

Rolnummer 1134
Arrest nr. 78/98 van 7 juli 1998

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters P. Martens, J. Delruelle, H. Coremans, A. Arts en M. Bossuyt, 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 10 juli 1997 in zake de n.v. Ludeco tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 18 juli 1997, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, in die zin begrepen dat het de Koning toestaat een inhouding voor te schrijven van de belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden, waarbij de voorwaarde vereist bij artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek geacht wordt vervuld te zijn en aangezien de belastingschuld - per definitie - geen schuldvordering is overeenkomstig artikel 1415 van dat Wetboek ten gunste van de administratie, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

1. in zoverre het de mogelijkheid biedt op het stuk van de B.T.W. op aanzienlijke wijze af te wijken van het gemeenrechtelijk beslagrecht, en met name van de artikelen 1413 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek, vermits de materiële bevoegdheid van de beslagrechter zich beperkt tot ten hoogste een controle van de vorm ?

2. in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende schuldeisers van de Belgische Staat, ten nadele van de schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. ?

3. in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die houder zijn van een fiscale schuldvordering ten aanzien van de Belgische Staat, vermits tegen diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden ?

4. in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die aan indirecte belastingen zijn onderworpen en houder zijn van een fiscale schuldvordering ten opzichte van de Belgische Staat, ten nadele van diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. en tegen wie een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden ?

5. in zoverre het een verschil in behandeling invoert ten gunste van de Belgische Staat die schuldeiser is van de houder van het belastingkrediet en de schuldeisers van diezelfde persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, die volgens het gemeen recht een bewarend beslag hebben laten uitvoeren ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De verzoekende partij vordert voor de beslagkamer van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel dat inhoudingen die gelden als bewarend beslag onder derden waartoe de Belgische Staat is overgegaan, worden gelicht en eist diensgevolge de teruggave van geldsommen.

Ten gevolge van verschillende controles die de verweerder heeft uitgevoerd, heeft de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen of bijzondere belastinginspectie processen-verbaal opgesteld waarin aan de eiseres diverse bedrieglijke praktijken ten laste werden gelegd. Bijgevolg werden van haar geldsommen geëist. De eiseres heeft tegen die aanspraken beroepen ingesteld.

Bovendien is de eiseres schuldeiseres geworden van geldsommen die zij te goed heeft van de verweerder, met toepassing van de mechanismen van de B.T.W.

Steunend op artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 april 1993, heeft de verweerder inhoudingen gedaan die gelden als bewarend beslag onder derden in handen van de hoofdcontroleur van de dienst van de B.T.W., op de bedragen waarvan de eiseres schuldeiseres is en als zekerheid voor het bedrag dat door de verweerder van haar werd gevorderd.

Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, beslagkamer, heeft de eiseres artikel 76 van het B.T.W.-Wetboek in het geding gebracht, doordat het, met artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 als verlengstuk, discriminaties in het leven zou roepen die door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn verboden.

De Rechtbank heeft het opportuun geacht het verzoek bepaalde prejudiciële vragen te stellen aan het Hof in te willigen. Zij heeft bijgevolg de hiervoor geciteerde prejudiciële vragen gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 18 juli 1997 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 17 september 1997 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 september 1997.

Memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partij voor de verwijzende rechter, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1060 Brussel, Coenraetsstraat 64, bij op 23 oktober 1997 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, en de Belgische Staat, bij op 27 oktober 1997 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 14 november 1997 ter post aangetekende brieven.

De verzoekende partij voor de verwijzende rechter heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 11 december 1997 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 18 december 1997 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen,

verlengd tot 18 juli 1998.

Bij beschikking van 29 april 1998 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 27 mei 1998.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 30 april 1998 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 27 mei 1998 :

- zijn verschenen :

. Mr. M. Marlière en Mr. T. Vandenput *loco* Mr. X. Leurquin, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij voor de verwijzende rechter;

. Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad en voor de Belgische Staat;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en A. Arts 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. *In rechte*

- A -

Memorie van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.1.1. De interpretatie die de verwijzende rechter aan de wetskrachtige norm geeft of kan lijken te geven, is niet bindend voor het Hof, dat vrij is de voorkeur te geven aan een andere interpretatie, die meer in overeenstemming is met de Grondwet. Een eerste antwoord op de gestelde vraag zou moeten luiden dat artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, in die zin opgevat dat het de Koning niet toestaat afbreuk te doen aan het recht van iedere persoon om elke vordering tot betaling die door of tegen hem is geformuleerd en iedere inhouding of beslag waarvan hij het voorwerp uitmaakt, aan een daadwerkelijke rechterlijke controle te onderwerpen, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schendt.

A.1.2. Vermits het Hof evenwel niet in staat is aan de verwijzende rechter de interpretatie van een wetskrachtige norm op te leggen die logischerwijze en vanuit juridisch oogpunt voorrang moet hebben, moet het zich uitspreken over de grondwettigheid, ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, in zoverre dat artikel in die zin wordt opgevat dat het de Koning toestaat om, op

het stuk van de B.T.W., wezenlijke afwijkingen van het gemeen recht van het beslag in te voeren die tot gevolg hebben dat afbreuk wordt gedaan aan het aan iedere persoon verleende recht om elke door of tegen hem geformuleerde vordering tot betaling en iedere inhouding of ieder beslag waarvan hij het voorwerp uitmaakt, aan een daadwerkelijke rechterlijke controle te onderwerpen.

In die interpretatie schendt de aan het Hof voorgelegde bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet om de volgende redenen.

Allereerst brengt zij de B.T.W.-schuldeisers in een discriminerende situatie. Overeenkomstig het gemeen recht van het beslag kunnen personen enkel het voorwerp uitmaken van een bewarend beslag voor zover het gaat om een spoedeisend geval (artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek), te hunnen aanzien een zekere, opeisbare, vaststaande of voor een voorlopige raming vatbare schuldvordering bestaat (artikel 1415 van het Gerechtelijk Wetboek) en zij in alle gevallen over de mogelijkheid beschikken de maatregelen waarvan zij het voorwerp zijn, te onderwerpen aan een daadwerkelijke rechterlijke controle. De B.T.W.-schuldeiser kan zijnerzijds het voorwerp uitmaken van een inhouding die geldt als bewarend beslag onder derden, zonder dat moet worden aangetoond dat het gaat om een spoedeisend geval en zelfs zonder zekere, opeisbare en vaststaande schuldvordering, aangezien de rechterlijke controle die tegen een dergelijke inhouding kan worden uitgeoefend aldus beperkt wordt tot een louter formele controle.

Het is niet duidelijk welke objectieve en redelijke verantwoording kan worden gegeven voor het verschil in behandeling tussen de B.T.W.-schuldeisers, enerzijds, en om het even welke persoon die het voorwerp kan uitmaken van een bewarend beslag of van een analoge maatregel of zelfs, in het bijzonder, alle personen die de hoedanigheid van schuldeiser van de Staat hebben, of meer in het bijzonder al diegenen die fiscale schuldeiser van de Staat zijn of nog meer in het bijzonder al diegenen die fiscale schuldeiser van de Staat zijn op het stuk van de indirecte belastingen, anderzijds. De B.T.W.-schuldeisers maken, ten opzichte van de doelstelling die erin bestaat de invordering van de belastingen te waarborgen, het voorwerp uit van een inbreuk die onevenredig is, indien men het recht op een daadwerkelijke rechterlijke controle waarover eenieder beschikt, in aanmerking neemt.

Men merke op dat, terwijl, in de sector van het directe of indirecte fiscaal recht, situaties bestaan die analoog en vergelijkbaar zijn met die welke men op het stuk van de B.T.W. aantreft, geen technieken zijn ingevoerd die analoog zijn aan die welke is aangeklaagd.

A.1.3. De aan het Hof voorgelegde bepalingen, in de hiervoor gepreciseerde interpretatie, miskennen bovendien de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat zij aan de Belgische Staat een bevoorrechte positie verlenen ten opzichte van de andere schuldeisers die een bewarend beslag hebben laten leggen volgens het gemeen recht : het is niet duidelijk wat de bevoorrechte positie van de Belgische Staat, schuldeiser van een persoon die houder is van belastingkredieten op het stuk van de B.T.W., objectief en in redelijkheid zou kunnen verantwoorden.

Memorie van de Ministerraad en van de Belgische Staat

A.2.1. Zoals zij zijn geformuleerd, steunen de prejudiciële vragen op een onjuiste interpretatie van het B.T.W.-Wetboek. In zoverre de door het verwijzingsvonnis opgeworpen bezwaren steunen op de overweging dat de verwijzende rechter krachtens de aangevochten wettelijke bepaling geen enkele controle kan uitoefenen, behalve dan een controle die enkel de vorm betreft, op de inhouding die mogelijk wordt gemaakt door artikel 76 van het B.T.W.-Wetboek, zijn zij immers gebaseerd op een onjuiste lezing van de toepasselijke bepaling en hebben zij geen enkele grondslag.

De beoogde bepaling staat de uitvoerende macht immers niet toe aan de B.T.W.-plichtige, die in beginsel schuldeiser is van belastingkredieten, in geval van inhouding van belastingkredieten door de Belgische Staat ieder daadwerkelijk beroep voor een onafhankelijke rechtbank met volheid van rechtsmacht te ontzeggen, evenmin als zij die schuldeisers - die B.T.W.-plichtigen zijn - aan de willekeur van de administratie vermag te onderwerpen.

A.2.2. Het Hof vermag niettemin zijn grondwettigheidstoetsing van artikel 76 van het B.T.W.-Wetboek uit te oefenen door artikel 8.1 van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 in aanmerking te nemen. In dat verband moet worden opgemerkt dat het niet ongrondwettig is twee of meer categorieën van burgers verschillend te behandelen, voor zover het gemaakte onderscheid wordt verantwoord door een legitiem doel en de in werking

gestelde middelen redelijk zijn en in verhouding staan tot dat doel.

Het arrest nr. 80/95 van 14 december 1995 wordt in herinnering gebracht. Tussen de inhoudingen van de belastingkredieten inzake B.T.W. en de inhouding die is beoogd door de bepaling die in dat arrest aan de orde staat, bestaan evenwel fundamentele verschillen : de inhouding van belastingkredieten heeft tot doel te verhinderen dat door de schuldeiser zelf een belastingkrediet wordt terugbetaald waarop de belastingplichtige geen enkel recht heeft; de procedure van inhoudingen van de B.T.W.-belastingkredieten kan enkel worden gevolgd onder de strikte voorwaarden bepaald in het koninklijk besluit nr. 4, en die procedure voorziet in een jurisdictioneel beroep en een daadwerkelijke controle voor de beslagrechter, die een beoordelingsbevoegdheid heeft die analoog is aan die waarover hij in het gemeen recht beschikt, zelfs als die controle, in het bijzonder in het domein van het bewijs, moet worden uitgeoefend met inachtneming van regels die specifiek zijn voor de aangelegenheid van de B.T.W., vermits die bijzondere voorwaarden, die op sommige punten afwijken van het gemeen recht, objectief, legitiem en in redelijkheid zijn verantwoord.

Het feit dat de procedure van inhouding die geldt als bewarend beslag, geen bewarend beslag is maar een procedure *sui generis* die afwijkt van het Gerechtelijk Wetboek, is niet op zichzelf vatbaar voor kritiek : het Gerechtelijk Wetboek kan niet worden gelijkgesteld met de Grondwet; bijzondere wetten kunnen ervan afwijken. De legitieme doelstelling die de wetgever te dezen heeft nagestreefd is, in het kader van een verantwoord en doeltreffend beheer van de fiscale middelen van de Staat en van de overheidsgelden, de vrijwaring van de rechten van de Staat tegen de insolventie van zijn schuldenaars, en in het bijzonder de strijd tegen de thans vaak zeer verfijnde fraudemechanismen. Het gaat om een doelstelling die absoluut van wezenlijk belang is en die voorrang heeft.

De organisatie van de procedure van inhouding van de B.T.W.-belastingkredieten steunt op een onderscheid dat aan de hand van objectieve criteria wordt gemaakt en laat geen ruimte over voor de willekeur van de overheden. Zij heeft betrekking op alle B.T.W.-plichtigen die zijn beoogd in artikel 8.1, § 2, vierde en vijfde lid, van het koninklijk besluit nr. 4. Het gaat om categorieën van belastingplichtigen van wie de administratie heeft vastgesteld dat zij in beginsel over een belastingkrediet beschikken, maar waartegenover, geheel of ten dele, een B.T.W.-schuld staat die het resultaat is van de niet-naleving van de door het B.T.W.-Wetboek opgelegde verplichtingen.

De maatregel is relevant en evenredig ten opzichte van de nagestreefde doelstelling. In dat verband moet rekening worden gehouden met het daadwerkelijk jurisdictioneel beroep waarover de belastingplichtige beschikt krachtens artikel 8.1, § 3, tiende lid, van het koninklijk besluit nr. 4, dat de rechter de mogelijkheid biedt kennis te nemen van alle betwistingen die de partijen hebben opgeworpen omtrent de inhouding van een belastingkrediet waartoe de administratie is overgegaan, dit wil zeggen de legitimiteit en de regelmatigheid ervan te beoordelen en te onderzoeken of de voorwaarden met betrekking tot de grond en de vorm voor de vestiging van een inhouding van een belastingkrediet zijn vervuld. Bijgevolg moet worden opgemerkt dat zelfs als de geldigheidsvoorwaarden van de inhouding verschillen van die welke het beslag beheersen, de rol van de beslagrechter daadwerkelijk is en in wezen identiek is aan die welke hij geroepen wordt te spelen wanneer hij tussenkomt op grond van artikel 1395 van het Gerechtelijk Wetboek.

De bijzondere grond- en vormvoorwaarden waaraan de inhouding moet voldoen en op grond waarvan de beslagrechter zijn controle zal uitoefenen, zijn evenmin strijdig met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. De procedure heeft tot doel en tot gevolg dat aan een belastingplichtige de mogelijkheid wordt ontnomen zich een belastingkrediet te laten uitkeren waarop hij geen recht heeft en dat het evenwicht en de gelijkheid tussen de belastingplichtigen die de wettelijke verplichtingen in acht nemen en diegenen die de wet schenden wordt hersteld. Dat doel kan enkel worden bereikt door soepeler voorwaarden die zijn vastgesteld in artikel 8.1 van het koninklijk besluit nr. 4. Dat artikel bepaalt dat de voorwaarde met betrekking tot het spoedeisend karakter geacht wordt vervuld te zijn, omdat het noodzakelijk is meteen te voorkomen dat

onverschuldigde belastingkredieten aan de belastingplichtige worden gestort. De schuldvordering hoeft niet zeker te zijn, maar in geval van betwisting moet de beslagrechter onderzoeken of bij de administratie een schuldvordering bestaat die *prima facie* een schijn van gegrondheid vertoont. Wanneer hij tussenkomt in het domein van het beslag in de zin van het Gerechtelijk Wetboek oefent de beslagrechter dezelfde controle uit.

De rechter zal weliswaar gebonden zijn door de gewone bewijsregelen inzake B.T.W., dit wil zeggen meer bepaald door artikel 59 van het B.T.W.-Wetboek. Maar hetzelfde geldt in het kader van een procedure van bewarend beslag, vermits de rechter oog moet hebben voor de bewijsvoering die toepasselijk is in de bijzondere materie waarover hij geroepen wordt uitspraak te doen. Anderzijds wordt niet betoogd dat artikel 59 van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden.

Wat de opeisbaarheid van de schuldvordering betreft, moet worden opgemerkt dat de controle van de beslagrechter identiek is aan die welke hij met betrekking tot een bewarend beslag zou uitoefenen.

Het verschil in behandeling dat zou voortvloeien uit andere bijkomende modaliteiten vastgesteld in het tiende lid van artikel 8.1, § 3, van het koninklijk besluit nr. 4 is eveneens in redelijkheid en legitiem verantwoord en staat in een evenredige verhouding tot de nagestreefde doelstelling.

Memorie van antwoord van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.3.1. De Ministerraad en de Belgische Staat vertegenwoordigd door de Minister van Financiën hebben een enige memorie ingediend, waardoor niet kan worden achterhaald wie welke opmerking heeft gemaakt. De bijzondere wet van 6 januari 1989 voorziet niet in de mogelijkheid, voor twee onderscheiden partijen, zich nader te verklaren door middel van een enig procedurestuk. De verzoekende partij richt zich naar de wijsheid van het Hof met betrekking tot de geldigheid van die gezamenlijke memorie.

A.3.2. In de memorie van de Ministerraad en de Belgische Staat wordt geen enkel antwoord gegeven op de tweede, de derde, de vierde en de vijfde vraag die de verwijzende rechter heeft gesteld.

A.3.3. Met betrekking tot de eerste vraag moet worden opgemerkt dat het standpunt dat de tegenpartijen in eerste instantie verdedigen, zowel in rechte als in feite onjuist is. Het is het Hof niet toegestaan zich in de plaats te stellen van de feitenrechter die, door het feit dat hij een prejudiciële vraag stelt, aantoonde dat het antwoord voor hem van belang is, gelet op het geding dat voor hem is gebracht. Wat van het Hof wordt verwacht, is het antwoord op een vraag, steunend op de omstandigheid dat de inhoud van een koninklijk besluit inbreuk maakt op een fundamenteel recht, om te achterhalen of voor de inhoud van dat besluit een in artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek vervatte machtiging voorhanden is.

Met betrekking tot het tweede standpunt dat door de tegenpartijen wordt verdedigd, moet in herinnering worden gebracht dat het Hof enkel bevoegd is om uitspraak te doen over wetskrachtige normen. In sommige gevallen heeft het Hof weliswaar beslist de inhoud van een koninklijk besluit te analyseren door het geval te beschouwen waarin de machtigingswet in die zin moet worden opgevat dat zij de Koning ertoe machtigt die maatregelen te nemen. Maar die rechtspraak dreigt moeilijke en, op het eerste gezicht, onoplosbare vragen te doen rijzen betreffende de interpretatie van de handelingen van de uitvoerende macht die de justitiële en administratieve rechters, enerzijds, en het Arbitragehof, anderzijds, tegenover elkaar zouden kunnen plaatsen; het debat dreigt zich te verplaatsen van het vlak van de grondwettigheid naar dat van de interpretatie van de handeling van de uitvoerende macht.

In dat verband kan worden opgemerkt dat de tegenpartijen zich in hun memorie in wezen uitspreken over kwesties betreffende de interpretatie van het koninklijk besluit nr. 4.

Voorts moet nog worden aangetoond waarom de procedure *sui generis* inzake B.T.W. niet verantwoord is in andere takken van de indirecte belastingen, in het fiscaal recht meer in het algemeen, of ten gunste van andere schuldeisers dan de Staat.

Met betrekking tot het feit dat de belastingplichtige niet beschikt over een recht op het belastingkrediet moet worden opgemerkt dat het recht op het belastingkrediet niet betwistbaar is en niet door de Staat wordt betwist, maar dat de schuld van de belastingplichtige wordt betwist. In het gemeen recht verzet een dergelijke situatie zich tegen iedere schuldvergelijking. De vraag rijst hoe het komt dat het inzake B.T.W. anders zou kunnen

zijn. Er moet hoe dan ook worden verantwoord waarom de belastingkredieten worden beschouwd als zijnde « dikwijls fictief », waarom de B.T.W.-schuldeisers noodzakelijkerwijze fraudeurs zijn, wier enige zorg erin bestaat hun insolventie te organiseren en waarom de inbreuken inzake B.T.W. zwaarder zijn dan in gelijk welke andere tak van de fiscaliteit.

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de memorie van de Ministerraad en van de Belgische Staat

B.1.1. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter betwist de mogelijkheid voor twee onderscheiden partijen om één enkele memorie in te dienen.

B.1.2. Artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof bepaalt dat binnen vijfenveertig dagen na ontvangst van de door de griffier krachtens de artikelen 76, 77 en 78 gedane kennisgevingen, de Ministerraad, de regeringen, de voorzitters van de wetgevende vergaderingen en de personen aan wie die kennisgevingen zijn gericht, een memorie bij het Hof kunnen indienen.

De partijen in het geding voor het verwijzende rechtscollege zijn, krachtens artikel 77 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, personen aan wie die kennisgevingen zijn gericht.

Als partij voor de verwijzende rechter, is de Belgische Staat onderworpen aan artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989. Als uitdrukkelijk beoogde overheid, is de Ministerraad aan diezelfde bepaling onderworpen.

Niets belet dat twee partijen bedoeld in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 één enkele memorie neerleggen, voor zover zij elk de hun toebedeelde termijn in acht nemen, hetgeen te dezen niet wordt betwist.

B.1.3. De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt bijgevolg verworpen.

Ten aanzien van de prejudiciële vragen

B.2. De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de Koning toestaat, ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding van belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden, waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn en zelfs wanneer de belastingschuld niet de kenmerken vertoont die vereist zijn door artikel 1415 van dat Wetboek. De schending zou voortvloeien uit het feit dat die bepaling het mogelijk maakt op substantiële wijze af te wijken van het gemeen beslagrecht, meer bepaald van de artikelen 1413 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek, waarbij de materiële bevoegdheid van de beslagrechter zich hooguit beperkt tot een formele controle.

Daaruit zou een eerste verschil in behandeling voortvloeien tussen de schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet inzake B.T.W., enerzijds, en de andere schuldeisers van de Belgische Staat, de categorieën van personen die een fiscale schuldvordering op de Belgische Staat hebben en de categorieën van personen die onderworpen zijn aan indirecte belastingen, anderzijds.

Een tweede verschil in behandeling zou eruit voortvloeien, ten gunste van de Belgische Staat als schuldeiser van de houder van het belastingkrediet, ten opzichte van de schuldeisers van diezelfde persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, die een bewarend beslag volgens het gemeen recht hebben laten uitvoeren.

B.3. Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, zoals het is gewijzigd bij artikel 86 van de wet van 28 december 1992, bepaalt :

« Wanneer het bedrag van de belasting die ingevolge de artikelen 45 tot 48 voor aftrek in aanmerking komt, aan het einde van het kalenderjaar meer bedraagt dan de belasting die verschuldigd is door de belastingplichtige die in België is gevestigd, in België een vaste inrichting heeft of die, overeenkomstig artikel 55, in België een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft doen erkennen, dan wordt, onder de voorwaarden bepaald door de Koning, het verschil teruggegeven binnen drie maanden op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige.

De Koning kan bepalen dat het overschot, in de door Hem te bepalen gevallen en onder de door Hem te stellen voorwaarden, vóór het einde van het kalenderjaar wordt teruggegeven.

Met betrekking tot de in het eerste en tweede lid bedoelde voorwaarden kan de Koning ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek. »

Artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt :

« Iedere schuldeiser kan, op grond van authentieke of onderhandse stukken, bij gerechtsdeurwaarder, onder een derde, bewarend beslag leggen op de bedragen of zaken die deze aan zijn schuldenaar verschuldigd is.

Bij stilzitten van zijn schuldenaar kan de schuldeiser, met toepassing van artikel 1166 van het Burgerlijk wetboek, dezelfde procedure voeren.

De akte van beslag bevat de tekst van de artikelen 1451 tot 1456 en de waarschuwing aan de derde-beslagene dat hij zich naar de bepalingen ervan moet gedragen. »

Uit de motivering van zijn vonnis blijkt dat de verwijzende rechter refereert aan het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, zoals het is gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 april 1993, genomen ter uitvoering van het voormelde artikel 76, § 1.

Artikel 8.1, § 3, vierde lid, van dat besluit bepaalt :

« Indien de in het eerste lid bedoelde belastingschuld in het voordeel van de administratie geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is, wat onder meer het geval is wanneer ze wordt betwist of aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 van het Wetboek, waarvan de tenuitvoerlegging werd gestuit door het verzet bedoeld in artikel 89 van het Wetboek, wordt het belastingkrediet tot het beloop van de schuldvordering van de administratie ingehouden. Deze inhouding geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. Voor de toepassing van deze inhouding wordt de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek geacht te zijn vervuld. »

De schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet inzake B.T.W., overigens schuldenaars van een fiscale schuld ten aanzien van de Staat, worden verschillend behandeld, vermits het belastingkrediet kan worden ingehouden tot beloop van hun schuld, volgens een procedure die afwijkt van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek.

Die artikelen bepalen :

« Art. 1413. Iedere schuldeiser kan in spoedeisende gevallen aan de rechter toelating vragen om op de voor beslag vatbare goederen van zijn schuldenaar bewarend beslag te leggen. »

« Art. 1415. Verlof om bewarend beslag te leggen mag niet worden verleend dan wegens een schuldvordering die zeker en opeisbaar is, en die vaststaande is of vatbaar voor een voorlopige raming.

[...] »

Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, zoals het door de verwijzende rechter is geïnterpreteerd, stelt eveneens een verschil in behandeling in tussen de Staat als schuldeiser van de houder van het belastingkrediet en de andere schuldeisers van die persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, die een bewarend beslag volgens het gemeen recht hebben laten uitvoeren.

B.4. 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 8.1, § 3, vierde lid, van het voormelde koninklijk besluit 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 vraag, artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

B.5. 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.6. Aangezien de opbrengst van de belasting enkel mag worden aangewend voor de behartiging van het algemeen belang en voor de inwerkingstelling door de overheid van haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit, moet worden aangenomen dat de bewarende maatregelen ten gunste van de Staat mogen afwijken van sommige regels van het gemeen recht. De fiscale wetgever vermag dus van bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek af te wijken zonder daarom noodzakelijkerwijze de regels van gelijkheid en niet-discriminatie te miskennen.

B.7. Het Hof moet evenwel nagaan of, rekening houdend met de gevolgen ervan, de in het geding zijnde maatregel niet onevenredig is ten opzichte van het nagestreefde doel.

B.8. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek blijkt dat de wetgever ernaar heeft gestreefd de belangen van de Schatkist te vrijwaren en de fraude en belastingontwijking te voorkomen, « zonder evenwel de rechten van de belastingplichtige te

schaden. De Regering is van oordeel dat dit het best kan geschieden door aan deze inhouding de waarde te geven van een bewarend beslag onder derden dat uitgeoefend zou worden overeenkomstig de regelen en onder de voorwaarden die door de Koning te bepalen zijn. Wat niet specifiek door de Koning bepaald wordt, zou uiteraard overeenkomstig het Gerechtelijk Wetboek of andere wetsbepalingen die specifiek van toepassing zijn op de Staat, dienen te gebeuren » (*Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/2, p. 10; *Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/4, p. 54).

B.9. Al is het gewettigd dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen, toch dient hij ervoor te zorgen dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk is. De door het Hof uitgeoefende toetsing is strikter wanneer fundamentele beginselen in het geding zijn.

B.10. Volgens de verwijzende rechter zou artikel 76, § 1, slechts een formele toetsing door de beslagrechter mogelijk maken. Het Hof moet dus nagaan of de afwijkingen van het gemeen beslagrecht niet tot gevolg hebben dat de betrokken belastingplichtigen de essentiële waarborg wordt ontzegd die bestaat in de daadwerkelijke jurisdictionele controle betreffende de regelmatigheid en de geldigheid van de inhouding van een belastingschuld in een beslagprocedure.

In dat verband dient erop te worden gewezen dat, krachtens het tiende lid van artikel 8.1, § 3, van het voormelde koninklijk besluit van 29 december 1969, « de belastingplichtige [...] enkel verzet [kan] doen tegen de inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid door toepassing te maken van artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek. De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal, bedoeld in het zesde lid, geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter ».

Hieruit vloeit voort dat de beslagrechter zich enkel kan uitspreken over de formele regelmatigheid van de inhoudingsprocedure en niet over de grondvoorwaarden ervan. Aangezien de beoordelingsbevoegdheid van de beslagrechter ten aanzien van het zekere, vaststaande en opeisbare karakter van de schuldvordering van de belastingadministratie uitgesloten is en bovendien volgens

het vierde lid van artikel 8.1, § 3, van het besluit de gevolgen van de inhouding blijven bestaan zolang geen in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest is geweest, worden de door de maatregel beoogde personen op onevenredige wijze geraakt in hun recht op een daadwerkelijk juridictioneel toezicht.

Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat een inhouding van belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden voor te schrijven, waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn, zelfs wanneer de belastingschuld geen schuldvordering is overeenkomstig artikel 1415 van dat Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het ertoe leidt dat de personen die het voorwerp van een inhouding uitmaken, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en de geldigheid van de inhouding wordt ontzegd.

B.11. Het Hof stelt evenwel vast dat, op zich, artikel 76, § 1, derde lid, zich ertoe beperkt de Koning toe te staan « ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, een inhouding [te] voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek ».

Die tekst kan ook in die zin worden geïnterpreteerd dat hij de Koning niet toestaat dermate van het gemeen recht inzake bewarend beslag onder derden af te wijken dat Hij de personen die het voorwerp uitmaken van een inhouding ieder daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht op de regelmatigheid en de geldigheid van die inhouding zou vermogen te ontzeggen. In die interpretatie schendt artikel 76, § 1, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat, ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding van belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden, waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn, zelfs wanneer de belastingschuld niet de kenmerken vertoont vereist door artikel 1415 van dat Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het ertoe leidt dat aan de personen die het voorwerp van een inhouding uitmaken, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van de inhouding wordt ontzegd.

In die zin geïnterpreteerd dat het de Koning niet toestaat de personen die het voorwerp uitmaken van een inhouding van een belastingkrediet, geldend als bewarend beslag onder derden, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van die inhouding te ontzeggen, schendt artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

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 7 juli 1998.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior