

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

Xe KAMER

A R R E S T

**nr. 256.065 van 17 maart 2023
in de zaak A. 230.329/X-17.688**

In zake : de NV KUWAIT PETROLEUM BELGIUM
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Ilse Cuypers
 kantoor houdend te 2600 Antwerpen
 Posthofbrug 6 bus 1
 bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

 de GEMEENTE JETTE
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaten Dominique Vermer en Laurens De Brucker
 kantoor houdend te 1160 Brussel
 Tedescolaan 7
 bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 24 februari 2020, strekt tot de
nietigverklaring van het besluit van de gemeenteraad van de gemeente Jette van
18 december 2019 tot heffing van een belasting op de brandstofverdeelapparaten
van 1 januari 2020 tot 31 december 2025.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord
ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord
ingediend.

Auditeur Wendy Depester heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een laatste memorie ingediend. De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 7 oktober 2022.

Kamervoorzitter Johan Lust heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Victoire Willemot, die *loco* advocaat Ilse Cuypers verschijnt voor de verzoekende partij, en advocaat Laurens De Brucker, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Auditeur Wendy Depester heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3. 1. Verzoekster baat op het grondgebied van de gemeente Jette een tankstation uit.

Bij beslissing van de gemeenteraad van 27 november 2013 heft de gemeente van 1 januari 2014 tot en met 31 december 2019 een belasting op de brandstofverdeelapparaten bestemd voor gemotoriseerde voertuigen, die voor iedereen toegankelijk zijn en geplaatst zijn op de openbare weg of op een privéterrein langs de openbare weg.

Verzoeksters beroep tot nietigverklaring ervan wordt door de Raad van State verworpen bij arrest nr. 236.024 van 7 oktober 2016.

3.2. Met de thans bestreden beslissing van 18 december 2019 keurt de gemeenteraad een belasting goed op de brandstofverdeelapparaten voor voertuigen – “namelijk auto’s en vrachtwagens” – die voor het publiek toegankelijk zijn en geïnstalleerd zijn op de openbare weg of op een privéterrein langs de openbare weg (artikel 1). De belasting is verschuldigd door elke natuurlijke of rechtspersoon die de brandstofverdeelpompen uitbaat; de eigenaar is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting (artikel 4).

Artikel 2, § 1, luidt:

“De aanslagvoet van de belasting wordt vastgesteld per aanslagjaar 2020 op:

° 738,30 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 1);

° 2.214,80 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronisch betaling (categorie 2).

In de zin van het huidige reglement verstaat men onder ‘elektronische betaling’ het geheel van de elektronische, informatica- en telematicatechnieken waarbij transacties en betalingen kunnen worden uitgevoerd, ondermeer via betalingen met de bankkaart.”

De bedragen in artikel 2 worden jaarlijks op 1 januari “geïndexeerd met 2 %” (artikel 3).

De belasting wordt in de aanhef aldus gemotiveerd:

“Overwegende de financiële situatie van de gemeente;

Overwegende dat zowel de bepaling van de belastbare materie alsook deze van de belastingschuldigen behoort tot de fiscale autonomie toegekend aan de gemeentelijke overheid; dat zij in deze materie beschikt over een discretionaire bevoegdheid, die zij uitoefent, rekening houdend met haar specifieke financiële behoeften;

Overwegende dat de belastingheffing op de brandstofverdeelapparaten van essentieel belang is voor het behoud van het evenwicht van de gemeentelijke begroting;

Overwegende dat brandstofverdeelapparaten een economische activiteit zijn, die inkomsten voortbrengt, welke redelijkerwijze toelaten, dat de natuurlijke of rechtspersonen, actief in deze sector, beschikken over bijdragemogelijkheden die hun toelaten om de belastingen, die hen te laste worden gelegd, te betalen;

Overwegende dat de brandstofverdeelapparaten die de bevoorrading via elektronische betaling mogelijk maken, rendabeler zijn, met name wanneer de aanwezigheid van een begeleider niet nodig is om de betaling

te verrichten, en dat deze pompen ook tijdens de sluiting van de winkels 's avonds en 's nachts worden gebruikt, zodat ze 24/24 uur en 7/7 dagen beschikbaar zijn voor de klanten.”

IV. Onderzoek van de middelen

A. Eerste middel

Uiteenzetting van het middel

4. Verzoekster leidt een eerste middel af “uit de schending van het gelijkheidsbeginsel, als grondwettelijk gewaarborgd beginsel vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van art. 464, 1° WIB 1992 en van de beginselen van behoorlijk bestuur, met name de materiële motiveringsplicht en het evenredigheids- en redelijkheidsbeginsel”.

In het verzoekschrift wordt in een *eerste middelonderdeel* betoogd dat het gehanteerde onderscheid om een differentiatie te verantwoorden tussen verschillende exploitanten van tankstations “sowieso niet duidelijk” is. Immers verschillen de Nederlandse en de Franse tekst van het reglement van mekaar.

Voorts acht verzoekster het gemaakte onderscheid niet pertinent: er is geen enkele verantwoording waarom de pompen die elektronische betalingen toelaten drie keer meer belast worden dan pompen die dat niet doen. De enige verantwoording van de verwerende partij is het feit dat pompen waar men elektronisch kan betalen meer inkomsten genereren voor de exploitant, waarbij wordt overwogen dat die apparaten voor de klanten toegankelijk zijn 24 uur op 24 en 7 dagen op 7. Evenwel mag in België elk tankstation 24 uur op 24 en 7 dagen op 7 open zijn.

Ook schendt, naar de mening van verzoekster, het belastingreglement het gelijkheidsbeginsel doordat het de belasting vestigt per brandstofpistool en niet per brandstofverdeelapparaat. Verzoekster beschikt over drie verdeelapparaten met aan iedere kant van de pomp drie pistolen (diesel, super 95 en super 98). Er kunnen zich per pomp geen zes klanten tegelijk bevoorraden. Er is geen afdoende verantwoording waarom een station met drie

verdeelapparaten met telkens 6 pistolen, drie maal zo veel belast wordt als een station waarin de verdeelapparaten slechts één pistool aan elke kant van de pomp hebben en waar ook niet meer dan twee klanten tegelijk kunnen tanken.

Volgens een *tweede middelonderdeel* is een lokale belasting die steunt op een van de wezenlijke componenten die rechtstreeks de grondslag van de inkomstenbelastingen bepalen, een verboden gelijkaardige belasting in de zin van artikel 464, 1°, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992). Door de exploitanten van een station waar elektronisch kan worden betaald drie keer zwaarder te belasten dan de exploitanten van een station waar niet elektronisch kan worden betaald, op grond van het feit dat de eerste categorie een hogere omzet realiseert, wordt een verboden gelijkaardige belasting ingesteld “aangezien de omzet een essentieel element is dat in aanmerking wordt genomen voor de vaststelling van de grondslag van de inkomstenbelastingen”.

In een *derde middelonderdeel* bekritiseert verzoekster dat zij “per pomp in het tankstation voor meer dan 13.000,00 EUR (6 schenktuiten per pomp) belast [wordt]”. Dit is onredelijk en overdreven, wat blijkt uit een vergelijking van de gemeentebelasting met de vergelijkbare belastingen die door de andere gemeenten in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest worden opgelegd. Vergeleken met het gemiddelde van de acht andere Brusselse gemeenten die een belasting op brandstofpompen heffen per pistool, is de belasting te Jette 161 % hoger. Vergeleken met alle andere zestien gemeenten die een belasting op brandstofpompen heffen, is het verschil nog groter.

Er is ook een onredelijk en onevenredig verschil tussen de gemeentebelasting die moet worden betaald door de exploitanten van een station waar elektronisch betaald kan worden en de gemeentebelasting die moet worden betaald door de exploitanten van een station waar niet elektronisch betaald kan worden. De belasting in het eerste geval bedraagt het drievoudige, terwijl de betrokken stations geen drie keer hogere omzet realiseren.

Ten slotte is de bestreden belasting naar de mening van verzoekster onevenredig en onredelijk doordat ze gevestigd wordt per brandstofpistool en niet per brandstofverdeelapparaat: “Het is hoogst onredelijk dat een station met 3 verdeelapparaten met telkens 6 pistolen drie maal zo veel belast wordt als een station waarin de verdeelapparaten slechts 1 pistool aan elke kant van de pomp hebben, waar ook niet meer dan twee klanten tegelijk kunnen tanken. Het aantal tezelfdertijd te bedienen klanten stijgt niet als een pomp met meer dan één pistool per zijde is uitgerust”.

Beoordeling

5. Terecht merkt verzoekster in de laatste memorie op dat het bestreden belastingreglement “een verderzetting [is] van het vorig belastingsreglement”, te weten het quasi-identieke belastingreglement van 27 november 2013 voor de jaren 2014 tot en met 2019.

Het besproken middel stemt zo goed als letterlijk overeen met het enige middel dat verzoekster eerder tegen dit belastingreglement van 27 november 2013 aanvoerde, in de zaak A. 211.778/X-16.038. Het middel werd bij arrest nr. 236.024 in al zijn onderdelen verworpen.

6. Artikel 2, § 1, van het bestreden reglement voorziet in twee verschillende belastingtarieven, namelijk in, eensdeels, “738,30 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 1)” en, anderdeels, “2.214,80 € per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading mogelijk is via elektronische betaling (categorie 2)”.

Zoals de Nederlandse versie luidt, vallen beide categorieën samen en is aldus ogenschijnlijk voor één en dezelfde categorie een verschillend bedrag verschuldigd.

Gelezen evenwel in samenhang met de aanhef van het besluit, waarin specifiek wordt overwogen dat de brandstofverdeelapparaten die de bevoorrading via elektronische betaling mogelijk maken “rendabeler zijn”, lijdt het geen enkele twijfel dat er sprake is van een materiële misslag, namelijk de omissie, in de omschrijving van de eerste categorie, van het woordje “niet” tussen “de bevoorrading” en “mogelijk”. De eerste categorie beoogt onmiskenbaar “de verdelers waarbij de bevoorrading *niet* mogelijk is via elektronische betaling” (cursivering door de Raad van State).

Dat wordt bevestigd door de Franstalige tekst.

7.1. Of het onderscheid tussen brandstofverdeelapparaten naargelang ze al dan niet de mogelijkheid van elektronische betaling bieden, pertinent is, hangt af van de verantwoording ervan. De verantwoording van het onderscheid moet objectief en redelijk zijn, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de belasting.

7.2. Met de belasting wordt, blijkens de aanhef ervan, het evenwicht van de gemeentelijke begroting nagestreefd door een bijdrageplicht in te voeren ten laste van de exploitanten van brandstofverdeelapparaten. Het onderscheid dat daarbij wordt gemaakt tussen de brandstofverdeelapparaten die geen bevoorrading via elektronische betaling toelaten en de brandstofverdeelapparaten die dat wel doen, wordt in het bestreden besluit verantwoord doordat de laatste apparaten rendabeler zijn aangezien ze niet de aanwezigheid van een bediende behoeven en bijgevolg elk uur van elke dag voor de klanten beschikbaar zijn.

7.3. Terecht wijst verzoekster er in de memorie van wederantwoord op dat de verwerende partij geen stukken bijbrengt die ervan doen blijken waarin, actueel, de financiële behoefte van de verwerende partij “precies bestaat”.

Die precisering is evenwel niet van belang. De belasting pretendeert tot het evenwicht van de gemeentelijke begroting bij te dragen. Verzoekster betwist niet dat dit het geval is.

7.4. Het onderscheid tussen de exploitanten van de brandstofverdeelapparaten staat de verwerende partij aan de hand van een studie – door verzoekster denigrerend “persbericht” genoemd – van een adviesbureau dat onder meer technische en commerciële ondersteuning biedt aan de energiesector.

Dat die studie, zoals verzoekster tegenwerpt, alleen deel uitmaakte van “het administratief dossier horende bij het vorig belastingreglement d.d. 2013” en niet van een administratief dossier te dezen, levert geen bezwaar op. Het bestreden belastingreglement is de temporele voortzetting van het belastingreglement van 27 november 2013.

7.5. In de studie wordt onder meer uiteengezet dat, daar waar de arbeidskosten hoog zijn, de keuze voor een aanbod van brandstofdistributie zonder personeel een middel kan zijn om het rendement “aanzienlijk” te verbeteren. Een veralgemening van het gebruik van kredietkaarten en tankkaarten, gecombineerd met een moderne technologie bijvoorbeeld inzake bewaking en onderhoud op afstand, heeft van sites zonder personeel een “interessant” aanbod gemaakt. Voor de klant bieden sites zonder personeel vaak het voordeel van minder hoge brandstofprijzen en van een snelle tankbeurt. Waar aan de pomp betaald kan worden, kunnen de klanten een bankkaart, kredietkaart of tankkaart gebruiken met behulp van kaartlezers, waardoor een vlotte betaling mogelijk is. Dat betekent dat de tijd bij de pomp beperkt wordt. Het laat voor druk bezochte sites toe om de brandstofdistributie op piekmomenten te optimaliseren en om de arbeidskosten te verminderen.

In de memorie van wederantwoord brengt verzoekster tegen die verantwoording in dat ze niet deugdelijk is omdat de betrokken studie betrekking heeft op het onderscheid tussen bemande en onbemande tankstations, terwijl het bestreden reglement een onderscheid maakt tussen tankstations waar men elektronisch kan betalen en waar men dat niet kan.

De Raad van State volgt dat niet. De verwerende partij kon uit de studie terecht afleiden dat de elektronische betaling aan de pomp bijdraagt tot een aanmerkelijke verbetering van het rendement.

Het is, voorts, niet omdat de studie “thans 10 jaar oud is” dat die afleiding niet meer juist zou zijn. Alleszins doet verzoekster dat niet aannemen.

7.6. Het komt in het licht van het voorgaande niet onverantwoord voor dat de bestreden belasting in een onderscheiden behandeling voorziet van brandstofverdeelpompen waaraan elektronisch betaald kan worden en andere waaraan dat niet kan, en dat ze meer bepaald voorziet in een hoger belastingtarief wat de eerste pompen betreft.

Die verantwoording blijft overeind ook al zouden, zoals verzoekster beweert, op vandaag “alle tankstations op het grondgebied van de gemeente Jette stations zijn waar buiten aan de pompen elektronisch kan betaald worden”.

7.7. Dat de wetgever de elektronische betalingen heeft willen stimuleren en dat de globale maatschappelijke kosten van dergelijke betalingen, inbegrepen de kosten voor de veiligheid, lager zouden zijn dan de kosten verbonden aan betaling met cash, doet voor de beoordeling van de rechtmatigheid van een onderscheid, zoals te dezen, op basis van rentabiliteit niet ter zake.

7.8. Voort is het niet vereist, opdat de onderscheiden belasting in een voldoende redelijke verhouding staat tot de mate waarin de betrokken brandstofverdelers van mekaar verschillen, dat de apparaten waaraan elektronisch kan worden betaald en waarop een drie maal hogere belasting wordt geheven, ook een drie maal hogere rentabiliteit hebben.

Alleszins gaat het niet de grenzen van de redelijkheid te buiten om brandstofverdeelapparaten die juist door de elektronische

betalingsmogelijkheid een groter rendement hebben, naar verhouding zwaarder te belasten dan andere die dat rendement bij ontstentenis van deze elektronische betalingsmogelijkheid niet halen.

Daargelaten nog dat voor de Raad van State niet is gebleken dat brandstofverdeelapparaten met elektronische betalingsmogelijkheid géén drie keer grotere omzet genereren, is door verzoekster niet concreet en overtuigend aangetoond dat de welbepaalde vorm van progressiviteit waarvan de belasting op verdeelapparaten met elektronische betalingsmogelijkheid eventueel zou doen blijken, niet de toets aan het redelijkheidsbeginsel kan doorstaan.

8.1. Wat de berekeningsgrondslag aangaat, is de bestreden belasting verschuldigd per schenktuit. Aangezien de verdeelapparaten van verzoekster aan elke kant over drie pistolen beschikken (diesel, super 95 en super 98), wordt zij drie keer zo zwaar belast als ingeval de verdeelapparaten slechts één pistool aan iedere kant zouden hebben gehad. Nochtans kunnen, aldus verzoekster, in de beide gevallen slechts twee klanten tegelijk tanken.

Zich hiertegen verwerend, brengt de verwerende partij tijdig, in de memorie van antwoord, in dat de “multipro”-toestellen van verzoekster in staat zijn “om per schenktuit een bepaalde brandstof aan te bieden op een dergelijke wijze dat er een groter aanbod is voor de klant”, dat verzoekster “evengoed 9 enkelvoudige niet multipro toestellen [had] kunnen installeren die elk langs weerszijden één schenktuit hebben”, en dat een belasting per schenktuit wel degelijk redelijk en evenredig is “[a]angezien een multipro toestel omwille van het grotere aanbod van verschillende brandstoffen meer klanten kan aantrekken”.

8.2. De Raad van State valt het verweer bij. Dat er zowel in het geval van een verdeelapparaat met aan elke kant drie pistolen als in het geval van een verdeelapparaat met aan iedere kant één pistool slechts twee klanten tegelijk kunnen tanken, mag waar zijn maar is niet doorslaggevend om een belasting per schenktuit of pistool in strijd met het gelijkheids- of het evenredigheids- en redelijkheidsbeginsel te bevinden. Doordat verzoeksters brandstofverdeelpompen

langs elke kant de mogelijkheid bieden om hetzij diesel, hetzij super 95, hetzij super 98 te tanken, verschaffen ze het voordeel dat een klant zich steeds kan bevoorraden bij om het even welke pomp die vrij is. Dit vergemakkelijkt en optimaliseert het gebruik van de verdeelapparaten, doordat het de wachttijd verkort en het rendement verhoogt.

8.3. In de laatste memorie werpt verzoekster tevergeefs tegen dat het niet ter zake doet “[o]f een klant al dan niet sneller bediend wordt aan een zogenaamde ‘mul[ti]-pro’-pomp”, nu “het onderscheidingscriterium dat verwerende partij hanteert betrekking heeft op het al dan niet elektronisch kunnen betalen aan de betrokken verdeelapparaten”.

Of de berekening van de belasting per schenktuit in overeenstemming is met de gelijkheidsregel moet worden beoordeeld in het licht van het doel van de belasting. Dat doel bestaat erin aan de financiële behoefte van de gemeente tegemoet te komen door de bijdragemogelijkheden aan te spreken van wie actief is in de sector van de brandstofverdeelapparaten.

Het is, gelet op de overweging *sub* 8.2, met die oorzaak van eisbaarheid van de belasting niet zonder voldoende, redelijk verband om de belasting per schenktuit vast te stellen.

9. In zoverre verzoekster doet gelden dat de belasting manifest onredelijk is in vergelijking met vergelijkbare belastingen in de andere gemeenten van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, wordt erop gewezen dat een gemeente over een grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie beschikt, die haar toelaat eigenmachtig over het tarief van een belasting te beslissen zonder dat zij daarbij moet verantwoorden waarom zij zich niet gedraagt zoals de andere gemeenten beweerdelijk doen.

Verzoekster kan er, louter op grond van een vergelijking met het tarief dat in deze andere belastingreglementen “gemiddeld” wordt gehanteerd, niet van overtuigen dat het tarief in de bestreden beslissing de grenzen van de

redelijkheid te buiten gaat, of dat het van aard is de belastingplichtigen een onevenredig groot nadeel te bezorgen.

10.1. Artikel 464, 1°, WIB 1992 luidde ten tijde van de aangevochten belasting:

“De provincies, de agglomeraties en gemeenten zijn niet gemachtigd tot het heffen van:

1° opcentiemen op de personenbelasting, op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting en op de belasting van niet-inwoners of van gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen, uitgezonderd evenwel wat de onroerende voorheffing betreft.”

Niet alleen mogen aldus de gemeenten geen opcentiemen op de inkomstenbelastingen heffen, ze mogen ook geen gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen heffen. Verboden is dus eveneens elke gemeentebelasting die de grondslag of het bedrag van een inkomstenbelasting gebruikt als belastbaar feit of berekeningsbasis.

10.2. Te dezen maakt de bestreden belasting noch van het bedrag van een inkomstenbelasting gebruik, noch van de grondslag die in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de inkomstenbelastingen.

Niet de omzet vormt het belastbaar feit of de berekeningsbasis van de bestreden belasting. Aanleiding tot het heffen van de bestreden belasting zijn de brandstofverdeelapparaten bestemd voor voertuigen, die voor het publiek toegankelijk zijn en geplaatst zijn op de openbare weg of op een privéterrein langs de openbare weg, waarbij de belasting forfaitair is vastgesteld (voor 2020) op 738,30 euro per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading niet mogelijk is via elektronische betaling en op 2.214,80 euro per jaar en per schenktuit voor de verdelers waarbij de bevoorrading wel mogelijk is via elektronische betaling.

11. Het middel wordt in al zijn onderdelen verworpen.

B. Tweede middel

Uiteenzetting van het middel

12. Een tweede middel is genomen “uit de schending van de artikelen 41, 162 en 170 van de Grondwet, *juncto* artikel 144 van de Grondwet en artikel 6 EVRM en de beginselen van behoorlijk bestuur, met name de materiële motiveringsplicht en het evenredigheids- en redelijkheidsbeginsel”.

Toegelicht wordt in het verzoekschrift dat artikel 7 van de bestreden belasting voorziet in de mogelijkheid om ambtshalve belastingverhogingen toe te passen, die kunnen oplopen tot 200 % van de ingekohierde belasting. Die verhogingen zijn in strijd met het evenredigheids- en redelijkheidsbeginsel, en maken een strafbeding uit. De verwerende partij kan overtreding na overtreding vaststellen, “zonder dat zij verzoekende partij hierover hoort en zonder dat deze belastingsverhoging tijdig aan een rechterlijke controle kan onderworpen worden”. De strafsanctie kan niet tijdig worden betwist en de belastingverhoging is onmiddellijk inbaar.

Beoordeling

13. In de memorie van antwoord werpt de verwerende partij tegen dat verzoekster zonder belang is bij het middel omdat er nog niet daadwerkelijk jegens haar een belastingverhoging met toepassing van artikel 7 van de belasting is opgelegd.

De exceptie is ongegrond. Artikel 7 kan op verzoekster worden toegepast. Dit volstaat opdat zij een voldoende belang erbij heeft om de wettigheid van dat reglementair voorschrift te betwisten.

14. Toepassing makend van artikel 7 van de Brusselse ordonnantie van 3 april 2014 ‘betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake

gemeentebelastingen' bepaalt artikel 7, 'Ambtshalve belasting', van de bestreden belasting:

“§1. Het ontbreken van een aangifte, laattijdige aangifte, dat wil zeggen de aangifte niet ingediend binnen de in artikel 6 van dit reglement gestelde termijn of de onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte, kan leiden tot het ambtshalve inkohiering van de belasting in overeenstemming met de bepalingen van artikel 7 van het reglement van 3 april 2014 betreffende de vestiging, invordering en geschillen inzake gemeentelijke belastingen.

§2. In geval van ambtshalve aanslag, wordt de belasting vastgesteld op basis van de gegevens waarover de gemeente beschikt.

§3. Alvorens over te gaan tot ambtshalve aanslag, dient het college van burgemeester en schepenen of het door het college aangewezen personeelslid op grond van artikel 5 van de ordonnantie van 3 april 2014 betreffende de vestiging, invordering en geschillen inzake gemeentelijke belastingen, aan de belastingschuldige, per aangetekende brief, de gronden van het beroep op deze procedure, de elementen waarop de belastingheffing is gebaseerd, de methode voor het bepalen van deze elementen, evenals het bedrag van de belasting ter kennis te brengen

§4. De belastingschuldige beschikt over een termijn van 30 kalenderdagen te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op het verzenden van de kennisgeving, om zijn standpunt schriftelijk kenbaar te maken. Wanneer een belasting ambtshalve wordt gevestigd, moet de belastingschuldige het bewijs leveren van de juistheid van de elementen die hij aanvoert.

§5. a) De ambtshalve ingekohierde belastingen worden vermeerderd op basis van de volgende schaalverdeling:

- Bij een eerste overtreding, een verhoging van 25%;
- Bij een tweede overtreding, ongeacht het jaar waarin de eerste overtreding werd begaan: een verhoging van 50%;
- Bij een derde overtreding, ongeacht het jaar waarin de tweede overtreding werd begaan: een verhoging van 100%;
- Bij een vierde overtreding, ongeacht het jaar waarin de derde overtreding werd begaan: een verhoging van 200%.

Het bedrag van die verhoging wordt gelijktijdig en samen met de belasting ingekohierd en mag het dubbele van de ingekohierde belasting niet overschrijden.

b) Onder overtreding moet worden begrepen het gebrek aan een aangifte, de laattijdige aangifte, de onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte van elke belastbare toestand, ongeacht of het dezelfde belasting en/ of hetzelfde reglement betreft.

c) Indien de laattijdige aangifte aan de gemeente wordt overgemaakt na het opstarten van de procedure van ambtshalve belasting maar vooraleer het belastingkohier uitvoerbaar werd verklaard door het college en ze juist, volledig en nauwkeurig is, dient ze geboekt te worden als een overtreding maar zonder evenwel een verhoging van de belasting toe te passen.

d) Bij het bepalen van de toe te passen schaal is er sprake van een tweede of daaropvolgende overtreding indien, op het ogenblik waarop een nieuwe overtreding wordt gepleegd, de belastingschuldige sedert minstens dertig

kalenderdagen de toepassing van de sanctie ter kennis werd gebracht betreffende een vorige overtreding.

Men houdt geen rekening met vroegere overtredingen indien in dit verband geen overtreding werd bestraft tijdens de 5 laatste aanslagjaren die het jaar van de nieuwe te bestraffen overtreding voorafgaan.”

15. Anders dan verzoekster in de laatste memorie betoogt, wordt de verwerende partij wel degelijk benadeeld door een niet-aangifte. Een niet-, te late of onjuiste aangifte houden voor de gemeente het risico in dat de correcte belasting niet wordt geïnd en brengen mee dat financiële en menselijke middelen moeten worden ingezet om de vereiste controles met het oog op een correcte inning uit te voeren.

16. Ook is het onjuist dat de verwerende partij overtreding na overtreding kan vaststellen zonder dat verzoekster hierover gehoord wordt. Artikel 7, § 4, kent de betrokkene een termijn van dertig kalenderdagen toe om schriftelijk zijn standpunt kenbaar te maken over het voornemen van het college van burgemeester en schepenen om tot een ambtshalve aanslag over te gaan.

Tegen de belasting en de belastingverhoging kunnen vervolgens een bezwaarschrift worden ingediend bij het college van burgemeester en schepenen overeenkomstig artikel 10, § 5, van de bestreden belasting. Ook in het kader van die bezwaarschriftprocedure wordt de betrokkene, op zijn verzoek, gehoord.

Tegen de beslissing van het college van burgemeester en schepenen staat uiteindelijk het beroep bij de rechtbank van eerste aanleg bedoeld in artikel 10, § 6, van de bestreden belasting open.

17. Tevens moet worden vastgesteld dat de belastingverhoging, waaraan een overheersend repressief karakter niet kan worden ontzegd, trapsgewijze is georganiseerd, gaande van een verhoging van 25 % tot een verhoging van 200 %. Opdat die laatste verhoging kan worden opgelegd, is vereist dat er al van een vierde overtreding sprake is.

Daarbij is het, gelet op artikel 7, § 5, c), van het belastingreglement, mogelijk om in geval van een laattijdige (juiste) aangifte de belastingverhoging nog te ontlopen door na het starten van de procedure van ambtshalve belasting en vooraleer het belastingkohier door het college uitvoerbaar is verklaard, alsnog een juiste en volledige aangifte aan de gemeente te bezorgen.

18. Gelet op wat voorafgaat, valt de Raad van State verzoekster niet bij in haar stelling dat de regeling van de belastingverhoging waarin het bestreden reglement voorziet “een kennelijke wanverhouding tussen het algemeen belang en het particulier belang tot gevolg heeft” en dat er *a priori* sprake is van “exuberante verhogingen”.

De regeling sluit op zich niet uit dat de verhoging wordt toegepast overeenkomstig, en aangepast is aan, de ernst van de tekortkoming die aan de belastingplichtige wordt toegerekend. Hoe dan ook gebeurt die toepassing onder voorbehoud van de controle die kan worden uitgevoerd door de bevoegde rechtbank, onder meer in het licht van het evenredigheidsbeginsel.

19. Verzoekster doet niet aannemen dat de in het middel aangevoerde rechtsregels geschonden zijn. Het middel wordt verworpen.

BESLISSING

1. De Raad van State verworpt het beroep

2. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro, op een bijdrage van 20 euro, en op een rechtsplegingsvergoeding van 770 euro die verschuldigd is aan de verwerende partij.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van zeventien maart tweeduizend drieëntwintig, door de Raad van State, Xe kamer, samengesteld uit:

Johan Lust,	kamervoorzitter,
Jan Clement,	staatsraad,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
bijgestaan door	
Silvan De Clercq,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Silvan De Clercq

Johan Lust