

KONINKRIJK BELGIE.
-----ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, achtste kamer, op 11 mei 1987 door de Gemeenschapsminister van Financiën en Begroting en door de Gemeenschapsminister van Volksgezondheid en Leefmilieu verzocht hun, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van besluit van de Vlaamse Executieve "houdende nadere regelen betreffende de milieuheffingen op afvalstoffen", heeft op 15 mei 1987 het volgende advies gegeven :

1. Het ontwerp strekt ertoe :

- de Openbare Afvalstoffenmaatschappij voor het Vlaamse Gewest (OVAM) te belasten met de inning en invordering van de milieuheffing bedoeld in artikel 47 van het decreet van 2 juli 1981 betreffende het beheer van afvalstoffen en de ambtenaren aan te wijzen bevoegd voor het verrichten van bepaalde handelingen vermeld in artikel 47quinquies van dat decreet (artikel 1);
- te bepalen wanneer de heffing wordt geïnd (artikel 2);
- te bepalen wanneer en hoe de aangifte moet worden ingediend en de heffing betaald (artikel 3);
- bepaalde verplichtingen op te leggen aan de heffingsplichtigen met het oog op een correcte inning van de heffing (artikel 4);
- te bepalen welke de gevolgen zijn van het in gebreke blijven van de heffingsplichtigen (artikelen 5, 7 en 8);
- te regelen hoe de heffingsplichtige zich tegen bepaalde beslissingen van de invorderende ambtenaar kan verweren (artikel 6).

2.1. De bepalingen, vervat in de artikelen 47, § 2, tot 47sexies, werden in het decreet ingevoegd bij decreet van 22 oktober 1986 (Staatsblad 30 december 1986).

.../...

Een eerste versie van die bepalingen is te vinden in een voorontwerp van decreet waarover de Raad van State op 21 juni 1984 advies uitbracht (L. 15.602/8).

In dat advies kwam de Raad van State tot volgende conclusies :

- bedoelde heffing - die verschuldigd is naar aanleiding van de verwijdering van bepaalde afvalstoffen - is een belasting en geen retributie;
- de bepalingen die betrekking hebben, niet op het eigenlijke opleggen van belastingen maar op de inning ervan en op de middelen om die inning effectief te verzekeren en onwil vanwege de belastingplichtige te breken, moeten uit het voorontwerp weggelaten worden omdat de decreetgever onbevoegd is regelingen van dien aard vast te stellen, aangezien uit de algemene bewoordingen van artikel 14 van de gewone wet van 9 augustus 1980 tot hervorming der instellingen moet worden afgeleid dat ook ter zake van de inning van de eigen belastingen van de gemeenschappen en gewesten, de voor de rijksbelastingen geldende regelen van toepassing zijn en het Ministerie van Financiën voor die toepassing te zorgen heeft.

De tekst die uiteindelijk het decreet van 22 oktober 1986 werd, wijkt van bovenvermelde conclusies van het advies af.

De essentiële bepalingen van het voorgelegd ontwerp beogen nu precies uitvoering te geven aan door de Raad van State gewraakte bepalingen van het decreet van 22 oktober 1986.

.../...

2.2. Wat de decreetgever ertoe gebracht heeft om toch zelf, ondanks het advies van de Raad van State, de inning - en wat erbij te pas komt - van de milieuheffing te regelen, wordt uitgelegd in de memorie van toelichting bij het ontwerp dat het decreet van 22 oktober 1986 geworden is (1).

In die memorie van toelichting wordt de juridische grondslag van artikel 47 van het afvalstoffen-decreet als volgt onder woorden gebracht :

"De Vlaamse Raad ontleent aan de artikelen 110 en 113 van de Grondwet, zoals herzien op 29 juli 1980, een algemene fiscale bevoegdheid om belastingen of retributies te heffen op materies die niet gevat worden door een rijksbelasting of -heffing (Kamer, Stuk 619/1979-1980 - Nr. 1, blz. 7 en Nr. 13, blz. 20).

...

De aangelegenheid bedoeld in bijgaand ontwerp is niet gevat door een rijksbelasting of -heffing : het instellen door de Vlaamse Raad van een heffing daarop valt dan ook niet onder de beperkingen gesteld in de gewone wet van 9 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Zo wordt ervan uitgegaan, in tegenstelling tot wat de Raad van State voorhoudt, dat artikel 14 van die wet inzake de invordering niet van toepassing is. Het ontwerp bevat derhalve een eigen regeling, geïnspireerd op de wetgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Voor zover nodig (onder meer afwijkende regels van het gerechtelijk recht), wordt hierbij beroep gedaan op artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 (implied powers)".

Traditioneel wordt aanvaard dat, naar Belgisch Staatsrecht, de wetgever zelf de regelen interpreteert die zijn bevoegdheid bepalen.

.../...

(1) Vl. Raad, 1984-1985, Stuk 338/1, blz. 2-3.

De vier wetgevers die sinds het van kracht worden van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 eigen regelingen vaststellen, interpreteren dan ook zelf de regelen die de wetgevende bevoegdheid verdelen, m.a.w. dus ook weer de regelen die de eigen bevoegdheid bepalen. Het eindoordeel over betwistingen, die verdeling betreffende, wordt echter op dat punt gegeven door het Arbitragehof. Ook in het onderhavige geval : de gewone wet is een gewone wet, en dus is het Arbitragehof de rechter die uitmaakt of die wet al dan niet in strijd met artikel 110, § 2, tweede lid, van de Grondwet, een aantasting inhoudt van de algemene wetgevende bevoegdheid, die door artikel 110, § 2, eerste lid, aan de gemeenschappen en gewesten in belastingzaken is toegewezen.

Een belastingplichtige die de toepassing betwist van een reglement dat een belastingwet of -decreet uitvoert, kan langs een beroep op de rechter tegen een hem betreffende heffing de vraag of de wet of het decreet, grondslag voor de heffing, wel door een bevoegde wetgever of decreetgever werd vastgesteld, voor het Arbitragehof doen brengen. Die mogelijkheid maakt het nodig om bij het adviseren over het thans voorgelegde ontwerp van uitvoeringsbesluit, een nieuw onderzoek te wijden aan het standpunt dat de Vlaamse Executieve in het ontwerp van decreet had ingenomen, maar dat nu ook door de Vlaamse Raad in een decreet bevestigd wordt.

Gebleken is dat voor dat onderzoek het best wordt uitgegaan van de fundamentele bedoelingen welke de inhoud hebben bepaald van de regelen die in de gewone wet de "eigen fiscaliteit" van de gemeenschappen en gewesten als onderwerp hebben.

.../...

Wat door de gewone wet precies als financiële middelen en daarin ook als "eigen fiscaliteit" aan de gemeenschappen en gewesten zou worden toegewezen, wordt nauwkeurig bepaald in het regeerakkoord van 14-15 mei 1980.

Onder punt 4 (financiële middelen) van titel I (staatshervorming) kan men lezen :

"De deelgebieden, die rechtspersoonlijkheid verwerven, zullen financieel autonoom zijn, wat o.m. inhoudt dat zij een eigen thesaurie uitbouwen en zowel hun lopende als hun kapitaaluitgaven zelf financieren.

Het uit te bouwen financieringssysteem moet een geheel van financieringsmiddelen omvatten en tegelijkertijd rekening houden met het element solidariteit en met het element financiële verantwoordelijkheid.

Voor het eerste begrotingsjaar zal het hoofdelement van de financiering uit begrotingskredieten bestaan. In de daaropvolgende jaren zal de groei van de financiële middelen hoofdzakelijk moeten verzekerd worden door andere financieringsbronnen.

Volgende financiële middelen worden voorzien :

- a) eigen niet-fiscale ontvangsten;
- b) een krediet ten laste van de Rijksbegroting;
- c) ristorno's van sommige belastingen vastgesteld bij wet;
- d) eigen fiscaliteit;
- e) leningen.

...

.../...

Volgende (rijks)belastingen komen gebeurlijk in aanmerking om overgedragen te worden, hetzij als geristourneerd, hetzij als eigen belasting o.a. onder vorm van opcentiemen :

...

Daar fiscale massa's worden overgedragen (van het Rijk naar de gemeenschappen en gewesten) zal de eigen fiscaliteit van de deelgebieden geen aanleiding geven tot nieuwe fiscale lasten. Om daarenboven te vermijden dat een supplementair fiscaal niveau zou worden ingesteld, zal bij het invoeren van de eigen fiscaliteit van de deelgebieden de provinciale fiscaliteit worden afgeschaft. De provincies zullen echter verder retributies kunnen innen".

Onder punt 3, IV (beheersing van de uitgaven) van titel II (sociaal-economisch beleid) van het regeerakkoord wordt andermaal gepreciseerd dat "om een stabilisatie en vermindering van de fiscale druk te kunnen realiseren,... een streng beleid van afremming van de openbare uitgaven (moet) gevoerd worden ...".

In een bijlage bij het regeerakkoord is een "schema voor de wettelijke uitwerking (1) van het regeerakkoord i.v.m. de staatshervorming" opgenomen. In het deel waar de aangelegenheden aan de beurt komen die door een "wet met gewone meerderheid" kunnen worden geregeld, vinden we in afdeling 5 van titel I enkele zinnen over de eigen fiscaliteit die lopen als volgt :

.../...

(1) beter vertaald als "voor het bij wet uit te werken ..."; "bij wet", in tegenstelling met "door wijziging van de Grondwet".

"De Raden kunnen opcentiemen heffen op de in het regeerakkoord opgesomde belastingen en heffingen.

Wanneer de opbrengst van een of meer van deze belastingen en heffingen volledig toegewezen is, kunnen de Gemeenschappen en het Gewest, met ingang van het eerstvolgende begrotingsjaar, de aanslagvoet van die belastingen en heffingen wijzigen.

Dit moet gepaard gaan met een afschaffing, bij de wet, van provinciale fiscaliteit.

...

Het Ministerie van Financiën verzekert de dienst voor de eigen belastingen van de Gemeenschappen en het Gewest".

Het lezen van de overgeschreven stukken uit het regeerakkoord maakt duidelijk dat de financiële middelen die aan de gemeenschappen en gewesten gegeven zullen worden, zeker die zullen worden welke in de overeenkomst vermeld zijn, maar dan met uitsluiting van alle andere. Wat dan meer bepaald de "eigen fiscaliteit" betreft, gaat het enkel om een aantal precies beschreven beperkte mogelijkheden van belastingheffing. Het resultaat is een "fiscalité attribuée" (1), en niet een algemene bevoegdheid tot belastingheffing.

.../...

(1) Philippe QUERTAINMONT, Le Financement des Régions et des Communautés, in La Réforme de l'Etat, Editions du Jeune Barreau, 1980, blz. 420.

De memorie van toelichting (1) bij het ontwerp van wet dat de gewone wet van 9 augustus 1980 geworden is, geeft een gelijkaardige uiteenzetting als in het regeerakkoord gegeven werd. Zo wordt er gesteld dat de uitoefening van de eigen bevoegdheid van de gemeenschappen en gewesten om belastingen te heffen, gebeurt "enerzijds, door het heffen van opdecimen op bepaalde belastingen en heffingen ten behoeve van het Rijk; anderzijds, in een later stadium, door het autonoom bepalen van de aanslagvoet van diezelfde belastingen en heffingen".

Met later stadium wordt bedoeld "zodra de opbrengst van een bepaalde belasting of heffing in het geheel niet meer ten goede zal komen aan de nationale Schatkist". "Het alsdan eventueel bestaande systeem van opcentiemen wordt vervangen door een systeem van autonome vaststelling, dit is verhoging of verlaging van de aanslagvoet van de belasting of de heffing. De raden hebben geen bevoegdheid om andere wijzigingen (heffingsgrondslag, omschrijving van de belastbare materie, vrijstellingen, inningsmodaliteiten, enz.) aan te brengen".

De Regering heeft haar opvatting betreffende de beperkte fiscale bevoegdheid van de gemeenschappen en gewesten door het Parlement doen aanvaarden.

.../...

(1) Kamer, St. 619 (1979-1980)-Nr. 1.

Uit het imperatieve karakter van de in artikel 1, § 1, te lezen inleidende zin, eensdeels (1), en uit de vaststelling dat de inhoud van de woorden "eigen fiscaliteit" bepaald wordt in de afdeling V van de eerste titel, anderdeels, volgt onmiskenbaar dat die eigen fiscaliteit van de raden beperkt is tot wat in de artikelen 12 en 13 van de gewone wet wordt toegestaan.

Het door de Regering bij amendement (2) ingeschoven tweede lid van § 1 van artikel 12 (3) bevestigt de restrictieve opvatting over wat "eigen fiscaliteit" inhoudt : datgene wat de artikelen 12 en 13 mogelijk maken, niets meer, en dan nog kan gedurende vier jaar van die beperkte mogelijkheden maar gebruik worden gemaakt onder toezicht van de Regering.

.../...

-
- (1) "De financiering van de begroting van de Vlaamse Gemeenschap, van de Franse Gemeenschap, van het Vlaamse Gewest en van het Waalse Gewest gebeurt door :".
 - (2) Kamer, St. 619 (1979-1980)-Nr. 14.
 - (3) "Gedurende een periode van vier jaar na de inwerking-treding van deze wet mogen deze opcentiemen geen aan-leiding geven tot een verhoging van de globale fiscale druk. Te dien einde zal hun uitvoering, gedurende deze periode, het voorwerp uitmaken van een voorafgaand over-leg tussen de nationale Regering en de Gemeenschaps- en Gewestexecutieven".

De restrictieve strekking van de artikelen 12 en 13 van de gewone wet is de leden van de commissies van Kamer en Senaat niet ontgaan. Sommigen hebben er kritiek op uitgebracht (1), anderen hebben de restrictieve strekking goedgekeurd (2).

Een eerste besluit dat uit wat voorafgaat moet worden getrokken komt hierop neer : uit de imperatieve restrictieve strekking van de artikelen 12 en 13 van de gewone wet moet worden afgeleid dat artikel 14 van de gewone wet (3) als onderdeel van afdeling V ("eigen fiscaliteit") van titel I van de gewone wet, enkel betrekking heeft op de "eigen fiscaliteit" zoals daaraan inhoud wordt gegeven door de artikelen 12 en 13 van diezelfde afdeling.

.../...

-
- (1) Verslag Kamercommissie, St. 619 (1979-1980)-Nr. 13, blz. 11 en 12 : "geen volwaardige eigen fiscaliteit", "de term eigen fiscaliteit is misleidend", "de eigen financiële autonomie is onbestaande". Senaatsverslag, St. 504 (1979-1980)-Nr. 2, blz. 7, 8, 12 en 45 : de beperkende toewijzing van fiscale bevoegdheid aan de gemeenschappen en gewesten is strijdig met artikel 110, § 2, die een algemene fiscale bevoegdheid geeft.
 - (2) Verslag Senaatscommissie, even vermeld stuk, blz. 7 : een Senator verklaart : "Er werd steeds gezegd dat de Gewesten bevoegdheden zouden krijgen, maar dat de centrale overheid het fiscaal, financieel en budgettair beleid zou blijven bepalen". En nog blz. 9 : "Men moet in de eerste plaats rekening houden met de wil van de huidige wetgever, met name aan de fiscaliteit van de Gewesten en de Gemeenschappen een beperking opleggen en zorgen voor een coherente fiscale politiek".
 - (3) "Artikel 14. Het Ministerie van Financiën staat in voor de dienst van de belastingen voor rekening van en in overleg met de Gemeenschap of het Gewest".

Praktisch gezien kan dat ook niet anders : alleen de diensten van het Ministerie van Financiën beschikken over de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing van rijksbelastingen en dus ook voor de heffing van opcentiemen op die rijksbelastingen.

Anderzijds schijnt het ook uitgesloten dat, ten gerieve van de gemeenschappen en gewesten die eigen belastingen heffen, in het Ministerie van Financiën speciale diensten zouden worden opgericht welke ermede belast zouden worden om de feitelijke gegevens, die hen zouden worden overgemaakt of die ze zelf zouden moeten verzamelen, te verwerken, in het kader van een "vreemde" wetgeving, tot beschikkingen tot vaststelling van de individuele belastingbijdragen ten voordele van gemeenschappen of gewesten, en om de verschuldigde bedragen te innen en, zo nodig, met dwang in te vorderen.

Een tweede besluit dat uit de restrictieve attributieve strekking van de toewijzing van de bevoegdheid tot belastingheffing aan de gemeenschappen en gewesten moet worden getrokken, houdt in dat de gemeenschappen en gewesten niet alleen niet bevoegd zijn om de wijze te regelen volgens welke individuele heffing en invordering van de door hen ingestelde belastingen moet geschieden, maar dat ze gewoon volkomen onbevoegd zijn - zolang de gewone wet niet wordt gewijzigd - om eigen belastingen te heffen die niet behoren tot die welke in de artikelen 12 en 13 van de gewone wet zijn opgenomen.

De laatste conclusie is moeilijk te verenigen met wat bepaald is in paragraaf 2 van het gewijzigde artikel 110 van de Grondwet, paragraaf 2 die luidt :

.../...

"§ 2. Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 26bis bedoelde regel.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het vorige lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt".

Er kan geen twijfel over bestaan dat artikel 110, § 2, eerste lid, aan de gemeenschappen en gewesten principieel een algemene bevoegdheid tot belastingheffing geeft.

Een aan de decreetgever gegeven bevoegdheid tot het vaststellen van regelen ondergaat geen andere beperkingen dan die welke volgen uit de Grondwet of welke krachtens de Grondwet worden bepaald. Dat geldt uiteraard ook voor de bevoegdheid van de decreetgever in belastingzaken.

Nu maakt het tweede lid van artikel 110, § 2, het precies mogelijk dat een gewone wet het heffen van een door die wet aangewezen belasting als uitzondering onttrekt aan de algemene bevoegdheid van de decreetgevers tot belastingheffing voor zover de noodzakelijkheid van die uitzondering gebleken is.

Volgens de gewone interpretatieregelen duiden de woorden "de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt" erop dat de gewone wetgever een spaarzaam gebruik moet maken van de hem toegekende bevoegdheid om belastbare materie aan de gemeenschaps- of gewestraden te onttrekken.

Diezelfde woorden, volgens diezelfde interpretatieregelen, rechtvaardigen de opvatting dat een, als in artikel 110, § 2, tweede lid, bedoelde wet slechts constitutioneel verantwoord is, indien uit de wet of uit gegevens, blijkend uit de parlementaire voorbereiding van de wet,

.../...

met voldoende zekerheid kan worden afgeleid, welke uitzonderingen op de algemene fiscale bevoegdheid precies bedoeld worden en welke de noodzakelijkheid was om de decreetgevers het vestigen van een bepaald soort belasting te ontzeggen.

Wie de bedoeling tracht te begrijpen welke aan artikel 110, § 2, ten grondslag ligt, zal in wat aan het aannemen van die wijziging is voorafgegaan, niet veel vinden.

In de bijlage bij het hiervoor reeds vermeld regeerakkoord van 14-15 mei 1980 is betreffende de "noodzakelijke grondwetswijzigingen" enkel op blz. 17 vermeld : "110, 111, 113 : eigen fiscaliteit". Niets meer.

De algemene bespreking, in de Kamercommissie, leert wel iets. Tijdens die bespreking heeft de Eerste Minister verklaard : "De nationale wetgever reserveert voor zichzelf een belastbare materie buiten (het bereik van) de gewestelijke en gemeenschapsinstellingen" (1). Hij herneemt de gedachte verder als volgt : "... de idee van de eigen fiscaliteit is gegroeid en krijgt thans gestalte. Dan is het ook normaal dat de Staat een soort verdedigingsmechanisme opbouwt, ten aanzien van de verschillende andere bestuurslagen, om een eigen fiscale materie te behouden". Met als toemaatje : "... dit is niet alleen een debat tussen federalisten en unitaristen, maar evenzeer met al degenen die argwanend staan ten aanzien van een teveel aan met heffingsbevoegdheid bedeelde bestuursorganen" (2).

De zo geformuleerde uitzondering op de principiële algemene bevoegdheid tot belastingheffing van de gemeenschappen en gewesten is niet zo maar een uitzondering : het is de grote massa van wat belastbaar is.

./.

(1) Kamer, B.Z. 1979/10 - Nr. 8/4°, blz. 2.

(2) ibidem, blz. 4.

Blijkbaar zijn de interpretatieregelen die hiervoor werden in herinnering gebracht, niet van heel strikte toepassing en dus blijkbaar niet van zeer groot nut om te komen tot een goed begrip van artikel 110, § 2, tweede lid : de genereuze termen waarbij de bevoegdheid tot belastingheffing in de Grondwet aan de gemeenschappen en gewesten werd toegekend, zijn misschien weloverwogen gebruikt, maar blijkbaar niet van juridisch standpunt.

Dat verklaart waarom dezelfde Regering en hetzelfde Parlement tijdens dezelfde periode met betrekking tot dezelfde aangelegenheid, in de gewone wet het omgekeerde doet van wat de Grondwet in uitzicht stelt : het restrictief toewijzen van een beperkte belastingmaterie, in de plaats van het formuleren van uitzonderingen op een ruime algemene belastingbevoegdheid.

De Grondwet heeft uiteraard voorrang op de wet, en een wet die strijdt met de grondwettelijke verdeling van de wetgevende bevoegdheid is niet onaantastbaar.

Moet men dan stellen dat de gewone wet rechtskracht mist ?

Het is ook een aanvaarde interpretatieregel dat, indien een wet voor meerdere interpretaties vatbaar is, de ene leidend tot de conclusie dat de wet ongrondwettelijk is en de andere tot de conclusie dat, goed begrepen, de wet niet met de Grondwet in strijd komt, de laatste soort interpretatie de voorrang heeft.

.../...

Er zijn elementen te vinden in de parlementaire voorbereiding van de gewone wet, die bruikbaar zijn bij het opbouwen van een interpretatie van die wet en die de tegenstellingen met artikel 110, § 2, wegwerken.

Een voorstelling welke de toewijzing van "eigen fiscaliteit" aan de gemeenschappen en gewesten ten dele doet inpassen in artikel 110, § 2, van de Grondwet, is die welke de Minister van Institutionele Hervormingen (N) in de Senaatscommissie heeft gegeven :

"De betekenis van artikel 110, ten aanzien van Gewesten en Gemeenschappen, is de volgende : Gewesten en Gemeenschappen hebben een algemene fiscale bevoegdheid krachtens de Grondwet zelf. De wet kan echter bepalen op welke materies de Gemeenschappen en Gewesten geen belastingen mogen heffen.

Het voorgelegde wetsontwerp is volledig in overeenstemming met deze grondbeginselen. De wet bepaalt immers in artikel 12 dat bij wijze van uitzondering op de algemene fiscale bevoegdheid, de Gemeenschappen en Gewesten geen belastingen kunnen heffen op materies die het voorwerp uitmaken van een Rijksbelasting. Hier wordt echter onmiddellijk aan toegevoegd dat het Rijk geleidelijk een aantal van zijn belastingen zal ristourneren aan Gewesten en Gemeenschappen. Deze belastingen worden dan een Gemeenschaps- of Gewestbelasting, van zodra deze volledig geristourneerd is.

Wel kunnen de Gewesten en Gemeenschappen krachtens hun algemene fiscale bevoegdheid belastingen heffen op materies die niet het voorwerp uitmaken van een Rijksbelasting" (1).

.../...

(1) Verslag Senaatscommissie, St. 504 (1979-1980)-Nr. 2, blz. 13-14.

Die voorstelling volgt niet echt getrouw de structuur van de gedachtengang die men in de artikelen 12 en 13 in de gewone wet duidelijk kan ontwaren, maar zij maakt het mogelijk de attributieve werkwijze van de wet zó te interpreteren dat ze die werkwijze toch in artikel 110, § 2, doet inpassen.

Als een interpretatiegegeven dat niet kan worden verworpen moet worden aangenomen dat in artikel 110, § 2, tweede lid, als een daarin bedoelde uitzondering moet worden beschouwd het onttrekken van de belastbare massa die de substantie van de rijksbelastingen uitmaakt, met het gevolg dat de gewone wet grondwettig kan bepalen dat de gemeenschappen en gewesten niet gerechtigd zijn inkomsten te zoeken op de fiscale domeinen die reeds door het Rijk ontgonnen worden (1). Als de gewone wet die grondwettig gemaakte uitzondering dan afzwakt ten voordele van de gemeenschappen en gewesten door op de uitzondering uitzonderingen te maken, kan zulks geen onderwerp van grondwettigheidsbezwaren zijn. De geldigheid van het attributief gedeelte van de gewone wet en meer bepaald de toewijzing van fiscale bevoegdheid aan de gemeenschappen en gewesten in de artikelen 12 en 13 kan dus niet worden betwist.

Waar de Minister, na eerst erkend te hebben dat de gemeenschappen en gewesten een algemene fiscale bevoegdheid hebben, nadien bevestigt dat "het voorgelegde wetsontwerp volledig in overeenstemming is met deze grondbeginselen" (dus met het beginsel van de algemene fiscale bevoegdheid) en ten bewijze van zijn stelling verwijst naar de heffingsbevoegdheid die in de artikelen 12 en 13 gegeven wordt, dan overschat hij de betekenis van die artikelen en onderschat hij de betekenis van het begrip "algemene fiscale bevoegdheid".

.../...

(1) Zie de hiervoor aangehaalde verklaringen van de Eerste Minister, in de Kamercommissie, bij de bespreking van de herziening van artikel 110 van de Grondwet.

Met de voorstelling van zaken, die de Minister van Institutionele Hervormingen (N) gegeven heeft, is dus het essentiële bezwaar tegen de artikelen 12 en 13 niet ontkracht, met name de impliciete, maar stellig in die artikelen vervat liggende regel dat de gemeenschappen en gewesten enkel als "eigen fiscaliteit" kunnen beschikken over wat hen door de artikelen 12 en 13 van de gewone wet wordt toegewezen.

Die impliciete, maar stellige beperking van de fiscale bevoegdheid van de gemeenschappen en gewesten tot wat de artikelen 12 en 13 hen geven, kan niet volledig worden weggewerkt, maar dan toch ten dele op grond van elementen die in andere delen van de parlementaire voorbereiding van de gewone wet kunnen worden gevonden.

Zo bevat de memorie van toelichting bij het ontwerp van gewone wet volgende passage (1) :

"Overeenkomstig het regeerakkoord voorzien de artikelen 13 en 14 (later 12 en 13) in de mogelijkheid voor de Vlaamse Gemeenschap, de Franse Gemeenschap en het Waalse Gewest, om eigen belastingen te heffen, en wel op twee wijzen :

- enerzijds, door het heffen van opcentiemen op bepaalde belastingen en heffingen ten behoeve van het Rijk;
- anderzijds, in een verder stadium, door het autonoom bepalen van de aanslagvoet van diezelfde belastingen en heffingen.

...

.../...

(1) Kamer, St. 619 (1979-1980)-Nr. 1, blz. 7.

De tweede paragraaf van artikel 13 (later artikel 12) houdt een verbod in om opcentiemen te heffen op andere belastingen en heffingen ten behoeve van het Rijk dan die welke genoemd zijn in artikel 11.

Deze bepaling belet evenwel geenszins dat de Raden, gebruik makende van de algemene fiscale bevoegdheid waarover zij zullen beschikken na de wijziging van de artikelen 110, 111 en 113 van de Grondwet, belastingen kunnen heffen op materies die niet gevat worden door een rijksbelasting of heffing".

In dezelfde zin verklaart de Eerste Minister, volgens het verslag van de Kamercommissie, het volgende :

"De eigen fiscaliteit van de Gewesten en de Gemeenschappen zal dus in een eerste fase de vorm aannemen van opcentiemen (op bepaalde rijksbelastingen) ... De Gewesten en de Gemeenschappen zullen ook, gebruik makend van de algemene fiscale bevoegdheid waarover zij zullen beschikken na de wijziging van de artikelen 110, 111 en 113 van de Grondwet, belastingen kunnen heffen op materies die niet gevat worden door een Rijksbelasting of -heffing. Zij kunnen echter geen opcentiemen heffen op andere belastingen en heffingen ten behoeve van het Rijk dan deze opgesomd in artikel 11. Deze bepaling van § 2 van artikel 13 (later 12) is, in tegenstelling met de bewering van een lid, geenszins overbodig daar de Gewesten en de Gemeenschappen anders krachtens hun algemene fiscale bevoegdheid, een volledig concurrentieel belastingsysteem zouden kunnen uitbouwen op dezelfde belastingmaterie als deze van het Rijk" (1).

De hiervoor overgeschreven passages moeten, om hun ware draagwijdte te kunnen begrijpen, in samenhang gelezen worden met passages die de nadruk erop leggen dat de eigen fiscaliteit van de gemeenschappen en gewesten niet mag leiden tot het vergroten van de globale fiscale druk.

.../...

(1) Kamer, St. 619 (1979-1980)-Nr. 13, blz. 20. Ook nog op blz. 29 : "... en materies belasten waarop de nationale overheid geen belasting heft".

In dat verband zijn, in de eerste plaats, bijzonder betekenisvol de hiervoor reeds geciteerde passages uit het regeerakkoord welke op dat onderwerp betrekking hebben. Het regeerakkoord doet immers onmiskenbaar de vast aangehouden richtlijnen kennen die het beleid van de Regering en dus ook het wetgevingsproces bepalen.

De goedkeuring van dat beleid vindt men overigens ook in verklaringen die tijdens de bespreking van de gewone wet werden afgelegd door de leden van de Kamercommissie (1).

De Regering heeft blijkbaar op de fiscale bezorgdheid van de parlementsleden ingespeeld en heeft, na de goedkeuring van het Kamerverslag, een amendement op de door de commissie aangenomen tekst ingediend (2) die het tweede lid van § 1 van artikel 12 geworden is. De tekst luidt :

"Gedurende een periode van vier jaar na de inwerkingtreding van deze wet, mogen deze opcentiemen geen aanleiding geven tot een verhoging van de globale fiscale druk. Te dien einde zal hun invoering, gedurende deze periode, het voorwerp uitmaken van een voorafgaandelijk overleg tussen de Regering en de Gemeenschaps- en Gewestexecutieven".

De verantwoording van dat amendement is als volgt gesteld :

"Dit amendement heeft tot doel de tekst van de wet in overeenstemming te brengen met het regeerakkoord dat bepaalt "dat gezien fiscale massa's worden overgedragen, de eigen fiscaliteit van de deelgebieden geen aanleiding zal geven tot nieuwe fiscale lasten"".

In de Senaatscommissie commentarieert de Minister van Institutionele Hervormingen (F) het door de Kamer aangenomen amendement als volgt (3) :

.../...

(1) b.v. Kamerverslag, St. 619 (1979-1980)-Nr. 13, blz. 11-12, 23 en 25.

(2) Kamer, St. 619 (1979-1980)-Nr. 14.

(3) Senaatsverslag, St. 504 (1979-1980)-Nr. 2, blz. 45.

"Het grote beginsel is dat de algemene belastingdruk niet mag verzwaaard worden, d.w.z. gedurende een periode van vier jaar moet een inspanning worden geleverd om, wanneer er opcentiemen voor de Gemeenschappen en de Gewesten worden geheven, de belastingen voor het Rijk te verminderen. Dat doel moet niet alleen voor het land maar ook per gewest worden bereikt".

Herleest men de beide hiervoor overgeschreven passages uit de memorie van toelichting bij de gewone wet en uit het Kamerverslag (de verklaring van de Eerste Minister) - passages volgens welke de gemeenschappen en gewesten na de grondwetsherziening een algemene bevoegdheid tot het heffen van belastingen zullen hebben -, dan is men geneigd, zoals de Vlaamse Raad doet, te geloven dat de gemeenschappen en gewesten die algemene fiscale bevoegdheid inderdaad reeds sinds het van kracht worden van het nieuw artikel 110 van de Grondwet effectief hebben.

Herleest men echter ook het tweede lid van artikel 12, § 1 - gedurende vier jaar mag de heffing van opcentiemen op rijksbelastingen de globale belastingdruk niet verhogen -, dan vervalt men in een verwarrende onzekerheid. Immers, hoe kan de Regering stellen dat de gemeenschappen en gewesten, zo ze dat nodig vinden, eigen belastingen kunnen heffen, terwijl tegelijkertijd uitdrukkelijk de regel wordt bevestigd dat opcentiemen gevestigd op rijksbelastingen, niet eens de globale belastingdruk mogen verhogen ? Temeer daar het stabiel houden van de belastingdruk blijkens het regeerakkoord een algemene doelstelling van het regeerbeleid is. Indien in artikel 12, § 1, tweede lid, enkel van opcentiemen gesproken wordt, dan kan dat alleen maar betekenen - indien althans wat in de memorie van toelichting bij het ontwerp van gewone wet geschreven werd en indien wat de Eerste Minister in de Kamercommissie verklaard heeft, inderdaad, overeenkomstig de gewone interpretatieregelen, geacht moet worden een zinvolle bedoeling te hebben, en niet enkel bestemd geweest te zijn om, door de juiste *rés*onance van een

.../...

goed gekozen zin, de voorstanders van een ruime eigen zeggenschap voor gemeenschappen en gewesten te bekoren - dat uitsluitend de mogelijke verhoging van de belastingdruk ten gevolge van het heffen van opcentiemen werd gevreesd, wat meteen ook betekent dat geen verhoging van de belastingdruk verwacht werd als gevolg van echte, eigen belastingen, geheven door de gemeenschappen en de gewesten, omdat de principieel toegekende bevoegdheid van de nieuwe belastingwetgevers geacht werd geblokkeerd te zijn door de regel van de restrictieve, enkel attributieve bevoegdheidstoewijzing van belastingbevoegdheid, welke regel impliciet vervat ligt in de gewone wet.

Als dan in de memorie van toelichting van de gewone wet en in een verklaring van de Eerste Minister gesteld wordt dat die gemeenschappen en gewesten van hun algemene bevoegdheid tot belastingheffing mogen gebruik maken "na de grondwetsherziening", dan kan dat "na" niet betekenen "onmiddellijk na het van kracht worden van het nieuwe artikel 110 van de Grondwet"; dan kan dat "na" enkel maar betekenen "later", in een derde stadium van de progressie van de belastingbevoegdheid van de nieuwe raden, "later" als de overgangsperiode voorbij is, als het impedimentum dat de uitoefening van de principiële heffingsbevoegdheid verhindert, is weggefallen, m.a.w. als de regel niet langer geldt volgens welke de Regering en de Executieven verplicht zijn overleg te plegen om de verhoging te voorkomen van de globale belastingdruk ten gevolge van het heffen van communautaire of regionale belastingen.

.../...

Dat "na" - tenminste indien dat woord niet bedoeld is te verwijzen naar een onvoorzienbare toekomst waarop men akkoord zal zijn om de gewone wet te wijzigen - kan dan derhalve in redelijkheid enkel doelen op het einde van de periode van vier jaar, voorkomende in artikel 12, § 1, tweede lid, d.i. op 1 oktober 1984, d.i. ongeveer het einde van de tijd waarvoor het regeerakkoord geacht werd te zullen gelden. Indien de termijn op die hiervoor bedoelde vier jaar wordt gesteld, dan kan het uitstellen van het werkelijk geldend worden van de eigen algemene bevoegdheid tot belastingheffing van de gemeenschappen en gewesten beschouwd worden als constitutioneel verantwoord.

De door artikel 110, § 2, tweede lid, bedoelde noodzakelijkheid voor dat uitstellen is de vanzelfsprekende noodzakelijkheid om het overstappen van de oude staatsorde naar de nieuwe staatsorde geleidelijk door overgangsmaatregelen in een overgangsperiode volgens een beheerste orde-lijkheid te doen gebeuren, om veel van wat uit de oude staatsorde verdwijnen moet naar de nieuwe over te dragen, om het progressief op gang brengen van de uit de devolutie van staatsgezag ontstane nieuwe soevereiniteit dragende instellingen in een aanlooperperiode - die ook een proefperiode is - mogelijk te maken. Voor zover het nodig is te bewijzen dat een overgangsperiode met overgangsmaatregelen noodzakelijk is, volstaat het te verwijzen naar artikelen van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, zoals de artikelen 28, 29 en 50, en verder ook naar de artikelen 65 tot 67, 75, 85 en 90, zowel als naar de artikelen in de gewone wet zelf die ook in allerlei domeinen overgangsmaatregelen bevatten.

De noodzakelijkheid te zorgen voor overgangsmaatregelen die geldt voor de samenstelling en de werking van de raden en executieven van de nieuwe instellingen, moet in redelijkheid ook gelden voor de uitoefening van de essentiële bevoegdheid belastingen te heffen, aangezien het uitwerken van eigen belastingsystemen en het opzetten van een administratie om de belastingen te innen en zo nodig in te vorderen, geen werk is dat in een handomdraai verricht kan worden, aangezien ook, de autonome uitoefening van die bevoegdheid onvermijdelijk een weerslag heeft op de mogelijkheden voor de andere politieke entiteiten om hun bevoegdheid tot belastingheffing uit te oefenen, terwijl ook het risico niet genomen kan worden dat het verschijnen van die nieuwe instellingen plots voor de belastingbetaler het gevolg zou hebben de globale belastingdruk nog te verhogen.

Het uitstellen van het ingaan van de algemene bevoegdheid belastingen te heffen, die door artikel 110, § 1, eerste lid, aan de gemeenschappen en gewesten is toegewezen, kan verder ook in het tweede lid van die § 2 worden ingepast in zover dat uitstellen verschijnt als de tijdelijke uitzondering op de bevoegdheid tot belastingheffing, uitzondering die betrekking heeft op wat als belastbare materie voor de gemeenschappen en gewesten voorhanden kan zijn buiten datgene wat door de artikelen 12 en 13 van de gewone wet aan de gemeenschappen en gewesten werd toegewezen.

.../...

Wijst men de opvatting af volgens welke het aflopen van de termijn van vier jaar, opgenomen in artikel 12, § 1, tweede lid, van de gewone wet van rechtswege tot gevolg heeft de algemene bevoegdheid tot belastingheffing te doen ingaan en alzo artikel 110, § 2, eerste lid, zijn volle uitwerking te geven, dan wordt, ten gevolge van de imperatieve restrictieve draagwijdte van de artikelen 12 en 13, het verkrijgen van vorenbedoelde volle fiscale rechtsmacht van de gemeenschappen en gewesten, volledig afhankelijk van de rijkswetgever. Constitutioneel is een dergelijke voor een niet vooraf bepaalde periode geldende blokkeringsbevoegdheid van de rijkswetgever die hij zichzelf geeft en die een grondwetsbepaling buiten werking stelt, niet te verantwoorden.

De andere extreme stelling, met name dat de gemeenschappen en gewesten sinds het van kracht worden van het nieuw artikel 110 van de Grondwet altijd ten volle over de algemene bevoegdheid tot belastingheffing hebben kunnen beschikken, moet ook worden afgewezen: het tweede lid van artikel 110, § 2, dat een matigende bevoegdheid geeft aan de rijkswetgever is ook een vast gegeven dat essentieel is zodat, wat die wetgever beslist heeft, noodzakelijk betrokken moet worden bij de beoordeling van wat de juiste bevoegdheden van de gemeenschappen en gewesten zijn.

Overeenkomstig de aanvaarde interpretatiebeginselen moeten de extreme, door constitutionele bezwaren aangetaste interpretaties van de afdeling V van titel I van de gewone wet - de afdeling betrekking hebbende op de eigen fiscaliteit van de gemeenschappen en gewesten - verworpen

worden, zowel degene die het mogelijk acht dat de rijks-wetgever de algemene fiscale bevoegdheid van de decreetgevers onbepaald kan blokkeren, als degene die stelt dat de artikelen 12 en 13 van de gewone wet altijd zonder effect gebleven zijn op die algemene fiscale bevoegdheid. Dat betekent dat de Vlaamse Raad geacht moet worden thans ten volle bevoegd te zijn om een soort belasting, zoals de milieuheffing, in te voeren en dus meer bepaald ook bevoegd om nader te bepalen hoe en door wie de inning en de gedwongen invordering ervan zal gebeuren, aangezien geen constitutioneel geldende wetsbepaling (1) er zich tegen verzet dat de gemeenschappen en gewesten zelf die aangelegenheden zouden regelen.

De artikelen 47 en volgende kunnen derhalve in beginsel geacht worden geen inbreuk te maken op de regelen tot verdeling van de wetgevende macht, meer bepaald in belastingzaken.

(1) Artikel 14 van de gewone wet dient daar niet voor. Denkt men van wel, dan vervalt ook de gelding van dat artikel na het einde van de in artikel 12, § 1, tweede lid, bedoelde periode van vier jaar, aangezien er na die inloopperiode ook geen reden voorhanden is om de inning van de eigen belastingen aan de gemeenschappen en gewesten te ontzeggen.

Het decreet van 2 juli 1981 betreffende het "beheer" van afvalstoffen is oorspronkelijk geschreven vanuit de opvatting dat de uitgaven, nodig voor het toepassen van het decreet, zouden worden gedekt door het heffen van retributies en dat die heffing alzo grondwettelijk zou kunnen worden verantwoord in het kader van artikel 113 van de Grondwet.

Wordt dan, ten gevolge van een amendement, in werkelijkheid van die opvatting overgestapt naareen andere, met name naar de opvatting dat de uitgaven zullen worden gedekt door een bestemmingsbelasting, dan rijst de vraag of nog toereikend zijn de door het decreet aan de Executieve gegeven machtigingen om de nadere regelen te bepalen die nodig zijn om de toepassing en de handhaving te verzekeren van een als retributie opgevatte heffing die een milieubelasting geworden is.

Artikel 1 van het ontwerp doet de vraag rijzen of de Executieve in artikel 13, § 2, van het afvalstoffende decreet inderdaad de bevoegdheid vindt om de afvalstoffenmaatschappij, welke het decreet opricht, met de taak van de invordering van de milieuheffing te belasten.

De heffing, zeker sinds ze de hoedanigheid van belasting heeft, moet zonder twijfel geacht worden geheven te worden door en voor het Vlaamse Gewest. In de eerste zin van artikel 1, § 1, van het ontwerp wordt daar veiligheidshalve aan herinnerd : de opbrengst van de belasting zal dus worden ingeschreven op de begroting van het Vlaamse Gewest.

De milieuheffing is een bestemmingsbelasting : zij dient om de kosten te dekken van de uitoefening van een bepaalde bevoegdheid die de vervulling is van een opdracht die aan het Vlaamse Gewest gegeven is. De werking van de afvalstoffenmaatschappij zal er door bekostigd worden.

De invordering van die belasting ligt dus uiteraard in de doeleinden waarvan de verwezenlijking de grondslag is van het afvalstoffendecreet. Het toewijzen, aan de afvalstoffenmaatschappij, van de taak die invordering te doen, past bijgevolg in beginsel in de machtiging die in artikel 13, § 2, van het decreet aan de Vlaamse Executieve gegeven werd.

Het feit dat de afvalstoffenmaatschappij een eigen rechtspersoonlijkheid heeft en de ambtenaren ervan, statutair verschijnen als ambtenaren van die maatschappij, verhindert niet dat zowel bepaalde activiteiten van de maatschappij als administratieve dienst, als bepaalde activiteiten van de ambtenaren van de maatschappij kunnen worden verricht voor rekening van het Vlaamse Gewest en dus ook juridisch aan het Vlaamse Gewest kunnen en moeten worden toegerekend indien zulks wettig is bepaald. In verband met de invordering van de milieuheffing kan dat, op grond van artikel 13, § 2, inderdaad wettig gebeuren.

De administratieve taken welke het invorderen van de belastingen medebrengt, moeten immers uiteraard door een dienst van de Executieve verricht worden. Dat kan de dienst zijn die zich bezighoudt met alle andere taken die in verband met het beheersen van de activiteit van het verwijderen van de afvalstoffen te vervullen zijn. De Executieve en de Vlaamse Raad kunnen anderzijds oordelen

.../...

dat, om reden van doelmatigheid, aan die dienst het statuut van een gepersonaliseerde dienst moet worden gegeven, dit is een dienst met eigen rechtspersoonlijkheid maar werkend onder het direct gezag van de Executieve (1). Het bezit van de eigen rechtspersoonlijkheid van de dienst brengt geen wezenlijke wijziging aan in de functionele en hiërarchische binding tussen de dienst en de Executieve, en verzet er zich daarom ook niet tegen dat de dienst als zodanig, zoals ook de ambtenaren van de dienst in de mate dat ze daartoe gemachtigd zijn, in naam van het Gewest optreden en worden belast met taken die taken van uitvoering van bevoegdheden van het Gewest zijn aangezien zij voor die taken werken onder het directe gezag van de bevoegde gemeenschapsminister die hen aanwijst. M.a.w. zij blijven in dat geval optreden als ambtenaren van het Gewest, ook als de dienst waarin ze zijn opgenomen, formeel is losgemaakt van de algemene administratie van de Vlaamse Gemeenschap.

Artikel 1 moet derhalve geacht worden in principe een voldoende rechtsgrond te hebben (2).

.../...

- (1) Het koninklijk besluit van 30 juli 1981 houdende vaststelling van de statuten van de Openbare Afvalstoffenmaatschappij voor het Vlaamse Gewest, art. 3, waarin echter nog "minister" staat.
- (2) Vergelijk onder meer met het koninklijk besluit van 28 februari 1963 houdende algemeen reglement op de bescherming van de bevolking tegen het gevaar van de ioniserende stralingen, art. 78, eerste lid, punt 5.

Wat betreft de soort opdrachten die aan de ambtenaren van de afvalstoffenmaatschappij gegeven worden, is er een bijkomende rechtsgrond voor artikel 1, § 2, van het ontwerp in artikel 47, § 5, van het decreet, en voor § 3 van artikel 1 van het ontwerp in artikel 47quinquies van het decreet.

De rechtsgrond van artikel 2 van het ontwerp is kennelijk artikel 47, § 5.

Wat de rechtsgrond van de artikelen 3 tot 6 van het ontwerp betreft, rijst de vraag of de korte eerste zin van artikel 47, § 5, inderdaad voldoende is.

Die artikelen geven een hele regeling volgens welke de administratieve fase van de invordering van de milieuheffing verloopt.

De regeling begint met aan de belastingplichtige op te leggen op gezette tijden een aangifte in te dienen waardoor hij zelf de aanslag bepaalt, d.i. het bedrag dat hij als milieuheffing verschuldigd is (artikel 3, § 1, van

.../...

het ontwerp), bedrag dat afhankelijk is van de hoeveelheid afvalstoffen die hij "verwijdert" en van de aard van de verwijderde stoffen.

De administratieve fase eindigt met het in artikel 47quinquies vermelde dwangbevel dat ter beschikking van de belastingdienst is gesteld indien de belastingplichtige weigert of nalaat het door de belastingdienst juist geachte bedrag aan belasting te betalen.

Het dwangbevel houdt de eenzijdige beslissing in van de bevoegde belastingambtenaar die in de hem door de wet gegeven opdracht een belasting in te vorderen, de bevoegdheid vindt om aan een door hem als belastingplichtige aangewezen particulier of rechtspersoon bindend de verplichting op te leggen om een bepaalde som als belasting te betalen, rechtsconcretiserende beschikking die toelaat de inning van de belasting met dwangmiddelen te verzekeren (1), behoudens verzet van de belastingplichtige voor de judiciale rechter.

Tussen de aangifte en het dwangbevel worden door het ontwerp een sliert voorschriften geschoven waarvan het doel is de onvolmaaktheden van het systeem, waarbij de belastingplichtige zichzelf door een aangifte belast, op te vangen. De remedie is in hoofdzaak de "aanslag van ambtswege", die echter geen echte aanslag van ambtswege is

.../...

(1) De fiscale versie van de uitvoerbare administratieve beschikking.

aangezien die aanslag niet als zodanig uitvoerbaar is, maar enkel de laatste "beslissing" is (1) welke de belastingambtenaar, in het kader van de rol die hij te spelen heeft, kan nemen, overigens nadat hij eerst zijn gemotiveerd voornemen om, na informele onderhandelingen, een "aanslag" te "vestigen" aan de belanghebbende belastingplichtige heeft medegedeeld.

De tweede fase in de administratieve procedure begint met het beroep dat de belastingplichtige tegen de "aanslag van ambtswege" kan instellen bij de minister bevoegd voor het leefmilieu, welke minister vooraleer te beslissen, het advies moet inwinnen van een daartoe opgerichte commissie.

Toetsen of die verschillende voorschriften een rechtsgrond hebben, gebeurt het best met eerst de verplichtingen en rechten van de belastingplichtigen en de verplichtingen en bevoegdheden van de belastingambtenaren op een rijtje te zetten.

De verplichtingen die aan de belastingplichtige worden opgelegd en waarvan het niet nakomen met een aanslag van ambtswege kunnen worden gesanctioneerd, zijn : a) het houden van een register waarin dagelijks het volume en de aard van de afvalstoffen die hij "verwijdert" wordt opgetekend en het bijhouden van de documenten die nodig zijn voor een goed begrip van wat hij aan

.../...

(1) Die geen echte beslissing is en zelfs niet het eindpunt van de inspanningen die aan de ambtenaren zijn opgelegd om een positief resultaat van hun optreden te bereiken, aangezien zij na de zgn. aanslag van ambtswege nog eens een "definitief standpunt" moeten doen kennen.

afvalstoffen in zijn bedrijf verzet; b) de belastingambtenaren, daartoe aangewezen, inzage te geven van het register en de documenten; c) aan die ambtenaren de inlichtingen te verstrekken waarom die vragen; d) op de gezette tijden zijn aangiften te doen en het bedrag van de belastingen te betalen.

De rechten van de belastingplichtige in de administratieve fase zijn de mogelijkheden die hem geboden worden om voor zijn belangen op te komen, en meer bepaald ook om over termijnen van voldoende duur te beschikken om dat te doen. Het ontwerp geeft hem die mogelijkheden ruimschoots en met behoorlijke termijnen.

De bevoegdheden die aan de belastingambtenaren worden toegekend zijn : a) controle uitoefenen op het vervullen door de belastingplichtige van de hem door het decreet en door het uitvoeringsbesluit opgelegde verplichtingen; b) de bevoegdheid de op zichzelf niet bindende "aanslag van ambtswege" te vestigen; c) dwangbevelen uit te vaardigen.

De verplichtingen van de ambtenaar die uit het voorgenomen uitvoeringsbesluit zullen voortspuiten zijn, behalve zijn bevoegdheden uit te oefenen : a) geen "beslissing" te nemen zonder vooraf eerst informeel met de belastingplichtige de zaak te bespreken, om pas dan een aangifte te "verwerpen", of zijn aan de belastingplichtige ter kennis gebracht gemotiveerd voornemen uit te voeren om een bepaald bedrag als de verschuldigde belastingen in een ambtshalve te vestigen aanslag op te nemen; b) nog eens een definitief standpunt in te nemen

.../...

ten aanzien van de bezwaren die de belastingplichtige tegen de "aanslag van ambtswege" kan aanvoeren.

Als men zo de hele administratieve procedure samenvat met de daarin voorkomende regelen die de rechten en plichten van de fiscale overheid en van de belastingplichtigen vaststellen, dan vindt men daar niets dat verplichtingen aan de belastingplichtigen oplegt of bevoegdheid aan de fiscale overheid toekent, die niet door een tot verordenen bevoegde overheid kunnen worden gegeven of opgelegd indien het wetgevend orgaan het regelen van de administratieve procedure aan de verordenende overheid heeft toegewezen.

De vraag is dan of paragraaf 5 van artikel 47 inderdaad een machtiging aan de Executieve heeft gegeven welke voldoende ruim is om een administratieve fiscale procedure in te stellen van de soort als hiervoor werd beschreven.

De niet zo wijdlopende tekst van paragraaf 5 luidt :

"De Vlaamse Executieve bepaalt de nadere regelen in verband met de inning van de heffing, die ten minste twee keer per jaar gebeurt. Zij duidt tevens de ambtenaren aan die belast zijn met de inning en invordering van de heffing".

In de even zo sobere memorie van toelichting is het volgende opgenomen (1) :

"Artikel 2 - Artikel 47, § 5. De Vlaamse Executieve wordt opgedragen de nadere regelen van inning en vordering vast te stellen.

.../...

(1) Vl. Raad, 1984-1985, St. 338/1, blz. 4.

Artikel 3 - Artikel 47bis tot en met artikel 47sexies. Door artikel 3 van het ontwerp worden een aantal bepalingen in het decreet ingevoegd, die het Gewest in staat moeten stellen om op een adequate wijze en gewapend met bijzondere rechtsmiddelen, de invordering van de heffingen te verzekeren. De voorgestelde regeling is geïnspireerd op de bepalingen die van toepassing zijn terzake de belasting over de toegevoegde waarde".

Vergelijkt men de eerste zin van artikel 47, § 5, met de zin van de memorie van toelichting die specifiek op artikel 47, § 5, betrekking heeft, dan stelt men vast dat in de tekst van artikel 47, § 5, eerste zin, het woord invordering is weggefallen. Men kan daaruit echter geen verschil van bedoeling afleiden. Dezelfde Executieve heeft uiteraard dezelfde bedoeling gehad toen ze in haar memorie van toelichting een commentaar gaf bij een artikel van haar ontwerp, ook al stemmen de twee teksten niet letterlijk overeen.

Ten andere, het woord invordering wordt in artikel 47, § 5, toch nog gebruikt in de tweede zin, en verder nog in artikel 47quinquies.

Overigens is het niet evident dat er reden bestaat om - zonder een uitdrukkelijk in de tekst uitgedrukte bedoeling - een onderscheid te maken tussen "inning" en "invordering". In de elfde uitgave van Van Dale's Groot Woordenboek komt "invordering" niet voor, maar wel "invorderen", "invorderingskosten" en "invorderaar". "Invorderen" betekent "inmanen, betaling eisen van -, innen (belastingen enz.)". "Invorderaar" betekent "hij ... die met de inning van geld belast is; eiser ...". Bij "innen" vindt men :

.../...

"in ontvangst nemen, invorderen, beuren : belastingen, contributies innen".

"Innen" of "inning" komt niet voor in Fockema Andreae's Rechtsgeleerd Handwoordenboek, vierde druk. Wel "invordering van belastingen" waarvan de betekenis "in het algemeen hierop neerkomt dat de fiscus zonder gerechtelijke tussenkomst zichzelf een executoire titel kan scheppen in de vorm van een dwangbevel. Hiertegen kan verzet worden gedaan, wat aanleiding kan geven tot een procedure".

Rekening gehouden, eensdeels, met de hiervoor in herinnering gebrachte verwijzing in de memorie van toelichting naar de bepalingen die van toepassing zijn in verband met de invordering van de belasting op de toegevoegde waarde - waar, meer bepaald, de verplichte aangifte ook geldt als door de belastingplichtige zelf gevestigde aanslag -;

- rekening gehouden, anderdeels, met artikel 47quinquies, dat de invordering bij wege van een dwangbevel ter beschikking van de Executieve stelt;

- rekening gehouden ook met de onzekere terminologie die bij het formuleren van de in artikel 47, § 5, gegeven machtiging gehanteerd werd;

- kan men in redelijkheid besluiten

.../...

dat artikel 47, § 5, door de decreetgever bedoeld werd als een opdracht aan de Executieve gegeven, om tussen de aangifte en het dwangbevel, de hele administratieve procedure vast te stellen die zonder exorbitante bevoegdheden voor de belastingambtenaren (1) en zonder exorbitante verplichtingen voor de belastingplichtigen, kan leiden tot een zo juist mogelijke vaststelling van de heffing.

De regeling vervat in het ontwerp blijft zeker binnen die grenzen, terwijl reeds in de administratieve fase, de rechten van de belastingplichtige om voor zijn belangen bij het bestuur op te komen vóór de uitvoering van het dwangbevel, ruimschoots verzekerd worden.

.../...

(1) de enige exorbitante bevoegdheid is het dwangbevel, vermeld in artikel 47quinquies.

Artikel 7 van het ontwerp geeft in § 1, tweede lid, de overheid de bevoegdheid de belastingplichtige wegens het nalaten de milieuvergunning te betalen, een straf op te leggen bestaande in de schorsing of de intrekking van de aan de belastingplichtige gegeven vergunning om afvalstoffen te "verwijderen".

Artikel 27 van het decreet bepaalt in § 1, eerste zin : "De Vlaamse Executieve stelt de nadere regels vast in verband met het aanvragen, het verlenen, het weigeren, het intrekken, het verval van vergunningen".

De intrekking van een vergunning op grond van artikel 27 is in de eerste plaats een veiligheidsmaatregel en slechts in de tweede plaats, wegens het feitelijk ongunstig effect van de veiligheidsmaatregel voor de ondernemer, een sanctie, waartoe kan worden beslist wegens het niet naleven van de verplichtingen die een vergunninghouder heeft in verband met de uitoefening van de vergunde activiteit - uitoefening in al zijn aspecten -, ook al moet bij het kiezen van de maatregel het beginsel van de proportionaliteit in acht worden genomen. Het niet betalen van de milieuheffing is kennelijk geen overtreding die direct of indirect vermag de belangen in gevaar te brengen, waarvan de bescherming de zin is van de reglementering betreffende de verwijdering van afvalstoffen. De werking van de O.V.A.M. wordt overigens gefinancierd door het budget van het Vlaamse Gewest, ook al is de heffing een bestemmingsbelasting.

.../...

Het niet betalen van een belasting kan daarom alleen maar wettig tot het schorsen of stopzetten van een activiteit, als geregeld in het afvalstoffendecreet, aanleiding geven indien die maatregel uitdrukkelijk als sanctie in het decreet is opgenomen.

Dat is inderdaad het geval in artikel 47bis, § 2. Maar de bevoegdheid tot het - enkel - schorsen van de exploitatie van een bedrijf, dat afvalstoffen mag verwijderen krachtens een door de overheid gegeven vergunning, is toegekend aan de rechter. Aan de rechter alleen.

Voor de tweede zin van artikel 7, § 1, van het ontwerp van besluit is er derhalve geen rechtsgrond te vinden in het afvalstoffendecreet.

De zin moet worden weggelaten.

De vraag rijst dan of de artikelen 7 en 8 nog wel op hun plaats zijn in een besluit waarvan het opschrift stelt dat het "nadere regelen (bevat) betreffende de milieuheffingen op afvalstoffen".

Is het de bedoeling de artikelen 7 (zonder de tweede zin van § 1) en 8 toch samen met de voorgaande artikelen uit te vaardigen, dan zou het opschrift van het besluit moeten worden aangepast. Beter is echter die artikelen op te nemen in een afzonderlijk besluit waarvan de intrekking van de vergunning het eigenlijke onderwerp is en waarin - zoals vereist is - ruime aandacht kan worden besteed aan de verschillende problemen die de intrekking van een vergunning kan meebrengen en die in dat besluit een gepaste oplossing kunnen krijgen - o.m. de vrijwaring van het recht van de vergunninghouder om voor zijn belangen op te komen.

ONDERZOEK VAN DE ARTIKELEN.

Artikel 1, § 1. De woorden "inning en invordering" zijn, zoals hiervoor werd uiteengezet, niet bijzonder verhelderend. Ze moeten, uiteraard, toch dienst doen, maar met de betekenis van vorenbedoelde uiteenzetting.

Artikel 1, § 1, moet worden vergeleken met een bepaling van een organiek reglement van een ministerieel departement, waarbij aan een bepaalde dienst van dat departement de behandeling van een bepaald soort zaken wordt toegewezen. Echte eigen beslissingsbevoegdheid in verband met die zaken hebben de ambtenaren enkel in de mate dat hun die bevoegdheid is toegekend, of uit de regeling van de dienst kan worden afgeleid.

In § 2 bepaalt de Executieve bij algemeen voorschrift welke ambtenaren van de O.V.A.M. in aanmerking komen voor de vervulling van de taken die in de administratieve fase van de belastingheffing moeten worden vervuld. Het aanwijzen van de individuele ambtenaren wordt - wettig - aan de gemeenschapsminister bevoegd voor het leefmilieu gedelegeerd.

In § 3, eerste lid, moet na het tweede streepje geschreven worden, niet "artikel 47quinquies, § 8" maar "§ 5".

In artikel 4, § 1, kan het woord "aangevoerde" tot verwarring leiden aangezien de verplichting ook moet gelden voor de bedrijven die een vergunning hebben om zelf hun afval te verwijderen.

.../...

De vraag is of in § 1 de werkwijze, volgens welke het registreren moet gebeuren, niet nader zou moeten worden bepaald om het, door een grotere eenvormigheid, de ambtenaren gemakkelijker te maken het vereiste toezicht uit te oefenen.

Artikel 4, § 2, zoals het geschreven is, sluit uit dat de met het toezicht belaste ambtenaren zouden kunnen vorderen dat de stukken hun op hun aanvraag zouden worden toegezonden.

De manier waarop in artikel 5 de verschillende gedachten gerangschikt worden, is van een dubieuze systematiek.

De verschillende hypothesen waarin een ambtshalve gevestigde aanslag mogelijk is, zijn niet logisch gerangschikt.

De formulering van de grondslag waarop het precies vaststellen van het bedrag van de ambtshalve aanslag moet steunen, verschilt nogal wat in de verschillende hypothesen.

Meer bepaald is ook niet duidelijk waarom er van rechtswege een vermoeden bestaat dat wie voor de vorige periode een regelmatige aangifte heeft ingediend, een heffing verschuldigd is die 20 % hoger ligt dan het bedrag dat voor de vorige periode werd aangegeven. Die 20 % is blijkbaar geen sanctie want in § 4 is van geen 20 % sprake, terwijl in de daar bedoelde hypothese er niet eens een aangifte is geweest, zelfs niet voor de vorige periode.

.../...

Verwarrend is de beschrijving van de verschillende stadia die in de administratieve procedure voorkomen. Gaat men uit van de verschillende elementen die in die procedure kunnen worden gevonden, dan kan men ongeveer de hierna volgende logische wijze van te werk te gaan verwachten :

De eerste hypothese is die waarin er een aangifte is, die als zijnde correct door de invorderende ambtenaar wordt aanvaard, aangifte die echter niet gevolgd wordt door een betaling, zelfs niet na een aanmaning. De ambtenaar maakt een dwangbevel dat door de directeur-generaal van de O.V.A.M. gevisieerd wordt. Betaalt de belastingplichtige, nadat hem dat dwangbevel werd aangezegd, nog niet en doet hij binnen de gestelde termijn geen verzet bij de rechtbank, dan wordt de inning van de belasting door de invorderende ambtenaar van de O.V.A.M. met dwangmiddelen uitgevoerd. Doet hij wel verzet, dan volgt een judiciale procedure die volgens de regelen van het gemeen recht wordt gevoerd. De uitspraak van de rechtbank wordt dan, zo nodig, eveneens volgens de regelen van gemeen recht uitgevoerd.

In een tweede hypothese is er ook een aangifte, al dan niet gevolgd door een betaling, aangifte waarvan de invorderende ambtenaar echter de indruk, en na enig onderzoek de overtuiging heeft dat de daarin voorkomende berekening van het te betalen bedrag niet correct gebeurd is. Na een nader onderzoek te hebben ingesteld, doet hij bij aangetekend schrijven zijn voornemen kennen aan de belastingplichtige om van ambtswege de aanslag op een hoger bedrag te vestigen om de redenen die hij uiteenzet. De belastingplichtige heeft dertig dagen om daarop te reageren. Na de reactie van de belastingplichtige of na het verloop van de dertig dagen beslist de ambtenaar hetzij de aanslag opgenomen in de aangifte te bevestigen, hetzij van ambtswege het bedrag van de aanslag te bepalen, overeenkomstig de gegevens die hij, al dan niet mede op grond van de reactie van de belastingplichtige, dienstig acht.

.../...

De belastingplichtige, indien hij het niet eens is met de van ambtswege gevestigde aanslag die hem met een aangetekende zending ter kennis werd gebracht, heeft dan dertig dagen om bij de minister in beroep te komen. De zaak wordt dan naar de adviescommissie verstuurd, die kennis neemt van het hele dossier en een oplossing van het geschil aan de minister voorstelt, waarna de minister een beslissing neemt. De invorderende ambtenaar brengt de ministeriële beslissing ter kennis van de belastingplichtige met dezelfde aangetekende zending waarmede hij de ambtelijke aanslag aanzegt die hij gevestigd heeft, mede op grond van de ministeriële beslissing. Betaalt de belastingplichtige de zo vastgestelde heffing niet binnen de hem gegeven termijn, dan maakt de invorderende ambtenaar een dwangbevel. Daarna wordt de invordering voortgezet zoals hiervoor in de eerste hypothese reeds werd beschreven.

In een derde hypothese is er geen aangifte, maar wel een betaling. Indien de invorderende ambtenaar vanwege de belastingplichtige een rechtvaardiging van het bedrag bekomt waar hij mede instemt, dan is de zaak opgelost. Stemt de ambtenaar echter niet in met de berekening van het bedrag en dus ook niet met het bedrag, dan verloopt de invordering verder zoals in de tweede hypothese, te beginnen met het aanzeggen van het gemotiveerd voornemen van de ambtenaar aan de belastingplichtige.

In een vierde hypothese is er geen aangifte en komt er ook geen betaling, maar er is een aangifte geweest voor de vorige periode. De invorderende ambtenaar kan dan uitgaan van die aangifte om op grond van de elementen die hij dienstig acht, het bedrag voor de nieuwe periode hetzij even hoog te schatten, hetzij hoger of lager. Hij doet dan bij aangetekende brief aan de belastingplichtige zijn voornemen kennen betreffende het bedrag waarvoor hij een aanslag van ambtswege wil vestigen, daaraan toevoegend de elementen waarop hij zich steunt. De procedure verloopt dan verder zoals uitgestippeld in de tweede hypothese.

.../...

In een vijfde hypothese is geen aangifte, maar ook geen aangifte voor de vorige periode. In dat geval moet de invorderende ambtenaar door een onderzoek en gebruik makend van alle middelen van bewijs, vermoedens inbegrepen, de elementen bijeenbrengen die een bepaalde aanslag rechtvaardigen. Het voornemen die aanslag op grond van de bijeengebrachte gegevens ambtshalve te vestigen doet hij met een aangetekende brief kennen aan de belastingplichtige, waarna de procedure verder wordt afgewikkeld zoals beschreven in de tweede hypothese.

Het hiervoor beschreven verloop van de administratieve procedure in elk van de in ogenschouw genomen hypothesen is, zoals werd opgemerkt, wat men, op grond van het materiaal dat in de artikelen 5 en 6 van het ontwerp verspreid ligt, als een geordende procedure zou kunnen verwachten.

Bij nader toezien echter kan het hiervoor beschreven verloop van de procedure niet in die artikelen 5 en 6 worden ingepast.

Zo kan blijkens artikel 5, § 6, tweede lid, tweede zin, de belastingplichtige zijn opmerkingen, in verband met het voornemen van de invorderende ambtenaar, maar doen kennen nadat de ambtshalve aanslag werd verzonden. Maar dan heeft het geen zin dat de ambtenaar mededeling van zijn voornemen aan de belastingplichtige doet, zoals in artikel 5, § 6, tweede lid, eerste zin, wordt bepaald.

.../...

Na de ambtshalve aanslag moet de ambtenaar nog eens zijn "definitief standpunt" doen kennen - de aanslag formeel bevestigen ? - waarna de belastingplichtige over dertig dagen beschikt om bij de minister een beroep in te stellen, niet tegen zijn "definitief standpunt" maar tegen de door de invorderende ambtenaar ambtshalve gevestigde aanslag (art. 6, § 1).

Daarbij kan volgens artikel 6, § 1, door de belastingplichtige ook nog een beroep bij de minister worden ingesteld bij "ontstentenis van een akkoord" met betrekking tot een aangifte (dus ook als er geen ambtshalve aanslag is geweest). Daaruit volgt dat de invorderende ambtenaar reeds in het begin van de administratieve procedure, zonder dat de verschillende stadia ervan moeten doorlopen worden, een aangifte kan verwerpen. Is zijn "definitief standpunt" dan de bevestiging van die verwerping ?

Een schriftelijk vastgelegde procedure moet logisch in elkaar zitten - en dat is op zijn minst correct chronologisch - en moet nauwkeurig, met de geëigende woorden, beschreven worden. De artikelen 5 en 6 beantwoorden niet aan die, zoëven in herinnering gebrachte norm. Volledig herschrijven van die artikelen schijnt niet vermeden te kunnen worden.

Verder is er tussen artikel 5, § 1, eerste lid, en artikel 6 nog een gebrek aan overeenstemming.

Wordt op grond van artikel 6 bij de minister beroep aangetekend tegen wat een ambtenaar als "laatste standpunt" doet kennen, dan moet die minister een commis-

.../...

sie raadplegen vooraleer een beslissing te nemen. In artikel 5, § 1, eerste lid, integendeel, kan de minister ambtshalve een aanslag vestigen, zonder advies, zonder voorafgaande instructie van de zaak door de ambtenaar.

Die tegenspraak tussen artikel 5, § 1, en artikel 6, § 1, wordt het best weggewerkt door in artikel 5, § 1, de bevoegdheidstoewijzing aan de minister te schrappen. De tussenkomst van de minister gans in het begin van de administratieve procedure past niet in de algemene conceptie van die procedure.

Zoals reeds werd betoogd, zijn de artikelen 7 en 8 helemaal niet op hun plaats in het huidige ontwerp en dienen ze weg te vallen.

Als vormopmerkingen kan nog het volgende worden vermeld :

a) In de eerste aanhefverwijzing zou beter geschreven worden :

- 1) "artikelen 13, § 2, ..." dan "artikelen 13, ...";
- 2) "... 47, § 5, en 47quinquies, §§ 1, 8 en 12, gewijzigd bij decreet van 22 oktober 1986" in de plaats van "47 tot en met 47sexies".

b) De tweede aanhefverwijzing vervult niet de functie een rechtsgrond te vermelden waarop het voorgenomen ontwerp steunt. Die verwijzing kan derhalve het best wegvallen.

c) In artikel 5, § 7, dient de verwijzing naar "artikel 47, § 5" vervangen te worden door "artikel 47ter".

De Kamer was samengesteld uit

de Heren : P. VERMEULEN,

voorzitter,

J. NIMMEGEERS,

staatsraden,

W. DEROOVER,

Mevrouw : F. LIEVENS,

griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. R. STEVENS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

F. LIEVENS.

P. VERMEULEN.