



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 146/2024
van 28 november 2024
Rolnummer : 8165**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 85, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Danny Pieters en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 6 februari 2024, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 februari 2024, dat is verbeterd bij arrest van 20 februari 2024, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 27 februari 2024, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 85 § 1 derde lid Btw-Wetboek de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in die zin geïnterpreteerd dat de rechten van de schatkist in het gedrang komen ingeval van dreigende verjaring, ongeacht of de dreigende verjaring het gevolg is van een fout/nalatigheid in hoofde van de fiscus dan wel het gevolg is van omstandigheden die niet te wijten zijn aan de fiscus ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bv « Mey », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Henri Vandebergh, advocaat bij de balie van Limburg;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Bert Bongaerts, advocaat bij de balie van Antwerpen.

De bv « Mey » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 juli 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Danny Pieters en Kattrin Jadin te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 25 september 2024 de dag van de terechtzitting bepaald op 23 oktober 2024.

Op de openbare terechtzitting van 23 oktober 2024 :

- zijn verschenen :
 - . mr. Henri Vandebergh, voor de bv « Mey »;
 - . mr. Bert Bongaerts, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers Danny Pieters en Kattrin Jadin verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Naar aanleiding van een btw-controle stelt de belastingadministratie lastens de bv « Mey » een proces-verbaal van regularisatie op voor de periode van 1 januari 2017 tot 31 december 2017. Dat proces-verbaal wordt haar per aangetekende brief van 10 december 2020 bezorgd. In die brief wordt vermeld dat, gelet op de nakende verjaring van de belastingschuld, de rechten van de Schatkist in het gedrang dreigen te komen zodat de belastingadministratie, conform artikel 85, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek), niet ertoe gehouden is om de verantwoording van de belastingschuld uiterlijk een maand vóór de opname ervan in een innings- en invorderingsregister ter kennis van de belastingschuldige te brengen. De belastingschuld wordt vervolgens op 15 december 2020 opgenomen in een innings- en invorderingsregister.

De bv « Mey » tekent hiertegen bezwaar aan bij de belastingadministratie. Nadat dit bezwaar wordt afgewezen, tekent zij verzet aan bij de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt. Bij vonnis van 13 oktober 2022 wijst de eerste rechter het verzet af als niet gegrond. Volgens de eerste rechter kon de belastingadministratie op een rechtmatige manier artikel 85, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek toepassen op het geval van een dreigende verjaring van de belastingschuld. De bv « Mey » stelt tegen dat vonnis hoger beroep in. Het verwijzende rechtscollege stelt vast dat de wetgever uitdrukkelijk een toepassing van artikel 85, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek op het geval van een dreigende verjaring van de belastingschuld voor ogen had. Het stelt evenwel vast dat die bepaling geen onderscheid maakt naargelang de dreigende verjaring al dan niet te wijten is aan een fout of een nalatigheid van de belastingadministratie. Daarop stelt het verwijzende rechtscollege de hiervoor vermelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De bv « Mey » betwist niet dat de rechten van de Schatkist in het gedrang kunnen komen door een dreigende verjaring van de belastingschuld. Zij meent evenwel dat de belastingadministratie in het bodemgeschil niet kan steunen op die dreigende verjaring, aangezien die enkel te wijten is aan de eigen fout van de belastingadministratie, die immers heeft nagelaten om het proces-verbaal op een vroeger tijdstip aan haar te betekenen. Volgens de bv « Mey » moet de in het geding zijnde bepaling dan ook zo worden geïnterpreteerd dat zij niet kan worden ingeroepen in geval van een dreigende verjaring die te wijten is aan het gedrag van de belastingadministratie. De bv « Mey » maakt de vergelijking met wat geldt inzake inkomstenbelastingen. Krachtens artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) heeft de belastingplichtige een termijn van een maand om te antwoorden op een bericht van wijziging van de aangifte. Artikel 355 van het WIB 1992 laat de belastingadministratie evenwel toe om, wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, een nieuwe aanslag te vestigen, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds is verlopen. Uit de rechtspraak volgt evenwel dat die laatste bepaling niet mag worden toegepast – en dat de administratie dus de antwoordtermijn voor de belastingplichtige moet respecteren – wanneer de belastingadministratie een procedurefout heeft begaan met de enkele bedoeling om die bepaling te kunnen invoeren. Volgens de bv « Mey » wordt het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie geschonden indien inzake btw niet hetzelfde zou gelden. De omstandigheid dat artikel 346 van het WIB 1992 past binnen de rechten van verdediging van de belastingplichtige, terwijl de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft op een informatieplicht voor de administratie, leidt niet tot een andere conclusie.

A.2. De Ministerraad wijst erop dat de btw een indirecte belasting is die opeisbaar wordt door het belastbaar feit. De opname van de belastingschuld in het innings- en invorderingsregister beoogt enkel een uitvoerbare titel te creëren. De in het geding zijnde bepaling past dan ook enkel in de verplichting van de administratie om de belastingplichtige in kennis te stellen van de overwegingen in rechte en in feite die aan de belastingschuld ten grondslag liggen. Gelet op die vaststelling is het redelijk verantwoord dat het voor de toepassing van de in het geding zijnde bepaling niet relevant is wie verantwoordelijk is voor de dreigende verjaring waardoor de rechten van de Schatkist in het gedrang dreigen te komen. De Ministerraad wijst erop dat er na de belastingcontrole eerst nog een regularisatieopgave aan de belastingplichtige wordt bezorgd met een termijn van antwoord van een maand. Wanneer geen regelmatige schulderkenning werd verkregen, zal ook nog een herinnering worden verstuurd. Pas wanneer dan blijkt dat geen minnelijk akkoord mogelijk is, zal er een proces-verbaal worden opgesteld. Al die stappen vergen de nodige tijd. Volgens de Ministerraad heeft de afhandeling van het controledossier in het bodemgeschil een vrij normale en zelfs eerder korte duur in beslag genomen, waarbij door de belastingadministratie maximaal werd ingezet op overleg. De in het geding zijnde bepaling is dan ook niet strijdig met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepaling en de context ervan

B.1.1. Artikel 85, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek) bepaalt :

« De verantwoording van de belastingschuld moet uiterlijk een maand voor de opname ervan in een innings- en invorderingsregister bedoeld in het eerste of tweede lid, ter kennis van

de belastingschuldige worden gebracht, behalve indien de rechten van de Schatkist in het gedrang komen. In dat laatste geval moet zij ten laatste op het ogenblik dat de belastingschuld in een innings- en invorderingsregister wordt opgenomen aan de belastingschuldige ter kennis worden gebracht. Indien de belastingschuldige geen gekende woonplaats in België of in het buitenland heeft, wordt deze verantwoording verstuurd naar de procureur des Konings te Brussel ».

Krachtens artikel 85, § 1, eerste lid, van het BTW-Wetboek wordt de belastingschuld, bestaande uit de belasting, nalatigheidsinteressen, fiscale geldboeten en toebehoren, in geval van niet-betaling, opgenomen in een innings- en invorderingsregister, dat de uitvoerbare titel vormt voor de invordering van de belastingschuld en die concreet maakt. Artikel 85, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek laat de administratie toe het innings- en invorderingsregister te wijzigen door middel van een verbetering, indien de in dat register opgenomen bedragen moeten worden herzien. De innings- en invorderingsregisters worden opgemaakt en uitvoerbaar verklaard door de administrateur-generaal van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde of door de door hem gedelegeerde ambtenaar (artikel 85, § 2, eerste lid, van het BTW-Wetboek).

B.1.2. Het stelsel van het innings- en invorderingsregister werd ingevoerd bij artikel 9 van de wet van 26 november 2018 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft » (hierna : de wet van 26 november 2018). De parlementaire voorbereiding van die wet vermeldt met betrekking tot het algemene opzet van de beoogde hervorming :

« Het ontwerp van wet dat de Regering de eer heeft u ter goedkeuring voor te leggen wijzigd en moderniseert de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde.

Inzake btw wordt de belasting opeisbaar vanaf het belastbare feit dat zich voordoet op het tijdstip waarop de belastbare handelingen plaatsvinden of bij de ontvangst van de prijs of een deel ervan indien deze plaatsvindt voor het tijdstip van de belastbare handeling, hetgeen inhoudt dat de Schatkist volgens de wet van dan af rechten kan laten gelden voor de betaling ervan.

De aanzuivering van de schuld wordt door de belastingplichtige verzekerd door de verplichting om het verschil tussen de verschuldigde en de aftrekbare sommen in zijn aangifte op te nemen.

Hieruit volgt dat de vrijwillige betaling door de belastingschuldige de schuld rechtsgeldig doet uitdoven zonder dat de administratie zich vooraf een titel van schuldvordering moet verschaffen.

Het is slechts bij gebrek aan betaling dat de administratie zich krachtens de fiscale wetgeving, met het oog op de gedwongen tenuitvoerlegging, een uitvoerbare titel verschafft. In de huidige stand van de wetgeving is deze uitvoerbare titel het administratief dwangbevel.

Krachtens artikel 85, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek (hierna Wetboek) wordt het dwangbevel uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar. Het wordt gevisieerd en uitvoerbaar verklaard door de adviseur-generaal van de administratie belast met de btw of door een door hem aangewezen ambtenaar.

Het opmaken van de uitvoerbare titel vereist in dit verband de tussenkomst van zowel de ambtenaren die belast zijn met de vestiging van de belasting als van deze die belast zijn met de invordering.

Ten gevolge van een nieuwe administratieve organisatie, voorziet dit wetsontwerp, voor de onbetaalde fiscale schulden, in de creatie van een uitvoerbare titel – het innings- en invorderingsregister – door middel van een geautomatiseerd systeem.

Het innings- en invorderingsregister, dat een authentieke akte is, zal voortaan, in de plaats van het dwangbevel, het administratieve ‘privilège du préalable’ (het vermoeden van wettigheid) en het ‘privilège de l’exécution d’office’ (de uitvoering van ambtswege) uitdrukken. Net als het dwangbevel (zie Cass., 9 maart 2006, A.R. nr. C.04 0284.N en Cass., 16 oktober 2008, A.R. nr. C.06 0433.F), maakt het innings- en invorderingsregister dus de uitvoerbare titel uit voor de invordering van de fiscale schuld en concretiseert het de schuld. In tegenstelling tot het dwangbevel, dat een individuele uitvoerbare titel is, is het innings- en invorderingsregister evenwel een algemene lijst die periodiek en op een geautomatiseerde wijze wordt opgemaakt en die de identificatie van de verschillende belastingschuldigen evenals het bedrag van de belasting, interesten, fiscale boeten en toebehoren bevat die nog door elk van hen zijn verschuldigd. Het betreft dus in beginsel een algemene uitvoerbare titel aangezien het de fiscale schulden van verschillende belastingschuldigen bevat, zelfs al verhindert niets dat een innings- en invorderingsregister, in bijzondere omstandigheden, slechts een enkele fiscale schuld bevat.

De opname van de fiscale schuld in een innings- en invorderingsregister zal, omdat het een uitvoerbare titel vormt die vervolgingen toelaat, zoals in het verleden, plaatsvinden bij niet-betaling van deze schuld.

Elke onbetaalde fiscale schuld die thans het voorwerp uitmaakt van een administratief dwangbevel, uitgevaardigd door de ontvanger van de btw, gevisieerd en uitvoerbaar verklaard door de adviseur-generaal van de administratie belast met de btw of door een door hem aangewezen ambtenaar, zal in de toekomst door de taxatiediensten opgenomen worden in een innings- en invorderingsregister.

De innings- en invorderingsregisters zullen dus opgemaakt en uitvoerbaar verklaard worden door de administrateur-generaal belast met de belasting over de toegevoegde waarde of door de door hem gemachtigde ambtenaar.

Door de ontvanger belast met de invordering van een btw-schuld te ontheffen van de verplichting om de uitvoerbare titel op te stellen, wat nu met name op het gebied van directe belastingen reeds het geval is, laat dit wetsontwerp toe een stap voorwaarts te zetten in de harmonisatie en de automatisering van de invorderingsprocessen van de fiscale

schuldvorderingen en kan het de werkzaamheden van de diensten van de FOD Financiën, en in het bijzonder deze van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, optimaliseren [...].

[...]

De rationalisatie van de invorderingswerkzaamheden zal gepaard gaan met de beperking van de kosten van de invorderingsacties, wat alleen maar ten goede kan komen aan zowel de burgers, de ondernemingen als aan de Staat » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-3277/001, pp. 4-6).

B.1.3. Met betrekking tot de verplichting tot kennisgeving van de verantwoording van de belastingschuld aan de belastingplichtige vermeldt de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 november 2018 :

« Artikel 85, § 1, derde en vierde lid, nieuw, voegt in het Wetboek de verplichting in om een maand voor de opname van de schuld in een innings- en invorderingsregister de elementen die de fiscale schuld staven aan de belastingsschuldige mee te delen. De mededeling van deze verantwoordingselementen gebeurt in het kader van de uitdrukkelijke motivering van het innings- en invorderingsregister en bestaat uit de kennisgeving van de overwegingen in rechte en in feite die als grondslag dienen van het innings- en invorderingsregister.

Ter herinnering, inzake het administratief dwangbevel aanvaardt de rechtspraak unaniem dat de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen integraal van toepassing is op de inzake btw uitgevaardigde dwangbevelen, zodat de belastingsschuldige kan kennisnemen van de oorzaak van de sommen die van hem worden gevorderd en om, in voorkomend geval, rechtsmiddelen in te stellen.

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën het volgende verduidelijkt : *‘ Inzake btw geldt als algemene regel dat de motieven in de akte zelf worden uiteengezet, vermits de motivering in beginsel deel uitmaakt van de eigenlijke beslissing. Bijgevolg is het dwangbevel steeds in rechte en in feite gemotiveerd, waardoor wordt beantwoord aan de vereisten van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen. Bovendien vormt het proces-verbaal één geheel met het dwangbevel en vult het aan, zodat de belastingsschuldige de gegrondheid van zijn schuldvordering kan verifiëren ’* (Vraag nr. 1283 van de heer de CLIPPELE van 11 mei 2001, *Bull. V. en A.*, Senaat, 2001-2002, nr. 2-44, blz. 2277).

Aangezien het innings- en invorderingsregister, dat in de plaats wordt gesteld van het dwangbevel, op geautomatiseerde wijze zal worden opgemaakt en de inhoud noodgedwongen wordt ingeperkt, werd het nuttig geacht om in het Wetboek de verplichting in te voegen om voorafgaand aan de opname van de fiscale schuld in een innings- en invorderingsregister, de overwegingen in rechte en in feite – met andere woorden de verantwoording – van de fiscale schuld en het bedrag ervan mee te delen. [...]

Aan deze verplichting wordt voldaan wanneer het voorwerp en de grondslag van de fiscale schuld die door de administratie werden vastgesteld, op enigerlei ogenblik ter kennis worden

gebracht aan de belastingschuldige, maar uiterlijk een maand voor de opname van de fiscale schuld in een innings- en invorderingsregister.

Er wordt evenwel een uitzondering gemaakt op de regel van de anterioriteit in het geval dat de rechten van de Schatkist in het gedrang komen. In dat geval kunnen de elementen die de fiscale schuld staven gelijktijdig met de opname in een innings- en invorderingsregister worden medegedeeld. De rechten van de Schatkist kunnen in gevaar zijn wanneer de fiscale schuld dreigt te verjaren of wanneer uit feitelijke elementen blijkt dat de betaling van de belastingschuld wordt bedreigd door redenen te wijten aan de belastingschuldige, zoals het geschokt zijn van het krediet, de staking van betaling of een aanstaand vertrek naar het buitenland. Dit kan ook het geval zijn bij de tussenkomst van een reorganisatieplan, een faillissement, of wanneer uit verschillende elementen blijkt dat de belastingschuldige zich onvermogen maakt. De uitzondering op de regel van de anterioriteit, dat wil zeggen op het naleven van een termijn van een maand tussen de verzending van de verantwoording van de belastingschuld en de opname van deze schuld in een innings- en invorderingsregister, moet dus op een restrictieve manier worden toegepast.

Zoals in het verleden kunnen deze overwegingen in rechte en in feite (verantwoording van de fiscale schuld) worden opgenomen hetzij in het proces-verbaal (toepassing van artikel 59, § 1, van het Wetboek), hetzij in de beslissing van de aanslag van ambtswege (toepassing van de artikelen 66 en 67 van het Wetboek), hetzij in de bijzondere rekening (toepassing van artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992 met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, ter uitvoering van de artikelen 52, 53, 53ter, 53octies, 53nonies, 54, 58, 70 en 91 van het Wetboek), of nog in enig ander document, zoals een regularisatiebeslissing, waarin de ambtenaren van de administratie bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde aan de belastingschuldigen het bestaan van een fiscale schuld meedelen » (*ibid.*, pp. 7-9).

B.1.4. Krachtens artikel 85, § 1, vierde en vijfde lid, van het BTW-Wetboek, zoals ingevoerd door artikel 14 van de wet van 2 mei 2019 « houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de belastingvermindering voor giften » is de administratie vrijgesteld van de verzending van de verantwoording van de btw-schuld wanneer de schuld voortvloeit uit de aangifte van de belastingplichtige of wanneer de belastingplichtige de schuld heeft erkend. In die gevallen geldt de aangifte of de schuldenkenning als kennisgeving van de verantwoording van de btw-schuld.

B.1.5. De kennisgeving van de verantwoording geschiedt bij gewone brief (artikel 85, § 1, zesde lid, van het BTW-Wetboek) of, mits de belastingschuldige daartoe zijn uitdrukkelijke toestemming geeft, op elektronische wijze (artikel 85, § 1, zevende lid, van het BTW-Wetboek).

Zodra het innings- en invorderingsregister uitvoerbaar wordt verklaard, wordt de opname van de fiscale schuld in dat register aan de belastingschuldige ter kennis gebracht door de

verzending, onder gesloten omslag, van een innings- en invorderingsbericht, dat de datum van uitvoerbaarverklaring van het innings- en invorderingsregister vermeldt (artikel 85, § 3, eerste lid, van het BTW-Wetboek). Net als met betrekking tot de verantwoording van de btw-schuld kan de belastingplichtige instemmen met een elektronische verzending van het innings- en invorderingsbericht (artikel 85, § 3, tweede lid, van het BTW-Wetboek).

B.1.6. De verjaringstermijn voor de vordering tot voldoening van de belasting, van de nalatigheidsinteressen en van de administratieve geldboeten bedraagt in beginsel drie jaar (artikel 81*bis*, § 1, van het BTW-Wetboek), behoudens in geval van vermoedens van belastingontduiking. Indien de btw-schuld wordt opgenomen in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister, is de verjaring van de vordering tot voldoening van de schuld slechts verkregen na het verstrijken van een termijn van vijf jaar, te rekenen vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het register (artikel 23, § 2, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen).

Ten gronde

B.2. Het verwijzende rechtscollege vraagt het Hof of artikel 85, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, indien die bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat de rechten van de Schatkist in het gedrang komen in geval van een nakende verjaring van de belastingschuld, ongeacht of die nakende verjaring het gevolg is van een fout of een nalatigheid van de administratie dan wel van omstandigheden die niet te wijten zijn aan de administratie.

Het Hof onderzoekt de in het geding zijnde bepaling in de interpretatie die het verwijzende rechtscollege eraan geeft, die niet kennelijk onjuist is.

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

B.3.2. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie verzet zich ertegen dat categorieën van personen die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties

bevinden, op identieke wijze worden behandeld zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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 geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. De in het geding zijnde bepaling verplicht de administratie ertoe om uiterlijk een maand vóór de opname van de belastingschuld in het innings- en invorderingsregister de verantwoording van de belastingschuld aan de belastingplichtige ter kennis te brengen, behalve indien de rechten van de Schatkist in het gedrang komen, bijvoorbeeld in geval van een nakende verjaring van de belastingschuld, in welk geval zij uiterlijk op het ogenblik dat de belastingschuld in het innings- en invorderingsregister wordt opgenomen aan de belastingschuldige ter kennis moet worden gebracht.

B.5. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale wetgever om, wanneer hij een belastingstelsel invoert, de geëigende procedures en termijnen voor de invordering te bepalen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. De identieke behandeling die wordt ingevoerd moet evenwel berusten op een redelijke verantwoording en mag niet leiden tot onevenredige beperkingen van de rechten van de betrokken personen.

B.6. Uit de in B.1.2 en B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de in het geding zijnde bepaling past binnen de doelstelling om de invorderingsprocessen inzake de btw-schulden te vereenvoudigen, teneinde bij te dragen tot een efficiëntere invordering en inning van die schulden. Door de administratie vrij te stellen van de verplichting om de verantwoording van de belastingschuld uiterlijk een maand voor de opname van de belastingschuld in het innings- en invorderingsregister aan de belastingplichtige ter kennis te brengen, beoogt de wetgever eveneens de effectieve inning van de btw-schulden te verzekeren. Dit zijn legitieme doelstellingen van algemeen belang.

B.7.1. De goede werking van het belastingstelsel, en uiteindelijk van de overheid die ermee belast is middels belastingen taken van algemeen belang te vervullen, veronderstelt dat

de bij wet bepaalde belastingen door de belastingplichtigen op correcte wijze worden betaald en daadwerkelijk door de overheid worden geïnd. Het vestigen van een aanslag of het innen van een belasting in de gevallen waarin die belasting krachtens de wet verschuldigd is, is een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet wordt gewaarborgd. Bovendien wordt het btw-stelsel in sterke mate beheerst door de bepalingen uit de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde », op grond waarvan de lidstaten alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dienen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun respectieve grondgebied volledig wordt geïnd (HvJ, 14 oktober 2021, C-360/20, *Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației t. NE*, ECLI:EU:C:2021:856, punt 36; grote kamer, 2 mei 2018, C-574/15, *Mauro Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, punten 26 en 27; grote kamer, 20 maart 2018, C-524/15, *Luca Menci*, ECLI:EU:C:2018:197, punten 18 en 19; grote kamer, 8 september 2015, C-105/14, *Ivo Taricco e.a.*, ECLI:EU:C:2015:555, punten 36-40).

B.7.2. Zoals ook wordt vermeld in de in B.1.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding, ontstaat inzake btw de belastingschuld krachtens de wet, door het stellen van de aan de btw onderworpen handeling, zonder enig optreden van de fiscale administratie. Is de handeling gesteld, dan is de belasting verschuldigd. De in het geding zijnde bepaling en de eventuele onregelmatigheden die de administratie bij de toepassing daarvan begaat, zijn slechts aan de orde bij gebrek aan vrijwillige betaling van de belasting door de belastingplichtige; zij beïnvloeden als dusdanig enkel de uitvoerbare titel met het oog op de invordering van de belastingschuld, niet de verschuldigdheid van de belasting (Cass., 12 december 2019, ECLI:BE:CASS:2019:ARR.20191212.1N.4; 23 december 2016, ECLI:BE:CASS:2016:ARR.20161223.2; 9 oktober 2014, ECLI:BE:CASS:2014:ARR.20141009.12; 22 mei 2014, ECLI:BE:CASS:2014:ARR.20140522.9; 3 maart 2011, ECLI:BE:CASS:2011:ARR.20110303.1); zij beïnvloeden enkel een verjaringstermijn voor de invordering van de belastingschuld, niet een aanslagtermijn, die ertoe strekt de bevoegdheid van de overheid om de belastingschuld vast te stellen in de tijd te gaan beperken.

B.7.3. Gelet op het voorgaande is het redelijk verantwoord dat de wetgever niet uitdrukkelijk heeft bepaald dat de uitzondering op de verplichting tot voorafgaande kennisgeving van de verantwoording van de belastingschuld aan de belastingplichtige niet kan

worden toegepast wanneer de bedreiging van de rechten van de Schatkist door een nakende verjaring van de belastingschuld het gevolg is van een fout of een nalatigheid van de administratie.

B.8. Het Hof dient nog te onderzoeken of de in het geding zijnde bepaling de rechten van de belastingplichtige niet op een onevenredige wijze beperkt.

B.9.1. De uitdrukkelijke motivering van een individuele bestuurshandeling laat de bestuurse toe de juridische en feitelijke overwegingen die eraan ten grondslag liggen, te begrijpen. Zij is een recht van de bestuurse, aan wie aldus een bijkomende waarborg wordt geboden tegen bestuurshandelingen met individuele strekking die willekeurig zouden zijn.

B.9.2. De in het geding zijnde bepaling ontnemt de belastingplichtige niet de mogelijkheid om kennis te nemen van de verantwoording van de belastingschuld, maar heeft enkel tot gevolg dat de belastingplichtige pas uiterlijk op het ogenblik van de opname in het innings- en invorderingsregister daarvan kennis kan nemen. Doordat de administratie een aanmaning tot betaling dient te versturen naar de belastingplichtige alvorens zij tot gedwongen tenuitvoerlegging kan overgaan (artikel 13, § 1, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen), heeft die belastingplichtige de mogelijkheid om de verantwoording van de belastingschuld te bestuderen en te beoordelen of er aanleiding toe bestaat de beroepen in te stellen waarover hij beschikt. Zoals blijkt uit de in B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding, hoeft die verantwoording bovendien niet noodzakelijk op de in artikel 85, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek bedoelde wijze aan de belastingplichtige ter kennis te worden gebracht, maar kan dat, zoals onder het vroegere stelsel van het dwangbevel al het geval was, ook al in een vroegere fase van de administratieve invorderingsprocedure gebeuren, bijvoorbeeld via de opname in een regularisatiebeslissing of in enig ander document waarin het bestaan van een fiscale schuld wordt meegedeeld, zoals een proces-verbaal (op grond van artikel 59, § 1, van het BTW-Wetboek) of in het kader van een contactname met de btw-administratie, en waarop de belastingplichtige in beginsel kan antwoorden (*Vr. en Antw.*, Kamer, 2021-2022, 25 mei 2022, QRVA 55-086, pp. 151-154). Uit die parlementaire voorbereiding blijkt ook dat het niet-eerbiedigen van de termijn van een maand tussen de kennisgeving en de uitvoerbare titel de uitzondering vormt en dus op een restrictieve manier moet worden toegepast.

B.9.3. Voorts beschikt de belastingplichtige over de mogelijkheid om een niet-schorsend administratief beroep in te stellen bij de minister van Financiën (artikel 84, eerste lid, van het BTW-Wetboek). Ook een beroep op de fiscale bemiddelingsdienst blijft mogelijk na de opname van de BTW-schuld in het innings- en invorderingsregister (artikel 84^{quater} van het BTW-Wetboek en artikel 116 van de wet van 25 april 2007 « houdende diverse bepalingen (IV) »). Een ontvankelijke aanvraag tot fiscale bemiddeling schorst overigens alle middelen van tenuitvoerlegging (artikel 116, § 1/2, van dezelfde wet van 25 april 2007).

B.9.4. Daarnaast beschikt de belastingplichtige over rechtsmiddelen tegen de opname van de BTW-schuld in het innings- en invorderingsregister. De belastingplichtige kan door het aantekenen van verzet (artikel 19, § 2, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen) alle grieven, onder meer betreffende de grond van de belasting, de onregelmatigheden in de onderzoeksfase en de invordering zelf bij een rechter met volle rechtsmacht aanvoeren. De tenuitvoerlegging van het innings- en invorderingsregister wordt ook gestuit door de verzetsprocedure.

De fiscale administratie moet in het kader van de invordering van een belastingschuld eveneens de algemene beginselen van behoorlijk bestuur eerbiedigen, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel.

B.9.5. Uit het voorgaande volgt dat de in het geding zijnde bepaling de rechten van de belastingplichtige niet op een onevenredige wijze beperkt.

B.10. Artikel 85, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 85, § 1, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 november 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen