# Grondwettelijk Hof (Arbitragehof): Arrest van 28 Juni 2012 (België). RG 85/2012

* Datum : 28-06-2012
* Taal : Nederlands
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel N-20120628-6
* Rolnummer : 85/2012

Het Grondwettelijk Hof,
samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,
wijst na beraad het volgende arrest :
I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging
Bij arrest van 20 september 2011 in zake de nv « Torfs, L. » tegen (1) de Belgische Staat, in de persoon van de minister van Financiën, en (2) de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Gewestelijk Directeur te Antwerpen I, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 september 2011, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :
« Schendt artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 / artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het geding de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de interpretatie dat het de administratie zou toelaten om lastens een belastingplichtige die wel antwoordde binnen de termijn van een maand na verzending van het bericht van wijziging van aangifte, of met de wijziging van zijn aangifte heeft ingestemd of indien de rechten van de Schatkist 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 verzending van het bericht van wijziging van aangifte, terwijl dergelijke aanslag niet geldig zou kunnen gevestigd worden ten aanzien van de belastingplichtige die antwoordde na de termijn van een maand na verzending van het bericht van wijziging van aangifte, maar binnen de termijn van een maand ingaand vanaf de derde werkdag volgend op de dag van verzending van het bericht van wijziging van aangifte ? ».
(...)
III. In rechte
(...)
B.1.1. Artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna WIB 1964), zoals vervangen bij artikel 41 van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en gewijzigd bij artikel 53 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, 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.1.2. Die bepaling werd overgenomen in artikel 346 van het bij het koninklijk besluit van 10 april 1992 gecoördineerde Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.
B.2. Het verwijzende rechtscollege vraagt of artikel 251 van het WIB 1964 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de interpretatie dat, wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, een aanslag mag 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.
B.3.1. Uit de prejudiciële vraag blijkt dat het Hof wordt ondervraagd 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.
B.3.2.1. De Ministerraad voert aan dat de situaties van de twee voormelde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn, vermits in het eerste geval de administratie niet, met toepassing van artikel 256 van het WIB 1964 (thans artikel 351 van het WIB 1992), de aanslag ambtshalve kan vestigen, en in het tweede geval wel.
B.3.2.2. Het feit dat de administratie al dan niet de aanslag ambtshalve kan vestigen, heeft niet tot gevolg dat de voormelde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn.
B.4. Bij zijn arrest nr. 66/2010 van 2 juni 2010 heeft het Hof met betrekking tot artikel 346 van het WIB 1992, dat de in het geding zijnde bepaling overneemt, het volgende geoordeeld :
« 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 verantwoorden 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 waarmede 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 315bis 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.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.7. 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 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in de interpretatie dat, wanneer een belastingplichtige antwoordt binnen de termijn van één maand na de verzending van het bericht van wijziging van aangifte, een aanslag mag 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.
Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 28 juni 2012.
De griffier,
F. Meersschaut
De voorzitter,
M. Bossuyt