

Rolnummer 7382
Arrest nr. 63/2021 van 22 april 2021

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over de artikelen 9, § 1, tweede lid, en 11 van het decreet van het Vlaamse Gewest van 30 mei 2008 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen », gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 19 maart 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 april 2020, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 9, § 1, tweede lid, en 11 van het decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre bij een bezwaarschrift door middel van een aangetekende brief tegen een aanslag in de federale inkomstenbelastingen de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als datum van indiening, hetgeen enerzijds de belastingplichtige zekerheid biedt over de datum van indiening en anderzijds de belastingplichtige garandeert dat hij over een volledige bezwaartermijn beschikt om daadwerkelijk bezwaar in te dienen, terwijl bij een bezwaarschrift via aangetekende brief tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelasting de datum van ontvangst door de bevoegde overheid geldt als datum van indiening, hetgeen enerzijds de belastingplichtige iedere zekerheid ontnemt over de datum van indiening en anderzijds de belastingplichtige een deel van zijn nuttige bezwaartermijn ontnemt ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Machiels Building Solutions », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Geelen, Mr. W. Moonen en Mr. N. Parthoens, advocaten bij de balie van Limburg;

- de stad Beringen, vertegenwoordigd door haar college van burgemeester en schepenen, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. W. van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Martel en Mr. K. Caluwaert, advocaten bij de balie te Brussel.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Machiels Building Solutions »;

- de Vlaamse Regering.

Bij beschikking van 27 januari 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman 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 10 februari 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 10 februari 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 bodemgeschied

Op 30 juni 2014 verstuurt de stad Beringen een aanslagbiljet betreffende een voor het aanslagjaar 2013 verschuldigde gemeentebelasting naar de nv « Machiels Building Solutions ». Bij een aangetekende brief, overhandigd aan de post op 2 oktober 2014, dient de nv « Machiels Building Solutions » bezwaar in tegen de aanslag. Het bezwaar wordt door de stad Beringen ontvangen op 3 oktober 2014. Bij een beslissing van 13 mei 2015 verklaart het college van burgemeester en schepenen van de stad Beringen het bezwaarschrift niet ontvankelijk wegens het laattijdig indienen ervan. Volgens het college is de datum van ontvangst van het bezwaarschrift, en dus niet de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs, bepalend voor de berekening van de bezwaartermijn bedoeld in artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van het Vlaamse Gewest van 30 mei 2008 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen » (hierna : het decreet van 30 mei 2008).

Bij een vonnis van 16 maart 2017 verklaart de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, de door de nv « Machiels Building Solutions » tegen de voormelde beslissing van het college van burgemeester en schepenen van de stad Beringen ingestelde vordering niet ontvankelijk wegens afwezigheid van een tijdig ingesteld administratief beroep. Bij een arrest van 9 januari 2019 verklaart het Hof van Beroep te Antwerpen het door de vennootschap ingestelde hoger beroep niet gegrond.

Op 30 januari 2019 stelt de nv « Machiels Building Solutions » een beroep in bij het Hof van Cassatie. Het Hof van Cassatie oordeelt, enerzijds, dat een bezwaar pas ingediend is in de zin van artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 op de datum dat het de bevoegde overheid bereikt en, anderzijds, dat artikel 371, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) niet van toepassing is in geval van een bezwaar tegen een provincie- of gemeentebelasting. Het Hof van Cassatie acht het vervolgens aangewezen in te gaan op het verzoek van de nv « Machiels Building Solutions » om ter zake een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

III. In rechte

- A -

A.1. De Vlaamse Regering is van oordeel dat de prejudiciële vraag berust op een kennelijk verkeerde lezing van de in het geding zijnde bepalingen en dat die vraag om die reden ontkennend dient te worden beantwoord.

A.2.1. Uit de parlementaire voorbereiding van het decreet van 30 mei 2008 blijkt volgens de Vlaamse Regering dat de decreetgever de bedoeling heeft gehad om, op het vlak van de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure, een parallellisme te bewerkstelligen tussen de regels die toepasselijk zijn op, enerzijds, de inkomstenbelastingen en, anderzijds, de provincie- en gemeentebelastingen. De bewoordingen van artikel 11 van dat decreet laten er volgens haar geen twijfel over bestaan dat in beginsel alle in dat artikel opgesomde bepalingen van het WIB 1992 en van het uitvoeringsbesluit ervan, van toepassing zijn op de provincie- en gemeentebelastingen, behoudens wanneer de bepaling in kwestie afbreuk zou doen aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008 of specifiek de belastingen op de inkomsten zou betreffen.

A.2.2. De Vlaamse Regering wijst erop dat artikel 371, derde lid, van het WIB 1992, volgens hetwelk de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening van het bezwaarschrift geldt wanneer het wordt overgezonden per aangetekende brief, deel uitmaakt van de opsomming vervat in artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008. Zij meent dat dit artikel 371, derde lid, niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreft en evenmin afbreuk doet aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008. Volgens haar is de in dat artikel opgenomen regel perfect complementair met de regeling opgenomen in artikel 9 van het decreet van 30 mei 2008. Uit de parlementaire voorbereiding leidt zij af dat de decreetgever in artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008 heeft willen voorzien in een dynamische verwijzing naar de bepalingen van het WIB 1992, waardoor latere aanpassingen van dat Wetboek automatisch ook van toepassing worden op de gemeente- en provinciebelastingen. De loutere omstandigheid dat de decreetgever in artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 een van het WIB 1992 afwijkende bezwaartermijn heeft opgenomen, is volgens de Vlaamse

Regering niet relevant. Er is volgens haar geen enkele reden om aan te nemen dat de indiening van een bezwaarschrift per aangetekend schrijven een ander gevolg zou teweegbrengen op het vlak van de termijnberekening, al naargelang het gaat om een bezwaar tegen een aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen, dan wel tegen een aanslag in de federale inkomstenbelastingen. Zij is van oordeel dat haar standpunt bevestiging vindt in het arrest nr. 95/2020 van 25 juni 2020 van het Hof.

A.3. De nv « Machiels Building Solutions » is van oordeel dat de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie van het verwijzende rechtscollege, niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Zij meent echter dat die bepalingen ook op een grondwetsconforme wijze kunnen worden geïnterpreteerd, meer bepaald in die zin dat ook in het kader van de provincie- en gemeentebelastingen de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening van het bezwaarschrift geldt wanneer het wordt verzonden per aangetekende brief.

A.4.1. De in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie ervan zoals voorgelegd aan het Hof, roepen volgens de nv « Machiels Building Solutions » een verschil in behandeling in het leven tussen belastingplichtigen die per aangetekende brief een bezwaarschrift indienen tegen een belastingaanslag, naargelang die aanslag betrekking heeft op een provincie- of een gemeentebelasting, dan wel op de federale inkomstenbelastingen. Beide categorieën van belastingplichtigen bevinden zich volgens haar in een vergelijkbare situatie, daar zij beiden een belastingaanslag via een administratieve procedure wensen te betwisten.

Zij is van oordeel dat het in het leven geroepen verschil in behandeling niet pertinent is ten aanzien van het nagestreefde doel. Zij zet uiteen dat de doelstelling van de bezwaartermijnen verband houdt met het rechtszekerheidsbeginsel. Dat beginsel vereist volgens haar dat de burger zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dat hij de gevolgen van zijn handelingen kan voorzien. Zij meent dat het noodzakelijk is dat er geen onzekerheid bestaat omtrent de wijze waarop een vervaltermijn moet worden berekend.

Uit de parlementaire voorbereiding van het decreet van 30 mei 2008 blijkt volgens haar dat de decreetgever geen enkele intentie heeft gehad om een verschil in behandeling in het leven te roepen, en dat hij enkel de bezwaartermijn zelf en de aanvang ervan heeft willen vaststellen. Uit die voorbereiding blijkt volgens haar integendeel dat de decreetgever meer coherentie in het fiscaal recht heeft nagestreefd.

A.4.2. Ten aanzien van het rechtszekerheidsbeginsel is het volgens de nv « Machiels Building Solutions » niet pertinent en niet evenredig om een belastingplichtige, wanneer hij bezwaar aantekent tegen een aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen, de zekerheid te ontnemen over de datum van het indienen van zijn bezwaar en over het al dan niet ter beschikking hebben van een volledige bezwaartermijn. In de interpretatie van het verwijzende rechtscollege, dient de belastingplichtige bij het indienen van zijn bezwaar immers rekening te houden met mogelijke vertragingen bij de post en beschikt die belastingplichtige om die reden niet over een volledige bezwaartermijn.

A.5. De nv « Machiels Building Solutions » meent echter dat de in het geding zijnde bepalingen bestaanbaar zijn met de in de prejudiciële vraag vermelde grondwetsartikelen, wanneer zij in die zin worden geïnterpreteerd dat het in artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 vervatte begrip « ingediend », op grond van artikel 11 van dat decreet, moet worden ingevuld aan de hand van artikel 371, derde lid, van het WIB 1992.

A.6.1. De stad Beringen is in hoofdorde van oordeel dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft omdat het antwoord op die vraag niet dienstig is voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege.

A.6.2. De stad Beringen zet uiteen dat artikel 371 van het WIB 1992 voor de aanslagbiljetten die betrekking hebben op het aanslagjaar 2013 (zijnde het aanslagjaar waarop de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege betrekking heeft) niet erin voorzag dat, wanneer het bezwaarschrift wordt verzonden bij aangetekende brief, de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening geldt : het derde lid van artikel 371 van het WIB 1992 werd immers pas bij de in het *Belgisch Staatsblad* van 19 augustus 2014 bekendgemaakte wet van 25 april 2014 « ter verbetering van verschillende wetten die een aangelegenheid regelen als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet » aan die bepaling toegevoegd en die wetswijziging is pas in werking getreden op 29 augustus 2014.

De stad Beringen meent dat de wet die van kracht is op de datum van de verzending van het aanslagbiljet, in beginsel de rechtsmiddelen bepaalt die daartegen openstaan en dat dit te dezen des te meer geldt, daar het aanslagbiljet, op grond van artikel 4, § 3, van het decreet van 30 mei 2008, ook de termijn moet vermelden waarbinnen een bezwaarschrift kan worden ingediend. Zij wijst erop dat op het ogenblik waarop de stad Beringen het aanslagbiljet aan de nv « Machiels Building Solutions » heeft verzonden, meer bepaald op 30 juni 2014, artikel 371 van het WIB 1992 enkel erin voorzag dat het bezwaar binnen de gestelde termijn de fiscus moest bereiken. Op dat ogenblik was er volgens haar aldus geen verschil in behandeling tussen de indiener van een bezwaar tegen een aanslag in de federale inkomstenbelastingen en de indiener van een bezwaar tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelastingen. Daar er in het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege geen sprake is van een verschil in behandeling, is het antwoord op de prejudiciële vraag volgens haar niet dienstig om dat geschil te beslechten.

A.6.3. Volgens de Vlaamse Regering is de datum waarop het aanslagbiljet wordt verstuurd niet doorslaggevend om te bepalen welke wetskrachtige artikelen van toepassing zijn in het kader van een fiscale bezwaarprocedure. Zij zet uiteen dat een nieuwe wet in de regel niet alleen van toepassing is op de toestanden die ontstaan na de inwerkingtreding ervan, maar ook op de toekomstige gevolgen van de onder de vorige wet ontstane toestanden, die zich voordoen of blijven voortduren onder de nieuwe wet, voor zover die toepassing geen afbreuk doet aan onherroepelijk vastgestelde rechten. Dit betekent volgens haar dat een nieuwe rechtsregel in beginsel moet worden geacht onmiddellijk van toepassing te zijn, zowel op hangende als op toekomstige zaken. Dit geldt volgens haar *a fortiori* indien het, zoals *in casu* het geval is, gaat om een rechtsregel die ertoe strekt de rechten van verdediging van de belastingplichtigen te versterken. Zij leidt daaruit af dat artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 moet worden geacht onmiddellijk van toepassing te zijn op de bezwaarprocedure in het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege : op het ogenblik van de inwerkingtreding van dat artikel, was de bezwaartermijn nog niet verstreken, zodat er op dat ogenblik nog geen sprake was van onherroepelijk vastgestelde rechten.

A.6.4. Met betrekking tot de onmiddellijke toepassing van de in artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 vervatte regel, neemt de nv « Machiels Building Solutions » een gelijkaardig standpunt in als de Vlaamse Regering. Zij wijst bovendien erop dat bepaalde rechtspraak reeds vóór de datum van inwerkingtreding van die bepaling had aanvaard dat de datum van de poststempel als indieningsdatum van een bezwaarschrift geldt. Ze wijst ook erop dat de minister van Financiën, in een uit 1998 daterende verklaring, dezelfde mening was toegeedaan.

A.7.1. In ondergeschikte orde is de stad Beringen van oordeel dat de in het geding zijnde bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.7.2. De stad Beringen meent dat de in de prejudiciële vraag vermelde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn. Zij is van oordeel dat een normaal voorzichtig en redelijk burger weet dat hij tegen een lokale belasting bezwaar kan indienen bij het college van burgemeester en schepenen of bij de deputatie, maar niet bij welke instantie hij bezwaar kan indienen tegen een federale belasting, en dit vanwege de complexe structuur van de FOD Financiën. Ten aanzien van de vraag bij wie bezwaar moet worden ingediend, bevinden de indieners van een bezwaar tegen, enerzijds, een federale belastingaanslag en, anderzijds, een aanslag inzake een provincie- of gemeentebelasting, zich aldus volgens haar niet in een vergelijkbare situatie.

A.7.3. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat er sprake is van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen berust het verschil in behandeling volgens de stad Beringen op een objectief criterium, namelijk de aard van de belasting en, daaraan gekoppeld, de bevoegde instantie bij wie het bezwaar moet worden ingediend. Zij merkt daarbij op dat verschillende overheden bevoegd zijn om de desbetreffende procedures te regelen. Zij meent dat de in het geding zijnde bepalingen geen onredelijke gevolgen hebben en geen inperking van de rechten van de belastingplichtigen met zich meebrengen, omdat het bezwaar ook persoonlijk aan de bevoegde instantie kan worden overhandigd, in welk geval de belastingplichtige zekerheid heeft over de indieningsdatum en beschikt over de volledige bezwaartermijn om zijn bezwaar in te dienen. De vraag of er effectief onzekerheid is over de datum van indiening van het bezwaar en of er effectief een inkorting is van de nuttige termijn om bezwaar in te dienen, is volgens haar aldus volledig afhankelijk van de eigen keuze die de belastingplichtige maakt wat betreft de wijze van indiening van het bezwaar.

A.8.1. In nog meer ondergeschikt orde, en in zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de in het geding zijnde bepalingen niet bestaanbaar zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, verzoekt de stad Beringen het Hof de gevolgen van de ongrondwettig bevonden bepalingen te handhaven tot de datum van 1 januari 2015. Zij zet uiteen dat artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 in werking is getreden op 29 augustus 2014, dat artikel 3.5.2.0.1, derde lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit voor de gewestelijke belastingen voorziet in een gelijkaardige bepaling als die vervat in artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 en dat die bepaling van de Vlaamse Codex Fiscaliteit in werking is getreden op 1 januari 2015.

Zij meent dat het om de inachtneming van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te beoordelen, niet relevant is om twee reglementeringen te vergelijken die op verschillende ogenblikken van toepassing waren. Vermits de belastingaanslag van de stad Beringen aan de nv « Machiels Building Solutions » werd verstuurd op 30 juni 2014, dient men zich, volgens haar, voor de vergelijking tussen de desbetreffende belastingplichtigen te verplaatsen naar die datum. De omstandigheid dat na die datum zowel op het vlak van de federale belastingen (met ingang van 29 augustus 2014) als op het vlak van de gewestelijke belastingen (met ingang van 1 januari 2015) een wijziging is doorgevoerd, brengt volgens haar op zich geen schending met zich mee van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Daaruit volgt volgens haar dat er hoogstens sprake kan zijn van een schending van dat beginsel vanaf 1 januari 2015, waardoor, wanneer het Hof zou besluiten tot een ongrondwettigheid, de gevolgen van de in het geding zijnde bepalingen zouden dienen te worden gehandhaafd tot die datum.

A.8.2. Volgens de Vlaamse Regering is er geen enkele reden om in te gaan op het verzoek van de stad Beringen tot handhaving van de gevolgen. Zij ziet bovendien niet in waarom de datum van inwerkingtreding van artikel 3.5.2.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit zou moeten worden gehanteerd in het kader van een dergelijke handhaving. Zij meent dat de stad Beringen met haar verzoek uitsluitend de bedoeling heeft te bewerkstelligen dat zij in het kader van het bodemgeschil niet moet terugkomen op haar beslissing om het bezwaarschrift van de nv « Machiels Building Solutions » onontvankelijk te verklaren.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het administratief beroep dat de belastingschuldige of zijn vertegenwoordiger door middel van een bezwaarschrift kan instellen tegen een aanslag betreffende de provincie- of gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest.

B.1.2. Vóór de inwerkingtreding van artikel 29 van het programmadecreet van 20 december 2019 bij de begroting van 2020, bepaalden de artikelen 9, § 1, tweede lid, en 11 van het decreet van het Vlaamse Gewest van 30 mei 2008 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen » (hierna : het decreet van 30 mei 2008) :

« Art. 9. § 1. [...] »

Het bezwaar moet schriftelijk worden ingediend, ondertekend en gemotiveerd zijn en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet of vanaf de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de contante inning.

[...]

Art. 11. Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen van het huidige decreet, zijn de bepalingen van titel VII, hoofdstukken 1, 3, 4, 6 tot en met 9*bis*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en artikelen 126 tot en met 175 van het uitvoeringsbesluit van dat wetboek van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen ».

B.2. Het Hof wordt gevraagd of die bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, « in zoverre bij een bezwaarschrift door middel van een aangetekende brief tegen een aanslag in de federale inkomstenbelastingen de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als datum van indiening, hetgeen enerzijds de belastingplichtige zekerheid biedt over de datum van indiening en anderzijds de belastingplichtige garandeert dat hij over een volledige bezwaartermijn beschikt om daadwerkelijk bezwaar in te dienen, terwijl bij een bezwaarschrift via aangetekende brief tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelasting de datum van ontvangst door de bevoegde overheid geldt als datum van indiening, hetgeen enerzijds de belastingplichtige iedere zekerheid ontnemt over de datum van indiening en anderzijds de belastingplichtige een deel van zijn nuttige bezwaartermijn ontnemt ».

B.3.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

B.3.2. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4.1. Sinds de wijziging ervan bij artikel 16 van de wet van 25 april 2014 « ter verbetering van verschillende wetten die een aangelegenheid regelen als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet » (hierna : de wet van 25 april 2014), bepaalt artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) :

« De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van zes maanden te rekenen van de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, en die voorkomt op voormeld aanslagbiljet, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier.

In het in artikel 302, tweede lid, bedoelde geval vangt de termijn aan vanaf de datum waarop het aanslagbiljet door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt aan de belastingplichtige is aangeboden.

Indien het bezwaarschrift wordt ingediend bij aangetekende brief, geldt de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening ».

B.4.2. Die bepaling heeft betrekking op de termijn waarbinnen een bezwaarschrift tegen een aanslag betreffende de inkomstenbelastingen moet worden ingediend.

Wanneer het bezwaarschrift bij aangetekende brief wordt verzonden, geldt, volgens het derde lid van die bepaling, de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs, en dus niet de datum waarop de aangetekende brief door de post wordt aangeboden aan de bevoegde overheid, als datum van de indiening van dat bezwaarschrift.

B.5.1. Volgens artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 moet een bezwaar tegen een aanslag betreffende een provincie- of een gemeentebelasting in het Vlaamse Gewest op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet of vanaf de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de contante inning.

Volgens artikel 11 van hetzelfde decreet zijn de bepalingen van titel VII, hoofdstukken 1, 3, 4, 6 tot 9bis, van het WIB 1992 en de artikelen 126 tot 175 van het uitvoeringsbesluit van dat Wetboek van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen en geen afbreuk doen aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008.

B.5.2. Artikel 371 van het WIB 1992 maakt deel uit van hoofdstuk 7 van titel VII van dat Wetboek.

B.6. Bij zijn verwijzingsbeslissing heeft het verwijzende rechtscollege geoordeeld dat « de wetsbepalingen vermeld in titel VII, hoofdstukken 1, 3, 4, 6 tot en met 9bis Wetboek van de Inkomstenbelastingen, waartoe artikel 371 WIB 92 behoort, en de artikelen 126 tot en met 175 van het uitvoeringsbesluit van dat wetboek slechts van toepassing zijn als aanvullend recht voor de procedure inzake lokale belastingen voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen en zij in geen geval afbreuk kunnen doen aan de materies die geregeld worden door de specifieke bepalingen van het Decreet van 30 mei 2008 ».

Dat rechtscollege heeft eveneens geoordeeld dat een bezwaar is « ingediend » in de zin van artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008, op de datum dat het de bevoegde overheid bereikt en dat artikel 371 van het WIB 1992 daarbij geen toepassing kan vinden :

« Voormelde bijzondere, decretale bepaling inzake provincie- en gemeentebelastingen voorziet in een bezwaarprocedure die zowel op het vlak van de bezwaartermijn als op het vlak van de uiterste datum van de indiening van het bezwaar per aangetekende brief duidelijk afwijkt van de regeling van de bezwaarprocedure inzake inkomstenbelastingen. Hieruit volgt dat artikel 371 WIB 92 niet van toepassing is in geval van bezwaar tegen een provincie- of gemeentebelasting ».

B.7. Uit het voorgaande volgt dat wanneer een bezwaarschrift wordt verzonden bij aangetekende brief, de datum waarop dat bezwaarschrift moet worden geacht te zijn ingediend, verschilt naargelang het bezwaar betrekking heeft op een aanslag in de federale inkomstenbelastingen, dan wel op een aanslag in de gemeente- of provinciebelastingen in het Vlaamse Gewest.

B.8.1. De stad Beringen voert aan dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft omdat het antwoord op die vraag niet nuttig zou zijn voor de oplossing van de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege.

Op het ogenblik van de verzending van het in die zaak in het geding zijnde aanslagbiljet, meer bepaald op 30 juni 2014, bestond er volgens haar geen verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die een bezwaarschrift bij aangetekende zending indienen, naargelang het bezwaar betrekking heeft op een aanslag in de inkomstenbelastingen, dan wel op een aanslag

in de provincie- of gemeentebelastingen. Daar artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 pas in werking is getreden op 29 augustus 2014 – zijnde de tiende dag na de bekendmaking van de voormelde wet van 25 april 2014 in het *Belgisch Staatsblad* van 19 augustus 2014 –, voorzag het WIB 1992, op het ogenblik van de verzending van het desbetreffende aanslagbiljet, volgens de stad Beringen, in een regeling die, wat het eindpunt van de bezwaartermijn betreft, niet verschilt van die vervat in de in het geding zijnde bepalingen, zoals geïnterpreteerd door het verwijzende rechtscollege.

B.8.2. In de regel komt het de verwijzende rechter toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.8.3. Daar de in artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 vervatte regel in beginsel niet alleen van toepassing is op de toestanden die na de inwerkingtreding, op 29 augustus 2014, ervan ontstaan, maar eveneens, onder voorbehoud dat geen afbreuk wordt gedaan aan onherroepelijk vastgestelde rechten, op de gevolgen van de onder de vroegere reglementering ontstane toestanden die zich voordoen of die blijven voortduren na de inwerkingtreding van die bepaling (Cass., 26 mei 2005, C.04.0215.F), en daar de bezwaartermijn die het voorwerp uitmaakt van betwisting in de voor het verwijzende rechtscollege hangende zaak, op het ogenblik van de inwerkingtreding van artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 nog niet was verstreken, is het antwoord op de prejudiciële vraag niet klaarblijkelijk onnuttig voor het oplossen van het voor dat rechtscollege hangende geschil.

B.9.1. De Vlaamse Regering voert aan dat de prejudiciële vraag berust op een kennelijk verkeerde interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen. Zij meent dat die bepalingen in die zin moeten worden geïnterpreteerd dat artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 van toepassing is op de procedure betreffende het bezwaar tegen een aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen.

B.9.2. In de regel komt het de verwijzende rechter toe de bepalingen die hij toepast te interpreteren. Wanneer evenwel aan het Hof bepalingen worden voorgelegd in een interpretatie die kennelijk verkeerd is, onderzoekt het Hof de grondwettigheid van die bepalingen niet.

B.9.3. Volgens artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008 zijn de in dat artikel vermelde bepalingen van het WIB 1992, waaronder artikel 371, van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen en geen afbreuk doen aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008.

Zoals is vermeld in B.6, heeft het verwijzende rechtscollege geoordeeld dat artikel 371 van het WIB 1992 niet van toepassing is in geval van een bezwaar tegen een aanslag in de provincie- en gemeentebelastingen, omdat artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 afwijkt van de regeling van de bezwaarprocedure inzake de inkomstenbelastingen. Gelet op het feit dat de in artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008 vermelde bepalingen van het WIB 1992 slechts van toepassing zijn op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover zij geen afbreuk doen aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008, is de door het verwijzende rechtscollege aan de in het geding zijnde bepalingen verleende interpretatie niet kennelijk verkeerd.

B.10.1. Het in B.7 beschreven verschil in behandeling tussen belastingplichtigen vloeit voort uit, enerzijds, de regeling van de termijn voor het indienen van een bezwaar tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelastingen in het Vlaamse Gewest, vervat in het decreet van 30 mei 2008, en, anderzijds, de regeling van de termijn voor het indienen van een bezwaar tegen een aanslag in de federale inkomstenbelastingen, vervat in artikel 371 van het WIB 1992.

B.10.2. Een dergelijk verschil in behandeling is het gevolg van de autonomie die aan de gewesten en aan de federale overheid door of krachtens de Grondwet is toegekend, in de aangelegenheden die onder hun respectieve bevoegdheden vallen.

Onverminderd de mogelijke toepassing van het evenredigheidsbeginsel bij de bevoegdheidsuitoefening, zou die autonomie geen betekenis hebben, indien een verschil in behandeling tussen adressaten van, enerzijds, federale regels en, anderzijds, gewestelijke regels in analoge aangelegenheden, als zodanig strijdig zou worden geacht met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.11. In zoverre de prejudiciële vraag zou moeten worden begrepen in die zin dat het Hof wordt gevraagd of het verschil in behandeling tussen de adressaten van, enerzijds, federale regels en, anderzijds, gewestelijke regels, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, zou de prejudiciële vraag ontkennend moeten worden beantwoord.

B.12. De prejudiciële vraag kan evenwel ook in die zin worden begrepen dat het Hof wordt gevraagd of de in het geding zijnde bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging. In die vraag wordt immers het al dan niet bestaan van zekerheid over de datum van het indienen van het bezwaarschrift en het al dan niet beschikken over een volledige bezwaartermijn beklemtoond.

In die zin begrepen strekt de aan het Hof gestelde vraag niet ertoe de adressaten van, enerzijds, gewestelijke regels en, anderzijds, federale regels te vergelijken, maar wel de categorie van personen aan wie de fundamentele waarborgen van de rechtszekerheid en van de rechten van verdediging, die in alle procedures van toepassing zijn, zouden zijn ontnomen, te vergelijken met de categorie van personen voor wie die waarborgen onverminderd gelden. Uit de door de partijen bij het Hof ingediende memories blijkt dat zij wat de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging betreft een dienstig verweer hebben kunnen voeren.

B.13. Volgens artikel 10 van het decreet van 30 mei 2008 kan tegen de beslissing genomen door de voor het bezwaar bevoegde overheid of bij gebrek aan een beslissing binnen de termijnen vermeld in artikel 9, § 5, een beroep worden ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting gevestigd is en zijn de artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek daarbij van toepassing.

Volgens artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek wordt de vordering inzake de geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet slechts toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld.

B.14.1. In de interpretatie die het verwijzende rechtscollege verleent aan de in het geding zijnde bepalingen, brengen die bepalingen, in samenhang gelezen met artikel 10 van het decreet van 30 mei 2008 en met artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, met zich mee dat de belastingplichtige, wanneer hij zijn bezwaarschrift voor aangetekende zending aan de postdiensten overhandigt binnen de in artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 bedoelde termijn en dat bezwaarschrift de bevoegde overheid pas bereikt na het verstrijken van die termijn, niet alleen een beoordeling van zijn bezwaar door de bevoegde administratieve overheid verliest, maar eveneens de mogelijkheid om een ontvankelijk juridictioneel beroep in te stellen betreffende de door hem betwiste aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen.

B.14.2. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 95/2020 van 25 juni 2020, brengt een regeling die inhoudt dat een bij aangetekende zending overgezonden bezwaar slechts ontvankelijk is wanneer dat bezwaar de bevoegde overheid bereikt vóór het verstrijken van de bezwaartermijn, bovendien met zich mee dat de belastingplichtige een deel van die termijn wordt ontzegd, aangezien hij zijn bezwaarschrift verscheidene dagen vóór de dag waarop de termijn verstrijkt, moet verzenden om zeker te zijn dat het bij de bevoegde overheid toekomt binnen die termijn. Een dergelijke regeling raakt aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige, daar die niet in de mogelijkheid is eventuele door de postdiensten veroorzaakte vertragingen te voorspellen.

B.15. In de voormelde interpretatie hebben de in het geding zijnde bepalingen onevenredige gevolgen voor de desbetreffende categorie van personen en roepen zij een niet redelijk verantwoord verschil in behandeling in het leven tussen die categorie van personen en de categorie van personen voor wie de waarborgen van de beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging onverminderd gelden. In die interpretatie zijn de in het geding zijnde bepalingen niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging.

B.16. Zoals de Vlaamse Regering aanvoert, kunnen de in het geding zijnde bepalingen evenwel ook op een andere wijze worden geïnterpreteerd.

B.17.1. Volgens artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008 zijn de in dat artikel vermelde bepalingen van het WIB 1992, waaronder artikel 371, van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen en geen afbreuk doen aan de bepalingen van het decreet van 30 mei 2008.

Volgens artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 geldt de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening wanneer het bezwaarschrift wordt verzonden bij aangetekende brief. Die bepaling betreft niet specifiek de belastingen op inkomsten.

B.17.2. Artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 bepaalt dat een bezwaar tegen een aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen op straffe van verval moet worden ingediend binnen een termijn van drie maanden te rekenen vanaf de in dat artikel omschreven dag.

Die bepaling preciseert niet op welke wijze het bezwaarschrift aan de bevoegde overheid moet worden overgezonden en evenmin op welk ogenblik het bezwaarschrift, afhankelijk van de wijze waarop het aan die overheid wordt overgezonden, als « ingediend » moet worden beschouwd.

B.17.3. Artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van 30 mei 2008 kan aldus in die zin worden geïnterpreteerd dat het zich niet verzet tegen de toepassing, krachtens artikel 11 van dat decreet, van artikel 371, derde lid, van het WIB 1992 voor het bepalen van het ogenblik waarop een bij aangetekende zending overgezonden bezwaarschrift als ingediend moet worden beschouwd.

Die interpretatie brengt met zich mee dat de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs als datum van de indiening van een bezwaarschrift tegen een aanslag in de provincie- of gemeentebelastingen in het Vlaamse Gewest moet worden beschouwd, wanneer dat bezwaarschrift wordt overgezonden bij aangetekende zending.

B.18. In de in B.17.3 vermelde interpretatie zijn de in het geding zijnde bepalingen bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 9, § 1, tweede lid, van het decreet van het Vlaamse Gewest van 30 mei 2008 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen » en artikel 11 van dat decreet, zoals het was opgesteld vóór de vervanging ervan bij artikel 29 van het programmadecreet van 20 december 2019 bij de begroting van 2020, schenden de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging, in de interpretatie dat bij een bij aangetekende brief overgezonden bezwaarschrift tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelastingen de datum van ontvangst van dat bezwaarschrift door de bevoegde overheid geldt als datum van de indiening ervan.

- Dezelfde bepalingen schenden niet de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met de algemene beginselen van rechtszekerheid en van de rechten van verdediging, in de interpretatie dat bij een bij aangetekende brief overgezonden bezwaarschrift tegen een aanslag in de gemeente- of provinciebelastingen de datum van de poststempel op het verzendingsbewijs geldt als datum van de indiening ervan.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 22 april 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen