het ziet er dus naar uit dat het argument van het risico op belemmering van het vrij verkeer, gehaald uit het arrest van het Grondwettelijk Hof over de verpakkingshoeffingen, genuanceerd moet worden. Er kan overigens op gewezen worden dat, verderop in het arrest, het Hof – dat gewezen had op het

potentieel restrictieve effect verbonden aan de invoering van een verpakkingshoeffing door de gewesten –, overweegt dat de vrijstelling van de verpakkingshoeffing voor herbruikbare verpakkingen conform is aan het Europees recht⁹⁰.

Een specifiek probleem zou zich echter kunnen stellen in Europees recht in de hypothese dat de luiers exclusief geproduceerd worden buiten het territorium van het Vlaamse Gewest. In dat geval zou de heffing gelijkgesteld kunnen worden met een douanerecht, een heffing met een gelijkaardig effect of meer algemeen een belemmering van het vrij verkeer van goederen. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie is dat enkel element echter niet voldoende om een belemmering vast te stellen: er moet daarentegen vastgesteld worden dat het belastbare feit van de heffing de introductie is van het goed in het Vlaamse Gewest (passage aan de grens) en/of dat zelfs theoretisch een goed geproduceerd op het territorium van het gewest aan de heffing zou ontsnappen⁹¹.

Tot slot moet de heffing conform zijn aan de algemene richtlijn “accijnzen” nr. 2008/118/EG, die in haar artikel 1, 3. voorziet dat:

“De lidstaten kunnen belastingen heffen op:

- a) andere producten dan accijnsgoederen;*
- b) diensten, daaronder begrepen diensten die betrekking hebben op accijnsgoederen, mits die belastingen niet het karakter van een omzetbelasting hebben.*

De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.” (eigen benadrukking).

Deze beperking kan worden gezien als een algemene toepassing van de beginselen van de interne markt met betrekking tot het vrij verkeer van goederen op het territorium van de EU.

2. Heffing op de verkoop gelieerd aan de prijs

Een andere optie om luiers te belasten is door de verkoop van luiers aan de eindverbruiker te belasten met als belastingplichtige de verkoper.

Vanuit juridisch oogpunt is een van de belangrijkste kritieken die tegen een dergelijke heffing geformuleerd zou kunnen worden het beginsel *non bis in idem*. Men zou namelijk kunnen stellen dat de heffing de federale btw op consumptiegoederen dupliceert. Een arrest van het Grondwettelijk Hof van 1998 ondersteunt dat argument. Het Hof oordeelde in een arrest van 21 januari 1998 dat een gemeenschapsbelasting de uitzending van reclame aan een dubbele belasting on-

87. Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.14.4.

88. *Ibid.*, overw. B.14.4.

89. Zie de interpretatie die is gegeven aan art. 110 VWEU door het Belgische Grondwettelijk Hof in het arrest “milieutaksen”: Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.27.2.

90. Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.25.1.-B.27.7.

91. In het geval van een Deense registratieheffing op auto's, heeft het Hof van Justitie echter geweigerd om de artikelen 28 *et seq.* van het VWEU toe te passen, oordelend dat, *de facto*, de heffing geen afbreuk deed aan het vrij verkeer. Zie HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*, alsook HvJ 11 december 1990, C-47/88, *Commissie / Denemarken, Rec.*, p. I-4509.

derwierp doordat er reeds een federale belasting (btw) op was:

“B.7.2. Het Hof stelt vast dat de uitzending van de reclame in werkelijkheid aan een dubbele belasting is onderworpen: enerzijds, een federale belasting, de btw, krachtens artikel 18, § 1, 14°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, dat ‘de verrichtingen van radio- en televisiedistributiebedrijven en van telecommunicatiebedrijven’ aan die belasting onderwerpt; anderzijds, een gemeenschapsbelasting, de betwiste belasting, krachtens artikel 62, § 1, van het decreet van 25 juli 1996, dat ‘een belasting op de televisiereclame die wordt uitgezonden door een televisie-omroepinstelling’ invoert. In beide gevallen gaat het om dezelfde materie die door de federale Staat en door de Franse Gemeenschap wordt belast, namelijk het uitzenden van een reclameboodschap door een televisie-omroepinstelling.

B.8. Uit wat voorafgaat, volgt dat het aangevochten artikel 62, § 1, van het decreet van de Franse Gemeenschap een belasting invoert op een materie waarop reeds een federale belasting wordt geheven. Het schendt aldus artikel 170, § 2 van de Grondwet en de wet van 23 januari 1989, die verbieden dat de gemeenschappen een belasting innen op een aangelegenheid waarop reeds een federale belasting wordt geheven.”⁹².

Een gelijkaardige redenering zou toegepast kunnen worden in het geval van een gewestelijke heffing op luiers en waarvan het belastbare feit gedefinieerd zou zijn als de “verkoop aan de eindverbruiker”. Verscheidene argumenten kunnen echter naar voren geschoven worden tegen de gelijkstelling van het voorstel van een heffing op luiers met de btw.

Ten eerste, kan het arrest van het Grondwettelijk Hof bekritiseerd worden, omdat het te snel het belastbare feit van de gemeenschapsbelasting op reclame gelijkstelt met het belastbare feit van de btw. Het principe van *non bis in idem* mag niet op een te strikte manier geïnterpreteerd worden, waardoor het de gewesten verboden is elk type van heffing in te voeren op de verkoop van goederen en diensten, hierin inbegrepen specifieke heffingen. Een dergelijke interpretatie zou volgens ons het evenredigheidsbeginsel schenden door de uitoefening door de gewesten van hun materiële bevoegdheden (bv. inzake het afvalstoffenbeleid) overdreven moeilijk – zelfs onmogelijk – te maken.

Ten tweede, lijkt het ons te restrictief om het belastbare feit van de btw gelijk te stellen aan het belastbare feit van een gemeenschapsbelasting op reclame of – in ons geval – met een gewestelijke heffing op luiers. Het algemene karakter van

de belasting is namelijk inherent aan de btw:

“Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”⁹³ (eigen benadrukking).

In het geval van een gemeenschapsbelasting op reclame slaat de heffing daarentegen op de prestatie van een zeer specifieke dienst. Op een gelijkaardige manier, in het geval van een gewestelijke heffing op luiers, slaat de heffing op de verkoop (die gedefinieerd kan worden als het in het verbruik brengen voor de eindverbruiker) van een specifiek goed (de luiers). Het specifieke karakter van een heffing op luiers (zoals dat overigens over het algemeen het geval is voor milieuheffingen die het verbruik van bepaalde specifieke goederen willen ontmoedigen/aanmoedigen) zou moeten toestaan om te ontsnappen aan de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel. Deze interpretatie steunt op verscheidene arresten van het Hof van Justitie waarin het Hof heeft geweigerd om specifieke belastingen op bepaalde goederen en diensten gelijk te stellen met een heffing op het omzetcijfer vergelijkbaar met de btw, bijvoorbeeld met betrekking tot heffingen op dranken⁹⁴, op verzekeringspremies⁹⁵, op evenementen⁹⁶, op vrijetijdswagens en motorfietsen⁹⁷ of nog op de commercialisering van melkproducten⁹⁸.

C. Heffingen op matrassen

Voor de heffingen op matrassen kunnen de verantwoordingen voor de twee eerder beschreven heffingen in de hypothese van een heffing op luiers hernomen worden.

Aan de ene kant lijkt het dat de gewesten bevoegd zijn om een niet-geharmoniseerde accijns in te voeren op het in het verbruik brengen van matrassen. Zoals voor de heffing op plastic zakken of luiers, komt het er voor het Vlaamse Gewest op aan een tarief te bepalen dat specifiek is en uitgerend evenredig aan het aantal⁹⁹ in het verbruik gebrachte matrassen. Wat de belastingplichtige betreft, het zou gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de matrassen aan de kleinhandelaars, zoals voor federale milieuheffingen. Zoals bij de luiers, kan de heffing als problematisch beoordeeld worden in het licht van het Europees recht in de hypothese dat de matrassen die in het Vlaamse Gewest verkocht worden exclusief buiten het Vlaamse Gewest gefabriceerd worden. Het Hof van Justitie zou dan kunnen oordelen dat

92. Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.2.-B.8.

93. Art. 1, 2. van de richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Zie ook concl. Adv. Gen. M. Giuseppe TESAURO, *Dansk Denavit et Poulsen Trading* (C-200/90), 30 januari 1992, p. I-2233.

94. HvJ 9 maart 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausesverein Wien* (EKW), Rec., p. I-1157.

95. HvJ 9 april 2004, C-308/01, *Gil Insurance, Rec.*, p. I-4777.

96. HvJ 19 maart 1991, C-109/90, *Gemeente Overijse, Rec.*, p. I-1385.

97. HvJ 13 juli 1989, C-93/88 en C-94/88, *Wisselink, Rec.*, p. 2671, punt 20 en HvJ 19 september 2002, C-101/00, *Tulliasiamies en Siliim*, punt 16.

98. HvJ 17 september 1997, C-347/95, *UCAL, Rec.*, p. I-4911.

99. Voor de luiers was het voorstel om de heffing evenredig te berekenen naar gelang de kilogrammen in het verbruik gebrachte luiers. In het geval van de matrassen lijkt het verkiesbaar, gelet op de minder goed vastgestelde band tussen het gewicht en het product, dat de heffing wordt gekoppeld aan het aantal matrassen dat in het verbruik is gebracht.

de heffing een douanerecht vormt of een heffing met een gelijkaardig effect dat verboden is door het Europees recht of een belasting die ingaat tegen de beginselen van de economische en monetaire Unie binnen een intra-gewestelijk kader. Anderzijds kan men veronderstellen dat het Hof, gelet op het feit dat zo een heffing geen reële afbreuk zou doen aan het vrij verkeer van matrassen op de interne markt, weigert om de artikelen 28 *et seq.* van het VWEU met betrekking tot de douanerechten toe te passen¹⁰⁰.

Aan de andere kant is een tweede optie om matrassen te belasten de verkoop van matrassen aan de eindverbruiker te belasten met als belastingplichtige de verkoper. In die hypothese kunnen we dezelfde overwegingen herhalen als deze eerder geformuleerd voor de luiers.

Naast deze twee opties, komt een derde alternatief erop neer om een gelijkaardig mechanisme toe te passen als dat voor de terugname van bepaalde afvalstoffen ("Recupel"). Dat mechanisme is sinds 2001 in België ingevoerd door de drie gewesten. Het past binnen het kader van het Europese beleid inzake afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA)¹⁰¹. Om de terugname van AEEA in België te garanderen, heeft elk van de gewesten een "milieuovereenkomst" gesloten, met als doel de uitwerking van de terugnameplicht te concretiseren¹⁰². Om voor de financiering van de beheersorganismen belast met het verzekeren van de terugnameplicht te zorgen, voorzien de drie gewestelijke milieuovereenkomsten dat een "milieubijdrage" moet worden betaald per apparaat bij het op de markt brengen van dit apparaat¹⁰³. Twee types van milieubijdragen kunnen onderscheiden worden: (1) de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van huishoudelijke AEEA en (2) de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van professionele AEEA. In beide gevallen moeten de producenten en importeurs van AEEA de bijdrage betalen. In het geval van de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van huishoudelijke AEEA, zal de milieubijdrage in

fine gedragen worden door de consument¹⁰⁴. In de milieuo-vereenkomsten van de gewesten staat hieromtrent:

*"Deze milieubijdragen met vermelding van de bedragen worden steeds, per apparaat of groep van apparaten, op de factuur vermeld bij de verkoop van een apparaat tussen handelaars in EEA. De milieubijdragen worden steeds netto in de commercialisatieketen doorgegeven en duidelijk gecommuniceerd en doorberekend aan de gebruikers."*¹⁰⁵ (eigen benadrukking).

In het licht van het mechanisme "Recupel", zou eraan gedacht kunnen worden een gelijkaardig systeem in te voeren voor matrassen. De hypothese van een milieubijdrage voor matrassen is echter te onderscheiden van het systeem "Recupel". De producten die op heden namelijk aan het systeem "Recupel" zijn onderworpen, maken deel uit van de categorie "afgedankte elektrische en elektronische apparatuur". Deze afvalstoffen zijn op een specifieke manier gereguleerd op Europees niveau, wat niet het geval is voor matrassen. Bijgevolg kan men zich in het geval van de toepassing van een milieubijdrage op matrassen vragen stellen bij de compatibiliteit van deze heffing met de regels van de interne markt.

In afwezigheid van een Europees reglementair kader, zou een milieubijdrage op matrassen dus gemakkelijker in vraag kunnen worden gesteld. Zo kan er bijvoorbeeld getwijfeld worden aan de overeenstemming met artikel 110 VWEU doordat de heffing (en de administratieve verplichtingen die ermee verbonden zijn) zwaarder zouden kunnen uitvallen voor de producten die van andere lidstaten komen.

Ten slotte, een vierde en laatste alternatief zou erin bestaan om zich te inspireren op de Waalse heffing op afvalstoffen onderworpen aan een terugnameplicht¹⁰⁶. Deze heffing slaat op de afvalstoffen waarvoor in het Waals Gewest een terugnameplicht bestaat. Het beoogde doel is om de producenten van de onder de terugnameplicht vallende afvalstoffen te onderwerpen aan de heffing¹⁰⁷. Zo zijn enkel de afvalstoffen die

100. *Supra*. Met betrekking tot douanerechten, zie de volgende rechtspraak: HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*; HvJ 29 april 2004, C-387/01, *Weigel*.

101. Zie oorspronkelijk de richtlijn nr. 2002/96/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 januari 2003 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 13 februari 2003, 37, 24. Deze richtlijn is intussen ingetrokken en vervangen door de richtlijn nr. 2012/19/EU van het Europees Parlement en de Raad van 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 24 juli 2012, 197, 38.

102. Zie in het Vlaamse Gewest oorspronkelijk de milieubeleidsvereenkomst van 26 januari 2001 betreffende de uitvoering van de VLAREA-aanvaardingsplicht van afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (BS 31 mei 2001); en vervolgens de milieubeleidsvereenkomst van 17 oktober 2008 betreffende de aanvaardingsplicht voor afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA) (BS 9 juni 2009). In het Waalse Gewest: *"La convention environnementale du 11 mai 2010 concernant l'obligation de reprise des déchets d'équipements électriques et électroniques"* (BS 10 juni 2010). In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest: *"La convention environnementale du 6 février 2012 concernant l'obligation de reprise des déchets d'équipements électriques et électroniques"* (BS 29 februari 2012).

103. Zie art. 15 en 16 van de Vlaamse milieubeleidsvereenkomst van 17 oktober 2008. Voor het Waalse Gewest, zie art. 16 en 17 van de milieuovereenkomst van 11 mei 2010. Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, zie art. 15 en 16 van de milieuovereenkomst van 6 februari 2012.

104. Zie ook GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, BS 11 augustus 2008, overw. B.5.3: *"De financiering van de tenuitvoerlegging, door een erkende instelling, van die terugnameplicht wordt dus gedragen door de producenten, invoerders en distributeurs van aan de terugnameplicht onderworpen producten, onder voorbehoud dat zij het bedrag ervan kunnen doorrekenen in de prijs van de door hen verkochte producten."*

105. Art. 15, § 4 van de Vlaamse milieubeleidsvereenkomst van 17 oktober 2008. Een gelijkaardig artikel is terug te vinden in de Waalse milieuovereenkomst van 11 mei 2010 (art. 16, § 4) en in de Brusselse milieuovereenkomst van 6 februari 2012 (art. 15, § 4).

106. Art. 22 tot 26 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007 *"favorisant la prévention et la valorisation des déchets en Région wallonne et portant modification du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes"* (BS 24 april 2007). Zie ook GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008; J.-P. MAGREMANNE en F. VAN DE GEJUCHTE, *"Aperçu des taxes en Région wallonne"*, LRB 2008, 133-136; I.-S. BROUHNIS, *"La taxation des déchets en Région wallonne: quelques principes en question"* in L. DEMEZ, *La gestion des déchets. Concepts, obligations, responsabilités, taxation*, Limal, Anthémis, 2012, p. 249.

107. GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, overw. B.7. en B.8.1.

niet ingezameld, gerecycleerd, gevaloriseerd zijn conform de terugnameplicht onderworpen aan de heffing. Artikel 24 van het Waalse decreet van 22 maart 2007 stelt in dat verband:

“La base de la taxe est le nombre de tonnes de déchets résultant des produits mis sur le marché en Région wallonne et qui doivent, en vertu de l’obligation de reprise, faire l’objet d’une collecte, d’un recyclage et/ou d’une valorisation.

*Le redevable de la taxe est exonéré pour le nombre de tonnes de déchets effectivement collectées, recyclées et/ou valorisées au cours de l’exercice en exécution de l’obligation de reprise.”*¹⁰⁸.

Oorspronkelijk bedroeg de heffing 150 EUR/ton afvalstoffen. Intussen is dit 166,50 EUR/ton¹⁰⁹.

Naar het model van deze heffing, zou het Vlaamse Gewest een terugnameplicht kunnen invoeren voor “gebruikte matrassen” ten aanzien van de distributeurs/producenten/importeurs van matrassen. Deze niet-fiscale verplichting zou dan kunnen samen gaan met een fiscale verplichting ten aanzien van de distributeurs/producenten die de terugnameplicht niet zouden respecteren. Zoals voor het voorstel gebaseerd op het model “Recupel”, kan men zich ook hier echter vragen stellen bij de compatibiliteit van een dergelijk voorstel met het Europees recht, indien de verplichtingen ten aanzien van matrassen afkomstig uit de andere lidstaten zwaarder zijn dan de verplichtingen voor de matrassen geproduceerd op het gewestelijke territorium. Ook zou de maatregel, in het

geval er geen nationale productie is, eventueel gelijkgesteld kunnen worden met een douanerecht.

V. Conclusie

Deze bijdrage gaat uitgebreid in op de juridische mogelijkheid voor het Vlaamse Gewest om heffingen op bepaalde producten uit te werken. In lijn met de doelstelling van het materialendecreet wordt namelijk steeds meer gekeken naar de vervaardigings- en/of productfase van een materiaal. Een mogelijke piste voor de uitwerking van een duurzaam materialenbeheer zou dan kunnen zijn om een milieubijdrage te heffen op bepaalde producten bij het op de markt brengen ter stimulatie van de preventie, hergebruik, recyclage en andere nuttige toepassingen van afvalstoffen. De vraag die daarbij automatisch rijst, is of het Vlaamse Gewest wel bevoegd is om een dergelijke heffing op te leggen bij het op de markt brengen van producten in het Vlaamse Gewest.

Op basis van ons onderzoek naar de verenigbaarheid met de grondwettelijke regels omtrent de fiscale bevoegdheidsverdeling in België van drie door het Vlaams Gewest beoogde heffingen, namelijk op de verkoop van plastic zakken, luiers en matrassen, kan geconcludeerd worden dat er zeker goede argumenten bestaan in het voordeel van de conformiteit van dergelijke heffingen met de regels van fiscale bevoegdheidsverdeling.

108. Art. 24 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007, eerder vermeld.

109. Art. 25 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007, eerder vermeld.