

Rolnummer 1007
Arrest nr. 35/97 van 12 juni 1997

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 208, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans en A. Arts, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

Bij vonnis van 15 november 1996 in zake de n.v. Royale Belge tegen de Belgische Staat, J. Pougin en M. Filot, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 november 1996, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Is artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 3 juni [lees : 30 mei] 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, strijdig met het beginsel van gelijkheid verankerd in de vroegere artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, die de artikelen 10 en 11 van de gecordineerde Grondwet van 17 februari 1994 zijn geworden, in zoverre het de Koning - in de rechtspraak van het Hof van Cassatie - ertoe machtigt te bepalen dat de derde-schuldenaar van een belastingplichtige van inkomstenbelastingen automatisch rechtstreekse schuldenaar zal zijn voor het totale bedrag van de belastingen verschuldigd door genoemde belastingplichtige, in alle gevallen waarin de derde niet de aangifteplicht zal hebben nageleefd die te zijnen aanzien geldt in het kader van invorderingsprocedures ingesteld tegen de belastingplichtige, terwijl dat automatische karakter niet bestaat in het gemeen recht ?

2. Is artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 3 juni [lees : 30 mei] 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, strijdig met het beginsel van gelijkheid verankerd in de vroegere artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, die de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994 zijn geworden, in zoverre het de Koning - in de rechtspraak van het Hof van Cassatie - ertoe machtigt te bepalen dat de derde-beslagene vervolgd zal kunnen worden als schuldenaar zonder meer, zonder voorafgaande tussenkomst van de beslagrechter, terwijl die voorafgaande tussenkomst onontbeerlijk is in het gemeen recht ? »

II. *De feiten de rechtspleging in het bodemgeschied*

Op 11 mei 1993 was de n.v. Royale Belge, schuldenares van een schadeloosstelling van haar verzekerde J. Pougin, het voorwerp van de vordering die geldt als vereenvoudigd derdenbeslag, voorgeschreven bij artikel 215, § 1, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna K.B./W.I.B.), dat op dat ogenblik van kracht was en ondertussen artikel 164, § 1, van het K.B./W.I.B. 1992 is geworden, waarbij de ontvanger der directe belastingen te Luik 8 haar heeft verzocht de bedragen te betalen die toekomen of zullen toekomen aan J. Pougin en diens echtgenote M. Filot.

De n.v. Royale Belge heeft nagelaten de verklaring van derde-beslagene te doen binnen de termijn van vijftien dagen, voorgeschreven bij artikel 215, § 4, van het K.B./W.I.B. Bijgevolg richtte de administratie der directe belastingen, op grond van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B., tot haar een bevel tot betalen van de belastingschuld van J. Pougin en M. Filot, waarbij het dwangbevel was gevoegd dat was vastgesteld krachtens de uitvoerbaarverklaring van de kohieren op naam van de laatstgenoemden.

Bij een exploit van 31 augustus 1993 heeft de n.v. Royale Belge voor de beslagrechter in de Rechtbank van eerste aanleg te Luik verzet aangetekend tegen de uitvoering, te haren laste, van het dwangbevel vastgesteld op naam van de echtgenoten J. Pougin en M. Filot. Op 16 september daaropvolgend heeft zij de laatstgenoemden gedagvaard om in die procedure tussen te komen.

In zijn vonnis van 15 november 1996 stelt de beslagrechter vast dat het Hof van Cassatie, bij een arrest van 24 mei

1996, aan het Arbitragehof een vraag heeft gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972, in zoverre het de Koning machtigt te bepalen dat de derde, die schuldenaar is van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen, automatisch rechtstreekse schuldenaar voor het totaal bedrag van de door die belastingschuldige verschuldigde belastingen is, in alle gevallen waarin de derde niet voldoet aan de verplichtingen om een verklaring te doen die hem worden opgelegd in het kader van tegen de belastingschuldige ingestelde invorderingsprocedures. Aangezien het Arbitragehof op die datum nog niet op die prejudiciële vraag had geantwoord, beslist de beslagrechter dezelfde vraag aan het Hof te stellen. Het gaat om de eerste vraag, die hierboven *sub I* is geciteerd.

Hij voegt er evenwel aan toe dat die vraag « slechts weinig belang heeft, aangezien de ontvanger als enige de omvang zou vermogen te beoordelen van de vervolging die hij tegen de derde-beslagene wenst in te stellen » en dat het probleem rijst van de ontstentenis van voorafgaande rechterlijke controle van de beslagrechter ten aanzien van de omvang van de schuld van de derde-beslagene onder het stelsel van artikel 215 van het K.B./W.I.B. Hij beslist bijgevolg de tweede prejudiciële vraag te stellen die hierboven *sub I* is geciteerd.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 20 november 1996 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 9 december 1996 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 17 december 1996.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Vanstahl International, met maatschappelijke zetel te 1090 Brussel, Fernand Tonnetgaarde 35, bij op 13 januari 1997 ter post aangetekende brief;

- J.-Y. Meunier, wonende te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, de n.v. Dry, met maatschappelijke zetel te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, en de n.v. Cogérim, met maatschappelijke zetel te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, bij op 13 januari 1997 ter post aangetekende brief;

- de n.v. Royale Belge, waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is te 1170 Brussel, Vorstlaan 25, bij op 16 januari 1997 ter post aangetekende brief;

- de Belgische Staat, bij op 17 januari 1997 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 12 februari 1997 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Vanstahl International, bij op 4 maart 1997 ter post aangetekende brief;

- J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogérim, bij op 4 maart 1997 ter post aangetekende brief;

- de Belgische Staat, bij op 10 maart 1997 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 29 april 1997 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 20 november 1997.

Bij beschikking van 16 april 1997 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 6 mei 1997, nadat het de partijen had uitgenodigd zich nader te verklaren over de ontvankelijkheid van de op grond van artikel 87, § 1, van voormelde bijzondere wet ingediende memories, gelet op het voorschrift van dat artikel, dat met name bepaalt dat « ieder die van een belang doet blijken in de zaak voor de rechter die de verwijzing gelast, een memorie aan het Hof [kan] richten ».

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 17 april 1997 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 6 mei 1997 :

- zijn verschenen :

. Mr. V. Martin, advocaat bij de balie te Luik, voor de n.v. Royale Belge;

. Mr. J. Vanden Branden *loco* Mr. R. Tournicourt, advocaten bij de balie te Brussel, voor de n.v. Vanstahl International, J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogerim;

. Mr. D. Drion, advocaat bij de balie te Luik, voor de Belgische Staat;

- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en G. De Baets verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. Onderwerp van de betwiste bepaling

Artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (dat artikel 300, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is geworden) bepaalt :

« Art. 208. § 1. De Koning regelt :

1^o de wijze waarop men dient te handelen voor de aangiften, de opmaking en de kennisgeving der kohieren, de betalingen, de kwijtschriften en de vervolgingen; »

V. In rechte

- A -

Memorie van de Ministerraad en van de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën

A.1.1. De aangevoerde discriminaties vinden hun oorsprong niet in artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, doch in artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. Overeenkomstig de rechtspraak van het Arbitragehof, dient dit Hof zich onbevoegd te verklaren. Het staat aan de hoven en rechtbanken de bestaanbaarheid van de verordeningsbepaling met de wet te beoordelen op grond van artikel 159 van de Grondwet. Bovendien, zelfs indien - *quod non* - artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden, dan zou zulks nog niet noodzakelijkerwijze betekenen dat artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen hetzelfde gebrek bevat : het gaat om een algemene bepaling die de Koning ermee belast uitvoeringsmaatregelen te nemen, maar die Hem niet ertoe machtigt ongrondwettige maatregelen te nemen (in die zin : arrest nr. 70/95 van het Hof).

A.1.2. Ten gronde bestaat er geen verschil in behandeling tussen categorieën van personen : het verschil vloeit veeleer voort uit de inwerkingstelling van onderscheiden procedures naargelang het gaat om verschillende categorieën van schulden. In zijn arrest nr. 30/92 heeft het Hof reeds geoordeeld dat een verschil in behandeling geen betrekking had op categorieën van personen, te dezen rechtsonderhorigen voor verschillende rechtbanken, die bijgevolg al dan niet de maatregel van opschorting van de uitspraak van een veroordeling konden genieten, doch om categorieën van overtredingen die niet vergeleken kunnen worden.

A.1.3. De situatie van de derden-houders in fiscale zaken en in de andere aangelegenheden is verschillend. Vastgesteld dient te worden of de schuldvordering waarop de beslaglegger zich beroept, van publiekrechtelijke of privaatrechtelijke aard is. De sanctie van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. moet worden begrepen gelet op de doelstelling van die bepaling : het gaat erom een snelle, soepele, doeltreffende en kosteloze procedure te organiseren ten voordele van de Schatkist en van de belastingschuldige, met het oog op het verzekeren van de werking van de Staat. Arresten van het Hof van Beroep te Luik en het Hof van Beroep te Brussel zijn op die overweging gegrond om artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. te verantwoorden.

De fiscus beschikt niet over de mogelijkheid om van zijn schuldenaars contractuele waarborgen te krijgen die bijzonder doeltreffend blijken. De ontvanger der belastingen is vaker dan de meeste andere schuldeisers verplicht een beroep te doen op de procedures van gedwongen tenuitvoerlegging; het is derhalve logisch die procedures op fiscaal vlak te versterken ten opzichte van het gemeen recht.

De aard en het doel van de fiscale schuldvordering verantwoorden dat de schuld en de schuldenaar worden bepaald door de wet en de verordeningen, waarbij de administratie der directe belastingen eenzijdig overgaat tot vaststelling van de uitvoerbare titels en de inning die bij wege van het door de ontvangers uitgevaardigde dwangbevel kan worden nagestreefd. De sanctie waarin artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. voorziet, past in het kader van die maatregelen tot inning.

Voor het overige staat het niet aan de Arbitragehof de opportuniteit van de betwiste maatregel te beoordelen.

Memorie van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim

A.2.1. J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim doen blijken van het belang bij de zaak in de zin van artikel 87 van de bijzondere wet op het Arbitragehof. Dat belang onderscheidt zich van dat van de verzoekende partij : het bestaat bij elke persoon die door de beslissing van het Hof in zijn situatie rechtstreeks zou kunnen worden geraakt (Arbitragehof, arrest nr. 40/90).

Te dezen is dat belang het volgende : het arrest in deze zaak kan de rechten van de drie tussenkomende partijen rechtstreeks raken in zoverre de beslagrechter te Oudenaarde het niet nodig zou achten dezelfde prejudiciële vragen aan het Hof te stellen. In de zaak die voor die beslagrechter hangende is, wordt evenals in deze zaak de bestaanbaarheid, met artikel 10 van de Grondwet, betwist van artikel 300, § 1, P, van het W.I.B. 92 (vroeger artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. 64), ten uitvoer gelegd onder meer door artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 (vroeger artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B.). De tussenkomende partijen waren het voorwerp van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92, in het kader van de procedure van invordering van belastingen verschuldigd door een andere vennootschap, en zij hebben nagelaten de verklaring van derde-beslagene af te leggen binnen de termijn van vijftien dagen, voorgeschreven bij dat artikel 164. Overeenkomstig artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 kunnen zij dus worden vervolgd alsof zij rechtstreeks schuldenaar waren van de belastingschulden van de vennootschap. Zij hebben verzet aangetekend tegen de dwangbevelen die hun door de ontvanger der belastingen zijn betekend; die zaken zijn hangende voor de beslagrechter te Oudenaarde.

A.2.2. Ten gronde stelt het gemeen recht van de artikelen 1452, § 1, 1466 en 1542 van het Gerechtelijk Wetboek inzake derdenbeslag de sanctie volgens welke, wanneer de derde-schuldenaar zijn verklaring niet doet binnen de termijn van vijftien dagen of ze niet heeft gedaan in overeenstemming met artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek, hij schuldenaar kan worden verklaard van het geheel of een gedeelte van de schuld van zijn schuldeiser, afhankelijk van de voorafgaande tussenkomst van de beslagrechter. De beslagrechter beschikt in dat opzicht over een ruime beoordelingsbevoegdheid en, volgens de rechtspraak, zal hij de derde-beslagene slechts schuldenaar verklaren wanneer er sprake is van fraude, collusie of onverschoonbare nalatigheid; de sanctie zal niet worden opgelegd wanneer de derde geen enkele schuld heeft ten aanzien van de hoofdschuldenaar. De sanctie kan in het gemeen recht zelfs niet worden opgelegd wanneer de derde verzuimt een aanvullende verklaring af te leggen op verzoek van de beslaglegger of de beslagen schuldenaar over het vermeerderen van de bezittingen waarvan de derde-beslagene schuldenaar is.

Het is de procedure van gemeen recht die van toepassing is inzake de B.T.W. : artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-Wetboek verwijst immers naar artikel 1542, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek. De rechtspraak ter zake stelt de eventuele sanctie van de gelijkstelling van de derde-houder met de rechtstreekse belastingschuldige afhankelijk van het bestaan van een verberging van de goederen, van een poging in die zin of van een frauduleuze collusie.

De sanctie van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 is zwaarder dan die welke voortvloeit uit het gemeen recht : zij is automatisch en vloeit niet voort uit een beslissing van een onafhankelijke en onpartijdige rechter na een debat op tegenspraak; de derde is medeschuldenaar van het geheel van de fiscale schulden van de belastingplichtige, zelfs indien hij geen enkele schuld heeft ten aanzien van die laatstgenoemde; de derde kan schuldenaar tegenover de fiscus worden verklaard, zelfs boven het bedrag van zijn eigen schuld tegenover de belastingplichtige; de derde die de eerste verklaring heeft afgelegd, doch nagelaten heeft een aanvullende verklaring af te leggen op grond van artikel 164, § 4, tweede lid, van het K.B./W.I.B. 92, is ook automatisch schuldenaar van de schulden van de belastingplichtige en kan bovendien daartoe door de ontvanger in rechte worden vervolgd.

De aangeklaagde ongelijkheid vloeit voort uit het feit dat, volgens de regeling vervat in artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92, er geen optreden van de beslagrechter is dat rekening kan houden met de feitelijke elementen, en uit het feit dat de schuld van de derde niet beperkt is tot wat in werkelijkheid aan de oorspronkelijke belastingplichtige verschuldigd was. De ontvanger der directe belastingen is overigens niet bevoegd om het bedrag van de schuld te verminderen naar gelang van het door de derde-beslagene verschuldigde bedrag.

De omstandigheid dat het bijzondere stelsel van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 betrekking heeft op een belastingschuld inzake inkomstenbelastingen en tot doel heeft de rechten van de Schatkist te vrijwaren, verantwoordt niet het verschil in behandeling op het vlak van de invordering en de vervolging tussen de verschillende categorieën van derden-beslagenen. Artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-Wetboek voorziet immers niet in een dergelijke regeling en de schuldenaar van de B.T.W.-plichtige kan niet worden vervolgd als hoofdelijke schuldenaar op grond van een eenzijdige en uitvoerbare beslissing van de B.T.W.-ontvanger. Er is geen enkel pertinent criterium van onderscheid tussen de derden-beslagenen die vervolgd worden voor een schuld inzake inkomstenbelastingen, een B.T.W.-schuld of een gemeenrechtelijke schuld.

De aangeklaagde sanctie is bovendien onevenredig ten opzichte van de doelstelling die erin bestaat de betaling te verkrijgen van de openstaande belastingschulden van de oorspronkelijke belastingplichtige en te vermijden dat de derde-beslagene, in samenspraak met laatstgenoemde, de hem verschuldigde bedragen zou verbergen ten nadele van de beslaglegger. Artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 heeft immers een onweerlegbaar vermoeden ingevoerd volgens hetwelk de nalatige derde-beslagene automatisch wordt geacht schuldenaar te zijn van de belastingplichtige voor een schuld die gelijk is aan het totale bedrag van de nog te betalen

belastingenschulden, eventueel vermeerderd met de belastingverhogingen, interesten en boetes, sommen die derhalve invorderbaar zijn lastens de derde-beslagene. Deze is, in die omstandigheden, bedreigd in zijn eigendomsrecht, dat beschermd is door artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Bovendien heeft de derde-beslagene geen enkel bijkomend recht van bezwaar, terwijl, volgens het gemeen recht, de mede-schuldenaar de excepties die betrekking hebben op de hoofdschuld kan laten gelden.

Memorie van de n.v. Vanstahl International

A.3.1. De n.v. Vanstahl International doet blijken van het belang bij de zaak in de zin van artikel 87 van de bijzondere wet op het Arbitragehof. Dat belang onderscheidt zich van dat van de verzoekende partij : het bestaat bij elke persoon die door de beslissing van het Hof in zijn situatie rechtstreeks zou kunnen worden geraakt (Arbitragehof, arrest nr. 40/90).

Te dezen is dat belang het volgende : het arrest in deze zaak kan de rechten van de tussenkomende partij rechtstreeks raken in zoverre het Hof van Beroep te Antwerpen het niet nodig zou achten dezelfde prejudiciële vragen aan het Arbitragehof te stellen. In de zaak die voor dat Hof van Beroep hangende is wordt evenals in deze zaak de bestaanbaarheid, met artikel 10 van de Grondwet, betwist van artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 92 (vroeger artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. 64), ten uitvoer gelegd onder meer door artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 (vroeger artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B.). De tussenkomende partij was het voorwerp van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92, in het kader van de procedure van invordering van belastingen verschuldigd door twee andere personen en zij zou hebben nagelaten de bijkomende verklaring af te leggen betreffende de nieuwe gegevens die beschikbaar zijn geworden na het neerleggen van de eerste verklaring bedoeld in artikel 164, § 4, van het K.B./W.I.B. 92. Op grond van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92, heeft de ontvanger der directe belastingen van Hasselt I een dwangbevel betekend aan de tussenkomende partij, met bevel tot betaling van de bedragen verschuldigd door derden, schuldeisers ervan, als belastingen, nalatigheidsinteresten en uitvoeringskosten. Bij een beschikking van 19 december 1995 heeft de beslagrechter te Hasselt de nietigheid van dat dwangbevel vastgesteld. De Belgische Staat heeft tegen die beschikking hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen, waar de zaak thans hangende is.

A.3.2. Ten gronde ontwikkelt de tussenkomende partij een argumentatie die identiek is met die welke voorkomt in de memorie van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogérim, samengevat *sub* A.2.2 hiervoor.

Memorie van de n.v. Royale Belge

A.4.1. Na een aantal feitelijke elementen te hebben vermeld, met name betreffende de redenen waarom zij niet bij machte was de verklaring van derde-beslagene binnen de vereiste termijn af te leggen, vat de n.v. Royale Belge deze zaak samen tot de vraag of, ingeval een derde-beslagene zijn verplichtingen niet nakomt, de ontvanger der belastingen zich al dan niet voor de beslagrechter zou moeten voorzien teneinde een uitvoerbare titel tegen de derde-beslagene te verkrijgen.

A.4.2. Ten gronde is het Arbitragehof gebonden door de interpretatie van de in het geding zijnde norm, zoals zij door de verwijzende rechter eraan is gegeven.

Volgens het Hof van Cassatie dient artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in die zin te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt te bepalen dat de derde-beslagene automatisch zal worden vervolgd als rechtstreekse schuldenaar van het totale bedrag van de belasting in alle gevallen waarin hij niet de aangifteplicht zal zijn nagekomen, en dit ongeacht de ernst van de fout begaan door die derde, ongeacht de omvang van het nadeel geleden door de Staat en de onevenredigheid tussen het bedrag van de belastingschuld en dat van de verbintenissen van de derde ten aanzien van de belastingschuldige; de verwijzende rechter neemt die interpretatie van het Hof van Cassatie over. Bij een arrest van 24 mei 1996 heeft het Hof van Cassatie bijgevolg een prejudiciële vraag gesteld over de bestaanbaarheid van dat artikel 208, § 1, 1^o van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet; die zaak is ingeschreven onder rolnummer 962 van het Arbitragehof.

A.4.3. De betwiste norm brengt een verschil in behandeling teweeg tussen categorieën van personen, de derde-beslagene op fiscaal vlak in het kader van artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, en de andere derden-beslagenen, van gemeen recht en inzake indirecte belastingen.

Krachtens het gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek, kan de derde-beslagene, indien hij de verklaring binnen de voorgeschreven termijn van vijftien dagen niet heeft gedaan, schuldenaar worden verklaard, voor het geheel of een gedeelte, van de oorzaken van het beslag, waarbij die beoordeling toekomt aan de beslagrechter. Die bepaling is op het vlak van de B.T.W. van toepassing krachtens artikel 85, § 2, van het B.T.W.-Wetboek. Die situaties zijn identiek of althans vergelijkbaar; enkel de aard van de schuld van de schuldenaar-beslagene ten opzichte van de beslaglegger kan die situaties van elkaar onderscheiden.

De ongelijkheid van behandeling wordt nog versterkt door de interpretatie van de rechtbanken. Terwijl, volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 19 december 1988, de tussenkomst van de beslagrechter uitgesloten is voor het fiscaal derden-beslag, interpreteren de feitenrechters het gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek door erover te waken dat de toepassing van die bepaling niet leidt tot een buitensporige bestraffing van de derde-beslagene of tot een onverantwoorde verrijking van de beslaglegger. Steeds volgens de interpretatie van het Hof van Cassatie, worden de derden-beslagenen die op fiscaal vlak nalatig zijn, vervolgd alsof zij rechtstreekse schuldenaars waren, terwijl krachtens artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek de beslagrechter een beoordelingsbevoegdheid bezit ten aanzien van de omstandigheden van het te laat afleggen van de verklaring van derde-beslagene of van de feitelijke vergissing.

Artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gelet op de daarin vervatte machtiging van de Koning, voert tegen een derde die vreemd is aan de fiscale verhouding tussen de Staat en de belastingplichtige, een van het gemeen recht afwijkende sanctie in, zonder redelijk verband met de schade die het niet of te laat afleggen van de verklaring aan de Staat kan berokkenen.

A.4.4. Het kan niet worden aangenomen dat de noodzaak van een snelle en doeltreffende procedure voor de invordering van de directe belastingen de toepassing zou verantwoorden van een dermate doortastende sanctie als die welke in de in het geding zijnde norm is voorgeschreven.

De wetgever heeft trouwens niet in dezelfde sanctie voorzien op het vlak van de B.T.W. Het bestaan van een groter aantal belastingschuldigen in de personenbelasting dan op het vlak van de B.T.W., kan geen objectief en redelijk criterium van onderscheid zijn : zijn de B.T.W.-plichtigen weliswaar minder talrijk, zij dienen daarentegen frequenter aangiften te doen.

Het ontwerp van nieuw Wetboek van fiscale rechtsvordering staat nog altijd niet toe zich te richten naar de beoordeling van de beslagrechter, doch maakt enkel nog melding van een mogelijkheid van sanctie, en niet meer van een verplichting ingeval de derde-beslagene nalaat zijn verklaring te doen of bij het vervullen van die formaliteit een vergissing begaat.

A.4.5. Hoe dan ook, zelfs indien het aangewende criterium objectief is, is het niet pertinent, aangezien het gemeen recht een voldoende doeltreffendheid biedt, met inachtneming van alle in het geding zijnde rechten. In een beschikking van 4 juni 1993 stelt de beslagrechter te Namen een discriminatie vast in zoverre, wat de derde-beslagene betreft, deze, zoals in de procedure van gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek, een « gewone » schuldenaar van zijn schuldeiser is en enkel zijn bijzondere situatie van fiscale schuldenaar de situatie onderscheidt van die van het gemeen recht. In dezelfde beschikking wordt opgemerkt dat die bijzondere situatie geen verantwoording vormt voor het verschil in behandeling, dat niet wordt vastgesteld op het vlak van de B.T.W., en dat het onevenredige gevolgen met zich kan meebrengen. In onderhavige zaak vormt de fiscale hoofdschuld een bedrag dat bijna viermaal zo hoog is als de schuldvordering van de belastingplichtige ten opzichte van de derde-

beslagene. De straf gaat veel verder dan het louter herstel van het nadeel dat veroorzaakt werd door de ontstentenis van verklaring of door een onvolledige of te laat gedane verklaring.

A.4.6. Rekening moet ook worden gehouden met de aard van de ter zake geldende beginselen. In dat opzicht wordt in verschillende arresten van het Arbitragehof aandacht besteed aan de toegang tot de rechter, de rechten van de verdediging en het recht op een eerlijke behandeling van de zaak. Die rechten worden door de betwiste bepaling geschonden, doordat zij de fiscale administratie niet voorschrijft zich vooraf tot de beslagrechter te wenden en doordat zij niet voorziet in een jurisdictioneel beroep van de derde-beslagene.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in zijn arresten van 24 februari 1994 en 22 september 1994 artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens toepasselijk verklaard op fiscale procedures. In de rechtsleer is ook gesteld dat het niet de juridische kwalificatie van een recht of de aard van de in het geding zijnde wet is die bepaalt of een recht of een verplichting al dan niet een burgerrechtelijk karakter heeft in de zin van die bepaling, doch de materiële inhoud en de gevolgen ervan in het interne recht.

Afgezien van de identiteit van de beslaglegger, verschilt de in artikel 215 van het K.B./W.I.B. beoogde situatie niet van die waarin men zich in geval van gemeenrechtelijk derdenbeslag bevindt en waarin enkel rechten en verbintenissen van burgerrechtelijke aard in het geding zijn.

De derde-houder heeft niets uit te staan met de belastingschuld van de belastingplichtige tegenover de Staat. De relatie tussen de ontvanger der belastingen en de derde-houder is een vermogensrechtelijke verhouding van burgerrechtelijke aard. Het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 26 november 1992, dat artikel 6.1 van het Verdrag toepast op een geschil betreffende een pensioen in de openbare sector, illustreert de ruime interpretatie van die bepaling, die ook door hetzelfde Hof is toegepast, aangezien privaatrechtelijke aspecten doorwegen in de rechtspleging of het resultaat ervan doorslaggevend is voor rechten en verplichtingen van privaatrechtelijke aard.

Memorie van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim

A.5.1. Het is wel degelijk de wetgever, en niet de Koning, die een verschil in behandeling heeft ingesteld tussen verschillende categorieën van derden-beslagenen, namelijk, enerzijds, zij die een gemeenrechtelijke schuld of een B.T.W.-schuld hebben en, anderzijds, zij die het voorwerp zijn van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92 (het vroegere artikel 215 van het K.B./W.I.B.). In het verwijzingsvonnis wordt aan het Arbitragehof een vraag gesteld over de eventuele discriminatie vervat in artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals uitgelegd door het Hof van Cassatie. Nu heeft het Hof van Cassatie, in zijn arrest van 24 mei 1996, geoordeeld dat artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de Koning ertoe machtigt de in het geding zijnde norm aan te nemen. Het is dus de wetgever die aan de basis ligt van de ongelijkheid tussen de derden-beslagenen, vermits in het B.T.W.-Wetboek geen bepaling is opgenomen die afwijkt van het gemeen recht. Er is geen enkel motief dat dit verschil in behandeling verantwoordt.

A.5.2. De Belgische Staat voert ten onrechte arrest nr. 70/95 aan om te beweren dat, in onderhavige zaak, het Hof zich onbevoegd moet verklaren om te oordelen over de bestaanbaarheid van een maatregel die zijn oorsprong vindt in een verordenende norm, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In tegenstelling met de wettelijke machtigingsbepaling waarover in dat arrest nr. 70/95 werd geoordeeld, heeft de in deze zaak in het geding zijnde wet geen algemene draagwijdte, vermits, krachtens artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 92 (het vroegere artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B.), de Koning gemachtigd is om een bijzondere procedure van uitvoerend derdenbeslag in te voeren voor de invordering van fiscale schulden die verschuldigd zijn met toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, doch niet voor de invordering van de gemeenrechtelijke schulden of B.T.W.-schulden.

A.5.3. Het antwoord van de Belgische Staat, volgens hetwelk het verschil in behandeling wordt verantwoord door de aard van de schuldvordering en het doel van de invordering van de belasting, is niet toereikend. De afwijking van het gemeen recht is immers niet vereist om de invordering van belastingschulden te verzekeren. De schuld van de derde-beslagene is niet van die aard dat de tussenkomst van de beslagrechter moet worden uitgesloten. Er bestaat geen enkel onderscheid tussen de derde-beslagene die in het geding wordt gebracht in een procedure van invordering van de B.T.W. en degene die in het geding wordt gebracht in het kader van een belastingschuld inzake inkomstenbelastingen.

De arresten van het Hof van Beroep te Luik en van het Hof van Beroep te Brussel, die door de Belgische Staat worden aangevoerd om aan te tonen dat er geen onevenredigheid bestaat, stuiten op kritiek: in die arresten wordt

niet onderzocht of het criterium van onderscheid dat de bijzondere procedure van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 verantwoordt, relevant of redelijk verantwoord is of een pertinent karakter vertoont.

A.5.4. De door de Belgische Staat aangevoerde omstandigheid volgens welke de schuldeisers van gemeen recht vaak over de mogelijkheid beschikken om zich door hun schuldenaars contractuele waarborgen te laten toekennen, geeft evenmin een geldige verantwoording voor de invoering van de bijzondere procedure die in onderhavige zaak wordt betwist. De ontvanger der directe belastingen beschikt over wettelijke waarborgen die hij kan opleggen voor de inning van schulden die voortvloeien uit het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Zij vinden hun oorsprong onder meer in de artikelen 420, 422 en 425 van het W.I.B. 92. Dit levert een bijkomend argument op om aan te tonen dat de bijzondere invorderingsprocedure van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 niet verantwoord is.

Memorie van antwoord van de n.v. Vanstahl International

A.6. De n.v. Vanstahl International ontwikkelt een argumentatie die identiek is met die van de memorie van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogérim, samengevat *sub* A.5 hiervoor.

Memorie van antwoord van de Ministerraad en van de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën

A.7.1. Het argument van de specifieke aard van de fiscale wetten inzake derdenbeslag is niet in aanmerking genomen door de wetgever toen hij artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-wetboek aannam, dat geen maatregel bevat die vergelijkbaar is met die van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. Dat verschil wordt verklaard door het feit dat de wetgever een bijzondere procedure op fiscaal vlak vermog te organiseren, doch dat hij daartoe niet verplicht is.

Hij heeft geoordeeld dat de zorg om een strikter stelsel aan te nemen acuter is inzake directe belastingen dan inzake B.T.W. De schuldvordering, de rechtsonderhorige en vooral de invorderingsprocedure worden op die twee vlakken volgens heel verschillende criteria gedefinieerd. Het aantal belastingschuldigen inzake de directe belastingen is veel groter dan voor de B.T.W.; terwijl, wat de B.T.W. betreft, er een gelijktijdigheid is tussen het feit dat de belasting teweegbrengt en de opeisbaarheid ervan, verstrijkt, op het vlak van de inkomstenbelastingen, meestal meer dan één jaar tussen het belastbare tijdperk en de opeisbaarheid van de belasting; inzake de B.T.W. veronderstelt de regelmaat van aangiften en betalingen een onmiddellijke, periodieke en doeltreffende controle van de solvabiliteit van de belastingschuldigen en maakt een snel en gepast optreden mogelijk in geval van niet-betaling; de technieken van overdracht van B.T.W.-belastingkredieten en de betaling door inhouding van de B.T.W.-belastingkredieten maken het mogelijk de moeilijkheden te voorkomen die met de invordering van die belasting gepaard gaan. De kenmerken en de aard van de B.T.W. maken de invordering ervan derhalve gemakkelijker; men begrijpt beter dat de wetgever aan de administratie der directe belastingen instrumenten heeft verschaft die de B.T.W.-administratie niet nodig had.

De strikte toepassing van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. kan tot schokkende situaties leiden, met name wanneer er een grote onevenredigheid bestaat tussen de fiscale schuldvordering en de schuld van de derde-beslagene of wanneer deze een detail vergeet in zijn verplichting tot verklaring. In die gevallen wordt die bepaling niet toegepast; de belastingontvangers kunnen rekening houden met concrete situaties en beschikken over een zekere beoordelingsbevoegdheid wat de toepassing van die tekst betreft. De beslagrechter zou in dergelijke gevallen bovendien het rechtsmisbruik kunnen vaststellen. In zijn arrest nr. 44/95 heeft het Arbitragehof aangegeven dat artikel 92, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, dat het recht op hoger beroep afhankelijk stelt van de consignatie van de sommen die krachtens het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg verschuldigd zijn, in die zin kon worden geïnterpreteerd dat het aan de bevoegde administratie de zorg overlaat rekening te houden met de concrete gegevens van elke zaak. Dat is ook het standpunt van de Belgische Staat wat deze zaak betreft.

A.7.2. Ten aanzien van de vermeende schending van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, is het Hof niet bevoegd om die rechtstreeks vast te stellen. De n.v. Royale Belge verklaart niet hoe die schending discriminerend zou zijn.

Ten gronde hebben het Hof van Cassatie en het Hof van Beroep te Luik, het laatstvermelde na de aangevoerde rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, bevestigd dat die bepaling niet toepasselijk is op de rechten en verplichtingen die hun oorsprong vinden in het fiscaal recht.

De aangevoerde arresten van het Hof in Straatsburg zijn te dezen niet relevant. Het arrest van 24 februari 1994 is gegrond op vier elementen die aan de betwiste bepaling van de in die zaak in het geding zijnde Franse wet een strafrechtelijk karakter verlenen; zulks is in onderhavige zaak niet het geval: de bij artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. voorgeschreven maatregel is geen sanctie die erop is gericht te straffen om herhaling van soortgelijke handelingen te voorkomen, doch hij strekt integendeel tot het geldelijke herstel van een nadeel; hij steunt niet op een strafmaatregel met een algemeen karakter, doch heeft mogelijkerwijze betrekking op een derde die in het bezit zou kunnen zijn van sommen die aan een in gebreke blijvende belastingplichtige toebehoren; artikel 215, § 5, voorziet niet in een strafrechtelijke sanctie, en met name niet in lijfswang. Dat is, impliciet, het standpunt van het Hof van Cassatie in zijn arrest van 24 mei 1996, dat aan de Koning niet de bevoegdheid toekent om strafrechtelijke sancties uit te vaardigen.

Het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 22 september 1994 is te dezen eveneens irrelevant, aangezien dit geding niet handelt over een betwisting omtrent rechten en verplichtingen van burgerlijke aard. Het doel van de vervolging ten laste van de derde-houder is de betaling van de belastingschuld van de belastingschuldige. Artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. doet geen afbreuk aan de aard van de schuld, die noch een schuld voor schadevergoeding is, noch een schuld die steunt op een vermoeden van verschuldigdheid door de derde van een som die ten minste gelijk is aan de belasting die de belastingschuldige verschuldigd is. De fiscale sanctie doet dus geen nieuwe schuld ontstaan en raakt de grondslag van het recht bijgevolg niet.

A.7.3. Voor het overige wordt herinnerd aan de hoofdargumentatie, volgens welke in werkelijkheid artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. in deze zaak in het geding is en het Arbitragehof is niet bevoegd om erover te oordelen.

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de memories en de memories van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry, de n.v. Cogirim en de n.v. Vanstahl International

B.1. Artikel 87, § 1, van de bijzondere wet op het Arbitragehof bepaalt dat, wanneer het Hof, bij wijze van prejudiciële beslissing, uitspraak doet op vragen als bedoeld in artikel 26, ieder die van een belang doet blijken in de zaak voor de rechter die de verwijzing gelast, een memorie aan het Hof kan richten binnen dertig dagen na de bekendmaking voorgeschreven in artikel 74 en daardoor geacht wordt partij in het geding te zijn.

De memories van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry, de n.v. Cogirim en de n.v. Vanstahl International zijn niet ontvankelijk want de loutere hoedanigheid van partij in een rechtspleging die analoog is aan die welke aanleiding is geweest tot de prejudiciële vraag, volstaat niet om het bij artikel 87, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 vereiste belang aan te tonen.

Ten gronde

B.2. Artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : W.I.B.) - dat artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 1992 is geworden - machtigt de Koning ertoe «de wijze [te regelen] waarop men dient te handelen voor [...] de vervolgingen » die worden ingesteld met het oog op de invordering van de belastingen. Ter uitvoering van die bepaling voorziet artikel 215, § 1, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het W.I.B. (hierna : K.B./W.I.B.) - dat artikel 164, § 1, van het K.B./W.I.B. 1992 is geworden - erin dat de derden-schuldenaars van een belastingschuldige verplicht zijn, op het hun door de bevoegde ontvanger gedane verzoek, te betalen met het voor beslag vatbare gedeelte van de inkomsten, sommen en zaken die zij verschuldigd zijn of die zij onder zich houden en met kwijting insluitend gevolg voor de belastingschuldige, tot beloop van het bedrag, geheel of gedeeltelijk, dat door deze laatste verschuldigd is uit hoofde van belastingen, belastingverhogingen, nalatigheidsinteressen, boeten en kosten van vervolging of tenuitvoerlegging.

Artikel 215, § 4, (164, § 4, van het K.B./W.I.B. 1992) verplicht de derden-houders die niet aan dat verzoek kunnen voldoen, bij de ontvanger de bij artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek vastgelegde aangifte te doen; die verklaring « moet nauwkeurig alle dienstige gegevens voor de

vaststelling van de rechten van partijen vermelden ». Ingeval die derden die aangifte niet doen binnen de vastgestelde termijn, noch de ontvanger kennis geven van de nieuwe latere elementen, worden zij krachtens artikel 215, § 5, (164, § 5, van het K.B./W.I.B. 1992) vervolgd alsof zij rechtstreekse schuldenaars waren.

B.3.1. Artikel 215 van het K.B./W.I.B. voorziet in een procedure van derdenbeslag waarbij de bevoegde ontvanger een verzoek tot betaling richt aan iedere derde die, in gelijk welke hoedanigheid, schuldenaar is van een belastingschuldige. Het betreft een vereenvoudigd derdenbeslag met het oog op een snellere inning van de belasting.

Indien de derde-beslagene « niet aan het [...] verzoek [kan] voldoen », in de zin dat hij geen van de in artikel 216 vermelde juridische bezwaren kan doen gelden, dient hij de verklaring van derde-beslagene af te leggen waarin het Gerechtelijk Wetboek voorziet in de procedures van bewarend beslag onder derden (artikel 1452) en uitvoerend beslag onder derden (artikel 1539, dat naar het voormelde artikel 1452 verwijst) en die, wanneer daar gewag wordt gemaakt van wettelijke hinderpalen voor de uitvoering van het verzoek, de ontvanger verplicht een beroep te doen op een gerechtsdeurwaarder om een gemeenrechtelijk uitvoerend beslag onder derden te laten uitvoeren.

Het ontbreken van een verklaring van derde-beslagene evenals het onvolledige of laattijdige karakter van die verklaring hebben evenwel verschillende gevolgen naargelang het gaat om een gemeenrechtelijk derdenbeslag - vermits de artikelen 1456 en 1542 van het Gerechtelijk Wetboek bepalen dat « de derde-beslagene, die daartoe voor de beslagrechter wordt opgeroepen, [...] schuldenaar [kan] worden verklaard van de oorzaken [...] van het beslag » door die rechter - of om het vereenvoudigd derdenbeslag waarin artikel 215 van het K.B./W.I.B. voorziet, waarbij de derde-beslagene aldus, zonder tussenkomst van de beslagrechter, door de administratie zelf wordt vervolgd alsof hij rechtstreekse schuldenaar van de in te vorderen belasting was.

Aldus wordt een verschil in behandeling in het leven geroepen tussen de derden-schuldenaars naargelang hun schuldeiser een gewone schuldenaar dan wel een belastingschuldige is.

B.3.2. Het Hof vermag zich enkel uit te spreken over het ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet al dan niet verantwoorde karakter van een verschil in behandeling als dat verschil aan een norm met wetgevend karakter kan worden toegeschreven. In dat verband moet worden opgemerkt dat, wanneer een wetgever een machtiging verleent, aangenomen dient te worden

- behoudens aanwijzingen in tegenovergestelde zin - dat hij de gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het Hof zal de in artikel 215 van het K.B./W.I.B. tot uitdrukking gebrachte maatregel analyseren, niet om zich uit te spreken over de grondwettigheid van een koninklijk besluit, wat niet tot zijn bevoegdheid behoort, maar uitsluitend door het geval te beschouwen waarin, overeenkomstig de bewoordingen van de prejudiciële vragen, het voormelde artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. Terwijl de door het Gerechtelijk Wetboek vastgestelde regels toepassing vinden op de derden-schuldenaars van een gewone schuldenaar, vinden die welke zijn vastgesteld door of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen toepassing op de derden-schuldenaars van een belastingschuldige. Aangezien de opbrengst van de belasting enkel mag worden aangewend voor de behartiging van het algemeen belang en de inwerkingstelling door de overheid van haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit, kan worden aangenomen dat de procedure van invordering in bepaalde mate mag afwijken van de regels van het gemeen recht.

B.5.2. Wegens zijn automatisch karakter voert de in het geding zijnde maatregel evenwel een procédé in dat onevenredig is met de doelstelling de invordering van de belastingen te waarborgen. Het is immers niet onmogelijk dat de administratie een verkeerde beoordeling maakt omtrent de omvang of zelfs omtrent het bestaan van de verbintenissen van de derde ten aanzien van de belastingschuldige. Het is dus mogelijk dat die derde verplicht wordt een belasting te betalen die door een ander verschuldigd is, voor een bedrag dat hoger is dan wat hij die belastingplichtige verschuldigd is. De verklaring die hij verzocht wordt te doen, biedt hem precies de mogelijkheid zijn bezwaren te doen gelden. Maar het is

mogelijk dat hij geen, of een niet tijdige of een onjuiste verklaring heeft afgelegd, wegens omstandigheden waarover een rechter, indien de zaak bij hem aanhangig had kunnen worden gemaakt, zou hebben geoordeeld dat zij iedere fout of althans een fout die voldoende is om een sanctie van die omvang te verantwoorden, uitsluiten. De onevenredigheid valt des te meer op daar de strengheid van een dergelijke maatregel niet kan worden verantwoord op grond van het specifieke karakter van de betrekking tussen de fiscus en de belastingplichtigen, vermits de verbintenis van de derde op zich vreemd is aan een zodanige betrekking.

B.6. Met de tweede prejudiciële vraag stelt de verwijzende rechter aan het Hof een vraag over het verschil in behandeling dat ontstaan is uit het feit dat de derde-beslagene zal kunnen worden vervolgd, ter uitvoering van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B., zonder tussenkomst van de beslagrechter, terwijl die tussenkomst in het gemeen recht onontbeerlijk is.

Zoals het Hof *sub* B.5.2 heeft vastgesteld, is de in het geding zijnde maatregel onevenredig in zoverre hij niet voorziet in de aanhangigmaking bij een rechter.

B.7. Uit wat voorafgaat volgt dat op de prejudiciële vragen bevestigend moet worden geantwoord, met dien verstande dat het aan het Hof niet toekomt na te gaan welke rechter moet worden geadieerd.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1° Artikel 208, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning machtigt te bepalen dat de derde-schuldenaar van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen, automatisch rechtstreekse schuldenaar voor het totaalbedrag van de door die belastingschuldige verschuldigde belastingen wordt, in alle gevallen waarin de derde niet heeft voldaan aan de verplichtingen om een verklaring te doen die hem worden opgelegd in het kader van tegen de belastingschuldige ingestelde invorderingsprocedures, terwijl dat automatisch karakter in het gemeen recht niet bestaat, is strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

2° Artikel 208, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning machtigt te bepalen dat de derde-beslagene van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen zal kunnen worden vervolgd als schuldenaar zonder meer, zonder voorafgaande tussenkomst van een rechter, terwijl die voorafgaande tussenkomst onontbeerlijk is in het gemeen recht, is strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 12 juni 1997.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior