

Rolnummer 5366
Arrest nr. 4/2013 van 17 januari 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de beslagrechter te Mechelen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 2 maart 2012 in zake de nv « Petrowolf » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 maart 2012, heeft de beslagrechter te Mechelen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 76, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek, in die zin begrepen dat het, via artikel 8.1, § 3 van het K.B. van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, zoals het is gewijzigd bij K.B. van 29 december 1992 en inzonderheid bij het vijfde, zesde, zevende, achtste, negende, tiende en elfde lid ervan, de Koning toestaat een inhouding voor te schrijven van de BTW-kredieten die aan de door die bepalingen beoogde belastingplichtigen toekomen, waarbij 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, bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

1) in zoverre het de administratie de mogelijkheid biedt op het stuk van de BTW op aanzienlijke wijze af te wijken van het gemeen recht inzake bewarend beslag, en met name van de artikelen 1425 en 1492 van het Gerechtelijk Wetboek, vermits het beslag gehandhaafd wordt tot het geschil ten gronde definitief wordt beëindigd;

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 BTW;

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 BTW 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 BTW en tegen wie een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Petrowolf », met zetel te 2870 Puurs, Dendermondsesteenweg 95;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 5 december 2012 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Smeyers *loco* Mr. J. Vanden Branden, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de nv « Petrowolf »;

. Mr. A. De Sterck *loco* Mr. G. Van Deyck, advocaten bij de balie te Mechelen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Nihoul verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak 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 het bodemgeschied*

Na verschillende controles betreffende de naleving van de bepalingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek), worden ten aanzien van de nv « Petrowolf » twee processen-verbaal opgemaakt (daterend van 7 september 2001 en 25 november 2009) waarin meerdere overtredingen van het voormelde Wetboek worden vastgesteld. Op basis van die processen-verbaal worden vervolgens twee dwangbevelen uitgevaardigd (daterend van 28 november 2001 en 1 december 2009). Tegen beide dwangbevelen tekent de nv « Petrowolf » verzet aan bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

Gelet op de betwisting van de btw-schulden, gaat de btw-administratie verschillende malen over tot inhoudingen van de btw-kredieten van de nv « Petrowolf », dit op grond van 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 (hierna : koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969). Die inhoudingen gelden overeenkomstig die bepaling als bewarend beslag onder derden.

Voor de beslagrechter te Mechelen vordert de nv « Petrowolf » de opheffing van de inhoudingen. In ondergeschikte orde vraagt zij de rechter een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van artikel 76, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek, ter uitvoering waarvan het artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 werd aangenomen. De beslagrechter acht het aangewezen om, alvorens verder te oordelen, de gesuggereerde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De Ministerraad is van oordeel dat de gestelde prejudiciële vraag steunt op een onjuiste interpretatie van de artikelen van het BTW-Wetboek en van de uitvoeringsbesluiten ervan. In tegenstelling tot wat die vraag laat uitschijnen, meent hij dat de in het geding zijnde bepaling de Koning niet toelaat om de belastingplichtige een daadwerkelijke controle door de beslagrechter op de inhouding van belastingkredieten te ontzeggen.

A.1.2. De Ministerraad verwijst naar de arresten nrs. 78/98, 119/98 en 58/99 van het Hof, waaruit blijkt dat de in het geding zijnde bepaling op twee manieren kan worden geïnterpreteerd. In de interpretatie dat die bepaling ertoe leidt dat aan de persoon die het voorwerp van een inhouding uitmaakt iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van de inhouding wordt ontzegd, schendt die bepaling volgens het Hof de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In de interpretatie dat die bepaling de Koning niet toestaat de betrokkenen iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van de inhouding te ontzeggen, schendt ze echter de Grondwet niet. De Ministerraad meent dat de tweede interpretatie de juiste is en wijst erop dat in die interpretatie de beslagrechter de bevoegdheid heeft om de inhouding van een belastingkrediet op te heffen indien hij oordeelt dat daar redenen voor zijn.

A.2.1. De Ministerraad doet gelden dat zijn standpunt verenigbaar is met de rechtspraak van zowel het Hof van Justitie van de Europese Unie, als van het Hof van Cassatie.

A.2.2. Wat het Hof van Justitie van de Europese Unie betreft, verwijst hij naar een arrest van 18 december 1997, waaruit hij afleidt dat een richtlijnconforme interpretatie van de Belgische btw-regelgeving met zich meebrengt dat de controlebevoegdheid van de beslagrechter niet beperkend mag worden geïnterpreteerd. Volgens de Ministerraad komt die richtlijnconform geïnterpreteerde bevoegdheid erop neer dat de rechter de mogelijkheid heeft om onder meer de processen-verbaal van de administratie marginaal te toetsen, alsmede de mogelijkheid om de inhouding van btw-kredieten op te heffen indien hij over bewijzen beschikt dat de vordering van de administratie ongegrond is.

A.2.3. Wat het Hof van Cassatie betreft, verwijst hij naar de arresten C.00.0116.N van 3 januari 2003 en C.00.0144.N van 6 november 2003, waarmee werd geoordeeld dat de hoven en rechtbanken die bepalingen van artikel 8.1, § 3, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 die een daadwerkelijk rechterlijk toezicht in de weg staan, niet mogen toepassen, en dit op grond van artikel 159 van de Grondwet. Uit die arresten leidt hij af dat de bepalingen van het voormelde koninklijk besluit moeten worden uitgelegd op een wijze die zoveel mogelijk bestaanbaar is met de strekking van artikel 76 van het BTW-Wetboek.

A.3.1. De Ministerraad beklemtoont dat de afwijking van het gemeen recht tot doel heeft te verhinderen dat door de administratie btw-kredieten worden terugbetaald waarop de belastingplichtige geen recht heeft. Aldus wou de wetgever volgens hem de rechten van de Schatkist vrijwaren tegen de insolventie van zijn schuldenaars, in het bijzonder in het kader van de strijd tegen fraude. Hij meent dat de procedure bedoeld in de in het geding zijnde bepaling relevant en evenredig is ten aanzien van de nagestreefde doelstelling. Die procedure heeft volgens hem evenmin onevenredige gevolgen vermits de beslagrechter beschikt over een toetsingsbevoegdheid die soortgelijk is aan die waarover hij in het gemeen recht beschikt. Weliswaar wordt die toetsingsbevoegdheid uitgeoefend met inachtneming van de regels van de btw-reglementering die op sommige punten afwijken van het gemeen recht, maar dat verschil in toezicht is volgens hem objectief en legitiem. De omstandigheid dat de gevolgen van de inhouding van btw-kredieten blijven gelden zolang geen in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest wordt gewezen, is volgens hem grondwettig vermits de beslagrechter de mogelijkheid heeft om kennis te nemen van alle betwistingen daaromtrent en daarbij kan besluiten tot de opheffing van de inhouding.

A.3.2. Wat de gevolgen van een inhouding van btw-kredieten betreft, meent de Ministerraad dat artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 de belastingplichtigen op onevenredige wijze zou raken in hun recht op een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht, indien het zou worden geïnterpreteerd in die zin dat de gevolgen van de inhouding blijven bestaan zolang geen in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest wordt gewezen, zonder dat de beslagrechter de mogelijkheid heeft hierover een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht uit te oefenen. Hij wijst erop dat de in het geding zijnde bepaling de Koning enkel heeft gemachtigd om ten voordele van de administratie van de btw, registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek. Hij meent dat die bepaling dient te worden geïnterpreteerd in die zin dat het de Koning niet is toegestaan om dermate van het gemeen recht af te wijken dat de belastingplichtigen het recht op een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht wordt ontzegd.

A.4. De nv « Petrowolf », eisende partij voor de verwijzende rechter, wijst erop dat in het gemeen recht de gevolgen van een bewarend beslag in de tijd zijn beperkt. Het bewarend beslag geldt volgens haar slechts gedurende maximaal drie jaar, zij het dat de rechter, op verzoek van de beslagleggende schuldeiser, het beslag kan vernieuwen, evenwel op voorwaarde dat aan de vereiste van spoedeisendheid is voldaan en er gegronde redenen zijn voor de vernieuwing. Tegen de beschikking die de vernieuwing weigert zou geen rechtsmiddel openstaan, terwijl derdenverzet mogelijk zou zijn tegen de beschikking die de vernieuwing toestaat.

De nv « Petrowolf » is van oordeel dat de voormelde regeling restrictief dient te worden geïnterpreteerd vermits ze een beperking van de individuele vrijheid met zich meebrengt. Door de gevolgen van het beslag in de tijd te beperken, heeft de wetgever volgens haar het uitzonderlijke karakter van het beslag beklemtoond en aan de beslagene een blijvend juridictioneel toezicht willen waarborgen. Zij beklemtoont het fundamentele karakter van de beperking in de tijd van het beslag met de eraan verbonden rechterlijke controle in geval van vernieuwing.

A.5. De regeling vervat in artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969, inhoudende dat de gevolgen van een bewarend beslag op btw-kredieten worden gehandhaafd tot op het ogenblik dat het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest, kan volgens de nv « Petrowolf » geenszins worden verantwoord, gelet op de voormelde fundamentele beginselen van het gemeen beslagrecht.

Zij wijst erop dat de fiscale administratie in haar btw-commentaar nr. 76/238-23 zelf impliciet heeft erkend dat het in het licht van de rechtsbescherming noodzakelijk is dat om een hernieuwing van het bewarend beslag wordt verzocht bij de beslagrechter : in die commentaar wordt immers gesteld dat alle beslagen onder derden, overeenkomstig artikel 105 van het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, slechts geldig blijven gedurende vijf jaar te rekenen vanaf de betekening ervan. De nv « Petrowolf » doet in dit kader nog gelden dat sinds de inwerkingtreding op 1 januari 2011 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, een termijn van drie jaar (in plaats van vijf jaar) geldt, zodat de regeling op dat vlak in overeenstemming is met het gemeen recht.

Zij wijst ook erop dat de in die btw-commentaar vermelde regeling werd toegepast in het kader van het geschil dat hangende is voor de verwijzende rechter : de Belgische Staat heeft immers om een hernieuwing van het beslag gevraagd bij de beslagrechter, die de hernieuwing heeft toegestaan voor drie jaar. Die termijn is volgens haar ondertussen echter verstreken.

A.6.1. De nv « Petrowolf » besluit dat uit de in het geding zijnde bepaling geenszins kan worden afgeleid dat de wetgever aan de Koning de mogelijkheid heeft gegeven af te wijken van de grondvoorwaarden van het bewarend beslag wat de vereisten van de spoedeisendheid (artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek) en de kwaliteit van de schuldvordering (artikel 1415 van dat Wetboek) betreft. Zij meent aldus dat het de Koning niet was toegestaan om af te wijken van de in de gemeenrechtelijke regeling bepaalde duur van het beslag. De toepassing van de gemeenrechtelijke regels zou overigens volgens haar geen afbreuk doen aan de rechten van de Schatkist.

A.6.2. De nv « Petrowolf » is het niet eens met de stelling van de Ministerraad dat de prejudiciële vraag steunt op een foutieve interpretatie van de regels betreffende de inhouding van btw-kredieten. Zij meent dat het Hof wordt gevraagd, enerzijds, om zijn vroegere rechtspraak ter zake te bevestigen en, anderzijds, meer in het bijzonder te onderzoeken in welke mate de Koning vermag een regeling uit te werken die erop neerkomt dat het bewarend beslag in de tijd zou blijven gelden tot het geschil definitief wordt beëindigd en zulks in afwijking van het gemeen recht. Zij oordeelt dat de argumentatie van de Ministerraad ontoereikend is om de afwijking van het gemeen recht te verantwoorden. Zij doet gelden dat de Ministerraad geen onderscheid maakt tussen, enerzijds, de mogelijkheid om de opheffing van het bewarend beslag te vorderen wegens veranderde omstandigheden (waarbij de Ministerraad ervan lijkt uit te gaan dat die mogelijk ook bestaat in het kader van de inhouding van btw-kredieten) en, anderzijds, de in de tijd beperkte werking van het bewarend beslag die met zich meebrengt dat de schuldeiser gegronde redenen moet aanvoeren die een vernieuwing van het beslag moeten kunnen rechtvaardigen (wat niet voorhanden is in het kader van de inhouding van btw-kredieten vanwege artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969). Het ontbreken van een in de tijd beperkte werking van het beslag brengt volgens haar met zich mee dat de bewijslast wordt omgekeerd : in het gemeen recht dient de schuldeiser te bewijzen dat er gegronde redenen zijn om het beslag te vernieuwen, terwijl in de btw-regeling de schuldenaar moet bewijzen dat er veranderde omstandigheden voorhanden zijn.

A.6.3. Wat de opmerking van de Ministerraad betreft volgens welke de btw-inhoudingen tot doel hebben te voorkomen dat belastingkredieten worden terugbetaald waarop de belastingplichtige geen recht heeft, voert de nv « Petrowolf » aan dat die opmerking onjuist is.

A.7. De Ministerraad antwoordt dat de vraag naar de duur van een inhouding van btw-kredieten te dezen niet relevant is, vermits het Hof daarover niet wordt ondervraagd. Voor het overige meent de Ministerraad dat de nv « Petrowolf » niet aantoont dat er te dezen sprake zou zijn van een discriminatie.

- B -

B.1. Het Hof wordt gevraagd of artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de interpretatie dat het de Koning toestaat, ten voordele van de administratie van de btw, registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding van belastingkredieten die geldt als bewarend beslag onder derden tot op het ogenblik dat het geschil definitief wordt beëindigd bij wijze van een administratieve beslissing of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. Een mogelijke schending zou voortvloeien uit het feit dat die bepaling het in die interpretatie mogelijk maakt af te wijken van het gemeen beslagrecht.

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

B.2.1. Artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek, in de versie ervan zoals vervangen 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 BTW, registratie en domeinen, een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek ».

B.2.2. Artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek, waarnaar de in het geding zijnde bepaling verwijst, 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 ».

B.3.1. In zijn prejudiciële vraag refereert de verwijzende rechter aan artikel 8.1, § 3, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, in de versie ervan zoals vervangen bij het koninklijk besluit van 29 december 1992, dat werd genomen ter uitvoering van artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek. Ofschoon hij verwijst naar « inzonderheid [...] het vijfde, zesde, zevende, achtste, negende, tiende en elfde lid » van die bepaling, blijkt uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en uit de draagwijdte van de gestelde vraag dat voornamelijk het vierde lid van die bepaling wordt beoogd. Uit de memories van de partijen voor het Hof blijkt overigens dat zij die vraag ook in die zin hebben begrepen.

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

« Indien de onder het eerste lid bedoelde belastingschuld, zijnde de schuldvordering van de administratie, geheel of ten dele niet zeker, niet opeisbaar, niet 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 ».

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

worden opgemerkt dat, wanneer een wetgever een machtiging verleent, aangenomen dient te worden - behoudens aanwijzingen in tegenovergestelde zin - dat hij de gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het Hof analyseert de in artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het voormelde koninklijk besluit tot uitdrukking gebrachte maatregel, 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 BTW-Wetboek in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

B.4. De in het geding zijnde bepaling, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, roept een verschil in behandeling in het leven tussen de schuldeisers van een belastingkrediet inzake btw, enerzijds, en andere categorieën van schuldeisers, anderzijds, vermits het belastingkrediet van de eersten kan worden ingehouden volgens een procedure die afwijkt van de artikelen 1413 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek.

De vraag van de verwijzende rechter heeft meer in het bijzonder betrekking op het verschil in behandeling dat de in het geding zijnde bepaling in het leven roept op het vlak van de duur van het bewarend beslag. Terwijl de inhouding van btw-kredieten, overeenkomstig het ter uitvoering van de in het geding zijnde bepaling genomen artikel 8.1, § 3, vierde lid, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969, « 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 », bepalen de artikelen 1425 en 1492 van het Gerechtelijk Wetboek :

« Art. 1425. Buiten het geval van schorsing, bedoeld in artikel 1493, geldt bewarend beslag gedurende drie jaren met ingang van de dagtekening van de beschikking en, indien er geen beschikking is verleend, met ingang van de datum van het exploit.

De rechter die het beslag toestaat, kan echter die termijn inkorten.

Bij het verstrijken van de driejarige termijn of van de krachtens het vorig lid ingekorte termijn, houdt het beslag van rechtswege op gevolg te hebben, tenzij het vernieuwd is ».

« Art. 1492. Het vonnis over de zaak zelf waarbij de vordering wordt verworpen houdt de beslissing tot opheffing van het beslag in ».

B.5.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter voert aan dat de inhoudingen van btw-kredieten, overeenkomstig artikel 105 van het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, slechts gedurende vijf jaar gelden vanaf de betekening ervan, en dat sinds de inwerkingtreding op 1 januari 2011 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, een termijn van drie jaar - in plaats van vijf jaar - geldt, vermits het gemeen recht van toepassing werd (artikel 113 van die wet).

B.5.2. Het staat aan de verwijzende rechter om de bepalingen vast te stellen die toepasselijk zijn op het voor hem hangende geschil, alsmede om die bepalingen te interpreteren. Vermits in de prejudiciële vraag geen melding wordt gemaakt van de voormelde bepalingen van het koninklijk besluit van 17 juli 1991 en van de wet van 22 mei 2003 - bepalingen die nochtans voor de verwijzende rechter werden aangevoerd -, beantwoordt het Hof die vraag zonder ermee rekening te houden. Het staat immers niet aan de partijen voor het Hof, noch aan het Hof zelf, om de door de verwijzende rechter gestelde vraag inhoudelijk te wijzigen.

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 vermog dus van bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek af te wijken zonder daarom noodzakelijkerwijze het beginsel 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 BTW-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 ». Daaraan werd toegevoegd :

« 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 » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/2, p. 10; *Parl. 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.10.1. Met zijn arrest nr. 78/98 van 7 juli 1998 heeft het Hof geantwoord op een prejudiciële vraag betreffende de bestaanbaarheid van artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de Koning zou toestaan de beoordelingsbevoegdheid van de beslagrechter ten aanzien van inhoudingen van btw-kredieten te beperken.

Het Hof heeft geantwoord als volgt :

« 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 gewezen, 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 juridictioneel 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 ».

B.10.2. Met zijn arresten nrs. 119/98 en 58/99 heeft het Hof gelijksoortige prejudiciële vragen op analoge wijze beantwoord.

B.10.3. Met betrekking tot de regeling vervat in artikel 8.1, § 3, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 heeft het Hof van Cassatie bovendien geoordeeld dat « de hoven en de rechtbanken de aspecten van [die regeling] die een daadwerkelijk rechterlijk toezicht in de weg staan overeenkomstig artikel 159 van de Grondwet niet mogen toepassen » (Cass., 3 januari 2003, *Arr. Cass.*, 2003, nr. 4; 6 november 2003, *Arr. Cass.*, 2003, nr. 559).

B.11. Wat de bevoegdheid van de beslagrechter betreft om de inhoudingen van btw-kredieten te onderwerpen aan een daadwerkelijk rechterlijk toezicht, is er geen aanleiding om te dezen anders te oordelen dan in de voormelde arresten nrs. 78/98, 119/98 en 58/99.

B.12. Een grondwetsconforme interpretatie van de in het geding zijnde bepaling brengt bijgevolg met zich mee dat de belastingplichtige beschikt over een daadwerkelijk rechterlijk toezicht op een inhouding van zijn belastingkredieten, toezicht dat in voorkomend geval kan leiden tot de volledige of gedeeltelijke opheffing van de inhouding.

B.13.1. Vermits de belastingplichtige in die interpretatie beschikt over de mogelijkheid om de inhouding van btw-kredieten te laten controleren door de beslagrechter die beschikt over een daadwerkelijk rechterlijk toezicht dat kan leiden tot de opheffing van die inhouding - mogelijkheid die niet alleen bestaat na de betekening van de akte van inhouding, maar ook telkens wanneer de omstandigheden zijn veranderd - is het, ten aanzien van de in B.8 vermelde doelstellingen van de wetgever, niet kennelijk onredelijk dat de inhouding in beginsel geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil wordt beëindigd bij wijze van een administratieve beslissing of bij wijze van een rechterlijke beslissing over de grond van de zaak.

B.13.2. In tegenstelling tot wat de eisende partij voor de verwijzende rechter beweert, kan de omstandigheid dat de belastingplichtige dient te bewijzen dat er gegronde redenen zijn om de inhouding van btw-kredieten op te heffen, niet worden beschouwd als zijnde onevenredig ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

B.14.1. In de interpretatie dat zij de Koning toelaat om erin te voorzien dat een inhouding van belastingkredieten geldt tot het geschil definitief wordt beëindigd bij wijze van « een in kracht van gewijsde gegaan » vonnis of arrest, brengt de in het geding zijnde bepaling evenwel ook met zich mee dat de rechter die zich dient uit te spreken over de grond van de zaak - meer bepaald over de betwiste schuldvordering van de administratie ten aanzien van de belastingplichtige -, niet in de mogelijkheid verkeert om, wanneer hij oordeelt dat die schuldvordering ongegrond is, de naar aanleiding ervan gedane inhouding van btw-kredieten op te heffen vooraleer zijn beslissing kracht van gewijsde heeft. In zoverre de administratie rechtsmiddelen aanwendt tegen de voor de belastingplichtige gunstige beslissing over de grond van de zaak, wordt het geschil niet definitief beëindigd en heeft de beslissing van de rechter geen

kracht van gewijsde, zodat de inhouding van belastingkredieten in beginsel blijft gelden als bewarend beslag onder derden, en dit in tegenstelling tot wat geldt in het gemeen recht (artikel 1492 van het Gerechtelijk Wetboek).

B.14.2. In de mate waarin de in het geding zijnde bepaling in die interpretatie het de rechter in het geschil ten gronde onmogelijk maakt om, wanneer hij oordeelt dat de schuldvordering van de administratie van de btw, registratie en domeinen ongegrond is, de inhouding van btw-kredieten op te heffen voordat zijn beslissing ten gronde kracht van gewijsde heeft, heeft die bepaling gevolgen die onevenredig zijn ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen (zie ook HvJ, 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, *Molenheide e.a.*, punt 57).

In die interpretatie en in die mate dient de prejudiciële vraag eveneens bevestigend te worden beantwoord.

B.15. Artikel 76, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek kan evenwel ook in die zin worden geïnterpreteerd dat het de Koning niet toestaat dermate van het gemeen recht inzake bewarend beslag onder derden af te wijken dat Hij de rechter in het geschil ten gronde de mogelijkheid zou vermogen te ontzeggen om, wanneer hij oordeelt dat de schuldvordering van de administratie van de btw, registratie en domeinen ongegrond is, de inhouding van btw-kredieten op te heffen voordat zijn beslissing kracht van gewijsde heeft. In die interpretatie is de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- In die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat, ten voordele van de administratie van de btw, registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding van belastingkredieten die geldt als bewarend beslag onder derden tot het geschil definitief wordt beëindigd bij wijze van een administratieve beslissing of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest, 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 artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de versie ervan zoals vervangen bij de wet van 28 december 1992, 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 die inhouding wordt ontzegd en in zoverre het de rechter in het geschil ten gronde onmogelijk maakt om, wanneer hij oordeelt dat de schuldvordering van de administratie van de btw, registratie en domeinen ongegrond is, de inhouding van btw-kredieten op te heffen voordat zijn beslissing kracht van gewijsde heeft.

- 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, noch het de rechter in het geschil ten gronde onmogelijk te maken om, wanneer hij oordeelt dat de schuldvordering van de administratie van de btw, registratie en domeinen ongegrond is, de inhouding van btw-kredieten op te heffen voordat zijn beslissing kracht van gewijsde heeft, schendt artikel 76, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de versie ervan zoals vervangen bij de wet van 28 december 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

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 17 januari 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt