

Heffing op producten in het licht van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid in Vlaanderen

Thomas de Römph, Bernard Vanheusden
Juridische cluster Steunpunt Duurzaam Materialenbeheer

Het steunpunt brengt zes belangrijke kennisinstellingen samen: KU Leuven, Universiteit Antwerpen, Universiteit Gent, Universiteit Hasselt, HUBrussel en VITO.



Rapportnummer: ...

Categorie: Korte termijn opdracht

Leuven, 19/02/2016

Gelieve naar deze publicatie te verwijzen als volgt:

Römph, de, T.J., Vanheusden, B., 2016, Heffing op producten in het licht van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid in het Vlaams materialenbeleid, Steunpunt Duurzaam Materialenbeheer, n° ...

Voor meer informatie over deze publicatie: thomas.deromph@law.kuleuven.be

Deze publicatie kwam tot stand met de steun van de Vlaamse Gemeenschap, Programma Steunpunten voor Beleidsrelevant Onderzoek.

In deze publicatie wordt de mening van de auteurs weergegeven en niet die van de Vlaamse overheid. De Vlaamse overheid is niet aansprakelijk voor het gebruik dat kan worden gemaakt van de opgenomen gegevens.

De auteurs danken Prof. dr. Edoardo Traversa en Alice Pirlot (Université Catholique de Louvain, UCL) voor hun bijdrage aan de studie en dr. M. Dubois en mr. H. Dubois voor hun tussentijdse commentaar.

Template ontworpen door HIVA - KU Leuven

© 2016 STEUNPUNT DUURZAAM MATERIELEN BEHEER, KASTEEL ARENBERG 44, BUS 2450, B-3001 HEVERLEE

Inhoud.

Doel 1

2. Situering	2
2.1 Begrippen	2
2.1.1 Uitgebreide producentenverantwoordelijkheid uitgelegd	2
2.1.2 Kwalificatie van heffingen	4
2.1.3 Belastbaar feit en belastbare persoon bij heffingen	6
2.2 Fiscale bevoegdheden Vlaams Gewest	7
2.2.1 Algemeen uitgangspunt bevoegdheidsverdeling België	7
2.2.2 Fiscale bevoegdheid Vlaams Gewest	7
2.3 Voorbeelden van bestaande milieuheffingen	17
2.3.1 Milieuheffingen Vlaams Gewest	18
2.3.2 Milieuheffingen federale staat	20
3. Toepassing	23
3.1 Soort heffing	23
3.2 Fiscale autonomie en milieubevoegdheid	24
3.2.1 Beperkingen	25
3.3 Uitgebreide producentenverantwoordelijkheid	26
3.4 Casestudies Vlaamse productheffingen	28
3.4.1 Heffing op plastic zakken	28
3.4.2 Heffing op luiers	30
3.4.3 Heffing op matrassen	34
4. Conclusie	36
Bibliografie	38

1. Doel

De economische instrumenten in het Vlaams materialenbeleid zijn historisch hoofdzakelijk gericht op de afvalfase van een materiaal. Men moet betalen om afval op te laten halen, te verwerken, *et cetera*.

Het Vlaams Gewest zet sinds enkele jaren volop in op de transitie naar een circulaire economie, waarbij het niet meer enkel gaat over de afvalfase van een materiaal. Ook naar andere levenscyclusfasen wordt gekeken in een geïntegreerd materialenbeleid. Samenvattend is het ideaal een circulaire economie dat materialenkringlopen zo goed mogelijk worden gesloten. Zowel in de Vlaamse regeerakkoorden voor 2009-2014¹ en voor 2014-2019² als in de Beleidsnota's Leefmilieu en Natuur 2009-2014³ en Omgeving 2014-2019⁴ wordt hier uitgebreid aandacht aan besteed. Deze nieuwe focus heeft onder meer in 2012 geleid tot de grootscheepse verandering van het vroegere Afvalstoffendecreet naar het huidige Materialendecreet.⁵ In lijn met de doelstellingen van het Vlaams Materialendecreet (art. 4)⁶ en het voorstel van de Europese Commissie uit 2015⁷ voor een EU-actieplan ten behoeve van een circulaire economie wordt daarom nu steeds meer gekeken naar de vervaardigings- en/of gebruiksfase van een materiaal. Zo wordt het principe van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid (UPV) tegenwoordig steeds vaker toegepast.

Er bestaan momenteel verschillende benaderingen waarin het principe tot uiting komt. Bij de bestaande invulling van UPV in Vlaanderen komt de verplichte bijdrage voor bepaalde producten in een beheersorganisme terecht dat met dit geld de inzameling en verwerking van die producten bekostigt. Het beheersorganisme vraagt aan de deelnemende bedrijven een soort contributie dat wordt doorgerekend aan de consument in de vorm van een bijdrage per product. De bekendste voorbeelden zijn de vzw's Recupel (voor afgedankte elektrische en elektronische apparaten) en Bebat (voor batterijen).

Om een zo efficiënt mogelijk systeem te realiseren worden nieuwe toepassingen van UPV bestudeerd door de Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij (OVAM). Gezien de aandacht steeds meer verschuift naar de productfase van een materiaal in plaats van de afvalfase, ligt het op het eerste gezicht voor de hand de heffing dan ook in die fase te heffen. Een nieuwe toepassing zou een heffing kunnen zijn op de verkoop of de productie van milieuonvriendelijke producten.

¹ Regeerakkoord VI.Reg. 2009-2014, *Een daadkrachtig Vlaanderen in beslissende tijden – Voor een vernieuwende, duurzame en warme samenleving*, 53-54.

² Regeerakkoord VI.Reg. 2014-2019, *vertrouwen, verbinden, vooruitgaan*, o.m. 79.

³ J. SCHAUVLIEGE, Vlaams minister van Omgeving, Natuur en Landbouw, Beleidsnota 2014-2019 Leefmilieu en natuur.

⁴ J. SCHAUVLIEGE, Vlaams minister van Omgeving, Natuur en Landbouw, Beleidsnota 2014-2019 Omgeving.

⁵ Respectievelijk Decr.VI. van 2 juli 1981 betreffende de voorkoming en het beheer van afvalstoffen, BS 25 juli 1981 en Decr.VI. van 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, BS 28 februari 2012.

⁶ Volgens Art. 4, §2, Materialendecreet is het doel: *'het vaststellen van maatregelen voor het tot stand brengen van materiaalkringlopen waarbij: 1° de gezondheid van de mens en het milieu gevrijwaard worden tegen de schadelijke invloed van de productie en het beheer van afvalstoffen; 2° de uitputting van hernieuwbare en niet-hernieuwbare hulpbronnen, de verspilling van materialen en energie in het algemeen en de schadelijke gevolgen voor mens en milieu, verbonden aan materiaalgebruik en -verbruik, worden tegengegaan.'*

⁷ Mededeling (Comm.) Maak de cirkel rond - Een EU-actieplan voor de circulaire economie, 2 december 2015, COM(2015) 614.

In deze studie stelt zich aldus de juridische vraag of het Vlaams Gewest *in het licht van de UPV een heffing op bepaalde producten mag invoeren* ter stimulatie van de preventie, hergebruik, recyclage en/of andere nuttige toepassingen van de afvalstoffen die uit die producten voortvloeien. Dientengevolge is het algemene doel van de studie om na te gaan of Vlaanderen de grondwettelijke *fiscale bevoegdheid* geniet om een dergelijke heffing op te leggen. Tevens worden de grenzen besproken die het Europees en internationaal recht kunnen stellen binnen het fiscale kader.

Ter illustratie wordt specifiek ingegaan op de mogelijkheid om gewestelijke heffingen in te voeren op de productie of de verkoop van:

- plastic zakken, met het oog op de preventie/reductie van de afvalstoffen;
- luiers, met het oog op de preventie/reductie van de afvalstoffen; en
- matrassen, met het oog op de recyclage van de matrassen.

Deze studie gaat niet in op de vraag of het economisch haalbaar, en politiek en maatschappelijk wenselijk is. De uiteindelijke invulling en de motivering van de heffing wordt daarom zoveel mogelijk buiten beschouwing gelaten.

In 2015 is er een artikel verschenen in het Tijdschrift voor Fiscaal Recht, onderworpen aan een peer review, waarin de uitkomsten van deze SuMMA-studie aan bod zijn gekomen.⁸

2. Situering

2.1 Begrippen

Alvorens verschillende onderdelen van het vraagstuk uiteen te zetten, worden hieronder verschillende belangrijke definities uitgelegd, met inbegrip van ‘uitgebreide producentenverantwoordelijkheid’ en ‘heffing’.

2.1.1 Uitgebreide producentenverantwoordelijkheid uitgelegd

Het beleidsinstrument ‘uitgebreide producentenverantwoordelijkheid’, zoals verwoord in art. 21 Materialendecreet, is gebaseerd op art. 8 (1) Afvalstoffenrichtlijn.⁹

Art. 21, § 1 Materialendecreet luidt als volgt:

Om preventie, hergebruik, recyclage en andere nuttige toepassingen van afvalstoffen te stimuleren kan de Vlaamse Regering maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die beroepsmatig producten ontwikkelt, vervaardigt, behandelt, verwerkt, verkoopt of invoert (producent van het product), een uitgebreide producentenverantwoordelijkheid draagt.

⁸ B. VANHEUSDEN, E. TRAVERSA en A. PIRLOT, *Juridische grenzen aan milieufiscale maatregelen voor een duurzaam materialenbeheer*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Vol. 489, 2015, 814-827.

⁹ Richtl. nr. 2008/98/EG, 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, *Pb.L.* 22 november 2008, afl. 312, 3.

De maatregelen, vermeld in het eerste lid, kunnen bestaan uit het opleggen van regels en verplichtingen aan de natuurlijke personen en rechtspersonen, vermeld in het eerste lid, en hebben betrekking op:

- 1° het volledig of gedeeltelijk verantwoordelijk stellen voor de organisatie van de inzameling van de afvalstoffen die voortkomen uit producten die ze op de markt gebracht hebben;*
- 2° het verplicht doen aanvaarden van die afvalstoffen;*
- 3° het volledig of gedeeltelijk verantwoordelijk stellen voor het daaropvolgende beheer van die afvalstoffen;*
- 4° het toewijzen van de financiële verantwoordelijkheid voor de inzameling en verwerking van die afvalstoffen overeenkomstig artikel 10 (het 'vervuiler-betaalt'- principe);*
- 5° het verstrekken van openbaar beschikbare informatie over milieuverantwoord productgebruik en over de mate waarin en de manier waarop het product herbruikbaar en recycleerbaar is.*

De maatregelen, vermeld in het eerste lid, kunnen ook maatregelen zijn die stimuleren om producten in die mate te ontwerpen dat de milieueffecten en de afvalproductie zowel bij de vervaardiging als bij het latere gebruik van de producten worden verminderd, en om ervoor te zorgen dat de producten die afval zijn geworden, nuttig worden toegepast en verwijderd (...)

Het principe houdt een verantwoordelijkheid van de producent van een product in die *'verder reikt dan alleen maar een verantwoordelijkheid ten aanzien van de directe klant. Dit kan bijvoorbeeld bestaan uit een operationele of financiële verantwoordelijkheid voor het beheer van afvalstoffen die zijn ontstaan uit de producten die zij op de markt hebben gebracht.'*¹⁰ Een UPV kan op verschillende actoren rusten: eenieder (natuurlijke personen of rechtspersonen) in een aanvoerketen die start bij de ontginning of terugwinning van een grondstof en ophoudt bij ontvangst door de eindgebruiker van een volledig afgewerkt product.¹¹ Overigens kunnen deze personen op eigen kosten een beroep doen op derden, onder voorwaarden die de Vlaamse Regering bepaalt. In een uitvoeringsbesluit kunnen nadere bepalingen worden opgenomen met betrekking tot het toewijzen van verantwoordelijkheden en *'de kostenallocatie aan de meest gepaste actor om zo op een efficiënte en effectieve wijze vooropgezette milieudoelstellingen te halen.'*¹² Verder wordt bepaald dat de verplichtingen die uit de UPV voortvloeien betrekking kunnen hebben op de organisatie en financiering van de sensibilisering, preventie, inzameling en verwerking van afvalstoffen.¹³

Krachtens art. 21, § 2 Materialendecreet wijst de Vlaamse Regering de producten of afvalstoffen aan waarvoor een vorm van uitgebreide producentenverantwoordelijkheid geldt (niet-limitatief). Dit is opgenomen in art. 3.1.1 en meer specifiek 3.4 VLAREMA.¹⁴ De technische uitvoerbaarheid, de economische haalbaarheid en de effecten in hun totaliteit op het milieu, de volksgezondheid en de maatschappij, moeten bij de aanwijzing in ogenschouw worden genomen.¹⁵ Daarbij houdt ze evenzeer rekening met de noodzaak een goede werking van de vrije markt te garanderen. Tot slot zal de toepassing van de bestaande specifieke wetgeving inzake afvalstromen en producten moeten worden behouden.

¹⁰ Ontwerp van Decr. betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2010-11, st. 1233 - nr. 1, 30.

¹¹ *Ibid.*

¹² Ontwerp van Decr. betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2010-11, st. 1233 - nr. 1, 31.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Tot op heden zijn er in totaal dertien afvalstoffen aangewezen waarvoor een vorm van uitgebreide producentenverantwoordelijkheid geldt.

¹⁵ In deze nota wordt hier echter niet dieper op ingegaan dan enkel de vermelding ervan. Zie hoofdstuk 1 Doel.

Het voorstel van de Europese Commissie om de Kaderrichtlijn Afvalstoffen aan te passen bevat een nieuw artikel (art. 8a) waarin de Commissie een aantal voor de hand liggende algemene (minimum) voorwaarden opsomt waaraan de lidstaten moeten voldoen bij de invulling van UPV op hun grondgebied. Extra nadruk wordt gelegd op non-discriminatie en de gelijke behandeling tussen producenten en tussen grote bedrijven en kmo's (lid 1). Verder moeten de lidstaten een blijvend platform opzetten om een dialoog te verzekeren tussen de stakeholders die te maken hebben met die specifieke UPV (lid 6), zoals commerciële en publieke afvalverwerkingsbedrijven, regionale autoriteiten en vergunde inrichtingen die zich bezighouden met de voorbereiding voor hergebruik van afvalstoffen.¹⁶ Het nieuwe artikel zal waarschijnlijk geen grote gevolgen hebben voor de werking van OVAM, daar de organisatie bijvoorbeeld al onderhandelt over ophanden zijnde UPV's met veel betrokken partijen, zoals de overkoepelende brancheorganisaties.

2.1.2 Kwalificatie van heffingen

De term 'heffing' kan worden uitgelegd als een door de overheid opgelegde betaling. De kwalificatie van het begrip heffing is meerduidig. Zowel een retributie als een belasting kan als heffing worden gezien.

Retributie

Een retributie is *'een betaling aan de overheid in ruil voor een geïndividualiseerde tegenprestatie geleverd door de overheid aan de gebruiker van de dienst.'*¹⁷ Er moet een redelijke prijs-kwaliteitverhouding zijn tussen het bedrag en de dienst. Als dit niet het geval is verliest de retributie haar vergoedend karakter en wordt ze van fiscale aard.¹⁸ Kortom: een belasting. Dit onderscheid is fundamenteel, omdat onderscheiden juridische grenzen van toepassing zijn naargelang de kwalificatie. Bijvoorbeeld, in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de federale Staat en de gewesten, de bevoegdheid om retributies te voorzien volgt het regime voor de materiële bevoegdheden, terwijl deze om belastingen te voorzien een specifiek regime kent.¹⁹

¹⁶ Voorstel (Comm.) voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2008/98/EC betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, 2 december 2015, COM(2015) 595 - 2015/0275 (COD), 15-17.

¹⁷ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 144. Zie ook R. ANDERSEN, 'La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'art.113 de la Constitution', in *Liber Amicorum Prof. E.M. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, 941-951; J. KIRKPATRICK en P. GLINEUR, 'La distinction entre l'impôt et la 'rétribution' régie par l'article 113 de la Constitution', in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, Brussel, Bruylant, 1992:1, 547-579; B. PEETERS, 'De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet', *Rechtskundig Weekblad* 1987-88, 241-250; C. REDANT, 'Wat te verstaan onder het begrip 'retributie'. Een analyse van wetgeving, rechtspraak en rechtsleer in het licht van de Grondwet', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2003, 95-107; A. BORTOLOTTI, 'Les notions d'impôt et de rétribution: commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage', *Revue Générale de Fiscalité* 2011/2, 15-26.

¹⁸ M. VAN DAMME, *Overzicht van het Grondwettelijk Recht*, Brugge, Die Keure, 2008, 342. Zie ook Cass. 10 mei 2002, C010034F en Cass. 10 september 1998, *Pas.* 1998, I, 397 ('parkeerautomaten'); en Cass. 28 januari 1988, *Pas.* 1988, I, 619.

¹⁹ B. VANHEUSDEN, E. TRAVERSA en A. PIRLOT, *Juridische grenzen aan milieufiscale maatregelen voor een duurzaam materialenbeheer*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Vol. 489, 2015, 816.

Belasting

Een belasting is 'een *verplichte overdracht aan de overheid met het doel de uitgaven van de overheid te financieren*'.²⁰ Zoals eerder gezegd is het instrument niet zoals retributies gebonden aan een materiële bevoegdheid, al betekent dat niet dat het niet om een belasting gaat als de overheid de bestemming van de opbrengst aanwijst.

Men kan een onderscheid maken tussen directe en indirecte belastingen.

- Een **directe belasting** heeft betrekking op een juridische situatie gedurende een bepaalde periode en die van duurzame aard is, bijvoorbeeld de personenbelasting.
- Een **indirecte belasting** heeft betrekking op een daad of een juridisch feit zonder enige duurzaamheid. Tevens zijn ze in principe eenmalig. Een voorbeeld is de belasting op de toegevoegde waarde (BTW).²¹ Accijns is ook een vorm van indirecte en wordt geheven op de verkoop van bepaalde producten. In tegenstelling tot de BTW wordt accijns geheven over de hoeveelheid van een product en niet over de waarde ervan.

Binnen de belastingen kan tevens onderscheid worden gemaakt tussen 1) gedeelde belastingen, 2) concurrerende belastingen en 3) autonome belastingen.

1. Bij **gedeelde belastingen** gaat het om belastingen die opgelegd en geïnd worden door de federale overheid en zodoende op uniforme wijze over het hele grondgebied van België gelden, doch waarvan de opbrengst geheel of gedeeltelijk wordt toegekend aan de deelgebieden.²² De fiscale uniformiteit brengt met zich mee dat de deelgebieden geen enkele invloed kunnen uitoefenen op de heffing, zoals het bepalen van de belastbare materie, het tarief, de vrijstellingen, *et cetera*. Op gemeenschapsniveau zijn gedeelde belastingen de BTW en de personenbelasting.²³
2. Daarnaast bestaan **concurrerende belastingen**, waarbij de heffing van de deelgebieden geënt wordt op de rijksbelasting bij wijze van aanvullende belasting. Meestal zijn dit opcentiemen of opdecimen. Het tarief van zulke belasting kan onder andere worden vastgesteld door de gewesten. Een voorbeeld van een concurrerende belasting is het heffen

²⁰ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 144. Zie ook ". Zie Cass. 20 maart 2003, C.01.0269.F/1, *Pas.*, I, 556, concl. DE RIEMAECKER, *FJF* 2003, nr. 181, *JLMB* 2003, 1186- 1198, noot G. ROSOUX, "Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d'impôt", *A&M* 2003, 301-303, noot, *TBP* 2004, 650-651, noot. Dit arrest herneemt een klassieke betekenis wat was uitgesproken in Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, 191. Zie ook Cass. 12 oktober 1954, *Pas.* 1955, 106, concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *Journal des tribunaux* 1955, 194.

²¹ De BTW is een belasting die de federale overheid heft op de verkoop van goederen en diensten, en die door de eindverbruiker uiteindelijk wordt betaald. Bij elke stap in het productie- en distributieproces wordt er een bedrag geïnd: het is een neutrale belasting, hetgeen betekent dat elke schakel in de keten (groothandelaar, kleinhandelaar, consument) BTW betaalt aan zijn leverancier of winkelier over de waarde van het verkochte product, maar alleen de consument zal de BTW ook economisch dragen omdat de andere actoren de BTW die ze zelf betaald hebben aan hun leverancier kunnen aftrekken van de BTW die ze ontvangen van hun afnemer. Zodoende moeten zij enkel het restbedrag aan BTW doorstorten aan de Belgische staat. In andere woorden, de 'BTW' is dus de toegevoegde waarde die bij elke stap wordt belast, en wordt ook wel omzetbelasting genoemd. De BTW is een gedeelde en indirecte belasting, gefundeerd op art. 1, § 1, 2° jo. art. 6, § 1, 2° BFW. De opbrengst van de belasting wordt deels overgemaakt naar de gemeenschappen ter financiering van de onderwijsuitgaven. De hoeveelheid wordt elk jaar geïndexeerd. De toegepaste tarieven verschillen volgens de aard van de belaste goederen of diensten. Goederen en diensten die bijvoorbeeld dienen als basisbehoefte, zoals eten, genieten een minder hoog tarief dan luxegoederen. Voor sommige producten en diensten geldt zelfs een (soms gedeeltelijke) vrijstelling of een nultarief.

²² L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 80.

²³ Art. 6, § 1, 2° en 3° BFW.

van opcentiemen op de personenbelasting, wat daarom ook wel ‘samengevoegde belasting’ wordt genoemd.²⁴

3. Ten slotte zijn er **autonome belastingen**. Zulke belastingen zijn gefundeerd op het beginsel van fiscale autonomie van de deelgebieden, zoals gevat in art. 170, § 2 Gw. Deze belastingen kunnen geheel zonder inmenging van de federale Staat door de gewesten worden geheven, gevorderd en geïnd. Het gewest bepaalt zelf de belastbare materie, de grondslag, het tarief, de modaliteiten, de vrijstellingen, *et cetera*. Als nadeel kan worden aangemerkt dat er een verhoogde complexiteit en verminderde overzichtelijkheid van de fiscale rechtsregels op Belgisch grondgebied wordt geschept.²⁵

2.1.3 Belastbaar feit en belastbare persoon bij heffingen

Naast de kwalificatievraag, zoals boven omschreven, is ook van essentieel belang om de bestanddelen van de heffingen te bepalen, te weten:

- het belastbaar feit (wat overeenkomt met het geheel van territoriale, materiële en temporele elementen die de fiscale verplichting doen ontstaan); en
- de belastbare persoon (de persoon die juridisch de belastingschuld heeft ten aanzien van de overheid).

Deze twee elementen spelen een belangrijke rol voor de regels rondom de fiscale bevoegdheidsverdeling (zie hoofdstuk 2.2).

Wat het belastbaar feit betreft, vereist het *non bis in idem*-beginsel (zie tevens onderdeel c. van hoofdstuk 2.2.2.3) dat de gewesten geen belastingen heffen op materies die al onderworpen zijn aan een belasting door de federale Staat. Zoals verder wordt uitgelegd, is het toegestaan dat dit principe zo wordt geïnterpreteerd dat eenzelfde geheel van elementen aan de basis van de belastingschuld (materie, in de zin van belastbaar feit) niet door de gewesten kan worden belast wanneer er op federaal niveau reeds een belasting rust op datzelfde belastbaar feit. Bovendien kan, naast het *non bis in idem*-beginsel, het belastbaar feit – en de manier waarop deze gedefinieerd is – een impact hebben op het eventuele discriminatoire karakter van de heffing.

Wie de belastbare persoon is hangt af van een praktisch belang ten opzichte van het doel van de heffingen. Het gaat er in de eerste plaats om de milieuverantwoordelijkheid voor afvalstoffen bij de producent van de producten te leggen, conform het principe van UPV, zoals verwoord in hoofdstuk 2.1.1. Om te garanderen dat de heffing effectief gedragen wordt door de producent, moet rekening worden gehouden met het onderscheid tussen de *juridische* heffingsplichtige en de *werkelijke* heffingsplichtige. De juridische heffingsplichtige is de belastbare persoon die *in fine* (en *in jure*) heffing moet betalen. De werkelijke heffingsplichtige is de belastbare persoon die *de facto* de heffing betaalt. Daar waar de bepaling van de juridische heffingsplichtige vanuit juridisch oogpunt een relatief eenvoudige operatie is (omdat hij als zodanig is aangeduid in de wetgeving die de belasting

²⁴ De personenbelasting is de enige samengevoegde belasting.

²⁵ Een te intens gebruik van de fiscale autonomie kan leiden tot fiscale concurrentie tussen bijvoorbeeld de deelgebieden. Dit kan een neerwaartse spiraal met zich meebrengen, waardoor onder andere de totale opbrengst van de belastingen zou kunnen dalen, omdat de belastingplichtigen zich wellicht zullen bewegen naar de plaats met de minste fiscale druk. L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 81 en 82.

installeert), is de bepaling van de werkelijke heffingsplichtige over het algemeen moeilijker en vraagt dit een economische analyse (die we in deze studie niet zullen maken). De BTW wordt bijvoorbeeld in principe betaald door de juridische heffingsplichtige, maar de werkelijke heffingsplichtige wordt in het algemeen verondersteld de eindconsument te zijn.²⁶ Met andere woorden, opdat een heffing waarvan de wetgever wenst dat die wordt gedragen door de producent, ook effectief door hem gedragen wordt, zal het waarschijnlijk niet voldoende zijn om de producent aan te duiden als de juridische heffingsplichtige, zonder rekening te houden met de eventuele repercussie van deze heffing op andere economische actoren.²⁷

2.2 Fiscale bevoegdheden Vlaams Gewest

2.2.1 Algemeen uitgangspunt bevoegdheidsverdeling België

De deelgebieden beschikken over toegewezen bevoegdheden en de federale staat beschikt over voorbehouden en residuaire bevoegdheden.²⁸ De laatste twee bevoegdheden houden respectievelijk in dat de Grondwet bevoegdheden heeft voorbehouden aan de federale wetgever en dat alles wat niet aan de deelgebieden is toevertrouwd, overgelaten is aan de federale staat, ook al is dat niet expliciet geregeld. De federale staat is tevens bevoegd voor de uitzonderingen en beperkingen op de bevoegdheden van de deelgebieden. Grofweg gezegd hebben de deelgebieden de bevoegdheid om meer specifiek, regionaal gebonden aangelegenheden te reglementeren en de federale staat alles wat te maken heeft met het algemeen belang, al is dat door de jaren heen steeds minder geworden wegens de reeks aan staatshervormingen. De gewesten hebben bijvoorbeeld de bevoegdheid toegewezen gekregen door de bijzondere wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen (BWHI) om het overgrote deel van de ruimtelijke ordening, de bescherming van het leefmilieu en waterbeleid, de landinrichting en natuurbewoud, de economie, de huisvesting en het energiebeleid te regelen (zie hoofdstuk 2.3).²⁹

2.2.2 Fiscale bevoegdheid Vlaams Gewest

Er zijn verschillende manieren voor deelgebieden om hun toekomstige fiscale bevoegdheid invulling te geven. Twee daarvan worden hieronder nader uitgelegd. Allereerst is dat door middel van

²⁶ Economen vinden echter dat de BTW niet steeds volledig door de eindconsument wordt gedragen en, deels, door de producent kan worden gedragen. Zie bijvoorbeeld de overwegingen uitgedrukt in het OESO-rapport van 1968 over de belastingaanpassingen aan de grens: Economische Samenwerking en Ontwikkeling, *Border Tax Adjustments and Tax Structures in OECD Member Countries*, Parijs, 1968. Zie ook M. SENTSOVA, "VAT and Direct Taxes: How to Distinguish", in M. LANG, P. MELZ en T. ECKER (eds), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 189.

²⁷ Naast de werkelijke economische impact van de heffing, moet er ook rekening worden gehouden met het symbolische en politieke effect: een heffing die juridisch is uitgedrukt als een heffing op de producenten zal over het algemeen worden ontvangen als een heffing die ook effectief gedragen wordt door de producenten.

²⁸ Art. 35 Gw. stelt dat dit systeem van bevoegdheidsverdeling kan worden omgekeerd. Met andere woorden: de deelgebieden beschikken dan over de 'restcategorie' en de federale staat is alleen bevoegd als dat is toegewezen. Echter, tot op heden is dit nog niet gebeurd, want de bevoegdheden van de federale overheid zijn nog niet bij bijzondere wet vastgesteld (Art. 35, lid 2 jo. art. 4, lid 3 Gw.). Tot die tijd geldt het huidige systeem.

²⁹ Art. 6, § 1, I, II, III, IV, V, VI, VII BWHI.

retributies en ten tweede middels autonome belastingen, zoals ook al is aangekaart in hoofdstuk 2.1.2.

2.2.2.1 Retributies: art. 173 Gw.

Art. 173 Gw. geeft de deelgebieden rechtstreeks het recht om retributies te heffen. Dit zijn zogeheten ‘eigen niet-fiscale ontvangsten’, mede ten behoeve van openbare diensten die geen belastingen mogen heffen.³⁰ Op Vlaams niveau gebeurt dit via decreten. Art. 173 Gw. luidt als volgt:

Behalve voor de provincies, de polders en wateringen en de gevallen uitdrukkelijk uitgezonderd door de wet, (...), kan van de burgers geen retributie worden gevorderd dan alleen als belasting ten behoeve van de Staat, de gemeenschap, het gewest, de agglomeratie, de federatie van gemeenten of de gemeente.

Omdat retributies zijn gebaseerd op een geïndividualiseerde dienst van de deelgebieden, kunnen zij slechts worden gevorderd als het betreffende deelgebied de dienst – logischerwijs – kan verstrekken en hiertoe bevoegd is. De gewesten zijn bijvoorbeeld bevoegd tot regeling van het privaatieve gebruik van het domein van de wegen, zeewering en dijken.³¹

2.2.2.2 Autonome belastingen: art. 170 Gw.

Het huidige art. 170 Gw. is van doorslaggevend belang geweest voor het ontwikkelen van een eigen fiscaliteit van de deelgebieden en past duidelijk in het concept van de financiële onafhankelijkheid en autonomie van de deelgebieden. Het artikel duidt middels een limitatieve opsomming aan dat belastingen enkel mogen worden geheven ten behoeve van de federale staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federatie van gemeenten en de gemeenten zelf. Art. 170 Gw. luidt als volgt:

§ 1 Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.

§ 2. Geen belasting ten behoeve van de gemeenschap of het gewest kan worden ingevoerd dan door een decreet of een in artikel 134 bedoelde regel.

De wet bepaalt ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde belastingen, de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt
(...)

Art. 170, § 2, lid 1 Gw. bepaalt dat geen belasting ten behoeve van de deelgebieden kan worden ingevoerd anders dan door een decreet. Dit betekent dat er geen delegatie van bevoegdheden aan de uitvoerende macht kan plaatsvinden, tenzij het gaat over bijkomende aspecten ervan. Met andere woorden, belastingen mogen slechts worden gecreëerd met de instemming van organen die rechtsreeks werden gekozen door de belastingplichtigen. Het gehele artikel is een uiting van het legaliteitsbeginsel, betekende dat overheidshandelen gefundeerd moet zijn op een vooraf vastgestelde bepaling. Dit principe wordt ook wel ‘no taxation without representation’ genoemd en geldt voor alle belastingen (dus ook voor de federale belastingen zoals bedoeld in § 1).³²

³⁰ M. VAN DAMME, *Overzicht van het Grondwettelijk Recht*, Brugge, Die Keure, 2008, 342.

³¹ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 144.

³² Dit beginsel is in detail uitgelegd in J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Antwerpen, Afdeling Wetgeving, Maklu, 1999, 573-588.

Art. 170, § 2, lid 1 Gw. houdt in dat de deelgebieden in beginsel een eigen fiscale bevoegdheid hebben om belastingen te heffen, te vorderen en te innen. Met andere woorden, deze bevoegdheid is dus vrij ruim omdat ze aan de deelgebieden *a priori* vrij toestaat om elk type belasting in te voeren en er de constitutieve bestanddelen van te bepalen (belastbare grondslag, belastbaar feit, tarieven, belastingplichtigen, verminderingen...). Belangrijk is dat deze bevoegdheid, anders dan de bevoegdheid om retributies in te voeren, *niet* verbonden is met de materiële bevoegdheid waarover de deelgebieden beschikken. (Ook de federale fiscale bevoegdheid is in beginsel niet gebonden aan haar materiële bevoegdheid. Zo kan de federale staat een milieubelasting heffen, ook al is leefmilieu een gewestelijke bevoegdheid).³³ Desalniettemin mogen de deelgebieden hun fiscale bevoegdheden niet uitsluitend of hoofdzakelijk aanwenden om niet-fiscale doelstellingen te bereiken die buiten hun materiële bevoegdheidssfeer liggen.³⁴

2.2.2.3 Beperkingen op de fiscale bevoegdheid

Evenals de federale staat, moeten ook de gewesten de beginselen respecteren met betrekking tot de invoering van de belasting, zowel op het formeel als het materieel vlak. Op het formeel vlak denken we aan het legaliteitsbeginsel (zoals in hoofdstuk 2.2.2.2 al even aangehaald), het instemmingsbeginsel, het annaliteitsbeginsel, het verbod van retroactiviteit en het rechtszekerheidsbeginsel.³⁵

Op het materieel vlak zijn er voornamelijk op grond van art. 170, § 2, lid 2 Gw. tevens verschillende beperkingen (/uitzonderingen) op de fiscale autonomie van deelgebieden mogelijk.³⁶ Deze worden hieronder uiteengezet.

a) *Monetaire munt en de essentiële economische structuren*

Allereerst kan het beginsel van bescherming van de monetaire munt en de essentiële economische structuren, en de eerbiediging hiervan door de deelgebieden, worden aangevoerd.³⁷ (Nauw verwant aan dit beginsel is het beginsel van de vrijheid van handel en nijverheid).³⁸ Het beginsel van de

³³ De materiële bevoegdheid van de Gewesten mogen echter niet onmogelijk of overdreven moeilijk worden gemaakt. *Ibid.*, 290 en 589.

³⁴ 'Zo komt het hen niet toe een activiteit onmogelijk te maken door deze uiterst zwaar te belasten, wanneer zij niet de materiële bevoegdheid hebben om die activiteit te regelen of te verbieden.' *Ibid.*, 589.

³⁵ E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, 2014-2015, 93-106; en J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Antwerpen, Afdeling Wetgeving, Maklu, 1999, 573-588.

³⁶ De beperkingen die de federale overheid kan invoeren dienen wel restrictief te worden geïnterpreteerd. J. VANDE LANOTTE, G. GOEDERTIER en T. DE PELSMAEKER, *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Brugge, die Keure, 2013, 1161.

³⁷ De beperking geldt voor alle douanerechten en heffingen van gelijke werking (zie: Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, BS 17 maart 1988, overw. 6.B.4; en L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 141 en 142). Tevens geldt dit voor belastingen gekoppeld aan een grensoverschrijding (zie: Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96). Het bestaan van een economische unie impliceert noodzakelijkerwijze het vrij verkeer van goederen tussen de deelgebieden van de Staat. Hierdoor hoeven de maatregelen die autonoom door de deelgebieden worden opgelegd een belemmerde werking hebben op dit vrij verkeer, niet per se verenigbaar te zijn met de economische unie. Derhalve schraapt deze beperking in beginsel niet de mogelijkheid voor de gewesten om onderling verschillende belastingen te heffen, omdat dit een normaal gevolg is van de fiscale autonomie (L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 143).

³⁸ Dit beginsel wordt verwoord in art. 6, § 1, VI, 3° bijzondere wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, BS 15 augustus 1980, 9434. Vaak wordt de vrijheid van handel en nijverheid als onderdeel van de eerbiediging van de Belgische economische en monetaire unie genoemd, zoals ook in K. BONTE et al., *Milieuheffingen & -subsidies*, Uitgave 2011-2012, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2011, 24. Logischerwijs is deze vrijheid geen absolute vrijheid.

economische en monetaire unie wordt door het Grondwettelijk Hof geïnterpreteerd volgens een vergelijkbare benadering als wordt gevolgd door het Hof van Justitie op het vlak van de vrijheden van verkeer.³⁹ Volgens het Grondwettelijk Hof impliceert het bestaan van een economische unie 'in de eerste plaats het vrij verkeer van goederen en productiefactoren tussen de deelgebieden van de Staat.'⁴⁰ Zo zullen de gewestelijke belastingen die goederen geïmporteerd uit een ander gewest zwaarder belasten niet in overeenstemming zijn met het beginsel. Een concreet voorbeeld is dit van de Vlaamse heffing op meststoffen: het Grondwettelijk Hof heeft vastgesteld dat een dergelijke heffing in strijd is met het beginsel van de economische en monetaire unie, omdat die heffing 'een werking heeft die gelijk is met die van een douanerecht doordat zij de meststoffen die worden ingevoerd in het Vlaamse Gewest, zwaarder treft dan de meststoffen die in dat Gewest worden geproduceerd.'⁴¹ In een ander arrest kwam het Grondwettelijk Hof tot de conclusie dat een belasting op het verwijderen van afvalstoffen '*een maatregel [is] die van aard is om de uitvoer van afvalstoffen uit het Vlaamse Gewest negatief te beïnvloeden*.'⁴² In principe is een dergelijke maatregel niet bestaanbaar met de economische unie. Het Hof besliste echter dat de toepassing van de heffing op uitgevoerde afvalstoffen noodzakelijk was om een goede uitvoering van het programma van afvalverwijdering te verzekeren, en omdat anders oordelen elk planmatig afvalstoffenbeleid in het Vlaamse Gewest onmogelijk zou maken.⁴³

b) Gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel

Het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel verbiedt elk niet gerechtvaardigd verschil of gelijkaardigheid in behandeling, zoals uitgedrukt in de artt. 10, 11 en 172 van de Grondwet. Met andere woorden: gelijke gevallen dienen in principe op een gelijke manier te worden behandeld. Het gelijkheidsbeginsel geldt onder meer voor het belastingtarief, de aanslagvoet en de belastbare materie. Zowel de keuze van de feiten die aan de belasting ten grondslag liggen als de belastingplichtigen en de -vrijstellingen, -verminderingen of -verhogingen moeten worden

Gewesten zouden de vrijheid van handel en nijverheid enkel schenden indien zij de vrijheid beperken zonder dat daartoe noodzaak bestaat, de beperking totaal onevenredig is met het nagestreefde doel of als zij aan dit beginsel op zodanige wijze afbreuk zouden doen dat de economische unie erdoor in het gedrang komt. Tot nu toe zijn er nog geen milieudecreten geweest die de vrijheid hebben geschonden (L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandaius, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 193). In de moderne rechtspraak speelt deze beperking dus geen rol van betekenis meer.

³⁹ Zie Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. 25.1 e.v. (waar het Hof het gelijkheidsbeginsel analyseert gecombineerd met de Europeesrechtelijke bepalingen). Zie ook N. DE SADELEER, 'La taxation de la collecte des déchets destinés à être éliminés ailleurs que sur le territoire de la Région où ils sont collectés en butte avec l'Union douanière belge' (noot bij Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96), *Amén.* 1997, 47-52; GwH 8 juli 2010, nr. 83/2010, *BS* 12 oktober 2010, overw. B.9.

⁴⁰ GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, *BS* 23 december 2010, 11, overw. B.5.2. Zie ook het recente arrest van het Hof van Justitie: HvJ 2 oktober 2014, C-254/13, *Orgacom BVBA tegen Vlaamse Landmaatschappij*.

⁴¹ GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, overw. B.6. Zie ook Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96, *BS* 29 oktober 1996, overw. B.4.2.6. en B.4.2.7 met betrekking tot een gewestelijke belasting op het verwijderen van afvalstoffen: '*Niettemin is de bestreden maatregel in werkelijkheid een belasting die, doordat zij gekoppeld is aan het overschrijden van de territoriale grens die krachtens de Grondwet tussen de gewesten is vastgesteld, een werking heeft die gelijk is met die van een douanerecht in zoverre zij de afvalstoffen die bestemd zijn om in een ander dan het Vlaamse Gewest te worden verwijderd, zwaarder treft dan de afvalstoffen die in het Vlaamse Gewest worden verwijderd.*' Arbitragehof 12 juni 1997, nr. 34/97, overw. B.7.6-B.7.8; Arbitragehof 20 mei 1998, nr. 51/98, overw. B.3.3.-B.3.5; Arbitragehof 3 mei 2000, nr. 47/2000, *BS* 23 juni 2000; GwH 1 september 2008, nr. 121/2008, *BS* 16 september 2008.

⁴² Arbitragehof 14 november 1991, nr. 32/91, *BS* 28 november 1991, 40, overw. 5.B.1.9.

⁴³ *Ibid.*, 41, overw. 5.B.1.9.

verantwoord.⁴⁴ Belangrijk is dat art. 172 Gw. een ongelijke behandeling inzake belastingen niet per se uitsluit zolang de bevoorrechte of benadeelde categorie objectief wordt omschreven volgens het gewettigde doel dat wordt beoogd.⁴⁵

De rechtspraak laat aldus een fiscaal verschil toe dat gerechtvaardigd kan zijn door milieubeleidsdoelstellingen. Op het vlak van milieufiscaliteit kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de rechtspraak van de Raad van State over de distributie van niet-geadresseerde post (e.g. gratis reclamefolders). Volgens de Raad van State is een heffing die enkel de gratis kranten raakt en niet andere vormen van gratis geschriften, niet in tegenspraak met het gelijkheidsbeginsel:

*qu'en l'espèce, il apparaît que les critères destinés à identifier les écrits soumis à la taxe et ceux qui ne le sont pas sont généraux et objectifs, et sont en rapport avec le but poursuivi, à savoir compenser les frais qu'occasionne pour les finances de la commune l'intervention des services de la propreté publique et de l'environnement; qu'en effet, les journaux dits 'toutes boîtes' sont des journaux à vocation commerciale et publicitaire qui représentent une catégorie objectivement différente des journaux à vocation d'information, comme la presse quotidienne ou mensuelle d'information; qu'en outre, il n'est pas manifestement déraisonnable d'assigner une fin écologique à la taxe, l'abondance des écrits publicitaires étant telle, par rapport au nombre des autres écrits, qu'il n'est pas contestable que l'intervention des services communaux de la propreté publique soit plus importante pour le premier type d'écrits que pour le second.*⁴⁶

Het Grondwettelijk Hof volgde een gelijkaardige redenering in een arrest over de verpakkingshoofschuld die enkel de drankverpakkingen voor eenmalig gebruik raakte, door te overwegen dat door uitsluitend voor de drankverpakkingen een verpakkingshoofschuld op te leggen de bestreden wetgeving een verschil in behandeling invoerde 'dat op een objectief criterium berust, namelijk de inhoud van de verpakking.'⁴⁷

c) Een fiscale wet geniet voorrang

Een andere beperking die specifiek is aan de uitoefening van fiscale bevoegdheden op het gewestelijk niveau, betreft de fiscale autonomie toegekend aan de gewesten (zie hoofdstuk 2.2.2.2). Art. 170, § 2, lid 2 Gw. stelt dat noodzakelijke uitzonderingen die bij een federale wet zijn bepaald een beperking vormen op de fiscale autonomie van deelgebieden.⁴⁸ De federale Staat heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt om de gewesten en de gemeenschappen te verhinderen 'om belastingen te heffen op de materies die het voorwerp uitmaken van een belasting door de Staat.'⁴⁹ De voorrang van de federale wet kan als noodzakelijk worden geacht wanneer volledige anarchie op

⁴⁴ J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Antwerpen, Afdeling Wetgeving, Maklu, 1999, 603.

⁴⁵ *Ibid.*, 604.

⁴⁶ RvS 18 april 2008, nr. 182.145, la s.a. Mediapub v gemeente Sint-Agatha-Berchem. (Niet beschikbaar in het Nederlands op de website van de Raad van State).

⁴⁷ Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.17.3. Zie ook Arbitragehof 3 maart 1999, nr. 30/99, BS 30 maart 1999, overw. B.3.3. en B.4.1.; GwH 30 oktober 2014, nr. 159/2014, overw. B.6-B.9.3.

⁴⁸ Merk op dat die wet binnen de grenzen van het evenredigheidsbeginsel zal moeten worden goedgekeurd (in de zin dat de federale Staat de uitoefening van hun materiële bevoegdheden door de deelgebieden niet onmogelijk mag maken door hun fiscale bevoegdheid te beperken).

⁴⁹ Zie art. 1 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid, BS 24 januari 1989. Zie ook art. 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

belastinggebied zou worden vermeden.⁵⁰ Hierdoor is het fiscale domein van de federale overheid voor de bestaande (federale) belastingen gereserveerd.⁵¹ Dat de concurrerende fiscale wet voorrang geniet is een uiting van het *non bis in idem*-beginsel en werd ingevoerd door twee wetten in 1989,⁵² al wordt het niet door het Hof van Cassatie, de Raad van State en het Grondwettelijk Hof als een algemeen rechtsbeginsel beschouwd.⁵³

Over de interpretatie van het beginsel bestaat discussie. De juiste draagwijdte van het beginsel is niet steeds duidelijk gelet op vaagheid van het begrip 'materie'. In het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof lijkt het criterium om te bepalen of een deelgebied een belasting heeft goedgekeurd op een materie die het voorwerp uitmaakt van een belasting door de Staat het belastbaar feit te zijn, het is te zeggen het geheel van voorwaarden die de belasting doen ontstaan.⁵⁴ In een arrest van het Grondwettelijk Hof van 21 januari 1998 kunnen we lezen:

*De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag, die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend. Het is ten aanzien van materies die reeds het voorwerp van een federale belasting uitmaken dat de gemeenschappen en de gewesten geen nieuwe belasting mogen heffen.*⁵⁵

Er blijft echter onduidelijkheid, omdat het Grondwettelijk Hof soms een zeer ruime interpretatie heeft gegeven aan het *non bis in idem*-beginsel.⁵⁶

Omdat zelfs wordt aangenomen dat de federale wetgever een door een van de deelgebieden ingestelde belasting kan beperken of afschaffen, wordt in principe de mogelijkheid geschapen dat een fiscale wet voorrang geniet op een fiscaal decreet. (Dit terwijl beide rechtsnormen in beginsel gelijke rechtskracht hebben). Een letterlijke interpretatie gebiedt dat dit dus zelfs mag gebeuren op de door de gewesten *zelf* ingevoerde belastingen.⁵⁷ Dit kan worden gezien als een wel zeer theoretische uitleg van het art. 170, § 2, lid 2 Gw.⁵⁸

⁵⁰ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 139.

⁵¹ *Ibid.*, 138.

⁵² Art. 11 BFW, en art. 1 wet 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid, BS 24 januari 1989, 1217 ('Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid').

⁵³ P. GABRIEL, 'Neen, toch niet nog eens... over het non bis in idem-beginsel in belastingzaken', in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2012, 125.

⁵⁴ Zie Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, BS 17 maart 1988; Arbitragehof 14 november 1991, nr. 32/91, BS 28 november 1991; Arbitragehof 14 november 1991, nr. 33/91, BS 4 december 1991; Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.1.; Arbitragehof 5 juli 2000, nr. 86/2000, BS 11 augustus 2000; Arbitragehof 18 oktober 2001, nr. 128/2001, BS 7 december 2001; Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003, BS 11 augustus 2003; Arbitragehof 26 april 2006, nr. 58/2006; GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014. Zie ook A. GOEGEBUER, 'Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbattenheffing', TFR 2002, 839-884; M. BOURGEOIS, 'La "matière imposable" des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014', *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthémis, 2014.

⁵⁵ Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.1.

⁵⁶ Zo stelde het Hof in een arrest van 21 januari 1998 vast dat een decreet van de Franse Gemeenschap dat een belasting op televisiereclame invoerde, het *non bis in idem*-beginsel schond. Het onderwierp namelijk de uitzending van reclame aan een belasting, terwijl deze materie reeds onderworpen was aan de federale BTW. *Ibid.*, overw. B.7.2.

⁵⁷ De bevoegde wetgever moet er rekening mee houden dat de invoering van een vrijstelling/vermindering van een belasting niet in botsing komt met de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, aldus M. VAN DAMME, *Overzicht van het Grondwettelijk Recht*, Brugge, Die Keure, 2008, 338. Beide waarborgen hangen dus sterk met elkaar samen.

Naast het *non bis in idem*-beginsel, heeft de federale wetgever eveneens de uitoefening van hun fiscale bevoegdheid door de deelgebieden gekaderd. Zo preciseert de Bijzondere Financieringswet in welke mate de gewesten een reeks van gewestelijke belastingen kunnen wijzigen.⁵⁹ De wet van 23 januari 1989 vermeldt in art. 2 ook: *'De Staat en de gemeenschappen zijn niet gemachtigd om belastingen te heffen op de in artikel 6, § 1, II, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen bedoelde materies water en afval, noch opcentiemen te heffen op belastingen en heffingen op deze materies, noch kortingen hierop toe te staan.'*⁶⁰ Hoewel dit artikel aan de gewesten een exclusieve bevoegdheid lijkt toe te kennen met betrekking tot de invoering van belastingen op de materie afval, moet de nadruk meer worden gelegd op het verbod voor de *gemeenschappen* om dergelijke belastingen in te voeren. Het verbod voor de federale Staat om op deze materies belastingen te heffen is namelijk relatief: de federale wetgever zou met een gewone wet kunnen terugkomen op dit verbod, op voorwaarde dat zij het evenredigheidsbeginsel respecteert. Art. 2 van de wet van 23 januari 1989 mag dus niet beschouwd worden als de belangrijkste juridische basis voor de gewestbevoegdheid op het vlak van fiscaliteit met het oog op een afvalbeleid. Art. 170 van de Grondwet blijft het belangrijkste fundament voor de gewestelijke fiscale autonomie, of de gewesten nu beroep doen op deze bevoegdheid om hun afvalbeleid te ondersteunen of voor andere redenen.

d) Verbod op dubbele belasting en op confiscatoire belastingen

Een ander materieel beginsel bij de uitoefening van de belastingbevoegdheid is het verbod op dubbele belasting en op confiscatoire belastingen. Het verbod op dubbele belasting wordt restrictief geïnterpreteerd en betekent dat eenzelfde belasting eenzelfde situatie niet dient te raken voor eenzelfde periode ten aanzien van eenzelfde belastingplichtige.⁶¹ De Bijzondere Financieringswet refereert eveneens naar dit beginsel, maar lijkt beperkt tot de door de wet geviseerde belastingen, en niet tot de eigen regionale belastingen.⁶²

Het verbod op confiscatoire belastingen vindt steun in het arrest van het Grondwettelijk Hof van 22 juni 2005 met betrekking tot de Waalse successiebelasting. Het Grondwettelijk Hof heeft deze strijdig

Tevens stelt VAN DAMME dat art. 172 Gw. (dientengevolge) een bevestiging of bijzondere toepassing is van de art. 10 en 11 Gw.

⁵⁸ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 88. Er ontbreken in de tekst echter argumenten waarop deze interpretatie van het lid is gebaseerd. Volgens VELAERS staat dit echter niet eens ter discussie: 'Het komt uiteraard niet aan de federale wetgever toe vrijstellingen te bepalen op de gemeenschaps-, de gewestelijke, de provinciale of de gemeentelijke belastingen. Artikel 172, tweede lid, G.G.W. [Gw.], geldt slechts voor de rijksbelastingen. (...) Voor de overige belastingen kunnen uitsluitend de bevoegde wetgevende vergaderingen de vrijstellingen bepalen. De voorwaarden voor de vrijstelling van de belasting moeten in de wet, het decreet of de ordonnantie zelf worden opgenomen.' J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Antwerpen, Afdeling Wetgeving, Maklu, 1999, 606.

⁵⁹ Zie artt. 3-5/8 van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, BS 17 januari 1989.

⁶⁰ Artikel 2 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid, BS 24 januari 1989.

⁶¹ Zie Cass. 30 november 1950, *Pas.*, 1951, I, 191; Cass. 16 oktober 1997, *Pas.*, I, 1041. Zie ook K. BONTE *et al.*, *Milieuheffingen & -subsidies*, Uitgave 2011-2012, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2011, 24.

⁶² Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, BS 17 januari 1989, zoals laatst gewijzigd door de wet van 6 januari 2014, BS 31 januari 2014, art. 1ter.

geacht met de Grondwet voor wat betreft de aanslagvoet van 90%. Volgens het Hof stond dit tarief op gespannen voet met het evenredigheidsbeginsel (zie hieronder), omdat dit tarief *'kennelijk [zou] neerkomen op een verbeurdverklaring'*.⁶³ Dit geïsoleerde arrest staat echter niet toe te concluderen dat een belasting met een hoog tarief voor milieubeleidsredenen (bijvoorbeeld om vervuilende gedragingen te ontmoedigen) noodzakelijkerwijs ongrondwettig zou zijn. Het Grondwettelijk Hof heeft bijvoorbeeld reeds met betrekking tot ecotaksen, in een arrest over een schorsingsverzoek, laten verstaan dat een heffing op wegwerpscheerapparaten waarvan het tarief 150 tot 250% is, evenredig kan zijn aan het door de heffing nagestreefde doel:

*Door te voorzien in een belasting die zo hoog is dat zij een 'prohibitief effect' heeft, heeft de wetgever een maatregel genomen die in verband staat met de doelstelling die hij nastreeft. Beoordeeld ten opzichte van die doelstelling lijkt het bedrag van de belasting niet onevenredig.*⁶⁴

e) Het evenredigheidsbeginsel

De federale solidariteit belet dat de deelgebieden een beleid zouden voeren dat het federaal beleid in de wielen rijdt. Het aanwenden van fiscale bevoegdheden is hier geen uitzondering op. Mocht dit wel het geval zijn, dan is er misbruik van bevoegdheid. Bij de beoordeling of het misbruik ernstig genoeg is om op te treden, wordt het evenredigheidsbeginsel aangehaald. Het beginsel houdt in dat:

*geen enkele overheid bij het voeren van het beleid dat haar is toevertrouwd, zonder dat daartoe een minimum aan redelijke gronden voor handen is, zo verregaande maatregelen mag treffen dat een andere overheid het buitenmate moeilijk krijgt een beleid dat haar is toevertrouwd uit te voeren.*⁶⁵

Met andere woorden, er moet in de eerste plaats worden gekeken of het deelgebied zijn doel niet kon bereiken zonder de Staat te schaden. De beperking op de fiscale bevoegdheid van Vlaanderen is dus eigenlijk niet zozeer een tekortkoming van het evenredigheidsbeginsel, maar de *mate* ervan waardoor de federale solidariteit en het verbod op misbruik van bevoegdheid zouden worden geschaad.

Het Grondwettelijk Hof heeft zich uitgelaten over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in zaken wanneer de materiële en fiscale bevoegdheden van de Staat of deelgebieden niet synchroon lopen, wat in principe mogelijk is omdat beide bevoegdheden niet aan elkaar gekoppeld zijn. Het gevaar is dat *'de ene overheid haar fiscale bevoegdheden gaat aanwenden om de materiele bevoegdheden van de andere te doorkruisen, minstens om op dat terrein een beleid te voeren via fiscale weg, nu dat langs andere wegen niet mogelijk is.'*⁶⁶ Het huidige standpunt van het Hof is dat een fiscale wet-, decreet- of ordonnantiegever via de fiscaliteit doelstellingen mag nastreven die

⁶³ Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005, BS 4 juli 2005; Voor een bespreking, zie M. BOUNCTOLS, 'De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage', *Journal des tribunaux* 2005, 797-803; het Grondwettelijk Hof had echter eerder beslist dat een successiebelasting van 80% ingevoerd door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest niet strijdig was met de Grondwet (Arbitragehof 28 april 2004, nr. 66/2004).

⁶⁴ Arbitragehof 27 januari 1994, nr 11/94, BS 5 maart 1994, overw. B.4.2.

⁶⁵ L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandiaus, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 194. Zie o.a. Arbitragehof 2 februari 1995, arresten nrs. 4 tot 10/95; Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.13-B14.7.; GwH 20 september 2012, nr. 111/2012. Bij de bespreking van het evenredigheidsbeginsel noemt LAVRYSEN het beginsel van de federale solidariteit overigens niet. Noch wordt dit in die combinatie besproken in J. VANDE LANOTTE, G. GOEDERTIER en T. DE PELSMACKER, *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Brugge, die Keure, 2013, 1162.

⁶⁶ L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandiaus, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 196.

binnen de materiele bevoegdheid van een andere wet-, decreet- of ordonnantiegever vallen. Hij moet er dan wel voor zorgen dat, zoals al eerder aangehaald, hij de uitoefening van de materiële bevoegdheden van de andere wet-, decreet- of ordonnantiegever op die manier niet *onmogelijk* of *overdreven moeilijk* maakt (de 'ernstigheidstoets'). Het betreft hier aldus om een belangenafweging. Zoiets wordt per geval beoordeeld door de overheid die de belasting invoert, onder voorbehoud van de eventuele toetsing door het Grondwettelijk Hof. Het Hof heeft tot dusver nog geen milieuwet, -decreet of -ordonnantie vernietigd op basis van het evenredigheidsbeginsel.⁶⁷

2.2.2.4 Europees en internationaal rechtelijke beperkingen op de bevoegdheidsverdeling in België

Er zijn meerdere interacties tussen Europees recht en lidstatelijk fiscaal recht. In de eerste plaats moeten de EU-lidstaten de Europese harmonisatieregels respecteren. Inzake indirecte belastingen beschikt de Europese Unie (EU) over een exclusieve bevoegdheid op het vlak van douanerechten (Artt. 28-37 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [VWEU]). Bovendien is in Artikel 113 VWEU voorzien dat de EU bevoegd is om bepalingen in te voeren die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen op het gebied van de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover de harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. Inzake directe belastingen heeft de EU eveneens bepaalde harmonisatiemaatregelen ingevoerd op basis van artikel 115 VWEU (interne markt).⁶⁸ De bestaande fiscale harmonisatiebepalingen viseren echter niet de invoering van de door het Vlaams Gewest beoogde milieumaatregelen,⁶⁹ behalve voor wat betreft de richtlijn 2008/118 over accijnzen.

Naast de fiscale harmonisatieregels moeten de lidstaten bij hun milieufiscaal beleid ook de niet-fiscale Europese harmonisatieregels respecteren. Met betrekking tot het afvalbeleid kan worden gewezen op vier voorbeelden:

- Richtl. 94/62/EG van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval;⁷⁰
- Verord. (EG) Nr. 1013/2006 van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen;⁷¹
- Richtl. 2008/98/EG van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen (Kaderrichtlijn Afvalstoffen);⁷² en

⁶⁷ *Ibid.*, 195.

⁶⁸ Artikel 115 VWEU staat de goedkeuring van richtlijnen toe 'voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.'

⁶⁹ Harmoniserende richtlijnen zijn bijvoorbeeld ingevoerd met betrekking tot: de BTW (Richtl. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.); de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal (Richtl. 2008/7/EG, 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal.); de belasting op zware vrachtovervoertuigen (Richtl. 1999/62/EG, 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtovervoertuigen); en de accijnzen. Onder de verschillende richtlijnen over accijnzen, zie in het bijzonder de Richtl. 2008/118/EG, 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG. Zie ook de rechtspraak van het Hof van Justitie over de Spaanse belasting op de verkoop van bepaalde minerale oliën (HvJ 27 februari 2014, C-82/12, *Transport Jordi Besora*).

⁷⁰ Richtl. 94/62/EG, betreffende verpakking en verpakkingsafval, *Pb.L.* 31 december 1994, 365, 10. Zie ook zeer recent de richtl. 2015/720/EU van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2015 tot wijziging van Richtlijn 94/62/EG betreffende de vermindering van het verbruik van lichte plastic draagtassen, *Pb.L.* 6 mei 2015, 115, 11 (zie overw. 11 waarin melding wordt gemaakt van de fiscale instrumenten).

⁷¹ Verord. (EG) Nr. 1013/2006, 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, *Pb.L.* 12 juli 2006, 190, 1.

- Richtl. 2012/19/EU van 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA).⁷³

Het respect voor het afgeleide recht leidt soms tot interpretatievragen. In het arrest *Futura Immobiliare*, bijvoorbeeld, heeft het Hof van Justitie zich gebogen over de vraag of een belasting op de gebruikers van de dienst van het beheer en de verwijdering van stedelijk afval die is berekend op basis van een raming van de geproduceerde hoeveelheid afvalstoffen, en niet op basis van de hoeveelheid afvalstoffen die daadwerkelijk is geproduceerd en afgegeven – waardoor de exploitanten van hotels zwaarder zouden worden belast dan particulieren die vertrekken voor woondoeleinden gebruiken, in strijd zou zijn met art. 15, a) van de (oude)⁷⁴ Kaderrichtlijn Afvalstoffen en het *vervuiler betaalt*-beginsel.⁷⁵ Het Hof kwam tot de conclusie dat een dergelijke heffing *niet* in strijd is met de Kaderrichtlijn Afvalstoffen, noch met het *vervuiler betaalt*-beginsel, omdat:

*‘[h]et aldus toegepaste verschil in fiscale behandeling [...] niet verder [mag] gaan dan nodig is om die financieringsdoelstelling te verwezenlijken, maar in de huidige stand van het gemeenschapsrecht beschikken de bevoegde nationale autoriteiten op het betrokken gebied over een ruime beoordelingsmarge met betrekking tot de vaststelling van de berekeningswijze van een dergelijke heffing.’*⁷⁶

Het Hof preciseert overigens wel dat het aan de verwijzende rechter is om na te gaan of de afvalheffing niet tot gevolg heeft dat bepaalde ‘houders’ (*in casu* hotels) kosten dienen te dragen die ‘*kennelijk onevenredig zijn*’ aan de hoeveelheid en de aard van de afvalstoffen die zij kunnen produceren.⁷⁷

Buiten de materies die het voorwerp zijn geweest van een Europese harmonisatie, blijven de lidstaten in beginsel vrij om elk type van fiscale maatregel dat hun passend lijkt in te voeren. Deze vrijheid is echter onderworpen aan de eerbiediging van de beginselen van de interne markt, in het bijzonder de vrijheden van verkeer en het regime voor steunmaatregelen van de lidstaten.⁷⁸ Inzake milieufiscaliteit hebben in het bijzonder drie categorieën van regels reeds het voorwerp uitgemaakt van rechtspraak van het Hof van Justitie.⁷⁹

⁷² Richtl. 2008/98/EG, 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, *Pb.L.* 22 november 2008, afl. 312, 3.

⁷³ Zie oorspronkelijk de Richtl. 2002/96/EG, 27 januari 2003 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 13 februari 2003, 37, 24. Deze richtlijn is intussen ingetrokken en vervangen door de Richtl. 2012/19/EU, 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 24 juli 2012, 197, 38.

⁷⁴ Namelijk Richtl. 2006/12/EG, 5 april 2006 betreffende afvalstoffen, *Pb.L.* 27 april 2006, 114, 9.

⁷⁵ HvJ 16 juli 2009, C-254/08, *Futura Immobiliare srl Hotel Futura*.

⁷⁶ *Ibid.*, para. 55.

⁷⁷ *Ibid.*, para 57.

⁷⁸ Volgens het Hof van Justitie ‘*moet erop worden gewezen, dat ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de Lid-Staten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen*’ (zie HvJ 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*, para 21).

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

1. de bepalingen met betrekking tot de douanerechten en alle heffingen van gelijke werking (artt. 28 e.v. VWEU);⁸⁰
2. de bepalingen met betrekking tot de discriminerende binnenlandse belastingen (art. 110 VWEU);⁸¹ en
3. de bepalingen met betrekking tot de steunmaatregelen van de staten (art. 10 VWEU).⁸²

Tot slot, naast EU recht oefent ook het internationale recht invloed uit op het fiscale beleid van de lidstaten. Vooreerst vormt het internationaal handelsrecht één van de duidelijkste grenzen aan de belastingbevoegdheid van de staten. Het recht van de Wereldhandelsorganisatie (World Trade Organization, WTO) reguleert zowel de mogelijkheid voor de staten om douanerechten in te voeren als de vestiging van aanpassingsbelastingen aan de grenzen⁸³ en de toekenning van subsidies.⁸⁴ Voorts, naast het WTO-recht, kadert ook de Economische Samenwerking en Ontwikkeling, in de vorm van aanbevelingen en dus op een meer informele manier, het fiscale beleid van de staten.⁸⁵ Ten slotte kunnen bepaalde internationale niet-fiscale akkoorden een invloed hebben op de invoering van milieuheffingen op nationaal niveau. Bijvoorbeeld artikel 24 van het Verdrag van Chicago formuleert in het internationaal recht een beginsel van verbod op belastingen en douanerechten op brandstoffen.⁸⁶

2.3 Voorbeelden van bestaande milieuheffingen

Naast de fiscale bevoegdheid bracht de grondwetsherziening van 1980 veel tweeweg op het gebied van milieubevoegdheden. De gewesten kregen namelijk niet alleen méér milieubevoegdheden toegewezen, maar ook de aard van die bevoegdheden veranderde. Art. 6 BWHI gaf de gewesten de voornaamste milieubevoegdheden. Wat betreft de bevoegdheid om de bescherming van het leefmilieu en het afvalstoffenbeleid te reglementeren, heeft het Vlaams Gewest die bevoegdheden expliciet toegewezen gekregen onder art. 6, § 1, II, 1° en 2° BWHI (zie hoofdstuk 2.2.1), namelijk onder de noemer van 'de bescherming van het leefmilieu en waterbeleid'. Radioactief afval en de doorvoer van afvalstoffen zijn daarentegen nog steeds een federale bevoegdheid. Naast deze uitzonderingen is de federale wetgever ook nog steeds bevoegd voor het vaststellen van productnormen.

⁸⁰ HvJ 11 december 1990, C-47/88, *Commissie t. Denemarken*, paras 12-13; HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*, paras 40-43; HvJ 27 februari 2003, C-389/00, *Commissie t. Duitsland*, paras 50-51.

⁸¹ HvJ 2 april 1998, C-213/96, *Outokumpu Oy*; HvJ 9 juli 1992, C-2/90, *Commissie v. België* (arrest 'Waalse afvalstoffen'); HvJ 8 november 2007, C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*.

⁸² HvJ 8 november 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH*; HvJ 13 januari 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*.

⁸³ Zie in het bijzonder de artt. II:2, a) en III:2 van het GATT.

⁸⁴ Dit regime kan, althans bepaalde aspecten ervan, vergeleken worden met het Europese regime voor de steunmaatregelen van de staten. Zie C. MICHAËU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Brussel, Larcier, 2013.

⁸⁵ Zie bijvoorbeeld het actieplan van het project 'BEPS' (*Base erosion and profit shifting*): Economische Samenwerking en Ontwikkeling, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

⁸⁶ Artikel 24 van het Verdrag van 7 december 1944 inzake de internationale burgerluchtvaart ondertekend te Chicago: 'Brandstoffen (...) welke zich aan boord van een luchtvaartuig van een Verdragsluitende Staat bevinden bij aankomst op het grondgebied van een andere Verdragsluitende Staat en welke zich nog aan boord bevinden bij het vertrek van het grondgebied van die Staat worden vrijgesteld van douanerechten, inspectie-kosten of soortgelijke nationale of plaatselijke rechten en kosten.' Zie ook de formulering gebruikt door Advocaat-generaal J. KOKOTT in de zaak C-366/19, 6 oktober 2011, para. 222.

Zoals al eerder vermeld, heeft de federale wetgever net als de decreetgevers de bevoegdheid om belastingen te heffen die *niet* verbonden zijn met de materiële bevoegdheid (milieu) die hen toekomt. De federale wetgever mag dus in principe op het gebied van milieu fiscale maatregelen treffen. In de volgende onderdelen worden daarom ter illustratie zowel milieuheffingen besproken van het Vlaams Gewest als die van de federale staat.

2.3.1 Milieuheffingen Vlaams Gewest

Ook al vinden heffingen hun oorspronkelijke juridische grondslag niet in het milieubeleid, ze verwerven daar wel een steeds prominentere plaats in.⁸⁷ De fiscale termen worden in dat geval uitgelegd middels het milieu wettelijk kader en niet via het gebruikelijk fiscale kader.

Zoals al eerder aangehaald, mogen gewesten in het kader van de autonome fiscaliteit (art. 170, § 2, lid 2 Gw.) (milieu-) heffingen instellen. Milieuheffingen kunnen zodoende een belasting ofwel een retributie zijn. Tot nu toe is dat veelal gebeurd op grond van het *vervuiler betaalt*-beginsel.⁸⁸ Onderscheid kan worden gemaakt tussen financierende en regulerende milieuheffingen. In het eerst geval zijn het heffingen op milieuonvriendelijke producten of milieuonvriendelijke productie/consumptieprocessen die als hoofddoel het financieren van het milieubeleid hebben. Door middel van financierende milieuheffingen kunnen bijvoorbeeld de kosten (of een deel ervan) die de Vlaamse overheid maakt voor haar milieu-investeringen (zoals afvalverwerking) door worden gerekend aan diegene die de vervuiling veroorzaakt.⁸⁹ Regulerende heffingen zijn heffingen op milieuonvriendelijke producten of productie/consumptieprocessen met als doel deze producten of activiteiten te belasten. Hierdoor wordt de consumptie van milieuonvriendelijke producten duurder en wordt het gedrag van de belastingplichtige (producent of consument/gebruiker) beïnvloed. Vaak zijn milieuheffingen zowel financierend als regulerend. Het is echter de vraag of één milieuheffing beide doestellingen op gelijke voet zou moeten nastreven. Immers, een zeer effectieve regulerende heffing zal uiteindelijk tot nauwelijks enige opbrengst leiden. Als diezelfde heffing ook dient om overheidsuitgaven te financieren dan komt dit doel in het gedrang.

Het Vlaamse MINA-Fonds krijgt alle ontvangsten en financiert hiervan uitgaven tot al wat dienen kan met betrekking tot het beleid van het Vlaams Gewest inzake de preventie, de bescherming, de administratie, het beheer en de sanering van het leefmilieu in het Vlaams Gewest.⁹⁰ Het maakt daarbij niet uit welke aard de uitgaven hebben, mits het milieu gerelateerd is.

Vlaamse milieuheffingen kunnen verder nog worden onderverdeeld naargelang het belastbare feit. Het scala aan belastbare feiten is erg uitgebreid.⁹¹ Voorbeelden zijn:

- het gebruik van stoffen in het productieproces van ondernemingen;
- het productieproces zelf en de daarmee verbonden opslag van stoffen; en

⁸⁷ L. LAVRYSSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandaius, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 189.

⁸⁸ K. BONTE *et al.*, *Milieuheffingen & -subsidies*, Uitgave 2011-2012, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2011, 20.

⁸⁹ *Ibid.*, 21.

⁹⁰ Zie art. 4 Decr.VI. van 23 januari 1991 tot oprichting van het fonds voor de preventie en sanering inzake leefmilieu en natuur als gewestdienst met afzonderlijk beheer, *BS* 2 februari 1991, 2164. In principe zouden milieuheffingen ook zonder bestemming kunnen worden ingevoerd. Hier is echter tot op heden nog niet voor gekozen in het Vlaams Gewest. *Ibid.*, 25.

⁹¹ *Ibid.*, 21.

- het resultaat van het productieproces, namelijk de producten en stoffen die het specifieke doel zijn van de productie (waaronder ook halffabricaten) en de nevenproducten van de productie (zoals residuen/afvalstoffen, afvalwater, luchtmissies).⁹²

Belangrijk is verder dat art. 2 van de Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid bepaalt dat de federale overheid noch de gemeenschappen gemachtigd zijn om belastingen te heffen op afval en water. Belastingen heffen op afval en water is aldus *uitsluitend voorbehouden* aan de gewesten. Het artikel luidt als volgt:

De Staat en de gemeenschappen zijn niet gemachtigd om belastingen te heffen op de in artikel 6 §1, II, eerste lid van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen bedoelde materies water en afval, noch opcentiemen te heffen op belastingen en heffingen op deze materies, noch kortingen hierop toe te staan.

Ter illustratie worden hieronder twee gerelateerde milieuheffingen globaal uitgelegd.

Milieuheffing op vaste afvalstoffen

De eerste autonome heffing die werd ingevoerd in het Vlaams Gewest was de milieuheffing op vaste afvalstoffen.⁹³ Tegenwoordig worden de milieuheffingen op vaste afvalstoffen en -stromen geregeld in Afdeling 2, Hoofdstuk 5 van het Materialendecreet.

De heffing op vaste afvalstoffen heeft een dubbele bedoeling: enerzijds zet zij de vervuiler ertoe aan de door hem veroorzaakte verontreiniging aan de bron te beperken (volgens het *vervuiler betaalt*-beginsel) en anderzijds wordt zij aangewend om de collectieve maatregelen ter bestrijding van de milieuverontreiniging te bekostigen.⁹⁴ Verder is hier geen sprake van retributies, gelet op het ontbreken van elke vrijwilligheid van de heffingsplichtige en van enige specifieke tegenprestatie voor de heffingsplichtige – het gaat hier aldus om belastingen.⁹⁵ De heffingsplichtigen zijn de exploitanten van vergunningsplichtige inrichtingen of de overbrengers van vaste afvalstoffen als de verwerking plaatsvindt buiten het Vlaams Gewest.

Het bedrag van de belasting gaat per ton en varieert in functie van de soort afvalstof en verwerkingwijze (zoals storten of verbranden), en wordt geïndexeerd.⁹⁶ De toepassing van de tarieven op de concrete situatie, evenals de controle, inning en vordering van de heffing, is overgeleverd aan OVAM. De opbrengst van de heffing wordt in het MINA-Fonds gestopt. Relevant is nog dat dezelfde bedragen ook verschuldigd zijn indien de in het Vlaams Gewest geproduceerde afvalstoffen buiten het gewest overgebracht worden ter verwerking. Mocht er daar een gelijksoortige milieuheffing gelden dan mag die in mindering worden gebracht bij de Vlaamse heffing.⁹⁷

⁹² *Ibid.*

⁹³ Op basis van art. 47 Decr.VI. 2 juli 1981 betreffende het beheer van afvalstoffen, BS 25 juli 1981, 9334. Dit decreet is de voorloper van het huidige Materialendecreet.

⁹⁴ L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 146.

⁹⁵ *Ibid.*

⁹⁶ Art. 46, § 1 en 5 Materialendecreet.

⁹⁷ Art. 46, § 1, 18° Materialendecreet.

Milieuheffing op verontreiniging van het oppervlaktewater

Hoofdstuk IIIbis Bijzondere bepalingen voor het Vlaams Gewest inzake heffingen op de waterverontreiniging, van de Wet Oppervlaktewateren,⁹⁸ werd door het Decreet houdende diverse bepalingen tot begeleiding van de begroting van 1992 ingevoerd.⁹⁹

Het hoofdstuk streeft een dubbel doel na. Het heeft op grond van het vervuiler-betaalt-principe zowel een regulerende als een financierende rol: enerzijds om de vervuiler ertoe te bewegen om de vervuiling aan de bron te beperken en anderzijds om de collectieve maatregelen ter bestrijding van de verontreiniging aan de bron te bekostigen.¹⁰⁰ Hoofdstuk IIIbis maakt desalniettemin een duidelijk onderscheid tussen een regulerende en een financierende rol ten aanzien van degene die een betaling verschuldigd is (voor een heffing is dat de heffingsplichtige). De regulerende heffing wordt enkel nog toegepast voor *oppervlaktewaterlozers* en kan gezien worden als een compensatie voor de aan het milieu aangebrachte schade. Het is de bedoeling dat de internalisering van de milieukost bedrijven zal aanzetten om hun afvalwater (voor) te zuiveren en hiervoor de nodige investeringen te doen. De opbrengst van deze heffing komt net zoals de milieuheffing op vaste afvalstoffen in het MINA-Fonds terecht.¹⁰¹ De *rioollozers* (de niet-oppervlaktewaterlozers) daarentegen betalen een ander (hoger) tarief. Deze heffing kan worden gezien worden als een vergoeding voor het gebruik van de collectieve waterzuiveringsinfrastructuur en is van financierende aard. Voor kleinverbruikers (dit zijn alle gezinnen en bedrijven < 500 m³ per jaar) is de heffing omgezet in een saneringsbijdrage. Deze bijdrage komt op de waterfactuur en is onderhevig aan btw. Voor de grootverbruikers is de heffing gereduceerd tot een restheffing die naar nul tendeert (het verschil tussen de heffing en de bijdrage). Een belangrijk motief van de omzetting van heffing naar bijdrage was de (niet meer) fiscale aftrekbaarheid: heffingen zijn niet aftrekbaar, bijdragen wel.¹⁰²

2.3.2 Milieuheffingen federale staat

Evenals de Vlaamse overheid wil de federale overheid producenten en consumenten aansporen te kiezen voor meer milieuvriendelijke alternatieven door producten met een schadelijke invloed op het milieu te belasten.¹⁰³

Verpakkingsheffing

In de wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur was voorheen het opschrift van Boek III getiteld 'Milieutaksen'.¹⁰⁴ Het heffen van milieutaksen op in gebruik gebrachte

⁹⁸ Wet van 26 maart 1971 op de bescherming van de oppervlaktewateren tegen verontreiniging, BS 1 mei 1971, 5663.

⁹⁹ Art. 44 Decr.VI. 25 juni 1992 houdende diverse bepalingen tot begeleiding van begroting 1992, BS 11 juli 1992, 15893. Het decreet is vele malen gewijzigd en aangevuld met een aantal besluiten van de Vlaamse regering.

¹⁰⁰ Zie hier: Arbitragehof 17 mei 2006, nr. 80/2006 (r.o. B.4.1) en Gent 10 november 2009, *TFR* 2010. Zie ook L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012, 152.

¹⁰¹ De vestiging, controle, inning en invordering van de heffing gebeurt door de Vlaamse Milieumaatschappij. Art. 35bis, 1° Wet Oppervlaktewateren.

¹⁰² Voor een duidelijke uiteenzetting van het verschil tussen het regulerende en het financierende karakter van het Hoofdstuk IIIbis zie o.a.: SERV, Advies regulerende afvalwaterheffing, 14 oktober 2009, pp. 1-33.

¹⁰³ B. VANHEUSDEN en C. VANDERKERKEN, *Fiscaliteit en Milieu; Status quaestionis inzake milieu-, energie-, en leegstandsheffingen*, Bibliotheek Milieurecht en Ruimtelijke Ordening, Brussel, Larcier, 2008, 63.

¹⁰⁴ Wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, BS 20 juli 1993, 16838.

producten, wegens de schade die ze aan het milieu worden geacht te berokkenen, was voorbehouden aan de federale overheid. Sinds de programmawet van 27 december 2012 is het opschrift van Boek III vervangen door 'Verpakkingsheffing en milieuheffing'.¹⁰⁵ De voormalige titel was veel algemener dan de huidige. Dit heeft waarschijnlijk te maken met de schrapping van verscheidene milieutaksen uit de wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur. In de programmawet van 27 december 2012 wordt bepaald dat de milieutaksen op batterijen, wegwerpfototoestellen en verpakkingen die nijverheidsproducten (zoals inkt, lijm of oplosmiddelen) bevatten zijn afgeschaft.¹⁰⁶ (Overigens waren de milieutaksen op bestrijdingsmiddelen en fytofarmaceutische producten, en papier al afgeschaft bij de wet van 30 december 2002 houdende diverse fiscale bepalingen op het stuk van milieutaksen en ecobonussen. Deze taksen waren sinds hun invoering per slot van rekening nooit effectief in werking getreden). Slechts de heffing op verpakkingen is (in een andere vorm) blijven bestaan.¹⁰⁷

De verpakkingsheffing geldt enkel voor individuele *drank*verpakkingen, aldus art. 369, 17° wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur. Volgens art. 371 is een verpakkingsheffing verschuldigd bij het in het verbruik brengen inzake accijnzen van in individuele verpakkingen verpakte dranken als bedoeld in art. 370 (hierin staan acht categorieën dranken) en bij het op de Belgische markt brengen van voornoemde dranken verpakt in individuele verpakkingen wanneer de verpakking later plaatsvindt dan het in het verbruik brengen van deze dranken inzake accijnzen. Met het oog op de impact op het milieu zijn er twee tarieven ingevoerd: een laag tarief voor herbruikbare verpakkingen (1,41 EUR per hectoliter) en een hoog tarief voor niet-herbruikbare verpakkingen (9,86 EUR per hectoliter).¹⁰⁸

Tot slot nog een opmerking over de wisselwerking tussen het (gewestelijk) afvalbeleid en de (federaal gereguleerde) verpakkingen. Uit de parlementaire geschiedenis van de BWHI blijkt dat *'alle maatregelen ter bevordering van het hergebruik van verpakkingen en recyclage van*

¹⁰⁵ Art. 114, 1° en art. 113 Hoofdstuk 5 Wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, Programmawet 27 december 2012, *BS* 31 december 2012, 88860.

¹⁰⁶ Uit de parlementaire voorbereiding van de Programmawet van 27 december 2012 (Ontwerp van Programmawet 12 december 2012, MvT, Hoofdstuk 5 Wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2561/001, 74-78) blijkt dat de milieutaks op batterijen is afgeschaft omdat door de mogelijkheid van een aantal (milieuvriendelijke) vrijstellingsmogelijkheden bleek dat heel wat belastingplichtigen in de praktijk vrijgesteld waren van de milieutaks. Verder werd door de gewesten normaliter verzaakt jaarlijks mee te delen of ze de opgelegde inzamelpercentages hadden bereikt. Bijkomend werd de problematiek omtrent batterijen eveneens geregeld op gewestelijk vlak in de uitvoering van de Richtl. nr. 2006/66/EG, 6 september 2006 inzake batterijen en accu's, alsook afgedankte batterijen en accu's en tot intrekking van Richtlijn 91/157/EEG, *Pb.L.* 26 september 2006, afl. 266, 1. Veel regels hieromtrent kwamen niet overeen met de federale milieutaks op batterijen. De afschaffing van de milieutaks op wegwerpfototoestellen – oorspronkelijk op wegwerpartikelen – heeft een zelfde soort grondslag als die van de milieutaks op batterijen: heel wat belastingplichtigen waren vrijgesteld. Bovendien slinkt het aantal wegwerpfototoestellen aanzienlijk en zal de daling alleen maar voortzetten. Een combinatie van de vrijstellingsmogelijkheden en de verzaking van de gewesten om informatie mee te delen was eveneens de reden voor de afschaffing van de milieutaks op verpakkingen die inkt, lijm of oplosmiddelen bevatten. Al met al hadden de milieutaksen evengoed te maken met moeilijkheden rondom de controlemogelijkheden en waren de kosten (administratie en controles) onevenredig hoog in verhouding met de baten (ontvangsten).

¹⁰⁷ Bij de wet 30 december 2002 houdende diverse fiscale bepalingen op het stuk van milieutaksen en ecobonussen, *BS* 17 april 2003, werd de oorspronkelijke milieutaks op drankverpakkingen afgeschaft en vervangen door de verpakkingsheffing (op dranken).

¹⁰⁸ Het hogere tarief is zeven malen hoger dan het tarief voor herbruikbare verpakkingen, omdat het hergebruik van een drankverpakking minstens zeven maal kan geschieden. Er is hierbij in principe geen rekening gehouden met of de vraag de verpakking recycleerbaar is (hierop kunnen echter vrijstellingen worden gegeven via art. 371bis). Dit is een geoorloofde keuze van de wetgever, aldus het Grondwettelijk Hof in zaak GwH 13 maart 2008, nr. 53/2008.

*verpakkingsafval, die ingrijpen nadat de verpakking samen met het verpakte product op de markt is gebracht, behoren tot de exclusieve bevoegdheid van de gewesten inzake het afvalstoffenbeleid.*¹⁰⁹

Milieuheffing

In lijn met de verpakkingsheffing werd in 2007 een nieuwe milieubelasting geïntroduceerd door de Programmawet van 27 april 2007.¹¹⁰ Art. 155, 4° van die wet wijzigde de toen geldende definitie van 'milieuheffing'. Sindsdien is een federale milieuheffing een *'taks die gelijkgesteld is met accijnzen, welke wordt geheven in het bijzonder wegens de CO2-uitstoot die wordt voortgebracht bij de productie van het aan de taks onderworpen product.'*¹¹¹ De heffing zou in het bijzonder kunnen worden toegepast op producten die naast andere gevallen van schade aan het milieu veel CO2-uitstoot teweegbrengen bij de productie, zoals bepaalt in art. 369, 20° wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur.¹¹² De milieuheffing is zowel regulerend als financierend, en kan op verschillende producten of productgroepen worden geheven.

Volgens artikel 381 van de wet van 16 juli 1993, ingevoegd door de Programmawet van 27 april 2007, wordt een milieuheffing:

[...] geheven, bij het in het verbruik brengen, op de hierna vermelde producten aan het hiernavolgende tarief uitgedrukt in - per kg:

- wegwerp tassen en zakken van kunststof, bestemd voor het vervoer van goederen gekocht in de kleinhandel, van de GN- code 39.23: 3,00 euro;

- wegwerpeetgerei, van kunststof, van de GN-code 39.24: 3,60 euro;

- platen, vellen, foliën, stroken, strippen en andere platte producten, zelfs zelfklevend, van kunststof, ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik, van de GN-code 39.19: 2,70 euro;

*- bladaluminium, ook indien bedrukt of op een drager van papier, van karton, van kunststof of op dergelijke dragers, met een dikte van niet meer dan 0,2 mm (de dikte van de drager niet meegerekend), ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik, van de GN-code 76.07: 4,50 euro.*¹¹³
(eigen onderlijning)

Het regeerakkoord van Michel I van 9 oktober 2014 voorziet om deze milieuheffing op te heffen

*omdat deze heffing de beoogde gedragsverandering heeft gerealiseerd waardoor de opbrengsten nog amper opwegen tegenover de administratieve kosten in hoofde van zowel de overheid als het bedrijfsleven.*¹¹⁴

¹⁰⁹ L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandaius, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 201.

¹¹⁰ Programmawet 27 april 2007, BS 8 mei 2007, 25153.

¹¹¹ Zie ook: Omzendbrief van 8 juni 2007 met betrekking tot de toepassing van Titel VII, Hoofdstuk VII van de programmawet van 27 april 2007 houdende invoering van de milieuheffing, BS 15 juni 2007.

¹¹² B. VANHEUSDEN en C. VANDERKERKEN, *Fiscaliteit en Milieu; Status quaestionis inzake milieu-, energie-, en leegstandsheffingen*, Bibliotheek Milieurecht en Ruimtelijke Ordening, Brussel, Larcier, 2008, 67.

¹¹³ Artt. 155-158 van de Programmawet van 27 april 2007.

¹¹⁴ Regeerakkoord van 9 oktober 2014, punt 4.1.6. over de Ecofiscaliteit, 84.

3. Toepassing

Hieronder gaan we verder in op de concrete toepassing van de onderzoeksvraag, zoals verwoord in hoofdstuk 1. Dit gebeurt aan de hand van drie deelonderwerpen: 1) wat voor soort heffing zou er kunnen worden ingesteld, 2) onder welke bevoegdheid kan het Vlaams Gewest opereren, en 3) hoe past de heffing binnen het UPV-concept. Omdat de drie deelonderwerpen worden besproken vanuit een generaliserend perspectief, waardoor de uiteenzetting dus soms op de oppervlakte blijft, worden er drie casestudies gegeven die specifiek ingaan op bepaalde productgroepen. De beperkingen op de fiscale bevoegdheid van het Vlaams Gewest komen hierdoor uitvoeriger aan bod. Uiteindelijk zal namelijk per geval moeten worden beslist of een heffing mag worden toegepast op een bepaalde productgroep.

3.1 Soort heffing

De betaling aan de Vlaamse overheid heeft niet als doel om een geïndividualiseerde tegenprestatie te bekostigen en is zodoende geen retributie. Immers, de preventie, hergebruik, inzameling, nuttige toepassing, recyclage en/of verwerking van al het afval is ten behoeve van de hele gemeenschap, en de overheid heeft niet zelf de producten geproduceerd en op de markt gebracht. Van een tegenprestatie is daarom geen sprake. Daarbij komt nog dat elke vrijwilligheid ontbreekt bij het betalen van de heffing. Bij de beantwoording van de onderzoeksvraag gaat het daarom over een belasting, omdat het een door de overheid opgelegde verplichte betaling is. Het instrument heeft als doel de uitgaven van de Vlaamse overheid te financieren (financierend doel) en de verkoop en/of productie van milieuvriendelijke(re) producten te stimuleren (regulerend doel). (In hoofdstuk 3.3 wordt hierop verder ingegaan).

Het betreft een autonome belasting, omdat de belasting op producten niet wordt geënt op de rijksbelasting bij wijze van aanvullende belasting. De beoogde belasting zou een op zichzelf staande belasting zijn. Het wordt geheven, gevorderd en geïnd door de Vlaamse decreetgever, in principe zonder inmenging van de federale staat. Art. 170, § 2 Gw. speelt daarom een cruciale rol in de beantwoording van de onderzoeksvraag omdat het de verankering is van de fiscale autonomie in de Grondwet.

Of de beoogde belasting een indirecte of een directe belasting is, is een technische kwestie (en dienvolgens een keuze voor het Vlaams Gewest). Beide opties zijn in beginsel mogelijk. De belasting kan een directe belasting zijn wanneer de belasting wordt geheven op basis van de tijdens het voorgaande jaar in de productie gebrachte hoeveelheid van een bepaald product. Dan is de belastbare materie namelijk de bedrijvigheid zelf. Als men wél de producten als grondslag (voorwerp) van de heffing ziet, dan is het een indirecte belasting. Dit kan bijvoorbeeld een accijns zijn.

3.2 Fiscale autonomie en milieubevoegdheid

Krachtens art. 6, § 1, II, 1° en 2° BWHI heeft het Vlaams Gewest expliciet de bevoegdheid toegewezen gekregen om de bescherming van het leefmilieu en het afvalstoffenbeleid te reglementeren. Het afvalstoffenbeleid is grotendeels bepaald door het Materialendecreet en het VLAREMA. Inzake de belastingbevoegdheid voor *afvalstoffen* geldt het volgende: art. 2 van de Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid bepaalt dat enkel de gewesten belasting mogen heffen op afval. Door deze wet is een voorbehouden belastinggebied ontstaan voor de gewesten. Alleen zij, en niet de Staat of de gemeenschappen, kunnen op afval belastingen heffen.

Nu stelt zich de vraag of de voorgestelde autonome belasting onder dit voorbehouden belastinggebied valt, omdat de materie juridisch gezien (nog) niet als afval wordt beschouwd. Dit is namelijk pas als de houder zich ontdoet, voornemens heeft zich te ontdoen of zich moet ontdoen van zijn/haar stof of voorwerp, aldus art. 3, 1° Materialendecreet. Met andere woorden, hoever reikt het verbod voor de gemeenschappen en de federale overheid om op afvalstoffen belastingen te heffen? Omvat dat ook het stadium vóórdat een materiaal afvalstof is (wat mogelijk is gemaakt door de beleidsverandering van een afvalstoffen- naar een *materialendecreet* in 2011)?¹¹⁵ Het antwoord op die vraag luidt als volgt: zoals eerder verwoord is de bevoegdheid om een eigen belasting te heffen volgens art. 170, § 2, lid 1 Gw. *niet* verbonden aan de materiële bevoegdheid waarover de deelgebieden beschikken. Dit betekent dat art. 2 van de Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid, in tegenstelling tot wat men misschien verwacht, *niets* verandert aan de gewestelijke autonome belastingbevoegdheid. Art. 170, § 2 Gw. zal derhalve de juridische grondslag van de heffing (blijven) vormen.¹¹⁶

Er kunnen op deze vrijheid echter beperkingen zijn, zoals al uitvoerig gekaderd in hoofdstuk 2.2.2.3. Hieronder worden ze één voor één besproken. Belangrijk is om te benadrukken dat het hier om generaliserende opvattingen gaat. Zoals zal blijken uit de casestudies in hoofdstuk 3.4, zou elke productgroep apart onder de loep moeten worden genomen om te zien welke specifieke scenario's er zijn en welke manier van aanpak juridisch het beste is. Al met al zou de Vlaamse decreetgever het belang dat ze wil beschermen en de belangen van de federale wetgever buitengewoon goed tegen elkaar moeten afwegen en beargumenteren. Daarnaast moet men de goede werking van de markt meenemen in de keuze, evenals de technische en praktische uitvoerbaarheid, de economische haalbaarheid en de effecten in hun totaliteit op het milieu, de volksgezondheid en de maatschappij. Navraag, overleg en verder, uitvoeriger onderzoek zal hierbij van essentieel belang zijn, gezien deze onderwerpen niet per se in deze studie aanbod komen. Veel zal afhangen van het politieke klimaat, het maatschappelijke en economisch draagvlak en de praktische haalbaarheid.

¹¹⁵ Dit is op zich een logisch gevolg, daar de grondwetgever in 1971 (art. 170 Gw.) en de wetgever in 1989 (art. 2 Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid) natuurlijk geen rekening konden houden met het Materialendecreet uit 2011.

¹¹⁶ Dit betekent overigens niet dat de incorporatie van de voorgestelde heffing in het Materialendecreet geen invloed heeft op de uitoefening van de heffing. Zie hiervoor hoofdstuk 3.3.

3.2.1 Beperkingen

Allereerst moet de Vlaamse decreetgever de Belgische economische en monetaire unie eerbiedigen. Naar ons idee is de beoogde belasting geen bedreiging voor de monetaire munt en de essentiële economische structuren. Het is namelijk geen belasting gekoppeld aan een grensoverschrijding, zoals een intern douanerecht. Mochten er bijvoorbeeld producten worden uitgevoerd naar Wallonië (of het buitenland) die in Vlaanderen zijn geproduceerd, dan zou daar geen belasting over worden betaald. Een vrij verkeer van goederen kan nog altijd geschieden, ondanks de verschillende productheffingen. Immers, het heffen van andere belastingen is een logisch gevolg van de fiscale autonomie van de deelgebieden. (Praktisch gezien moet men dan wel stilstaan bij het feit dat de heffing beperkt dient te zijn, daar zij een concurrentienadeel vormt voor de Vlaamse industrie ten opzichte van andere regio's/landen). Desalniettemin is deze beredenering niet vanzelfsprekend; in de casestudies worden scenario's uiteengezet waarin er een schending van het beginsel zou kunnen betekenen.

Ten tweede moet de decreetgever volgens art. 172, eerste lid Gw. rekening houden met het (fiscaal) gelijkheids- en het non-discriminatiebeginsel. Er zullen vermoedelijk geen directe problemen opdoemen als in heel Vlaanderen dezelfde belasting wordt geheven. Wel moet worden gekeken naar de verdere invulling van de belasting, zoals differentiatie in belastingtarieven en de aanslagvoet. Als men onder het motto 'hoe duurzamer de productie/het product, hoe minder belasting' de belasting instelt, zal men alle producten of bepaalde productgroepen moeten (kunnen) rangschikken naar gelang hun duurzame karakter. Idealiter zou het tarief en de aanslagvoet van de beoogde belasting in functie van de soort product, de hoeveelheid en afvalverwerkingwijze moeten kunnen variëren, en dienovereenkomstig anders worden geïndexeerd. Omdat elk product anders is (er zijn bijvoorbeeld bij de productie minder of andere materialen gebruikt, zoals: wel/geen gevaarlijke materialen, het product heeft een ander design waardoor het beter herbruikbaar of recycleerbaar is, *et cetera*), moet worden gedacht aan vooraf vastgestelde uiteenlopende tarieven per productgroep. Dit zou ook in overeenstemming zijn met het principe van UPV en met het beginsel dat de vervuiler betaalt. (Of het praktisch haalbaar is, is nog de vraag. Alle keuzes moeten namelijk kunnen worden verantwoord, uitgevoerd én gecontroleerd).

Ten derde is het mogelijk dat een fiscale wet voorrang geniet. Indien het in de casus om een heffing op afval gaat, weerhoudt art. 2 van de Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid ons ervan te kijken naar deze beperking, omdat door die wet afval een voorbehouden belastinggebied is voor de gewesten. De voorrang van de fiscale wet op het fiscale decreet is bij dezen opgeheven. Indien het om een nieuwe heffing op producten gaat, zal erop moeten worden gelet dat er geen federale fiscale wet reeds van toepassing is.

Ten vierde valt het niet te verwachten dat er een schending is van het verbod op dubbele belasting en op confiscatoire belastingen wanneer het Vlaams Gewest een heffing invoert op een bepaald product.

Tot slot moet het Vlaams Gewest middels het evenredigheidsbeginsel nagaan of de federale solidariteit zo ernstig is geschonden dat er een misbruik van bevoegdheid plaatsvindt. Het evenredigheidsbeginsel betekent in de casus dat de Vlaamse decreetgever bij het invoeren van de

beoogde belasting rekening moet houden met andere overheden, zoals de Waalse decreetgever en de federale wetgever, want die mogen het niet buitenmate moeilijk krijgen met de uitvoering van hun bevoegdheden. Het evenredigheidsbeginsel eist dan ook dat het Vlaams Gewest haar keuze om de heffing in te voeren goed onderbouwt – alle belangen moeten zijn afgewogen. Het zou in beginsel mogelijk moeten zijn voor het Vlaams Gewest om haar belastingbevoegdheid (*via* het materialenbeleid en dus ook het afvalbeleid) aanwendt waardoor zij aan de federale bevoegdheid op het stuk van verpakkings- en milieuheffingen, of BTW raakt, mits het goed onderbouwd is. De Vlaamse maatregelen mogen echter niet de federale overheid beletten een efficiënt beleid daarop te voeren. Naar onze mening wordt de uitoefening van de bevoegdheid die de federale overheid geniet ten aanzien van de federale milieu- en verpakkingsheffingen niet buitenmate moeilijk gemaakt door de invoering van de beoogde milieubelasting. Hoewel er vanzelfsprekend een overlap zou plaatsvinden met bovengenoemde federale heffingen (bepaalde individuele drankverpakkingen en een klein aantal milieubelastende wegwerpproducten), kan er gekozen worden om uitzonderingen of een nultarief in te stellen voor die ‘federale’ producten. Zo is het voor de federale overheid nog steeds mogelijk een efficiënt beleid te voeren op de betreffende domeinen. Ook het door de federale overheid te voeren BTW-beleid wordt niet onmogelijk of overdreven moeilijk gemaakt door de beoogde milieubelasting op producten. Vooral niet als de heffing minimaal is. Doordat de BTW een belasting is die wordt geheven op de *omzet* van goederen en diensten, is de heffing op producten bovendien van een totaal andere aard. Overigens heeft het Grondwettelijk Hof dusver ook nog geen decreten vernietigd wegens schending van het evenredigheidsbeginsel. In hoofdstuk 3.4 wordt hierop verder ingegaan in specifieke gevallen.

3.3 Uitgebreide producentenverantwoordelijkheid

Er is al ter sprake gekomen dat de belastingheffende bevoegdheid geen verband houdt met de materiële bevoegdheid van de gewesten. Het is dus niet juist te zoeken naar een juridische grondslag voor het heffen van een belasting in het Materialendecreet onder de noemer van UPV. Dit betekent echter niet dat de materiële bevoegdheid en belastingbevoegdheid niet samen kan gaan.

Een band met het Materialendecreet heeft namelijk wel degelijk een wetgevingstechnisch voordeel. Door de milieubelasting in dat decreet op te nemen, wordt verzekerd dat de interpretatie van de gebruikte termen dezelfde is als die van het decreet en niet volgens enkele het fiscaal jargon, wat eventueel kan afwijken van de invulling van het concept van UPV.

De maatregelen die onder de vlag van de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid in Vlaanderen worden ingesteld zouden volgens de bewoording van de UPV in het Materialendecreet als doel het stimuleren van preventie, hergebruik, recyclage en/of andere nuttige toepassingen van afvalstoffen moeten hebben. De beoogde heffing zou in ieder geval binnen twee maatregelen uit art. 21, § 1. Materialendecreet kunnen vallen (heffingen staan daar niet bij). Producenten kunnen ten eerste volledig of gedeeltelijk verantwoordelijk worden gesteld voor het daaropvolgende beheer van de afvalstoffen voortkomend uit de door henzelf geproduceerde producten. Ten tweede kan de financiële verantwoordelijkheid voor de inzameling en verwerking van de afvalstoffen aan hen worden toegewezen, in overeenstemming met het *vervuiler betaalt*-beginsel. Hieruit kan worden opmaakt dat de beoogde heffing bedoeld zou kunnen zijn om het beheer van de afvalstoffen die

voortkomen uit de productie van bepaalde milieuonvriendelijke producten te bekostigen. Deze invulling zou derhalve zowel een financierend als een regulerend karakter hebben, omdat a) de ontvangsten gebruikt worden om de afvalverwerking deels te bekostigen en b) de heffing ontradend werkt ten opzichte van vervuilende producten. Zoals al is aangekaart bij de bespreking van de heffingen/bijdragen op de verontreiniging van oppervlaktewateren moet men in ogenschouw nemen dat hoe beter de regulerende functie van de heffing werkt, des te minder geld beschikbaar is voor de bekostiging van de afvalverwerking (van milieuonvriendelijke producten).

Net zoals alle andere Vlaamse milieuheffingen zouden deze ontvangsten in een speciaal fonds kunnen worden gestopt die het verdere beheer van de materialen (afvalstoffen) regelt. Hierdoor is de beoogde belasting een 'bestemmingsheffing'¹¹⁷. Het MINA-Fonds is om deze reden geen gepaste optie, omdat het fonds geen rekening houdt met de aard van de uitgaven als het maar milieu gerelateerd is, terwijl dat volgens het UPV-principe wel zou moeten (namelijk het stimuleren van preventie, hergebruik, recyclage en/of andere nuttige toepassingen van afvalstoffen). Een nieuw op te richten (?) fonds zou dit specifieke doel van de UPV kunnen nastreven. Belangrijk is echter dat gezien het Materialendecreet niet de juridische grondslag is van de heffing, het Vlaams Parlement uiteindelijk in alle vrijheid beslist over de besteding van de opbrengsten van de heffing. Dit staat dus in schril contrast met de uitwerking van de UPV.

Wat betreft de belastbare persoon van een nieuwe gewestelijke productheffing kan een brug worden geslagen tussen de hoofdstukken 2.1.1 en 2.1.3. Volgens het Materialendecreet kan iedere actor in de aanvoerketen van een product een UPV dragen. Tijdens de kostenallocatie moet worden gedacht aan de meest gepaste actor om op zo een efficiënte en effectieve wijze de vooropgezette milieudoelstellingen te halen. In overeenstemming met de bewoording van de UPV kunnen de heffingsplichtigen de 'producenten van de producten' zijn. Met andere woorden, de natuurlijke persoon of rechtspersoon die beroepsmatig producten ontwikkelt, vervaardigt, behandelt, verwerkt, verkoopt of invoert moet de heffing betalen.¹¹⁸ In deze studie wijst de belastbare persoon zowel op de persoon die 'vervaardigt' als op degene die 'verkoopt of invoert'.¹¹⁹ Er kunnen daarom twee types van heffingen worden beoogd door het Vlaams Gewest:

1. een heffing op de verkoop aan de eindconsument met als heffingsplichtige de verkoper of invoerder; of
2. een heffing op de productie van producten die afvalstoffen die ontstaan met als heffingsplichtige de producent (i.e. de fabrikant van het product).

¹¹⁷ L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandaius, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010, 246.

¹¹⁸ Doordat in het Materialendecreet het woord 'beroepsmatig' is toegevoegd, lijkt het erop dat diegene die *niet* beroepsmatig producten ontwikkelt, vervaardigt, behandelt, verwerkt, verkoopt of invoert geen heffingsplichtige is.

¹¹⁹ Theoretisch gezien kan de belastbare persoon dus ook de persoon zijn die de producten ontwikkelt, behandelt of verwerkt. Deze worden in deze studie buiten beschouwing gelaten, omdat de eerste activiteit meestal wordt gedaan door de vervaardiger en de laatste twee activiteiten zich pas voordoen nadat er een product is vervaardigd.

3.4 Casestudies Vlaamse productheffingen

Hieronder worden drie casestudies gegeven die tevens deel uitmaakte van de publicatie in het Tijdschrift voor Fiscaal Recht waaraan ook al is gerefereerd in hoofdstuk 1.¹²⁰ De productgroepen zijn: plasticen zakken, luiers en matrassen.

3.4.1 Heffing op plasticen zakken

Wat betreft de heffing op plasticen zakken, is het dus eigenlijk de vraag of het Vlaams Gewest een gelijkaardige heffing zou kunnen (her)invoeren als de federale heffing, in de veronderstelling dat de federale Staat deze zou afschaffen. (Zie over de federale heffing hoofdstuk 2.3.2). In de hypothese dat die federale milieuheffing effectief wordt afgeschaft, zijn wij van oordeel dat niets er zich a priori tegen verzet dat de gewesten een dergelijke heffing invoeren naar het model van de federale milieuheffing ingevoerd in 2007. Met andere woorden, het Vlaams Gewest kan een heffing invoeren op het in het verbruik brengen van 'wegwerp tassen en zakken van kunststof, bestemd voor het vervoer van goederen gekocht in de kleinhandel.'¹²¹ Het tarief van deze heffing zou specifiek zijn en uitgerekend evenredig aan de kilogrammen van in het verbruik gebrachte zakken (in het geval van de federale heffing: 3 euro per kg). Wat de belastingplichtige betreft: het zou gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de plasticen zakken aan de kleinhandelaars.¹²² Deze notie van belastingplichtige is gepreciseerd in de eerder vermelde omzendbrief van 8 juni 2007. Het betreft:

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

¹²⁰ B. VANHEUSDEN, E. TRAVERSA en A. PIRLOT, *Juridische grenzen aan milieufiscale maatregelen voor een duurzaam materialenbeheer*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Vol. 489, 2015, 821-827.

¹²¹ Het in het verbruik brengen komt dus overeen met het belastbaar feit.

¹²² In de federale wetgeving zijn de belastingplichtigen gehouden 'zich te laten registreren volgens de modaliteiten vastgesteld door de minister van Financiën' (art. 369, 11° van de gewone wet van 16 juli 1993). Zie art. 21 van het ministerieel besluit van 8 juni 2007 tot wijziging van het ministerieel besluit van 2 maart 2004 betreffende het fiscaal stelsel van drankverpakkingen onderworpen aan verpakkingshoeft en producten onderworpen aan milieutaks, BS 15 juni 2007. Volgens de eerder vermelde omzendbrief van 8 juni 2007 moet als kleinhandel worden beschouwd, 'iedere natuurlijke of rechtspersoon die overgaat tot het wederverkopen op gewone wijze in eigen naam en voor eigen rekening van goederen aan consumenten (kleine gebruikers of particulieren), zonder deze goederen een behandeling te doen ondergaan, dan die welke in de handel gebruikelijk zijn. De kleinhandelaar is de laatste schakel in de handelsketting.'

** Een groothandel die niet alleen levert aan de kleinhandel doch ook rechtstreeks aan particulieren of kleine gebruikers moet volgens de letter van deze wet respectievelijk als belastingplichtige en als kleinhandelaar worden beschouwd.¹²³*

Een dergelijke heffing zou daarom ingevoerd kunnen worden door het Vlaams Gewest onder voorbehoud van het respecteren van de materiële beginselen met betrekking tot de uitoefening van de fiscale bevoegdheden, meer bepaald het territorialiteitsbeginsel. Volgens dat beginsel moet er een voldoende band bestaan tussen de belasting en het territorium van de entiteit die de belasting invoert.¹²⁴ We vestigen bovendien de aandacht op het belang om het belastbaar feit te houden zoals het voor de huidige federale milieuheffing is geformuleerd, daar een andere formulering van het belastbaar feit (bijvoorbeeld een heffing op *de verkoop*) bevoegdheidsproblemen zou kunnen doen ontstaan met betrekking tot het *non bis in idem*-beginsel.¹²⁵

De moeilijke geschiedenis van de milieuheffingen (zie hoofdstuk 2.3.2) zou echter wellicht met zich mee kunnen brengen dat de bevoegdheid van de gewestelijke decreetgever om plastic zakken te belasten in vraag wordt gesteld. In het begin werden de milieuheffingen namelijk geklasseerd onder de gewestelijke belastingen. Het was de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur die de lijst vervolledigde van gewestelijke belastingen vermeld in de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989. Artikel 3, eerste lid, van dezelfde wet wordt aangevuld met de volgende bepaling:

8° de taksen gelijkgesteld met accijnzen en geheven op een in het verbruik gebracht produkt, wegens de schade die het aan het milieu geacht wordt te berokkenen, genaamd milieutaksen.¹²⁶

De federale wetgever bleef evenwel bevoegd voor het vaststellen van de heffingsgrondslag, alsook van de aanslagvoet en de vrijstellingen van de bedoelde belastingen.¹²⁷ In 2001 heeft de bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten artikel 3, eerste lid gewijzigd door de referentie naar de milieutaksen te schrappen.¹²⁸ In het arrest over de milieutaksen van 1 december 2004 lijkt het Grondwettelijk Hof deze wijziging gelijk te stellen met een *'exclusieve bevoegdheidstoewijzing aan de federale wetgever'* met betrekking tot milieutaksen, waarbij het Hof refereert naar de parlementaire stukken van de bijzondere wet van 13 juli 2001.¹²⁹ In het ontwerp van de bijzondere wet wordt inderdaad aangegeven dat *'[w]at de milieutaksen betreft, kan worden opgemerkt dat alle bevoegdheden exclusief toekomen aan de federale overheid.'*¹³⁰ De bevoegdheid van de gewesten om een heffing op plastic zakken her in te

¹²³ Omzendbrief van 8 juni 2007 met betrekking tot de toepassing van Titel VII, Hoofdstuk VII van de programmawet van 27 april 2007 houdende invoering van de milieuheffing, BS 15 juni 2007

¹²⁴ Bovendien, wanneer we het hebben over de materiële beginselen, zou er zich een probleem kunnen stellen met het gelijkheidsbeginsel, omdat enkel de plastic zakken aan de heffing onderworpen zouden worden en niet de andere zakken. Op het eerste gezicht zien we echter niet waarom het respecteren van dit beginsel opnieuw in vraag zou kunnen worden gesteld als de gewestelijke heffing slechts een kopie zou zijn van de federale heffing (zie echter het eerder geciteerde arrest van het Grondwettelijk Hof van 1 december 2004).

¹²⁵ Zie *infra*, de overwegingen in het arrest van het Grondwettelijk Hof van 21 januari 1998 (nr. 4/98).

¹²⁶ Art. 91 van de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, BS 20 juli 1993.

¹²⁷ Art. 92 van de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, BS 20 juli 1993.

¹²⁸ Art. 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, BS 3 augustus 2001.

¹²⁹ Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.14.5.

¹³⁰ Ontwerp van bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-2001, nr. 1183/001, 14.

voeren nadat de federale wetgever heeft beslist om af te zien van een dergelijke heffing zou daarom op die basis in vraag kunnen worden gesteld.

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

3.4.2 Heffing op luiers

Wat betreft de heffing op luiers onderscheiden we twee types van heffingen: (1) een niet-geharmoniseerde accijns op het in verbruik brengen van deze producten en (2) een heffing op de verkoop van luiers aan de eindverbruiker waarvoor de belastingplichtige de verkoper is.

Niet-geharmoniseerde accijns op luiers

In de hypothese dat een niet-geharmoniseerde accijns wordt ingevoerd op het in het verbruik brengen van luiers,¹³¹ moet dezelfde redenering gevolgd worden als deze zoals *supra* toegepast voor het geval van de plastic zakken. Het tarief van deze heffing zou specifiek zijn en evenredig zijn aan de kilogrammen van de in verbruik gebrachte luiers. Wat de belastingplichtige betreft zou het gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de luiers aan de kleinhandelaars, zoals ook voor de federale milieuheffingen het geval is.

In het geval van de luiers kan de gewestelijke decreetgever echter niet steunen op een oude federale heffing om te genieten van een ‘veronderstelling van wettigheid’ ten aanzien van de materiële beginselen voor de uitoefening van de fiscale bevoegdheid. Daarom is het aangewezen om, met het oog op het verzekeren van de overeenstemming met het *gelijkheidsbeginsel* en het *non-discriminatie*-beginsel, het begrip luier te definiëren op zo een manier dat de heffing geen arbitraire of onredelijke onderscheiden creëert tussen verschillende soorten luiers of vergelijkbare producten. Elk verschil in behandeling moet namelijk verantwoord kunnen worden op basis van objectieve criteria en mag niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel.¹³² (Zo zou een stoffen luier kunnen worden vrijgesteld (of kunnen een nultarief krijgen), omdat die luiers wasbaar zijn en dus meerdere keren kunnen worden gebruikt, waardoor er nauwelijks vaste afvalstoffen vrijkomen).

Daarnaast moet het geval van de luiers ook onderscheiden worden van het geval van de plastic zakken door de aard van het product onderworpen aan de heffing.¹³³ Een plastic zak is namelijk geen product dat op zich verkocht (‘gecommercialiseerd’) wordt op de markt. Luiers daarentegen zijn producten die op de markt in het verbruik worden gebracht en moeten vrij op de Belgische en Europese markt kunnen circuleren. Vanuit dat oogpunt zou een gewestelijke heffing op luiers dus verweten kunnen worden een inbreuk te vormen op de beginselen van de economische en

¹³¹ Het in het verbruik brengen komt dus overeen met het belastbaar feit.

¹³² Zie Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.17.3; B.21.1; B.23.2; B.27.4.

¹³³ Noteer ook dat het geval van de luiers is te onderscheiden van de plastic zakken in het licht van de juridisch vastgelegde wil om het verbruik van lichte plastic zakken te verminderen (Zie richtl. 2015/720/EU, 29 april 2015 tot wijziging van Richtlijn 94/62/EG betreffende de vermindering van het verbruik van lichte plastic draagtassen, *Pb.L.* 6 mei 2015, 115, 11).

monetaire unie (op Belgisch niveau) en de beginselen van de interne markt (op Europees niveau). Het Grondwettelijk Hof heeft overigens gebruik gemaakt van dat argument in 2004 in haar arrest over de federale milieuheffingen. Het Hof oordeelde dat de invoering van milieuheffingen door de federale autoriteiten, terwijl een bevoegdheid inzake afvalbeleid aan de gewesten was toegekend, verantwoord kon worden met het oog op '[d]e noodzaak een uniform kader uit te tekenen dat beantwoordt aan de economische unie inzake productheffingen die een milieudoelstelling nastreven.'¹³⁴ Het Hof stelde verder:

*Indien elk gewest afzonderlijk heffingen zou invoeren met het oog op het aanmoedigen van het op de markt brengen van voor het milieu minder schadelijk geachte producten, zou daaruit kunnen voortvloeien dat de voorwaarden waaronder die producten gecommercialiseerd kunnen worden verschillen naargelang het gewest. Dergelijke maatregelen zouden het vrije verkeer van die goederen kunnen belemmeren en de concurrentie vervalsen. Zij zouden aldus ingaan tegen artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, gewijzigd bij de bijzondere wet van 8 augustus 1988, dat bepaalt: « In economische aangelegenheden oefenen de Gewesten hun bevoegdheden uit met inachtneming van de beginselen van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid, zoals vastgesteld door of krachtens de wet, en door of krachtens de internationale verdragen ».*¹³⁵ (eigen onderlijning)

Bij de invoering van niet-geharmoniseerde accijns valt te vrezen dat de heffing aangevochten wordt omwille van het negatief effect op de vrijheid van verkeer binnen de Belgische en Europese markt. Dat argument is echter niet overtuigend. Opdat een inbreuk op het vrij verkeer van goederen in het Europees recht wordt erkend, moet eerst nog bewezen worden dat het gedifferentieerd fiscaal regime ingevoerd voor luiers de voorwaarden van artikel 110 VWEU niet zou respecteren, door geïmporteerde producten te straffen.¹³⁶ In het Belgisch recht lijkt het Grondwettelijk Hof een gelijkaardige benadering te hebben als in het Europees recht. Op het eerste gezicht lijkt een dergelijk fiscaal regime het kader van artikel 110 VWEU na te leven: de heffing berust op objectieve criteria en streeft een legitiem doel na dat compatibel is met de verdragen en het afgeleid recht van de EU (*in casu* volgens de bewoording van het UPV-principe om de preventie, hergebruik, recyclage en andere nuttige toepassingen van afvalstoffen te stimuleren, zoals verwoord in het Materialendecreet). Bovendien leidt een dergelijk fiscaal regime niet *a priori* tot discriminaties tussen de nationale (of gewestelijke) producten en de producten van de andere lidstaten (of andere deelgebieden). Het ziet er dus naar uit dat het argument van het risico op belemmering van het vrij verkeer, gehaald uit het arrest van het Grondwettelijk Hof over de verpakkingsheffingen, genuanceerd moet worden. Er kan overigens op worden gewezen dat, verderop in het arrest, het Hof – dat gewezen had op het potentieel restrictieve effect verbonden aan de invoering van een verpakkingsheffing door de gewesten –, overweegt dat de vrijstelling van de verpakkingsheffing voor herbruikbare verpakkingen conform is aan het Europees recht.¹³⁷

¹³⁴ Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.14.4.

¹³⁵ *Ibid.*, overw. B.14.4.

¹³⁶ Zie de interpretatie die is gegeven aan artikel 110 VWEU door het Belgische Grondwettelijk Hof in het arrest 'milieutaksen': Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.27.2.

¹³⁷ Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004, overw. B.25.1.-B.27.7.

Een specifiek probleem zou zich echter kunnen aandienen in de hypothese dat de luiers exclusief geproduceerd worden buiten het territorium van het Vlaams Gewest. In dat geval zou de heffing gelijkgesteld kunnen worden met een douanerecht, een heffing met een gelijkaardig effect of meer algemeen een belemmering van het vrij verkeer van goederen. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie is dat enkele element echter niet voldoende om een belemmering vast te stellen: er moet daarentegen vastgesteld worden dat het belastbaar feit van de heffing de introductie is van het goed in het Vlaams Gewest (passage aan de grens) en/of dat zelfs theoretisch een goed geproduceerd op het territorium van het gewest aan de heffing zou ontsnappen.¹³⁸

Tot slot moet de heffing conform zijn aan de richtlijn 'accijnzen' 2008/118/EG,¹³⁹ die in haar eerste artikel, lid 3 voorziet dat:

De lidstaten kunnen belastingen heffen op:

a) andere producten dan accijnsgoederen;

b) diensten, daaronder begrepen diensten die betrekking hebben op accijnsgoederen, mits die belastingen niet het karakter van een omzetbelasting hebben.

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

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

Heffing op de verkoop gelieerd aan de prijs

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

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

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

¹³⁸ In het geval van een Deense registratieheffing op auto's, heeft het Hof van Justitie echter geweigerd om de artt. 28 en volgende van het VWEU toe te passen, oordelend dat, de facto, de heffing geen afbreuk deed aan het vrij verkeer. Zie HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*, alsook HvJ 11 december 1990, C-47/88, *Commissie t. Denemarken*, Rec., I-4509.

¹³⁹ Zie voetnoot 69.

*B.8. Uit wat voortgaat volgt dat het aangevochten artikel 62, § 1, van het decreet van de Franse Gemeenschap een belasting invoert op een materie waarop reeds een federale belasting wordt geheven. Het schendt aldus artikel 170, § 2, van de Grondwet en de wet van 23 januari 1989, die verbieden dat de gemeenschappen een belasting innen op een aangelegenheid waarop reeds een federale belasting wordt geheven.*¹⁴⁰

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

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

Ten tweede, lijkt het ons te restrictief om het belastbaar feit van de BTW gelijk te stellen aan het belastbaar feit van een gemeenschapsbelasting op reclame of – in ons geval – met een gewestelijke heffing op luiers. Het algemeen karakter van de belasting is namelijk inherent aan de BTW:

*Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.*¹⁴¹ (eigen onderlijning)

In het geval van een gemeenschapsbelasting op reclame slaat de heffing daarentegen op de prestatie van een zeer specifieke dienst. In het geval van een gewestelijke heffing op luiers, slaat de heffing op een gelijkaardige manier op de verkoop van een specifiek goed (de luiers). Het specifieke karakter van een heffing op luiers (zoals dat overigens over het algemeen het geval is voor milieuheffingen die het verbruik van bepaalde specifieke goederen willen ontmoedigen/aanmoedigen) zou moeten toestaan om te ontsnappen aan enige schending van het *non bis in idem*-beginsel. Deze interpretatie steunt op verscheidene arresten van het Hof van Justitie waarin het Hof heeft geweigerd om specifieke belastingen op bepaalde goederen en diensten gelijk te stellen met een heffing op het omzetcijfer vergelijkbaar met de BTW, bijvoorbeeld met betrekking tot heffingen op dranken,¹⁴² verzekeringspremies,¹⁴³ evenementen,¹⁴⁴ vrijetijdswagens en motorfietsen¹⁴⁵ of de commercialisering van melkproducten.¹⁴⁶

¹⁴⁰ Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98, BS 17 februari 1998, overw. B.7.2.-B.8.

¹⁴¹ Art. 1, lid 2 van de Richtl. 2006/112/EG, 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Zie ook de conclusies van de advocaat-generaal M. GIUSEPPE TESAURO, *Dansk Denavit et Poulsen Trading* (C-200/90), 30 januari 1992, I-2233.

¹⁴² HvJ 9 maart 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW)*, Rec., I-1157.

¹⁴³ HvJ 9 april 2004, C-308/01, *Gil Insurance*, Rec., I-4777.

¹⁴⁴ HvJ 19 maart 1991, C-109/90, *Gemeente Overijse*, Rec., I-1385.

3.4.3 Heffing op matrassen

Voor de heffingen op matrassen kan de argumentatie van de twee eerder beschreven heffingen in de hypothese van een heffing op luiers hernomen worden. Vervolgens worden nog twee alternatieven besproken.

Allereerst lijkt erop dat de gewesten bevoegd zijn om een niet-geharmoniseerde accijns in te voeren op het in het verbruik brengen van matrassen. Zoals voor de heffing op plasticen zakken of luiers, komt het er voor het Vlaams Gewest op aan om een tarief te bepalen dat specifiek is en uitgerekend evenredig aan het aantal¹⁴⁷ in het verbruik gebrachte matrassen. Wat de belastingplichtige betreft zou het gaan om de persoon die overgaat tot de levering van de matrassen aan de kleinhandelaars, zoals voor federale milieuheffingen.

Zoals bij de luiers, kan de heffing als problematisch beoordeeld worden in de hypothese dat de matrassen die in het Vlaams Gewest verkocht worden exclusief buiten het Vlaams Gewest gefabriceerd worden. Het Hof van Justitie zou kunnen oordelen dat de heffing een douanerecht vormt of een heffing met een gelijkaardig effect dat verboden is door het Europees recht. Het zou eveneens kunnen worden beschouwd als een belasting die ingaat tegen de beginselen van de economische en monetaire unie binnen het intra-gewestelijk kader. Anderzijds kan men veronderstellen dat het Hof, gelet op het feit dat zo een heffing geen reële afbreuk zou doen aan het vrij verkeer van matrassen op de interne markt, weigert om de artt. 28 en volgende van het VWEU met betrekking tot de douanerechten toe te passen.¹⁴⁸

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

Naast deze twee opties, komt een derde alternatief erop neer om een gelijkaardig mechanisme toe te passen als dat voor de terugname van bepaalde afvalstoffen, zoals bijvoorbeeld volgens het model van Recupel voor afval van elektrische en elektronische apparatuur (AEEA). Dat mechanisme is sinds 2001 in België ingevoerd door de drie gewesten. Om de terugname van AEEA te garanderen, heeft elk van de gewesten een 'milieuovereenkomst' gesloten, met als doel de uitwerking van de UPV-terugnameplicht te concretiseren.¹⁴⁹ Om voor de financiering van de beheersorganismen belast met

¹⁴⁵ HvJ 13 juli 1989, C-93/88 en C-94/88, *Wisselink, Rec.*, 2671, punt 20 en HvJ 19 september 2002, C-101/00, *Tulliasiamies en Siliin*, punt 16.

¹⁴⁶ HvJ 17 september 1997, C-347/95, *UCAL, Rec.*, I-4911.

¹⁴⁷ Voor de luiers was het voorstel om de heffing evenredig te berekenen naargelang de kilogrammen in het verbruik gebrachte luiers. In het geval van de matrassen lijkt het verkiesbaar, gelet op de minder goed vastgestelde band tussen het gewicht en het product, dat de heffing wordt gekoppeld aan het aantal matrassen dat in het verbruik is gebracht. Men zou echter ook kunnen afgaan op de afmetingen van een matras. Immers, er zitten over het algemeen minder materialen in een eenpersoons matras dan in een tweepersoons matras.

¹⁴⁸ *Supra*. Met betrekking tot douanerechten, zie de volgende rechtspraak: HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportorer*; en HvJ 29 april 2004, C-387/01, *Weigel*.

¹⁴⁹ Zie in het Vlaams Gewest oorspronkelijk de Milieubeleidsovereenkomst van 26 januari 2001 betreffende de uitvoering van de VLAREA-aanvaardingsplicht van afgedankte elektrische en elektronische apparatuur, *BS* 31 mei 2001; en vervolgens de Milieubeleidsovereenkomst van 17 oktober 2008 betreffende de aanvaardingsplicht voor afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *BS* 9 juni 2009. In het Waals Gewest: 'la convention environnementale du 11 mai 2010 concernant l'obligation de reprise des déchets d'équipements électriques et électroniques', *BS* 10 juni

het verzekeren van de terugnameplicht te zorgen, voorzien de drie gewestelijke milieuovereenkomsten dat een 'milieubijdrage' moet worden betaald per apparaat bij het op de markt brengen van dit apparaat.¹⁵⁰ Twee types van milieubijdragen kunnen onderscheiden worden:

1. de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van huishoudelijke AEEA; en
2. de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van professionele AEEA.

In beide gevallen moeten de producenten en importeurs van AEEA de bijdrage betalen. In het geval van de milieubijdrage met betrekking tot de financiering van de terugname van huishoudelijke AEEA, zal de milieubijdrage *in fine* gedragen worden door de consument.¹⁵¹ In de milieuovereenkomsten van de gewesten staat hieromtrent:

*Deze milieubijdragen met vermelding van de bedragen worden steeds, per apparaat of groep van apparaten, op de factuur vermeld bij de verkoop van een apparaat tussen handelaars in EEA. De milieubijdragen worden steeds netto in de commercialisatieketen doorgegeven en duidelijk gecommuniceerd en doorberekend aan de gebruikers.*¹⁵² (eigen onderlijning)

In het licht van het UPV-mechanisme van Recupel, zou eraan gedacht kunnen worden een gelijkaardig systeem in te voeren voor matrassen. De hypothese van een milieubijdrage voor matrassen is echter te onderscheiden van dat systeem. De producten die op aan het systeem 'Recupel' zijn onderworpen, maken namelijk deel uit van de categorie 'afgedankte elektrische en elektronische apparatuur' die op Europees niveau op een specifieke manier zijn gereguleerd. Omdat dit niet het geval is voor matrassen, kan men zich vragen stellen bij de compatibiliteit van deze heffing (milieubijdrage) voor matrassen met de regels van de interne markt. Zo kan er bijvoorbeeld getwijfeld worden aan de overeenstemming met artikel 110 VWEU doordat de heffing (en de administratieve verplichtingen die ermee verbonden zijn) zwaarder zouden kunnen uitvallen voor de producten die van andere lidstaten komen.

Ten slotte, een laatste mogelijkheid voor het Vlaams Gewest zou zijn om zich te inspireren op de Waalse heffing op afvalstoffen onderworpen aan een terugnameplicht.¹⁵³ Deze heffing slaat op de afvalstoffen waarvoor in het Waals Gewest een terugnameplicht bestaat. Het beoogde doel is om de

2010. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest: 'la convention environnementale du 6 février 2012 concernant l'obligation de reprise des déchets d'équipements électriques et électroniques', BS 29 februari 2012.

¹⁵⁰ Zie artt. 15 en 16 van de Vlaamse milieubeleidsvereenkomst van 17 oktober 2008. Voor het Waals Gewest, zie de artt. 16 en 17 van de milieuovereenkomst van 11 mei 2010. Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, zie de artt. 15 en 16 van de milieuovereenkomst van 6 februari 2012.

¹⁵¹ Zie ook GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, BS 11 augustus 2008, overw. B.5.3: 'De financiering van de tenuitvoerlegging, door een erkende instelling, van die terugnameplicht wordt dus gedragen door de producenten, invoerders en distributeurs van aan de terugnameplicht onderworpen producten, onder voorbehoud dat zij het bedrag ervan kunnen doorrekenen in de prijs van de door hen verkochte producten.'

¹⁵² Artikel 15, § 4 van de Vlaamse milieubeleidsvereenkomst van 17 oktober 2008. Een gelijkaardig artikel is terug te vinden in de Waalse milieuovereenkomst van 11 mei 2010 (artikel 16, § 4) en in de Brusselse milieuovereenkomst van 6 februari 2012 (artikel 15, § 4).

¹⁵³ Artt. 22-26 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007 'favorisant la prévention et la valorisation des déchets en Région wallonne et portant modification du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes', BS 24 april 2007. Zie ook GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008; J.-P. MAGREMANNE en F. VAN DE GEJUCHTE, 'Aperçu des taxes en Région wallonne', LRB 2008, 133-136; I.-S. BROUHNS, 'La taxation des déchets en Région wallonne: quelques principes en question', in L.DEMEZ, *La gestion des déchets. Concepts, obligations, responsabilités, taxation*, Limal, Anthémis, 2012, 249.

producenten van de onder de terugnameplicht vallende afvalstoffen te onderwerpen aan de heffing.¹⁵⁴ Zo zijn enkel de afvalstoffen die *niet* ingezameld, gerecycleerd of gevaloriseerd¹⁵⁵ zijn conform de terugnameplicht onderworpen aan de heffing. Artikel 24 van het Waalse decreet van 22 maart 2007 stelt in dat verband:

De belasting wordt berekend op grond van het aantal ton afval van de producten die op de markt gebracht worden in het Waalse Gewest en die krachtens de terugnameplicht het voorwerp moeten uitmaken van een inzameling, recyclage en/of valorisatie.

*De belastingplichtige wordt vrijgesteld voor het aantal ton afval dat in de loop van het boekjaar daadwerkelijk ingezameld, gerecycleerd en/of gevaloriseerd wordt ter uitvoering van de terugnameplicht.*¹⁵⁶

Oorspronkelijk bedroeg de heffing 150 euro/ton afvalstoffen. Intussen is dit 166,50 euro/ton.¹⁵⁷

Naar het model van deze heffing, zou het Vlaams Gewest een terugnameplicht kunnen invoeren voor 'gebruikte matrassen' ten aanzien van de distributeurs/producenten/importeurs van matrassen. Deze niet-fiscale verplichting zou dan samen kunnen gaan met een fiscale verplichting ten aanzien van de distributeurs/producenten die de terugnameplicht niet zouden respecteren. Zoals voor het voorstel gebaseerd op het Recupel-model, kan men zich ook hier echter vragen stellen bij de compatibiliteit van een dergelijk voorstel met het Europees recht, indien de verplichtingen ten aanzien van matrassen afkomstig uit de andere lidstaten zwaarder zijn dan de verplichtingen voor de matrassen geproduceerd op het gewestelijke territorium. Voor importeurs is een terugname wellicht moeilijk. Ook zou de maatregel, in het geval er geen nationale productie is, eventueel gelijkgesteld kunnen worden met een douanerecht.

4. Conclusie

De vraag of het Vlaams Gewest in het licht van het principe van UPV een belasting op producten zou mogen invoeren waarbij de ontvangsten worden gebruikt om de preventie, hergebruik, inzameling, nuttige toepassing, recyclage en/of verwerking van het afval te bekostigen, dient in beginsel positief te worden beantwoord.

Het Vlaams Gewest geniet de fiscale bevoegdheid om een dergelijke heffing op te leggen. Art. 2 van de Wet 23 januari 1989 betreffende de belastingbevoegdheid versterkt dit nog eens door te bepalen dat het heffen van belastingen op afvalstoffen uitsluitend voorbehouden blijft aan de gewesten, al verandert het niets aan de fiscale bevoegdheid op grond van art. 170 Gw. Art. 170, § 2 Gw. bepaalt namelijk dat de gewesten autonome belastingen mogen heffen. Dit zou derhalve de juridische grondslag moeten zijn van de voorgestelde belasting. Het Vlaams Gewest kan dus in principe

¹⁵⁴ GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, overw. B.7. en B.8.1.

¹⁵⁵ Het fiscaal decreet van 22 maart 2007 noch het decreet van 27 juni 1996 betreffende de afvalstoffen bevat een definitie van 'valorisatie'. Valorisatie zou moeten worden uitgelegd als 'nuttige toepassing'.

¹⁵⁶ Art. 24 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007, zoals eerder vermeld.

¹⁵⁷ Art. 25 van het fiscaal decreet van 22 maart 2007.

belastingen heffen op *alles*, tenzij blijkt dat dit niet geoorloofd is als daarvan de noodzakelijkheid blijkt, aldus art. 170, § 2, lid 2 Gw. Uit de studie is gebleken dat het aannemelijk is dat dit niet het geval is. Wel wordt benadrukt dat er per geval (per productgroep) moet worden nagegaan of dit inderdaad het geval is en wat daarvoor dan de beste vorm is.

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

Vervolgens is de invoering van een heffing op luiers onderzocht in het licht van twee modaliteiten: een niet-geharmoniseerde accijns op luiers en een heffing op de verkoop van luiers. In de hypothese van een niet-geharmoniseerde accijns, suggereert deze bijdrage om *mutatis mutandis* het huidige mechanisme van de federale milieuheffingen op de plastic zakken te kopiëren. Er moet er daarbij wel over gewaakt worden dat hierbij niet wordt ingegaan tegen het gelijkheidsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel. Bovendien is het belangrijk om te verzekeren dat zo een heffing geen afbreuk doet aan de beginselen van de economische en monetaire unie alsook de beginselen van de interne markt. In de hypothese van een heffing op de verkoop verbonden met de prijs, is het belangrijkste obstakel het *non bis in idem*-beginsel, dat de gewesten zou verbieden een heffing in te voeren op de verkoop van luiers, omdat een dergelijke heffing door toepassing van het *non bis in idem*-beginsel gelijkgesteld zou kunnen worden met de BTW die reeds op federaal niveau bestaat. Wij menen echter dat er goede argumenten bestaan in het voordeel van de conformiteit van zo een heffing met de regels van fiscale bevoegdheidsverdeling, omwille van het specifieke karakter en de finaliteiten van een heffing op de verkoop van luiers.

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

Bibliografie

Literatuur

GANSHOF VAN DER MEERSCH, *Journal des tribunaux* 1955, 194.

Economische Samenwerking en Ontwikkeling, *Border Tax Adjustments and Tax Structures in OECD Member Countries*, Parijs, 1968.

B. PEETERS, 'De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet', *Rechtskundig Weekblad* 1987-88, 241-250.

R. ANDERSEN, 'La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'art.113 de la Constitution', in *Liber Amicorum Prof. E.M. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, 941-951.

J. KIRKPATRICK en P. GLINEUR, 'La distinction entre l'impôt et la 'rétribution' régie par l'article 113 de la Constitution', in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, Brussel, Bruylant, 1992:1, 547-579.

N. DE SADELEER, 'La taxation de la collecte des déchets destinés à être éliminés ailleurs que sur le territoire de la Région où ils sont collectés en butte avec l'Union douanière belge', *Amén.* 1997, 47-52.

J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Antwerpen, Afdeling Wetgeving, Maklu, 1999.

A. GOEGEBUER, 'Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbattenheffing', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2002, 839-884.

C. REDANT, 'Wat te verstaan onder het begrip 'retributie'. Een analyse van wetgeving, rechtspraak en rechtsleer in het licht van de Grondwet', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2003, 95-107.

DE RIEMAECKER, *Jurisprudence fiscale* 2003, nr. 181, *JLMB* 2003, 1186- 1198, noot

G. ROSOUX, "Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d'impôt", *Arbeid en Milieu* 2003, 301-303; *Tijdschrift voor bestuurswetenschappen en publiekrecht* 2004, 650-651.

M. BOUNCTOLS, 'De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage', *Journal des tribunaux* 2005, 797-803.

M. VAN DAMME, M., *Overzicht van het Grondwettelijk Recht*, Brugge, Die Keure, 2008.

B. VANHEUSDEN en C. VANDERKERKEN, *Fiscaliteit en Milieu; Status quaestionis inzake milieu-, energie-, en leegstandsheffingen*, Bibliotheek Milieurecht en Ruimtelijke Ordening, Brussel, Larcier, 2008.

M. SENTSOVA, "VAT and Direct Taxes: How to Distinguish", in M. LANG, P. MELZ en T. ECKER (eds), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, *International Bureau of Fiscal Documentation* 2009, 189.

L. LAVRYSEN, *Handboek Milieurecht*, Grandaius, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2010.

K. BONTE et al., *Milieuheffingen & -subsidies*, Uitgave 2011-2012, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2011.

A. BORTOLOTTI, 'Les notions d'impôt et de rétribution: commentaire de l'arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006 de la cour d'arbitrage', *Revue Générale de Fiscalité* 2011/2, 15-26.

J.P. MAGREMANNE en F. VAN DE GEJUCHTE, 'Aperçu des taxes en Région wallonne', *Locale en regionale belastingen* 2008, 133-136.

L. VERLINDEN, *Lokale en regionale belastingen*, Fiscaal Compendium, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2012.

I.S. BROUHNS, 'La taxation des déchets en Région wallonne: quelques principes en question', in L.DEMEZ, *La gestion des déchets. Concepts, obligations, responsabilités, taxation*, Limal, Anthémis, 2012, 249.

P. GABRIEL, 'Neen, toch niet nog eens... over het non bis in idem-beginsel in belastingzaken', in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2012, 107-139.

J. VANDE LANOTTE, G. GOEDERTIER en T. DE PELSMAEKER, *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Brugge, die Keure, 2013.

N. DE SADELEER, 'La fiscalité environnementale à l'épreuve du droit du marché intérieur. De l'imposition différenciée de l'énergie renouvelable à celle des terres contaminées', in E. TRAVERSA et al. (eds), *Les Dialogues de la fiscalité Anno 2013*, Brussel, Larcier, 2013, 79-127.

C. MICHAEU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Brussel, Larcier, 2013.

Economische Samenwerking en Ontwikkeling, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

M. BOURGEOIS, 'La "matière imposable" des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014', *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthémis, 2014.

E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, 2014-2015, 93-106.

B. VANHEUSDEN, E. TRAVERSA en A. PIRLOT, Juridische grenzen aan milieufiscale maatregelen voor een duurzaam materialenbeheer, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, Vol. 489, 2015, 814-827.

A. Wetgeving, beleid en voorbereidende werken

Internationaal

Verdrag van 7 december 1944 inzake de internationale burgerluchtvaart

Wereldovereenkomst van 30 oktober 1948 voor Tarieven en Handel (GATT)

Europees

Richtl. 94/62/EG, betreffende verpakking en verpakkingsafval, *Pb.L.* 31 december 1994, afl. 365.

Richtl. 1999/62/EG, 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen, *Pb.L.* 26 september 2006, afl. 266.

Richtl. 2002/96/EG, 27 januari 2003 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 13 februari 2003, afl. 37.

Richtl. 2006/12/EG, 5 april 2006 betreffende afvalstoffen, *Pb.L.* 27 april 2006, afl. 114.

Verord. (EG) Nr. 1013/2006/EG, 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen, *Pb.L.* 12 juli 2006, afl. 190.

Richtl. 2006/66/EG, 6 september 2006 inzake batterijen en accu's, alsook afgedankte batterijen en accu's en tot intrekking van Richtlijn 91/157/EEG, *Pb.L.* 26 september 2006, afl. 266.

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

Richtl. 2008/7/EG, 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, *Pb.L.* 21 februari 2008, afl. 46.

Richtl. 2008/98/EG, 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, *Pb.L.* 22 november 2008, afl. 312.

Richtl. 2012/19/EU, 4 juli 2012 betreffende afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *Pb.L.* 24 juli 2012, afl. 197.

Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (*geconsolideerde versie*), *Pb.L.* 26 oktober 2012, afl. 326.

Richtl. 2015/720/EU van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2015 tot wijziging van Richtlijn 94/62/EG betreffende de vermindering van het verbruik van lichte plastic draagtassen, *Pb.L.* 6 mei 2015, afl. 115.

Mededeling (Comm.) Maak de cirkel rond - Een EU-actieplan voor de circulaire economie, 2 december 2015, COM(2015) 614.

Voorstel (Comm.) voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 2008/98/EC betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen, 2 december 2015, COM(2015) 595 - 2015/0275 (COD).

Federaal

Bijzondere wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen (BWHI), *BS* 15 augustus 1980, 9434.

Bijzondere wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (BFW), *BS* 17 januari 1989, 850.

Wet 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid, *BS* 24 januari 1989, 1217.

Bijzondere wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, *BS* 20 juli 1993, 16838.

Ontwerp van Bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-2001, nr. 1183/001.

Bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26646.

Wet 30 december 2002 houdende diverse fiscale bepalingen op het stuk van milieutaksen en ecobonussen, *BS* 17 april 2003, 1493.

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

Programmawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007, 25153.

Ministerieel besluit van 8 juni 2007 tot wijziging van het ministerieel besluit van 2 maart 2004 betreffende het fiscaal stelsel van drankverpakkingen onderworpen aan verpakkingsheffing en producten onderworpen aan milieutaks, *BS* 15 juni 2007, 32652.

Ontwerp van Programmawet 12 december 2012, MvT, Hoofdstuk 5 Wijziging van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2561/001.

Programmawet 27 december 2012, *BS* 31 december 2012, 88860.

Federaal regeerakkoord van 9 oktober 2014

Vlaams

Decr.VI. 2 juli 1981 betreffende het beheer van afvalstoffen, *BS* 25 juli 1981, 9334.

Decr.VI. van 23 januari 1991 tot oprichting van het fonds voor de preventie en sanering inzake leefmilieu en natuur als gewestdienst met afzonderlijk beheer, *BS* 2 februari 1991, 2164.

Decr.VI. 25 juni 1992 houdende diverse bepalingen tot begeleiding van begroting 1992, *BS* 11 juli 1992, 15893.

VI. Milieubeleidsovereenkomst van 26 januari 2001 betreffende de uitvoering van de VLAREA-aanvaardingsplicht van afgedankte elektrische en elektronische apparatuur, *BS* 31 mei 2001, 18277.

VI. Milieubeleidsovereenkomst van 17 oktober 2008 betreffende de aanvaardingsplicht voor afgedankte elektrische en elektronische apparatuur (AEEA), *BS* 9 juni 2009, 40634.

Regeerakkoord VI.Reg. 2009-2014, *Een daadkrachtig Vlaanderen in beslissende tijden – Voor een vernieuwende, duurzame en warme samenleving*.

Decr.VI. 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen (Materialendecreet), *BS* 28 februari 2012, 12943.

B.VI.Reg. 17 februari 2012 tot vaststelling van het Vlaams reglement betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen (VLAREMA), *BS* 23 mei 2012, 29590.

Ontwerp van Decr. betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, MvT, *Parl.St.* VI.Parl. 2010-2011, stuk 1233 - nr. 1, 3-40.

Regeerakkoord VI.Reg. 2014-2019, *vertrouwen, verbinden, vooruitgaan*

J. SCHAUVLIEGE, Vlaams minister van Omgeving, Natuur en Landbouw, Beleidsnota 2014-2019 Leefmilieu en natuur.

J. SCHAUVLIEGE, Vlaams minister van Omgeving, Natuur en Landbouw, Beleidsnota 2014-2019 Omgeving.

SERV, Advies regulerende afvalwaterheffing, 14 oktober 2009, pp. 1-33

B. Jurisprudentie

Europees

HvJ 13 juli 1989, C-93/88 en C-94/88, *Wisselink*.

HvJ 11 december 1990, C-47/88, *Commissie t. Denemarken*.

HvJ 19 maart 1991, C-109/90, *Gemeente Overijse*.

Advocaat-generaal M. GIUSEPPE TESAURO in de zaak C-200/90, 30 januari 1992.

HvJ 9 juli 1992, C-2/90, *Waalse afvalstoffen*.

HvJ 14 februari 1995, C-279/93, *Schumacker*.

HvJ 17 september 1997, C-347/95, *UCAL*.

HvJ 2 april 1998, C-213/96, *Outokumpu Oy*.

HvJ 9 maart 2000, C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW)*.

HvJ 8 november 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH*.

HvJ 19 september 2002, C-101/00, *Tulliasiamies en Siliin*.

HvJ 27 februari 2003, C-389/00, *Commissie t. Duitsland*.

HvJ 17 juni 2003, C-383/01, *De Danske Bilimportører*.

HvJ 9 april 2004, C-308/01, *Gil Insurance*.

HvJ 29 april 2004, C-387/01, *Weigel*.

HvJ 13 januari 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*.

HvJ 8 november 2007, C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*.

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

Advocaat-generaal J. KOKOTT in de zaak C-366/19, 6 oktober 2011.

HvJ 27 februari 2014, C-82/12, *Transport Jordi Besora*.

HvJ 2 oktober 2014, C-254/13, *Orgacom BVBA tegen Vlaamse Landmaatschappij*.

Belgisch

Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, 191.

Cass. 12 oktober 1954, *Pas.* 1955, 106.

Cass. 28 januari 1988, *Pas.* 1988, I, 619.

Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47.

Arbitragehof 14 november 1991, nr. 32/91.

Arbitragehof 27 januari 1994, nr. 11/94.

Arbitragehof 2 februari 1995, nrs. 4 tot 10/95.

Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 55/96.

Arbitragehof 12 juni 1997, nr. 34/97.

Cass. 16 oktober 1997, *Pas.*, I, 1041.

Arbitragehof 21 januari 1998, nr. 4/98.

Arbitragehof 20 mei 1998, nr. 51/98.

Cass. 10 september 1998, *Pas.* 1998, I, 397.

Arbitragehof 3 maart 1999, nr. 30/99.

Arbitragehof 3 mei 2000, nr. 47/2000.

Arbitragehof 5 juli 2000, nr. 86/2000.

Arbitragehof 18 oktober 2001, nr. 128/2001.

Cass. 10 mei 2002, C010034F.

Cass. 20 maart 2003, C.01.0269.F/1, *Pas.*, I, 556.

Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003.

Arbitragehof 28 april 2004, nr. 66/2004.

Arbitragehof 1 december 2004, nr. 195/2004.

Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005.

Arbitragehof 26 april 2006, nr. 58/2006.

Arbitragehof 17 mei 2006, nr. 80/2006.

GwH 13 maart 2008, nr. 53/2008.

RvS 18 april 2008, nr. 182.145.

GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008.

GwH 1 september 2008, nr. 121/2008.

GwH 8 juli 2010, nr. 83/2010.

GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010.

GwH 20 september 2012, nr. 111/2012.

GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014.

GwH 30 oktober 2014, nr. 159/2014.