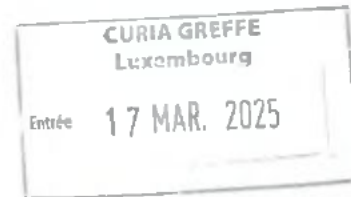
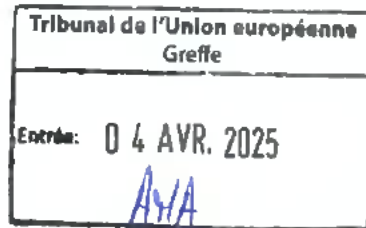




Datum van inontvangstneming : 28/05/2025



Hof van Cassatie van België

(Origineel ontvangen op 17/03/2025)
INGESCHREVEN IN HET REGISTER
VAN HET GERECHT
onder het nummer 1237216
Luxemburg, 03/04/2025

Arrest

Nr. F.22.0145.N

1. **TUI BELGIUM nv**, met zetel te [REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0408.479.965,
2. **TUI BELGIUM RETAIL nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED], ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0416.827.707,
3. **TUI AIRLINES BELGIUM nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0861.741.466,
4. **TUIFLY ACADEMY BRUSSELS nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0447.518.309,
5. **TEC4JETS nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED], ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0419.225.387,
6. **PATS nv**, met zetel te [REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0436.072.606,

7. **TUI TRAVEL BELGIUM nv**, met zetel te [REDACTED],
[REDACTED], ingeschreven bij de KBO onder het nummer 0457.396.471],
8. **TUI TECHNOLOGY nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED], ingeschreven bij de KBO onder het nummer
0692.803.197,
9. **TUI BELGIUM REAL ESTATE nv**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer
0405.765.351,

eiseressen, die samen de Btw-eenheid **TRAVEL4YOU**, met zetel te [REDACTED]
[REDACTED] ingeschreven bij de KBO onder het nummer
0809.654.347, vertegenwoordigd door **TUI BELGIUM nv**, vormen,

vertegenwoordigd door [REDACTED], advocaat bij het Hof van Cassatie,
met kantoor te [REDACTED] waar de eiseressen woonplaats
kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met
kabinet gevestigd te 1000 Brussel, Wetstraat 12,

verweerder,

vertegenwoordigd door [REDACTED]
[REDACTED] advocaten bij het Hof van Cassatie, beiden met kantoor te [REDACTED]
[REDACTED] waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van
22 maart 2022.

Advocaat-generaal [REDACTED] heeft op 24 december 2024 een schrif-
telijke conclusie neergelegd.

Raadsheer [REDACTED] heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal [REDACTED] heeft geconcludeerd.

II. FEITEN EN VOORAFGAANDE PROCEDURE

Uit de stukken waarop het Hof acht kan slaan, blijken de volgende feiten en procedurevoorgaanden:

1. Het geschil betreft de heffing van btw op vakantie-reizen buiten de Europese Unie die werden aangeboden door TUI BELGIUM NV (TUI), sinds 1 februari 2009 deel uitmakend van de Belgische btw-eenheid TRAVEL4YOU, in de periode tussen 1 januari 2000 en 30 april 2014, en meer bepaald diverse verzoeken om teruggaaf van btw door TUI en TRAVEL4YOU, hierna de eiseressen, in hun btw-aangiften in de periode tussen november 2004 en december 2014.

TUI verkoopt in eigen naam vakantie-reizen waarvoor zij een beroep doet op de diensten van derden, waaronder hotels en luchtvaartmaatschappijen.

TUI en TRAVEL4YOU zijn van mening dat reizen buiten de Europese Unie vanaf 1 januari 2000 van btw vrijgesteld zijn en hebben daarom de teruggaaf gevraagd van de naar hun mening onterecht betaalde btw. De fiscale administratie heeft deze teruggaaf telkens geweigerd op grond van het standpunt dat reizen buiten de Europese Unie ook na de wetwijziging met ingang van 1 januari 2000 aan btw onderworpen bleven.

2. In het bestreden arrest van het hof van beroep Gent van 22 maart 2022 wordt beslist dat de dienstverrichtingen van TUI die bestaan uit het verstrekken in eigen naam van reisdiensten (tot 31 januari 2009 als zelfstandige btw-belastingplichtige en vanaf 1 februari 2009 als lid van TRAVEL4YOU) waarvoor zij een beroep doet op andere belastingplichtigen die deze handelingen stellen buiten de Europese Unie, wettig aan btw onderworpen gebleven zijn vanaf 1 januari 2000. Bij bevestiging van het beroepen vonnis, wordt de vordering strekkende tot terugbetaling van de btw betaald met betrekking tot deze verrichtingen verworpen.

III. CASSATIEMIDDELEN

Eerste middel

Geschonden wetbepalingen en algemeen rechtsbeginsel

- Artikel 15, punt 14, artikel 26, eerste en derde lid, en artikel 28, derde lid, sub a) en vierde lid, en bijlage E, punt 15, van de zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van

17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna de “zesde btw-richtlijn”);

- Artikelen 153, 306, 309 en 370, en bijlage X, deel A, sub 4), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna de “btw-richtlijn”);
- Artikel 1, § 7, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (WBTW), hier bedoeld zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 28 december 1999 (bekrachtigd door de wet van 5 augustus 2003), artikel 21, § 1 en § 2, van het WBTW, hier bedoeld vóór de wijziging ingevoerd bij wet van 26 november 2009, en artikel 41, § 2, van het WBTW, hier bedoeld zowel zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 28 december 1999 (bekrachtigd door de wet van 5 augustus 2003) als zoals vervangen door de wet van 26 november 2009;
- Het algemeen rechtsbeginsel van de voorrang van de rechtsnormen van de Europese unie op alle nationale normen.

Aangevochten beslissing en motieven

Het bestreden arrest beslist dat de dienstverrichtingen van de eerste eiser die bestaan uit het verstrekken in eigen naam van reisdiensten (tot 31 januari 2009 als zelfstandige btw-belastingplichtige en vanaf 1 februari 2009 als lid van tweede eiser) waarvoor zij een beroep doet op andere belastingplichtigen die deze handelingen stellen buiten de Europese Unie, wettig aan btw onderworpen gebleven zijn vanaf 1 januari 2000, en verwerpt vervolgens, door bevestiging van het bestreden vonnis, de vordering van de eerste twee eisers strekkende tot terugbetaling van de btw betaald met betrekking tot deze verrichtingen.

Het arrest steunt die beslissing op de motieven opgenomen op p. 5 tot 26, welke motieven moeten worden geacht hier te zijn overgenomen, en onder andere op de volgende motieven de eerste twee eisers in cassatie zijnde daarin “appellanten” genoemd en verweerder in cassatie zijnde daarin “geïntimeerde” genoemd):

“5.1. Over de vraag of de btw die werd afgedragen op de dienstverrichtingen van de appellanten als ‘reisbureau’ wettelijk verschuldigd is

In hoofdorde stellen [de eiseressen] dat vanaf 1 januari 2000 de juridische grondslag ontbreekt om btw te heffen naar aanleiding van de reizen die zij aan hun klanten verkocht hebben met bestemming buiten de Europese Unie (en in zoverre ze betrekking hebben op prestaties buiten de Unie).

[De eiseressen] leiden dat af uit het feit dat de Belgische wetgever met ingang van 1 januari 2000 het belastingregime voor de reisbureaus (waarbij de btw verschuldigd is over de marge, zijnde het verschil tussen de totaal aan de klant aangerekende prijs enerzijds

en de kosten van het reisbureau anderzijds) gewijzigd heeft, in het bijzonder door het tweede lid van artikel 41, §2 WBTW af te schaffen bij KB van 28 december 1999 (BS 31 december 1999).

[De eiseressen] laten gelden dat daarmee een eind werd gemaakt aan het regime dat voor de reisbureaus gold waarbij tot dan voor dit soort ondernemingen een uitzondering werd voorzien op de vrijstelling van dienstverrichtingen van makelaars en lasthebbers die hun tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of diensten die niet in de Europese Unie plaatsvinden. [De eiseressen] wijzen er op dat in het eerste lid van artikel 41 §2 WBTW in die vrijstelling is voorzien, terwijl tot 31 december 1999 in het tweede lid het volgende werd bepaald:

Die vrijstelling is niet van toepassing op de diensten van reisbureaus die tussenkomst verlenen bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijsen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18 bedoelde diensten, tenzij wanneer het reisbureau handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten.

Het zou door het schrappen van dat tweede lid van artikel 41 §2 WBTW zijn dat de diensten verstrekt door reisbureaus voor het verstrekken van reizen buiten de EU (waarvoor ze beroep doen op diensten van derden) vrijgesteld zijn.

Meteen of minstens zou dat met zich brengen dat de Belgische Staat niet langer beroep kan doen op de standstill-bepaling die de betreffende diensten aan de belasting onderwerpt. De wetwijziging zou meebrengen dat de Belgische Staat vanaf 1 januari 2000 verplicht is de regel te volgen (die in alle andere lidstaten van de Europese Unie zou worden toegepast) dat de diensten van reisbureaus voor de reizen buiten de Europese Unie vrijgesteld zijn van btw.

Beoordeling

[De eiseressen] kunnen in hun stelling niet gevolgd worden.

Anders dan wat [de eiseressen] aannemen, is de Belgische wetgeving wat betreft de belastbaarheid van de diensten verstrekt door reisbureaus (zoals specifiek geregeld, met btw over de marge) voor reizen buiten de Europese Unie niet gewijzigd. Voor die diensten bleef ook na 31 december 1999 gelden dat ze niet aan de vrijstelling zijn onderworpen en dit in afwijking van wat artikel 309 btw-richtlijn 2006/112 (voorheen art. 26, lid 3 zesde richtlijn) voorziet.

Het past in dat verband een kort historisch overzicht te geven.

Vóór 1 december 1977 werd een reisbureau dat voor de organisatie van een reis tussenkomst verleende en in eigen naam aan de reiziger een factuur uitreikte, ingevolge de artikelen 13 en 20 WBTW geacht de betrokken diensten zelf te hebben ontvangen en op zijn beurt zelf aan de reiziger te hebben verleend. Een reisbureau handelde dus in eigen naam

en dus niet als tussenpersoon namens de vervoerder, hotelhouder, organisator van een schouwspel, enz. Voor de toepassing van de btw werd het reisbureau geacht met de reiziger te contracteren 'als' vervoerder, hotelhouder, organisator van een schouwspel, enz.

In zoverre die verstrekte diensten in het buitenland (buiten België) plaatsvonden, was er in de relatie van reisbureau tot de reiziger geen btw verschuldigd. In die zin en in die mate was er sprake van een niet-belastbaarheid.

Op 1 december 1977 (bij wet van 29 november 1977) werd een nieuwe tweede paragraaf toegevoegd aan artikel 20 WBTW, waarvan de tekst als volgt luidde (met eigen onderstreping door het hof):

Wanneer een reisbureau tussenkomst verleent bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijsen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18 bedoelde diensten, wordt het geacht te handelen in naam en voor rekening van de reiziger, welke ook de modaliteiten van de tussenkomst zijn behalve in de mate waarin het die diensten zelf rechtstreeks met eigen middelen verricht of wanneer het handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten.

Voor de toepassing van dit Wetboek wordt onder reisbureau verstaan, eenieder wiens werkzaamheid erin bestaat reizen of verblijven, onder meer logies inbegrepen, tegen een vaste som te organiseren en te verkopen, ofwel, als tussenpersoon, zodanige reizen of verblijven, vervoerbiljetten, logies of maaltijdbons te verkopen.

In het eerste lid werd op 1 december 1977 dus een wettelijk vermoeden ingeschreven waarmee werd aangenomen dat het reisbureau, dat tussenkomst verleende in de betreffende diensten (omschreven in het tweede lid), geacht werd in naam en voor rekening van de reiziger (als diens lasthebber) te handelen (behalve in de mate dat het reisbureau de diensten zelf rechtstreeks met eigen middelen verricht of wanneer het handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten).

Dat wettelijk vermoeden was steeds toepasselijk en in het bijzonder ook wanneer het reisbureau optrad in eigen naam ten aanzien van de reiziger en voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaakte van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen (vervoerder, hotelhouder, organisator van schouwspelen enz.), situatie waarop de 'margeregeling' toepasselijk is (nu artikel 306 van de btw-richtlijn 2006/112/EG).

Wat betreft de plaats van de dienst van reisbureaus, voorzag het toenmalige artikel 21 WBTW dat diensten geacht werden plaats te vinden in België als die diensten hier te lande werden verbruikt. Het toenmalig KB nr. 5 bevatte een opsomming van diensten die geacht werden in België plaats te vinden omdat zij (bij wijze van vermoeden of fictie) geacht

werden hier gebruikt te worden. Vanaf 1 december 1977 werd ook op dat vlak een wijziging doorgevoerd. Met artikel 1 van het KB van 30 november 1977 werd immers met ingang van 1 december 1977 het toenmalige KB nr. 5 aangepast door de volgende gevallen te voorzien (zijnde gevallen waarvoor de dienst geacht wordt plaats te vinden in België):

Artikel 1, 9° (met eigen onderstreeping door het hof):

prestaties van makelaars of van lasthebbers die niet handelen in de omstandigheden bedoeld bij artikel 13 §2 van het Wetboek, wanneer de makelaars of lasthebbers tussenkomst verlenen bij een levering van goederen of een dienstverrichting die hier te lande plaatsvindt; deze bepaling is niet van toepassing op de in 15° hierna bedoelde prestaties van reisbureaus.

Artikel 1, 15° :

de prestaties van reisbureaus die tussenkomst verlenen of die overeenkomstig artikel 20, §2 van het Wetboek geacht worden tussenkomst te verlenen in naam en voor rekening van de reiziger, bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijsen of dranken, van vermaak of van een of meer van deze in artikel 18 van het Wetboek bedoelde diensten, wanneer die reisbureaus hier te lande zijn gelegen.

Daardoor werden de diensten van reisbureaus die onderworpen zijn aan de bijzondere margeregeling van reisbureaus en die tussenkomst verlenen in naam en voor rekening van de reiziger, geacht steeds in België plaats te vinden, ongeacht de plaats van de hoofdhandeling. Dat betekende dat diensten voor reizen in het buitenland (en dus ook de landen die 'buiten de EU' liggen) aan de btw onderworpen waren.

Vanaf 1 januari 1978 werd door artikel 10 van de wet van 27 december 1977 artikel 21 WBTW vervangen. Dat gebeurde met het oog op het in overeenstemming brengen van die bepaling met de regels voor de bepaling van de plaats van de dienst opgenomen in de zesde btw-richtlijn 77/388/EEG.

Artikel 21, §2 WBTW luidde vanaf 1 januari 1978 als volgt (met eigen onderstreeping door het hof):

§2: Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn beroepswerkzaamheid of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of, bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Die algemene regel gold ook voor de reisbureaus onderworpen aan de bijzondere margeregeling.

Daarnaast werd ook artikel 41, §2 WBTW vervangen, om vanaf 1 januari 1978 het volgende te voorzien:

Artikel 41, §2 WBTW (met onderstreping door het hof):

Van de belasting zijn vrijgesteld, de diensten door makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, §2, wanneer die makelaars en lasthebbers tussenkomst verlenen bij leveringen of dienstverrichtingen die niet in het binnenland plaatsvinden of die vrijgesteld zijn ingevolge de artikelen 39 tot 42.

Die vrijstelling is niet van toepassing op de diensten van reisbureaus die tussenkomst verlenen bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijsen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18 bedoelde diensten, tenzij wanneer het reisbureau handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten.

Dat betekende dat de reisbureaus (die onderworpen zijn aan de bijzondere margeregeling) uitdrukkelijk uitgesloten werden van de belastingvrijstelling voor makelaars en lasthebbers wat betreft leveringen en dienstverrichtingen in het buitenland.

Dat houdt dan ook in dat naar Belgisch recht de diensten van reisbureaus onder de bijzondere margeregeling belast waren wanneer deze tussenkomst verleenden bij reizen die buiten de Europese Gemeenschap, later de Europese Unie, plaatsvonden.

Die belastingheffing was onbetwistbaar een afwijking van de regeling voorzien in artikel 26, 3de lid van de zesde btw-richtlijn, die op 1 januari 1978 in werking trad: dat artikel (ondertussen artikel 309 richtlijn 2006/112) voorziet immers dat, indien handelingen waarvoor het reisbureau beroep doet op andere belastingplichtigen, buiten de Gemeenschap (de Unie) worden verricht, de dienst gelijkgesteld wordt met een krachtens artikel 15, punt 14 (nu artikel 153 richtlijn 2006/112) vrijgestelde handeling van een tussenpersoon.

De Belgische Staat maakte evenwel gebruik van artikel 28, 3. b) van de zesde richtlijn (ondertussen artikel 370 van de btw-richtlijn 2006/112) dat toelaat de handelingen te blijven belasten die ze op 1 januari 1978 al belastten voor zover die voorkomen in bijlage F (nu bijlage X van de richtlijn 2006/112). Onder punt 27 van die bijlage F (punt 4 van die bijlage X) staan de 'tussenkomsten bij reizen buiten de Gemeenschap/Unie'. Aangezien die diensten in België op 1 januari 1978 al belastbaar waren, kon België die diensten verder blijven belasten na 1 januari 1978. Dat is wat technisch de 'standstill'-regeling genoemd wordt. Het is daarover dat het Hof van Justitie uitspraak gedaan heeft in zijn arrest van 13 maart 2014 op vraag van de eerste rechter in de zaak met rolnummer

2020/AR/1543 (zie hoger). Daaruit is gebleken dat het feit dat de Belgische wetgeving nog in de loop van de omzettingsperiode (een maand vóór het einde ervan, namelijk op 29 november 1977, met inwerkingtreding op 1 december 1977) de betreffende diensten aan de belasting had onderworpen, niet belet dat de standstill-regeling kon worden toegepast (waardoor België die diensten ook na 31 december 1977 nog kon blijven belasten).

Cruciaal voor de beoordeling van het huidige geschil (op basis van de middelen die nu nog voor het hof worden aangevoerd), is te weten wat de draagwijdte en gevolgen zijn van de wijzigingen die vanaf 1 januari 2000 in het btw-Wetboek zijn aangebracht met betrekking tot de diensten verstrekt door reisbureaus.

De Belgische wetgever heeft immers vanaf 1 januari 2000 op verzoek van de Europese Commissie de volgende wijzigingen in de Belgische wetgeving ingevoerd:

(i) de begrippen 'reisbureau' en 'reizen' werden opgenomen in de lijst met definities in artikel 1 WBTW, meer bepaald onder paragraaf 7 en wel als volgt (met eigen onderstreping door het hof):

1° "reizen": de gehelen van samenhangende prestaties van vervoer, logies, spijs en drank om ter plaatse te worden verbruikt, ontspanning, of dergelijke, verblijven tegen een vaste som welke inzonderheid logies omvatten, toeristische rondreizen, alsook het uitvoeren van één of meerdere prestaties die deel uit maken van die gehelen of die in dezelfde lijn ervan liggen;

2° "reisbureau": eenieder die, voor zover hij zijn activiteit als volgt uitoefent, in eigen naam, reizen beoogd in 1°, organiseert en verkoopt aan reizigers, en die door die persoon worden verwezenlijkt door gebruik te maken van met het oog hierop door anderen aan hem verstrekte goederen en diensten.

Als reisbureau wordt derhalve niet aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek, eenieder die handelt als volgt :

1° hij die, in eigen naam, reizen beoogd in het eerste lid, 1°, organiseert en verkoopt aan reizigers en die zelf rechtstreeks met eigen middelen de uitvoering ervan verzekert

2° hij die in de hoedanigheid van tussenpersoon bemiddelt in de verkoop van reizen beoogd in het eerste lid, 1°.

(ii) aanpassing artikel 20 WBTW, waardoor de tekst als volgt luidde:

§1 Onder voorbehoud van de toepassing van §2 hierna, wordt een commissionair of een andere tussenpersoon als bedoeld in art. 13, §2, die tussenkomst verleent bij diensten, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt"

§2 De bepalingen van § 1 zijn niet van toepassing op:

1° de reisbureaus in de zin van artikel 1, §7, eerste lid, 2°;

2° de tussenpersonen in reizen beoogd in artikel 1, §7, tweede lid, 2°.

(iii) Het hoger geciteerde tweede lid van 41, §2 WBTW (dat de reisbureaus (die onderworpen zijn aan de bijzondere margeregeling) uitdrukkelijk uitsloot van de belastingvrijstelling voor makelaars en lasthebbers wat betreft leveringen en dienstverrichtingen in het buitenland) werd geschrapt.

Zoals [de verweerder] met reden laat gelden werd toen geen wijziging aangebracht aan de regeling wat betreft de plaats van de dienst (zie hoger m.b.t. artikel 21, §2 WBTW) waardoor de plaats van de diensten van reisbureaus onderworpen aan de bijzondere margeregeling nog steeds de plaats van vestiging van het reisbureau (hier België) bleef.

Door deze wetswijziging is in het btw-wetboek (art. 1, §7, eerste lid, 2°) vanaf 1 januari 2000 ingeschreven dat een reisbureau voor de toepassing van de bijzondere margeregeling optreedt in eigen naam. Dat is in wezen een aanpassing van de Belgische regeling aan de bepalingen van artikel 306 van de btw-richtlijn 2006/112.

Zoals terecht door [de verweerder] verduidelijkt konden de reisbureaus vanaf dat moment niet meer nuttig beroep doen op de vrijstelling van artikel 41, §2 WBTW wanneer zij tussenkomst verlenen bij diensten en leveringen voor reizen die buiten de Gemeenschap/Unie plaatsvinden. Het wettelijk vermoeden vermeld in artikel 20, §2 WBTW dat zij worden 'geacht te handelen in naam en voor rekening van de reiziger', werd immers opgeheven. Zij worden immers krachtens artikel 1, §7, 2° WBTW geacht in eigen naam op te treden. Dat bracht ook met zich dat hun 'tussenkomst' niet meer onder artikel 41 §2, eerste lid WBTW valt omdat zij geen 'makelaars of lasthebbers' zijn.

De reden dat het tweede lid van artikel 41, §2 WBTW werd geschrapt is dus geen andere dan dat de uitsluiting uit de vrijstelling overbodig was geworden.

[De eiseressen] zijn van mening dat de belastingheffing op reizen buiten de Europese Unie maar kon behouden blijven zolang België de standstill-verplichting naleefde. Volgens [de eiseressen] zou, zodra artikel 41, §2, tweede lid WBTW geschrapt werd, de 'bevroren bepaling', die de grondslag was voor de uitsluiting van de btw-vrijstelling voor reizen buiten de Europese Unie, hebben opgehouden te bestaan, waardoor de in de zesde richtlijn en de richtlijn 2006/112 voorziene vrijstelling rechtstreeks in België toepasselijk

zou zijn. In elk geval stellen [de eiseressen] dat door de wetswijziging op 1 januari 2000 vrijstelling van belasting geldt voor de betreffende diensten die zij als reisbureau verricht onder toepassing van de bijzondere margeregeling wat betreft de reizen buiten de Europese Unie.

Zoals de eerste rechter met reden heeft vastgesteld, gaan [de eiseressen] evenwel uit van de onjuiste aanname dat de schrapping van artikel 41, §2, tweede lid WBTW een wijziging zou inhouden van de bijzondere regeling voor reisbureaus en heeft die schrapping (dan ook) er niet toe geleid dat België de standstill-verplichting niet meer naleefde.

De Belgische wetgever heeft door de herschikking van de artikelen 1, §7, 20 en 41, §2 WBTW enkel willen tegemoetkomen aan de ingebrekestelling die de Europese Commissie had ingesteld op klacht van Duitsland dat er niet mee akkoord ging dat de Belgische wetgeving tot dubbele belasting leidde door de werking van de artikelen 13 en 20 WBTW. Het was (slechts) daarom dat artikel 20 WBTW werd aangepast door in paragraaf 2 de reisbureaus en de tussenpersonen in reizen uit te zonderen (zie hoger).

Zoals al vermeld bracht die wijziging van artikel 20 samen met de toevoeging in artikel 1, §7 WBTW mee dat de uitsluiting uit de vrijstelling voorzien in het vroegere artikel 41, §2, tweede lid overbodig werd.

Naar Belgisch positief recht geldt vanaf 1 januari 2000 dat het reisbureau (art. 1, §7, eerste lid, 2° WBTW) dat reizen met toepassing van de bijzondere margeregeling voor reisbureaus rechtstreeks verkoopt aan de reiziger nooit handelt als tussenpersoon die bemiddelt bij reizen (artikel 1, §7, tweede lid, 1° WBTW), noch als commissionair (artikel 20, §2 WBTW).

Het reisbureau verricht een reisdienst (art.1, §7, eerste lid, 1° WBTW) voor de reiziger die plaatsvindt in België, wanneer het reisbureau hier is gevestigd.

Tot aan de wetswijziging die inging op 1 mei 2014 (maar die hier niet relevant is) is voor de betreffende diensten geen enkele vrijstelling voorzien in het btw-wetboek.

Die regeling is in overeenstemming met de standstill-bepaling aangezien zij het behoud van een belastbaarstelling inhoudt die al vóór 1 januari 1978 bestond.

Deze middelen zijn alle ongegrond.” (bestreden arrest, p. 12 tot 18)

Grieven

1.1. Uit het algemene rechtsbeginsel van voorrang van het Unierecht op alle nationale normen vloeit voort dat indien er een conflict is tussen het nationaal recht en het Unierecht, de nationale regels zo veel mogelijk en met toepassing van de in het nationale recht erkende interpretatiemethodes conform het Unierecht moeten worden geïnterpreteerd om

de volle werking van het Unierecht te verzekeren en tot een oplossing te komen die in overeenstemming is met de daarmee nagestreefde doelstellingen (zie o.m. HvJ 24 januari 2012, C-282/10, ECLI:EU:C:2012:33, § 27; HvJ 11 november 2015, C-505/14, ECLI:EU:C:2015:742, § 34; HvJ 24 juni 2019, C-573/17, ECLI:EU:C:2019:530, § 55). Als dit niet mogelijk is, moet de nationale norm buiten toepassing worden gelaten voor zover zij strijdig is met een bepaling van het Unierecht die rechtstreekse werking heeft (zie o.m. HvJ 5 februari 1963, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1; HvJ 15 juli 1964, C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66; HvJ 9 maart 1978, C-106/77, ECLI:EU:C:1978:49, § 21; HvJ 24 juni 2019, C-573/17, ECLI:EU:C:2019:530, § 61; HvJ 18 mei 2021, C-83/19, ECLI:EU:C:2021, 393, § 248; Cass. 14 januari 2016, F.14.0015.N).

Schendt dit algemene rechtsbeginsel, de rechter die nalaat een nationale norm buiten toepassing te laten wanneer deze norm strijdig is met een bepaling van het Unierecht met directe werking.

1.2.1. De zesde btw-richtlijn heeft met ingang van 1 januari 1978 een bijzondere regeling voor reisbureaus ingevoerd.

Overeenkomstig artikel 26, eerste lid, is deze bijzondere regeling van toepassing voor zover het reisbureau in eigen naam tegenover de reiziger optreedt en voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen: de handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden overeenkomstig artikel 26, tweede lid, beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger, die wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend, met als maatstaf van heffing de winstmarge van het reisbureau.

Artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn voorziet in een algemene vrijstelling van de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op buiten de Europese Unie verrichte handelingen. Artikel 26, derde lid, van de zesde btw-richtlijn maakt deze vrijstelling toepasselijk op reisbureaus die in eigen naam optreden voor wat betreft de diensten waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen in zoverre die andere belastingplichtigen de diensten buiten de Europese Unie verrichten. Indien de door andere belastingplichtige gestelde handelingen zowel binnen als buiten de Europese Unie worden verricht, wordt enkel het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Europese Unie verrichte handelingen als vrijgesteld beschouwd (artikel 26, derde lid, tweede zin, zesde btw-richtlijn). Hierna wordt naar deze diensten waarvoor het reisbureau die in eigen naam optreedt een beroep doet op andere belastingplichtigen die de diensten buiten de Europese Unie verrichten, op verkorte wijze verwezen als "Reisdiensten buiten de Europese Unie".

Op basis van deze bepalingen van de zesde btw-richtlijn zijn de Reisdiensten buiten de Europese Unie dus van btw vrijgesteld.

1.2.2. Onder een zogenaamde "standstill" bepaling ("status quo" bepaling, het "behoud" of "bevriezen" van een bij de inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn "bestaande" bepaling) laat artikel 28, derde lid, punt a, en vierde lid, van de zesde btw-richtlijn de lidstaten gedurende een overgangsperiode toe de handelingen die krachtens artikel 15 zijn vrijgesteld, te blijven belasten, voor zover deze handelingen in bijlage E zijn vermeld. Deze bijlage viseert in zijn punt 15 de Reisdiensten buiten de Europese Unie. De overgangsperiode, die aanvankelijk was vastgesteld op vijf jaar vanaf 1 januari 1978, heeft na deze termijn voortgeduurd omdat de Raad van de Unie niet is opgetreden.

Het huidige geschil betreft deze "standstill" bepaling.

1.2.3. De zesde btw-richtlijn werd met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de richtlijn 2006/112/EG, hierna de btw-richtlijn.

Artikel 306 van de btw-richtlijn voorziet op gelijke wijze in een bijzondere margeregeling voor de btw op de handelingen van reisbureaus die in eigen naam handelen:

"1. De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de BTW op de handelingen van reisbureaus toe, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), van toepassing is om de maatstaf van heffing te berekenen.

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden reisorganisatoren (tour-operators) als reisbureaus beschouwd."

Artikel 307 bepaalt vervolgens dat de handelingen van een onder deze regeling vallend reisbureau als één dienst worden beschouwd, die wordt belast in het land van vestiging van het reisbureau:

"De onder de voorwaarden van artikel 306 verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht.

Deze ene dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht."

Zoals artikel 26, derde lid, van de zesde btw-richtlijn, voorziet artikel 309 van de btw-richtlijn evenwel in een gelijkstelling van de dienst van een reisbureau met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon (vrijgesteld in de zesde btw-richtlijn door artikel 15, punt 14, en in de btw-richtlijn door artikel 153), indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door die laatsten buiten de Europese Unie worden verricht:

“Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 153 vrijgestelde handeling van een tussenpersoon.

Indien de in de eerste alinea bedoelde handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.”

Artikel 370 van de btw-richtlijn nam evenwel de voormelde overgangsbepaling van artikel 28, derde lid, punt a en vierde lid van de zesde btw-richtlijn over, zodat lidstaten deze principieel vrijgestelde handelingen mogen blijven belasten indien zij dat reeds op 1 januari 1978 deden:

“De lidstaten die op 1 januari 1978 de in de lijst van bijlage X, deel A, genoemde handelingen belastten, mogen deze blijven belasten.”

1.2.4. Op grond van bovenvermelde bepalingen zijn de lidstaten verplicht om in hun intern recht een vrijstelling van btw te voorzien voor de Reisdiensten buiten de Europese Unie.

Deze bepalingen zijn voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk en zijn niet afhankelijk van een uitvoeringsmaatregel of een beoordelingsvrijheid van de Europese instanties of de lidstaten, zodat zij rechtstreekse werking hebben in de Belgische interne rechtsorde (zie ook GwH 7 juli 2016, nr. 107/2016, B.10.2.: “[...] [de bij koninklijk besluit van 28 december 1999 gewijzigde btw-regeling met betrekking tot de reisbureaus] [was] een overname [...] van de bewoordingen van een bindende richtlijn die zelf verscheidene essentiële elementen van de belasting bevatte”).

Aan de lidstaten wordt evenwel toegestaan om een uitzondering te voorzien op de voormelde vrijstelling, en de Reisdiensten buiten de Europese Unie aldus te blijven belasten, voor zover zij deze diensten reeds belastten op 1 januari 1978, zijnde de uiterlijke datum van inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn.

Op grond van die “standstill”-provisie mag de nationale heffing die reeds gold vóór de inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn, tijdelijk worden gehandhaafd.

Een dergelijke overgangsbepaling dient, zoals elke uitzondering op de harmonisatie volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie strikt te worden geïnterpreteerd (zie o.m. HvJ 11 september 2003, C-155/01, ECLI:EU:C:2003:449, § 59; HvJ 7 december 2006, C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, § 54; HvJ 12 juni 2008, C-462/05, ECLI:EU:C:2008:337, § 54). Een lidstaat kan zich dan ook slechts op deze overgangsbepaling beroepen wanneer ab initio aan de wettelijke voorwaarden ervan voldaan is, én zolang zij deze van de richtlijn afwijkende bepaling behoudt.

Een wijziging van de nationale bepaling doet slechts dan geen afbreuk aan de blijvende geldigheid van de standstill-bepaling, wanneer de gewijzigde bepaling op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die daarin alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestaat op het door de betrokken uniehandeling bepaalde tijdstip (zie o.m. HvJ 11 september 2003, C-155/01, ECLI:EU:C:2003:449, § 63; HvJ 23 april 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254, § 87). Een nationale regeling vormt ook niet langer een door een dergelijke standstill-bepaling toegestane afwijking indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdt (zie o.m. HvJ 14 juni 2001, C-40/00, ECLI:EU:C:2001:338, § 16-18; HvJ 11 september 2003, C-155/01, ECLI:EU:C:2003:449, § 66; HvJ 22 december 2008, C-414/07, ECLI:EU:C:2008:766, § 37; HvJ 23 april 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254, § 86).

2.1. Kort vóór de inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn, heeft de Belgische wetgever bij wet van 29 november 1977 in het WBTW (in artikel 20, tweede lid) een wettelijk vermoeden ingeschreven op grond waarvan een reisbureau geacht werd in naam en voor rekening van de reiziger (en dus als diens lasthebber) te handelen.

Dit wettelijk vermoeden speelde ook wanneer het reisbureau optrad in eigen naam ten aanzien van de reiziger en onderworpen was aan de hiervoor beschreven bijzondere margeregeling. Aldus werd een in eigen naam handelend reisbureau voor btw-doeleinden steeds geacht in naam en voor rekening van de reiziger te handelen. Dit wettelijk vermoeden had als logisch gevolg dat België vanaf 1 januari 1978 de Reisdiensten buiten de Europese Unie diende vrij te stellen zoals voorzien onder artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn. Echter, minder dan één maand later en net vóór de inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn wijzigde de wet van 27 december 1977 het WBTW om te voorzien (in artikel 41, § 2, tweede lid) dat de vrijstelling voor de diensten van makelaars en lasthebbers die tussenkomst verleenden bij leveringen van goederen of dienstverrichtingen die niet binnen de Europese Unie plaatsvonden niet van toepassing was op de diensten van reisbureaus. Dit had als gevolg dat vanaf 1 januari 1978 de diensten in eigen naam verricht door reisbureaus aan btw onderworpen bleven, zelfs in zoverre het Reisdiensten buiten de Europese Unie betrof.

Aldus maakte België toepassing van de standstill-bepaling voorzien in artikel 28, derde lid, punt a, en vierde lid, en bijlage E, punt 15, van de zesde btw-richtlijn (later artikel 370, en bijlage X, deel A, sub 4), van de btw-richtlijn). Deze uitzondering op de door het Unierecht voorziene vrijstelling bleef van kracht gedurende tweeëntwintig jaar.

2.2. Met ingang van 1 januari 2000 werden diverse wijzigingen aangebracht aan het WBTW met betrekking tot de diensten verstrekt door reisbureaus, bij Koninklijk Besluit van 28 december 1999 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, goedgekeurd door de wet van 5 augustus 2003.

Vooreerst werd in artikel 1, § 7, 1° en 2° WBTW een definitie opgenomen van de begrippen 'reizen' en 'reisbureau', waarbij een reisbureau werd gedefinieerd als "eenieder die, voor zover hij zijn activiteit als volgt uitoefent, in eigen naam, reizen organiseert en verkoopt aan reizigers, en die door die persoon worden verwezenlijkt door gebruik te maken van met het oog hierop door anderen aan hem verstrekte goederen en diensten". Vanaf 1 januari 2000 wordt de uitdrukking 'reisbureau' dus voorbehouden voor de belastingplichtige die in eigen naam reizen organiseert en verkoopt, en wiens reisdiensten worden verwezenlijkt door beroep te doen op de diensten van andere belastingplichtigen.

Bovendien schrapte dit koninklijk besluit de twee bepalingen van het WBTW waarmee de wet van 27 december 1977 toepassing had gemaakt van de standstill-provisie van artikel 28, derde lid, punt a, en vierde lid, van de zesde btw-richtlijn om de belasting van de Reisdiensten buiten de Europese Unie te behouden, namelijk het in artikel 20, tweede lid, WBTW opgenomen wettelijk vermoeden op grond waarvan een reisbureau geacht werd in naam en voor rekening van de reiziger te handelen, en de in artikel 41, § 2, tweede lid, WBTW voorziene uitsluiting voor reisbureaus van de vrijstelling voor makelaars en lasthebbers wat betreft leveringen en dienstverrichtingen buiten de Europese Unie.

2.3. Vanaf 1 januari 2000 bevatte het Belgisch recht dus geen expliciete bepaling meer die afweek van de vrijstelling voor de Reisdiensten buiten de Europese Unie voorzien in artikel 26, derde lid, juncto artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn (vanaf 1 januari 2007, artikel 309 juncto artikel 153 van de btw-richtlijn), en dus geen expliciete bepaling die gebruik maakte van de toelating om deze diensten te blijven belasten zoals voorzien in artikel 28, derde lid, punt a, en vierde lid, en bijlage E, punt 15, van de zesde btw-richtlijn (vanaf 1 januari 2007, artikel 370 en bijlage X, deel A, sub 4), van de btw-richtlijn).

Indien de Belgische wetgever de Reisdiensten buiten de Europese Unie wilde blijven belasten vanaf 1 januari 2000, had zij een expliciete afwijking van de in de zesde btw-richtlijn voorziene vrijstelling moeten voorzien. Het louter definiëren van een reisbureau als handelend in eigen naam is daartoe niet voldoende, nu deze definitie precies overeenstemt met de in de zesde btw-richtlijn opgenomen definitie. Ook artikel 41, § 2 WBTW, dat de omzetting vormt van artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 153 van de btw-richtlijn), welk artikel op grond van artikel 26, derde lid, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 309 van de btw-richtlijn) van toepassing is op de Reisdiensten buiten de Europese Unie, voorzag door de schrapping van het tweede lid niet langer in een expliciete afwijking vanaf 1 januari 2000.

Bij gebrek aan zo'n expliciete bepaling kon België vanaf 1 januari 2000 niet langer de Reisdiensten buiten de Europese Unie aan btw onderwerpen zonder artikel 26, derde lid, juncto artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn (vanaf 1 januari 2007, artikel 309 juncto artikel 153 van de btw-richtlijn) te schenden.

2.4. Veronderstellend dat zo een expliciete bepaling niet nodig was, is het nog steeds zo dat de bepalingen ingevoerd door het koninklijk besluit van 28 december 1999 wat het

belasten van de Reisdiensten buiten de Europese Unie betreft niet langer identiek zijn op de voornaamste punten aan de vroegere wetgeving, maar berusten op een andere hoofdgedachte dan de vroegere wetgeving, en met name ten aanzien van reisdiensten buiten de Europese Unie enkel op impliciete wijze voorzien in de uitsluiting van de gelijkstelling met krachtens artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn (nu 153 van de btw-richtlijn) vrijgestelde handelingen van een tussenpersoon, zodat zij niet kunnen worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestond op 1 januari 1978, zijnde de datum van inwerkingtreding van de zesde btw-richtlijn.

Gelet op die veranderingen kon België vanaf 1 januari 2000 niet langer de Reisdiensten buiten de Europese Unie aan btw onderwerpen zonder artikel 26, derde lid juncto artikel 15, punt 14, van de zesde btw-richtlijn (vanaf 1 januari 2007, artikel 309 juncto artikel 153 van de btw-richtlijn) te schenden.

2.5. Het bestreden arrest overweegt [1] dat "door deze wetswijziging [...] in het btw-wetboek (art. 1, §7, eerste lid, 2°) vanaf 1 januari 2000 is ingeschreven dat een reisbureau voor de toepassing van de bijzondere margeregeling optreedt in eigen naam", [2] dat "de reisbureaus vanaf dat moment niet meer nuttig beroep [konden] doen op de vrijstelling van artikel 41, § 2 WBTW wanneer zij tussenkomst verlenen bij diensten en leveringen voor reizen die buiten de Gemeenschap/Unie plaatsvinden", aangezien "het wettelijk vermoeden vermeld in artikel 20, § 2 WBTW dat zij worden 'geacht te handelen in naam en voor rekening van de reiziger', werd [...] opgeheven", [3] dat "de plaats van de diensten van reisbureaus onderworpen aan de bijzondere margeregeling nog steeds de plaats van vestiging van het reisbureau (hier België) bleef", en [4] dat "tot aan de wetswijziging die inging op 1 mei 2014 [...] voor de betreffende diensten geen enkele vrijstelling [is] voorzien in het btw-wetboek".

Deze motivering is niet van die aard om de beslissing te verantwoorden dat het blijvend belasten van de Reisdiensten buiten de Europese Unie belast conform de bepalingen van de zesde btw-richtlijn en de btw-richtlijn bleef.

Inderdaad, de bijzondere margeregeling van de btw-richtlijn is immers enkel van toepassing op reisbureaus die in eigen naam tegenover de reiziger handelen en voorziet geenszins in een btw-heffing zoals van toepassing op tussenpersonen, zodat de Belgische wetgeving op dit punt precies in overeenstemming werd gebracht met de btw-richtlijn door middel van de invoering van artikel 1, § 7, 1° en 2° WBTW en de schrapping van het wettelijk vermoeden in artikel 20 WBTW door het koninklijk besluit van 28 december 1999, zoals bekrachtigd door de wet van 5 augustus 2003. Artikel 26, eerste lid, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 306 van de btw-richtlijn) voorziet inderdaad dat:

"De Lid-Staten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop arti-

kel 11, A, lid 3, sub c), van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (tour operators) verstaan." (artikel 26, eerste lid, van de zesde btw-richtlijn, op heden overgenomen in artikel 306 van de btw-richtlijn)

In het kader van deze bijzondere margeregeling voor in eigen naam handelende reisbureaus voorziet de btw-richtlijn vervolgens in een specifiek regime ten aanzien van hun tussenkomst bij diensten die door andere belastingplichtigen buiten de Europese Unie worden verricht, waarbij enkel deze diensten van reisbureaus (die in eigen naam handelen) gelijkgesteld worden met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon:

"Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd." (artikel 27, derde lid, van de zesde btw-richtlijn, op heden overgenomen in artikel 309 van de btw-richtlijn, dat verwijst naar de handelingen van tussenpersonen opgenomen in artikel 153 van de btw-richtlijn)

Aldus worden de reisbureaus die onderworpen zijn aan de bijzondere margeregeling door de btw-richtlijn niet als tussenpersoon beschouwd, maar worden slechts bepaalde handelingen gelijkgesteld met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon, namelijk hun tussenkomst bij diensten die door andere belastingplichtigen buiten de Europese Unie worden verricht.

Het feit dat, zoals door het bestreden arrest correct wordt opgemerkt, het koninklijk besluit van 28 december 1999, "geen wijziging [aanbracht] aan de regeling wat betreft de plaats van de dienst [...] waardoor de plaats van de diensten van reisbureaus onderworpen aan de bijzondere margeregeling nog steeds de plaats van vestiging van het reisbureau (hier België) bleef", rechtvaardigt niet om te oordelen dat de voorwaarde van de standstill-bepaling in artikel 28, derde lid, a), en vierde lid, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 309 van de btw-richtlijn) nog nageleefd was. De bepaling van de plaats van de dienst staat los van de bijzondere bepaling voorzien in de btw-richtlijn op grond waarvan ten aanzien van de Reisdiensten buiten de Europese Unie, de dienst van het reisbureau gelijkgesteld wordt met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon. Artikel 26, derde lid, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 309 van de btw-richtlijn), voorziet niet in een afwijkende plaatsbepaling van de dienst, maar wel in een specifieke vrijstelling van btw, die gebeurt bij wege van gelijkstelling met een vrijgestelde dienst van een tussenpersoon. Dit artikel – met directe werking – voorziet dat:

"Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Ge-

meenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd."

Bijgevolg wordt op basis van artikel 26, tweede en derde lid, van de zesde btw-richtlijn (nu artikel 307 en artikel 309 van de btw-richtlijn) voorzien dat de diensten van reisbureaus, die steeds worden (gelokaliseerd en) belast waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend, worden vrijgesteld van btw, bij wege van een verplichte gelijkstelling met vrijgestelde handelingen van tussenpersonen, voor zover zij daarbij een beroep doen op andere belastingplichtigen wiens diensten worden verricht (en dus gelokaliseerd) buiten de Europese Unie.

3. Door te beslissen dat België vanaf 1 januari 2000 de Reisdiensten buiten de Europese Unie nog aan btw kon onderwerpen, schendt het bestreden arrest aldus de in &de aanhef van dit middel aangehaalde bepalingen en algemeen rechtsbeginsel, en in het bijzonder de artikelen 15, punt 14, 26, eerste en derde lid, 28, derde lid, sub a) en vierde lid, en de bijlage E, punt 15, van de zesde btw-richtlijn, de artikelen 153, 306, 309 en 370, en de bijlage X, deel A, sub 4), van de btw-richtlijn, en het algemene rechtsbeginsel van voorrang van het Unierecht op alle nationale normen.

Tweede middel

Geschonden wetsbepalingen en algemene rechtsbeginselen

- *Artikel 6, in het bijzonder § 1, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, goedgekeurd bij wet van 13 mei 1955 (hierna "EVRM");*
- *Artikel 1, eerste lid, van het Aanvullend Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Parijs op 20 maart 1952 en goedgekeurd bij wet van 13 mei 1955 (hierna "Eerste Protocol bij het EVRM");*
- *Artikel F, § 2, van het Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, hernummerd in artikel 6, § 2, door het Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997 (hierna: "artikel 6, § 2 van het VEU);*
- *De artikelen 17, eerste lid, 49 en 52, eerste en derde lid, van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000, aangepast op 12 december 2007, dat dezelfde juridische waarde heeft als de Europese Verdragen krachtens het eerste artikel, 8) van het Verdrag van Lissabon van 13 december 2007, goedgekeurd bij Belgische wet van 19 juni 2008 (voormeld eerste artikel, 8) wijzigt artikel 6, dat artikel 6.1 van het Verdrag betreffende de Europese Unie is geworden) (hierna "het Handvest");*
- *Het algemeen rechtsbeginsel van het Unierecht van evenredigheid;*

- *Het algemeen rechtsbeginsel van de voorrang van de rechtsnormen van de Europese unie op alle nationale normen;*
- *Het algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk een norm van internationaal verdragsrecht met directe werking in de interne rechtsorde voorrang moet hebben op het intern recht.*

Aangevochten beslissing en motieven

Het bestreden arrest beslist dat het opleggen aan eisers van de wettelijke nalatigheidsinteressen in de btw a rato van 0,8 % per maand niet de aard heeft van een strafsanctie, en dat de rechterlijke macht niet bevoegd is om deze interessen kwijt te schelden of te verminderen of om er uitstel van betaling van toe te staan, en verklaart de vordering van eisers ontvankelijk doch ongegrond, behoudens wat de geldboeten en gerechtskosten betreft.

Het arrest steunt die beslissing op de motieven opgenomen op p. 5 tot 26, welke motieven moeten worden geacht hier te zijn overgenomen, en in het bijzonder op de volgende motieven (de eerste twee eisers in cassatie zijnde daarin "appellanten" genoemd en verweerder in cassatie zijnde daarin "geïntimeerde" genoemd):

"5.5. Over de nalatigheidsinterest

[...]

Subsidiair stellen [de eiseressen] dat het opleggen van nalatigheidsinteressen a rato van 9,6% per jaar (0,8% per maand) volkomen onevenredig is in vergelijking met de geldende marktrenten. Zij menen daarom dat die vordering van [de verweerder] als een bijkomende en onevenredige sanctie moet beschouwd worden die, wegens het principiële karakter van de betwisting, moet kwijtgescholden worden. Ook het aspect van de nalatigheidsinteressen betreft volgens [de eiseressen] een geschil betreffende de toepassing van de belastingwet, waarvoor de fiscale rechtbanken en hoven bevoegd zijn.

In subsidiaire orde vragen [de eiseressen] uitstel van tenuitvoerlegging van de nalatigheidsinteressen gelet op het feit dat geen btw kan worden nagevorderd.

Beoordeling

[De eiseressen] kunnen in dit standpunt nochtans niet gevolgd worden.

[De verweerder] maakt de pertinente bemerking dat de partijen wederkerig afstand hebben gedaan van het vorderen van interessen in de dossiers 410.0812.02864, 410.1124.22013 en 412.0814.02680, zodat deze middelen geen betrekking kunnen hebben op die dossiers.

[De verweerder] heeft het tegoed van het 4de kwartaal 2012 effectief terugbetaald (8.890,204,14 euro).

Hoger, in hoofdstuk 5.3 heeft het hof al geoordeeld dat het onterecht uitoefenen van het recht op teruggaaf, te beschouwen is als een onrechtmatige uitoefening van het recht op aftrek.

Krachtens artikel 91, § 1, WBTW is een interest van 0,8 procent per maand van rechtswege verschuldigd wanneer de belasting niet voldaan is binnen de door deze wetsbepaling nader omschreven termijnen, in het bijzonder de termijn die ter uitvoering van artikel 53, §1, eerste lid, 3° WBTW is gesteld.

Op de btw die ten onrechte in aftrek werd gebracht, is slechts interest verschuldigd voor zover, zonder die aftrek, een bedrag aan btw zou verschuldigd geweest zijn.

[De eiseressen] tonen niet aan dat er zonder de onterecht uitgeoefende aftrek geen bedrag aan btw zou verschuldigd zijn geweest.

Die interest is krachtens de wet verschuldigd en heeft een vergoedend karakter omdat de Schatkist het genot heeft moeten ontberen van gelden die al die tijd (waarover de interest gerekend wordt) al hadden moeten zijn betaald, terwijl de belastingplichtige in diezelfde periode wel het genot heeft kunnen hebben van diezelfde bedragen terwijl ze zijn patrimonium hadden moeten verlaten hebben (minstens omdat de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk voor die gelden geen schulden heeft moeten aangaan door de betaling aan de Schatkist in de mate (nog) niet te moeten uitvoeren).

Waar [de verweerder] door de onterechte uitoefening van de teruggaaf betaling van de sommen heeft gederfd (met uitzondering van de dossiers 410.0812.02864, 410.1124.22013 en 412.0814.02680) omdat die vordering tot teruggaaf de betaling van verschuldigde btw in de weg stond, is de wettelijke interest wel degelijk verschuldigd.

Verder behoort het tot de uitsluitende bevoegdheid van de Administratie van Inning en Invordering om interesten kwijt te schelden of te verminderen of om er uitstel van betaling van toe te staan. Deze bevoegdheid komt niet toe aan de rechterlijke macht.

Anders dan waar [de eiseressen] van uitgaan, heeft die wettelijke interest niet de aard van een sanctie, ook niet gedeeltelijk. Hoger is er al op gewezen dat de interest tot doel heeft een compensatie te bieden voor het derven van het genot van de ten onrechte niet-betaalde sommen. Er moet worden aangenomen dat artikel 91 WBTW ook tot doel heeft de belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen. Dat is wat de btw betreft des te meer gerechtvaardigd omdat de belastingplichtige fungeert als inner van de belasting en de af te dragen sommen dus zonder meer aan de Schatkist toekomen terwijl het correct en snel innen van de belastingen fundamenteel is voor de goede werking van de Staat. Dat rechtvaardigt op zich dat de rentevoet aan de hoge kant is (in vergelijking met andere rentetarieven in dezelfde periode). Die doelstelling heeft niet tot gevolg dat de nalatigheidsinteresten kunnen worden beschouwd als een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1 EVRM.

Het hof is wat dat betreft zonder rechtsmacht om zich uit te spreken over een vordering tot kwijtschelding of vermindering van nalatigheidsinterest of uitstel van betaling ervan." (bestreden arrest, p. 22-24)

Grieven

0.1. Krachtens artikel 91, § 1 en 2, van het WBTW is een nalatigheidsinterest van 0,8 procent per maand (9,6 procent per jaar) van rechtswege verschuldigd wanneer de belasting niet voldaan is binnen de daartoe wettelijk gestelde termijnen.

0.2. Het bestreden arrest behoudt administratieve geldboeten in hoofde van de eerste twee eisers.

Eerste onderdeel

1.1.1. Een maatregel die door de nationale wetgever niet wordt voorgesteld als een strafrechtelijke sanctie, zoals het geval is voor de nalatigheidsinteresten zoals bepaald in artikel 91 van het WBTW, vormt niettemin een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM, indien uit de aard van het strafbaar feit, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve doel van de bepaling, blijkt dat het om een strafsancie gaat, of nog indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat hij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft (zie Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) 23 juli 2002, [REDACTED] v. Sweden, nr. 34619/97, § 68; EHRM grote kamer 23 november 2006, [REDACTED] v. Finland, nr. 75053/01, § 30-31; EHRM grote kamer 10 februari 2009, [REDACTED] v. Russia, nr. 14939/03, § 53; EHRM grote kamer 15 november 2016, A and B v. Norway, nr. 24130/11 en 29758/11, § 105-107; HvJ 26 februari 2013, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, § 35; HvJ 20 maart 2018, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, § 30; HvJ 5 mei 2022, C-570/20, ECLI:EU:C:2022:348).

1.1.2. Indien een maatregel een strafrechtelijke sanctie uitmaakt in de zin van artikel 6 van het EVRM, is, in toepassing van deze bepaling, de rechter die zich over deze maatregel moet uitspreken bevoegd om de evenredigheid te beoordelen tussen het gepleegde strafbare feit en de sanctie(s) die dit strafbare feit bestraft (bestraften) en om deze sanctie naargelang het geval te verminderen of te ontheffen.

1.2. Het bestreden arrest oordeelt dat de wettelijke nalatigheidsinterest in de btw a rato van 0,8 procent per maand niet de aard heeft van een (strafrechtelijke) sanctie, ook niet gedeeltelijk. De interest heeft volgens de appelrechters tot doel om een compensatie te bieden voor het derven van het genot van de ten onrechte niet-betaalde sommen, en om belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen. Zij oordelen dat dit wat de btw betreft des te meer gerechtvaardigd is omdat de belastingplichtige fungeert als inner van de belasting en de af te dragen sommen dus zonder meer aan de Schatkist toeko-

men terwijl het correct en snel innen van de belastingen fundamenteel is voor de goede werking van de Staat. Deze doelstellingen rechtvaardigen volgens het bestreden arrest dat de rentevoet aan de hoge kant is (bestreden arrest, p. 23, laatste paragraaf, doorlopend op p. 24).

1.3.1. In tegenstelling tot wat de appelrechters hebben beslist, zijn de nalatigheidsinteressen zoals zij specifiek worden voorzien in artikel 91 van het WBTW wel degelijk, minstens ten dele, een strafsanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM.

1.3.2. Zoals het bestreden arrest terecht vaststelt, hebben die nalatigheidsinteressen principieel tot doel om een compensatie te bieden voor het derven van het genot van de ten onrechte niet-betaalde sommen, en om belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen (zie ook HvJ 18 april 2013, C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250, § 26).

1.3.3. De interestvoet van de nalatigheidsinteressen werd voor het laatst gewijzigd bij wet van 4 augustus 1986. Deze wet verlaagde het destijds toepasselijke tarief van 1 procent per maand naar 0,8 procent per maand. De keuze voor deze verlaagde rentevoet werd verantwoord door "de daling van de rentetarieven", waardoor de regering van oordeel was dat "het tarief van de momenteel aangerekende nalatigheids- en moratoriuminteressen (nl. 1 pct. per kalendermaand of 12 pct. per jaar) [...] niet meer verantwoord is" (zie Parl. St., Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, 16). Aldus kan worden aangenomen dat de keuze voor een interestvoet van 0,8 procent per maand ten tijde van de invoering ervan verantwoord was, en kan worden aangenomen dat deze interestvoet inderdaad in redelijkheid een compensatie kon bieden voor het derven van het genot van de niet-betaalde sommen in het licht van de toen geldende marktomstandigheden en de op de toenmalige geld- en kapitaalmarkten geldende voorwaarden.

Deze interestvoet werd nadien evenwel nooit gewijzigd, ook niet toen de wetgever bij wet van 22 december 1998 ("houdende fiscale en andere bepalingen") de moratorium- en nalatigheidsinteressen in de inkomstenbelastingen aan de wettelijke rentevoet koppelde (op dat ogenblik 7 %: Parl. St., Kamer, 1997-1998, nr. 1608/8, 60), of recenter, bij wet van 25 december 2017 ("tot hervorming van de vennootschapsbelasting"), aan de referentie-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op 10 jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is voorafgaat, koppelde, waarbij deze wijziging in de memorie van toelichting werd verantwoord door het feit dat "de economische werkelijkheid sinds de kredietcrisis is veranderd [...] waarbij men getuige was van een daling van de wettelijke rentevoet jaar na jaar, en die vandaag voor 2017 2 pct. bedraagt", waarbij het "aangeraden [was] om de nalatigheidsinteressen en de moratoriuminteressen aan te passen aan de economische re-

aliteit", en waarbij ten aanzien van de nalatigheidsinteressen werd voorzien in een minimumrentevoet van 4 procent "om op die wijze een incentive te creëren om zijn fiscale schulden te voldoen" (Parl.St., Kamer, 2017-2018, nr. 2864/001, 116).

Met betrekking tot deze Interessen in de inkomstenbelastingen, zoals voorzien bij wet van 25 december 2017, heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat zij geen strafrechtelijk karakter hebben (zie GwH 29 november 2018, nr. 168/2018). Het Grondwettelijk Hof nam in dit verband met name in overweging (i) dat uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het de bedoeling is van de wetgever om de rentevoet van de nalatigheidsinteressen, die voordien zeven procent bedroeg, beter te laten aansluiten bij de actuele economische situatie, en tegelijkertijd de belastingplichtigen aan te moedigen om hun belastingsschulden tijdig te betalen, (ii) dat de keuze van de berekening van de rentevoet op basis van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar in belangrijke mate rekening houdt met de actuele economische situatie en het mogelijk maakt de eventuele evoluties van de rentetarieven in aanmerking te nemen, en (iii) dat de bepaling eveneens voorziet in een maximale rentevoet van tien procent, zodat de bepaling geen onevenredige gevolgen heeft voor de belastingplichtigen.

1.3.4. In tegenstelling tot de nalatigheidsinteressen in de inkomstenbelastingen, kan de jaarlijkse interestvoet in de btw van 9,6 procent kennelijk niet worden beschouwd als een proportioneel compensatiemechanisme voor het derven van het genot van ten onrechte niet-betaalde sommen, ook niet in het licht van de bijkomende doelstelling om belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen. Zoals aangetoond door het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof van 29 november 2018 en de geciteerde parlementaire voorbereiding bij de wet van 25 december 2017, wijkt het vorderen van een vaste jaarlijkse interestvoet van 9,6 procent onmiskenbaar en substantieel af van de actuele economische situatie en de recente evolutie van de rentetarieven. In deze omstandigheden heeft het vorderen van een jaarlijkse interest van 9,6 procent dermate ernstige gevolgen, dat zij een ontegensprekelijk bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft, zodat zij beschouwd dient te worden als een sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM.

1.4 Bijgevolg schendt het bestreden arrest, door te oordelen dat de nalatigheidsinteressen in de btw a rato van 0,8 procent per maand niet de aard hebben van een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM en door te weigeren om het proportionele karakter te beoordelen van deze nalatigheidsinteressen - inclusief in het licht van de behouden administratieve geldboeten -, artikel 6, en in het bijzonder § 1, van het EVRM, en het algemene rechtsbeginsel volgens hetwelk een norm van internationaal verdragsrecht met directe werking in de interne rechtsorde voorrang moet hebben op het intern recht.

Tweede onderdeel

2.1.1. Aangezien de harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van de door de Europese Unie ingevoerde btw-wetgeving ontbreekt, blijven de lidstaten bevoegd om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie HvJ 16 december 1992, C-210/91, ECLI:EU:C:1992:525, § 19; HvJ 7 december 2000, C-213/99, ECLI:EU:C:2000:678, § 20; HvJ 6 februari 2014, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, § 50; HvJ 3 maart 2020, C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141, § 47). Het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel vereist dat lidstaten maatregelen vaststellen die geschikt zijn om de nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken en niet verder gaan dan voor het bereiken daarvan nodig is (zie HvJ 17 april 2018, C-414/16, ECLI:EU:C:2018:257, § 68; HvJ 4 oktober 2018, C-384/17, ECLI:EU:C:2018:810, § 40). Bijgevolg is het opleggen van nalatigheidsinteressen in geval van niet-nakoming van verplichtingen die ertoe strekken de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen weliswaar toegestaan, maar mag deze maatregel niet verder gaan dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken (zie HvJ 8 mei 2008, C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, § 65 en 67; HvJ 22 december 2010, C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, § 37; HvJ 12 juli 2012, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, § 75).

2.1.2. De Grondrechten gewaarborgd door het EVRM zijn algemene beginselen van het Unierecht (zie artikel 6, § 2, van het VEU).

2.1.3. Het algemeen rechtsbeginsel van het Unierecht van evenredigheid wordt eveneens gewaarborgd door artikel 49, derde lid, van het Handvest, waarin is bepaald dat "de zwaarte van de straf [...] niet onevenredig [mag] zijn aan het strafbare feit" (zie ook HvJ 4 oktober 2018, C-384/17, ECLI:EU:C:2018:810, § 41).

2.1.3. Artikel 52, derde lid, van het Handvest bepaalt dat "voor zover dit handvest rechten bevat die corresponderen met rechten die zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, [...] de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde [zijn] als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt."

Er wordt daarom voor zover nodig verwezen naar de ontwikkeling van het eerste onderdeel van dit middel met betrekking tot de draagwijdte van artikel 6 van het EVRM, dat in essentie weerhoudt dat een maatregel die door de nationale wetgever niet wordt voorge-

steld als een strafrechtelijke sanctie, zoals het geval is voor de nalatigheidsinteressen zoals bepaald in artikel 91 van het WBTW, niettemin een strafrechtelijke sanctie vormt in de zin van artikel 6 van het EVRM, indien uit de aard van het strafbaar feit, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve doel van de bepaling, blijkt dat het om een strafsanctie gaat, of nog indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat hij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft (zie Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) 23 juli 2002, ██████ v. Sweden, nr. 34619/97, § 68; EHRM grote kamer 23 november 2006, ██████ v. Finland, nr. 75053/01, § 30-31; EHRM grote kamer 10 februari 2009, ██████ v. Russia, nr. 14939/03, § 53; EHRM grote kamer 15 november 2016, A and B v. Norway, nr. 24130/11 en 29758/11, § 105-107; HvJ 26 februari 2013, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, § 35; HvJ 20 maart 2018, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, § 30; HvJ 5 mei 2022, C-570/20, ECLI:EU:C:2022:348).

2.2. Op basis van de redenen uiteengezet in randnummers 1.3.3. en 1.3.4. van dit middel, maken de nalatigheidsinteressen waarvan eisers de kwijschelding, vermindering, dan wel uitstel vorderden een strafrechtelijke sanctie uit in de zin van artikel 6 van het EVRM en dus ook in de zin van de algemene beginselen van het Unierecht, waaronder het beginsel van evenredigheid, en in de zin van artikel 49 van het Handvest. Bijgevolg dienen deze interessen overeenkomstig het algemeen beginsel van het Unierecht van evenredigheid en artikel 49, derde lid, van het Handvest een "proportionele" sanctie uit te maken ten opzichte van de begane overtreding.

2.3. Aldus schendt het bestreden arrest:

1° het algemene rechtsbeginsel van het Unierecht van evenredigheid, door niet na te gaan of de litigieuze nalatigheidsinteressen niet verder gaan dan nodig is om het doel te bereiken de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen;

2° artikelen 6, § 2, van het VEU, 6, § 1, van het EVRM en 49 en 52, eerste en derde lid, van het Handvest en het algemene rechtsbeginsel van het Unierecht van evenredigheid, door te beslissen dat de litigieuze nalatigheidsinteressen niet de aard hebben van een strafrechtelijke sanctie voor de toepassing van die artikelen en dit beginsel;

3° het algemene rechtsbeginsel van het Unierecht van evenredigheid, en artikel 49 van het Handvest, door niet na te gaan of de nalatigheidsinteressen in de btw van 0,8 procent per maand evenredig zijn ten opzichte van de begane overtreding, inclusief in het licht van de behouden administratieve geldboetes;

4° de aan het begin van het middel twee laatstgenoemde algemene beginselen, door na te laten voorrang te geven aan de onder 1°, 2° en 3° vermelde bepalingen en beginsel.

Derde onderdeel

3.1.1. Artikel 1, eerste lid, van het Eerste Protocol bij het EVRM bepaalt dat eenieder recht heeft op het ongestoord genot van zijn eigendom. Deze eigendom kan slechts worden ontnomen in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

Artikel 1, tweede lid, van het Eerste Protocol bij het EVRM voorziet verder dat het recht op eigendom geen afbreuk doet aan het recht van een Staat om die wetten toe te passen die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren. Dit tweede lid moet worden geïnterpreteerd in het licht van het algemene principe vermeld in het eerste lid, dat bepaalt dat niemand van zijn eigendom zal worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht (zie EHRM 5 juli 2001, Philips v. United Kingdom, nr. 41087/98, § 51). Ook ten aanzien van belastingen geldt aldus dat een redelijke evenredigheid dient te bestaan tussen de middelen en het beoogde doel (zie EHRM 5 juli 2001, Philips v. United Kingdom, nr. 41087/98, § 51).

3.1.2. Het recht op eigendom wordt op vergelijkbare wijze beschermd door artikel 17, eerste lid, van het Handvest, dat met name waarborgt dat aan niemand zijn eigendom mag worden ontnomen, behalve in het algemeen belang in de gevallen en onder de voorwaarden waarin de wet voorziet en mits zijn verlies tijdig op billijke wijze wordt vergoed.

3.2.1. De nalatigheidsinteressen in de btw vormen een inmenging in het recht op eigendom, zoals gewaarborgd door artikel 1, eerste lid, van het Eerste Protocol bij het EVRM en artikel 17, eerste lid, van het Handvest, aangezien zij de eisers een element van hun eigendom ontnemen, namelijk de som die zij moeten betalen.

Opdat deze inmenging in het recht op eigendom gerechtvaardigd zou zijn, dient zij voorzien te zijn bij wet, een legitiem doel te dienen, en een billijk evenwicht tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten in acht te nemen.

3.2.2. De nalatigheidsinteressen in de btw zijn opgenomen in artikel 91 van het WBTW. Deze bepaling dient een legitiem doel: het vorderen van nalatigheidsinteressen heeft immers in essentie als doel om een compensatie te bieden voor het derven van het genot van de ten onrechte niet-betaalde sommen, en om belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen (zie naar analogie HwJ, 18 april 2013, C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250, § 26).

De wetgever mag evenwel niet verder gaan dan nodig is om deze legitieme doelstelling te verwezenlijken, en dient een billijk evenwicht tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten in acht te nemen.

3.2.3. Op basis van de redenen uiteengezet in randnummers 1.3.3. en 1.3.4. van dit middel, kan een interestvoet van 0,8 procent per maand (9,6 procent per jaar) in het licht van de huidige economische omstandigheden kennelijk niet worden beschouwd als een proportioneel compensatiemechanisme voor het derven van het genot van ten onrechte niet-betaalde sommen, ook niet in het licht van de bijkomende doelstelling om belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen.

In deze omstandigheden heeft het vorderen van een jaarlijkse interest van 9,6 procent dermate ernstige gevolgen, dat zij dient te worden beschouwd als een ongerechtvaardigde (want niet-proportionele) inmenging in het recht op eigendom.

3.3. Aldus schendt het bestreden arrest, dat niet nagaat of de nalatigheidsinteresten in de btw van 0,8 procent per maand gerechtvaardigd zijn in het licht van de door artikel 1, eerste lid, van het Eerste Protocol bij het EVRM en artikel 17, eerste lid, van het Handvest gewaarborgde recht op eigendom, deze artikelen 1, eerste lid, van het Eerste Protocol bij het EVRM en 17, eerste lid van het Handvest, en het geheel van algemene rechtsbeginselen vermeld aan het begin van het middel.

IV. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Eerste middel

1. In het eerste middel wordt aangevoerd dat de appelrechters, door te beslissen dat België vanaf 1 januari 2000 de reisdiensten buiten de Europese Unie nog aan btw kon onderwerpen, de artikelen 15, punt 14, 26, eerste en derde lid, 28, derde lid, sub a) en vierde lid, en de bijlage E, punt 15, van de Btw-richtlijn nr. 77/388/EEG van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, hierna Richtlijn 77/388/EEG, thans de artikelen 153, 306, 309 en 370 en de bijlage X, deel A, sub 4), van de Btw-richtlijn nr. 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeen-

schappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, hierna Richtlijn 2006/112/EG, en artikel 1, § 7, 2°, Btw-wetboek schenden, evenals het algemeen rechtsbeginsel van voorrang van het Unierecht op alle nationale normen miskennen.

2. Op grond van artikel 26, derde lid, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 309 Richtlijn 2006/112/EG, worden de handelingen van een reisbureau dat in eigen naam tegenover de reiziger handelt en dat voor de totstandbrenging van reizen gebruik maakt van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, van belasting vrijgesteld, indien en voor zover de handelingen waarvoor het reisbureau op andere belastingplichtigen een beroep doet, door laatstgenoemden buiten de Europese Unie worden verricht.

Op grond van artikel 28, lid 3, a), en lid 4, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 Richtlijn 2006/112/EG, kunnen de lidstaten die op 1 januari 1978 bepaalde handelingen belasten die krachtens de Richtlijnen van belasting zijn vrijgesteld, blijven belasten, voor zover die handelingen zijn opgenomen in bijlage E bij de Richtlijn 77/388/EEG, thans bijlage X, deel A, van de Richtlijn 2006/112/EG.

Onder punt 15 van bijlage E bij de Richtlijn 77/388/EEG, thans Deel A, punt 4 van bijlage X bij Richtlijn 2006/112/EG, worden vermeld, de diensten van reisbureaus die in eigen naam tegenover de reiziger handelen en voor de totstandbrenging van reizen gebruik maken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, alsmede van reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger handelen, voor zover het reizen buiten de Gemeenschap betreft.

3. Het Hof van Justitie van de Europese Unie oordeelt met betrekking tot de zogenaamde standstill-bepalingen in de Richtlijn 77/388/EEG, thans Richtlijn 2006/112/EG, waaronder artikel 28, lid 3, a), en lid 4, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 Richtlijn 2006/112/EG, in vaste rechtspraak dat:

- een nationale maatregel die is vastgesteld na de datum van inwerkingtreding van de Richtlijnen in de desbetreffende lidstaat, niet om die reden alleen automatisch van de uitzonderingsregeling voorzien in de standstill-bepalingen, is uitgesloten (o.a. HvJ 24 mei 2007, C-157/05, *Winfried L. Holböck t. Finanzamt Salzburg-Land*);

- de standstill-bepalingen enkel verhinderen dat een lidstaat na 1 januari 1978 een nieuwe nationale afwijking invoert of de draagwijdte van een vóór 1 januari 1978 bestaande nationale afwijking uitbreidt, vermits een lidstaat zich in die gevallen verder van de doelstelling van de richtlijnen verwijdt (HvJ 11 september 2003, C-155/01, *Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL t. Finanzlandesdirektion für Tirol*, r.o. 63 en 66; HvJ 11 december 2008, C-371/07, *Danfoss A/S en AstraZeneca A/S/ t. Skatteministeriet*, r.o. 32, 33 en 43; HvJ 22 december 2008, C-414/07, *Magoora sp.z.o.o. t. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie*, r.o. 36, 37 en 43; HvJ 23 april 2009, C-460/07, *Sandra Puffer t. Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Linz*, r.o. 85, 86 en 93; HvJ 18 juli 2013, C-124/12, *AES-3C Maritza East 1 EOOD t. Direktor na Direktisa*; HvJ 2 mei 2019, C-225/18, *Grupa Lotos S.A. t. Minister Finansów*);
- de standstill-bepalingen niet verhinderen dat een lidstaat na 1 januari 1978 de draagwijdte van een vóór 1 januari 1978 bestaande afwijking beperkt, vermits een lidstaat in dat geval de doelstellingen van de richtlijnen dichter benadert (HvJ 29 april 1999, C-136/97, *Norbury Developments Ltd t. Commissioners of Customs & Excise*, r.o. 19 en 20; HvJ 14 juni 2001, C-345/99, *Commissie t. Frankrijk*, r.o. 2);
- de in de standstill-bepalingen toegestane afwijking ook geldt voor een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die daarin alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft, maar dat daarentegen een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet kan worden gelijkgesteld met de wettelijke regeling die bestaat op het door de betrokken gemeenschapsregeling bepaalde tijdstip (HvJ 23 april 2009, C-460/07, *Sandra Puffer t. Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Linz*, r.o. 87; HvJ 11 september 2003, C-155/01, *Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL t. Finanzlandesdirektion für Tirol*, r.o. 63);
- de verwijzende rechter in beginsel bevoegd is om de nationale wetgeving uit te leggen teneinde de inhoud ervan op de datum van inwerkingtreding van de richtlijnen te bepalen en teneinde vast te stellen of latere wetwijzigingen de draagwijdte van die nationale wetgeving hebben uitgebreid of beperkt (HvJ 8

januari 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH t. Finanzlandesdirektion für Steiermark en Michael Stadler t. Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, r.o. 47; HvJ 22 december 2008, C-414/07, *Magoora sp.z.o.o. t. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie*, r.o. 32, 33 en 42; HvJ 23 april 2009, C-460/07, *Sandra Puffer t. Unabhängiger Finanzsenat, Aussenstelle Linz*, r.o. 84; HvJ 18 juli 2013, C-124/12, *AES-3C Maritza East 1 EOOD t. Direktor na Direktisa*; HvJ 2 mei 2019, C-225/18, *Grupa Lotos S.A. t. Minister Finansów*);

- voor de beoordeling van de vraag of een nationale maatregel die na de datum van inwerkingtreding van de richtlijnen in de desbetreffende lidstaat is vastgesteld, onder de standstill-bepalingen van de richtlijnen valt, waaronder artikel 28, lid 3, a), en lid 4, richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 richtlijn 2006/112/EG, rekening moet worden gehouden met de daadwerkelijke toepassing van de nationale bepalingen en met de gevolgen ervan voor de belastingplichtigen (HvJ 11 december 2008, C-371/07, *Danfoss A/S en AstraZeneca A/S/ t. Skatteministeriet*, r.o. 31 en 42).

4. Het Belgisch recht inzake de btw-behandeling van diensten van reisbureaus bestaande in de organisatie van reizen buiten de Europese Unie, heeft de volgende evolutie gekend.

- Vóór 1 december 1977 werd een reisbureau dat voor de organisatie van een reis tussenkomst verleende en in eigen naam aan de reiziger een factuur uitreikte, ingevolge de artikelen 13 en 20 Btw-wetboek geacht de betrokken diensten zelf te hebben ontvangen en op zijn beurt zelf aan de reiziger te hebben verleend. Een reisbureau handelde vóór 1 december 1977 aldus in eigen naam en niet als tussenpersoon namens de vervoerder, hotelhouder, organisator van een schouwspel, en dergelijke. Bij toepassing van artikel 26, derde lid, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 309 Richtlijn 2006/112/EG, werden de diensten van reisbureaus, indien en voor zover de handelingen waarvoor het reisbureau op andere belastingplichtigen een beroep doet, door laatstgenoemden buiten de Europese Unie worden verricht, gelijkgesteld met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon en waren zij bijgevolg vrijgesteld van btw.

- Kort voor de inwerkingtreding van richtlijn 77/388/EEG, besloot België de bedoelde reizen buiten de Europese Unie belastbaar te stellen. Daartoe werd, enerzijds, bij wet van 29 november 1977, in werking getreden op 1 december 1977, in artikel 20, § 2, eerste lid, Btw-wetboek bepaald dat een reisbureau, wanneer het tussenkomst verleent bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijzen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18 bedoelde diensten, wordt geacht te handelen in naam en voor rekening van de reiziger, welke ook de modaliteiten van de tussenkomst zijn, behalve in de mate waarin het die diensten zelf rechtstreeks met eigen middelen verricht of wanneer het handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten. Anderzijds werd bij wet van 27 december 1977 in artikel 41, § 2, tweede lid, Btw-wetboek bepaald dat de in het eerste lid van artikel 41, § 2, voorziene vrijstelling voor diensten van makelaars en lasthebbers die tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of diensten die niet binnen de Europese Unie plaatsvinden, niet van toepassing is op de diensten van reisbureaus die tussenkomst verlenen bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijzen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18 bedoelde diensten, tenzij wanneer het reisbureau handelt in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten.

Aldus werden reisbureaus geacht op te treden als lasthebber van de reiziger, maar werd hen de vrijstelling voor lasthebbers in zoverre deze tussenkomst verlenen bij diensten die niet binnen de Europese Unie plaatsvonden, onttrokken.

- Na de inwerkingtreding van Richtlijn 77/388/EEG op 1 januari 1978 handhaafde de Belgische wetgever, met toepassing van artikel 28, lid 3, a), en lid 4, Richtlijn 77/388/EEG, de voormelde regel van artikel 41, § 2, Btw-wetboek.
- Zoals blijkt uit het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 28 december 1999, werd België door de Europese Commissie in gebreke gesteld in verband met het door België gehanteerde statuut van tussenpersonen in de reissector. Doordat reisbureaus in toepassing van het toenmalige artikel 20, § 2, eerste lid, Btw-wetboek werden geacht in naam en voor rekening van de reiziger op te treden, terwijl artikel 26, lid 1, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 306 Richtlijn 2006/112/EG, bepaalt dat zij in eigen optreden, in combinatie

met de werking van artikel 13 Btw-wetboek, bestond een gevaar van dubbele belasting in de Europese Unie

Teneinde zich te conformeren aan artikel 26, lid 1, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 306 Richtlijn 2006/112/EG, en het gevaar van dubbele belasting in de Europese Unie weg te werken, werden door het koninklijk besluit van 28 december 1999 de volgende wijzigingen aangebracht aan het Btw-wetboek:

(1) In artikel 1, § 7, eerste lid, 2°, Btw-wetboek werd bepaald dat voor de toepassing van het Btw-wetboek onder “*reisbureau*” dient te worden verstaan, eenieder die in eigen naam, reizen beoogd in 1°, organiseert en verkoopt aan reizigers, en die door die persoon worden verwezenlijkt door gebruik te maken van met het oog hierop door anderen aan hem verstrekte goederen en diensten. Door de invoeging van artikel 1, § 7, eerste lid, 2°, Btw-wetboek wordt een reisbureau sinds 1 januari 2000 aldus geacht in eigen naam op te treden, en niet langer in naam en voor rekening van de reiziger zoals voorheen het geval was.

(2) Voorts werd in artikel 20, § 2, Btw-wetboek bepaald dat de regeling van artikel 20, § 1, Btw-wetboek inzake *commissionairs* of andere tussenpersonen als bedoeld in artikel 13, § 2, die tussenkomst verlenen bij diensten, niet op reisbureaus in de zin van artikel 1, § 7, eerste lid, 2°, Btw-wetboek en op tussenpersonen in reizen beoogd in artikel 1, § 7, tweede lid, 2°, Btw-wetboek van toepassing is.

(3) Tenslotte werd de expliciete uitsluiting van reisbureaus van het toepassingsgebied van de belastingvrijstelling van artikel 41, § 2, eerste lid, Btw-wetboek voor makelaars en lasthebbers, zoals bepaald in artikel 41, § 2, tweede lid, Btw-wetboek geschrapt, aangezien reisbureaus voortaan niet langer als lasthebber zouden worden beschouwd, waardoor zij zich hoe dan ook niet meer op die vrijstelling konden beroepen.

5. De eiseressen voeren in de eerste plaats aan dat het Belgisch recht sinds 1 januari 2000 geen expliciete bepaling meer bevat die afwijkt van de vrijstelling voor reisdiensten buiten de Europese unie bepaald in artikel 26, derde lid, *iuncto* artikel 15, punt 4, Richtlijn 77/388/EEG en dus geen expliciete bepaling die gebruik maakt van de toelating om deze diensten te blijven belasten zoals bepaald in artikel 28, derde lid, punt a) en vierde lid en punt 15 van bijlage E van Richtlijn

77/388/EEG. Volgens de eiseressen kon België, bij gebrek aan een expliciete bepaling, reisdiensten buiten de Europese Unie niet langer aan btw onderwerpen zonder de voormelde bepalingen van Richtlijn 77/388/EEG te schenden.

Voorts voeren de eiseressen aan dat, zelfs in de veronderstelling dat een expliciete bepaling niet nodig was, de bepalingen ingevoerd door het koninklijk besluit van 28 december 1999 wat het belasten van reisdiensten buiten de Europese Unie betreft niet langer op de voornaamste punten identiek zijn aan de vroegere wetgeving. Daar waar reisbureaus onder de vroegere wetgeving werden geacht op te treden als lasthebber van de reiziger maar hen de vrijstelling voor lasthebbers door een uitdrukkelijke wetsbepaling werd ontzegd in zoverre de geleverde diensten niet binnen de Europese Unie plaatsvonden, worden reisbureaus ingevolge de wijzigingen aangebracht door het koninklijk besluit van 28 december 1999 voortaan, in overeenstemming met artikel 26 Btw-richtlijn, geacht in eigen naam op te treden en is ten aanzien van reisdiensten buiten de Europese Unie slechts op impliciete wijze voorzien in de uitsluiting van de gelijkstelling met krachtens artikel 15, punt 14, van Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 153 Richtlijn 2006/112/EG, vrijgestelde handelingen van een tussenpersoon. Volgens de eiseressen berust de nieuwe wetgeving aldus op een andere hoofdgedachte dan de vroegere wetgeving. Zij verzoeken het Hof over de voormelde twee punten prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

6. Het Hof is van oordeel dat de bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie niet toelaat met zekerheid te bepalen of in de voormelde omstandigheden een expliciete wettelijke bepaling vereist is om reisdiensten buiten de Europese Unie met toepassing van artikel 28, lid 3, a), en lid 4, van Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 Richtlijn 2006/112/EG, belastbaar te blijven stellen en evenmin of de door het koninklijk besluit van 28 december 1999 ingevoerde nieuwe regeling “*op de voornaamste punten identiek*” is aan de voorheen bestaande wetgeving omdat zij niet langer in een uitdrukkelijke vrijstelling voorziet.

Het Hof is dan ook van oordeel dat het noodzakelijk voorkomt om, alvorens uitspraak te doen, overeenkomstig artikel 267 VWEU, aan het Hof van Justitie van

de Europese Unie de in het *dictum* van dit arrest geformuleerde prejudiciële vragen te stellen.

Dictum

Het Hof,

Houdt iedere nadere uitspraak aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie bij prejudiciële beslissing over de volgende vragen uitspraak zal hebben gedaan:

“1. *Is voor de toepassing van de stand-stillbepaling van artikel 28, lid 3, a) en vierde lid en bijlage 15, punt 4, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 en bijlage X, deel A, sub 4, Richtlijn 2006/112/EG, een uitdrukkelijke wettelijke bepaling vereist waarmee wordt afgeweken van de in artikel 26, lid 3, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 309 Richtlijn 2006/112/EG, bepaalde btw-vrijstelling van reisbureaus voor reisdiensten buiten de Europese Unie?*”

“2. *Dient artikel 28, lid 3, a), en lid 4 en bijlage E, punt 15, Richtlijn 77/388/EEG, thans artikel 370 en bijlage X, deel A, sub 4, Richtlijn 2006/112/EG, aldus te worden uitgelegd dat een na de inwerkingtreding van Richtlijn 77/388/EEG aan de bestaande wetgeving aangebrachte wijziging waarbij de uitdrukkelijke wetsbepaling die de belastbaarheid van door reisbureaus verrichte reisdiensten buiten de EU tot gevolg had, wordt geschrapt en wordt vervangen door bepalingen waaruit slechts impliciet volgt dat reisdiensten buiten de EU belastbaar blijven, moet worden beschouwd als een wetgeving die niet op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving en van een andere hoofdgedachte uitgaat?*”

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Geert Jocqué, als voorzitter, en de raadsheren Bart Wylleman, Myriam Ghyselen, Michael Traest en Ann De Wolf en in openbare rechtszitting van 28 februari 2025 uitgesproken door sectievoorzitter Geert Jocqué, in aanwezigheid van advocaat-generaal met opdracht Frederic Vroman, met bijstand van griffier Wim Vanderputten.

