

Rolnummer 5752
Arrest nr. 38/2014 van 27 februari 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit emeritus voorzitter M. Bossuyt, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, voorzitter J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 26 mei 2010 in zake de Belgische Staat tegen Danny Van Den Broucke en Isabel Desoete, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 25 november 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 3 van de wet van 22 december 2009 (*B.S.* 31 december 2009) 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 de in artikel 3 vermelde overgangsbepalingen :

- de rechtszekerheid in het gedrang brengen voor belastingplichtigen, die er van uit konden gaan dat afzonderlijke subsidiaire aanslagen op basis van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 20.10.2009 niet meer mogelijk [waren], althans voor zover van die mogelijkheid geen gebruik werd gemaakt ‘ tijdens ’ het geding waarin de rechter de oorspronkelijke aanslag nietig verklaart 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 [brengen] doordat aan de rechtsonderhorigen die op het ogenblik van het uitvaardigen van de wet van 22 december 2009 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 voormelde overgangsbepalingen tot gevolg hebben dat de afloop van de ingestelde procedures ten voordele van de Staat wordt beïnvloed of het rechtscollege verhinderd wordt zich uit te spreken over het discriminatoir karakter van de subsidiaire aanslag, 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 [invoeren] tussen een belastingplichtige waarvan het eerste vonnis wel reeds zes maand in kracht van gewijsde is getreden enerzijds en [een] belastingplichtige waarvan het eerste vonnis nog geen zes maand [...] kracht van gewijsde is getreden anderzijds, en voor wie beiden een afzonderlijk verzoekschrift werd neergelegd tot vestiging van een subsidiaire aanslag, terwijl het Grondwettelijk Hof reeds duidelijk heeft geoordeeld dat elke subsidiaire aanslag die na het vonnis aan de rechter wordt voorgelegd *sowieso* discriminatoir is, ongeacht of dit binnen of buiten de zes maand gebeurt ? ».

Op 11 december 2013 hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen een arrest van onmiddellijk antwoord te wijzen.

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

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeskil*

De Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën, heeft voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge een verzoekschrift tot geldig- en uitvoerbaarverklaring van een subsidiaire aanslag ingediend, nadat de Rechtbank de bestreden oorspronkelijke aanslag had vernietigd wegens het niet-verzenden van een bericht van wijziging van aangifte in de personenbelasting.

De verweerders voerden aan dat de vordering onontvankelijk of minstens ongegrond was en dat in ondergeschikte orde een prejudiciële vraag moest worden gesteld aan het Hof.

De verwijzende rechter heeft beslist de hiervoor geciteerde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

– A –

Er is geen memorie met verantwoording ingediend.

– B –

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de overgangsbepaling van artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen (hierna : wet van 22 december 2009), die luidt :

« In afwijking van artikel 2 en voor de aanslagen die de rechter vóór de inwerkingtreding van deze wet geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring, worden de subsidiaire aanslagen die voorgelegd worden na de sluiting van de debatten door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift overeenkomstig artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het bestond voor het is gewijzigd door artikel 2 van deze wet of artikel 261 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, geldig aan het oordeel van de rechter onderworpen op voorwaarde dat de procedures zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Deze bepaling is onmiddellijk van toepassing ».

B.2. Artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009, bepaalt :

« Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een

subsidiare aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag ».

B.3. De wetgever heeft aldus een termijn van zes maanden ingevoerd binnen welke de fiscale administratie een subsidiare aanslag kan indienen na een rechterlijke beslissing tot vernietiging van een aanslag om een andere reden dan verjaring.

Aldus is de wetgever tegemoetgekomen aan het arrest van het Hof nr. 158/2009 van 20 oktober 2009, waarin het heeft geoordeeld dat het ontbreken van enige termijn, in het voorheen geldende artikel 356 van het WIB 1992, voor de fiscale administratie om een subsidiare aanslag in te dienen na een vernietiging van de bestreden aanslag door de rechter, afbreuk deed aan het rechtszekerheidsbeginsel, terwijl artikel 355 van dat Wetboek de fiscale administratie toestaat een nieuwe aanslag te vestigen binnen een termijn van drie maanden nadat de beslissing tot vernietiging van een aanslag, genomen door de directeur van de belastingen of door de door hem gedelegeerde ambtenaar, niet meer voor de rechter kan worden gebracht.

Krachtens artikel 3, eerste lid, van de wet van 22 december 2009 is het nieuwe artikel 356 van het WIB 1992 onmiddellijk van toepassing ongeacht het aanslagjaar.

De in het geding zijnde bepaling houdt een overgangsregeling in voor de aanslagen die de rechter vóór de inwerkingtreding van de wet van 22 december 2009 geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring.

B.4. Ten aanzien van het eerste onderdeel van de prejudiciële vraag dient te worden opgemerkt dat het Hof bij zijn arrest nr. 81/2011 van 18 mei 2011, naar aanleiding van een beroep tot vernietiging van de thans in het geding zijnde bepaling, reeds heeft geoordeeld:

« B.4.3. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Vóór de wijziging van artikel 356 van het WIB 1992 bij de wet van 22 december 2009, kon een belastingplichtige zonder enige termijn aan een subsidiare aanslag worden onderworpen, zodat die bepaling geen definitieve toestand van ontheffing van de verschuldigde belasting deed ontstaan. Wanneer de wetgever vervolgens, ten behoeve van de rechtszekerheid, in een dwingende termijn van zes maanden voorziet, kan de toepassing van

die termijn op de belastingplichtigen van wie de aanslag door de rechter geheel of ten dele nietig werd verklaard, om een andere reden dan verjaring, niet als een retroactieve toepassing worden beschouwd.

Door het invoeren van een dwingende termijn heeft de wetgever derhalve niet op discriminerende wijze afbreuk gedaan aan het rechtszekerheidsbeginsel. De belastingplichtigen die hadden gehoopt dat zij, na het arrest nr. 158/2009, niet langer aan een subsidiaire aanslag zouden kunnen worden onderworpen, konden immers redelijkerwijze verwachten dat de wetgever maatregelen zou nemen om te vermijden dat sommige belastingplichtigen een fiscaal voordeel zouden genieten waarvan andere belastingplichtigen verstoken blijven. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet verschuldigd is, vormt een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burgers voor de fiscale wet wordt gewaarborgd.

Het gegeven dat de rechterlijke uitspraak waarbij de initiële aanslag nietig werd verklaard, in kracht van gewijsde is gegaan, doet aan hetgeen voorafgaat geen afbreuk. De belastingplichtige wist van meet af aan dat een subsidiaire aanslag kon worden geheven. De nietigverklaring van een aanslag, om een andere reden dan de verjaring, doet derhalve niet het onaantastbare recht ontstaan om niet opnieuw aan een aanslag te worden onderworpen, voor zover de fiscale administratie daarbij de vastgestelde onwettigheid herstelt ».

B.5. Ten aanzien van het derde onderdeel van de prejudiciële vraag dient te worden opgemerkt dat het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 81/2011 reeds oordeelde :

« B.4.4. [Het] verschil in behandeling dat voortvloeit uit de termijn van ‘ zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan ’ [...] bestaat erin dat, voor de ene categorie van belastingplichtigen, de termijn van zes maanden vanaf de in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak reeds is verstreken op het ogenblik dat de wet van 22 december 2009 in werking treedt, terwijl dat voor de andere categorie van belastingplichtigen niet het geval is. Die laatste categorie kan, in tegenstelling tot de eerste categorie, nog het voorwerp zijn van een subsidiaire aanslag die de administratie aan het oordeel van de rechter onderwerpt.

Door het invoeren van de betwiste termijn heeft de wetgever een billijk evenwicht tot stand gebracht tussen het belang dat elke belastingaanslag die strijdig is met het recht moet kunnen worden hersteld en de bekommernis om de belastingplichtige niet voor onbepaalde tijd over die aanslag in het ongewisse te laten. Het verschil in behandeling dat uit die termijn voortvloeit is niet kennelijk onredelijk ».

B.6. Krachtens artikel 9, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof zijn de arresten van het Hof waarbij een beroep tot vernietiging wordt verworpen, bindend voor de rechtscolleges wat de door die arresten beslechte rechtspunten betreft.

B.7.1. Ten aanzien van het tweede onderdeel van de prejudiciële vraag dient in eerste instantie te worden opgemerkt dat het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 81/2011 (B.4.3, hiervoor geciteerd) reeds heeft gesteld dat de in het geding zijnde bepaling niet als een retroactieve bepaling kan worden aangezien.

Voorts heeft de wetgever zich precies willen voegen naar het voormelde arrest nr. 158/2009 door, met onmiddellijke inwerkingtreding, te voorzien in een vervaltermijn voor een subsidiaire aanslag. Door ook te voorzien in een overgangsregeling, heeft hij niet beoogd de afloop van gerechtelijke procedures te beïnvloeden of rechtscolleges te verhinderen uitspraak te doen.

Overigens heeft het Hof bij zijn arrest nr. 82/2011 van 18 mei 2011, onder meer ondervraagd over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het algemeen beginsel van de rechten van de verdediging, geoordeeld :

« B.10. In tegenstelling tot wat de prejudiciële vraag laat veronderstellen, maakt de wetgever, door het aanvangspunt van de termijn van zes maanden die aan de belastingadministratie wordt toegekend om aan het rechtscollege een subsidiaire aanslag voor te leggen, vast te stellen op de datum waarop de rechterlijke beslissing tot gehele of gedeeltelijke nietigverklaring in kracht van gewijsde gaat, de belastingplichtige niet volledig afhankelijk van de handelwijze van de administratie.

De belastingplichtige kan immers zelf, door de voor hem gunstige rechterlijke beslissing tot nietigverklaring te laten betekenen, de beroepstermijnen tegen die beslissing doen ingaan en aldus die beslissing in kracht van gewijsde laten gaan. Hij is dus niet zonder actiemogelijkheid tegen de belastingadministratie, indien deze niet binnen een redelijke termijn zou reageren op de beslissing tot nietigverklaring. Als hij in dat geval de kosten verbonden aan de betekening van de beslissing zou moeten betalen, zou dat nadeel op zich niet strijdig kunnen worden geacht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen beginsel van de rechten van de verdediging en dat van rechtszekerheid ».

B.7.2. Ten slotte is het eigendomsrecht, gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet en bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, niet in het gedrang gebracht door een overgangsregeling die is ingegeven door het algemeen belang dat erin bestaat gevolg te geven aan een arrest van het Hof en door de nood om alle belastingplichtigen op gelijke wijze te doen bijdragen aan de Schatkist.

Dienaangaande heeft het Hof bij zijn arrest nr. 211/2004 van 21 december 2004 (B.5.3) geoordeeld :

« De wetgever heeft ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, met het oog op een efficiënte invordering van de wettelijk verschuldigde inkomstenbelasting, kunnen oordelen dat een aanslag die nietig is verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, door de administratie opnieuw moest kunnen worden gevestigd. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet is verschuldigd, is immers een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet wordt gewaarborgd ».

En bij zijn voormelde arrest nr. 82/2011 heeft het Hof geoordeeld :

« B.9. De wetgever kon bepalen dat het nieuwe artikel 356 van het WIB 1992 onmiddellijk in werking zou treden, des te meer daar het erom ging een door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid weg te werken. Hij vermocht voorts te vermijden dat belastingplichtigen, ten aanzien van wie de vorige versie van artikel 356 van het WIB 1992 was toegepast in de interpretatie die achteraf ongrondwettig werd verklaard, aan de belasting die zij wettelijk verschuldigd waren zouden ontkomen, wegens de onmiddellijke inwerkingtreding van de nieuwe bepaling ».

B.8. Hieruit volgt dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met het beginsel van het recht op behoorlijke rechtsbedeling, met de artikelen 13, 144, 146 en 159 van de Grondwet en met de bescherming van het eigendomsrecht als gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet en bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 27 februari 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

M. Bossuyt