

| |
|--|
| Rolnummer 7242 |
| Arrest nr. 26/2021 van 25 februari 2021 |

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (aanslagjaar 2000), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en L. Lavrysen, en de rechters T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman en M. Pâques, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 24 juli 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 9 augustus 2019, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1° Schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was gedurende het aanslagjaar 2000, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het voorziet in een belasting tegen een afzonderlijke aanslagvoet voor de belastingplichtigen die baten verkrijgen zoals bedoeld in artikel 23, § 1, 2°, van het WIB 1992, die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten die, door toedoen van de overheid, niet zijn betaald in het jaar van de prestaties maar die in eenmaal zijn vergoed, terwijl het die afzonderlijke aanslagvoet uitsluit voor de belastingplichtigen die baten verkrijgen die betrekking hebben op diensten die geleverd zijn gedurende een periode die niet langer is dan twaalf maanden, en die door toedoen van de overheid niet zijn betaald in het jaar van de prestaties maar die in eenmaal zijn vergoed ? »;

« 2° Schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, zoals het van toepassing was gedurende het aanslagjaar 2000, geïnterpreteerd in die zin dat, om de afzonderlijke aanslagvoet te genieten, de belastingplichtigen die baten verkrijgen zoals bedoeld in artikel 23, § 1, 2°, van hetzelfde Wetboek wegens prestaties die zijn verricht in het kader van de artikelen 455 en 455bis van het Gerechtelijk Wetboek, op precieze en gedetailleerde wijze elk van hun tussenkomsten moeten bewijzen voor iedere aanstelling die zij hebben gehad, waarbij het er niet toe doet dat zij worden betaald in een later jaar dan het jaar van hun aanstelling, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 16 van de Grondwet en 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens ? ».

Memories zijn ingediend door :

- A.-C. B., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. X. Thiebaut en Mr. S. Lemmens, advocaten bij de balie te Luik;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik.

A.-C. B. heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 9 december 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet en R. Leysen 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 13 januari 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 13 januari 2021 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 bodemgeschil*

De eisende partij voor de verwijzende rechter heeft, voor het aanslagjaar 2000, vergoedingen aangegeven die zij in 1999 heeft geïnd van het bureau voor consultatie en verdediging als achterstallige erelonen van advocaat. Zij betwist voor de verwijzende rechter het aanslagbiljet waarmee zij gezamenlijk, en niet afzonderlijk, op die « pro deo »-vergoedingen wordt belast.

De belastingadministratie heeft immers vastgesteld dat het voordeel van de afzonderlijke belasting bepaald in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), dat de baten beoogt die betrekking hebben op een periode van meer dan twaalf maanden en waarvan het bedrag, door toedoen van de overheid, niet is betaald in het jaar van de prestaties, maar in eenmaal is vergoed, slechts van toepassing was op het deel van de baten dat, proportioneel gezien, het bedrag dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties overstijgt. Het voordeel van die bepaling wordt derhalve geweigerd aan de eisende partij, die niet aantoonde dat de in 1999 betaalde vergoedingen - met betrekking tot 58 juridische dossiers van juridische bijstand waarvoor zij in 1997 en 1998 is aangewezen - allemaal overeenstemmen met prestaties waarvan de duur meer dan twaalf maanden bedraagt, noch, voor elke vergoeding, het deel aantoonde dat het bedrag dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties proportioneel overstijgt.

Op verzoek van de eisende partij beslist de verwijzende rechter derhalve de hiervoor weergegeven vragen aan het Hof te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In hoofdorde is de Ministerraad van mening dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord, daar daarin geen categorieën van belastingplichtigen worden geïdentificeerd die voldoende vergelijkbaar zijn in het licht van de in het geding zijnde maatregel, die ertoe strekt de belasting van baten die in eenmaal zijn betaald door toedoen van de overheid en met betrekking tot prestaties die worden verricht over een termijn die langer is dan de duur van een normaal belastbare periode, namelijk twaalf maanden, *prorata temporis* te verminderen.

De belastingplichtige die baten ontvangt met betrekking tot handelingen die zijn verricht gedurende een periode van niet meer dan twaalf maanden en waarvan het bedrag, door toedoen van de overheid, niet is betaald in de loop van het jaar van de prestaties, ondergaat geen overdreven progressiviteit van de belasting indien zijn gezamenlijke belasting gebeurt op het ogenblik dat de inkomsten worden geïnd - hetgeen overigens overeenstemt met het *quod plerumque fit* inzake de belasting van baten krachtens artikel 27 van het WIB 1992.

A.1.2. In ondergeschikte orde, indien het Hof ervan zou uitgaan dat de beoogde categorieën voldoende vergelijkbaar zijn - *quod non* -, is de Ministerraad van mening dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord, daar de in het geding zijnde maatregel redelijk verantwoord is door het doel van de wetgever, dat erin bestaat op de achterstallige erelonen de aanslagvoet toe te passen die normaal gezien overeenstemt met twaalf maanden prestaties en aldus de progressiviteit van de belasting te verminderen, hetgeen het Hof heeft bevestigd bij zijn arrest nr. 38/2005 van 16 februari 2005. De Ministerraad herinnert ook eraan dat het Hof de opportuniteit van de wet niet controleert.

A.2. De Ministerraad is van mening dat, door de in het geding zijnde bepaling zo te interpreteren dat zij de begunstigde van « pro Deo »-vergoedingen ertoe verplicht op precieze en gedetailleerde wijze elke tussenkomst te bewijzen voor iedere aanstelling die hij heeft gehad, de tweede prejudiciële vraag op een verkeerde premisse steunt.

Hoewel het juist is dat artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 voorziet in cumulatieve voorwaarden, vloeit de regel volgens welke diegene die aanspraak maakt op een gunstige regeling moet aantonen dat hij voldoet aan de toepassingsvoorwaarden van die regeling, evenwel niet voort uit die bepaling, maar uit de beginselen betreffende de bewijslast, opgenomen in de artikelen 1315, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek en 870 van het Gerechtelijk Wetboek.

Voor het overige is de toepassing van de in het geding zijnde bepaling voldoende toegankelijk, nauwkeurig en voorzienbaar in de zin van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, daar de in het geding zijnde bepaling, sinds de inwerkingtreding ervan, altijd op constante wijze is geïnterpreteerd door de belastingadministratie en de rechtscollèges.

A.3. Verwijzend naar de arresten van het Hof nrs. 30/2016 en 65/2017 verzoekt de eisende partij voor de verwijzende rechter het Hof de gestelde prejudiciële vragen bevestigend te beantwoorden. Zij preciseert dat, te dezen, de vergoedingen in 1999 zijn betaald op basis van aanstellingen in 1997 en 1998, in het kader van de juridische bijstand geregeld bij de vroegere artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek, krachtens welke de advocaten een vergoeding kregen op basis van een aantal punten toegekend per verrichte prestatie, en niet volgens de reeds gepresterde uren. Een dergelijk systeem vereiste dus niet dat de aard en de data van de in het kader van een dossier verrichte prestaties nauwkeurig werden gedetailleerd.

A.4. Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag stelt de eisende partij voor de verwijzende rechter vast dat de twee beoogde categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar zijn, daar ze betrekking hebben op beoefenaars van vrije beroepen die vergoedingen hebben ontvangen bestaande in achterstallige baten die, door toedoen van de overheid - te dezen op het niveau van het systeem van terugbetaling inzake de juridische bijstand geregeld bij de vroegere artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek -, met uitstel worden betaald en aldus de baten van een daaropvolgend jaar kunstmatig opdrijven. De twee categorieën van belastingplichtigen ondergaan dus op dezelfde wijze de gevolgen van de progressiviteit van de belasting uitsluitend wegens het niet-tijdige karakter van de betaling van de achterstallige bedragen, door toedoen van de overheid. Gelet op het doel van de afzonderlijke belasting, dat erin bestaat de gevolgen van de progressiviteit van de belasting te verzachten voor de belastingplichtigen die sommige niet-periodieke inkomsten van uitzonderlijke aard ontvangen, is het niet relevant rekening ermee te houden of die vergoedingen al dan niet betrekking hebben op prestaties die worden verricht over een periode van meer dan twaalf maanden. De keuze van de wetgever om het voordeel van de afzonderlijke belasting voor te behouden aan alleen de achterstallige bedragen betreffende prestaties die zijn verricht over een periode van meer dan twaalf maanden, wordt geenszins verantwoord in de parlementaire voorbereiding.

De maatregel heeft onevenredige gevolgen, daar, in het stelsel van juridische bijstand zoals het geregeld was op het ogenblik van de betaling van de vergoedingen, de duur van de prestaties geen invloed had op het bedrag van de vergoeding, berekend in punten. De gevolgen van de progressiviteit van de belasting zouden zelfs groter zijn voor de prestaties die over een korte periode worden verricht. Hoewel de baten weliswaar belastbaar zijn op het ogenblik dat ze worden geïnd, hebben de advocaten, in tegenstelling tot de andere beoefenaars van vrije beroepen, geen enkele vat op het ogenblik waarop zij zullen worden betaald wanneer zij tussenkomen in het kader van de juridische bijstand, aangezien zij bijvoorbeeld niet kunnen vragen om voorschotten te betalen.

Voor het overige moet het arrest nr. 38/2005, waarnaar de Ministerraad verwijst, opnieuw in zijn context worden geplaatst, in zoverre het Hof toen werd verzocht een onderscheid te onderzoeken tussen de achterstallige bezoldigingen van werknemers en de achterstallige baten van vrije beroepen. Dat arrest kan niet worden omgezet naar het te dezen voorgelegde verschil in behandeling onder de begunstigden van achterstallige baten naar gelang van de duur van de periode tijdens welke de prestaties worden verricht.

A.5. Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag is de eisende partij voor de verwijzende rechter van mening dat artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de bepalingen betreffende de juridische bijstand, niet in overeenstemming is met het beginsel van de minimale voorzienbaarheid van de belasting, dat voortvloeit uit artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, dat vereist dat de belastingplichtige het stelsel kan begrijpen waaraan hij zal worden onderworpen, zonder daartoe te moeten overgaan tot lastige of buitengewone opzoekingen.

Daar het systeem van juridische bijstand dat van toepassing was op het ogenblik van de prestaties steunde op de punten die werden toegewezen aan de procedurehandelingen, hebben de advocaten aldus op wettige wijze niet de stukken bijgehouden die hen vele jaren later in staat zouden stellen aan te tonen dat is voldaan aan de voorwaarde van de duur, waardoor, volgens de interpretatie van de verwijzende rechter, de afzonderlijke belasting bepaald in artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 kan worden genoten.

De bekritiseerde bewijslast vloeit voort uit de vereiste volgens welke de handelingen moeten zijn verricht gedurende een periode van meer dan twaalf maanden, opgelegd bij artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992, zodat de premisse waarop de prejudiciële vraag steunt, juist is. De grondwettigheid van de in het geding zijnde bepaling dient overigens te worden onderzocht in het licht van het systeem van juridische bijstand zoals het van toepassing was in de loop van het aanslagjaar 2000, hetgeen nog niet door het Hof is beslecht.

- B -

B.1.1. Aan het Hof worden vragen gesteld over artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) dat, zoals het van toepassing was in de loop van het aanslagjaar 2000, bepaalde :

« In afwijking van de artikelen 130 tot 168, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de vermelde artikelen op het geheel van de belastbare inkomsten :

[...]

6° tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten :

[...]

- de in artikel 23, § 1, 2°, vermelde baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan 12 maanden geleverde diensten en die door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, en zulks uitsluitend voor het evenredige deel dat een vergoeding van 12 maanden prestaties overtreft;

[...] ».

B.1.2. De in het geding zijnde bepaling voorziet in een afzonderlijke belasting van de baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten, die door toedoen van de overheid niet zijn betaald in het jaar van de prestaties maar die in eenmaal zijn vergoed. Het stelsel van de afzonderlijke belasting geldt alleen voor het deel van de baten dat een bedrag dat met twaalf maanden prestaties overeenstemt proportioneel overschrijdt.

B.2. Het geschil voor de verwijzende rechter betreft de belasting, voor het aanslagjaar 2000, van vergoedingen geïnd in 1999 als achterstallige erelonen van advocaat in 58 dossiers juridische bijstand waarvoor de eisende partij voor de verwijzende rechter in 1997 en 1998 als « pro Deo » is aangesteld, op basis van de regeling voor juridische bijstand zoals die vastgelegd was in de artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek, vóór de opheffing ervan bij artikel 3 van de wet van 23 november 1998 « betreffende de juridische bijstand ».

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die situatie.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.3. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij de belastingplichtigen die baten verkrijgen waarvan het bedrag door toedoen van de overheid niet is betaald in het jaar van de prestaties maar in eenmaal is vergoed, verschillend behandelt : alleen de belastingplichtigen die dergelijke baten verkrijgen met betrekking tot diensten die zijn geleverd gedurende een periode van meer dan twaalf maanden, kunnen de afzonderlijke aanslagvoet genieten waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, terwijl de belastingplichtigen die dergelijke baten verkrijgen met betrekking tot diensten die zijn geleverd gedurende een periode van niet meer dan twaalf maanden, de afzonderlijke aanslagvoet waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, niet kunnen genieten.

B.4. In tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad aanvoert, maken de prejudiciële vraag en de motieven van de verwijzingsbeslissing het mogelijk de met elkaar vergeleken categorieën van personen te identificeren.

Het verschil in behandeling dat in de prejudiciële vraag in het geding is, berust op het criterium van de duur van de periode tijdens welke de diensten zijn geleverd die aanleiding geven tot baten waarvan het bedrag, door toedoen van de overheid, niet is betaald in het jaar van de prestaties, maar in eenmaal is vergoed.

Een dergelijk criterium is objectief. Het Hof moet nagaan of het relevant is ten aanzien van het met de in het geding zijnde bepaling nagestreefde doel.

B.5. Artikel 171 van het WIB 1992 wijkt, voor de daarin opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, krachtens hetwelk het in de personenbelasting belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, zijnde de som van de netto-inkomens van de in artikel 6 van het WIB 1992 opgesomde categorieën, namelijk het inkomen van onroerende goederen, het inkomen van roerende goederen en kapitalen, het beroepsinkomen en de diverse inkomsten, verminderd met de in de artikelen 104 tot 116 van het WIB 1992 vermelde aftrekbare bestedingen. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 130 en volgende van het WIB 1992.

Artikel 171 van het WIB 1992 voorziet in een bijzondere berekeningswijze met betrekking tot de belasting en de speciale aanslagvoeten voor bepaalde inkomsten, op voorwaarde evenwel dat het stelsel van de volledige samentelling van alle belastbare inkomsten, met inbegrip van de inkomsten die afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.6. Met artikel 23 van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen », dat later artikel 93 van het WIB 1964 en vervolgens artikel 171 van het WIB 1992 is geworden, wilde de wetgever de strenge gevolgen vermijden die de strikte toepassing van de progressiviteit van de personenbelasting zou meebrengen voor belastingplichtigen die sommige inkomsten met een veeleer uitzonderlijk karakter verkrijgen. Luidens de parlementaire voorbereiding van artikel 23, dat afzonderlijke aanslagen heeft ingesteld, beoogde de wetgever « de progressiviteit van de belasting te remmen wanneer het belastbaar inkomen niet-periodieke inkomsten behelst » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 85; *ibid.*, nr. 264/42, p. 126).

B.7. Artikel 171, 6°, tweede streepje, gaat uit van een soortgelijke bedoeling. De memorie van toelichting bij de wet van 4 augustus 1978 « tot economische heroriëntering » (waarbij het voormelde artikel 93 werd gewijzigd) stelt :

« De erelonen en andere baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde prestaties en die, wegens het feit van de openbare overheid, niet betaald worden in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, worden in de huidige stand van de wetgeving belast als een inkomen van het jaar waarin ze worden ontvangen, met toepassing van het normaal belastingtarief.

Om zulks te verhelpen wordt voorgesteld op dergelijke erelonen en baten een stelsel toe te passen analoog met datgene wat thans reeds geldt voor het ‘ vervroegd vakantiegeld ’ van de bedienden.

Het komt er in feite op neer dat achterstallige erelonen, enz., belast zullen worden tegen het tarief dat normaal toegepast zou worden voor een ereloon van twaalf maanden prestaties » (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415/1, pp. 33 en 34).

In het verslag opgemaakt namens de Senaatscommissie wordt gepreciseerd :

« [Hoofdstuk II] regelt het probleem van de taxatie der erelonen die door de overheid betaald worden aan de beoefenaars van vrije beroepen voor prestaties geleverd tijdens een periode van meer dan twaalf maanden.

Om de overbelasting te vermijden, die te wijten is aan de progressiviteit van de belastingtarieven, zal het gedeelte van de erelonen dat een bedrag van twaalf maand prestaties overtreft, afzonderlijk belast worden tegen hetzelfde tarief als het geheel van de andere belastbare inkomens » (*ibid.*, nr. 415/2, p. 51).

In de Senaatscommissie gaf de minister de volgende toelichting :

« Erelonen, die betrekking hebben op prestaties die over meer dan twaalf maanden worden geleverd en die, wegens de openbare overheid, niet in het jaar van de prestaties worden betaald maar in éénmaal worden vergoed, worden thans belast voor het jaar waarin ze zijn uitbetaald en het progressief belastingtarief wordt zonder mildering toegepast.

In artikel 51 van het ontwerp wordt voorgesteld een stelsel toe te passen analoog aan datgene dat thans reeds geldt voor het vervroegd vakantiegeld van de bedienden; voortaan zullen die erelonen worden gesplitst in twee delen :

a) Een eerste deel dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties en dat bij de andere inkomsten van het jaar zal worden gevoegd en er samen mee zal worden belast;

b) Een tweede deel - de rest - dat zal worden belast tegen hetzelfde tarief als toegepast op het inkomen *sub a)*.

[...]

Dit stelsel bestaat reeds voor het vervroegd vakantiegeld van een bediende die de onderneming verlaat.

Het stelsel kan niet toegepast worden voor privé-erelonen want de regel blijft nog altijd de annaliteit van de belasting. Bovendien is men in de privé-sector vrij de betalingen te regelen volgens de levering van de prestaties en volgens de belangen van de beide partijen. Het is overbodig dat de wetgever nog bijkomende faciliteiten scheidt op grond van louter fiscale overwegingen voor één der partijen » (*ibid.*, pp. 71 en 72).

B.8.1. Uit de in B.7 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever rekening heeft willen houden met de situatie van de houders van baten die met vertraging zijn betaald door toedoen van een overheid, maar uitsluitend in zoverre die baten betrekking hebben op prestaties die zijn verricht gedurende een periode van meer dan twaalf maanden.

B.8.2. Het in aanmerking nemen van een periode van meer dan twaalf maanden en de beperking van het voordeel van de afzonderlijke belasting tot het deel van de baten dat, proportioneel, een bedrag overschrijdt dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties, is verantwoord door het doel dat te dezen wordt nagestreefd en erin bestaat de gevolgen van de progressiviteit van de belasting te milderen.

Wanneer de baten betrekking hebben op prestaties die zijn verricht in de loop van een periode van meer dan twaalf maanden, heeft de niet-tijdige betaling, in eenmaal, door toedoen van een overheid, tot gevolg dat die baten waarvan het bedrag twaalf maanden prestaties overschrijdt en die komen bovenop de baten van het aanslagjaar met betrekking tot het jaar waarin ze zijn uitbetaald, zouden kunnen leiden tot een overbelasting verbonden aan de progressiviteit van de belasting. Wanneer, daarentegen, de baten betrekking hebben op prestaties die zijn verricht gedurende een periode van minder dan twaalf maanden, heeft het feit dat zij in eenmaal zijn betaald, met vertraging, door toedoen van een overheid, enkel tot gevolg dat zij worden belast in de loop van een aanslagjaar na dat van de prestaties, zonder dat die latere belasting evenwel kan leiden tot een overbelasting verbonden aan de progressiviteit van de belasting, daar zij betrekking heeft op prestaties waarvan de duur minder bedraagt dan een aanslagjaar.

In het licht van het doel dat erin bestaat de onrechtvaardige gevolgen te corrigeren van een strikte toepassing van de progressiviteit van de belasting, bevinden de houders van baten die met vertraging zijn betaald door toedoen van een overheid en die betrekking hebben op prestaties die zijn verricht gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zich niet in dezelfde situatie als de houders van baten die met vertraging zijn betaald door toedoen van een overheid en die betrekking hebben op prestaties die zijn verricht gedurende een periode van minder dan twaalf maanden. De uitgestelde betaling in eenmaal van prestaties die zijn verricht over meer dan één jaar heeft immers niet dezelfde gevolgen wat betreft de berekening van de verschuldigde belasting als de uitgestelde betaling in eenmaal van prestaties die zijn verricht in de loop van een jaar.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.10. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in die zin geïnterpreteerd dat de belastingplichtigen die baten verkrijgen voor prestaties die vallen onder de regeling van de juridische bijstand, zoals vastgelegd in de vroegere artikelen 455 en 455bis van het Gerechtelijk Wetboek, om de afzonderlijke aanslagvoet te genieten, « op precieze en gedetailleerde wijze elk van hun tussenkomsten moeten bewijzen voor iedere aanstelling die zij hebben gehad, waarbij het er niet toe doet dat zij worden betaald in een later jaar dan het jaar van hun aanstelling ».

B.11. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het geding zijnde bepaling door de belastingadministratie zo wordt geïnterpreteerd dat zij het voordeel van een afzonderlijke belasting afhankelijk maakt van de voorwaarde dat de belastingplichtige het bewijs levert dat elk van de vergoedingen van juridische bijstand die zijn geïnd in de loop van een later aanslagjaar dan dat van de prestaties, betrekking heeft op prestaties waarvan de duur meer bedraagt dan twaalf maanden.

B.12. Bij zijn arrest nr. 30/2016 van 25 februari 2016 heeft het Hof zich uitgesproken over de mogelijkheid dat de vergoedingen van juridische bijstand, onder het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling vallen en heeft het voor recht gezegd :

« - In die zin geïnterpreteerd dat het vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- In die zin geïnterpreteerd dat zij niet vereist dat de niet-tijdige betaling toe te schrijven is aan een fout of een nalatigheid vanwege de overheid opdat de belastingplichtige een afzonderlijke belasting kan genieten van de baten van vrije beroepen die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, schendt dezelfde bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet ».

Het Hof had in zijn motivering onderstreept :

« In dat opzicht dient te worden opgemerkt dat de vertraging waarmee de vergoedingen van juridische bijstand door de overheid aan de advocaten worden betaald, te wijten is aan de uitvoering van de procedure die is geregeld bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 20 december 1999 houdende uitvoeringsbepalingen inzake de vergoeding die aan advocaten wordt toegekend in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand en inzake de subsidie voor de kosten verbonden aan de organisatie van de bureaus voor juridische bijstand. Met toepassing van artikel 2, 7°, van dat koninklijk besluit worden de prestaties die worden uitgevoerd in het kader van de juridische bijstand in eenmaal vergoed, bij het afsluiten van het dossier, en kunnen zij geen aanleiding geven tot de betaling van voorschotten » (B.6.2).

Het Hof heeft die redenering bevestigd in zijn arrest nr. 65/2017 van 1 juni 2017.

B.13. In de onderhavige prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht na te gaan of de voorwaarden van de regeling van juridische bijstand, zoals vastgelegd in de vroegere artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek, vóór de opheffing ervan bij artikel 3 van de wet van 23 november 1998 « betreffende de juridische bijstand », toelaten het door de belastingadministratie gevraagde bewijs te leveren en of ze derhalve geen discriminatie invoeren onder de mogelijke begunstigden van de afzonderlijke aanslagvoet waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet.

B.14. Op de vraag van een parlementslid over het bewijs dat moet worden geleverd om de afzonderlijke aanslagvoet waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, te kunnen genieten, heeft de minister geantwoord :

« dat wie het voordeel van artikel 51 wil genieten, dit moet aanvragen. Dit begint door de wijze waarop de aangifte gebeurt. Verder moet hij natuurlijk het bewijs leveren van de duur van de periode over welke de prestaties gespreid werden. Aan de hand van de schriftelijke opdracht zal het bewijs meestal niet moeilijk zijn » (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415/2, p. 73).

B.15.1. De artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek zijn ingevoegd bij de artikelen 1 en 2 van de wet van 9 april 1980 « houdende een deeloplossing van het probleem van de rechtshulp en ter regeling van de bezoldiging van de advocaten-stagiairs belast met de rechtsbijstand ».

Artikel 455, § 2, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 13 april 1995, bepaalde dat de advocaten ertoe gehouden waren verslag te doen aan het bureau van hun optreden in de zaken waarmee zij belast zijn teneinde te voorzien in de bijstand aan minvermogenden. De Staat kende aan de door het bureau van consultatie en verdediging aangestelde advocaat een vergoeding toe voor de prestaties waarvoor hij is aangewezen (artikel 455, § 2, tweede lid). De voorwaarden inzake de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van die vergoeding waren bepaald bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit, na het advies van de Algemene Raad van de Nationale Orde van Advocaten (artikel 455, § 2, derde lid).

Artikel 455*bis*, § 2, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 13 april 1995, bepaalde dat de advocaten ertoe gehouden waren verslag te doen aan het bureau over hun optreden in de zaken waarmee zij waren belast telkens wanneer ambtshalve een advocaat moet worden toegevoegd krachtens de wet. Wanneer de bijgestane partij naliet of weigerde te betalen, werd van staatswege aan de ambtshalve toegevoegde advocaat een vergoeding toegekend voor de werkzaamheden waarvoor de toevoeging had plaatsgehad (artikel 455*bis*, § 2, tweede lid). De voorwaarden inzake de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van die vergoeding waren bepaald bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit, na advies van de Algemene Raad van de Nationale Orde van Advocaten (artikel 455*bis*, § 2, vierde lid).

B.15.2. Artikel 1, 1^o, van het koninklijk besluit van 23 mei 1997 « tot vaststelling van de voorwaarden voor de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van de vergoeding verleend aan de advocaten ter uitvoering van de artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek » (hierna : het koninklijk besluit van 23 mei 1997) bepaalde :

« Aan de advocaten worden door de voorzitter van het bureau van consultatie en verdediging punten verleend voor iedere aanwijzing of ambtshalve toevoeging ingevolge de artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek en waarvoor de advocaten bewijzen tijdens het afgelopen gerechtelijk jaar en of tijdens de voorgaande jaren daadwerkelijk prestaties te hebben volbracht. De voorzitter neemt daartoe als grondslag het verslag dat bij de artikelen 455, § 2, eerste lid, en 455*bis*, § 2, eerste lid, van hetzelfde Wetboek is voorgeschreven.

De formulieren voor het opstellen van voornoemd verslag worden ter beschikking gesteld door de Nationale Orde van Advocaten.

De punten worden verleend per prestatie volgens een lijst die de aan te rekenen punten voor welbepaalde prestaties vermeldt. Deze lijst wordt door de Minister van Justitie vastgesteld.

[...] ».

Artikel 1, 3^o, tweede lid, van het koninklijk besluit van 23 mei 1997 bepaalde dat de minister van Justitie de waarde van een punt en het totaal van de vergoeding vaststelt en daarvan kennisgeeft aan de Nationale Orde van Advocaten, waaraan hij eveneens het bedrag van de vergoeding overmaakt.

De bijlage bij het ministerieel besluit van 28 mei 1997 « tot uitvoering van het koninklijk besluit tot vaststelling van de voorwaarden voor de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van de vergoeding verleend aan de advocaten ter uitvoering van de artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek » stelde de lijst vast van de punten bedoeld in artikel 1, 1^o, derde lid, van het koninklijk besluit van 23 mei 1997.

B.15.3. Artikel 7, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit van 20 december 1999 « houdende uitvoeringsbepalingen inzake de vergoeding die aan advocaten wordt toegekend in het kader van de juridische tweedelijnsbijstand en inzake de subsidie voor de kosten verbonden aan de organisatie van de bureaus voor de juridische bijstand » bepaalt :

« Tot 30 december 1999 wordt de vergoeding van de advocaten voor prestaties vermeld in de verslagen betreffende het gerechtelijk jaar 1998-1999, die zijn opgesteld overeenkomstig de artikelen 455, § 2, eerste lid, en 455*bis*, § 2, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, geregeld volgens de procedure ingesteld bij het koninklijk besluit van 23 mei 1997 tot vaststelling van de voorwaarden voor de toekenning, het tarief en de wijze van uitbetaling van de vergoeding verleend aan de advocaten overeenkomstig de artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek ».

B.16. Uit hetgeen voorafgaat, vloeit voort dat de regeling inzake de vergoeding van de advocaten, gebaseerd op de vroegere artikelen 455 en 455*bis* van het Gerechtelijk Wetboek, steunde op een systeem van punten die per prestatie werden toegekend. Voor de toewijzing van die punten moesten de betrokken advocaten verslagen opmaken die toelieten de verrichting van daadwerkelijke prestaties in de loop van het afgelopen gerechtelijk jaar of de jaren daarvoor te verantwoorden.

B.17. Hoewel dergelijke verslagen tot doel hadden de werkelijkheid van de verrichte prestaties aan te tonen teneinde de punten te verkrijgen waardoor de advocaat kon worden vergoed, kan niettemin worden vermoed dat dergelijke verslagen de betrokken advocaat in staat zouden moeten stellen om, door alle rechtsmiddelen, de duur van die prestaties bij benadering aan te tonen. Ook al was onder die regeling de advocaat niet ertoe verplicht bij dat verslag de bewijsstukken toe te voegen waaruit de geleverde prestaties blijken, kan niet worden beschouwd dat een advocaat in de onmogelijkheid zou verkeren die stukken terug te vinden of de duur van zijn prestaties bij benadering aan te tonen.

Gelet op de regeling die van toepassing is op de toekenning van de in het geding zijnde vergoedingen, dient te worden aangenomen dat het bewijs van de duur van de in het geding zijnde prestaties moet kunnen worden aangetoond door alle rechtsmiddelen, ook bij benadering in uren uitgaande van gelijksoortige prestaties, in voorkomend geval door zich te inspireren op de bijlage bij het ministerieel besluit van 19 juli 2016 « tot vaststelling van de nomenclatuur van de punten voor prestaties verricht door advocaten belast met gedeeltelijk of volledig kosteloze juridische tweedelijnsbijstand », dat de lijst vaststelde van de punten bedoeld in artikel 2, 1^o, tweede lid, van het voormelde koninklijk besluit van 20 december 1999. Volgens artikel 1, tweede lid, van dat ministerieel besluit stemt elk punt overeen met een uur prestaties.

Gelet op de toen bestaande regeling moet het bewijs van de duur van de prestaties op redelijke wijze worden aangenomen.

B.18. Het onderzoek van de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 16 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zou niet kunnen leiden tot een andere conclusie.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- In zoverre het het voordeel van een belasting tegen de afzonderlijke aanslagvoet voorbehoudt aan de belastingplichtigen die baten verkrijgen bedoeld in artikel 23, § 1, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, die betrekking hebben op diensten die zijn geleverd gedurende een periode van meer dan twaalf maanden en waarvan het bedrag, door toedoen van de overheid, niet is betaald in de loop van het jaar van de prestaties, maar in eenmaal is vergoed, terwijl het van die afzonderlijke aanslagvoet de belastingplichtigen uitsluit die dergelijke baten verkrijgen met betrekking tot diensten die zijn geleverd gedurende een periode van niet meer dan twaalf maanden, schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was in de loop van het aanslagjaar 2000, niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- Zo geïnterpreteerd dat de belastingplichtigen die aanspraak maken op het voordeel van een belasting tegen de afzonderlijke aanslagvoet de duur, van meer dan twaalf maanden, van de prestaties waarop dergelijke baten betrekking hebben, moeten aantonen, schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van toepassing was in de loop van het aanslagjaar 2000, niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 16 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 25 februari 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

F. Daoût