

Rolnummers 4692 en 4718
Arrest nr. 66/2010 van 2 juni 2010

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 346, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen en door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter P. Martens, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

a. Bij arrest van 21 april 2009 in zake de nv « Spillemaeckers » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 april 2009, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 346, derde lid WIB 92, samen gelezen met de artikelen 32 en 52 Ger.W. en de arresten, gewezen door het toenmalige Arbitragehof, huidig Grondwettelijk Hof nrs. 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007, 123/2007 en 2008/38 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, artikel 4.1 BUPO en artikel 6 E.V.R.M. waar het de antwoordtermijn doet ingaan de dag na de verzending van het bericht van wijziging, daar waar van de belastingplichtige verwacht wordt dat hij zijn antwoord op dit bericht aan de belastingadministratie bezorgd heeft binnen de termijn van één maand ? ».

b. Bij vonnis van 8 mei 2009 in zake Mark Debraekeleer tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 29 mei 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 346, derde lid, W.I.B. 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het de termijn waarover de belastingplichtige beschikt om te antwoorden laat ingaan vanaf het ogenblik van de verzending van het bericht van wijziging ?

Worden hierdoor de rechten van de verdediging van de belastingplichtige niet op onevenredige wijze beperkt en houdt dit geen ongerechtvaardigde discriminatie in met de belastingplichtige die een aanslagbiljet ontvangt en waarvan de termijn om bezwaar in te dienen pas een aanvang neemt op de dag waarop de geadresseerde, naar alle waarschijnlijkheid, kennis ervan heeft kunnen nemen, dit wil zeggen de derde werkdag volgend op die waarop het aanslagbiljet aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4692 en 4718 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Spillemaeckers », met maatschappelijke zetel te 2850 Boom, Leopoldstraat 27;
- de Ministerraad.

De nv « Spillemaeckers » heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 12 november 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. D. Coudijzer, tevens *loco* Mr. A. Van Roosbroeck, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de nv « Spillemaeckers »;

. Mr. N. Starckx *loco* Mr. M. Van Huffelen, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

Bij beschikking van 4 maart 2010 heeft het Hof de debatten heropend en de dag van de terechtzitting bepaald op 24 maart 2010, na de partijen te hebben verzocht :

- de berichten van wijziging in de zaken die aanleiding hebben gegeven tot de prejudiciële vragen uiterlijk op 18 maart 2010 bij het Hof in te dienen;

en

- in een uiterlijk op 18 maart 2010 bij het Hof in te dienen memorie, waarvan zij binnen dezelfde termijn een kopie uitwisselen, zich nader te verklaren over de datum van verzending en ontvangst van het bericht van wijziging en over de datum van verzending en ontvangst van de ingebrachte schriftelijke opmerkingen, alsmede over de gevolgen van die data voor de belastingplichtige en voor de belastingadministratie.

De nv « Spillemaeckers » en de Ministerraad hebben ieder een aanvullende memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 24 maart 2010 :

- zijn verschenen :

. Mr. D. Coudijzer, tevens *loco* Mr. A. Van Roosbroeck, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de nv « Spillemaeckers »;

. Mr. N. Starckx *loco* Mr. M. Van Huffelen, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

Wat de zaak nr. 4692 betreft

De nv « Spillemaeckers » betwist de aanslagen in de vennootschapsbelasting waarvan ze het voorwerp is voor de aanslagjaren 1993, 1998, 1999 en 2000. Wat inzonderheid het aanslagjaar 2000 betreft, betwist die partij dat de belastingadministratie, met toepassing van artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), de aanslag ambtshalve heeft gevestigd omdat zij niet binnen de in artikel 346 van het WIB 1992 bepaalde termijn zou hebben geantwoord op een bericht van wijziging.

De Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen oordeelde dat, voor wat het aanslagjaar 2000 betreft, terecht toepassing werd gemaakt van de procedure tot aanslag van ambtswege.

De nv « Spillemaeckers » heeft hoger beroep ingesteld tegen dat vonnis. In het kader van die procedure stelt het verwijzende rechtscollege voormelde prejudiciële vraag.

Wat de zaak nr. 4718 betreft

Mark Debraekeleer vordert voor de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de vernietiging van de aanvullende aanslag waarvan hij het voorwerp was voor het aanslagjaar 2004. In het kader van die procedure stelt de verwijzende rechter voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1.1. De nv « Spillemaeckers » wijst erop dat luidens artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 de belastingplichtige over een termijn van één maand beschikt om te antwoorden op een bericht van wijziging van de belastingadministratie, en dit te rekenen vanaf de dag na de verzending van het bericht, ongeacht wanneer het wordt ontvangen.

A.1.2. Volgens die partij beperkt de datum van verzending van het bericht van wijziging als aanvangspunt voor de antwoordtermijn de rechten van verdediging van de belastingplichtige op onevenredige wijze doordat die termijn begint te lopen op een ogenblik dat de belastingplichtige nog geen kennis kan hebben van de inhoud van het bericht van wijziging. Zij voegt eraan toe dat het feit dat de antwoordtermijn om wettige redenen kan worden verlengd, geen afbreuk doet aan het voorgaande, vermits het de administratie is die oordeelt of er sprake is van wettige redenen.

A.1.3. Nog volgens die partij worden de rechten van verdediging eveneens op het einde van de termijn op onevenredige wijze beperkt, vermits de administratie enkel rekening houdt met antwoorden die haar uiterlijk op de laatste dag ter hand zijn gesteld. Zij vindt het onlogisch dat, voor wat de verzending betreft van het bericht van wijziging door de belastingadministratie, rekening zou worden gehouden met de dag van verzending, terwijl, voor wat het antwoord van de belastingplichtige betreft, rekening wordt gehouden met de dag van de ontvangst.

A.1.4. De nv « Spillemaeckers » wijst op de mogelijke sancties bij een laattijdig antwoord op een bericht van wijziging : (1) een belastingverhoging (artikel 444 van het WIB 1992); (2) een administratieve geldboete van 50 tot 1 250 euro (artikel 445 van het WIB 1992); (3) een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en/of een geldboete van 250 tot 125 000 euro (artikel 449 van het WIB 1992); (4) de mogelijkheid voor de belastingadministratie om de aanslag ambtshalve te vestigen (artikel 351 van het WIB 1992), waarna de bewijslast op de belastingplichtige komt te rusten (artikel 352 van het WIB 1992).

A.2.1. De Ministerraad wijst op een aantal specificiteiten van de in artikel 346 van het WIB 1992 bepaalde procedure, waaruit zou voortvloeien dat de rechtspraak van het Hof betreffende de termijn waarover een heffingsplichtige beschikt om bezwaar aan te tekenen tegen een leegstandsheffing (arrest nr. 85/2007 van 7 juni 2007) te dezen niet van toepassing is : (1) een bericht van wijziging past niet in het kader van de

beroepsprocedure tegen een aanslag; (2) de in artikel 346 van het WIB 1992 bepaalde termijn is geen vervalltermijn, waarbij de belastingplichtige bij het verstrijken ervan definitief de mogelijkheid verliest om een recht uit te oefenen; (3) de in het geding zijnde bepaling voorziet in de mogelijkheid de antwoordtermijn te verlengen wegens wettige redenen; (4) na het verstrijken van de termijn waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, heeft de administratie enkel de mogelijkheid een aanslag van ambtswege te vestigen, aanslag die de belastingplichtige vervolgens kan betwisten.

A.2.2. Nog volgens de Ministerraad is de belastingadministratie van oordeel dat de doelstelling om rechtsonzekerheid te vermijden voor termijnen inzake de vestiging van de aanslag beter kan worden bereikt indien de startdatum wordt vastgelegd zoals daarin is voorzien in specifieke regelingen, veeleer dan door het weerlegbaar vermoeden bepaald in artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek. Hij is van oordeel dat de toepassing van die bepaling van het Gerechtelijk Wetboek onevenredige gevolgen zou teweegbrengen die de rechten van de Schatkist in gevaar zouden kunnen brengen. Zo wijst zij erop dat door de toepassing van die bepaling de aanslag zou kunnen verjaren of dat de verjaring van de aanslag afhankelijk zou worden gemaakt van de wisselvalligheden van de post.

A.3.1.1. In antwoord op de door het Hof gestelde vragen zet de nv « Spillemaeckers » uiteen dat het bericht van wijziging dat ze heeft ontvangen als datum van verzending vrijdag 23 maart 2001 vermeldt. Volgens die partij kan hieruit niet worden afgeleid dat dit ook de datum is waarop de belastingadministratie de brief heeft overhandigd aan de postdiensten en kan te dezen de datum van overhandiging aan de postdiensten niet worden vastgesteld, vermits de stempel van de postdiensten onleesbaar is. In zoverre de belastingadministratie het bericht van wijziging aan de postdiensten heeft aangeboden op vrijdag 23 maart 2001, kan volgens die partij wel ervan worden uitgegaan dat ze de aangetekende zending heeft ontvangen op maandag 26 maart 2001.

A.3.1.2. De nv « Spillemaeckers » vervolgt dat haar antwoord op maandag 23 april 2001 werd verzonden en door de belastingadministratie op dinsdag 24 april 2001 voor ontvangst werd afgestempeld.

A.3.1.3. Volgens de nv « Spillemaeckers » neemt de belastingadministratie aan dat de datum die op het bericht van wijziging vermeld staat, de datum van verzending is en dat de antwoordtermijn loopt vanaf die datum, ongeacht de datum waarop de belastingplichtige het bericht van wijziging ontvangt. Zij voegt hieraan toe dat de belastingadministratie geen rekening houdt met de datum waarop de ingebrachte opmerkingen worden verzonden, maar enkel met de datum waarop ze die opmerkingen ontvangt.

A.3.1.4. Wanneer de belastingadministratie oordeelt dat het antwoord laattijdig is, is ze, volgens de nv « Spillemaeckers », verplicht de aanslag ambtshalve te vestigen. Dit heeft, volgens die partij, tot gevolg dat de bewijslast wordt omgekeerd. Zij wijst tevens erop dat de belastingplichtige die de bepalingen van het WIB 1992 overtreedt, een administratieve boete kan worden opgelegd met toepassing van artikel 445 van dat Wetboek en dat, in geval van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden, de belastingplichtige strafrechtelijk kan worden vervolgd. Indien de belastingadministratie ten onrechte zou oordelen dat het antwoord van de belastingplichtige laattijdig is, kan ze, nog volgens die partij, op grond van de artikelen 355 en 356 van het WIB 1992 nieuwe of subsidiaire aanslagen vestigen.

A.3.1.5. Volgens de nv « Spillemaeckers » dient de belastingplichtige, vermits hij de precieze datum van verzending van het bericht van wijziging niet kent, uit te gaan van de datum vermeld op dat bericht. Zij wijst erop dat de belastingplichtige, vanaf die datum, over één maand beschikt om te antwoorden en dat zijn antwoord de belastingadministratie dient te bereiken vóór die termijn is verstreken. Bijgevolg dient de belastingplichtige, volgens die partij, hetzij zijn brief uiterlijk op de laatste nuttige dag ter hand te stellen aan de bevoegde belastingambtenaar, hetzij rekening te houden met het tijdsverschil tussen de aanbidding van zijn brief aan de postdiensten en de effectieve ontvangst. Bovendien zou, nog steeds volgens die partij, de belastingplichtige afhankelijk zijn van de handelwijze van de bevoegde ambtenaar, die de ontvangstmelding naar eigen goeddunken zou kunnen aanbrengen.

A.3.1.6. De nv « Spillemaeckers » voert ten slotte aan dat een eventuele ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling kan worden hersteld op grond van de artikelen 355 en 356 van het WIB 1992, behoudens wanneer de berichten van wijziging werden verzonden op 30 november, wat in de praktijk zelden het geval zou zijn vermits de belastingadministratie sinds 2000 de laatste week van het allerbeste, kalenderjaar gesloten is. Wat de vennootschapsbelasting betreft, wordt, volgens die partij, de aanslagtermijn van drie jaar voor de belastingplichtige die niet per kalenderjaar boekhoudt, verlengd met eenzelfde tijdperk als dat welke is verlopen tussen 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en de datum van afsluiting van het boekjaar in de loop van hetzelfde jaar, waardoor de verjaring veeleer uitzonderlijk zou zijn.

A.3.2.1. De Ministerraad zet uiteen dat in de zaak nr. 4692 het bericht van wijziging op 23 maart 2001 werd verzonden en dat de belastingadministratie op 24 april 2001 het antwoord van de belastingplichtige heeft ontvangen. Ze voegt daaraan toe dat de belastingadministratie op 25 april 2001 de kennisgeving van aanslag van ambtswege heeft verzonden, dat de belastingplichtige op 2 mei 2001 heeft geantwoord en dat de belastingadministratie op 17 oktober 2001 de kennisgeving van taxatie heeft verzonden ter uitvoering van de artikelen 346, vijfde lid, en artikel 352*bis* van het WIB 1992.

A.3.2.2. De Ministerraad wijst erop dat, na de verzending van de kennisgeving van aanslag van ambtswege, de bevoegde ambtenaar een aantal opzoeken heeft gedaan naar aanleiding van het laattijdige antwoord van de belastingplichtige op het bericht van wijziging en op de kennisgeving van aanslag van ambtswege. Volgens die partij werden alle opmerkingen van de belastingplichtige nauwgezet onderzocht en werd met een aantal ervan rekening gehouden zodat de uiteindelijk in aanmerking genomen grondslag aanzienlijk lager was dan wat was vermeld op het bericht van wijziging. De Ministerraad wijst erop dat de uiteindelijk in aanmerking genomen grondslag alsmede de motivering met betrekking tot elk element waarvoor de belastingplichtige opmerkingen had gemaakt, werden opgenomen in de kennisgeving van taxatie die werd verzonden op 17 oktober 2001.

De Ministerraad voegt eraan toe dat de omkering van de bewijslast in het kader van de procedure van aanslag van ambtswege te dezen weinig belang heeft, vermits het geschil tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige ging over verworpen uitgaven, waarvan de belastingplichtige per definitie het beroepsmatige karakter dient te bewijzen.

Zij besluit dat de rechten van de verdediging niet geschonden zijn door de aanwending van de antwoordtermijn zoals bepaald in artikel 346 van het WIB 1992.

A.3.2.3. De Ministerraad zet vervolgens uiteen dat in de zaak nr. 4718 het bericht van wijziging werd verzonden op 17 november 2006 en dat de belastingadministratie het antwoord op dat bericht heeft ontvangen op 19 december 2006. De Ministerraad voegt hieraan toe dat de belastingadministratie op 18 december 2006 de kennisgeving van aanslag van ambtswege heeft verzonden, waarbij de belastingplichtige een bijkomende termijn van acht dagen werd gegeven om alsnog opmerkingen te maken.

A.3.2.4. De Ministerraad wijst erop dat de bewijslast van de aangegeven beroepsverliezen, waarover het te dezen ging, bij de belastingplichtige ligt. Zij leidt hieruit af dat de bewijslast die aan de belastingplichtige toekwam, geenszins werd verzaamd door de toepassing van de procedure van aanslag van ambtswege. Zij besluit dat ook in dit geval de rechten van de verdediging niet zijn geschonden door de aanwending van de antwoordtermijn zoals bepaald in artikel 346 van het WIB 1992.

- B -

B.1. Artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) bepaalt :

« Indien ze meent de inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen welke de belastingplichtige heeft vermeld in een aangifte die voldoet aan de vorm- en termijnvereisten van de artikelen 307 tot 311 of van ter uitvoering van artikel 312 genomen bepalingen, dan wel schriftelijk heeft erkend, stelt de administratie hem bij een ter post aangetekende brief in kennis van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk erkend, en vermeldt zij de redenen die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.

Wanneer de administratie gebruik maakt van het bewijsmiddel bedoeld in artikel 342, § 1, eerste lid, deelt zij op dezelfde wijze het bedrag mede van de winst of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen, alsmede de gegevens die nodig zijn voor het verhoudingsgewijs bepalen van de winst of baten van de betrokken belastingplichtige.

Binnen de termijn van een maand na de verzending van dat bericht, welke termijn wegens wettige redenen kan worden verlengd, kan de belastingplichtige schriftelijk zijn opmerkingen inbrengen; de aanslag mag niet worden gevestigd voor die, eventueel verlengde, termijn verstreken is, behoudens indien de belastingplichtige met de wijziging van zijn aangifte schriftelijk instemt of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn.

De vorige leden zijn eveneens van toepassing op de inkomsten en andere gegevens die zijn vermeld in een in artikel 306 bedoeld voorstel van aanslag, wanneer hetzij dat voorstel van aanslag, aangevuld met de gegevens die de belastingplichtige binnen de in artikel 306, § 3, vermelde termijn heeft ter kennis gebracht, onjuist of onvolledig is, hetzij de administratie niet akkoord gaat met de haar binnen de termijn van artikel 306, § 3, ter kennis gebrachte opmerkingen van de belastingplichtige.

Ten laatste de dag van de vestiging van de aanslag, stelt de administratie de belastingplichtige bij ter post aangetekende brief in kennis van de opmerkingen die hij heeft gemaakt overeenkomstig het derde lid van dit artikel, en waarmee zij geen rekening heeft gehouden, met vermelding van de motieven die haar beslissing rechtvaardigen ».

B.2.1. De verwijzende rechter in de zaak nr. 4718 vraagt of artikel 346, derde lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre de termijn waarover de belastingplichtige beschikt om schriftelijk zijn opmerkingen in te brengen met betrekking tot het door de belastingadministratie verzonden bericht van wijziging, begint te lopen de dag na de verzending van dat bericht.

B.2.2. Het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 4692 vraagt het Hof naar de bestaanbaarheid van diezelfde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, met artikel 14, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De vraag komt erop neer dat het Hof wordt gevraagd naar de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met die grondwetsartikelen, in samenhang gelezen met de voormelde verdragsbepalingen.

B.2.3. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is, wat het burgerrechtelijke aspect ervan betreft, niet van toepassing op de fiscale procedures (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini* t. Italië; 23 februari 2006, *Stère* t. Roemenië; 3 augustus 2006, *Stîngaciu en Tudor* t. Roemenië; 14 april 2009, *S.C. Gherpadul* t. Roemenië; 23 juli 2009, *Joubert* t. Frankrijk; 6 oktober 2009, *Poniatowski* t. Frankrijk). Bijgevolg dient het Hof zijn toetsing niet uit te breiden tot die bepaling.

B.3. Via de twee prejudiciële vragen wordt het Hof verzocht de situatie van de belastingplichtige die een bericht van wijziging ontvangt en die, met toepassing van de in het geding zijnde bepaling, beschikt over een antwoordtermijn van één maand die ingaat op de dag na de verzending van dat bericht, te vergelijken met de situatie van de belastingplichtige die een aanslagbiljet ontvangt en die een bezwaarschrift wenst in te dienen.

B.4.1. De situatie van de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient tegen een aanslagbiljet, is geregeld bij artikel 371 van het WIB 1992, dat bepaalt :

« De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van zes maanden vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat of van de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier ».

B.4.2. In zijn arrest nr. 162/2007 van 19 december 2007 heeft het Hof geoordeeld dat artikel 371 van het WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt in zoverre het bepaalt dat de termijn om een bezwaarschrift in te dienen tegen een aanslagbiljet loopt vanaf de datum van verzending die voorkomt op het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat :

« B.3. Zoals het Hof reeds in de arresten nrs. 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007 en 123/2007 heeft geoordeeld, is het redelijk verantwoord dat de wetgever, om rechtsonzekerheid te vermijden, de termijnen van rechtspleging laat lopen vanaf een datum die niet afhankelijk is van de handelwijze van de partijen. De keuze van de datum van verzending van het aanslagbiljet als aanvangspunt van de beroepstermijn beperkt evenwel het recht van verdediging van de geadresseerden op onevenredige wijze, doordat die termijnen beginnen te lopen op een ogenblik dat zij nog geen kennis kunnen hebben van de inhoud van het aanslagbiljet.

B.4. De doelstelling om rechtsonzekerheid te vermijden zou evengoed kunnen worden bereikt indien de termijn zou ingaan op de dag waarop de geadresseerde, naar alle waarschijnlijkheid, kennis ervan heeft kunnen nemen, dit wil zeggen de derde werkdag

volgens op die waarop het aanslagbiljet aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst (artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek).

B.5. In zoverre volgens de in het geding zijnde bepaling de beroepstermijn begint te lopen op de datum van verzending die voorkomt op het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, beperkt zij op onevenredige wijze de rechten van verdediging van de belastingplichtige ».

B.5. De in het geding zijnde bepaling werd ingevoegd als artikel 251, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 bij artikel 41 van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat werd beoogd de procedure van wijziging van de aangifte te verbeteren « teneinde meer rechtszekerheid te geven, zowel aan de belastingplichtige als aan de administratie » (*Parl. St.*, Kamer, 1975-1976, nr. 879/1, p. 2).

B.6.1. Het Hof heeft reeds herhaalde malen geoordeeld dat een bepaling luidens welke de termijn waarover een persoon beschikt om een jurisdictioneel (arrest nr. 170/2003 van 17 december 2003; arrest nr. 166/2005 van 16 november 2005; arrest nr. 34/2006 van 1 maart 2006; arrest nr. 43/2006 van 15 maart 2006; arrest nr. 48/2006 van 29 maart 2006) of een administratief beroep (arrest nr. 85/2007 van 7 juni 2007; arrest nr. 123/2007 van 26 september 2007; arrest nr. 162/2007 van 19 december 2007; arrest nr. 178/2009 van 12 november 2009) in te stellen tegen een beslissing aanvangt op het ogenblik van de verzending van die beslissing, niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het recht van verdediging van de geadresseerde op onevenredige wijze wordt beperkt.

B.6.2. De in het geding zijnde bepaling dient evenwel te worden onderscheiden van de bepalingen waarover het Hof zich in voormelde arresten heeft uitgesproken. Het bericht van wijziging houdt immers geen beslissing van de administratie in, maar vormt het uitgangspunt van tussen de administratie en de belastingplichtige ingezette onderhandelingen met het oog op de latere vaststelling van het belastbaar inkomen. Wanneer de belastingplichtige niet binnen de in de in het geding zijnde bepaling vastgestelde termijn zijn opmerkingen inbrengt tegen een bericht van wijziging, verliest hij geen enkele beroepsmogelijkheid.

B.7. Bovendien is, in tegenstelling tot de bezwaartermijn van het voormelde artikel 371 van het WIB 1992, de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging binnen welke de belastingplichtige zijn opmerkingen schriftelijk kan inbrengen, niet « op straffe van verval » vastgelegd. Hij kan door de administratie wegens « wettige redenen » worden verlengd. Ten slotte dient de in het geding zijnde bepaling aldus te worden geïnterpreteerd dat het verzoek van de belastingplichtige om een verlenging van de termijn waarbinnen hij schriftelijke opmerkingen kan inbrengen tevens inhoudt dat hij niet akkoord gaat met het bericht van wijziging, zodat geen aanslag van ambtswege kan worden gevestigd, ook al zouden de door hem aangevoerde redenen niet worden aangenomen.

B.8. Uit het voorgaande volgt dat de belastingplichtige die een bezwaarschrift indient tegen een aanslagbiljet en diegene die antwoordt op een bericht van wijziging, zich niet in dezelfde situatie bevinden : de eerstgenoemde moet zich aan een termijn onderwerpen om zijn recht van verdediging te vrijwaren, omdat hem anders een jurisdictioneel beroep wordt ontnomen; de laatstgenoemde moet antwoorden op een bericht van wijziging dat geen definitieve beslissing van de administratie inhoudt, maar enkel het uitgangspunt vormt van onderhandelingen met de belastingplichtige met het oog op het vaststellen van het belastbaar inkomen. Dat verschil kan in de regel verantwoord worden dat de door het Hof in het arrest nr. 162/2007 aangenomen oplossing niet wordt omgezet naar termijnen die toepasbaar zijn in bestuurszaken.

B.9. Niettemin bepaalt artikel 346, eerste lid, van het WIB 1992 dat het bericht van wijziging « bij een ter post aangetekende brief » wordt verzonden, en artikel 351 van hetzelfde Wetboek legt specifieke gevolgen vast wanneer de belastingplichtige niet binnen de termijn van één maand heeft geantwoord.

B.10. Artikel 351 van het WIB 1992 bepaalt :

« De administratie kan de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in de gevallen waarin de belastingplichtige nagelaten heeft :

- ofwel een aangifte te doen binnen de termijnen bedoeld in de artikelen 307 tot 311 of in de bepalingen genomen ter uitvoering van artikel 312;

- ofwel aan de vormgebreken waarmee de aangifte is aangetast binnen de daarvoor toegestane termijn, te verhelpen;

- ofwel de in artikel 315 vermelde boeken, bescheiden en registers of de in artikel 315*bis* bedoelde dossiers, dragers of gegevens over te leggen;

- ofwel de op grond van artikel 316 gevraagde inlichtingen binnen de termijn te verstrekken;

- ofwel binnen de in artikel 346 gestelde termijn te antwoorden op het erin bedoelde bericht.

Voor de aanslag ambtshalve wordt gevestigd, geeft de administratie bij ter post aangetekende brief aan de belastingplichtige kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld.

Behalve in de laatste eventualiteit bedoeld in het eerste lid of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen of nog indien het gaat om roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand vanaf de verzending van die kennisgeving toegestaan om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd ».

B.11. Krachtens die bepaling beschikt de belastingplichtige, in alle gevallen waarin de administratie de aanslag ambtshalve kan vestigen, over een termijn van één maand vanaf de verzending van de kennisgeving van de redenen waarom zij van die aanslag gebruik maakt, om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen, behalve in het geval dat hij niet heeft geantwoord binnen de in artikel 346 vastgestelde termijn. Daaruit volgt dat de belastingplichtige die, doordat hij de termijn van één maand waarin artikel 346, derde lid, voorziet, verkeerd heeft berekend, zijn opmerkingen inbrengt met ook maar één dag vertraging - wat het geval is in de geschillen die zijn voorgelegd aan de twee verwijzende rechtscolleges - ambtshalve kan worden belast waardoor, krachtens artikel 352 van hetzelfde Wetboek, de bewijslast wordt omgekeerd, waarbij de belastingplichtige slechts aan die sanctie ontsnapt indien « wettige redenen » hem hebben belet binnen de termijn van één maand te antwoorden.

B.12. Door van de administratie te eisen dat zij de belastingplichtige in kennis stelt « bij een ter post aangetekende brief [...] van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven », wat een substantieel vormvoorschrift is van de procedure van wijziging, heeft de wetgever een maatregel genomen die de administratie

in staat stelt om met zekerheid het aanvangspunt te berekenen van de termijn van één maand vermeld in artikel 346, derde lid, van het WIB 1992. Hij maakt het echter mogelijk dat, op een ogenblik dat de belastingplichtige geen kennis kan hebben van het bericht van wijziging, een termijn begint te lopen die diens rechten van verdediging kan aantasten bij een eventueel later beroep, omdat de bewijslast zal worden omgekeerd.

B.13. De rechten van de Schatkist zouden evenzeer zijn gevrijwaard, die van de belastingplichtige zouden beter zijn gewaarborgd en de rechtszekerheid zou ten volle zijn verzekerd indien de termijn van één maand zou ingaan op de derde dag volgend op die waarop het bericht van wijziging aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

B.14. Daaruit volgt dat, in het geval dat in artikel 346 van het WIB 1992 wordt beoogd, wegens de specifieke gevolgen die verbonden zijn aan het verstrijken van de termijn die is bepaald door het derde lid van dat artikel, die bepaling onevenredige gevolgen heeft.

B.15. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 346, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het bepaalt dat de termijn van één maand waarover de belastingplichtige beschikt om te antwoorden op een bericht van wijziging, loopt vanaf het ogenblik van de verzending van dat bericht.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 2 juni 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt