

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 266.846 van 28 mei 2026
in de zaak A. 241.806/XIV-39.960**

In zake: de NV B.S.
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Jens Mosselmans, Stef Feyen en Daniel Cortez Cazas
kantoor houdend te 1000 Brussel
Terhulpesteenweg 120
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen:

de STAD HOOGSTRATEN
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Dirk Van Heuven en Fien Duymelinck
kantoor houdend te 2600 Antwerpen
Cogels Osylei 61
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 29 april 2024, strekt tot de nietigverklaring van “het besluit van de stad Hoogstraten van 26 februari 2024 met als opschrift: ‘Goedkeuren van de aanpassing van het reglement belasting op verdeelapparaten van brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens’.”

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.

Adjunct-auditeur Nino Vermeire heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 22 april 2026.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Daniel Cortez Cazas, die verschijnt voor de verzoekende partij en advocaat Fien Duymelinck, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Adjunct-auditeur Nino Vermeire 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. De verzoekende partij exploiteert een servicestation voor vrachtwagens te Hoogstraten. Het servicestation is gelegen in industriegebied, bestemd voor de vestiging van industriële of ambachtelijke bedrijven.

Zij beschikt daartoe over een omgevingsvergunning, op 4 maart 2019 verleend door het college van burgemeester en schepenen van de verwerende partij.

3.2. Op het ogenblik van de vergunningverlening was het servicestation gelegen binnen het plangebied van het gemeentelijk ruimtelijk uitvoeringsplan ‘Transportzone Meer’ (hierna: GRUP), goedgekeurd bij

gemeenteraadsbeslissing van 27 augustus 2018, meer bepaald in de overdrukzone “voor ondersteunende dienstverlenende activiteiten”. In de stedenbouwkundige voorschriften voor deze zone zijn een aantal randvoorwaarden met betrekking tot het uitrustingsniveau bepaald. Nieuwe tankstations dienen (onder meer) uitgerust te zijn met minimum 10 tankpunten met bijhorende truckopstelplaats, waarvan minstens drie aantoonbaar geschikt zijn voor langere en zwaardere vrachtwagens. In de omgevingsvergunning van 4 maart 2019 wordt geoordeeld dat de aanvraag van de verzoekende partij aan de minimale uitrustingsvoorwaarden voor tankstations van het GRUP voldoet.

Nadat tegen het genoemde GRUP door meerdere belanghebbenden beroepen tot nietigverklaring werden ingediend, wordt het ingetrokken bij gemeenteraadsbesluit van 23 november 2020.

3.3. De gemeenteraad van de verwerende partij beslist op 14 december 2020 om met ingang van 1 januari 2021 een belasting te vestigen op “verdeelapparaten voor brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens”.

Naar aanleiding van fiscale procedures gevoerd tussen de verzoekende partij en de verwerende partij omtrent de ambtshalve aanslag en belastingverhoging gevestigd met toepassing van het genoemde belastingreglement van 14 december 2020, beslist de gemeenteraad op 26 februari 2024, eensdeels, om het op 14 december 2020 vastgestelde belastingreglement op te heffen en anderdeels om “[v]oor een termijn ingaande op 1 januari 2024 en eindigend op 31 december 2025” (opnieuw) een belasting te vestigen op “verdeelapparaten, bestemd voor gemotoriseerde voertuigen exclusief voor vrachtwagens, indien deze toegankelijk zijn voor het publiek”. Het belastingreglement wordt op de *web*-toepassing van de verwerende partij gepubliceerd op 29 februari 2024.

Dit is het bestreden besluit.

IV. Onderzoek van de middelen

A. Eerste middel

Vooraf: betreffende de eis tot samenvatting van de aangevoerde grieven

4. Artikel 2, § 1, derde lid, van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State’ (hierna: de algemene procedureregeling) voorziet dat een verzoekschrift een samenvatting van het middel moet bevatten als voor het middel een verdere uiteenzetting nodig is.

Luidens voornoemd artikel 2, § 1, derde lid, van de algemene procedureregeling kan de ontstentenis van de samenvatting van de grief niet leiden tot de niet-ontvankelijkheid van het middel, maar luidens het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 21 juli 2023 ‘tot wijziging van diverse besluiten betreffende de procedure voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State’ dat deze verplichting invoert, heeft “die ontstentenis [...] als enig mogelijk gevolg voor de verzoeker dat de draagwijdte van zijn grief niet correct samengevat en dus begrepen wordt in het verslag van de auditeur en in het arrest” (BS 26 juli 2023, 62630).

Te dezen bevat het verzoekschrift weliswaar een zeer beknopte samenvatting van het eerste middel maar het bevat geen samenvatting van de grieven in de zin van de voornoemde bepalingen, terwijl het verzoekschrift verdere toelichtingen bevat, waarin de verzoekende partij in detail en concreter ingaat op de argumenten die volgens haar het middel ondersteunen.

Het komt aan de Raad van State evenwel niet toe om, in de plaats van de verzoekende partij, te doen wat die partij moet doen. *A fortiori* past het niet aan de verzoekende partij om de samenvatting gemaakt van haar middel in het auditoraatsverslag alsnog te bekritisieren in haar laatste memorie door te stellen dat daarin (slechts) “twee middelonderdelen worden ontwaard” waarbij de

aangevoerde schending van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel eensdeels en de materiële motiveringsplicht anderdeels zouden zijn veronachtzaamd om, vervolgens, te stellen dat het middel in het auditorsverslag “slechts ten dele is onderzocht”, nu blijkt dat zij zelf tekort schiet aan haar reglementaire plicht. Met deze kritiek, waaraan ze overigens zelf had kunnen remediëren door te doen wat de regelgeving eist, wordt dan ook geen rekening gehouden. Het middel wordt derhalve begrepen zoals het in het verslag en hierna door de Raad van State wordt begrepen.

Uiteenzetting van het middel

5. In het eerste middel van het verzoekschrift voert de verzoekende partij een schending aan van “artikel 1.2 Burgerlijk Wetboek, het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, het verbod op retroactiviteit, de materiële motiveringsplicht en de artikelen 6 en 7 van het EVRM, elk op zich genomen, dan wel in samenhang gelezen”.

6. De verzoekende partij geeft in haar verzoekschrift de volgende “samenvatting” van het eerste middel:

“b. Samenvatting

30. Belastbare toestand reeds gematerialiseerd voor de aanname én inwerkingtreding. De bestreden beslissing van 26 februari 2024 treedt retroactief in werking (op 29 februari 2024), doch belast een (volgens het reglement) ondeelbare toestand op 1 januari 2024.

Hieruit blijkt dat de bestreden beslissing feiten of toestanden belast die zich reeds voor de inwerkingtreding van het belastingreglement hadden voltrokken. De bestreden beslissing schendt het retroactiviteitsverbod en is in strijd met het beginsel van rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel.”

7. In de memorie van wederantwoord dupliceert de verzoekende partij, wat zij eerder in haar verzoekschrift heeft toegelicht. Zij benadrukt dat de verwerende partij in haar memorie van antwoord evenmin een rechtvaardiging geeft voor de retroactieve inwerkingtreding van het bestreden besluit.

Wat de schending van het vertrouwensbeginsel betreft, repliceert zij nog dat in zoverre zou worden aangenomen dat de verzoekende partij er (enkel) op mocht vertrouwen dat een gebeurlijk nieuw reglement slechts in overeenstemming zou worden gebracht met cassatiearrest van 9 november 2023, dan nog was het niet redelijk voorzienbaar dat de verwerende partij dit “retroactief” zou doen. Zij meent voorts dat de rechtspraak waarnaar de verwerende partij verwijst irrelevant is voor het voorliggende beroep. In het cassatiearrest van 26 september 2002 oordeelt het Hof van Cassatie dat wanneer een (directe) belasting wordt geheven op grond van een voortdurende toestand die in het aanslagjaar wordt vastgesteld, het beginsel van de niet-retroactiviteit van (toenmalig) artikel 2 (oud) van het Burgerlijk Wetboek niet wordt geschonden doordat een belasting werd geheven “op wie zich zowel in het voorgaande jaar als in het nieuwe aanslagjaar in die toestand bevindt”. Echter in die zaak betrof het een belastingreglement dat werd goedgekeurd (21 november 1995) én werd gepubliceerd (28 november 1995) vóór 1 januari van het betrokken dienstjaar/aanslagjaar (1996). Te dezen echter hebben de belastbare toestand en het belastbaar feit zich reeds voltrokken op 1 januari 2024 wanneer de bestreden beslissing op 26 februari 2024 wordt vastgesteld en op 29 februari 2024 wordt gepubliceerd. In de voorliggende zaak heeft het aanslagjaar geen betrekking op de duurzame toestand gedurende een vorig (inkomsten)jaar. Het aanslagjaar stemt in de bestreden beslissing gewoonweg overeen met het kalenderjaar. Te dezen is de belasting krachtens artikel 4 van het bestreden besluit ondeelbaar en voor het hele aanslagjaar verschuldigd waarbij 1 januari van het aanslagjaar wel degelijk als enige relevante peildatum geldt voor het ontstaan van de belastingschuld en maakt aldus de situatie op 1 januari een “definitief vaststaande fiscale situatie van de belastingplichtige” uit. De gemeente kon na deze datum niet wettig een dergelijke belasting heffen zonder het retroactiviteitsverbod te schenden.

Zij benadrukt tot slot, wat betreft de geschonden geachte artikelen 6 en 7 van het Verdrag ‘tot bescherming van de mens en de fundamentele vrijheden’, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (hierna: EVRM), dat de automatische belastingverhoging een punitief karakter heeft, gelet op de internrechtelijke kwalificatie als ‘administratieve sanctie’, de aard van de sanctie

en de disproportionele ernst en zwaarte van het tarief zodat de waarborgen van de genoemde artikelen 6 en 7 hierop van toepassing zijn. De verwerende partij ontkent dit niet. De verzoekende partij herhaalt dat de verwerende partij negeert dat de bestreden beslissing “in tegenstelling tot artikel 7 van het decreet van 30 mei 2008” voorziet in een automatische belastingverhoging als administratieve sanctie voor het gebrek aan aangifte. Er is aldus niet alleen een loutere potentiële strafbaarstelling *in concreto*, maar tevens *in abstracto* nu de sanctie zich als een verplichting aandient en de toepasselijke strafmaat reeds bij voorbaat in het bestreden besluit wordt opgelegd. Gelet op de retroactiviteit van het bestreden besluit, moet worden vastgesteld dat het, in strijd met artikel 7 van het EVRM, een zwaardere straf oplegt dan die ten tijde van het mogelijke strafbare feit (1 januari 2024) van toepassing was.

8. In haar laatste memorie betwist de verzoekende partij het standpunt dat het eerste middel niet ontvankelijk is in zoverre erin wordt aangevoerd dat de opgelegde sanctie niet in overeenstemming is met de sancties bepaald in het formeel fiscaal recht, zoals vastgelegd in het decreet van 30 mei 2008. Immers, het eerste middel is genomen uit een schending van “artikel 1.2 Burgerlijk Wetboek, het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, het verbod op retroactiviteit, de materiële motiveringsplicht en de artikelen 6 en 7 van het EVRM, elk op zich genomen, dan wel in samenhang gelezen”. Hierbij zo stelt zij zelf beroept de verzoekende partij zich *niet* op een schending van het decreet van 30 mei 2008. Deze grief betreft immers het vierde middel waarin uitgebreid wordt toegelicht op welke wijze de bestreden beslissing in strijd is met deze rechtsnorm en waaromtrent de verwerende partij overigens verweer heeft kunnen voeren. Het eerste middel is derhalve in zijn totaliteit ontvankelijk.

Wat de gegrondheid van de door haar in het eerste middel geschonden geachte bepalingen betreft, herhaalt zij wat zij reeds in haar eerdere procedurestukken heeft uiteengezet.

Specifiek wat de irrelevantie van de door de verwerende partij aangehaalde rechtspraak betreft, herhaalt ze dat er te dezen geen sprake is van een

directe belasting van een duurzame toestand gedurende het vorige kalenderjaar (2023) aangezien het bestreden besluit het dienstjaar en het kalenderjaar doet samenvallen en bepaalt dat de belastingschuld zich op 1 januari 2024 op ondeelbare wijze materialiseerde (en zulks *vóór* de aanneming en publicatie van de bestreden beslissing) zodat moet worden vastgesteld dat 1 januari van het aanslagjaar wel degelijk als enige relevante peildatum geldt voor het ontstaan van de belastingschuld en een “definitief vaststaande fiscale situatie van de belastingplichtige uitmaakt”. Een fiscaalrechtelijke regel is (slechts) retroactief wanneer hij, zoals te dezen, van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Het bestreden reglement is retroactief, zowel in werkelijke zin als in fiscale zin.

Wat de ongerechtvaardigde inbreuk op het gewettigd vertrouwen betreft volhardt ze eveneens in haar eerdere standpunten en voegt nog toe dat het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel een belangenafweging vereisen waarbij rekening moet worden gehouden met de intensiteit van de aangetaste rechtmatige verwachtingen, de ernst van de inmenging in deze rechtmatige verwachtingen en het gewicht van het ingeroepen tegenbelang (in zoverre dat laatste rechtmatig is). Een dergelijke rechtvaardiging ontbreekt, zowel in de motivering als in de procedurestukken die de verwerende partij in de voorliggende procedure heeft ingediend.

Zij volhardt tot slot in haar standpunt dat zij wordt gegriefd door de automatische toepassing van zowel een belasting van ambtswege als de automatisch ermee gepaard gaande belastingverhoging die zijn te beschouwen als een (punitieve) sanctie in de zin van artikel 6 en 7 van het EVRM. Zij betwist het standpunt in het auditoraatsverslag dat omdat de sanctie trapsgewijs is, er niet langer sprake zou zijn van een straf in de zin van de artikelen 6 en 7 van het EVRM. Er wordt voorbijgegaan aan het automatische dat ligt vervat in artikel 7 van het bestreden besluit en de verwerende partij ertoe verplicht automatisch over te gaan tot een ambtshalve aanslag wanneer de voorwaarden hiertoe vervuld zijn, wat in combinatie met de automatische belastingverhoging de kwalificatie als sanctie van

strafrechtelijke aard versterkt. Een dergelijke sanctie kan niet met terugwerkende kracht worden ingevoerd.

Beoordeling

9. De voor de beoordeling van het eerste middel relevante bepalingen van het bestreden belastingreglement luiden:

“Artikel 1

Voor een termijn ingaande op 1 januari 2024 en eindigend op 31 december 2025 wordt een belasting gevestigd op verdeelapparaten van brandstoffen, bestemd voor gemotoriseerde voertuigen exclusief voor vrachtwagens, indien deze toegankelijk zijn voor het publiek.

[...]

Artikel 3

De belasting is verschuldigd door de eigenaar van de verdeelapparaten van brandstoffen op 01 januari van het aanslagjaar. De uitbater van verdeelapparaten van brandstoffen is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting.

Artikel 4

De belasting is ondeelbaar en voor gans het aanslagjaar verschuldigd

[...]

Artikel 6

De belastingplichtige ontvangt vanwege de stad een aangifteformulier dat behoorlijk ingevuld en ondertekend tegen uiterlijk 1 oktober van het lopende aanslagjaar moet worden teruggestuurd.

De belastingplichtige die geen aangifteformulier heeft ontvangen, is gehouden, uiterlijk op 1 oktober van het lopende aanslagjaar, aan de stad voor de aanslag noodzakelijke gegevens ter beschikking te stellen.

Artikel 7

Bij gebrek aan aangifte binnen de in artikel 6 gestelde termijn, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte vanwege de belastingplichtige, wordt de belasting ambtshalve gevestigd.

In geval van ambtshalve aanslag wordt de belasting gevestigd op basis van de gegevens waarover de belastingheffende overheid beschikt.

Voor de belasting ambtshalve wordt gevestigd, brengt het college van burgemeester en schepenen, of het personeelslid dat door het college van burgemeester en schepenen daartoe is aangesteld, de belastingplichtige, met een aangetekende brief op de hoogte van de redenen waarom ze gebruik maakt van deze procedure, de elementen waarop de aanslag is gebaseerd evenals de wijze van bepaling van die elementen en het bedrag van de belasting.

De belastingplichtige beschikt over een termijn van 30 kalenderdagen te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op de verzending van die kennisgeving om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen. Als een belasting ambtshalve is gevestigd, moet de belastingplichtige het bewijs leveren van de juistheid van de door hem ingeroepen elementen.

Op de ambtshalve opname in het kohier van de belasting zal een belastingverhoging van 25%, 50% of 100% worden toegepast al naargelang het een eerste, tweede of derde (en volgende) overtreding betreft. Het bedrag van deze verhoging wordt gelijktijdig en samen met de ambtshalve belasting ingekohierd.

De stad kan, rekening houdende met de opmerkingen van de belastingplichtige, geheel of gedeeltelijk verzaken aan de belastingverhoging.”

Betreffende de aangevoerde schending van het verbod op retroactiviteit en de materiële motiveringsplicht

10. De verzoekende partij acht in essentie het retroactiviteitsverbod dat zich opdringt aan het bestuur (en dat volgens haar ook uitdrukking vindt in artikel 1.2. van het Burgerlijk Wetboek dat voorschrijft dat de wet alleen voor het toekomstige beschikt en geen terugwerkende kracht heeft), geschonden. Die bepaling verzet zich, aldus de verzoekende partij, tegen de aanneming van een gemeentelijk belastingreglement dat een terugwerkende kracht zou hebben.

11. Gemeenten zijn gebonden door het beginsel van de niet-retroactiviteit van hun (belasting)reglementen.

Hieruit volgt dat toestanden die reeds integraal voltrokken zijn bij de aanvang van het dienstjaar, niet meer kunnen worden belast. Evenwel – en anders dan de verzoekende partij dat ziet –, belet zulks niet dat toestanden of activiteiten die zich voordoen vóór het belastingreglement maar tijdens het dienst-/aanslagjaar worden belast. Een lokaal belastingreglement kan immers, zonder terugwerkende kracht te hebben, een directe belasting invoeren waarvan het belastbaar tijdperk begint op de eerste januari van het aanslagjaar tijdens hetwelk het in werking is getreden (Cass. 16 mei 2014, ECLI:BE:CASS:2014:ARR.20140516.5). De *ratio legis* hiervan is dat gemeenteraadsbesluiten die directe belastingen invoeren, geacht moeten worden terug te werken tot 1 januari van het aanslagjaar.

Dit betekent dat wanneer een gemeentebelasting wordt geheven op grond van een voortdurende toestand die nog in het aanslagjaar kan worden vastgesteld, het beginsel van niet-retroactiviteit niet wordt geschonden. In de mate dat de verzoekende partij het anders ziet, gaat zij uit van een verkeerde rechtsopvatting.

12. Er dient te dezen worden vastgesteld dat het bestreden belastingreglement werd goedgekeurd op 26 februari 2024, met temporeel toepassingsgebied vanaf 1 januari 2024.

Aangezien de belasting op verdeelapparaten van brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens een directe belasting is, die uit haar aard een duurzame toestand treft, doet het feit dat ze pas in de loop van het dienstjaar 2024 in werking treedt er niet aan af dat ze een bijdrageplicht veroorzaakt die betrekking heeft op het gehele dienstjaar 2024, gaande van 1 januari tot 31 december van het betrokken aanslagjaar. De belastbare toestand is te dezen, wat door geen van de partijen wordt betwist, een voortdurende toestand die nog steeds aanwezig is na het volkomen worden van het belastingreglement op 26 februari 2024 en de publicatie ervan op 29 februari 2024.

Het bepaalde in artikel 4 van het bestreden reglement dat de belasting ondeelbaar is en voor gans het aanslagjaar, te dezen 2024, verschuldigd is, doet daaraan niet af.

Het retroactiviteitsverbod wordt voorts niet geschonden wanneer de materiële belastingschuld ontstaat in hoofde van wie vanaf de inwerkingtreding de aanslagvoorwaarden vervult. De bepaling in artikel 3 van het bestreden belastingreglement, namelijk dat de belasting verschuldigd is door “de eigenaar van de verdeelapparaten van brandstoffen op 01 januari van het aanslagjaar”, houdt enkel in dat onder hen die vanaf de inwerkingtreding de aanslagvoorwaarden vervullen, alleen diegenen kunnen worden getroffen in wier hoofde de belastbare toestand *ook* op 1 januari van het dienstjaar aanwezig was. Het is dus ook niet retroactief om in het belastingreglement, dat in de loop van aanslagjaar 2024 wordt gestemd, te verwijzen naar de toestand op 1 januari van dat aanslagjaar.

Hieraan wordt evenmin afbreuk gedaan door het gegeven dat het vorig belastingreglement van 14 december 2020 dat betrekking had op de dienstjaren 2021 tot 2025 pas in de loop van het dienstjaar 2024 werd opgeheven.

13. Een schending van het verbod op retroactiviteit ligt niet voor zodat er evenmin noodzaak is om “de retroactiviteit specifiek te motiveren”: er is te dezen dan ook niet vereist dat er een reden van algemeen belang naar voor zou worden geschoven ter verantwoording waarom het bestreden belastingreglement ingaat op 1 januari 2024.

Voorts, in zoverre de verzoekende partij deze grief ook ent op artikel 1.2 van het Burgerlijk wetboek valt haar kritiek samen met wat hiervoor reeds is gesteld en zulks nog los van de vraag of deze bepaling ook op de gemeente van toepassing is. Hoe dan ook is de gemeente gebonden door het verbod van retroactiviteit zoals dat voortvloeit uit het rechtszekerheidsbeginsel dat zich opdringt aan het bestuur en waarvan de verzoekende partij ook de schending aanvoert.

14. Het middel is in die mate ongegrond.

Betreffende de aangevoerde schending van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel

15. In zoverre de verzoekende partij het rechtszekerheidsbeginsel, in het bijzonder het vertrouwensbeginsel geschonden acht, samengevat, omdat zij meende er rechtmatig op te mogen vertrouwen uit hoofde van het – in het kader van een fiscaal jurisdictioneel beroep naar aanleiding van een tussen haar en de verwerende partij gerezen individueel belastinggeschil –, tussengekomen minnelijk akkoord (zoals vastgesteld bij vonnis van 19 februari 2024) waarbij de verwerende partij de betaalde belastingen voor de aanslagjaren 2021, 2022 en 2023 terugbetaalde dat zij niet langer uit hoofde van een soortgelijke belasting “retroactief” zou worden belast, kan zij niet worden bijgevalen.

16. Het vertrouwensbeginsel, te dezen *in fiscalibus*, impliceert dat het bestuur de rechtmatige verwachtingen die de belastingplichtige uit het bestuursoptreden haalt, niet mag beschamen. Rechtmatige verwachtingen zijn verwachtingen die de belastingplichtige in redelijkheid heeft kunnen halen uit het

bestuursoptreden. Indien een normaal voorzichtige en oplettende belastingplichtige had moeten weten dat de gewekte verwachtingen eventueel niet zouden kunnen of mogen worden gehonoreerd, kan hij zich niet op het vertrouwensbeginsel beroepen.

17. Vooreerst – daargelaten nog dat zoals hiervoor is gebleken met het bestreden reglement geen schending van het verbod van retroactiviteit voorligt en het bestreden reglement voorts geen betrekking heeft op de voorgaande aanslagjaren 2021 tot 2023 waarover een (individueel) akkoord werd gesloten –, dient vastgesteld dat de opheffing (voor de toekomst) van het vorig belastingreglement van 14 december 2020 (voor de periode 2021-2025) en de terugbetaling van de belastingen voor wat betreft aanslagjaren 2021, 2022 en 2023 er niet aan in de weg staan dat de verwerende partij, op grond van haar grondwettelijk gewaarborgde fiscale bevoegdheid, een nieuw, aangepast belastingreglement aanneemt voor een nieuwe termijn ingaande op 1 januari 2024 en eindigend op 31 december 2025.

Met het (bestreden) reglement beoogt de verwerende partij overigens een onwettigheid te herstellen waarmee het eerdere (inmiddels opgeheven) belastingreglement van 14 december 2020 was behept en waarbij zij aldus tegemoet komt aan het vereiste om de aangiftetermijn in het belastingreglement zelf op te nemen waaraan namelijk niet was voldaan in het eerdere belastingreglement van 14 december 2020, wat blijkt uit de aanhef van het bestreden besluit:

“De belasting op verdeelapparaten voor brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens werd door de gemeenteraad vastgesteld op 22 [lees: 14] december 2020.

Tegen deze belasting werd door één belastingplichtige fiscaal beroep aangetekend. In het kader van deze procedure werd door deze belastingplichtige verwezen naar het arrest van nr. F.22.0155.N van het Hof van Cassatie van 9 november 2023. In dit arrest wordt gesteld dat belastingreglementen waarin de aangiftetermijn wordt bepaald in het aangifteformulier in plaats van het reglement zelf integraal onwettig zijn.

Net zoals in vele Vlaamse steden en gemeenten dwingt dit arrest de stad Hoogstraten bij hoogdringendheid tot opheffing van diverse belastingreglementen en tot de vaststelling van nieuwe belastingreglementen.

De stad maakt van de gelegenheid gebruik om zowel de aanhef als de inhoud van het belastingreglement aan te passen in acht genomen de middelen die eerder tegen het opheffen belastingreglement werden opgeworpen.”

Niet blijkt overigens – en zulks zonder dat de Raad van State moet onderzoeken of de verwerende partij wel zou kunnen afzien van haar reglementaire bevoegdheid om voor de aanslagjaren 2024 en 2025 een nieuw (vergelijkbaar) belastingreglement uit te vaardigen –, dat de verwerende partij een dergelijke toezegging zou hebben gedaan.

18. Het middel is ook in die mate ongegrond.

Betreffende de aangevoerde schending van de artikelen 6 en 7 van het EVRM

19. De verzoekende partij betoogt met deze kritiek in essentie dat door de automatische belastingverhoging die wordt toegepast bij niet aangifte, niet tijdige, onjuiste of onvolledige of onnauwkeurige aangifte de belasting zelf een strafrechtelijk karakter verkrijgt, gelet op de aard van de norm en de disproportionele zwaarte van het tarief.

20. Wat deze grief betreft, dient vooreerst te worden vastgesteld dat aangezien, zoals hierna uit de beoordeling van het tweede middel blijkt, de bestreden belasting als vergoedend kan worden beschouwd, deze in beginsel niet kan worden aangemerkt als een sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM.

Vermits een niet-, niet-tijdige, onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte voor de verwerende partij het risico inhoudt dat de correcte belasting niet wordt geïnd en verder met zich kan meebrengen dat financiële en menselijke middelen moeten worden ingezet om de vereiste controles met het oog op een correcte inning uit te voeren, is het niet onwettig noch onredelijk dat het hiervoor aangehaalde artikel 7 van het bestreden besluit voorziet in de mogelijkheid voor de verwerende partij om over te gaan tot een ambtshalve belasting op basis van de gegevens waarover zij reeds beschikt.

Daarbij is overigens nog op te merken dat het, gelet op artikel 7, derde lid, van het bestreden besluit, voor een belastingplichtige nog mogelijk is om “voor de belasting ambtshalve wordt gevestigd”, zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen.

21. De in artikel 7, eerste *iuncto* laatste lid, van het bestreden reglement beoogde belastingverhoging is een administratieve sanctie waarin de gemeenteraad heeft voorzien wanneer er op 1 oktober (van het betrokken aanslagjaar) geen, dan wel een onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte heeft plaatsgevonden. De belastingverhoging heeft betrekking op de aangifteplicht van de belastingplichtige.

Dergelijke belastingverhoging zoals deze is voorzien in artikel 7, laatste lid, van het bestreden besluit, treft *c.q.* sanctioneert de niet-, niet-tijdige, onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte. Aan deze belastingverhoging die trapsgewijze is georganiseerd, gaande van een verhoging van 25 %, 50% of 100 % al naargelang het een eerste, tweede of derde (en volgende) overtreding betreft, kan een overheersend repressief (en daardoor ontradend) karakter niet worden ontzegd, De voorziene belastingverhoging is ook niet onaanzienlijk.

Er dient wat de belastingverhoging betreft wel nog te worden opgemerkt dat het, gelet op artikel 7, derde lid *iuncto* laatste lid, van het bestreden besluit, voor een belastingplichtige nog mogelijk is om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen, wat kan leiden – niet alleen tot een aanpassing van het bedrag van de verschuldigde belasting – doch ook tot een geheel of gedeeltelijk verzaken aan de belastingverhoging.

22. Gelet op wat voorafgaat, wordt het standpunt van de verzoekende partij niet bijgevalen dat de bestreden belasting *door* de regeling van de belastingverhoging, waarin het bestreden besluit voorziet, een strafrechtelijk karakter verkrijgt. 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 toetsing met volle rechtsmacht die kan worden uitgevoerd door de bevoegde fiscale rechtbank, onder meer in het licht van het evenredigheidsbeginsel (zie GwH. nr. 90/2025, van 19 juni 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.090)).

23. Tot slot, in zoverre de verzoekende partij in haar laatste memorie nog aanvoert dat de wijze van formulering in artikel 7, eerste lid, van het bestreden besluit, namelijk dat de belasting ambtshalve “wordt” gevestigd – de wettelijk vereiste discretionaire beoordelingsvrijheid volgens artikel 7 van het decreet van 30 mei 2008 “op onwettige wijze uitsluit, wat in combinatie met de automatische belastingverhoging tevens de kwalificatie als sanctie van strafrechtelijke aard versterkt (minstens versterkt dit dat er sprake is van een indicatie of verzwaring van het repressieve karakter, de ernst en zwaarte en het disproportionele karakter van de sanctie van belastingverhoging)”, wordt zij evenmin bijgevalen.

Daargelaten dat de verzoekende partij in haar laatste memorie zelf erkent dat het eerste middel niet is gesteund op een schending van het genoemde artikel 7 van het decreet van 30 mei 2008 – daarover handelt immers haar vierde middel (*cfr. infra*) – , gaat zij er bovendien aan voorbij dat artikel 7, tweede lid van het bestreden besluit voorziet in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn opmerkingen te doen gelden vooraleer de belasting ambtshalve wordt gevestigd, daarin begrepen de mogelijkheid het bewijs te leveren van de juistheid van de door hem ingeroepen elementen en, bovendien, dat die opmerkingen – naast een aanpassing van het verschuldigde bedrag op basis van correcte feitelijke gegevens – aanleiding kunnen geven tot het geheel of gedeeltelijk verzaken aan de belastingverhoging (artikel 7, laatste lid van het bestreden besluit).

24. Het eerste middel is ook in die mate ongegrond.

Conclusie

25. Het eerste middel is ongegrond.

B. Tweede middel

Uiteenzetting van het middel

26. In het tweede middel van het verzoekschrift voert de verzoekende partij een schending aan van “artikel 170 en de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, het zorgvuldigheidsbeginsel, de materiële motiveringsplicht, het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, elk op zich genomen, dan wel in samenhang gelezen”.

De verzoekende partij vat het door haar aangevoerde tweede middel – dat zij vervolgens nog uitgebreid toelicht –, zelf als volgt samen:

“b. Samenvatting

39. *De draagwijdte van de bestreden beslissing.* De belasting wordt opgelegd uit hoofde van de bestreden beslissing die bepaalt dat de belasting tot doel heeft verschillende vormen van overlast in te dijken die volgens de gemeente aan de uitbating van tankstations voor vrachtwagens zijn te wijten, zoals onder andere ‘tanktoerisme’, en ‘overlast inzake mobiliteit, infrastructuur, wegennet, milieu en netheid (zwerfvuil, menselijke uitwerpselen)’.

Verder staat in het reglement te lezen dat het hierom verantwoord is om ‘de exploitanten van ‘tankstations’ te laten betalen bijdragen’ aan de kosten ‘veroorzaakt door de tankstations’. Het ‘tanktoerisme voor personenwagens’ in Hoogstraten blijft buiten schot, want hoewel dat er ook is, zouden de ‘negatieve gevolgen daarvan zijn veel beperkter zijn.’

De bestreden beslissing viseert daarom enkel de eigenaars en exploitanten van publiek toegankelijke verdeelapparaten die exclusief bestemd zijn voor vrachtwagens, om dienvolgens hun verdeelapparaten te belasten aan een tarief van 2.500 euro per slang.

40. *Schending van de aangevoerde bepalingen.* De bestreden beslissing creëert een onwettig onderscheid in fiscale behandeling tussen houders van verdeelapparaten exclusief bestemd voor vrachtwagens en houders van andere verdeelapparaten, hoewel zij een gelijkaardige economische activiteit uitoefenen en zich in een voldoende vergelijkbare toestand bevinden.

De Stad Hoogstraten heeft het door haar gecreëerde onderscheid niet afdoende verantwoord.

De verwerende partij heeft zich voor de aanname van het opgeheven belastingreglement kennelijk geïnspireerd op de gemeentebelasting op tankstations van Maasmechelen. Deze belasting kan evenwel allerm minst het in voege gestelde onderscheid verantwoorden. Er bestaan immers duidelijke verschillen – zoals het feit dat dat reglement alle houders van verdeelapparaten, ongeacht hun bestemming belast – met het belastingreglement van Hoogstraten dat enkel verdeelapparaten/brandstofslangen exclusief voor vrachtwagens belast.

Verder blijkt dat het Hoogstratense – in tegenstelling tot het Maasmechelse – belastingreglement hoofdzakelijk tot doel heeft verschillende vormen van overlast

in te dijken die volgens de gemeente aan de uitbating van tankstations zijn te wijten zoals ‘tanktoerisme’, ‘verkeersonveilige situaties’, ‘overlast inzake mobiliteit, infrastructuur, wegennet, milieu en netheid (zwerfvuil, menselijke uitwerpselen)’. Dit zijn dezelfde problematieken die de stad via het (inmiddels) ingetrokken RUP wenste aan te pakken. De bestreden beslissing legt op dit manier de inbreuk met op het vertrouwensbeginsel en de hoofdzakelijk niet-fiscale doelstelling bloot. Dit gebrek aan fiscaal hoofddoel impliceert echter een manifeste bevoegdheidsoverschrijding.

Doorheen de toelichting zal blijken dat de stad Hoogstraten op tal van punten is tekortgeschoten aan haar zorgvuldigheidsplicht en haar motiveringsverplichting bij het nemen van de bestreden beslissingen in uitvoering van het evenzeer onwettige belastingreglement.

[...]”.

In de memorie van wederantwoord volhardt de verzoekende partij in het tweede middel. Zij meent dat het verweer dat enkel vrachtwagens gehouden zouden zijn tot wettelijk verplichte rusttijden en het tanktoerisme van vrachtwagenchauffeurs voor meer overlast zou zorgen dan tanktoerisme voor personenwagens, geen grondslag vindt in het bestreden besluit noch in het administratief dossier waardoor deze niet als grondslag kan dienen. Zij meent voorts dat deze argumentatie geen hout snijdt. Volgens haar zal een vrachtwagen(chauffeur) die rust dit niet noodzakelijk doen op een servicestation met meer verdeelapparaten of brandstofslangen. Er zou geen voldoende rechtstreeks verband zijn tussen de verplichte rusttijden van vrachtwagenchauffeurs en het aantal verdeelapparaten. De gemeente verwijst naar een ongedateerd “verslag van [D.G.]” betreffende zwerfvuilbeleid in de transportzone, maar dit document kan moeilijk als objectief advies worden beschouwd omdat het afkomstig is van een commerciële aannemer verantwoordelijk voor onderhoud. De argumenten die door de gemeente Hoogstraten worden aangevoerd om onderscheid te maken tussen verschillende vormen van tanktoerisme zijn ongegrond en missen zowel logische als empirische onderbouwing, wat zij vervolgens illustreert. Wat het beweerde gebrek aan fiscaal hoofddoel betreft, volhardt ze in haar standpunt dat uit het bestreden reglement zou blijken dat het hoofdzakelijk tot doel heeft om de verschillende vormen van overlast in te dijken die volgens de gemeente aan de uitbating van tankstations zijn te wijten, zoals onder andere “tanktoerisme”, “overlast inzake mobiliteit, infrastructuur, wegennet, milieu en netheid (zwerfvuil, menselijke uitwerpselen)”, waarbij de verwijzing naar de “financiële toestand van de gemeente” slechts een

algemene stijlformule is waaruit blijkt dat het werkelijk nagestreefde doel geen fiscaal doel is, wat zij vervolgens opnieuw uitgebreid beoogt te illustreren. Zij herhaalt dat ook het zorgvuldigheidsbeginsel geschonden is wat volgens haar blijkt uit “het karige administratief dossier”, waarbij zij haar standpunt verder toelicht.

In haar laatste memorie herhaalt de verzoekende partij wat zij eerder heeft uiteengezet, opnieuw uitgebreid gebruik makend van (eigen) voorbeelden en inzichten om onder meer het “ongedateerd verslag van [D.G.] betreffende zwerfvuilbeleid in de transportzone” te weerspreken. Wat betreft het door haar aangevoerde gebrek aan objectief criterium en het niet-pertinent onderscheid om de doelstelling van het bestreden besluit te bereiken, meent ze dat dit in het auditorsverslag onbesproken blijft. Zij had namelijk aangegeven dat het gehanteerde criterium in functie van de ‘exclusieve bestemming’ van de verdeelapparaten in de praktijk aanleiding geeft tot onzekerheid bij de aangifteplicht. Dit is het geval voor bepaalde types verdeelapparaten die niet alleen geschikt zijn voor ‘vrachtwagens’, maar tevens voor bussen, of andere voertuigen, wat aanleiding geeft tot onvoorspelbaarheid bij de toepassing van dit criterium. Voorts is het onderscheid evenmin pertinent om de vooropgestelde doelstelling inzake het bestrijden van overlast te bereiken. Bepaalde gemeenteraadsleden hebben erkend dat de belasting geen oplossing zal betekenen voor het tanktoerisme. Voorts is het servicestation vergund conform het GRUP en heeft de verzoekende partij haar plannen en investeringen afgestemd op de daarin bepaalde minimumvoorzieningen, die voldoende zijn voor de opvang van de overlast op het openbaar domein en de omgeving. Dat de verwerende partij terugkomt op deze visie (ten tijde van het GRUP) alsof het een vergissing betrof en het aantal verdeelapparaten thans lijkt te beschouwen als oorzaak van de overlast is allerm minst consistent (schending van het opgewekt vertrouwen).

Beoordeling

Vooraf

27. Naast artikel 170, § 4, van de Grondwet dat het legaliteitsbeginsel in gemeentelijke belastingaangelegenheden en (*iuncto* de artikelen 41 en 162 van de Grondwet) het beginsel van de gemeentelijke fiscale autonomie omvat, verwoorden de in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet vervatte bepalingen het gelijkheidsbeginsel en het verbod van discriminatie inzake belastingen.

Deze bepalingen inzake gelijke behandeling en niet-discriminatie staan er niet aan in de weg dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van personen, althans voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Die verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de belasting. De gelijkheidsregel is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt in dat het bestuur zijn beslissing op zorgvuldige wijze moet voorbereiden. Dit impliceert dat de beslissing dient te steunen op werkelijk bestaande en concrete feiten die met de vereiste zorgvuldigheid werden vastgesteld. De overheid is onder meer verplicht om zorgvuldig te werk te gaan bij de voorbereiding van de beslissing en de feitelijke en juridische aspecten van het dossier deugdelijk te onderzoeken, zodat zij met kennis van zaken kan beslissen.

De materiële motiveringsplicht houdt in dat iedere administratieve rechtshandeling en dus ook een reglementair besluit, moet steunen op motieven waarvan het feitelijk bestaan naar behoren is bewezen en die in rechte ter verantwoording van die handeling in aanmerking kunnen worden genomen. Bij de beoordeling van de naleving van de materiële motiveringsplicht is de Raad van State niet bevoegd om zijn oordeel omtrent de feiten in de plaats te stellen van het

oordeel van de administratieve overheid. Hij is enkel bevoegd om desgevraagd na te gaan of de administratieve overheid is uitgegaan van de juiste feitelijke gegevens, of zij die correct heeft beoordeeld en of zij op grond daarvan binnen de perken van de redelijkheid tot haar besluit is kunnen komen.

Het vertrouwensbeginsel houdt in dat het bestuur de rechtmatige verwachtingen, die de burger uit het bestuursoptreden put, niet mag beschamen. De burger, te dezen de belastingplichtige, moet kunnen vertrouwen op een vaste gedragslijn van de overheid of op regelmatige toezeggingen of beloften die de overheid in een concreet geval heeft gedaan. Als rechtmatige verwachtingen kunnen worden beschouwd de verwachtingen die de belastingplichtige in redelijkheid heeft kunnen puren uit het bestuursoptreden. Indien een normaal voorzichtige en oplettende belastingplichtige had moeten weten dat de gewekte verwachtingen eventueel niet zouden kunnen of mogen worden gehonoreerd, kan hij zich niet op het vertrouwensbeginsel beroepen.

28. Het auditoraat besluit op grond van de volgende overwegingen tot de ongegrondheid van het tweede middel:

“4.10. In het eerste middelonderdeel voert verzoeker in essentie de schending aan van het beginsel van gelijkheid en de niet-discriminatie in fiscale zaken. De in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet vervatte regels met betrekking tot de gelijkheid en de niet-discriminatie inzake belastingen staan er niet aan in de weg dat een verschillende fiscale behandeling wordt ingesteld ten aanzien van bepaalde categorieën van bedrijven, althans voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en redelijk verantwoord is. Die verantwoording moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de belasting.

4.11. De gemeenten beschikken over een grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie, die hen toelaat om binnen de grenzen van de door de wetgever opgelegde beperkingen en onder controle van de toezichthoudende overheid, gelijk welke materie aan een belasting te onderwerpen.

Van die autonomie gebruik makend, heeft verweerder met het bestreden besluit gemeend een belasting te moeten heffen op ‘verdeelapparaten, bestemd voor gemotoriseerde voertuigen exclusief voor vrachtwagens, indien deze toegankelijk zijn voor het publiek’.

Het bestreden besluit voert ter verantwoording aan wat volgt:

‘De financiële toestand van de stad vraagt de invoering van rendabele belastingen.

Er is ook een nevendoelstelling voor de belasting op publiek toegankelijke verdeelapparaten van brandstoffen die exclusief of hoofdzakelijk bestemd zijn voor vrachtwagens.

Hoogstraten wordt immers geconfronteerd met de negatieve gevolgen van tanktoerisme door vrachtwagens, waarbij chauffeurs vlak voor en na de grens met Nederland (goedkoper) tanken.

Dit tanktoerisme veroorzaakt overlast inzake mobiliteit, infrastructuur, wegennet, milieu en netheid (zwerfvuil, menselijke uitwerpselen) en dus ook bovendien bijkomende uitgaven voor de stad. Er bestaat ook tanktoerisme voor personenwagens in Hoogstraten, maar de negatieve gevolgen daarvan zijn veel beperkter in Hoogstraten dan het tanktoerisme van vrachtwagens.

Aangezien de uitbating van tankstations een economische activiteit is die voor de exploitanten redelijkerwijze inkomsten genereren, is het verantwoord om ook hen te laten bijdragen aan de bijkomende kosten veroorzaakt door de tankstations.

Ook dit verantwoordt een onderscheiden behandeling van verdeelapparaten voor vrachtwagens en verdeelapparaten voor personenwagens.

In het licht van de klimaatdoelstellingen wordt het gebruik van schone brandstoffen die fossiele brandstoffen vervangen als energievoorziening vrijgesteld van belasting.'

Met andere woorden heeft verweerder, teneinde in zijn financiële behoefte te voorzien, een bijdrageplicht ingesteld ten laste van de eigenaars van verdeelapparaten van brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens om reden van de bijkomende kosten, overlast en andere negatieve gevolgen die worden veroorzaakt door tanktoerisme van vrachtwagens.

4.12. Het fenomeen van tanktoerisme in de grensstreek met Nederland is een feit van algemene bekendheid dat te wijten is aan de lagere brandstofprijzen in België. Dat verweerder op zijn grondgebied, in het bijzonder nabij de grensovergang tussen België en Nederland, ook geconfronteerd wordt met tanktoerisme van vrachtwagens, wordt geredelijk bewezen door de stukken van het administratief dossier. Er blijkt uit dat het grondgebied van verweerder wordt doorkruist door de Europese weg 19 (of kortweg E19), die Amsterdam en Parijs verbindt en dus een belangrijke, druk bereden noord-zuidverbinding uitmaakt. Langs deze autosnelweg ligt een bedrijventerrein gekend als de 'Transportzone Meer', waar verschillende logistieke bedrijven gevestigd zijn, alsook verschillende servicestations die hun dienstverlening hoofdzakelijk of exclusief aanbieden aan vrachtwagens – waaronder dat van verzoeker. Dat deze servicestations tanktoerisme genereren op het grondgebied van verweerder wordt door verzoeker niet tegengesproken.

Door dit tanktoerisme, aldus verweerder, ontstaat er verkeershinder in de vorm van files van aanschuivende vrachtwagens op de autosnelweg richting voormeld bedrijventerrein en vrachtwagens die er langs de kant van de weg parkeren of er zelfs overnachten. Zulks kan eveneens uit het administratief dossier worden afgeleid. Daarnaast brengt dit tanktoerisme overlast en andere negatieve gevolgen met zich mee. Verweerder heeft de problematiek van het zwerfvuil laten onderzoeken door [D.G.], een bedrijf dat zich specialiseert in de inrichting van groene ruimtes, die (de chauffeurs van) de vrachtwagens aanwijzen als oorzaak van het achterlaten van afval en menselijke uitwerpselen.

Verweerder laat in zijn memorie van antwoord nog gelden dat vooral de wettelijk verplichte rusttijden van de vrachtwagenchauffeurs, die *de facto* worden gekoppeld aan een tankbeurt, het meeste hinder en overlast veroorzaken. Het tanktoerisme van personenwagens vormt geen acuut probleem, vermits de chauffeurs van personenwagens niet gehouden zijn tot deze wettelijk verplichte rusttijden en zodoende niet of niet in dezelfde mate rusten en overnachten in hun voertuig. In tegenstelling tot wat verzoeker aanvoert, dient reeds te worden opgemerkt dat deze verantwoording steun kan vinden in de preambule van het bestreden besluit als zijnde één van de negatieve gevolgen van het tanktoerisme van vrachtwagens en in het bijzonder aansluit bij het doel van het bestreden besluit om de eigenaars van

servicestations exclusief bestemd voor vrachtwagens te laten bijdragen aan de bijkomende kosten veroorzaakt door de overlast afkomstig van dit type servicestations.

Dat de servicestations in de grenszone tanktoerisme van vrachtwagens veroorzaken en overlast en andere negatieve gevolgen meebrengen, wordt door de stukken die verzoeker bijbrengen geenszins tegengesproken, integendeel. Zo blijkt uit een e-mail van 19 januari 2021 van verzoeker gericht aan verweerder dat ‘de problematiek omtrent sluikstorten, wildplassen, foutief parkeren, sanitaire voorzieningen beschadigen...’ moeilijk te beheren is op zijn servicestation.

4.13. Er blijken bijgevolg voldoende objectieve gegevens voorhanden om aan te nemen dat de uitbating van servicestations op het grondgebied van verweerder, waarbij de dienstverlening uitsluitend gericht is op vrachtwagens, meer nadelige gevolgen meebrengen dan andere servicestations, inzonderheid inzake tanktoerisme, verkeershinder en allerlei vormen van overlast, die kunnen verantwoorden dat – met het oog op de financiering van de algemene dienstverlening – een specifieke bijdrageplicht wordt ingevoerd ten laste van de eigenaars ervan.

Het komt, in het licht van al het voorgaande, bijgevolg niet onverantwoord voor dat de bestreden belasting in een onderscheiden behandeling voorziet van houders van verdeelapparaten exclusief bestemd voor vrachtwagens enerzijds en houders van andere verdeelapparaten anderzijds.

4.14. Het gegeven dat ‘de exclusiviteit of de mate van ‘bestemdheid’ [van de verdeelapparaten] in het belastingreglement’, aldus verzoeker, niet zou worden gespecificeerd, neemt niet weg dat het gemaakte onderscheid tussen verdeelapparaten van brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens enerzijds en andere verdeelapparaten anderzijds, die niet binnen de nadere omschrijving vallen van het bestreden besluit, alsnog berust op een objectief criterium.

Verzoekers argumentatie dat het gemaakte onderscheid bovendien niet pertinent zou zijn om de vooropgestelde doelstelling van de bestreden belasting te bereiken, kan verder ook niet overtuigen. Gelet op al het voorgaande, ziet de verslaggevend auditeur geen reden om te betwijfelen dat, zoals verweerder betoogt, het tanktoerisme van vrachtwagens meer nadelige gevolgen meebrengt dan het tanktoerisme van personenwagens wat bijgevolg de ingestelde bijdrageplicht ten laste van de eigenaars van servicestations exclusief bestemd voor vrachtwagens kan verantwoorden.

4.15. Het gegeven dat verzoeker beschikt over een omgevingsvergunning voor de uitbating van zijn servicestation, die verleend werd conform de voorschriften van het GRUP, staat er niet aan in de weg dat verweerder (op een later tijdstip) gebruik maakt van zijn grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie om een belasting in te voeren.

Een omgevingsvergunning (en de erin vervatte vergunningsvoorwaarden) is er bovendien niet op gericht om alle hinder uit te sluiten, maar om ervoor te zorgen dat de hinder binnen aanvaardbare perken blijft. Het is dus niet omdat verzoeker zijn servicestation exploiteert in regel met de reeds opgelegde vergunningsvoorwaarden, dat deze exploitatie geen hinder kan veroorzaken.

Gelet op al het voorgaande, overtuigt verzoeker er niet van dat de bestreden belasting – boven op zijn omgevingsvergunning – niets zou bijdragen aan het bereiken van het doel van de belasting.

4.16. In dit verband maakt verzoeker tevens niet aannemelijk dat het vertrouwensbeginsel zou zijn geschonden. Uit het gegeven dat verzoeker zijn omgevingsvergunningsaanvraag heeft geconformeerd aan de voorschriften van het GRUP, kan verzoeker niet het gewettigd vertrouwen putten dat verweerder geen gebruik meer zou maken van zijn grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie om de bestreden belasting in te voeren.

4.17. Terecht wijst verweerder er verder op dat er meerdere instrumenten – zoals een GRUP, een omgevingsvergunning en een belasting – tegelijkertijd ingezet kunnen worden om overlast door tanktoerisme tegen te gaan.

De handhaving via het politiereglement van verweerder en de daarbij behorende GAS-boetes, betreft hooguit één mogelijkheid om de overlast door tanktoerisme tegen te gaan, doch doet wederom geen afbreuk aan de grondwettelijk gewaarborgde fiscale autonomie om de bestreden belasting in te voeren.

4.18. In het tweede middelonderdeel voert verzoeker in essentie aan dat een fiscaal hoofddoel voor de bestreden belasting ontbreekt en dat de door verweerder aangemerkte beoogde ‘nevenresultaten’ in werkelijkheid het hoofddoel van de bestreden belasting uitmaken. Zoals hoger echter reeds werd opgemerkt, blijkt uit het bestreden besluit dat verweerder heeft gemeend, vanwege zijn financiële toestand, welbepaald de eigenaars van verdeelapparaten van brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens te moeten belasten omdat dit type van verdeelapparaten overlast en andere negatieve gevolgen met zich meebrengen ten gevolge van tanktoerisme van vrachtwagens. De bijkomende kosten die verweerder dient te maken ingevolge deze overlast en andere negatieve gevolgen, is een motief dat redelijkerwijze kan verantwoorden dat met het oog op de financiering ervan een specifieke bijdrageplicht ten laste van deze eigenaars wordt ingesteld. Verzoeker maakt niet aannemelijk dat verweerder deze specifieke overlast niet in aanmerking zou mogen nemen bij het bepalen van zijn fiscaal beleid.

Concluderend wordt aldus niet bijgevalen dat de bestreden belasting strekt tot het realiseren van niet-fiscale doelen en dat verweerder met de belasting zijn fiscale bevoegdheid te buiten is gegaan. De bestreden belasting, die het ingevoerde onderscheid in de bijdrageplicht op grond van de voormelde motieven verantwoordt, streeft een fiscaal doel na. Dit fiscaal motief en doel worden niet ontkracht alleen doordat de belasting gebeurlijk niet-fiscale neveneffecten heeft.”

29. In de mate de verzoekende partij in de laatste memorie de geloofwaardigheid van het “ongedateerd verslag van [D.G.] betreffende zwerfvuilbeleid in de transportzone” in twijfel beoogt te trekken, merkt de Raad van State op dat uit dit verslag (dat deel uitmaakt van het administratief dossier) blijkt dat het is opgesteld in 2020, dit is ten tijde van het eerste (inmiddels opgeheven) belastingreglement. Bovendien kan de verzoekende partij er niet mee volstaan de professionaliteit of objectiviteit van een gespecialiseerde ondernemer in twijfel te trekken zonder concrete indicies te geven die zulks zouden staven. De verzoekende partij mag het dan wel oneens zijn met de verwerende partij wat de oorzaken van de overlast van het tanktoerisme betreft en haar eigen inzichten daaromtrent hebben, maar daarmee is nog niet aangetoond dat de bestreden maatregel niet pertinent of onredelijk is. De bijkomende kosten die de verwerende partij dient te maken ingevolge deze overlast en andere negatieve gevolgen, worden daarmee niet ontkracht. Evenmin maakt de verzoekende partij daarbij aannemelijk dat dit geen motief is dat redelijkerwijze kan verantwoorden dat met

het oog op de financiering ervan een specifieke bijdrageplicht ten laste van deze eigenaars wordt ingesteld. Het dossier en (de preambule van) het belastingreglement geven duidelijk aan waarom de verwerende partij een onderscheid maakt tussen verdeelapparaten voor brandstoffen exclusief bestemd voor vrachtwagens en andere verdeelapparaten. Er wordt verwezen naar de specifieke negatieve gevolgen van het tanktoerisme door vrachtwagens met name overlast inzake mobiliteit, infrastructuur, wegennet, milieu en netheid (zwerfvuil, menselijke uitwerpselen). Voorts is het niet onredelijk een onderscheid te maken tussen eensdeels de verdeelapparaten exclusief bestemd voor vrachtwagens en, anderdeels, verdeelapparaten voor personenwagens die niet worden belast. De verzoekende partij maakt niet aannemelijk dat de verwerende partij haar beleidsruimte op onredelijke wijze miskent door rekening te houden met het feit dat, anders dan bij de personenwagens het geval is, een vrachtwagenchauffeur zijn rusttijd zal doorbrengen in de nabijheid van een tankstation met bijzondere en goedkopere tankfaciliteiten voor vrachtwagens zoals in Meer, waarbij de chauffeurs van de gelegenheid gebruik maken om in de buurt te overnachten, meer bepaald in hun vrachtwagen. Dat bussen van dezelfde tankslangen gebruik kunnen maken doet niet anders besluiten. Het busvervoer, dat personenvervoer betreft, betreft een andere categorie en heeft een andere doelstelling – in ieder geval maakt de verzoekende partij het tegendeel niet aannemelijk – waarbij wordt beoogd, behoudens calamiteit of enig andere uitzondering, de passagiers zo spoedig mogelijk naar de gekozen bestemming te brengen waarbij overigens, afhankelijk van de lengte van de rit, door de rij- en rusttijden, er een wettelijke verplichting kan gelden om met twee chauffeurs te rijden.

30. De Raad van State ziet bijgevolg geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, na eigen onderzoek, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het tweede middel in al zijn onderdelen ongegrond.

C. Derde middel

Uiteenzetting van het middel

31. In het derde middel van het verzoekschrift voert de verzoekende partij een schending aan van Verordening (EU) 2023/1804 van het Europees Parlement en de Raad van 13 september 2023 ‘betreffende de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen en tot intrekking van Richtlijn 2014/94/EU’ (hierna: Verordening (EU) 2023/1804), evenals van “de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, het zorgvuldigheidsbeginsel, de materiële motiveringsplicht, elk op zich genomen, dan wel in samenhang gelezen”.

De verzoekende partij vat het door haar aangevoerde derde middel als volgt samen:

“De bestreden beslissing stelt verdeelapparaten van schone brandstoffen vrij van belasting. De bestreden beslissing beoogt daarmee uitdrukkelijk tegemoetkomen aan ‘de klimaatdoelstellingen’. De definitie van wat als schone brandstof kwalificeert, is echter willekeurig en berust niet op een onderscheid dat bestaanbaar is in het licht van het (fiscaal) gelijkheidsbeginsel. In dat verband is het tevens niet wettig te verantwoorden dat de bestreden beslissing afwijkt van wat juridisch onder de alternatieve brandstoffen wordt begrepen door bepaalde categorieën alternatieve brandstoffen *a priori* uit te sluiten ofschoon ze eveneens (en zelfs bij uitstek) te rijmen zijn met de realisatie van de (supra)nationale decarbonisatie- en klimaatdoelstellingen.

De vrijstelling is dan ook in strijd met het (fiscaal) gelijkheidsbeginsel en de overige in dit middel aangevoerde normen geconcipieerd om deze en de hiernavolgende redenen”.

Zij licht nog nader toe dat de vrijstelling geen rekening houdt met de alternatieve brandstof ammoniak (of de ruimere categorie uit (niet-)hernieuwbare energiebronnen geproduceerde synthetische en paraffine houdende brandstoffen). Er wordt evenmin in een vrijstelling voorzien voor “aardgas, in gasvorm (*compressed natural gas* – CNG)”, nochtans even relevant als LPG voor de sector van het zware wegvervoer. De bestreden beslissing voorziet niet in een redelijke verantwoording voor de onderscheiden behandeling van deze alternatieve brandstoffen door de introductie van de vrijstelling te beperken tot “schone brandstoffen”. De bestreden beslissing staat dan ook “op erg gespannen voet met de op de lidstaten rustende verplichting om voldoende belastingvoordelen te voorzien ‘ter bevordering van het gebruik van door alternatieve brandstoffen aangedreven vervoermiddelen en van de betrokken infrastructuur’.”

In de memorie van wederantwoord dupliceert de verzoekende partij dat de belastingwet strikt (i.e. letterlijk) moet worden geïnterpreteerd. Volgens de verzoekende partij kan het standpunt van de verwerende partij dat alle brandstoffen die bijdragen tot een koolstofvrije energievoorziening worden vrijgesteld en ammoniak, noch CNG van de vrijstelling worden uitgesloten, niet worden bijgevalen. Volgens de verzoekende partij is de niet-limitatieve opsomming van de voorbeelden in artikel 5 van het bestreden besluit die de verwerende partij in haar memorie van antwoord voorstaat, in strijd met het beginsel van de strikte interpretatie, hetgeen uitdrukking vindt in de onzorgvuldige wijze waarop de vrijstelling uit het bestreden besluit werd vormgegeven. De verwerende partij koos er bewust voor om te voorzien in verschillende termen en definities. Deze kunnen niet zonder deugdelijke rechtvaardiging worden uitgebreid. Bovendien gelden vrijstellingen steeds als uitzondering op de belastingplicht. Een niet-limitatieve opsomming negeert dit uitzonderingskarakter. De motieven die *ex post* worden aangehaald vinden bovendien geen steun in het administratief dossier.

In haar laatste memorie volhardt de verzoekende partij in het derde middel. Zij voegt er nog aan toe dat evenmin het standpunt kan worden bijgevalen “waarbij een brede en teleologische uitlegging” wordt gegeven aan het begrip “brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening”, dat voorafgaat aan de limitatieve opsomming uit artikel 5, onder 2 van de bestreden beslissing. Een dergelijke opvatting strijdt volgens haar eveneens met de strikte interpretatie *in fiscalibus*. Volgens de verzoekende partij wijkt het bestreden besluit kennelijk af van wat juridisch onder de ‘alternatieve brandstoffen’ wordt begrepen. De definitie in de bestreden beslissing stemt niet overeen met de – rechtstreeks toepasselijke – definitie van ‘alternatieve brandstoffen’ uit verordening (EU) 2023/1804.

Beoordeling

32. Verordening (EU) 2023/1804 betreft het Europees regelgevend kader voor de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen. Deze verordening heeft tot doelstelling om een gelijk speelveld te creëren en een gecoördineerde aanpak over de lidstaatsgrenzen heen te verzekeren voor wegvoertuigen, treinen, vaartuigen en stilstaande luchtvaartuigen. Er worden gemeenschappelijke technische specificaties en eisen vastgesteld inzake de gebruikersinformatie, gegevensverstrekking en betalingsmodaliteiten voor infrastructuur voor alternatieve brandstoffen. Deze verordening stelt tevens regels vast voor de in artikel 14 ervan bedoelde nationale beleidskaders die de lidstaten dienen vast te stellen, met inbegrip van regels voor de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen in gebieden waarvoor geen bindende Uniebrede doelstellingen zijn vastgesteld, en voor de verslaglegging over de uitrol van die infrastructuur. Bij deze verordening wordt tot slot een rapportagemechanisme ingesteld om, rekening houdend met bestaande lokale en regionale strategieën voor de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen samenwerking aan te moedigen en een degelijke monitoring van de voortgang te waarborgen (artikel 1 van de verordening). Krachtens artikel 15, lid 1, (*iuncto* bijlage I, 6.) van die verordening dient het nationaal voortgangsrapport (onder meer) informatie te bevatten over beleidsmaatregelen ter ondersteuning van de tenuitvoerlegging van het nationale beleidskader, met inbegrip van belastingvoordelen ter bevordering van het gebruik van door alternatieve brandstoffen aangedreven vervoermiddelen en van de betrokken infrastructuur.

Artikel 2, 4), van verordening (EU) 2023/1804 definieert het begrip ‘alternatieve brandstoffen’ als:

“4) ‘alternatieve brandstoffen’: brandstoffen of energiebronnen die, ten minste gedeeltelijk, dienen als vervanging voor fossiele oliebronnen in de energie die gebruikt wordt voor vervoer en die kunnen bijdragen tot de decarbonisatie daarvan en tot betere milieuprestaties van de vervoerssector, met inbegrip van:

a) ‘alternatieve brandstoffen voor emissievrije voertuigen, treinen, vaartuigen of luchtvaartuigen’:

- elektriciteit,
- waterstof,
- ammoniak,

b) ‘hernieuwbare brandstoffen’:

- biomassabrandstoffen, waaronder biogas, en biobrandstoffen als gedefinieerd in artikel 2, respectievelijk punten 27), 28) en 33), van Richtlijn (EU) 2018/2001,
- uit hernieuwbare energiebronnen geproduceerde synthetische en paraffinehoudende brandstoffen, waaronder ammoniak,
- c) ‘niet-hernieuwbare alternatieve brandstoffen en fossiele overgangsbrandstoffen’
- aardgas, in gasvorm (*compressed natural gas* - CNG) en in vloeibare vorm (*liquefied natural gas* - LNG),
- vloeibaar gemaakt petroleumgas (*liquefied petroleum gas* - LPG), en
- uit niet-hernieuwbare energiebronnen geproduceerde synthetische en paraffinehoudende brandstoffen.”

33. Het te dezen relevante artikel 5, 2°, van het bestreden besluit luidt:

“Artikel 5

Zijn van de huidige belasting vrijgesteld:

[...]

2. De verdeelapparaten van schone brandstoffen. In de zin van het huidige reglement verstaat men onder ‘schone brandstoffen’ de brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening, met name elektriciteit, waterstof, biobrandstoffen en LPG.”

Op grond van deze bepaling, worden verdeelapparaten die “schone brandstoffen” verdelen, vrijgesteld van de bestreden belasting.

In de aanhef van het bestreden besluit wordt verder verduidelijkt dat “[in] het licht van de klimaatdoelstellingen het gebruik van schone brandstoffen die fossiele brandstoffen vervangen als energievoorziening [wordt] vrijgesteld van de belasting”.

Vooreerst merkt de Raad van State op dat hoewel de opsomming bij wat “met name” wordt verstaan onder “schone brandstoffen” in het hiervoor aangehaalde artikel 5, 2°, van het bestreden besluit enkel “elektriciteit, waterstof, biobrandstoffen en LPG” vernoemt, de vrijstelling van “schone brandstoffen” op zich algemener is omschreven als “de brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening”, wat aansluit bij de algemene omschrijving in artikel 2, 4) van verordening (EU) 2023/1804, zijnde “brandstoffen of energiebronnen die, ten minste gedeeltelijk, dienen als vervanging voor fossiele

oliebronnen in de energie die gebruikt wordt voor vervoer en die kunnen bijdragen tot de decarbonisatie daarvan en tot betere milieuprestaties van de vervoerssector, *met inbegrip van [...]*”. De in de verordening gehanteerde zinsnede “met inbegrip van [lees: waaronder]” is overigens evenmin een limitatieve beperking.

Bovendien moet worden opgemerkt – en de verzoekende partij blijkt daaraan voorbij te gaan –, is er (taalkundig) een verschil in betekenis tussen, eensdeels, het te dezen gehanteerde “met name” dat wordt gebruikt om een of meer personen of zaken uit een groter aantal te noemen (“voornamelijk”, “in het bijzonder”, “vooral”, “overwegend”, “onder meer”) – hoe dan ook is de betekenis ervan niet limitatief –; terwijl, anderdeels, “namelijk” wordt gebruikt om een opsomming in te leiden waarbij alle leden of zaken (van de groep) bij de naam worden genoemd (“te weten”). Met de verwerende partij kan dan ook worden aangenomen dat de opsomming die gegeven wordt in voormelde bepaling niet-limitatief is. Deze opsomming impliceert eerder nadruk dan volledigheid.

De algemene omschrijving in artikel 5, namelijk “de brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening” laat in de eerste plaats toe om de vrijgestelde verdeelapparaten op afdoende wijze te onderscheiden van de belastbare verdeelapparaten. Voorts kan reeds uit de aanhef en de globale motivering van het bestreden besluit op afdoende wijze worden afgeleid dat de verwerende partij het toepassingsgebied van de belastingvrijstelling in artikel 5 van het bestreden besluit *niet* wou beperken tot (enkel) de verdeelapparaten van elektriciteit, waterstof, biobrandstoffen en LPG, bij uitsluiting van andere brandstoffen die fossiele oliebronnen vervangen als energievoorziening voor het vervoer en kunnen bijdragen tot koolstofvrije energievoorziening, wat de verwerende partij overigens bevestigt in haar memorie van antwoord en wat, derhalve, anders dan de verzoekende partij voorhoudt, niet kan worden beschouwd als een zogenaamde “*ex post* – motivering”. De door het bestreden besluit gehanteerde omschrijving is wel degelijk pertinent en beoogt daadwerkelijk *alle* relevante brandstoffen of energiebronnen die moeten dienen als vervanging voor fossiele oliebronnen voor de vervoerssector waaronder ook alternatieve

brandstoffen zoals (doch niet beperkt tot) ammoniak of aardgas, in gasvorm (*compressed natural gas – CNG*)”.

Uit wat voorafgaat, volgt dat de in het bestreden besluit gehanteerde definitie van wat als ‘schone brandstof’ kwalificeert niet als willekeurig te beschouwen is en tevens niet berust op een onderscheid dat onbestaanbaar is in het licht van het (fiscaal) gelijkheidsbeginsel.

34. Het middel kan niet tot vernietiging van het bestreden reglement leiden.

D. Vierde middel

Uiteenzetting van het middel

35. In het vierde middel van het verzoekschrift voert de verzoekende partij een schending aan van “artikel 7 van het decreet [van 30 mei 2008], het zorgvuldigheidsbeginsel, de materiële motiveringsplicht, elk op zich genomen, dan wel in samenhang gelezen”.

Volgens de verzoekende partij, zo stelt zij in het door haar samengevatte vierde middel, “[wijkt] [h]et belastingreglement af van de procedure voorgeschreven door het [d]ecreet [van 30 mei 2008]. Het [d]ecreet [van 30 mei 2008] verzet zich immers tegen een belastingverhoging, wanneer [de] bevoegde overheid (structureel) geen beoordeling maakt omtrent de noodzaak tot oplegging ervan ‘naargelang de omstandigheden van het geval’”.

In essentie betoogt de verzoekende partij dat de verwerende partij aan artikel 7, § 1, van het voormeld decreet van 30 mei 2008 voorbijgaat wat de toepassing van de ambtshalve aanslagprocedure betreft. Terwijl het decreet van 30 mei 2008 voorziet in de mogelijkheid (en geen verplichting) om “naargelang de noodwendigheden van het geval” gebruik te maken van de toepassing van een ambtshalve aanslag, voorziet het bestreden besluit uitdrukkelijk in een verplichting

om een ambtshalve aanslag, inclusief belastingverhoging op te leggen in alle gevallen van gebrek aan aangifte, alsook in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte. Bovendien meent zij dat het “[op]valt dat het bestreden besluit, opnieuw in afwijking van het [decreet van 30 mei 2008], niet voorziet in de mogelijkheid om een administratieve geldboete op te leggen, maar enkel voorziet in de sanctie van belastingverhogingen”, wat strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, vermits geen rekening kan worden gehouden met de goede of kwade trouw van de belastingplichtige bij een gebrek in de aangifte.

In de memorie van wederantwoord – wat zij herneemt in de laatste memorie – stelt de verzoekende partij nog dat het niet volstaat zoals de verwerende partij betoogt dat op het mechanisme van de ambtshalve aanslag (en belastingverhoging) “kan teruggekomen worden na de opmerkingen van de belastingplichtige volgend op de aangetekende kennisgeving”. Volgens haar is die werkwijze nog steeds strijdig met het genoemde artikel 7 van het decreet van 30 mei 2008 en met de motiveringsplicht die inherent is aan de procedure en de oplegging van een ambtshalve aanslag *c.q.* belastingverhoging. Het Vlaamse procedurele kader sluit de verplichte toepassing van de ambtshalve aanslagprocedure uit. Volgens de verzoekende partij doet de decretale mogelijkheid van de belastingplichtige om zijn opmerkingen over te maken op het voornemen van het bestuur om een ambtshalve aanslag te vestigen, geen afbreuk aan het wettelijke vereiste dat de beslissing van het lokaal bestuur om al dan niet over te gaan tot een procedure van ambtshalve aanslag een facultatieve, discretionaire beoordeelde mogelijkheid moet blijven en geenszins een verplichting of ‘automatisme’ mag zijn, zoals het geval is in de bestreden beslissing. Tot slot, wijst ze nog op de inmiddels tussengekomen wijziging van het voornoemd artikel 7 van het decreet van 30 mei 2008 bij artikel 6 van het decreet van 3 mei 2024 ‘tot wijziging van het decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen’ waarbij thans een uitdrukkelijke, afzonderlijke motiveringsplicht wordt ingevoerd bij het opleggen van een belastingverhoging, evenals een nieuw artikel 7, § 4, op grond waarvan de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om een verzoek tot kwijtschelding of vermindering van de

belastingverhoging in te dienen (los en naast de mogelijkheid om hiertegen bezwaar in te dienen).

Beoordeling

36. In het auditoraatsverslag wordt het vierde middel ongegrond bevonden op grond van de volgende overwegingen:

“4.29. Vooreerst dient te worden benadrukt dat de wettigheid van het bestreden besluit wordt beoordeeld op grond van de regelgeving die gold op het ogenblik waarop die werd aangenomen. Het is de Raad van State in het voorliggend beroep bijgevolg niet toegelaten om rekening te houden met de wijzigingen aan het Decreet van 30 mei 2008 die werden doorgevoerd middels het Decreet van 3 mei 2024.

4.30. Artikel 7 van het Decreet van 30 mei 2008, zoals van toepassing ten tijde van het bestreden besluit, luidt:

‘§ 1. Als de belastingverordening voorziet in de verplichting van aangifte kan de belasting ambtshalve gevestigd worden bij gebrek aan aangifte binnen de in de verordening gestelde termijn, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte vanwege de belastingplichtige.

In geval van een ambtshalve aanslag wordt de belasting gevestigd op basis van gegevens waarover de belastingheffende overheid beschikt.

Voor de belasting ambtshalve wordt gevestigd, brengt de bevoegde overheid of het personeelslid dat daartoe is aangesteld overeenkomstig artikel 5, de belastingplichtige met een aangetekende brief op de hoogte van de redenen waarom ze gebruik maakt van deze procedure, de elementen waarop de belasting is gebaseerd evenals de wijze van bepaling van die elementen en het bedrag van de belasting.

De belastingplichtige beschikt over een termijn van dertig kalenderdagen te rekenen van de derde werkdag die volgt op de verzending van die kennisgeving om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen. De belasting mag niet worden gevestigd voor die termijn verstreken is, behoudens als de rechten van de provinciale of gemeentelijke thesaurie in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen.

In afwijking van de aanslagtermijn, vermeld in artikel 4, kunnen ambtshalve belastingen geldig worden ingekohierd gedurende een periode van drie jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar. Die termijn van drie jaar wordt met twee jaar verlengd bij overtreding van de belastingverordening met het oogmerk te bedriegen of met de bedoeling schade te berokkenen.

Als een belasting ambtshalve is gevestigd, moet de belastingplichtige het bewijs leveren van de juistheid van de door hem ingeroepen elementen.

§ 2. De belastingverordening kan bepalen dat de ambtshalve belastingen worden verhoogd met een bedrag dat in de verordening wordt vastgelegd. Het bedrag van die belastingverhoging wordt gelijktijdig en samen met de ambtshalve belasting ingekohierd en bedraagt maximaal het dubbel van de ambtshalve ingekohierde belasting.’

De voorbereidende werkzaamheden bij het Decreet van 30 mei 2008 wijzen uit dat de verplichting tot ambtshalve inkohiering, die gold in toepassing van de vroegere Wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van provinciale en gemeentelijke belastingen, vervangen werd door een mogelijkheid

voor de lokale overheid om, naargelang de noodwendigheden van het geval, tot ambtshalve inkohiering over te gaan.

Toepassing makend van artikel 7 van het Decreet van 30 mei 2008, bepaalt artikel 7 van het bestreden besluit:

‘Bij gebrek aan aangifte binnen de in artikel 6 gestelde termijn, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte vanwege de belastingplichtige, wordt de belasting ambtshalve gevestigd.

In geval van ambtshalve aanslag wordt de belasting gevestigd op basis van de gegevens waarover de belastingheffende overheid beschikt.

Voor de belasting ambtshalve wordt gevestigd, brengt het college van burgemeester en schepenen, of het personeelslid dat door het college van burgemeester en schepenen daartoe is aangesteld, de belastingplichtige, met een aangetekende brief op de hoogte van de redenen waarom ze gebruik maakt van deze procedure, de elementen waarop de aanslag is gebaseerd evenals de wijze van bepaling van die elementen en het bedrag van de belasting.

De belastingplichtige beschikt over een termijn van 30 kalenderdagen te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op de verzending van die kennisgeving om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen. Als een belasting ambtshalve is gevestigd, moet de belastingplichtige het bewijs leveren van de juistheid van de door hem ingeroepen elementen.

Op de ambtshalve opname in het kohier van de belasting zal een belastingverhoging van 25%, 50% of 100% worden toegepast al naargelang het een eerste, tweede of derde (en volgende) overtreding betreft. Het bedrag van deze verhoging wordt gelijktijdig en samen met de ambtshalve belasting ingekohierd.

De stad kan, rekening houdende met de opmerkingen van de belastingplichtige, geheel of gedeeltelijk verzaken aan de belastingverhoging.’

4.31. Niettegenstaande artikel 7 van het bestreden besluit bepaalt dat de belasting ambtshalve ‘wordt’ gevestigd bij gebrek aan belastingaangifte, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige belastingaangifte, overtuigt verzoeker er niet van dat verweerder op grond van artikel 7 van het bestreden besluit – tegen artikel 7 van het Decreet van 30 mei 2008 in – bij wijze van ‘*automatisme*’ verplicht zou zijn om de procedure van ambtshalve aanslag in die gevallen toch te volgen. Hetzelfde kan gezegd worden over de toepassing van de belastingverhogingen.

De bewoordingen van artikel 7 van het bestreden besluit zijn niet van dien aard om afbreuk te kunnen doen aan de duidelijke doelstelling van de decreetgever en bijhorende bewoordingen van artikel 7 van het Decreet van 30 mei 2008 om niet (langer) te voorzien in een verplichting.

Er anders over oordelen zou voor gevolg hebben dat een lokale overheid naar eigen goeddunken stringenter regels kan voorschrijven die de procedure van ambtshalve aanslag toch verplicht maken, hetgeen de zin ontnemt van een decreetaal voorgeschreven procedure voor de vestiging en de invordering van provinciale en gemeentelijke belastingen. Het kan niet aangenomen worden dat verweerder de intentie had om stringenter te willen zijn dan artikel 7 van het Decreet van 30 mei 2008. Integendeel bevestigt verweerder in zijn memorie van antwoord dat het bestreden belastingreglement geen verplichting omvat om een ambtshalve aanslag, inclusief belastingverhoging, op te leggen in alle gevallen van gebrek aan belastingaangifte, alsook in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige belastingaangifte.

4.32. Wat betreft verzoekers kritiek dat het bestreden besluit niet voorziet in de mogelijkheid om een administratieve geldboete op te leggen, dient te worden vastgesteld dat artikel 8, eerste lid van het Decreet van 30 mei 2008 uitdrukkelijk

bepaalt dat '[h]et belastingreglement kan bepalen dat voor een overtreding van de bepalingen van dit decreet of de bepalingen van het belastingreglement een administratieve geldboete aan de belastingplichtige wordt opgelegd van maximaal 500 euro.' Het betreft hier opnieuw een mogelijkheid, geen verplichting, om in een dergelijke regeling te voorzien.

Uit de vaststelling dat verweerder bij aanneming van het bestreden besluit geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die deze bepaling hem biedt om in het belastingreglement al dan niet in een grondslag te voorzien om een overtreding administratief te beboeten, kan geen schending van het gelijkheidsbeginsel, noch van de in de aanhef van het middel genoemde bepalingen en beginselen, afgeleid worden."

37. Zoals de verzoekende partij kan lezen in het auditoraatsverslag en zoals reeds is gebleken uit hetgeen *supra* in punt 19 is opgemerkt, past het een reglementaire bepaling in zijn geheel te lezen en niet enkel die woorden er geïsoleerd uit te halen (de belasting "wordt" ambtshalve gevestigd) die passen in het eigen betoog. Zoals hiervoor in punt 21 reeds is opgemerkt gaat de verzoekende partij er immers aan voorbij dat artikel 7 van het bestreden besluit (*cfr. supra* aangehaald in punt 9) voorziet in de mogelijkheid voor de belastingplichtige om *vooraleer* de belasting ambtshalve wordt gevestigd, zijn opmerkingen schriftelijk te doen gelden met de mogelijkheid (doch daartoe niet beperkt) het bewijs te leveren van de juistheid van de door hem ingeroepen elementen en, bovendien, dat die opmerkingen – naast een aanpassing van het verschuldigde bedrag op basis van correcte feitelijke gegevens –, evenzo aanleiding kunnen geven tot het geheel of gedeeltelijk verzaken aan de belastingverhoging (artikel 7, laatste lid van het bestreden besluit).

Deze bepaling, die in een met het decreet van 30 mei 2008 conforme lezing kan worden ingepast, kan niet tot vernietiging van het bestreden reglement leiden.

38. De Raad van State ziet bijgevolg geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, na eigen onderzoek, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het vierde middel ongegrond.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro, een bijdrage van 24 euro en een rechtsplegingsvergoeding van 770 euro, die verschuldigd is aan de verwerende partij.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op achtentwintig mei tweeduizend zesentwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Kaat Leus,	staatsraad,
Inge Vos,	staatsraad,
bijgestaan door	
Joris Casneuf,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Joris Casneuf

Geert Debersaques