

Rolnummer 3650
Arrest nr. 20/2006 van 1 februari 2006

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 (stuiting van de verjaring inzake inkomstenbelastingen), gesteld door de beslagrechter in de Rechtbank van eerste aanleg te Kortrijk.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij beschikking van 21 februari 2005 in zake de n.v. Ter Lembeek International tegen de Belgische Staat en de Federale Overheidsdienst Financiën, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 10 maart 2005, heeft de beslagrechter in de Rechtbank van eerste aanleg te Kortrijk de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 (B.S. 15 juli 2004) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in combinatie met het rechtszekerheidsbeginsel, het beginsel van het recht op behoorlijke rechtsbedeling als gewaarborgd in artikel 6 E.V.R.M. en de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, en de bescherming van het eigendomsrecht als gewaarborgd in artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Eerste Protocol bij het E.V.R.M., in de mate dat deze als interpretatief gekwalificeerde wet :

- de rechtszekerheid in het gedrang brengt voor belastingplichtigen, die er van uit konden gaan dat de invordering van de belastingaanslagen op basis van de arresten van het Hof van Cassatie van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003 verjaard waren, althans voor zover de verjaring nog niet op basis van een gerechtelijke beslissing verworven is, zonder dat er *in casu* door de wetgever uitzonderlijke omstandigheden ter verantwoording van het retroactief karakter van de wet kunnen ingeroepen worden;

- het recht op behoorlijke rechtsbedeling en het eigendomsrecht in het gedrang brengt doordat aan de rechtsonderhorigen die op het ogenblik van het uitvaardigen van de wet van 9 juli 2004 een procedure tegen de Staat hadden ingesteld die nog niet was beslecht door een in kracht van gewijsde getreden uitspraak, een jurisdictionele waarborg wordt ontnomen, aangezien het interpretatief karakter van de wetskrachtige norm tot gevolg heeft dat de afloop van de ingestelde procedures ten voordele van de Staat wordt beïnvloed of het rechtscollege verhinderd wordt zich uit te spreken over de verjaring van de invordering van de belastingsschuld, zonder dat er *in casu* uitzonderlijke omstandigheden ter verantwoording van het retroactief karakter van de wet kunnen ingeroepen worden;

- een niet redelijk verantwoorde ongelijke behandeling wordt ingevoerd tussen een schuldenaar van een inkomstenbelastingsschuld enerzijds en een schuldenaar van een gemeenrechtelijke schuld anderzijds, aangezien de verjaring van de invordering van een gemeenrechtelijke schuld niet kan worden gestuit door een dwangbevel dat niet is gesteund op een uitvoerbare titel, terwijl de verjaring van de invordering van een belastingsschuld wel zou kunnen worden gestuit door een dwangbevel uitgevaardigd op basis van een titel die niet effectief uitvoerbaar is ? ».

De n.v. Ter Lembeek International, met maatschappelijke zetel te 8710 Wielsbeke, Rijksweg 442, en de Ministerraad hebben ieder een memorie ingediend; de n.v. Ter Lembeek International heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 11 januari 2006 :

- zijn verschenen :

- . Mr. H. Van den Keybus *loco* Mr. R. Tournicourt, advocaten bij de balie te Brussel, voor de n.v. Ter Lembeek International;

- . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De eiseres voor het verwijzende rechtscollege is een naamloze vennootschap die rechtsopvolgster is van een andere n.v., die zelf rechtsopvolgster is van drie n.v.'s. Zij wordt ervan in kennis gesteld dat zij met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 1984 tot 1986 een aanzienlijke openstaande belastingschuld heeft. Tot stuiting van de verjaring van die belastingschulden heeft de fiscale administratie verschillende rechtshandelingen gesteld, in het bijzonder drie verjaringstuitende dwangbevelen van 3 december 1991 met bevel om binnen een tijdsbestek van 24 uur de betreffende belastingschulden te betalen op straffe daartoe gedwongen te worden door alle rechtsmidden en namelijk door uitvoerend beslag op de meubelen, effecten en roerende waarden. Teneinde de rechten van de Schatkist te vrijwaren tot op het ogenblik van betaling of ontheffing van de betwiste artikels, geeft de ontvanger het voornemen te kennen een hypothecaire inschrijving te nemen op al de onroerende goederen van de eiseres.

Het grootste gedeelte van die aanslagen werd betwist, terwijl het niet betwiste gedeelte van de aanslagen werd betaald.

Voor de beslagrechter betwist de eiseres de rechtsgeldigheid van de dwangbevelen en de stuitende werking ervan, die haar grondslag vindt in artikel 145 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (K.B./W.I.B. 1992), dat, voor wat de wijze van stuiting van de verjaring betreft, verwijst naar artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek. Zij beroept zich hiervoor op twee arresten van het Hof van Cassatie waarin werd gesteld dat inzake belastingen een dwangbevel een middel van tenuitvoerlegging is dat voor zijn geldigheid een uitvoerbare titel veronderstelt en een uitvoerende beslagmaatregel voorafgaat. Volgens het Hof van Cassatie kunnen geen middelen van tenuitvoerlegging worden aangewend om het met een bezwaar of beroep bestreden gedeelte van de ingekohierde belastingschuld in te vorderen, zodat een betalingsbevel betekend voor een aldus betwiste belastingschuld niet geldig kan zijn en geen stuitende werking heeft.

Tijdens de rechtspleging voor het verwijzende rechtscollege werd in de programmawet van 9 juli 2004 een interpretatieve bepaling van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek opgenomen op grond waarvan « het dwangbevel ook geïnterpreteerd [moet] worden als een verjaringstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft ».

Daarom heeft het verwijzende rechtscollege de bovenvermelde prejudiciële vraag gesteld.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.1. De Ministerraad schetst de totstandkoming van de in het geding zijnde bepaling. De stuiting van de verjaring van de belastingschulden geschiedde met toepassing van artikel 145 van het K.B./W.I.B. 1992 doorgaans met een dwangbevel, overeenkomstig artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek. Die wetsbepaling beoogt de handelingen waarin de duidelijke intentie besloten ligt van diegene die ze stelt om het teloorgaan van een aanspraak te beletten, aan te merken als daden die de verjaring stuiten, en dit ongeacht of die aanspraak wordt betwist of niet. Het daarin bedoelde « bevel tot betaling » werd in het verleden beschouwd als een daad die enkel ter voorbereiding van de uitvoering werd gesteld, nog vooraleer de titel uitvoerbaar was geworden. Het veronderstelde enkel het bestaan van een uitvoerbare titel waarmee de schuldvordering kon worden ingevorderd, maar het vereiste niet dat de voorwaarden voor de feitelijke tenuitvoerlegging vervuld waren. Er werd dan ook aangenomen dat in belastingzaken een dwangbevel gegrond op een uitvoerbare titel, namelijk het kohier, rechtsgeldig was en stuitende werking had zoals bedoeld in artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs wanneer de belasting werd aangevochten. Het Gerechtelijk Wetboek wijzigde het karakter van het bevel tot betaling zodat een uitvoerbare titel vereist is die volledig uitvoerbaar is, al wordt die visie niet door iedereen gedeeld.

Na de invoering van het Gerechtelijk Wetboek oordeelde de administratie dat de artikelen 409 tot 411 van het W.I.B. 1992 toestaan dat uitvoerend beslag wordt gelegd, zelfs wanneer de belasting betwist wordt en er geen onbetwist verschuldigd gedeelte is, niettegenstaande artikel 1494 van het Gerechtelijk Wetboek, dat bepaalt dat geen uitvoerend beslag op roerend of onroerend goed mag worden gelegd dan krachtens een uitvoerbare titel en wegens vaststaande en zekere zaken. Als een belasting wordt betwist en de verjaring dreigt, wordt in de praktijk systematisch aan de belastingplichtige voorgesteld om aan de verlopen termijn van de verjaring te verzaken. Wanneer hij daarop niet ingaat, wordt hem een bevel tot betaling betekend om de verjaring te stuiten.

Op andersluidende conclusie van het openbaar ministerie besliste het Hof van Cassatie evenwel dat een bevel tot betaling, bij ontstentenis van een onbetwist verschuldigde belasting, geen stuitende werking heeft.

Voor de toekomst werd het daardoor gerezen probleem van de stuiting (en de schorsing) van de verjaring opgelost door artikel 297 van de programmawet van 22 december 2003. Voor de lopende procedures waarin de verjaring, op grond van de rechtspraak van het Hof van Cassatie, reeds zou zijn ingetreden op de datum van de inwerkingtreding ervan, zou die bepaling wellicht niet volstaan. Daarom werd voorzien in een interpretatieve bepaling.

A.2. Artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 beantwoordt aan alle karakteristieken van een interpretatieve wet. Het interpreteert immers artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, dat kan worden beschouwd als een onduidelijke bepaling waarvan de draagwijdte betwist is, gelet op de recente evolutie in de rechtspraak van het Hof van Cassatie. De in het geding zijnde bepaling geeft de betekenis weer die de wetgever aanvankelijk eraan had gegeven, namelijk dat wanneer inzake inkomstenbelastingen een bevel tot betaling niet kan gelden als daad van tenuitvoerlegging, het toch de verjaring stuit. De wetgever heeft aldus een controversie beslecht die was ontstaan.

A.3. Uitzonderlijke omstandigheden verantwoorden de aanneming van de interpretatieve wet, namelijk het herstel van de rechtszekerheid, het vrijwaren van de gelijkheid onder de belastingplichtigen en de weerslag van de rechtspraak op de federale begroting. De bepaling beoogt het evenwicht te herstellen tussen de belastingschuldigen, waarvan sommigen zouden worden vrijgesteld van belastingen bij toepassing van de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Ook de overheid zelf kan aanspraak maken op rechtszekerheid wanneer die in het gedrang komt door een ommezwaai in de rechtspraak, terwijl voorheen vaststond dat de verjaring werd gestuit door een bevel tot betaling.

A.4. De terugwerkende kracht van de in het geding zijnde bepaling is inherent aan haar aard, namelijk een interpretatieve bepaling, en is gerechtvaardigd in zoverre de geïnterpreteerde bepaling vanaf haar oorsprong redelijkerwijze niet anders kon worden begrepen dan is aangegeven. Zelfs indien zij een zuiver retroactieve bepaling zou zijn, is zij onontbeerlijk voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Indien het verloop van hangende procedures wordt beïnvloed, weegt dit zeker op tegen de noodzaak tot herstel van de

rechtszekerheid, het fiscale gelijkheidsbeginsel en de financiële verantwoordelijkheid van de overheid tegenover de samenleving.

A.5. Het verschil tussen de schuldenaars van een gemeenrechtelijke schuld en de schuldenaars van een belastingenschuld, dat erin bestaat dat alleen tegen de eerstgenoemden geen stuiting van de verjaring door een bevel tot betaling mogelijk is voor het betwiste gedeelte van de schuld, schendt het gelijkheidsbeginsel niet doordat beide categorieën van schuldenaars aan een verschillend juridisch stelsel zijn onderworpen, zowel betreffende het ontstaan, de vaststelling en de vestiging van de schuld, als betreffende de verjaringstermijnen.

Ook ten aanzien van de stuiting van de verjaring bevinden beide categorieën zich in een totaal andere situatie. Tegenover schuldenaars die onderworpen zijn aan het gemeen recht kan de verjaring in elk geval gestuit worden door het stellen van een van de drie rechtshandelingen bedoeld in artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek. Zelfs indien juridische beletselen bestaan om beslag te leggen, of als het niet mogelijk is om een bevel tot betaling te betekenen, kan nog steeds worden gedagvaard. Wanneer de aanslag in de inkomstenbelasting wordt betwist, geschiedt zulks op basis van een bezwaar van de belastingschuldige. Wanneer in de loop van die procedure de belastingschuldige weigerde afstand te doen van de verlopen termijn van de verjaring, kon de Staat als schuldeiser de stuiting niet verkrijgen door een dagvaarding of beslag. Een dagvaarding is niet mogelijk omdat die niet in overeenstemming kan worden gebracht met de fiscale procedure. Een uitvoerend beslag is niet mogelijk omdat er geen vaststaande schuldvordering is. De voorwaarden voor een bewarend beslag zijn slechts uitzonderlijk aanwezig. Aldus kan enkel het bevel tot betaling worden gebruikt om de verjaring te stuiten.

Overigens is de gemeenrechtelijke schuld wezenlijk verschillend van de belastingenschuld, waaromtrent de overheid alles moet doen om ze niet te laten verjaren in het belang van de gelijkheid onder de belastingplichtigen. Aangezien de stuiting van de verjaring uitsluitend kan door de betekening van een bevel tot betaling, is het niet onredelijk om daaraan dat gevolg te verbinden. Er is derhalve geen sprake van een niet redelijk verantwoorde ongelijke behandeling.

#### *Standpunt van de eiseres voor het verwijzende rechtscollege*

A.6. Krachtens artikel 145 van het K.B./W.I.B. 1992 verjaart de invordering van directe belastingen door verloop van vijf jaar vanaf hun eisbaarheid. Die termijn kan worden gestuit op de wijze bepaald in de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek of door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijn. De stuiting doet een nieuwe verjaringstermijn aanvangen die op dezelfde wijze kan worden gestuit.

Op grond van de rechtspraak van het Hof van Cassatie kunnen dwangbevelen, betekend voor het betwiste gedeelte van de belastingschuld, de verjaring niet stuiten, wat wellicht mede was ingegeven door de overweging dat de Staat de verjaring kan vermijden door binnen een redelijke termijn van vijf jaar de bezwaarschriften af te handelen.

A.7. Voor de eiseres voor het verwijzende rechtscollege is de in het geding zijnde bepaling geen interpretatieve wet omdat de voorwaarden die daartoe in de rechtspraak van het Hof worden gesteld, niet voorhanden zijn.

A.8. De tekst van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek noch de toepassing ervan inzake inkomstenbelastingen is onduidelijk, onzeker of controversieel.

De rechtspraak van het Hof van Cassatie uit 2002 en 2003 is minder controversieel dan de Ministerraad beweert en vormt dan ook geen onverwachte trendbreuk met het verleden die de wetgever ertoe zou verplichten een oorspronkelijke uitlegging van die bepaling te geven.

De vraag of een ongeldig bevel tot betaling de verjaring stuit, heeft overigens niets te maken met de interpretatie van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek. De betekenis van het in die bepaling gebezigde begrip « dwangbevel » moet overigens niet worden verklaard aan de hand van de betekenis bij de totstandkoming ervan in 1804, maar aan de hand van de betekenis ervan in het Gerechtelijk Wetboek, ingevoerd in 1967. Die partij verwerpt de stelling dat niet iedereen het erover eens is dat het bevel tot betaling na de invoering van het Gerechtelijk Wetboek alleen nog mogelijk is op grond van een volledig uitvoerbare titel. Uit de parlementaire voorbereiding van de artikelen 1499 en 1496 van het Gerechtelijk Wetboek blijkt immers dat het dwangbevel noodzakelijkerwijze moet steunen op een uitvoerbare titel die effectief volledig kan worden uitgevoerd, en de betekening ervan is dan ook een eerste daad van uitvoering.

Ook voor de inkomstenbelastingen doet zich geen probleem voor inzake de toepassing van de desbetreffende bepaling. Krachtens de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 vormt het dwangbevel een eerste stap in de rechtstreekse vervolging tegen de belastingschuldige en wordt het aan hem betekend indien de belastingen niet werden gekweten binnen de wettelijke termijnen, op straffe van tenuitvoerlegging door beslag. Artikel 410 van het W.I.B. 1992 staat geen uitvoeringsmaatregelen toe in geval van betwiste belastingschulden. Daarvan ging overigens ook de administratie der belastingen uit na het arrest van het Hof van Cassatie van 28 oktober 1993, aangezien zij stelde dat een dwangbevel als akte van tenuitvoerlegging niet kon worden betekend in geval van betwiste belastingschulden, waarbij het onbetwist verschuldigd gedeelte nihil is.

A.9. Bovendien mag een interpretatieve wet geen nieuwe regel toevoegen. Dat is in deze zaak wel degelijk het geval, aangezien aan artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek wordt toegevoegd dat bij betekening van een dwangbevel voor het betwiste gedeelte van de belastingaanslag, het dwangbevel toch als een verjaringstuitende akte moet worden aangezien, een regel die bovendien uitsluitend geldt in belastingaangelegenheden. Op grond van een duidelijke wettekst - artikel 410 van het W.I.B. 1992 - was een dwangbevel betekend voor een betwiste belastingschuld, nochtans ongeldig aangezien het een daad van uitvoering is die krachtens dat artikel niet mogelijk is. Een dergelijk ongeldig dwangbevel zou daarentegen thans wel een geldige stuitingsakte vormen, waardoor meteen het innovatieve karakter van die bepaling is aangetoond. De aard van een dwangbevel kan blijkbaar verschillend zijn naar gelang van de schuldvordering waarvoor het wordt betekend. Indien de in het geding zijnde bepaling een interpretatieve wet zou zijn - *quod non* -, dan geeft die eerder een uitlegging aan artikel 1499 van het Gerechtelijk Wetboek. Maar ook dan gaat het in wezen om een toevoeging van een rechtsregel aan een geldende bepaling, waardoor het bestaande artikel 410 van het W.I.B. 1992 wordt gewijzigd.

A.10. De in het geding zijnde bepaling kan derhalve alleen worden beschouwd als een wetsbepaling met terugwerkende kracht. Zo een bepaling is slechts in overeenstemming met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, indien bijzondere omstandigheden kunnen worden aangevoerd ter verantwoording van de terugwerkende kracht. Die voorwaarde is volgens die partij evenwel niet vervuld.

Artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 impliceert een verboden inmenging van de wetgever in hangende procedures door het onrechtmatig karakter van een bestuurshandeling met terugwerkende kracht te dekken, zodat de beginselen van behoorlijke rechtsbedeling, gewaarborgd door artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en door de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, geschonden zijn. De versluiering door een interpretatieve wet wordt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens voorzien en veroordeeld (arrest *Papageorgiou* van 22 oktober 1997). Thans wordt aan bepaalde rechtsonderhorigen een jurisdictionele waarborg ontnomen, namelijk aan hen die op het ogenblik van de uitvaardiging van de wet een procedure tegen de Staat hadden ingesteld die nog niet was beslecht door een in kracht van gewijsde gegane uitspraak.

A.11. Er zijn geen uitzonderlijke omstandigheden die het ontnemen van de jurisdictionele waarborg verantwoorden. Anders dan de Ministerraad beweert, is die partij van oordeel dat de Staat wel degelijk door andere middelen dan een bevel tot betaling de verjaring kan stuiten en aldus de gelijkheid onder de belastingschuldigen kan waarborgen. Met het instellen van een bezwaar beogen de belastingschuldigen geenszins de verjaring ervan; zij wensen enkel dat hun bezwaar binnen een redelijke termijn zou worden behandeld. In zoverre dat niet lukte, is dat de verantwoordelijkheid van de Staat zelf, aangezien de administratie de verjaring kan tegengaan, zeker sedert de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 waarbij de gehele fiscale procedure is hervormd. De administratie diende dan maar andere maatregelen te nemen om de verjaring te stuiten, zoals een dagvaarding van de belastingplichtige voor het gerecht, het leggen van bewarend beslag of het neerleggen van een conclusie indien bij de rechtbank een fiscaal verzoekschrift was ingediend.

Retroactieve wetgeving die tot stand komt om de gevolgen van een rechterlijke uitspraak ongedaan te maken, kan worden getoetst aan het eigendomsrecht in artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, waarbij eigendom ook wordt begrepen als een « verworven aanspraak » op goederen. De verjaring van de invordering van belastingschulden is verworven, zodat de belastingplichtige ervan kan uitgaan dat de ingekohierde belastingschulden niet meer moeten worden betaald. De in het geding zijnde bepaling komt dan ook neer op een feitelijke onteigening die verboden is door de voormelde bepaling en door artikel 16 van de Grondwet.

A.12. Artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het een onderscheid maakt tussen rechtsonderhorigen naargelang zij worden geconfronteerd met een gemeenrechtelijke dan wel met een fiscaalrechtelijke invorderingsprocedure, terwijl een bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, in tegenstelling tot een loutere ingebrekestelling, een uitvoerbare titel veronderstelt. Voor belastingschuldigen is die voorwaarde van het bestaan van een uitvoerbare titel niet langer vereist, vermits het uitvoerbaar verklaarde kohier niet als dusdanig kan worden beschouwd zolang de belastingschuld wordt betwist. Voor dat verschil in behandeling bestaat geen objectieve en redelijke verantwoording.

Nochtans zijn de categorieën vergelijkbaar, want op het vlak van de invordering - niet op het vlak van de vestiging - van een belasting dient de Belgische Staat te worden beschouwd als een normale schuldeiser. De bepaling strekt ertoe de invordering van definitief verjaarde belastingschulden veilig te stellen. Er is geen reden om de Staat meer mogelijkheden te bieden om zijn (belasting)schuld in te vorderen dan de particulieren met betrekking tot hun gemeenrechtelijke schuldvorderingen. Zoals in een gemeenrechtelijke procedure heeft de Staat als schuldeiser in fiscale aangelegenheden de touwtjes in handen. Als de fiscale schuld niet wordt betwist, kan de Staat invorderen; is er betwisting, dan leidt de Staat zelf de procedure waarmee bezwaar wordt ingesteld. Indien de Staat zijn eigen schuldvordering laat verjaren, dan moet hij, zoals overigens ook de gewone burger in het kader van een gemeenrechtelijke schuldvordering, in een dergelijk geval de gevolgen van zijn nalatigheid dragen.

Er is geen redelijk verband van evenredigheid tussen de genomen maatregel en het nagestreefde doel. De belastingadministratie beschikt over voldoende andere middelen om in geval van betwiste belastingschulden de verjaring te stuiten op een van de hiervoor aangegeven wijzen. Zelfs het bewarend beslag, in zoverre ervan wordt uitgegaan dat het in deze aangelegenheid niet voor de hand ligt, is niet onmogelijk. Ook kan worden gedagvaard, niet om een titel vast te stellen doch om te beletten dat een bestaande titel zou uitdoven. De in het geding zijnde maatregel gaat bijgevolg verder dan het beoogde doel.

A.13. Er is volgens die partij ook geen sprake van ongelijkheid tussen de belastingschuldigen tegen wie de stuiting van de verjaring niet kan worden aangevoerd na betekening van een bevel tot betaling en de belastingschuldigen die vrijwillig aan de verjaring verzaakten. Er zijn immers nog andere mogelijkheden tot stuiting, zodat eerstgenoemden niet noodzakelijk beter af zijn.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met het recht op een behoorlijke rechtsbedeling, gewaarborgd in artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en in de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet, en met het eigendomsrecht, gewaarborgd in artikel 16 van de Grondwet en in artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context van de aanneming ervan*

B.2.1. Artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 bepaalt :

« Niettegenstaande het dwangbevel de eerste akte van de rechtstreekse vervolgingen is in de zin van de artikelen 148 en 149 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, moet het dwangbevel ook geïnterpreteerd worden als een verjaringsstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft ».

Die bepaling vormt het enige artikel van hoofdstuk XII « Interpretatie van de toepassing van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, op het vlak van de inkomstenbelastingen » van de hiervoor vermelde programmawet.

B.2.2. Die als interpretatief aangemerkte bepaling is aangenomen naar aanleiding van rechtspraak van het Hof van Cassatie waarbij aan het dwangbevel waarin wordt voorzien inzake inkomstenbelastingen (artikelen 148 en 149 van het besluit tot uitvoering van het W.I.B. 1992) een verjaringsstuitende werking wordt ontzegd wanneer de belastingschuld wordt betwist.

B.3.1. Artikel 145 van het besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : K.B./W.I.B. 1992) bepaalt de termijn van vijfjarige verjaring inzake inkomstenbelastingen als volgt :

« Directe belastingen zomede de onroerende voorheffing verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum waarop ze dienen betaald te zijn krachtens artikel 413 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [...] ».

Krachtens artikel 145, derde lid, van dat uitvoeringsbesluit kan die termijn van vijf jaar « worden gestuit op de wijze bepaald in de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek of door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijn ».

B.3.2. Artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt :

« Een dagvaarding voor het gerecht, een bevel tot betaling, of een beslag, betekend aan hem die men wil beletten de verjaring te verkrijgen, vormen burgerlijke stuiting ».



B.3.3. De artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 definiëren het begrip dwangbevel inzake inkomstenbelastingen.

Artikel 148 van het K.B./W.I.B. 1992 bepaalt :

« De rechtstreekse vervolgingen omvatten :

1° het dwangbevel;

[...]

Die vervolgingen zijn gerechtelijk en de geldigverklaring behoort tot de bevoegdheid van de gewone rechtbanken ».

Artikel 149 van het K.B./W.I.B. 1992 bepaalt :

« Ingeval een belastingschuldige zijn belastingen niet heeft gekweten binnen de termijnen van artikel 413 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, doet de ontvanger hem een dwangbevel betekenen tot betaling binnen 24 uren, op straffe van tenuitvoerlegging door beslag.

Het dwangbevel moet bovenaan een uittreksel bevatten uit het kohierartikel betreffende de belastingschuldige en een afschrift van de uitvoerbaarverklaring ».

B.3.4. Artikel 410 van het W.I.B. 1992 staat echter een uitvoeringsmaatregel enkel toe ten aanzien van het - in de zin van die bepaling - « zekere en vaststaande » deel van de belastingschuld.

Wanneer een belastingplichtige de inkohiering van zijn belastingschuld betwistte, bij ontstentenis van een zeker en vaststaand deel in de zin van artikel 410 van het W.I.B. 1992, voerde de belastingadministratie die hem een dwangbevel had betekend de dubbele functie van het dwangbevel aan en oordeelde zij dat, ook al is dat bevel onregelmatig als daad van tenuitvoerlegging in de zin van de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992, het zijn gevolgen kon behouden als « bevel tot betaling » in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, namelijk als een verjaringsstuitende akte.

B.4.1. Het Hof van Cassatie heeft echter in een arrest van 10 oktober 2002 (AR C.01.0067.F, R.W. 2005-2006, 579-580), dat het bevestigd heeft in een arrest van 21 februari 2003 (AR C.01.0287.N), beslist dat « inzake inkomstenbelastingen, het bevel tot

betaling een daad van rechtsvervolging is die een uitvoerbare titel veronderstelt en aan het uitvoerend beslag voorafgaat », zodat wanneer dat bevel door de Staat wordt betekend bij ontstentenis van een onbetwistbaar verschuldigde belasting het « geen stuitende werking heeft ».

Die rechtspraak verhindert dat een dwangbevel de verjaring stuit in geval van betwisting van de ingekohierde belastingen.

B.4.2. De wetgever heeft geoordeeld dat die rechtspraak zijn optreden onontbeerlijk maakte « om te vermijden dat bij gebrek aan een mogelijkheid voor de administratie om op een geldige manier de verjaring te stuiten van de betwiste aanslagen waarvoor geen enkel zeker en vaststaand onmiddellijk eisbaar aandeel bestaat, een aantal onder hen zouden verjaard verklaard worden », waarbij dat optreden « des te meer dwingend [blijkt] te zijn uit het onderzoek van de gegevens van de fiscale achterstand inzake de inkomstenbelastingen die laten zien dat deze laatste voor meer dan veertig procent bestaat uit betwiste aanslagen » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 en DOC 51-0474/001, p. 148).

De wetgever heeft dus beslist om artikel 297 van de programmawet van 22 december 2003 aan te nemen, dat een hoofdstuk *XIbis* invoegt in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en de artikelen 443*bis* en 443*ter* omvat die luiden als volgt :

« Hoofdstuk *IXbis*. Verjaring van de rechten van de schatkist.

Art. 443*bis*. § 1. Directe belastingen zomede de onroerende voorheffing verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum waarop ze dienen betaald te zijn krachtens artikel 413.

De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier waarin ze zijn opgenomen krachtens artikel 304, § 1, tweede lid.

§ 2. De termijn bedoeld in § 1 kan worden gestuit op de wijze bepaald in de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek of door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijn. In geval van stuiting van de verjaring treedt een nieuwe verjaring in, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, door verloop van vijf jaren na de laatste akte of handeling waardoor de vorige verjaring is gestuit, indien geen geding voor het gerecht aanhangig is.

Art. 443*ter*. § 1. Elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering van de belastingen en voorheffingen dat wordt ingesteld door de Belgische Staat, door de schuldenaar van deze belastingen of voorheffingen of door ieder ander persoon die gehouden is tot de betaling van de schuld op grond van dit Wetboek, van de besluiten genomen ter uitvoering ervan of van het gemeen recht, schorst de verjaring.

Het bezwaar en de in artikel 376 bedoelde aanvraag tot ontheffing schorsen eveneens de verjaring.

§ 2. De schorsing vangt aan met de inleidende vordering en eindigt wanneer de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan.

Evenwel in geval van bezwaarschrift of aanvraag tot ambtshalve ontheffing bedoeld in artikel 376, vangt de schorsing aan met het verzoek waarbij het administratief beroep wordt ingeleid. Zij eindigt :

- wanneer de belastingplichtige een rechtsvordering heeft ingesteld, op de dag dat de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan;
- in de andere gevallen, na verloop van de termijn die voor de belastingplichtige openstaat om een beroep in te stellen tegen de administratieve beslissing ».

B.4.3. Terwijl dat artikel 443*bis* de inhoud van artikel 145 van het voormelde besluit tot uitvoering van het W.I.B. 1992 weergeeft, voert artikel 443*ter*, zijnerzijds, een nieuwe reden tot schorsing van de verjaring in.

Bij ontstentenis van een overgangsbepaling is artikel 443*ter* van het W.I.B. toepasbaar op de verjaringstermijnen die lopen op het ogenblik van de inwerkingtreding ervan, tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*, zijnde op 10 januari 2004.

De Raad van State, die het evenwel twijfelachtig vond of die bepaling die met de programmawet van 22 december 2003 werd ingevoerd, van toepassing is op belastingen die zijn verjaard op grond van de rechtspraak van het Hof van Cassatie vóór 10 januari 2004, had in zijn advies over de ontworpen tekst beklemtoond dat « indien de steller van het voorontwerp het risico wil voorkomen dat belastingplichtigen in een dergelijk geval de verjaring inroepen, [...] een expliciete overgangsbepaling noodzakelijk [is] » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 en DOC 51-0474/001, p. 464).

B.4.4. De wetgever die zich op die opmerking van de Raad van State steunde, heeft het, naar aanleiding van een amendement van de Regering, noodzakelijk geacht dat in de programmawet van 9 juli 2004 een « interpretatieve wettelijke bepaling [wordt] ingevoegd die van toepassing is op de in de door de arresten van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003 van het Hof van Cassatie beoogde gevallen » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, p. 2). Die bepaling maakt het voorwerp uit van de prejudiciële vraag die aan het Hof wordt voorgelegd.

*Ten gronde**Wat betreft de kwalificatie van de in het geding zijnde bepaling*

B.5. Het verwijzende rechtscollege wenst allereerst van het Hof te vernemen of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, doordat de belastingplichtigen door het retroactief karakter van de wet niet langer ervan kunnen uitgaan dat de invordering van de belastingaanslagen verjaard is op basis van de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie. Het verwijzende rechtscollege wenst van het Hof vervolgens ook te vernemen of diezelfde bepalingen zijn geschonden, in samenhang gelezen met het recht op behoorlijke rechtsbedeling en het eigendomsrecht, in zoverre de interpretatieve wet aan een categorie van belastingplichtigen een jurisdictionele waarborg ontnemt door het retroactief karakter ervan.

B.6. De eiseres voor het verwijzende rechtscollege bekritiseert de kwalificatie van de in het geding zijnde bepaling als een interpretatieve bepaling en de retroactieve werking ervan. Volgens haar is de in het geding zijnde bepaling geen interpretatieve bepaling maar een retroactieve wijzigingsbepaling, die door geen enkele uitzonderlijke omstandigheid wordt verantwoord. Die bepaling zou ertoe strekken de hangende procedures te beïnvloeden door de verjaring van belastingen ongedaan te maken, wat een discriminerende inbreuk zou betekenen op het rechtszekerheidsbeginsel, op het recht op een behoorlijke rechtsbedeling en op het recht op eigendom van de belastingplichtigen aan wie het genot van de verworven verjaringen wordt ontzegd.

B.7.1. Het behoort tot het wezen van een interpretatieve wet dat zij terugwerkt tot op de datum van inwerkingtreding van de wetsbepalingen die zij interpreteert. Een interpretatieve wet is immers een wet die aan een wetsbepaling de betekenis geeft die zij, volgens de wetgever, reeds bij de aanneming ervan zou moeten hebben gekregen.

B.7.2. De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat eenieder in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. Die waarborg zou niet kunnen worden omzeild door het enkele feit dat een wet met terugwerkende kracht als een

interpretatieve wet zou worden voorgesteld. Het Hof zou zich dus niet ervan kunnen ontslaan te onderzoeken of een als interpretatief gekwalificeerde wet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.7.3. Onder voorbehoud van de in het strafrecht van toepassing zijnde regels en van de eerbied voor de in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissingen, is de terugwerkende kracht die het gevolg is van een interpretatieve wetsbepaling gerechtvaardigd in zoverre de geïnterpreteerde bepaling vanaf haar oorsprong redelijkerwijze niet anders kon worden begrepen dan is aangegeven in de interpretatieve bepaling.

B.7.4. Wanneer dit niet het geval is, is de zogenoemde interpretatieve bepaling in werkelijkheid een zuiver retroactieve bepaling en kan de terugwerkende kracht ervan enkel worden verantwoord wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden waaraan de geldigheid van een dergelijke bepaling is onderworpen.

B.8.1. Zoals in herinnering is gebracht in B.4.4, vormt de in het geding zijnde bepaling, die uit een amendement van de Regering is ontstaan, een als interpretatief gekwalificeerde wettelijke bepaling die van toepassing is op de gevallen bedoeld in de arresten van het Hof van Cassatie van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003 en vloeit ze voort uit een opmerking die de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft gemaakt bij de voorontwerpen die geleid hebben tot de programmawetten van 22 december 2003 en 9 juli 2004.

B.8.2. In zijn uiteenzetting stelde de Minister van Financiën :

« Deze interpretatieve wettelijke bepaling [is] gerechtvaardigd in zoverre de geïnterpreteerde bepaling vanaf haar oorsprong redelijkerwijze niet anders kon worden begrepen dan is aangegeven in de interpretatieve bepaling. De verjaring van de ingekohierde aanslagen in de door de voormelde arresten van het Hof van Cassatie beoogde gevallen, werd steeds gestuit door de betekening van een dwangbevel en de rechtsgeldigheid ervan werd tot op het ogenblik van die arresten steeds erkend (zie ook de conclusie van het Openbaar Ministerie bij het arrest van 21.02.2003 van het Hof van Cassatie) » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, p. 2).

B.9. De in het geding zijnde bepaling, die in het hoofdstuk « Interpretatie van de toepassing van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, op het vlak van de inkomstenbelastingen » is opgenomen, heeft tot doel het dwangbevel bedoeld in de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 te interpreteren « als een verjaringsstuitende akte in de zin van artikel 2244

van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft ».

Die bepaling impliceert dus dat het dwangbevel, inzake de inkomstenbelastingen, een tweevoudig karakter had : akte van onmiddellijke vervolging in de zin van de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 en verjaringsstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter had.

B.10. Zowel uit de verantwoording van de in het geding zijnde bepaling als uit het opschrift van het hoofdstuk waarin ze zich bevindt en uit de formulering zelf ervan blijkt dat die bepaling artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, een bepaling waarnaar artikel 145 van het K.B./W.I.B. 1992 verwijst, wil interpreteren.

Doordat de wetgever het dwangbevel bedoeld in de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 interpreteert als een verjaringsstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft, interpreteert hij noodzakelijkerwijze, inzake inkomstenbelastingen, het begrip bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek.

B.11.1. Artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek stelt de werking - stuiting van de verjaring - van een bevel tot betaling vast, maar definieert echter niet wat een bevel tot betaling is, noch de geldigheidsvoorwaarden ervan.

B.11.2. De wetgever kan, via een interpretatieve bepaling, de toepassingsvoorwaarden van een wetsbepaling preciseren.

Wanneer een interpretatieve bepaling aan de geïnterpreteerde bepaling de betekenis verleent die ze geacht wordt te hebben gehad van bij het ontstaan, kan die interpretatie echter niet leiden tot het creëren van een onderscheid in de betekenis van de bepaling naar gelang van de toepassingsfeer ervan.

B.12.1. Uit het woord « ook » in de in het geding zijnde bepaling blijkt dat die bepaling een bijkomende betekenis toevoegt aan het begrip bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van

het Burgerlijk Wetboek, of daarvan althans een precisering inhoudt, vermits dit artikel, inzake inkomstenbelastingen, moet worden geïnterpreteerd als een verjaringsstuitende akte, « zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft ».

B.12.2. Bovendien toont het gebruik van het woord « niettegenstaande » aan dat die interpretatie zich helemaal niet opdrong, en zelfs tegenstrijdig kon blijken met de aard van het dwangbevel als daad van tenuitvoerlegging in de zin van de artikelen 148 en 149 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het W.I.B. 1992.

B.12.3. Doordat de in het geding zijnde bepaling zich ertoe beperkt het begrip bevel tot betaling in artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek te interpreteren in de enkele aangelegenheid van de inkomstenbelastingen, verleent ze ten slotte aan de term « bevel tot betaling » een verschillende betekenis naar gelang van de materie waarop hij wordt toegepast.

De in het geding zijnde bepaling kan bijgevolg niet zo worden beschouwd dat ze aan artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, een bepaling met algemene draagwijdte, opnieuw een originele betekenis geeft die beperkt zou zijn tot de aangelegenheid van de inkomstenbelastingen.

B.12.4. Indien de in het geding zijnde bepaling ertoe strekt een probleem op te lossen dat enkel in het fiscaal recht rijst, vloeit dat probleem in werkelijkheid voort uit het onaangepaste karakter van de verwijzing die in artikel 145 van het besluit tot uitvoering van het K.B./W.I.B. 1992 - overigens overgenomen in artikel 443*bis* van het W.I.B. 1992, ingevoerd bij artikel 297 van de programmawet van 22 december 2003 - wordt gemaakt naar de in artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek vastgestelde wijzen van stuiting van de verjaring; dat probleem kan niet worden opgelost door het begrip bevel tot betaling in artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek te interpreteren en die interpretatie te beperken tot de aangelegenheid van de inkomstenbelastingen.

De in het geding zijnde bepaling kan bijgevolg niet worden beschouwd als een interpretatieve bepaling.

*Wat betreft de retroactieve werking van de in het geding zijnde bepaling*

B.13.1. Ofschoon de in het geding zijnde bepaling niet kan worden gekwalificeerd als een interpretatieve norm, waaraan bovendien door geen enkel ander artikel van de programmawet van 9 juli 2004 uitdrukkelijk terugwerkende kracht werd verleend, blijkt zowel uit het opschrift van hoofdstuk XII van die programmawet, waarvan artikel 49 het enige artikel vormt, als uit de in B.8.1 en B.8.2 vermelde parlementaire voorbereiding ervan, dat het de uitdrukkelijke wil van de wetgever is geweest daaraan een retroactief effect te geven, zodat het van toepassing moet worden geacht op feiten die nog niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissing.

B.13.2. De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst.

Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht van de wetskrachtige norm tot gevolg heeft dat de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat rechtscolleges verhinderd worden zich uit te spreken, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor dat optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.

B.13.3. Aangezien de in het geding zijnde bepaling hangende procedures beïnvloedt, moet het Hof onderzoeken of de terugwerkende kracht van die bepaling voldoet aan elk van de in B.13.2 vermelde voorwaarden.

B.14.1. Zoals is aangegeven in B.8.2 werd de in het geding zijnde bepaling verantwoord door het feit dat de verjaring van betwiste belastingen steeds gestuit werd door de betekening van een dwangbevel en de rechtsgeldigheid ervan steeds werd erkend tot op het ogenblik van de arresten van het Hof van Cassatie van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003 (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, p. 2).



Ofschoon er een controverse bestond over de aard van het bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, was het echter, vóór de voormelde arresten van het Hof van Cassatie, geenszins mogelijk om de door de administratie aangevoerde stelling van de tweevoudige werking van het bevel tot betaling te verwerpen, stelling volgens welke een onregelmatig bevel tot betaling als daad van tenuitvoerlegging evenwel zijn gevolgen kon behouden als verjaringsstuitende akte.

Bij de aanneming van het Burgerlijk Wetboek in 1804, werd het bevel tot betaling niet beschouwd als een daad van tenuitvoerlegging maar als een voorbereidende daad die de uiting van de wil van de schuldeiser bevat om de betaling van de verschuldigde sommen te verkrijgen.

Na de inwerkingtreding van het Gerechtelijk Wetboek, meer bepaald de artikelen 1494 en volgende ervan, is er een controverse ontstaan over de aard van het bevel tot betaling, waarbij sommigen oordeelden dat het bevel tot betaling niet langer een voorbereidende daad was maar een daad van tenuitvoerlegging. Ofschoon het dwangbevel bedoeld in de artikelen 148 en 149 van het K.B./W.I.B. 1992 een daad van tenuitvoerlegging vormt waarvan de geldigheid afhankelijk is van het zekere en vaststaande karakter van de schuld, zijn de gevolgen van het bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek niet afhankelijk van geldigheidsvoorwaarden waarin wettelijk is voorzien.

Noch de voormelde bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek, noch enig arrest van het Hof van Cassatie, sloten echter de rechtsgeldigheid uit van het dwangbevel als verjaringsstuitende akte, wanneer de schuld niet zeker en vaststaand is.

Bij bepaalde beslissingen van de feitenrechters is integendeel erkend dat een bevel tot betaling die verjaringsstuitende werking heeft, ongeacht de rechtsgeldigheid ervan als daad van tenuitvoerlegging.

B.14.2. Die opvatting had de administratieve praktijk inzake inkomstenbelastingen geïnspireerd en zette talrijke belastingplichtigen aan een afstand van de op de verjaring verlopen termijn te ondertekenen.

B.14.3. Bovendien had het Hof van Cassatie, bij een arrest van 28 oktober 1993, een arrest van het Hof van Beroep te Luik verbroken, omdat dit Hof niet had geantwoord op de

conclusies van de Belgische Staat die aanvoerde dat het dwangbevel « onder meer ertoe strekte de verjaring te stuiten overeenkomstig artikel 194 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen [...] » en had het Hof van Beroep te Brussel, het rechtscollege waarnaar werd verwezen, in een arrest van 24 juni 1997 geoordeeld « dat een dergelijk dwangbevel als stuitende handeling geldt in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek en niet wordt ontkracht door de nietigheid van het daaropvolgend uitvoerend beslag, aangezien de stuitende werking van het dwangbevel losstaat van de gevolgen van de handeling van tenuitvoerlegging als dusdanig » (Brussel, 24 juni 1997, *J.T.*, 1998, pp. 458-459).

B.14.4. Wanneer de Staat een dwangbevel had betekend, kon hij wettig ervan uitgaan dat hij op geldige wijze de verjaring had gestuit, zelfs wanneer de belastingschuld werd betwist.

B.14.5. Overigens heeft de Minister van Financiën omtrent de in het geding zijnde bepaling het volgende opgemerkt :

« [Door die bepaling wordt] een arbitraire discriminatie vermeden tussen belastingschuldigen die verzaakt hebben aan de op de verjaring verlopen termijn en diegenen die geweigerd hebben dergelijke verzaking te ondertekenen en de betekening van een dwangbevel hebben afgewacht.

Indien geen verzaking aan de op de verjaring verlopen termijn wordt ondertekend, is de betekening van een dwangbevel de enige mogelijkheid voor de ontvanger om de verjaring te stuiten. Ingevolge de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie zou ook die mogelijkheid verdwijnen, zodat het intreden van de verjaring niet kan vermeden worden.

Aangezien de belastingschuldigen zelf de belastingen hebben betwist, konden zij geen gewettigde verwachting koesteren dat de belastingschuld daarmee ook zou verjaren. Het zou onredelijk zijn te verwachten dat een belastingschuldige zich zou kunnen bevrijden door een bezwaar of een beroep in te stellen terwijl de Staat de heffing niet kan invorderen » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, pp. 2-3).

B.14.6. Hoewel de arresten van het Hof van Cassatie van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003, juridisch gezien, slechts een relatief gezag van gewijsde hebben, bezitten zij, in zoverre daarin de rechtsvraag is beslecht met betrekking tot de aard en de gevolgen van een dwangbevel, een feitelijk gezag dat zich aan alle rechtscolleges opdringt, vermits de beslissingen die zouden afwijken van het door het Hof van Cassatie gegeven antwoord verbroken zouden dreigen te worden wegens schending van de wet, zoals die door het Hof van Cassatie wordt geïnterpreteerd. Uit de rechtspraak blijkt overigens dat de feitenrechters

zich hebben aangesloten bij de oplossing die is aangenomen in de beide voormelde arresten van het Hof van Cassatie.

B.14.7. De arresten van 10 oktober 2002 en 21 februari 2003 hebben tot gevolg gehad dat de wijze van stuiting van de verjaring die gewoonlijk inzake inkomstenbelastingen werd gehanteerd, op retroactieve wijze, haar uitwerking werd ontnomen, zoals is aangegeven in B.8.2. Een categorie van belastingplichtigen werd aldus bevrijd van een schuld die ze hadden betwist maar waarvan niet kan worden vermoed dat ze niet verschuldigd was. De wetgever heeft zelf een retroactieve bepaling aangenomen om de retroactieve werking van de met de voormelde arresten ontstane jurisprudentiële regel te neutraliseren.

B.14.8. Dat een retroactieve bepaling wordt angewend kan te dezen tevens worden verklaard door de ontstentenis van een bepaling die het mogelijk maakt aan het Hof van Cassatie te vragen om de gevolgen van de in zijn arresten aangenomen principiële standpunten in de tijd te beperken, terwijl zowel het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (artikel 231, tweede alinea, van het E.G.-Verdrag), als het Arbitragehof (artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof) en de Raad van State (artikel 14<sup>ter</sup> van de op 12 januari 1973 gecoördineerde wetten op de Raad van State) de gevolgen van akten die ze vernietigen kunnen handhaven.

B.14.9. De eerste reactie van de wetgever op de voormelde arresten van het Hof van Cassatie in de programmawet van 22 december 2003 leidde tot invoeging, in het W.I.B., van de artikelen 443<sup>bis</sup> en 443<sup>ter</sup> onder een nieuw hoofdstuk IX<sup>bis</sup> : « Verjaring van de rechten van de Schatkist ».

De in het geding zijnde bepaling van de programmawet van 9 juli 2004 vervulde de reactie van de wetgever.

Rekening houdend met de korte termijn tussen het aannemen van die bepalingen, moeten zij geacht worden de gezamenlijke reacties op de voormelde arresten te zijn.

B.14.10. Bovendien is tijdens de parlementaire voorbereiding vastgesteld, enerzijds, dat de fiscale achterstand inzake de inkomstenbelastingen « voor meer dan veertig procent bestaat uit betwiste aanslagen » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0473/001 en 51-0474/001,

p. 148) en, anderzijds, dat bepaalde dossiers die het voordeel van het door het Hof van Cassatie ingenomen standpunt zouden genieten betrekking hadden « op grote fiscale fraude » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1138/015, p. 7). In zoverre hij, zonder vooruit te lopen op de rechten van de belastingplichtigen, de rechten van de Schatkist vrijwaarde ten aanzien van betwiste belastingen, kon de maatregel geacht worden te beantwoorden aan vereisten van algemeen belang.

B.14.11. Ten slotte beperkt de terugwerkende kracht van de in het geding zijnde bepaling niet op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtigen, die, tot de arresten van het Hof van Cassatie, ervan uitgingen dat het bevel dat hun werd betekend, de verjaring geldig had gestuit.

Het feit dat zij op onverwachte wijze vermochten te hopen het voordeel van de voormelde rechtspraak van het Hof van Cassatie te genieten, kan geen afbreuk doen aan de verantwoording van het optreden van de wetgever.

B.15. Het blijkt dus dat de maatregel is verantwoord door uitzonderlijke omstandigheden en is ingegeven door dwingende motieven van algemeen belang en derhalve geen schending inhoudt van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel.

*Wat betreft de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het recht op een behoorlijke rechtsbedeling en met het eigendomsrecht*

B.16. De eiseres voor het verwijzende rechtscollege wordt evenmin beroofd van het recht op een behoorlijke rechtsbedeling vermits zij het recht behoudt om voor het bevoegde rechtscollege de door haar ingestelde vordering voort te zetten teneinde de van haar gevorderde belasting te betwisten. Ofschoon de in het geding zijnde bepaling een invloed zal uitoefenen op de hangende procedures, wijzigt ze niet het materieel belastingrecht dat daarop wordt toegepast en, in zoverre zij een invloed uitoefent op de verjaring van de betwiste schulden, is zij verantwoord door de hiervoor vermelde dwingende motieven van algemeen belang.

B.17. In zoverre de bestaanbaarheid met het eigendomsrecht in het geding wordt gebracht, kan niet worden aangenomen dat de belastingplichtigen die de van hen gevorderde belasting hadden betwist, tegenover de Staat een vorderingsrecht hadden verworven gelijk aan het bedrag van de betwiste belasting. In de veronderstelling dat zij worden geraakt in hun recht op ongestoord genot van hun eigendom, in de zin van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, zou dat in overeenstemming zijn met het tweede lid van dat artikel. Doordat de wetgever zich, om de hiervoor uiteengezette redenen, op die bepaling baseert, vermocht hij te oordelen dat de bekritiseerde maatregel in overeenstemming was met het algemeen belang en noodzakelijk was om de betaling te verzekeren van belastingen waarvan hij geenszins de regels van vaststelling ervan wijzigde.

B.18.1. Volgens de eiseres voor het verwijzende rechtscollege zou de in het geding zijnde bepaling een onverantwoord verschil in behandeling in het leven roepen tussen de schuldenaars van een betwiste belastingschuld en de schuldenaars die aan het gemeen recht zijn onderworpen.

B.18.2. Zoals eerder in herinnering is gebracht, strekt de in het geding zijnde bepaling ertoe de belangen van de Schatkist te beschermen door in te spelen op een rechtspraak waarvan de gevolgen als voldoende onverwacht kunnen worden beschouwd om een optreden van de wetgever te verantwoorden.

Aangezien die rechtspraak enkel betrekking had op de aangelegenheid van de inkomstenbelastingen, vermocht de wetgever zijn optreden te beperken tot die aangelegenheid.

B.18.3. Zelfs indien de aan het fiscaal recht en de aan het gemeen recht onderworpen schuldenaars als vergelijkbare personen kunnen worden beschouwd, is het probleem van de verjaringsstuitende werking van een dwangbevel dat is betekend bij ontstentenis van uitvoerbare titel immers nauw verbonden met de wijze van vaststelling en inning van de belasting, die niet vergelijkbaar is met de wijze van vaststelling en inning van een gemeenrechtelijke schuldvordering.

B.19. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004, dat van toepassing is op feiten die nog niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissing, schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met het recht op een behoorlijke rechtsbedeling en met het eigendomsrecht.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 februari 2006.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts