

Rolnummer 6423
Arrest nr. 138/2017 van 30 november 2017

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en E. De Groot, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 20 april 2016 in zake de Belgische Staat tegen de nv « Etablissements Jean Wust », in aanwezigheid van de nv « CBC Banque », en in zake de nv « Etablissements Jean Wust » tegen de nv « CBC Banque », in aanwezigheid van de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 4 mei 2016, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), zoals van toepassing op het geding, artikel 170 van de Grondwet in de interpretatie volgens welke het de administratie zou toestaan om ten laste van een belastingplichtige die wel antwoordde binnen de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte en die niet met de wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd, terwijl de rechten van de Schatkist niet in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn, een aanslag te vestigen na de termijn van een maand na de verzending, maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het bericht van wijziging van aangifte, terwijl een dergelijke aanslag niet geldig zou kunnen worden gevestigd ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordde na de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, maar binnen de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de dag van verzending van het bericht van wijziging van aangifte, rekening houdend met het feit dat, enerzijds, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie, de niet-naleving van de antwoordtermijn, die een substantiële vormvereiste is, in beginsel met de nietigheid van de aanslag moet worden bestraft, en zulks ongeacht of de belastingplichtige ingevolge een dergelijke niet-naleving van de antwoordtermijn al dan niet een concrete grief heeft geleden, en, anderzijds, artikel 251, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 het maar in twee situaties mogelijk maakt de antwoordtermijn te verkorten, namelijk wanneer de belastingplichtige met de wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd of wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Etablissements Jean Wust », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. X. Thiebaut en Mr. S. Lemmens, advocaten bij de balie te Luik;

- de nv « CBC Banque », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Lefèvre, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Etablissements Jean Wust »;

- de nv « CBC Banque ».

Bij beschikking van 12 juli 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 26 september 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 26 september 2017 de dag van de terechtzitting bepaald op 18 oktober 2017.

Op de openbare terechtzitting van 18 oktober 2017 :

- zijn verschenen :

. Mr. S. Lemmens, tevens *loco* Mr. X. Thiebaut, voor de nv « Etablissements Jean Wust »;

. Mr. F. Lefèvre en Mr. S. Benzidi, advocaat bij de balie te Brussel, voor de nv « CBC Banque »;

. Mr. J. Fekenne, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey 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 bodemgeskil*

Tijdens het jaar 1989 doet de nv « Etablissements Jean Wust », geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter, met medewerking van de nv « CBC Banque », tussenkomen partij voor de verwijzende rechter, vier financiële verrichtingen die erin bestaan buitenlandse (Italiaanse) effecten aan te kopen vóór de vervaldag van de coupon en ze opnieuw te verkopen na de vervaldag van de coupon, teneinde de aftrek te genieten van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (FGBB) van de belasting die in België verschuldigd is krachtens de destijds van kracht zijnde gunstige Belgische fiscale wetgeving.

Op 27 november 1992 zendt de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) de nv « Etablissements Jean Wust » een bericht van wijziging met betrekking tot het aanslagjaar 1990 (inkomsten 1989). Op 22 december 1992 deelt de geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter mee dat zij het niet eens is met de inhoud van het bericht van wijziging. De betwiste aanslag wordt evenwel ingekohierd op de op 30 december 1992 gewijzigde grondslagen. De nv « Etablissements Jean Wust » betwist die wijziging en dient een bezwaar in tegen de supplementaire aanslagen die te haren laste zijn ingekohierd. Aangezien de belastingadministratie acht jaar na het indienen van het bezwaar niet heeft gereageerd, stelt de geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter op 7 juni 2001 een beroep in voor de Rechtbank van eerste aanleg Luik.

Die willigt haar vordering in en beveelt de ontheffing van de in het geding zijnde aanslag. De Belgische Staat stelt hoger beroep in tegen dat vonnis bij verzoekschrift van 10 februari 2014.

Bij vonnis van 20 april 2016 verklaart de verwijzende rechter de hogere beroepen ontvankelijk en stelt hij, alvorens zich over de gegrondheid uit te spreken, de voorliggende prejudiciële vraag aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In haar memorie brengt de geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter eerst de in het geding zijnde grondwets- en wetbepalingen in herinnering, door met nadruk te wijzen op, enerzijds, de verbondenheid, die strikt moet worden geïnterpreteerd, van de fiscale wet met het in artikel 170 van de Grondwet vastgelegde grondwettelijke beginsel van de wettigheid van de belasting en, anderzijds, het karakter van openbare orde van artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964) dat bepaalt dat de belastingplichtige over een termijn van een maand beschikt om op een bericht van wijziging te antwoorden, waarbij die termijn een wachtermijn uitmaakt zodat de administratie de aanslag niet kan inkohieren vóór het verstrijken ervan, op straffe van nietigheid.

A.1.2. De nv « Etablissements Jean Wust » baseert zich op het arrest nr. 66/2010 van het Hof van 2 juni 2010, waarbij het Hof artikel 251, derde lid, van het WIB 1964, waarin de theorie van de verzending is vastgelegd, aan het einde ervan ongrondwettig heeft verklaard, waarbij het Hof oordeelt dat die bepaling onevenredige gevolgen heeft in zoverre zij het mogelijk maakt 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.

De nv « Etablissements Jean Wust » merkt op dat de wet van 19 mei 2010 houdende fiscale en diverse bepalingen op dat arrest is vooruitgelopen door de « theorie van de ontvangst » vast te leggen in artikel 346 van het WIB 1992 (het vroegere artikel 251 van het WIB 1964), waarbij de antwoordtermijn van een maand voortaan ingaat vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging.

A.1.3. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter voert aan dat, ingevolge het arrest nr. 66/2010 van het Hof en gelet op de inwerkingtreding van de wijziging van artikel 346 van het WIB 1992 op 7 juni 2010, geen enkele wetbepaling de aanvang van de termijn van antwoord op het aan de nv « Etablissements Jean Wust » verzonden bericht van wijziging regelt. De antwoordtermijn van een maand is dus nooit kunnen ingaan en is, *a fortiori*, niet kunnen verstrijken. Daaruit zou volgen dat de in het geding zijnde aanslag noodzakelijkerwijs is gevestigd vóór het verstrijken van de antwoordtermijn van een maand en bijgevolg als onwettig moet worden beschouwd.

A.1.4. Met betrekking tot het antwoord op de prejudiciële vraag beweert de nv « Etablissements Jean Wust » dat artikel 251 van het WIB 1964, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, artikel 170 van de Grondwet schendt, aangezien een aanslag, in die interpretatie, vóór het verstrijken van de antwoordtermijn van een maand kan worden gevestigd in een ander geval dan de twee enige uitzonderingen waarin die bepaling voorziet. Ingevolge het arrest nr. 66/2010 van het Hof heeft de interpretatie van artikel 251 van het WIB 1964, *in casu* gevolgd door de Belgische Staat - die erin bestaat dat een aanslag die is gevestigd nadat de belastingplichtige heeft geantwoord op het bericht van wijziging dat hem werd verzonden en na het verstrijken van een termijn van een maand na de verzending van dat bericht, maar vóór het verstrijken van een maand, berekend vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht, als regelmatig te beschouwen -, immers tot gevolg dat een uitzondering op de wachtermijn van een maand wordt toegevoegd waarin artikel 251 van het WIB 1964 niet voorziet, met schending van het in artikel 170 van de Grondwet vastgelegde beginsel van de wettigheid van de belasting.

De nv « Etablissements Jean Wust » voert eveneens aan dat niet zou kunnen worden verwezen naar het arrest nr. 85/2012 van 28 juni 2012, waarbij het Grondwettelijk Hof, aan het einde ervan, de in artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 vastgelegde theorie van de verzending in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet heeft bevonden, in het geval waarin de belastingplichtige zijn opmerkingen schriftelijk inbrengt tegen het bericht van wijziging van zijn aangifte binnen een termijn van een maand vanaf de verzending van dat bericht. De draagwijdte van dat arrest beperkt zich immers tot de toepassing van het gelijkheidsbeginsel. Te

dezen heeft de vraag die bij het Hof aanhangig is gemaakt, evenwel betrekking op de bestaanbaarheid van het voormelde artikel 251, derde lid, ten aanzien van het wettigheidsbeginsel inzake belastingen.

A.2.1. In haar memorie wijst de nv « CBC Banque », tussenkomen partij voor de verwijzende rechter, met nadruk op het karakter van openbare orde van de bij artikel 251 van het WIB 1964 voorgeschreven vormvereiste waarvan de niet-naleving de nietigheid van de aanslag met zich meebrengt.

A.2.2. Met betrekking tot het arrest nr. 85/2012 van het Hof voert de nv « CBC Banque » aan dat de interpretatie die in de prejudiciële vraag die aanleiding heeft gegeven tot het arrest, door het Hof van Beroep te Antwerpen aan artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 is gegeven, onjuist is. Volgens de nv « CBC Banque » interpreteert het Hof van Beroep te Antwerpen de in het geding zijnde bepaling in die zin dat zij het mogelijk maakt dat de erin bedoelde antwoordtermijn kan worden verkort door het loutere feit dat de belastingplichtige op het bericht van wijziging heeft geantwoord. Die interpretatie zou in strijd zijn met artikel 170 van de Grondwet aangezien zij aan de wet een voorwaarde zou toevoegen die niet erin voorkomt (het antwoord van de belastingplichtige, zonder dat hij zijn instemming verleent, binnen de wachtermijn van een maand).

De nv « CBC Banque » beweert dat het Hof, bij het arrest nr. 85/2012, noch de interpretatie van het Hof van Beroep te Antwerpen, noch de theorie van de verzending geldig heeft verklaard, door te hebben geantwoord op de vraag die aldus aan het Hof was gesteld. Het Hof is immers niet gemachtigd om de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling door de verwijzende rechter te betwisten of zijn interpretatie in de plaats ervan te stellen.

De nv « CBC Banque » is van mening dat het arrest nr. 85/2012 het niet mogelijk maakt te besluiten dat artikel 251, derde lid, van het WIB 1964, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Beroep te Antwerpen, geen verbreking van het door artikel 170 van de Grondwet gewaarborgde beginsel van de wettigheid van de belasting met zich mee zou brengen.

A.2.3. Met betrekking tot het antwoord op de prejudiciële vraag brengt de nv « CBC Banque » de draagwijdte van het arrest nr. 66/2010 in herinnering volgens hetwelk de in artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 bedoelde wachtermijn van een maand pas kon ingaan vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging. Die oplossing zou steunen op het voorschrift van artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek.

De nv « CBC Banque » brengt vervolgens in herinnering dat het in het geding zijnde artikel 251, derde lid, maar in twee gevallen voorziet waarin de aanslag kan worden gevestigd vóór het verstrijken van de termijn van een maand - vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging - die aan de belastingplichtige wordt gelaten om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen. Bijgevolg beweert de nv « CBC Banque » dat artikel 251 van het WIB 1964, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter in zijn vraag en gehanteerd door de belastingadministratie, artikel 170 van de Grondwet schendt aangezien die interpretatie inhoudt dat een aanslag vóór het verstrijken van de antwoordtermijn van een maand kan worden gevestigd in een geval dat niet onder een van de twee in die bepaling bedoelde uitzonderingen valt. Het feit dat de belastingplichtige, in voorkomend geval, reeds op het bericht van wijziging heeft geantwoord, stelt de administratie niet vrij van haar verplichting om de wachtermijn van een maand in acht te nemen.

A.3.1. De Ministerraad voert aan dat het arrest nr. 85/2012 van het Hof in de lijn van de lering van het arrest nr. 66/2010 ligt en het tevens nuanceert. Uit die twee arresten zou blijken dat artikel 251 van het WIB 1964 niet in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet moet worden geacht wanneer het de antwoordtermijn van een maand doet ingaan vanaf de datum van verzending van het bericht van wijziging indien de belastingplichtige binnen die termijn heeft meegedeeld dat hij het niet eens is met dat bericht. De rechten van de belastingplichtige worden in dat geval immers geenszins geschonden.

A.3.2. De Ministerraad is van mening dat artikel 251 van het WIB 1964 geen enkele belasting invoert en geen enkele delegatie met betrekking tot een essentieel element van de belasting bevat aangezien het enkel past in het kader van de aanslagprocedure en zich ertoe beperkt te voorzien in een termijn waarbinnen de belastingplichtige zijn schriftelijke opmerkingen kan inbrengen ingevolge het bericht van wijziging van zijn aangifte waarvan hij door de belastingadministratie in kennis wordt gesteld. Bijgevolg voert de Ministerraad aan dat artikel 251 van het WIB 1964 in geen geval het in artikel 170 van de Grondwet vastgelegde beginsel van de wettigheid van de belasting kan schenden.

A.3.3. Steunend op de parlementaire voorbereiding van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, waarbij het in het geding zijnde artikel 251 is ingevoegd, beklemtoont de Ministerraad dat de wetgever de theorie van de verzending in aanmerking heeft genomen door de aan de belastingplichtige toegekende antwoordtermijn te doen ingaan vanaf de verzending van het bericht van wijziging door de belastingadministratie.

A.3.4. Steunend op de arresten nrs. 66/2010 en 85/2012 van het Hof, onderscheidt de Ministerraad twee situaties in het kader van artikel 251, derde lid, van het WIB 1964: enerzijds, de situatie waarin de belastingplichtige zijn opmerkingen schriftelijk inbrengt tegen het bericht van wijziging van zijn aangifte binnen een termijn van een maand vanaf de verzending van dat bericht en, anderzijds, de situatie waarin de belastingplichtige zijn opmerkingen niet schriftelijk inbrengt tegen het bericht van wijziging van zijn aangifte binnen die termijn van een maand.

De Ministerraad merkt op dat dat onderscheid ook is vastgelegd door het Hof van Cassatie in een arrest van 22 mei 2014. Uit de twee voormelde arresten van het Grondwettelijk Hof zou blijken dat artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet moet worden geacht in de tweede situatie maar niet in de eerste, zodat de in het geding zijnde bepaling, in die eerste situatie, onverkort van toepassing blijft.

De Ministerraad merkt op dat het geschil te dezen past in het kader van de eerste situatie en dat de belastingadministratie bijgevolg alleen de tekst van artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 toepast, zoals hij door de wetgever is vastgesteld en door het Grondwettelijk Hof in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is bevonden, zonder daaraan een uitzondering toe te voegen waardoor de aan de belastingplichtige toegekende antwoordtermijn kan worden verkort, noch een delegatie waarmee de wetgever het aan een derde persoon zou overlaten om een van de essentiële elementen van de belasting vast te stellen. De prejudiciële vraag zou dus ontkennend moeten worden beantwoord.

A.4.1. In haar memorie van antwoord voert de nv « Etablissements Jean Wust » aan dat artikel 251 van het WIB 1964, meer in het bijzonder het derde lid ervan, het bestaan van de belastingschuld rechtstreeks raakt, aangezien het het ogenblik bepaalt waarop de aanslag kan worden gevestigd. Het bestaan zelf van de belasting zou dus afhankelijk worden gesteld van de inachtneming van artikel 251 van het WIB 1964, zodat het in artikel 170 van de Grondwet vastgelegde wettigheidsbeginsel onverkort erop van toepassing is.

A.4.2. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter voert aan dat het arrest nr. 85/2012 van het Hof, waarop de Ministerraad zich baseert om de grondwettigheid van artikel 251 van het WIB 1964 te verdedigen, niet relevant is, en zulks om vier redenen. Ten eerste zijn de prejudiciële vraag die aan de oorsprong van dat arrest ligt en het antwoord dat erop is gegeven, opgebouwd rond een interpretatie van artikel 251 van het WIB 1964 door de verwijzende rechter. De lering van dat arrest is bijgevolg beperkt tot die specifieke interpretatie. Ten tweede, gelet op de prejudiciële vraag die aan de oorsprong van het arrest nr. 85/2012 ligt, wordt de draagwijdte van dat arrest beperkt tot de toepassing van de in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet bedoelde beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, zodat het alle relevantie verliest wanneer het erom gaat, zoals te dezen, de grondwettigheid van een situatie te beoordelen ten aanzien van het in artikel 170 van de Grondwet vastgelegde wettigheidsbeginsel. Ten derde zou het verschil in behandeling waarop is gewezen in de vraag die aan de oorsprong van dat arrest ligt, niet voortvloeien uit artikel 251 van het WIB 1964, maar veeleer uit het voormelde arrest nr. 66/2010 van het Grondwettelijk Hof luidens hetwelk het Hof de theorie van de ontvangst in de plaats stelt van de theorie van de verzending. In het kader van een prejudiciële vraag zou het Hof evenwel exclusief bevoegd zijn om zich uit te spreken over de eventuele schending van de Grondwet die is veroorzaakt door een wet, een decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel, met uitsluiting van de eventuele schendingen van de Grondwet die zijn veroorzaakt door een arrest van het Hof zelf. Het antwoord dat door het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 85/2012 is gegeven, zou bijgevolg buiten de bevoegdheden vallen die aan dat Hof zijn toegewezen bij de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof. Ten vierde bekritiseert de nv « Etablissements Jean Wust » de belangenafweging die door het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 85/2012 is gemaakt tussen, enerzijds, de rechten van de verdediging van de belastingplichtige en, anderzijds, de belangen van de Schatkist. Volgens haar werden de belangen van de Schatkist bevoorreed ten opzichte van de rechten van de verdediging van de belastingplichtige op grond van overwegingen die niet in overeenstemming zijn met de tekst van artikel 251 van het WIB 1964.

A.5.1. In haar memorie van antwoord beweert de nv « CBC Banque » eerst dat artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 de belastingschuld als dusdanig aan voorwaarden koppelt en dus niet kan worden beschouwd als een perifeer element van de belasting, zoals de Ministerraad aanvoert. Bij die bepaling wordt immers een

antwoordtermijn van een maand ingevoerd waarbinnen de administratie geen enkele aanslag kan vestigen, zo niet zou hij nietig worden verklaard. Bovendien is de bij de in het geding zijnde bepaling ingevoerde termijn dermate belangrijk dat hij de bevoegdheid van de belastingadministratie om de belasting te vestigen kan opheffen wanneer hij eindigt na het verstrijken van de aanslagtermijn. Krachtens het voormelde artikel wordt de aanslagtermijn daadwerkelijk met een maand ingekort wanneer een bericht van wijziging door de belastingadministratie wordt verzonden. Elke belasting die na het verstrijken van die termijn van een maand is gevestigd, terwijl de aanslagtermijn intussen zal zijn verstreken, zal volgens de nv « CBC Banque » verjaard zijn.

A.5.2. De nv « CBC Banque » brengt in herinnering dat het arrest nr. 85/2012, waarop de Ministerraad zich baseert om te beweren dat het Grondwettelijk Hof op zijn rechtspraak zou zijn teruggekomen en de theorie van de verzending geldig zou hebben verklaard in het geval waarin de belastingplichtige zijn opmerkingen schriftelijk inbrengt binnen een termijn van een maand vanaf de verzending van het bericht van wijziging, niet relevant is om de door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vraag te beantwoorden, om de redenen waarop zij in haar memorie reeds heeft gewezen.

A.5.3. De nv « CBC Banque » voegt eraan toe dat de interpretatie die de rechter in zijn prejudiciële vraag aan artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 geeft en die werd aangevoerd door de belastingadministratie en verdedigd door de Ministerraad, door de Belgische Staat is opgesteld met als enig doel de verjaring van de aanslag te vermijden, en bijgevolg ook in dat opzicht in strijd is met artikel 170 van de Grondwet. De nv « CBC Banque » brengt in herinnering dat de bij artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 ingevoerde wachttermijn van een maand de bevoegdheid van de fiscus om de belasting te vestigen opschort en dan ook tot gevolg heeft dat de aanslagtermijn met een maand wordt ingekort. Wanneer de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde termijn is ingegaan vóór het verstrijken van de termijn van drie jaar waarin is voorzien om de belasting in te kohieren maar eindigt terwijl de aanslagtermijn is verstreken, heeft de in die bepaling bedoelde termijn van een maand tot gevolg dat de fiscus wordt verhinderd de belasting te vestigen, in zoverre die verjaard is.

Te dezen voert de nv « CBC Banque » aan dat, indien de belastingadministratie, de in artikel 251, derde lid, van het WIB 1964 bedoelde antwoordtermijn van een maand in acht had genomen die, krachtens het arrest nr. 66/2010 van het Grondwettelijk Hof, pas ingaat vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging (*quod non*), zij de aanslag niet had kunnen vestigen ten laste van de nv « Etablissements Jean Wust », aangezien de aanslagtermijn van drie jaar verjaard zou zijn geweest. Het is dus om de verjaring van de aanslagtermijn te vermijden dat de belastingadministratie de belasting één dag vóór die verjaring heeft ingekohierd, met schending van de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde termijn, en dat zij de interpretatie heeft opgesteld die in de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter wordt vermeld en door de Ministerraad wordt verdedigd. Die interpretatie, die erin bestaat dat een uitzondering op de wachttermijn van een maand wordt toegevoegd die niet in de in het geding zijnde bepaling voorkomt, zou dus enkel dienen om de verjaring van de aanslagtermijn te vermijden en zou niet kunnen worden verantwoord op grond van de uitzondering met betrekking tot het gevaar voor de rechten van de Schatkist. Die interpretatie zou de fiscus ertoe machtigen een verjaarde aanslag in te kohieren en zou het dus mogelijk maken dat een belasting wordt gevestigd buiten het wettelijk voorschrift om, met schending van artikel 170 van de Grondwet.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid, met artikel 170 van de Grondwet, van artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964), dat artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) is geworden, zoals het op het aanslagjaar 1990 van toepassing was.

Dat artikel bepaalde :

« 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 214 tot 218 of van ter uitvoering van artikel 220 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 248, § 1, eerste lid, deelt zij op dezelfde wijze het bedrag mede van de winsten of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen, alsmede de gegevens die nodig zijn voor het verhoudingsgewijs bepalen van de winsten 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 ».

B.2.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.2.2. Die bepaling drukt het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken uit, dat vereist dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald, opdat geen enkele belasting kan worden geheven zonder de instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Tot de wezenlijke bestanddelen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.3.1. De verwijzende rechter interpreteert het in het geding zijnde artikel 251 in die zin dat het de administratie toestaat om ten laste van de belastingplichtige die wel antwoordde en niet met het bericht van wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd binnen de termijn van een maand na de verzending van dat bericht, een aanslag te vestigen na de termijn van een maand na de verzending, maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het bericht, terwijl de rechten van de

Schatkist niet in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de door de rechter opgeworpen hypothese waarin de rechten van de Schatkist niet in gevaar verkeren.

B.3.2. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke aanslag niet geldig zou kunnen worden gevestigd ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordde na de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, maar binnen de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de dag van verzending van het bericht.

B.3.3. Hij verwijst naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie volgens welke de niet-naleving van de antwoordtermijn, die een substantiële vormvereiste uitmaakt, in beginsel met de nietigheid van de aanslag moet worden bestraft, ongeacht of de belastingplichtige ingevolge de niet-naleving van die antwoordtermijn al dan niet een concreet nadeel heeft geleden.

Bij een arrest van 12 september 2014 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« 4. De appelrechters oordelen, zonder dienaangaande te worden bekritiseerd, dat uit de leer van de arresten van het Grondwettelijk Hof van 2 juni 2010 en 28 juni 2012 volgt dat de aanslag voor het aanslagjaar 1991 kon worden gevestigd na het verstrijken van de wachttermijn voor de administratie van een maand vanaf de dag na die van de verzending van het bericht van wijziging.

Zij stellen vast dat :

- het bericht van wijziging van aangifte en de door de administratie opgestelde postvordering beiden zijn gedagtekend op 25 november 1993;

- het niet ter betwisting staat dat de postdiensten van het postsorteercentrum Brussel X op 25 november 1993 om 15u30 de aangetekende brief, bevattende het bericht van wijziging van aangifte, op het kantoor van de administratie hebben opgehaald voor verzending aan de verweerster;

- op vrijdag 26 november 1993 in het postsorteercentrum Brussel X een niet te voorziene staking uitbrak waardoor vertraging werd opgelopen en de aangetekende brief en het afgiftebewijs van aangetekende zending slechts op 30 november 1993 werden afgestempeld en op die datum aan de verweerster werden verzonden.

5. De appelrechters mochten op grond van die vaststellingen oordelen dat de verzending plaatsgreep op 30 november 1993, zodat de op 31 december 1993 gevestigde aanslag werd gevestigd zonder de wachtermijn van één maand te eerbiedigen en bijgevolg nietig is.

Het middel kan niet worden aangenomen » (*RABG*, 2015/10, p. 749).

B.4.1. Bij zijn arrest nr. 66/2010 van 2 juni 2010 heeft het Hof artikel 346 van het WIB 1992 onbestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geacht doordat het bepaalde 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.

Het Hof heeft zijn beslissing als volgt gemotiveerd :

« 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.4.2. Het Hof heeft eveneens de gelegenheid gehad zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 251 van het WIB 1964 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet bij zijn arrest nr. 85/2012 van 28 juni 2012.

Aan het Hof was een vraag gesteld over het verschil in behandeling dat bestaat tussen twee categorieën van belastingplichtigen die een bericht van wijziging ontvangen : enerzijds, de belastingplichtigen die antwoorden binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte en, anderzijds, de belastingplichtigen die niet antwoorden binnen die termijn. Terwijl ten aanzien van de eerste categorie van belastingplichtigen een aanslag zou mogen worden gevestigd na het verstrijken van die termijn, maar vóór het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van dat bericht, zou, in de interpretatie van het verwijzende rechtscollege, ten aanzien van de tweede categorie van belastingplichtigen een aanslag pas

mogen worden gevestigd na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging.

Het Hof heeft om de volgende redenen besloten tot de niet-schending van de grondwetsbepalingen :

« B.5. Wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging, kunnen de specifieke gevolgen die artikel 256 van het WIB 1964 (thans artikel 351 van het WIB 1992) vastlegde wanneer de belastingplichtige niet binnen die termijn heeft geantwoord, zich niet voordoen. De belastingadministratie kan niet de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt. Bijgevolg is ook artikel 257, eerste lid, van het WIB 1964 (thans artikel 352 van het WIB 1992), dat bepaalde dat indien hij ambtshalve is aangeslagen het aan de belastingplichtige behoort het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de belastbare inkomsten en van de andere te zijnen name in aanmerking komende gegevens, niet van toepassing. Hieruit vloeit voort dat de rechten van de verdediging van de belastingplichtige niet worden aangetast.

B.6. Daar staat tegenover dat de rechten van de Schatkist in het gedrang kunnen komen wanneer, ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging, een aanslag pas zou kunnen worden gevestigd na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging. Los van het feit dat een te vroeg gevestigde aanslag nietig kan worden verklaard, kunnen de aanslagtermijnen bepaald in de artikelen 258 tot 263 van het WIB 1964 verstreken zijn, waardoor het niet langer mogelijk zou zijn enige aanslag te vestigen ».

B.5.1. Bij artikel 251 van het WIB 1964 wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand gelaten om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen tegen een bericht van wijziging van zijn aangifte dat hem door de belastingadministratie wordt toegestuurd. Die termijn vormt eveneens een wachttermijn voor de administratie, waarbij de aanslag niet kan worden gevestigd vóór het verstrijken van die termijn.

B.5.2. De in het geding zijnde bepaling voorziet evenwel in twee gevallen waarin de aanslag kan worden gevestigd vóór het verstrijken van die termijn : enerzijds, wanneer de belastingplichtige schriftelijk instemt met de wijziging van zijn aangifte en, anderzijds, wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn.

B.6.1. Bij zijn arrest nr. 66/2010 heeft het Hof geoordeeld dat, tenzij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet worden geschonden, de bij het voormelde artikel 251 voorgeschreven termijn niet kon lopen vanaf het ogenblik van de verzending van het bericht van wijziging, waarbij de rechten van de belastingplichtige beter zijn gewaarborgd indien die termijn ingaat op de derde dag volgend op die waarop dat bericht aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

B.6.2. Bij zijn arrest nr. 85/2012 heeft het Hof zich uitgesproken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 251 van het WIB 1964, in de interpretatie die eraan werd gegeven door de verwijzende rechter, volgens welke dat artikel 251 de administratie zou toestaan om een aanslag te vestigen na het verstrijken van de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het bericht, wanneer de belastingplichtige wel antwoordde binnen de termijn van een maand vanaf de verzending van het bericht.

Het Hof heeft geoordeeld dat de rechten van de Schatkist in het gedrang zouden kunnen komen wanneer, ten aanzien van de in die interpretatie bedoelde belastingplichtige, een aanslag pas zou kunnen worden gevestigd na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van het bericht van wijziging.

B.6.3. Volgens de geïntimeerde partij en de tussenkomende partij voor de verwijzende rechter zou uit de interpretatie van de verwijzende rechter in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest nr. 85/2012, alsook uit het antwoord dat het Hof in dat arrest heeft gegeven, voortvloeien dat naast de twee in artikel 251 van het WIB 1964 bedoelde gevallen waarin de aanslag kan worden gevestigd vóór het verstrijken van de in die bepaling bedoelde termijn van een maand, een derde geval in het leven wordt geroepen waarbij de termijn voor de heffing van de aanslag wordt ingekort, namelijk dat waarin de belastingplichtige binnen de termijn van een maand vanaf de verzending van het bericht van wijziging heeft geantwoord en niet met dat bericht heeft ingestemd.

B.7.1. Zoals in B.2.2 wordt vermeld, vereist het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald. De in het geding zijnde bepaling maakt deel uit van de regels inzake de vestiging en invordering van de belasting.

De belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de belastingvrijstellingen en -verminderingen worden in andere bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 vastgelegd.

B.7.2. De loutere vaststelling dat de kennisgeving, door de administratie, van het bericht van wijziging aan de belastingplichtige binnen de bij artikel 251 van het WIB 1964 voorgeschreven termijnen een substantiële vormvereiste uitmaakt van de procedure van wijziging waarvan de niet-naleving de nietigheid van de aanslag met zich mee kan brengen, heeft niet tot gevolg dat die kennisgeving een wezenlijk bestanddeel van de belasting vormt.

B.8. Overigens blijkt uit artikel 251 van het WIB 1964, rekening houdend met het voormelde arrest nr. 85/2012, op voldoende duidelijke wijze dat het de administratie is toegestaan een aanslag te vestigen na het verstrijken van de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het bericht, wanneer de belastingplichtige wel antwoordde binnen de termijn van een maand vanaf de verzending van het bericht.

B.9. Artikel 251 van het WIB 1964 is niet onbestaanbaar met artikel 170, § 1, van de Grondwet.

B.10. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), in de interpretatie volgens welke het de administratie zou toestaan om ten laste van de belastingplichtige die wel antwoordde binnen de termijn van een maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte en die niet met de wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd, terwijl de rechten van de Schatkist niet in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn, een aanslag te vestigen na de termijn van een maand na de verzending, maar vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de derde werkdag volgend op de datum van de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, schendt artikel 170 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 30 november 2017.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels