

Rolnummer 6747
Arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 4 oktober 2017 in zake de bvba « Pierret Industries » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 19 oktober 2017, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schendt artikel 444 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het toelaat meer of minder aanzienlijke verhogingen te eisen van twee belastingplichtigen die dezelfde overtreding hebben begaan, en dat naar gelang van het bedrag van de door hen aangegeven inkomsten, wat leidt tot een aanzienlijker te betalen bedrag en dus tot een zwaardere sanctie voor de belastingplichtige die meer inkomsten aangeeft terwijl de begane overtreding identiek is ?

2. Schendt artikel 444 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het toelaat eenzelfde sanctie toe te passen op een belastingplichtige die zijn fiscale verplichtingen heeft vervuld in de vorm van voorafbetalingen en op een belastingplichtige die de belasting niet heeft betaald; paradoxaal genoeg zal immers de belastingplichtige die zijn gehele (aanzienlijke) belasting heeft betaald door middel van voorafbetalingen, zwaarder worden bestraft dan de belastingplichtige die geen voorafbetalingen heeft gedaan (in verhouding tot een minder aanzienlijke belasting) ?

3. Schenden de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre zij de belastingadministratie toestaan om het laattijdig indienen van een aangifte zonder de bedoeling de belasting te ontduiken te bestraffen, hetzij met een boete waarvan het vaste bedrag schommelt tussen 50 euro en 1 250 euro, hetzij met een verhoging van 10 pct. tot 50 pct. van de niet-aangegeven inkomsten, bepaald vóór enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, zonder enig maximumbedrag ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Pierret Industries », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-P. Douny, advocaat bij de balie te Luik;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 25 september 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en J. 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 17 oktober 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 17 oktober 2018 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

Op 13 januari 2016 heeft de controledienst van de vennootschapsbelastingen te Aarlen aan de bvba « Pierret Industries », overeenkomstig artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992), een kennisgeving van aanslag van ambtswege gericht naar de belastingplichtige vennootschap geen aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2015 had ingediend. Naast de belastbare grondslag kondigde de administratie de toepassing aan van een belastingverhoging tegen het tarief van 20 % met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992 (niet-tijdige aangifte en derde overtreding).

De aanslag werd aldus ingekohierd voor een belastingbedrag van 397 716,19 euro, vermeerderd met verhogingen van 79 543,24 euro, zijnde in totaal 477 259,43 euro, waarop de voorafbetalingen van 500 000 euro zijn verrekend. De aanslag komt aldus uit op een aan de bvba « Pierret Industries » terug te betalen bedrag van 24 167,66 euro.

De belastingschuldige bvba heeft gevraagd om de verhoging kwijt te schelden om reden dat de niet-indiening van de aangifte binnen de wettelijke termijn te wijten was aan organisatorische problemen en dat zij overigens aanzienlijke voorafbetalingen heeft gedaan die elk jaar leidden tot aanzienlijke terugbetalingen.

Nadat de administratie de beslissing had gehandhaafd die de belastingschuldige bvba betwistte, heeft die laatste bezwaar ingediend tegen de ingekohierde aanslag, bezwaar dat werd verworpen. Om die reden heeft zij een beroep ingesteld voor de fiscale kamer van de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

In hoofdorde vordert de bvba die de belasting verschuldigd is, voor de verwijzende rechter de vernietiging van de aanslag; in ondergeschikte orde vordert zij de ontheffing van de betwiste aanslag en in nog meer ondergeschikte orde de vernietiging van de verhogingen.

In uiterst ondergeschikte orde verzoekt zij de verwijzende rechter twee prejudiciële vragen aan het Hof te stellen, verzoek waarop hij ingaat in de vorm van de eerste twee hiervoor vermelde prejudiciële vragen, waaraan hij een derde ambtshalve toevoegt.

III. In rechte

- A -

Standpunt van de eisende partij voor de verwijzende rechter

A.1.1. De toepassing van artikel 444 van het WIB 1992 in de hypothese van een niet-tijdige indiening van de belastingaangifte is in verschillende opzichten problematisch.

In de eerste plaats is de eisende partij voor de verwijzende rechter van mening dat, voor eenzelfde gepleegde overtreding, twee belastingplichtigen kunnen worden onderworpen aan sancties waarvan de zwaarte diametraal tegengesteld is, daar de verhoging evenredig is met de belasting die verschuldigd is op het niet-tijdig aangegeven inkomstengedeelte.

Vervolgens is de toepassing van die bepaling op een niet-tijdige aangifte onlogisch wanneer de betrokken belastingplichtige de belasting reeds heeft vereffend door middel van voorafbetalingen en deze laatste leiden tot

een teruggave van belastingen. In die hypothese zal die belastingplichtige op dezelfde wijze worden bestraft als de belastingplichtige die geen enkele voorafbetaling heeft gedaan.

Ten slotte legt de verwijzende rechter een ander verschil in behandeling voor. Aangezien wordt aangenomen dat de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 het beide mogelijk maken een niet-tijdige indiening van de aangifte te bestraffen, laat die mogelijkheid een discretionaire keuze over aan de administratie, waarbij die de sanctie kan kiezen die het meest voordelig is voor de Schatkist.

A.1.2. De eerste en de derde prejudiciële vraag dienen bevestigend te worden beantwoord, aldus de eisende partij voor de verwijzende rechter. Daar de verhogingen en fiscale geldboeten van strafrechtelijke aard zijn, is niet alleen artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, maar ook het beginsel van de voorzienbaarheid van de strafwet zoals gewaarborgd bij artikel 7 van hetzelfde Verdrag daarop van toepassing.

Hoewel de belasting progressief en persoonlijk moet zijn en rekening moet houden met de draagkracht van de belastingplichtige, zou dat niet kunnen gelden voor de sanctie die de niet-tijdige indiening van een aangifte treft. Er bestaat immers geen enkele objectieve en redelijke verantwoording voor het in de eerste prejudiciële vraag vermelde verschil in behandeling, waarbij in de parlementaire voorbereiding hiervoor geen enkele uitleg wordt gegeven. Er wordt alleen aangegeven dat artikel 444 van het WIB 1992 niet gelijktijdig met artikel 445 kan worden toegepast.

Ook al is een aangifte laattijdig ingediend, dan nog kan zij niet worden gelijkgesteld met een aangifte waarbij inkomsten worden ontdoken. De eisende partij vervolgt dat dus geen sprake kan zijn van « op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen » wanneer de taxatieambtenaar aanneemt dat de belastbare grondslag uiteindelijk bestaat in door de belastingplichtige aangegeven inkomsten.

Er is aldus, in tegenstelling tot wat is bepaald in de tekst zelf van artikel 444 van het WIB 1992, een gelijkstelling tussen niet-aangegeven inkomsten en laattijdig aangegeven inkomsten. Vervolgens is de sanctie van de verhoging niet aangepast aan de niet-tijdige aangifte. Waarom zou, indien de verhoging werkelijk wordt verondersteld een overtreding van dezelfde aard en van dezelfde ernst te bestraffen, belastingplichtige A die zijn aangifte voor de tweede maal niet tijdig heeft ingediend, een zwaardere sanctie moeten krijgen dan belastingplichtige B die eveneens zijn aangifte voor de tweede keer niet tijdig heeft ingediend? En dit alleen omdat het bedrag van de inkomsten van A groter is dan dat van de inkomsten van B.

Dezelfde problematiek rijst in het licht van artikel 445 van het WIB 1992. De mogelijkheid om zonder onderscheid artikel 444 of artikel 445 toe te passen, waarbij beide in die artikelen bepaalde sancties van strafrechtelijke aard zijn, stelt de belastingplichtigen die hun aangifte niet tijdig hebben ingediend, bloot aan sancties waarvan de omvang geen verband houdt met de aard en de ernst van de gepleegde overtreding.

De belastingplichtige die zijn aangifte niet tijdig heeft ingediend, zal immers kunnen worden onderworpen aan een strafrechtelijke sanctie van 10 % tot 200 % van de verschuldigde belasting « op het niet aangegeven inkomstengedeelte », terwijl een andere belastingplichtige die zijn aangifte eveneens niet tijdig heeft ingediend, mogelijkerwijs slechts een geldboete tussen 50 en 1 250 euro opgelegd zal krijgen. Echter, volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, moet de rechter in aanwezigheid van twee strafrechtelijke sancties de straf toepassen die het meest gunstig is voor de beschuldigde. De belastingplichtige vennootschap voor de verwijzende rechter vervolgt dat de belastingadministratie aldus niet automatisch de voorkeur kan geven aan de zwaarste sanctie.

A.1.3. De tweede prejudiciële vraag, die in verband moet worden gebracht met voorafbetalingen, dient eveneens bevestigend te worden beantwoord.

De belastingplichtige in de vennootschapsbelasting heeft belang erbij voorafbetalingen te doen, daar, ook al zijn die niet verplicht, in een verhoging van de gewone aanslag is voorzien wanneer geen enkele voorafbetaling is gedaan of wanneer die voorafbetalingen ontoereikend zijn.

Te dezen kan niet worden aangenomen dat een belastingplichtige die geen enkele voorafbetaling doet, wordt bevoordeeld ten opzichte van diegene die dat wel doet maar zijn aangifte niet-tijdig indient.

Die kwestie komt niet aan bod in de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017. Zij is echter van belang wanneer wordt beslist uitdrukkelijk erin te voorzien dat artikel 444 van het WIB 1992 ook betrekking heeft op de hypothese van een niet-tijdige aangifte.

Een belastingplichtige die zijn belasting integraal vooraf heeft betaald, kan niet ertoe worden gebracht aanzienlijkere verhogingen te betalen dan de belastingplichtige die niets vooraf heeft betaald wanneer de verhoging wordt verantwoord door het bestaan van niet-tijdig aangegeven inkomsten.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. De Ministerraad is in hoofdorde van mening dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord in zoverre de verschillende categorieën van personen, waarvan één een discriminerende behandeling zou ondergaan, daarin niet worden geïdentificeerd.

De verhoging van de belasting verschilt, enerzijds, volgens de aard en de ernst van de overtreding, die het percentage van de verhoging bepaalt, en, anderzijds, volgens de grondslag ervan, die wordt bepaald door de belasting die verschuldigd is op het niet-aangegeven inkomstengedeelte. Die regels worden evenwel op dezelfde manier toegepast op iedere belastingplichtige die een overtreding begaat tegen artikel 444 van het WIB 1992.

In ondergeschikte orde berust de vermeende discriminatie op een objectief en redelijk criterium en beantwoordt zij aan het door de wetgever nagestreefde doel.

Het is volkomen gewettigd dat artikel 444 van het WIB 1992, enerzijds, wil voorkomen dat geen aangifte wordt ingediend binnen de termijnen of dat een onvolledige of onjuiste aangifte wordt ingediend en, anderzijds, die overtredingen wil bestraffen. Het gegeven dat de grondslag van de verhoging samenvalt met de belasting die op het niet-aangegeven gedeelte verschuldigd is, is verantwoord door het risico voor de Staat dat die de inkomstenbelasting in kwestie niet int en door de wil de belastingplichtige te ontmoedigen om te trachten te ontsnappen aan de belasting op de inkomsten die hij niet aangeeft.

Ten slotte ontsnapt de opportuniteitscontrole aan de toetsing van het Hof, beginsel dat ook te dezen zou moeten gelden, hetgeen de Ministerraad in herinnering brengt zonder evenwel te preciseren hoe.

A.2.2. De Ministerraad voert aan dat de uitgangspunten van de tweede prejudiciële vraag onjuist zijn. De belastingplichtige die is overgegaan tot voorafbetalingen, heeft daarom nog niet de bij artikel 305, tweede lid, van het WIB 1992 opgelegde fiscale verplichtingen, namelijk overgaan tot de correcte aangifte van zijn inkomsten, vervuld.

De belastingplichtige die voorafbetalingen heeft gedaan, zal overigens niet zwaarder worden bestraft dan diegene die dat niet heeft gedaan. Sinds het aanslagjaar 2013 worden de belastingverhogingen weliswaar berekend op de belastingen die verschuldigd zijn op het niet-aangegeven inkomstengedeelte « bepaald voor enige verrekening van de voorafbetalingen », maar de belastingplichtige die voorafbetalingen heeft gedaan, wordt niet strenger bestraft : de verrichting is dus fiscaal neutraal.

De tweede prejudiciële vraag dient derhalve ontkennend te worden beantwoord.

A.2.3. Alvorens de derde prejudiciële vraag te beantwoorden, preciseert de Ministerraad dat de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 geen toepassingsvoorwaarden vaststellen waarbij het ene artikel het andere zou uitsluiten. Het tijdsaspect van elk artikel is verschillend.

De niet-tijdige indiening waarop artikel 444 van het WIB 1992 van toepassing is, houdt een extra risico voor de fiscus in, namelijk dat de juiste belasting niet wordt geïnd, alsook de noodzaak om te beschikken over de menselijke en financiële middelen voor de verificaties en controles die nodig zijn voor een correcte inning van de belasting.

Het is dus belangrijk dat de administratie beschikt over een andere mogelijkheid om de niet-tijdige indiening van de aangifte te bestraffen. Een en ander heeft de invoering van artikel 445 van het WIB 1992 in het Belgisch wetgevend arsenaal verantwoord.

Aldus heeft elk van beide sancties een bijzondere verantwoording. De administratieve geldboete waarin artikel 445 van het WIB 1992 voorziet, bestraft alleen het feit dat de inkomsten niet binnen de opgelegde termijn zijn aangegeven, zonder rekening te houden met de omvang van de inkomsten.

De belastingverhoging is daarentegen een meer ontradende sanctie, die ertoe strekt het risico te bestraffen dat de Staat loopt om de inkomstenbelasting niet te innen en de belastingplichtige te ontmoedigen om te trachten te ontsnappen aan de inkomstenbelasting, hetgeen het Hof in herinnering heeft gebracht in zijn arrest nr. 85/2004 van 12 mei 2004.

Ook de derde prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen en de context van de prejudiciële vragen

B.1.1. Artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het van toepassing was op het ogenblik van de aan de verwijzende rechter voorgelegde feiten, bepaalt :

« Bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 2.500 EUR bereiken.

[...] ».

B.1.2. Sinds de wijziging ervan bij artikel 6 van de wet van 30 juni 2017 houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude (hierna : de wet van 30 juni 2017), bepaalt artikel 444 van het WIB 1992 :

« Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde

belastingen, bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 2 500 EUR bereiken.

[...] ».

B.1.3. De schaal van verhogingen waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet, is door artikel 225 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 als volgt vastgesteld :

	Aard van de overtredingen	Verhogingen
A.	Niet-aangifte te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige :	Nihil
B.	Niet-aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding (zonder inachtneming van de in A vermelde gevallen van niet-aangifte) : - 2e overtreding : - 3e overtreding : Vanaf de 4e overtreding worden de overtredingen van deze aard bij C ingedeeld en als zodanig bestraft.	10 pct. 20 pct. 30 pct.
C.	Niet-aangifte met het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding : - 2e overtreding : - 3e overtreding en volgende overtredingen :	50 pct. 100 pct. 200 pct.
D.	Niet-aangifte gepaard gaande met ofwel onjuistheid of verwijzing door valsheid of gebruik van valse stukken tijdens de verificatie van de belastingtoestand, ofwel met een omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren : in alle gevallen :	200 pct.

B.1.4. Artikel 445 van het WIB 1992 bepaalt :

« § 1. De door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1 250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.

Deze geldboete wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

In afwijking van het tweede lid, wordt de geldboete, die samen met de voorheffing waarop zij betrekking heeft wordt ingekohierd, gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn inzake roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing.

Geen boete wordt toegepast, wanneer :

- de belastingplichtige aantoonst dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte;

- in de artikelen 219 en 233, tweede lid, bedoelde verdoken meerwinsten, binnen de in datzelfde artikel 219, vierde lid, bedoelde voorwaarden, terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt.

§ 2. In afwijking van § 1, eerste lid, legt de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar een geldboete op van 6 250 EUR wanneer niet voldaan is aan de in artikel 307, § 1/1, eerste lid, c, § 1/3 en § 1/4, bedoelde verplichting.

De voormelde geldboete wordt opgelegd per jaar en per niet gemelde juridische constructie.

§ 3. In afwijking van § 1, eerste lid, kan de door de bevoegde adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar voor een overtreding van de bepalingen van de artikelen 321/1 tot 321/6, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, een boete opleggen van 1 250 EUR tot 25 000 EUR vanaf de tweede overtreding. Voor de overtredingen toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken kan voor de eerste overtreding een boete van 12 500 EUR worden opgelegd. Vanaf de tweede overtreding kan een boete van 25 000 EUR worden opgelegd.

De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten ».

B.2. Uit de aan de verwijzende rechter voorgelegde feiten en uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat aan het Hof vragen worden gesteld over de bestaanbaarheid van artikel 444, vóór de wijziging ervan bij artikel 6 van de voormelde wet van 30 juni 2017, en van artikel 445 van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in

samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zo geïnterpreteerd dat zij worden toegepast op een belastingplichtige die zijn belastingaangifte niet tijdig heeft overgelegd maar die voorafbetalingen had gedaan, waarbij de door de belastingadministratie vastgestelde overtreding vanwege de betrokken belastingplichtige zich reeds heeft voorgedaan in de loop van verschillende eerdere aanslagjaren.

B.3.1. Artikel 444 van het WIB 1992, in de versie ervan zoals van toepassing in het bodemgeschil, voorzag in een belastingverhoging bij «niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte » van de inkomsten.

Met verwijzing naar rechtspraak van het Hof van Cassatie (Cass., 5 september 1979, *Arr. Cass.*, 1979-1980, nr. 5), die door hem als vaststaand kon worden beschouwd (zie bijvoorbeeld Cass., 1 juli 1947, *Arr. Cass.*, 1947, p. 242; 21 juni 1955, *Arr. Cass.*, 1955, p. 860; 4 februari 1969, *Arr. Cass.*, 1969, p. 535; 17 oktober 1977, *Arr. Cass.*, 1978, p. 212; 5 september 1979, *Arr. Cass.*, 1979-1980, nr. 5), is de verwijzende rechter van oordeel dat de belastingverhoging eveneens kan worden toegepast bij laattijdige aangifte van de inkomsten, nu op het vlak van de gevolgen een laattijdige afgifte gelijkstaat met een niet-aangifte.

B.3.2. Hoewel het Hof van Cassatie een ander standpunt heeft ingenomen in een arrest van 15 maart 2018 (Cass., 15 maart 2018, F.17.0004.N), beantwoordt het Hof de gestelde prejudiciële vragen in de interpretatie van de verwijzende rechter die, nu zij overeenstemt met de vaststaande cassatierechtspraak op het ogenblik van het verwijzingsvonnis, uiteraard niet kan worden geacht kennelijk onjuist te zijn. De omstandigheid dat de wetgever die vaststaande cassatierechtspraak uitdrukkelijk heeft bevestigd bij de wet van 30 juni 2017, zoals is vermeld in B.1.2, leidt niet tot een andere conclusie, temeer daar de wetgever enkel beoogde de tekst van de wet te laten overeenstemmen met de bedoeling ervan (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2400/003, p. 5).

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.4. Met de eerste prejudiciële vraag wordt het Hof gevraagd de situatie van twee belastingplichtigen te vergelijken die beiden hun belastingaangifte niet tijdig hebben

overgelegd, maar die, met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992, het voorwerp zouden uitmaken van een verschil in behandeling, doordat de hun opgelegde belastingverhoging wordt berekend volgens het bedrag van de inkomsten die zij aangeven, zodat de sanctie, terwijl zij dezelfde overtreding hebben begaan, zwaarder zou zijn voor de belastingplichtige die meer inkomsten aangeeft dan voor de andere. De verwijzende rechter vraagt of artikel 444 van het WIB 1992 aldus bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.5.1. De belasting is een heffing die gezagshalve door de Staat wordt opgelegd. Zij wordt op zijn begroting ingeschreven en is niet de tegenprestatie voor een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van de afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige.

Wat de belastingverhoging betreft, blijkt zowel uit de tekst van artikel 444 van het WIB 1992 zelf, als uit de parlementaire voorbereiding van de wetsbepalingen die aan de oorsprong ervan liggen, dat de wetgever een administratieve sanctie heeft willen instellen om de fraude te voorkomen en te bestraffen die zou voortvloeien uit de niet-aangifte of uit het onvolledige of onjuiste karakter van de aangifte. Zij wordt geïnd volgens dezelfde regels als de belasting.

B.5.2. Uit de in B.1.1 tot B.1.3 aangehaalde bepalingen vloeit voort dat de belastingverhoging, enerzijds, wordt bepaald rekening houdend met de aard en de ernst van de overtreding, die het percentage van de verhoging definiëren, en, anderzijds, naar gelang van de grondslag ervan, die afhangt van de belasting die verschuldigd is op het niet-aangegeven inkomstengedeelte.

Het samenvallen van de verhoging met de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen is, sinds de wijziging van artikel 444 van het WIB 1992 bij artikel 102 van de programmawet van 27 december 2012, uitdrukkelijk verantwoord door het feit dat « de belastingverhogingen [worden] bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen ».

Ten aanzien van de wijze waarop de verhogingen worden berekend, wordt in de parlementaire voorbereiding van die bepaling vermeld :

« Volgens de huidige regeling kan de belastingplichtige aan die verhoging ontsnappen door vooraf voldoende te betalen of in geval van een overschot aan voorheffingen. Dat achterpoortje wordt nu gesloten » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2561/006, p. 5).

B.6. Gelet op de finaliteit van de belastingverhoging is het redelijk verantwoord dat de verhoging wordt berekend op de grondslag van de op het niet, dan wel laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen. De in het geding zijnde bepaling is niet onbestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, nu het tweede lid van dat artikel bepaalt dat de voorgaande bepalingen op geen enkele wijze het recht zullen aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren.

B.7. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.8. Met de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof gevraagd om de situatie van twee belastingplichtigen die hun inkomsten laattijdig hebben aangegeven, te vergelijken in het licht van de belastingverhoging waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet, waarbij de ene voorafbetalingen heeft gedaan en de andere niet. Het Hof wordt meer bepaald gevraagd of artikel 444 van het WIB 1992 een met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie strijdig verschil in behandeling in het leven roept, in zoverre de eerste belastingplichtige zwaarder zou worden bestraft dan de tweede, terwijl de eerste, volgens de bewoordingen van de prejudiciële vraag, « zijn gehele (aanzienlijke) belasting [zou hebben] betaald door middel van voorafbetalingen ».

B.9.1. Luidens artikel 305 van het WIB 1992 zijn de belastingplichtigen die aan de personenbelasting, de rechtspersonenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, ertoe gehouden « ieder jaar aan de administratie belast met

de vestiging van de inkomstenbelastingen een aangifte over te leggen in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311 ».

Die belastingplichtigen blijven aan die verplichting onderworpen, ook al hebben zij voorafbetalingen gedaan, die met name toelaten te ontsnappen aan een belastingverhoging, maar die hen niet vrijstellen van een correcte aangifte van hun inkomsten in de vormen en binnen de termijnen waarin de wet voorziet.

B.9.2. Zoals is vermeld in B.5.2, is het verantwoord dat de belastingverhoging wordt berekend op de grondslag van de op het niet, dan wel laatijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Hetzelfde artikel 444 van het WIB 1992, zoals het is gewijzigd bij de programmawet van 27 december 2012 met ingang van het aanslagjaar 2013, voorziet uitdrukkelijk erin dat voor het bepalen van de belastingverhoging, de op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen worden berekend « voor enige verrekening van [...] de voorafbetalingen », hetgeen in het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil is toegepast door de belastingadministratie.

Aldus vermocht de belastingadministratie op grond van artikel 444 van het WIB 1992 de verhoging toe te passen waarin is voorzien wanneer de aangifte niet tijdig is overgelegd, en dit op alle belastingplichtigen, ongeacht of zij al dan niet voorafbetalingen hadden gedaan.

B.9.3. Zowel voor de belastingplichtigen die voorafbetalingen hebben gedaan, als voor diegenen die dat niet hebben gedaan, is het, om een correcte aanslag te vestigen, met inachtneming van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van wezenlijk belang dat een aangifte van inkomsten wordt ingediend door al die belastingplichtigen en dat, in voorkomend geval, de niet-aangifte wordt bestraft. Anders dan de prejudiciële vraag aangeeft, wordt in geval van verzuim een tijdige aangifte over te leggen de belastingplichtige die zijn gehele, in voorkomend geval, aanzienlijke belasting heeft betaald door middel van voorafbetalingen, voor dat verzuim niet zwaarder bestraft dan de belastingplichtige die geen voorafbetalingen heeft gedaan, in voorkomend geval in verhouding tot een minder aanzienlijke belasting.

Artikel 444 van het WIB 1992 bepaalt in dit verband uitdrukkelijk dat de belastingverhoging die wordt toegepast volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld, gaande van 10 tot 200 % van de op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding. De brede marge tussen het minimum- en het maximumtarief, de minimumdrempel van de niet-aangegeven inkomsten ten belope van 2 500 euro, en de omstandigheid dat bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 %, laat eerst de Koning en vervolgens de belastingadministratie toe het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen.

B.9.4. De gelijke behandeling van de in de tweede prejudiciële vraag vermelde categorieën van belastingplichtigen is niet zonder redelijke verantwoording. Bijgevolg is de in het geding zijnde bepaling in dat opzicht niet onbestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

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

Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag

B.11. De derde prejudiciële vraag heeft betrekking op het verschil in behandeling dat zou voortvloeien uit de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 «in zoverre zij de belastingadministratie toestaan om het laattijdig indienen van een aangifte zonder de bedoeling de belasting te ontduiken te bestraffen, hetzij met een boete waarvan het vaste bedrag schommelt tussen 50 euro en 1 250 euro, hetzij met een verhoging van 10 pct. tot 50 pct. van de niet-aangegeven inkomsten, bepaald vóór enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, zonder enig maximumbedrag ».

B.12.1. Zoals is vermeld in B.9.2, vermocht de belastingadministratie met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992, ook vóór de wijziging van die bepaling bij de wet van 30 juni 2017, de niet-tijdige overlegging van de aangifte van de inkomsten van een belastingplichtige die voorafbetalingen heeft gedaan, te bestraffen door een belastingverhoging berekend op de

grondslag van de op het laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, zonder de eventueel door de belastingplichtige gedane voorafbetalingen van die grondslag af te trekken.

Het is juist dat de niet-tijdige overlegging van de aangifte voor de fiscus een extra risico inhoudt dat de correcte belasting niet wordt geïnd, alsook met zich meebrengt dat financiële en menselijke middelen moeten worden ingezet om de vereiste controles met het oog op een correcte inning uit te voeren.

B.12.2. Artikel 445 van het WIB 1992 is ook ingevoerd om de belastingplichtige aan te moedigen zijn aangifte in te dienen onder de opgelegde wettelijke voorwaarden en binnen de opgelegde wettelijke termijnen.

De parlementaire voorbereiding die aan de basis van dat artikel ligt, vermeldt :

« Inzake administratieve sancties, kent de wetgeving betreffende de inkomstenbelastingen slechts belastingverhogingen; in tegenstelling met de meeste andere belastingwetten kent zij geen administratieve boeten.

Nochtans moet de administratie in staat zijn de [veelvuldige] verplichtingen te doen naleven die de fiscale wetten aan de belastingplichtigen en aan derden opleggen. Zij moet kunnen reageren tegen het lijdelijk verzet, de nalatigheid, de slechte wil van haar schuldenaars. De materiële overtreding moet gestraft kunnen worden.

Daarom, en in acht genomen de meer dan honderdjarige ondervinding opgedaan door de administratie der registratie en domeinen, waar het stelsel der administratieve boeten uitstekende resultaten heeft opgeleverd, stelt de Regering voor dit stelsel tot de directe belastingen uit te breiden » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 114).

Die vaste geldboete kan dus met name het loutere feit bestraffen dat de aangifte niet binnen de wettelijke termijn is ingediend, zonder daarbij rekening te houden met de omvang van de niet-aangegeven inkomsten.

B.12.3. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014, hebben de fiscale geldboete waarin artikel 445 van het WIB 1992 voorziet en de belastingverhoging waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet een overheersend repressief karakter en zijn zij derhalve sancties van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 50 van

het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De ene of de andere sanctie dient bijgevolg te worden toegepast naar gelang van de ernst van de feiten die aan de belastingplichtige worden toegerekend, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel dat in strafzaken van toepassing is.

B.12.4. Voor het overige behoort het tot de bevoegdheid van de administratie te kiezen welke van beide sancties dient te worden toegepast op de overtreding die zij heeft vastgesteld, onder voorbehoud van de controle die kan worden uitgevoerd door de ter zake bevoegde rechtscolleges, met name in het licht van het evenredigheidsbeginsel.

B.13. Onder voorbehoud van hetgeen is vermeld in B.12.3 en B.12.4 dient de derde prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Onder voorbehoud van hetgeen is vermeld in B.12.3 en B.12.4, schenden de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing zijn op het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil, niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen 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 23 januari 2019.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût