

Temporele modulering van (fiscale) arresten: pleidooi voor onderbouwde handhavingsbeslissingen

Felix DESMYTTERE

Doctorandus, Instituut voor Belastingrecht, UGent

Charlotte MESKENS

Doctoranda, Instituut voor Belastingrecht, UGent

Advocaat Tiberghien

De auteurs wensen prof. Bruno PEETERS te bedanken voor zijn interessante inzichten en nuttige bemerkingen.

bij kunnen worden geplaatst. De uitspraak is geen alleenstaand geval en heeft de kwestie opnieuw brandend actueel gemaakt. Deze bijdrage poogt dieper in te gaan op de onderliggende problematiek, door enkele juridische vraagstukken op te helderen en kritische bedenkingen te formuleren over de fiscale jurisprudentie van het Grondwettelijk Hof.

INHOUD

| | | |
|------|---|----|
| 1. | Inleiding | 6 |
| 1.1. | Vernietiging van de taks op effectenrekeningen | 6 |
| 1.2. | De temporele modulering van fiscale (vernietigings-) arresten | 7 |
| 2. | De handhavingsbevoegdheid van nationale rechtscolleges | 7 |
| 2.1. | Het Grondwettelijk Hof | 7 |
| 2.2. | De Raad van State | 9 |
| 3. | De handhavingsbevoegdheid van supranationale rechtscolleges | 10 |
| 3.1. | Hof van Justitie | 10 |
| 3.2. | Europees Hof voor de Rechten van de Mens | 11 |
| 4. | Rechtsvaardigingsgronden voor een temporele modulering | 12 |
| 4.1. | Legitimititeit van de rechtsvaardigingsgronden | 12 |
| 4.2. | Belangenafweging <i>in concreto</i> | 13 |
| 5. | Aandachtspunten bij de toepassing van de handhavingsbevoegdheid | 14 |
| 5.1. | Discretionaire bevoegdheid | 14 |
| 5.2. | Kwaliteitsgaranties voor de handhavingspraktijk | 15 |
| 6. | Preventieve en <i>post factum</i> -remedies | 17 |
| 6.1. | De preventieve schorsing | 17 |
| 6.2. | <i>Post factum</i> -remedies | 18 |
| 7. | Supranationale beperkingen aan de handhavingsbevoegdheid | 20 |
| 7.1. | Het Hof van Justitie | 20 |
| 7.2. | Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens | 23 |
| 8. | Conclusie | 28 |

*Een inleidend gedeelte (punt 1) gaat summier in op de totstandkoming van de taks op effectenrekeningen en het daaropvolgende vernietigingsarrest. In dit onderdeel wordt ook het actuele belang van het onderwerp uiteengezet. Vervolgens (punt 2) wordt *pro memorie* stilgestaan bij de handhavingsbevoegdheid van de rechtscolleges uit het Belgische rechtsbestel (het Grondwettelijk Hof en de Raad van State), en van de supranationale rechtscolleges (punt 3) (het Hof van Justitie en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens). Hoewel de nadruk van deze bijdrage op het Grondwettelijk Hof wordt gelegd, vergemakkelijkt deze omschrijving een latere vergelijking tussen rechtscolleges onderling. De wisselwerking tussen nationale en supranationale rechtscolleges maakt een bevoegdheidsomschrijving ook opportuun. Daarna (punt 4) wordt *conceptueel*, *in abstracto*, stilgestaan bij de rechtsvaardigheidsgronden die het Grondwettelijk Hof frequent aanhaalt in zijn fiscale rechtspraak. In een volgend onderdeel (punt 5) worden enkele aandachtspunten met betrekking tot de praktische toepassing van de handhavingsbevoegdheid ter attentie van de lezer gebracht, waarbij ook enkele suggesties geformuleerd zullen worden. Daaropvolgend (punt 6) wordt dieper ingegaan op de internrechtelijke mogelijkheden om, preventief, dan wel *post factum* op te treden tegen een genomen handhavingsbeslissing. Tot slot (punt 7) wordt de handhavingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof door een (kritische) supranationale bril bekeken, waarna (punt 8) een algemene conclusie geformuleerd wordt.*

De rechtstreekse aanleiding voor deze bijdrage is het recente vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof waarbij het de felbevochten taks op effectenrekeningen integraal naar de prullenmand verwijst.¹ Tegelijkertijd handhaaft het de gevolgen van de vernietigende bepaling, een praktijk die meer en meer gangbaar wordt in fiscale zaken en waar terecht vraagtekens

1. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019.

1. Inleiding

1.1. Vernietiging van de taks op effectenrekeningen

1. De omstreden totstandkoming van de taks op effectenrekeningen. – De taks op effectenrekeningen heeft een woelige totstandkoming gekend. De belasting is ontstaan als onderdeel van het *zomerakkoord* met het oog op een rechtvaardige fiscaliteit. In eerste instantie maakte de taks deel uit van het voorontwerp van programmawet.² Uit een eerste advies van de Raad van State bleek toen al dat er tal van discriminaties voorhanden waren waarvoor geen verantwoording kon worden gevonden in het licht van het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.³ Als reactie op het advies poogde de wetgever de teksten te verduidelijken en werd de reikwijdte van de taks aangepast. In een tweede advies van de Raad van State bleef een heel aantal bezwaren echter overeind.⁴ Uiteindelijk werd de tekst zonder noemenswaardige wijzigingen aangenomen en ingevoerd door de wet van 7 februari 2018 houdende de invoering van een taks op de effectenrekeningen.⁵

2. Doek valt over de taks op effectenrekeningen.

– De taks op effectenrekeningen was al snel het voorwerp van verschillende vernietigingsberoepen bij het Grondwettelijk Hof. De aangevoerde middelen hadden onder meer betrekking op de schending van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel (art. 10 en 11 Gw.), alsook op de eventuele schending van het beginsel van het vrije dienstenverkeer en vrije kapitaalverkeer (resp. art. 56 en 63 VWEU). In zijn arrest van 17 oktober 2019 oordeelde het Grondwettelijk Hof dat, hoewel de wetgever mag streven naar meer fiscale rechtvaardigheid door een taks op de grotere vermogens op te leggen, hij daarbij steeds het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie moet respecteren. De taks op effectenrekeningen vertoonde volgens het Grondwettelijk Hof op dit vlak talrijke tekortkomingen.

Vooreerst was de belasting uitsluitend verschuldigd wanneer een persoon “bepaalde (limitatief opgesomde) financiële instrumenten”⁶ op een effectenrekening had staan. Als er andere dan deze financiële instrumenten (bv. opties, *futures*, *swaps*) en vastgoedcertificaten op een effectenrekening stonden, was de taks

op effectenrekeningen niet verschuldigd. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dan ook dat de verschillen in de behandeling berusten op beleidskeuzes die kennelijk onredelijk zijn.⁷ Verder ontsnapten ‘aandelen op naam’, die niet ingeschreven waren op een effectenrekening aan het toepassingsgebied van de heffing, daar zij enkel van toepassing was op aandelen die ingeschreven waren op een effectenrekening. Ook dit verschil was volgens het Grondwettelijk Hof niet redelijk verantwoord.⁸ Ten slotte had het Hof bezwaren tegen het vermoeden van proportionaliteit binnen eenzelfde effectenrekening. Op deze manier kon een persoon die over financiële instrumenten beschikte met een gemiddelde waarde van minstens 500 000 EUR aan de belasting ontsnappen wanneer de effectenrekening op naam van verschillende titularissen stond, terwijl de (enige) houder van een effectenrekening niet over dergelijke mogelijkheid beschikte. Opnieuw oordeelde het Grondwettelijk Hof dat dergelijke behandeling berust op een beleidskeuze die kennelijk onredelijk is.⁹

Daar de betreffende bepalingen onder meer betrekking hadden op de belastbare materie van de heffing, evenals op bepaalde aspecten van de heffingsgrondslag van die taks, was het Grondwettelijk Hof van oordeel dat de belasting in zijn geheel vernietigd moest worden daar zij niet meer geheven kon worden.¹⁰ Vermits het onderzoek van de overige door de verzoekende partijen aangevoerde middelen volgens het Hof niet had kunnen leiden tot een ruimere vernietiging, besloot het Hof deze middelen niet verder te onderzoeken.¹¹ Nochtans had de behandeling van de overige, door de verzoekende partijen opgeworpen (Europeesrechtelijke) argumenten een belangrijke impact kunnen hebben op de temporele werking van het arrest.¹²

3. De temporele werking van het arrest. – Het Grondwettelijk Hof besluit zijn arrest met de temporele aspecten van de vernietiging. In de lijn met andere fiscale arresten besluit het Hof “teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve gevolgen en met het gerechtelijke contentieux die uit het vernietigingsarrest zouden kunnen voortvloeien”, dat de gevolgen van de vernietigde bepalingen moeten worden gehandhaafd voor de taks die verschuldigd is voor de referentieperiodes die eindigen vóór of op 30 september 2019.¹³ Dit heeft tot gevolg dat voor de referentieperiodes die reeds verstreken waren en

2. *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-2837/001.

3. *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-2746/001.

4. *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-2837/001.

5. *BS* 9 maart 2018 (err. *BS* 14 maart 2018). De wet trad in werking op 10 maart 2018.

6. Art. 152, 2° W.Taksen (aandelen, obligaties, rechten van deelneming in gemeenschappelijke beleggingsfondsen, aandelen in beleggingsvennootschappen, kasbons en warrants).

7. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.23.-B.24.

8. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.31.

9. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.36.

10. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.38.2.-B.39.

11. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.40.

12. Zie *infra*, punt 7.

13. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.41.

waarvoor de belasting reeds werd betaald¹⁴, de betaalde bedragen in principe niet meer teruggevorderd moest kunnen worden. Bovendien moesten voor de referentieperiodes die zijn afgesloten ten laatste op 30 september 2019, en waarvan de betalings- en aangiftermijn nog niet verstreken waren op het ogenblik van publicatie van het arrest, de heffing nog worden aangegeven en betaald. Enkel voor de referentieperiode die van start ging vanaf 1 oktober 2019 vond de taks op effectenrekeningen geen toepassing meer.

1.2. De temporele modulering van fiscale (vernietigings-)arresten

4. De fiscale pyrrusoverwinning. – De vernietiging van de taks op effectenrekeningen vormde in zekere zin de kroniek van een aangekondigde dood. Van bij het ontstaan van de taks was het immers reeds duidelijk dat er verschillende discriminaties voorhanden waren. Toch besliste het Grondwettelijk Hof de gevolgen van de vernietigde bepalingen te handhaven. Dit doet vragen rijzen met betrekking tot de invulling van de handhavingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof. Het Hof beschikt als een van de hoogste rechtscolleges in het Belgisch rechtsbestel over de exclusieve bevoegdheid om de door het parlement aangenomen wetten of decreten te toetsen aan de Grondwet, de hoogste nationale rechtsnorm.¹⁵ Het Grondwettelijk Hof moet zich, wanneer een vordering ontvankelijk is, buigen over diverse maatschappelijk geladen onderwerpen. Een arrest geveld door het Grondwettelijk Hof heeft dan ook een grote maatschappelijke impact, hetgeen niet zelden aanleiding geeft tot heel wat debat en controverse. Ook fiscale wetgeving ontsnapt niet aan het toezicht van het Grondwettelijk Hof, waardoor belastingwetten of -decreten behept met ongrondwettigheden, vernietigd kunnen worden. Op deze manier werden recent o.a. de onderscheiden toepassing van de vrijstelling van btw voor medische en paramedische beroepen, de taks op effectenrekeningen, de btw op kansspelen, de fairnesstaks en de turteltaks naar de prullenmand verwezen.

In het bijzonder wanneer een vernietigingsarrest betrekking heeft op een belastingwet, kan de principiële retroactieve werking van dergelijk arrest een belangrijke impact hebben op de financiële positie van

de belastingplichtige of de overheid. Om hieraan te remediëren beschikt het Grondwettelijk Hof over de bevoegdheid om de retroactiviteit van zijn arresten te temperen d.m.v. een handhavingsbeslissing.¹⁶ Hoewel de wetgevende akte in die hypothese vernietigd is, blijven de gevolgen die zij teweegbracht (d.i. administratieve besluiten of beslissingen en rechterlijke uitspraken) bestaan.¹⁷ De ongrondwettige belasting wordt bijgevolg niet terugbetaald, of zal voor een bepaalde referentieperiode verschuldigd blijven. De fiscale arresten waarbij het Hof de gevolgen van de vernietigde bepaling handhaaft, worden (zoals hierboven geschetst) al te vaak gekenmerkt door een gebrekkige motivering van de rechtvaardigheidsgronden *in concreto*, die soms in een stijlformule lijkt te vervallen. Ter rechtvaardiging verwijst het Grondwettelijk Hof immers stevast naar “het vermijden van budgettaire en administratieve gevolgen”.¹⁸ De rechtsonderhorige krijgt de indruk dat de handhaving een automatische wordt, wat nefast is voor de rechtszekerheid, en daarom in de rechtsleer terecht als problematisch wordt bestempeld.¹⁹

2. De handhavingsbevoegdheid van nationale rechtscolleges

2.1. Het Grondwettelijk Hof

5. De principiële retroactieve werking van vernietigingsarresten. – Een vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof werkt in principe met terugwerkende kracht (d.i. retroactief, *ex tunc*). Bovendien hebben arresten een absoluut gezag van gewijsde en zijn zij bindend voor eenieder (*erga omnes*) vanaf hun bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.²⁰ Als gevolg van een vernietigingsarrest zal de norm (of een deel ervan) geacht worden nooit te hebben bestaan, waardoor de rechtsgeldigheid van administratieve beslissingen of besluiten en rechterlijke beslissingen gebaseerd op deze normen ook in het gedrang komt.²¹ Wanneer een belastingwet vernietigd wordt, komen de op grond van deze ongrondwettige bepaling geheven belastingen onder druk; de belastingplichtige betaalde immers een ongrondwettige belasting.

14. Het betreft de referentieperiode van 10 maart 2018 tot 30 september 2019.

15. Art. 1 Bijz.W. 6 augustus 1989.

16. Art. 8, § 3 Bijz.W. 6 januari 1989.

17. Zie *infra*, randnr. 6.

18. Zie GwH 9 februari 2017, nr. 13/2017, r.o. B.16.; GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, r.o. B.13.; GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018, r.o. B.40.1.; GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, r.o. B.16.; GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.41. M.b.t. andere dan fiscale arresten waar dergelijke motivatie gehanteerd worden, zie *infra*, voetnoot 84.

19. S. VERSTRAELEN, “The Interplay of Temporal Effects of Judicial Decisions within the Belgian Legal Order” in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge-Antwerpen-Portland, Intersentia, 2014, (37) 40; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 331, nr. 479; J. RIEMSLAGH, “De handhaving van gevolgen door het Grondwettelijk Hof inzake btw op online kansspelen: een goede daad blijft niet ongestraft” (noot onder GwH 8 november 2018), *TFR* 2019, 631-637; L. VANHEESWIJCK, “Wat na de vernietiging van de effectentaks”, *TFR* 2019, (975) 975.

20. Art. 9, § 1 Bijz.W. 6 januari 1989.

21. Als gevolg van de vernietiging van de rechtsnorm kunnen administratieve beslissingen of besluiten en rechterlijke beslissingen uit de rechtsorde verwijderd worden, ex artt. 10 tot 18 Bijz.W. 6 januari 1989 (zie GwH 8 november 2018, nr. 155/2018, r.o. B.3.2.). Het feit dat de bepaling werd vernietigd, leidt er immers toe dat de administratieve beslissingen of besluiten en de rechterlijke beslissingen hun rechtsgeldigheid verloren hebben, doch leiden niet *ipso facto* tot het verdwijnen van deze akten uit de rechtsorde (zie R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 51).

6. Beperking op de retroactieve werking: de handhaving. – Het hoeft aldus geen uitgebreid betoog dat een vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof verregaande gevolgen kan hebben, in het bijzonder wanneer de vernietigde bepaling reeds veel gevolgen met zich heeft meegebracht, en dit zowel voor de overheid als voor de rechtsonderhorigen.²² De retroactieve werking van de vernietiging kan aldus de rechtszekerheid en de continuïteit van het bestuur in het gedrang brengen en in sommige gevallen geen billijk resultaat opleveren.²³ Om deze situatie te remediëren beschikt het Grondwettelijk Hof over de bevoegdheid om “zo het dit nodig oordeelt, bij algemene beschikking, die gevolgen van de vernietigde bepaling aan [te wijzen] welke als gehandhaafd moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die het vaststelt”.²⁴ Deze handhavingsbevoegdheid van het Hof, gebaseerd op diezelfde bevoegdheid van het Europees Hof van Justitie²⁵, vormt aldus een belangrijke *uitzondering* op de retroactieve werking van de vernietigingsarresten van het Grondwettelijk Hof.²⁶ Hoewel de ongrondwettige norm uit de rechtsorde verdwijnt, zullen de rechtsgevolgen die deze norm heeft teweeggebracht, onaangeroerd blijven.²⁷ Het Grondwettelijk Hof kan overgaan tot een *definitieve* handhaving, hetgeen impliceert dat de rechtsgevolgen die de gecontesteerde norm in het verleden (d.i. vóór de bekendmaking van het vernietigingsarrest in het *Belgisch Staatsblad*) teweeg heeft gebracht als definitief beschouwd moeten worden.²⁸ Daarnaast kan het Grondwettelijk Hof ook een *voorlopige* handhaving

uitspreken, waarbij de vernietigde norm gedurende een door het Hof bepaalde periode nog rechtsgevolgen resorteert.^{29,30} Hiermee beoogt men vooral de wetgever een bepaalde termijn te geven om aan de ongrondwettigheid te verhelpen (en eventueel een nieuwe regeling in te voeren) en in tussentijd een wettelijke lacune te vermijden.

In het geval van een handhaving vormt het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof de rechtsbasis voor de gevolgen die de vernietigde norm teweeg heeft gebracht.³¹ Op deze manier ondervangt men een potentieel juridisch vacuüm dat zou kunnen ontstaan bij een terugwerkende nietigverklaring.³² Het Grondwettelijk Hof heeft in zijn rechtspraak diverse rechtvaardigingsgronden opgeworpen die een beperking van de retroactieve werking van een vernietigingsarrest rechtvaardigen. Zo werd onder meer de rechtszekerheid, de continuïteit van het beleid, de zorg om de doelstellingen van de wet niet in gevaar te brengen, de financiële impact, de omvang en oorzaak van de vernietiging, het vermijden van een groot gerechtelijk contentieux en de administratieve en budgettaire moeilijkheden die een vernietigingsarrest teweeg kan brengen opgeworpen als rechtvaardigingsgrond.³³

7. De handhavingsbevoegdheid bij prejudiciële arresten. – In tegenstelling tot een vernietigingsarrest, heeft een arrest in het prejudicieel contentieux geen werking *erga omnes*. Initieel voorzag de Bijzondere Wet op het Grondwettelijk Hof geen mogelijkheid

22. *Parl.St.* Senaat 1983-1984, nr. 579/3, 5.
23. GwH 7 juli 2011, nr. 125/2011, r.o. B.5.4. (zie ook *Parl.St.* Kamer 1982-1983, nr. 647/4, 6 en *Parl.St.* Senaat 1984-1985, nr. 579/3, 19, waar de wetgever het voorbeeld van de vernietiging van een bouwdecreet aanhaalt. De retroactieve werking van het vernietigingsarrest heeft tot gevolg dat iedere op grond van het vernietigde decreet opgerichte bouwwerk haar rechtsgrond verliest); B. LOMBAERT, “Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d’Arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles”, *APT* 1998, (174) 174; J. THEUNIS, “Tussen wettigheid en rechtszekerheid: het laten voortbestaan van onwettigheden in het licht van het Europees Recht” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (355) 357-358.
24. Art. 8, § 3 Bijz.W. 6 januari 1989.
25. *Parl.St.* Senaat 1981-1982, nr. 246/2, 113 en 115; R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 50.
26. *Parl.St.* Senaat 1981-1982, nr. 246/2, 111 en 116; E. KRINGS, “Beschouwingen over de gevolgen van de door het Arbitragehof gewezen arresten”, *RW* 1985-1986, (481) 489; J. VELAERS, *Van Arbitragehof tot Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Maklu, 1999, 318; R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Commentaar bij artikel 8 Bijz. W. 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 50; G. ROSOUX, “Le maintien des ‘effets’ des dispositions annulées par la Cour d’arbitrage: théorie et pratique” in *Liber Amicorum Paul Martens. L’humanisme dans la résolution des conflits: utopie ou réalité?*, Brussel, Larcier, 2007, (439) 447; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liberal Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 44. Zie ook GwH 7 juli 2011, nr. 125/2011, r.o. B.5.5.; GwH 18 december 2014, nr. 185/2014, r.o. B.15.; GwH 9 februari 2017, nr. 12/2017, r.o. B.16.1. (m.b.t. het prejudicieel contentieux).
27. Het Hof beschikt daarentegen niet over de bevoegdheid om de vernietigde wet of het vernietigd decreet na de vernietiging nog nieuwe gevolgen toe te kennen (Verslag van de Commissie, *Parl.St.* Kamer 1988-1989, nr. 633/4, 26).
28. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 294, nr. 424. Zo besloot het Hof m.b.t. de taks op effectenrekeningen tot een definitieve handhaving (zie GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.41.)
29. W. VERRIJDT, “Het individueel klachtrecht voor het EHRM en voor het Grondwettelijk Hof en hun onderlinge verhouding” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (429) 460; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 298, nr. 429.
30. GwH 23 januari 2020, nr. 11/2020, r.o. B.13 en dictum.
31. Antwerpen 23 september 2019, 2018/AR/532; S. LUST en P. POPELIER, “Rechtshandhaving door het Arbitragehof en de Raad van State door de uitoefening van de vernietigingsbevoegdheid: de positieve en negatieve bijdrage aan de rechtsvorming”, *RW* 2001-2002, (1210) 1213; P. POPELIER, *Procederen voor het Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 371, nr. 797-798 en 373, nr. 804; W. VERRIJDT, “De plicht tot uitvoering van arresten van het Grondwettelijk Hof door de wetgever” in A. ALEN en S. SOTTIAUX (eds.), *Leuvense staatsrechtelijke standpunten 2*, Brugge, Die Keure, 2010, (305) 353; W. VERRIJDT, “Het individueel klachtrecht voor het EHRM en voor het Grondwettelijk Hof en hun onderlinge verhouding” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (429) 460; K.-J. VANDORMAEL, *Het Grondwettelijk Hof: Rechter of Regelgever. Analyse van de draagwijdte van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof*, Brussel, Larcier, 2015, 38, nr. 102 en 39-40, nr. 105-107; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 289, nr. 419 en 351-352, nr. 504; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHEBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 89.
32. *Parl.St.* Senaat 1982-1983, nr. 246/2, 41.
33. G. ROSOUX, “Le maintien des ‘effets’ des dispositions annulées par la Cour d’arbitrage: théorie et pratique” in *Liber Amicorum Paul Martens. L’humanisme dans la résolution des conflits: utopie ou réalité?*, Brussel, Larcier, 2007, (439) 449-450; P. POPELIER, *Procederen voor het Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 375-378, nrs. 808-814; F. BOUHON, “Le juge constitutionnel et la fiscalité négociée: le maintien des effets d’une norme annulée, applicable une seul fois” (noot onder GwH 13 maart 2008), *Rev. Dr. Ulg* 2008, (543) 567-576.

voor het Hof om bij prejudiciële arresten de gevolgen te handhaven.³⁴ De vaststelling dat de effecten van een prejudicieel arrest echter verder kunnen reiken dan de specifieke zaak³⁵, heeft de wetgever ertoe bewogen de praetoriaanse praktijk³⁶, waarbij het Hof zich bevoegd achtte om ook in het prejudicieel contentieux de gevolgen van een arrest te handhaven, wetgevend te verankeren.³⁷ In het kader van deze bijdrage wordt voornamelijk ingegaan op de handhavingsbevoegdheid in het vernietigingscontentieux.

2.2. De Raad van State

8. De handhavingsbevoegdheid van de Raad van State. – Net zoals bij het Grondwettelijk Hof hebben vernietigingsarresten van de Raad van State een *ex tunc*-werking (retroactieve werking) en gelden zij *erga omnes*.³⁸ Bij de oprichting van de Raad van State werd geen bevoegdheid voorzien om de gevolgen van vernietigde individuele akten of reglementen te handhaven. Sinds de hervorming van de Raad van State voorziet artikel 14ter RvS-wet wel in dergelijke bevoegdheid.³⁹ De Raad kan, “op verzoek van een verwerende of tussenkomende partij, en als de afdeling bestuursrechtspraak het nodig oordeelt, de gevolgen van de vernietigde individuele akten of, bij wege van algemene beschikking die gevolgen van de vernietigde reglementen [aanwijzen], die als definitief moeten worden beschouwd of voorlopig gehandhaafd worden voor de termijn die ze vaststelt”.⁴⁰ Hoewel deze bevoegdheid gelijkaardig is aan, en gebaseerd is op, de bevoegdheid die de bijzondere wetgever het Grondwettelijk Hof toekende⁴¹, wordt de bevoegdheid van de Raad van State in het vervolg van de bepaling gedetailleerder omschreven. Artikel 14ter, lid 2 RvS-wet bepaalt dat “de handhavingsmaatregel enkel kan worden bevolen om uitzonderlijke redenen die een

aantasting van het legaliteitsbeginsel rechtvaardigen, en dit bij een met bijzondere redenen omklede beslissing en na een tegensprekelijk debat”. Bovendien bepaalt de wet dat de beslissing rekening kan houden met de belangen van derden.

In tegenstelling tot wat voor het Grondwettelijk Hof het geval is, wordt de belangenafweging die met een handhavingsbeslissing van de Raad van State gepaard gaat impliciet door de wet voorgeschreven.⁴² Deze afweging bestaat erin een billijk evenwicht te vinden tussen het belang dat elke situatie die strijdig is met het recht wordt verholpen en de bekommernis dat bestaande toestanden en gewekte verwachtingen na verloop van tijd niet meer in het gedrang worden gebracht.⁴³ Deze bevoegdheid moet met wijsheid en omzichtigheid worden gehanteerd⁴⁴, en slechts in “uitzonderlijke omstandigheden” kan tot een handhaving overgegaan worden.⁴⁵ In tegenstelling tot het Grondwettelijk Hof beschikt de Raad van State niet over de bevoegdheid om ambtshalve over te gaan tot een handhaving. De wettelijke verankering van de verplichting tot motivering en het voeren van een tegensprekelijk debat is ook uniek bij de Raad van State. Desalniettemin gaat een meerderheid in de rechtsleer er – o.i. terecht – van uit dat ook de handhavingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof onderworpen is aan deze vereisten.⁴⁶ Men beoogde aldus te verhinderen dat er een automatisme zou ontstaan waarbij de Raad van State stelselmatig de handhaving van de gevolgen zou koppelen aan de vernietiging van de individuele akte. Uit de praktijk blijkt dat de Raad van State, gezien de strikte toepassingsvoorwaarden, deze techniek niet misbruikt en slechts bij uitzonderlijke omstandigheden die de aantasting van het wettelijkheidsbeginsel rechtvaardigen de gevolgen van zijn beslissingen gaat handhaven.⁴⁷

34. Wetgevend initiatief dat beoogde deze bevoegdheid toe te kennen aan het Grondwettelijk Hof was onsuccesvol (*Parl.St.* Senaat 2002-2003, nr. 2-897/6).

35. Art. 26, § 2, lid 2, 2° Bijz.W. 6 januari 1989.

36. Het Grondwettelijk Hof had zich de bevoegdheid toegekend om ook in het prejudiciële contentieux de gevolgen van zijn arrest te handhaven (zie hierover *in extenso* S. VERSTRAELEN, “Toen barstte de bom: het Grondwettelijk Hof handhaaft in een prejudicieel arrest de gevolgen van een vastgestelde onwettigheid”, *RW* 2011-2012, 1230-1241; H. BORTELS, “Het Grondwettelijk Hof, een buitengewone wetgever” (noot onder GwH 7 juli 2011), *TBP* 2012, 42-50; S. VERSTRAELEN, “Ongrondwettige lacunes en handhavingsmaatregelen: decreetgever, let u even op alstublieft?” (noot onder GwH 3 april 2013), *RW* 2015-2016, 824-830; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 335-344, nrs. 485-494).

37. Dit heeft geleid tot de invoering van een derde lid in art. 28 Bijz.W. 6 januari 1989, zie *Parl.St.* Senaat 2015-2016, 6-273/3.

38. A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 1299, nr. 1326 en 1305, nr. 1330.

39. Zie *in extenso* J. THEUNIS, “Handhaving van de gevolgen van een vernietigde bestuurshandelingen door de Raad van State” in M. VAN DAMME (ed.), *De hervorming van de Raad van State*, Brugge, Die Keure, 2014, 95-124 en A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME en J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 1308, nr. 1330, en de verwijzingen aldaar opgenomen (in het bijzonder voetnoot 395).

40. Art. 14ter, lid 1 RvS-wet.

41. *Parl.St.* Kamer 1995-1996, nr. 644/4, 3.

42. *Parl.St.* Kamer 2013-2014, 53-3233/004, 23.

43. GwH 20 december 2012, nr. 154/2012, r.o. B.4.-B.6.

44. RvS 30 oktober 2006, nr. 164.258; RvS 8 november 2006, nr. 164.522 (gedurende de voorbereidingen voorafgaand aan de RvS-wet werd gewezen op het gematigd gebruik van de handhavingsbevoegdheid door andere rechtscolleges, zie *Parl.St.* Senaat 1995-1996, nr. 1-321/2, 7).

45. De toevoeging van de vereiste dat de handhavingsbeslissing slechts in “uitzonderlijke omstandigheden” uitgesproken kan worden, werd gedurende de voorbereidende werkzaamheden, en wordt, sterk bekritiseerd (S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 315, nr. 453).

46. Zie *infra*, randnrs. 19 e.v..

47. A. COPPENS, “Commentaar bij artikel 14ter RvS-Wet” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 41, nr. 49; M. DALEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 44; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 314, nr. 452 en 324, nr. 468; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 81 en 83.

3. De handhavingsbevoegdheid van supranationale rechtscolleges

3.1. Hof van Justitie

9. De invloed van het Hof van Justitie op het Belgisch rechtsbestel. – Het Hof van Justitie doet uitspraak inzake een door een lidstaat, een instelling of een natuurlijke of rechtspersoon ingesteld beroep, of bij wijze van prejudiciële beslissing over de uitlegging van het Unierecht en over de geldigheid van door de instelling vastgestelde handelingen.⁴⁸ Hieronder wordt op summere wijze ingegaan op de mogelijkheid om de gevolgen te handhaven binnen ieder van deze procedures, daar zij een significante impact kunnen hebben op de positie van de rechtsonderhorige en de nationale rechter.

3.1.1. Vernietigingsarresten

10. De handhavingsbevoegdheid bij vernietigingsarresten. – Vernietigingsarresten van het Hof van Justitie hebben, net zoals deze van het Grondwettelijk Hof, een effect *ex tunc* en *erga omnes*.⁴⁹ Zij hebben immers een declaratoire werking. Een matiging is terug te vinden in artikel 264, lid 2 VWEU dat de mogelijkheid biedt om, indien het Hof dit nodig oordeelt, de gevolgen van de vernietigde handeling aan te duiden die als definitief worden beschouwd.⁵⁰ Bij *uitzondering* kan het Hof immers, met toepassing van het algemeen beginsel van rechtszekerheid, een beperking stellen aan de retroactieve werking van de uitspraak waardoor te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen niet opnieuw in geding kunnen worden gebracht.⁵¹ Het Hof motiveert dergelijke handhavingsbeslissingen steeds onder het mom van (dwingende of gewichtige) redenen van rechtszekerheid⁵², waarbij het begrip ‘rechtszekerheid’ verschillende invullingen kan krijgen.^{53,54}

Verzoekende partijen en andere hangende gedingen worden niet uitgesloten van een dergelijke

handhavingsbeslissing.⁵⁵ Dit heeft te maken met de aard van de procedure alsook met de verzoekende partijen. Het gaat hier immers veelal om een vorm van abstracte normcontrole waaraan geen specifieke gedingen voorafgaan. Een verzoek tot nietigverklaring zal bij het Hof daarenboven meestal ingesteld worden door een andere Europese instelling.⁵⁶ Een beslissing tot handhaving van de gevolgen zal aldus in principe geen aantasting vormen van de fundamentele rechten zoals bijvoorbeeld vastgelegd in de artikelen 6 en 13 EVRM.⁵⁷

3.1.2. Prejudiciële arresten

11. Declaratoire werking van een prejudicieel arrest. – De prejudiciële procedure heeft tot doel de uniforme toepassing van het Unierecht in de lidstaten te verzekeren.⁵⁸ Rekening houdend met dit objectief, is een prejudiciële uitlegging bindend voor de verwijzende rechter en alle andere rechterlijke instanties die van het hoofdgeding kennisnemen. De uitlegging die het Hof van Justitie in het kader van een prejudiciële vraagstelling aan een bepaling geeft is *declaratief*; ze verklaart en preciseert de betekenis en strekking van het voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding⁵⁹ moet of had moeten worden verstaan en toegepast.⁶⁰ Als gevolg hiervan moet het aldus uitgelegd voorschrift door de rechter ook toegepast worden op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand zijn gekomen vóór het prejudicieel arrest.⁶¹ In de praktijk heeft een prejudicieel arrest voor de rechtsonderhorige aldus een retroactieve werking, hetgeen, gezien de mogelijks langdurige periode tussen de inwerkingtreding van het instrument en de prejudiciële vraagstelling, in bepaalde gevallen rechtsonzekerheid met zich kan meebrengen.

12. Beperkingen op de retroactieve werking van een prejudicieel arrest. – De mogelijke rechtsonzekerheid die gepaard gaat met de declaratieve werking van een prejudicieel arrest heeft het Hof van Justitie ertoe bewogen om op praetoriaanse wijze de gevolgen van

48. Art. 19, lid 3 VWEU, *jo. artt.* 263 en 267 VWEU.

49. Art. 264 VWEU (stilzweigend), zie ook S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 375, nr. 531; K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees Recht*, Mortsels, Intersentia, 2017, 671.

50. Daarbij moet evenwel opgemerkt worden dat het Hof niet enkel definitieve, maar ook voorlopige handhavingsmaatregelen steunt op artikel 264, lid 2 VWEU.

51. HvJ 24 september 1998, C-35/97, Commissie/Frankrijk, ECLI:EU:C:1998:431, punt 49.

52. Zie bv. HvJ 9 maart 1977, C-54/75, De Dapper/Parlement, ECLI:EU:C:1977:42, punt 46; HvJ 7 maart 1996, C-360/93, Parlement/Raad, ECLI:EU:C:1996:84, punt 35; HvJ 12 mei 1998, C-106/96, Verenigd Koninkrijk/Commissie, ECLI:EU:C:1998:218, punt 41; HvJ 11 september 2003, C-445/00, Republiek Oostenrijk/Raad, ECLI:EU:C:2003:445, punten 102-106.

53. HvJ 5 juni 1973, Commissie/Raad, C-81/72, ECLI:EU:C:1973:60, punt 15; HvJ 6 november 2008, Parlement/Raad, C-155/07, ECLI:EU:C:2008:605, punt 88; HvJ 5 september 2012, C-355/10, Parlement/Raad en Commissie, ECLI:EU:C:2012:516, punten 89-90; zie ook *infra*, randnrs. 15-17.

54. Hoewel het Hof van Justitie zijn vernietigingsbevoegdheid met meer terughoudendheid lijkt uit te oefenen dan het Grondwettelijk Hof, valt ook hier de summere motivering op, in de gevallen waarin zij alsnog overgaat tot het handhaven van de gevolgen. Zie o.a. HvJ 9 maart 1977, C-54/75, De Dapper/Parlement, ECLI:EU:C:1977:42, punt 46; HvJ 7 maart 1996, C-360/93, Parlement/Raad, ECLI:EU:C:1996:84, punt 35; HvJ 12 mei 1998, C-106/96, Verenigd Koninkrijk/Commissie, ECLI:EU:C:1998:218, punt 41.

55. Dit is bijvoorbeeld wel het geval in het Oostenrijks handhavingssysteem, zie *infra* randnr. 47.

56. In die zin heeft zij een *sui generis*-karakter en is zij niet zomaar te vergelijken met de vernietigingsbevoegdheid van het Grondwettelijk Hof, dewelke meer aanknopingspunten kent met de bevoegdheid van het Hof van Justitie in het prejudicieel contentieux.

57. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 375-376, nr. 532.

58. Art. 267 VWEU.

59. Of, in voorkomend geval, tot op het moment van de toetreding van de lidstaat tot de Unie.

60. HvJ 27 maart 1980, C-61/79, Denkvit Italiana, ECLI:EU:C:1980:100, punt 16.

61. HvJ 27 maart 1980, C-61/79, Denkvit Italiana, ECLI:EU:C:1980:100, punt 16; HvJ 2 februari 1988, C-24/86, Blaizot/Université de Liège e.a., ECLI:EU:C:1988:43, punt 27.

zijn arresten in de tijd te beperken.⁶² In tegenstelling tot hetgeen het geval is in het vernietigingscontentieux, bevat het VWEU immers geen mogelijkheid tot temporele modulering in het prejudicieel contentieux. Bijgevolg heeft het Hof in zijn rechtspraak de criteria uiteengezet waarbinnen het een temporele modulering van de declaratieve werking mogelijk acht. Ofschoon het Hof van Justitie hierbij de praktische gevolgen van het arrest zorgvuldig moet afwegen, moet het waakzaam zijn dat dit de objectiviteit van het recht geen geweld aandoet.⁶³ De objectiviteit van het recht mag dus niet ondermijnd worden, louter op grond van de gevolgen die een uitspraak kan hebben voor het verleden. Een temporele beperking kan bijgevolg slechts bij uitzondering uitgesproken worden.⁶⁴ Wat betreft de toepassing moet een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds *formele* criteria, en anderzijds *substantiële* criteria.

De formele criteria vereisen *in principe* dat (1) enkel het Hof van Justitie een temporele beperking kan opleggen⁶⁵, (2) een handhavingsbeslissing steeds in het eerste prejudiciële arrest waarin een uitlegging wordt gegeven aan bod moet komen⁶⁶ en (3) het Hof niet *ex officio* tot een handhavingsmaatregel kan beslissen. Omtrent de invulling van (bepaalde van) de formele criteria bestaat in de rechtsleer discussie.⁶⁷ Aangezien voor fiscaal recht de nadruk vooral op de substantiële criteria gelegd wordt, beperkt deze bijdrage zich tot een behandeling van deze tweede categorie. Inhoudelijk kan een temporele beperking slechts toegestaan worden indien (1) de procespartijen te goeder trouw waren, en (2) een retroactieve werking ‘ernstige moeilijkheden’ met zich mee zou brengen.⁶⁸

13. Belangenafweging tussen rechtszekerheid en uniforme uitlegging Unierecht. – Wanneer het Hof van Justitie deze voorwaarden *in concreto* toepast, moet het steeds een evenwicht zoeken tussen het

beginsel van een juiste en uniforme uitlegging van het Unierecht en het beginsel van de rechtszekerheid in rechtsbetrekkingen, die hoewel op basis van een onjuiste uitlegging, te goeder trouw werden onderhouden. Hoewel de vraag tot temporele beperking frequent aan het Hof van Justitie wordt voorgelegd, handhaaft het Hof slechts zeer uitzonderlijk de gevolgen van een prejudiciële beslissing.⁶⁹ De strikte invulling die het Hof van Justitie in fiscale zaken aan deze noties (en in het bijzonder aan de notie ‘ernstige moeilijkheden’) geeft, heeft een belangrijke impact voor de nationale rechter. Op deze wisselwerking wordt verder in deze bijdrage dieper ingegaan.⁷⁰

3.2. Europees Hof voor de Rechten van de Mens

14. Temporele werking van arresten van het EHRM.

– Net zoals de rechtspraak van het Hof van Justitie in het prejudiciële contentieux, is een arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in beginsel declaratief van aard. De door het Hof aan een bepaalde bepaling gegeven interpretatie wordt vanaf de inwerkingtreding van die bepaling geacht er deel van uit te maken.⁷¹ Een lidstaat ten aanzien van wie een verdragsschending is vastgesteld, moet de aangeklaagde situatie bijgevolg alsnog retroactief in overeenstemming brengen met het EVRM. Dit gegeven belet het Europees Hof voor de Rechten van de Mens echter niet om het retroactief karakter van een arrest, met verwijzing naar het rechtszekerheidsbeginsel, te beperken en derhalve de lidstaat vrij te stellen van de verplichting om schendingen te remediëren die dateren van voor de door het Hof gegeven interpretatie.⁷²

Ook het Europees Hof voor de Rechten van de Mens maakt slechts uitzonderlijk toepassing van zijn bevoegdheid om de temporele werking van zijn arresten te temperen.⁷³ Een dergelijke beperking van de

62. HvJ 8 april 1976, C-43/75, Defrenne/Sabena, ECLI:EU:C:1976:56, punten 69-75.

63. HvJ 8 april 1976, C-43/75, Defrenne/Sabena, ECLI:EU:C:1976:56, punt 71.

64. HvJ 2 februari 1988, C-24/86, Blaizot/Université de Liège e.a., ECLI:EU:C:1988:43, punt 28.

65. HvJ 27 maart 1980, C-61/79, Denkvit Italiana, ECLI:EU:C:1980:100, punt 18.

66. Dit impliceert dat het Hof van Justitie de gevolgen niet zal handhaven wanneer het in een eerder arrest m.b.t. ditzelfde instrument besliste om de gevolgen van zijn uitspraak niet te handhaven (zie HvJ 27 maart 1980, C-61/79, Denkvit Italiana, ECLI:EU:C:1980:100, punt 18; HvJ 6 maart 2007, C-292/04, Meilicke e.a., ECLI:EU:C:2007:132, punten 36-37).

67. Zie S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 391, nr. 554; D. DÜSTERHAUS, “Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law* 2017, Vol. 36, (237) 257-261; F. ALFREDO GARCIA PRATS, “Temporal Aspects of CJEU Judgments Related to Tax Matters” in W. HASLEHNER, G. KOFLER en A. RUST (eds.), *Time and Tax. Issues in International, EU and Constitutional Law in EUCOTAX Series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019, (107) 123-130.

68. Zie m.b.t. deze voorwaarden *infra*, randnr. 37-39.

69. M. LANG, “Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgments: Mission Impossible for Governments of EU Member States” in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge, Intersentia, 2014, (245) 246; D. DÜSTERHAUS, “Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law* 2017, Vol. 36, (237) 238.

70. Zie *infra*, randnr. 40.

71. EHRM 13 juni 1979, Marckx/België, ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374, § 58; EHRM 13 juli 2000, Scozzarien Giunta/Italië, ECLI:CE:ECHR:2000:0713JUD003922198, § 249; EHRM 8 april 2004, Assanidze/Georgië, ECLI:CE:ECHR:2004:0408JUD007150301, § 202 (het EHRM verwijst in zijn arrest ook naar het arrest Defrenne van het Hof van Justitie, zie *supra*, randnr. 12). Van deze theorie wordt door het Hof in zijn rechtspraak als gevolg van gewijzigde omstandigheden afgeweken, zie daarover S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 29-33, nrs. 44-52 en 425, nr. 604).

72. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens temperde voor de eerste maal de terugwerkende kracht van zijn uitspraak in het Marckx-arrest. Daarin oordeelde het Hof dat de Belgische erfenisregeling strijdig was met de artikelen 8 en 14 EVRM, aangezien ze voor natuurlijke kinderen maar een beperkt erfrecht vastlegde. In het arrest werd België er, op uitdrukkelijk verzoek van de regering, door het Europees Hof van ontslagen om rechtshandelingen of juridische situaties die dateren van voor het arrest, opnieuw te behandelen. De terugwerkende kracht van het arrest werd voor deze situaties uitgesloten en een onmiddellijke werking werd opgelegd (EHRM 13 juni 1979, Marckx/België, ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374, § 58).

73. Sinds het arrest Marckx heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zich niet meer in algemene overwegingen uitgesproken over de beperking van de terugwerkende kracht van zijn arresten. In latere arresten is de temporele beperking immers niet meer expliciet terug te vinden in de overwegingen betreffende de beoordeling van de schending van de verdragsbepalingen, maar is het zoeken in de overwegingen betreffende de behandeling van het recht op schadevergoeding of is het wachten tot een volgend arrest waarin het Hof uitspraak doet over dezelfde inhoudelijke problematiek.

terugwerkende kracht gebeurt bovendien slechts na de afweging van een aantal belangen, waarbij onder meer de rechtszekerheid en de legitieme verwachtingen van partijen worden onderzocht.⁷⁴ Daarbij zal het Hof voornamelijk in het kader van de evolutieve uitlegging van een verdragsbepaling voor een onmiddellijke temporele werking opteren. In zulke gevallen zou een nieuwe invulling de legitieme belangen van de partijen immers kunnen schaden.⁷⁵

4. Rechtvaardigingsgronden voor een temporele modulering

4.1. Legitimiteit van de rechtvaardigingsgronden

15. Handhaving ten behoeve van de rechtszekerheid.

– Iedere beslissing om de gevolgen van een vernietigingsarrest te handhaven heeft in meerdere, of in mindere mate een impact op de rechtszekerheid.⁷⁶ Het hoeft dan ook niet te verbazen dat het Grondwettelijk Hof zich herhaaldelijk (en vaak louter) beroept op “redenen van rechtszekerheid” ter motivatie van de handhavingsbeslissing.⁷⁷ Het Hof heeft in zijn rechtspraak de overweging rechtszekerheid veruitwendigd in bepaalde deelaspecten. Hieronder worden enkele van deze facetten, die in het fiscale contentieux relevant zijn, en herhaaldelijk in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof terug te vinden zijn, conceptueel benaderd. Deze overwegingen kunnen zowel betrekking hebben op openbare, als op particuliere belangen.⁷⁸

16. De beperking van de budgettaire gevolgen. – Een eerste veruitwendiging van de rechtszekerheid bestaat uit de bekommernis om de budgettaire (financiële) impact van een retroactieve vernietiging te beperken.

Een vernietigingsarrest heeft vrijwel steeds, in mindere of meerdere mate een financiële impact, zij het op de staatsfinanciën, zij het op de portemonnee van de rechtsonderhorige (de belastingplichtige).⁷⁹ Het spreekt voor zich dat een retroactieve vernietiging van rechtsregels, die reeds een lange tijd van kracht zijn in het rechtsbestel, grotere budgettaire gevolgen met zich mee zullen brengen.⁸⁰ De vaststelling dat de retroactieve werking van een vernietigingsarrest beperkt wordt op grond van budgettaire effecten van een *ex tunc*-werking, botst bij de rechtsonderhorige (belastingplichtige) vaak op het rechtvaardigheidsgevoel.⁸¹ Een handhavingsbeslissing laat dan ook vaak een wrange nasmaak achter, op zijn minst bij de persoon of entiteit die het geding bij het Grondwettelijk Hof aanhangig heeft gemaakt. Het kan toch niet zijn dat een ongrondwettige belasting niet terugbetaald wordt?

Desalniettemin vormt de overweging om op grond van de budgettaire impact de retroactieve vernietiging te matigen in principe een legitiem motief. In het bijzonder bij de vernietiging van fiscale wetgeving kan de retroactieve werking van een arrest de werking van de staat (ernstig) verstoren.⁸² De aard van dergelijke maatregelen heeft immers per definitie betrekking op het budget en de administratieve werking van de staat. Betaalde belastingen zullen als gevolg van een retroactieve werking terugbetaald moeten worden. De overheid heeft bij het opmaken van zijn begroting immers rekening gehouden met de (geschatte) inkomsten van de belasting. Als gevolg van de vernietiging loopt de overheid inkomsten mis, hetgeen een deficit in de begroting tot gevolg kan hebben. Dit tekort zal opnieuw opgevuld moet worden, hetzij door het opleggen van additionele belastingen, hetzij door het terugschroeven van de openbare dienstverlening.⁸³ Beide opties zijn uiteraard weinig aantrekkelijk. De

74. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 432, nr. 614.

75. Bemerkt dat de vereiste van voorzienbaarheid hierbij een belangrijke rol speelt. Indien er reeds belangrijke indicaties waren van een toekomstige wijziging, dan kan er moeilijk betoogd worden dat legitieme verwachtingen werden geschonden, zodat een terugwerkende kracht wel mogelijk is.

76. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 145, nr. 218; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 100.

77. Zie bv. Arbitragehof 31 maart 2004, nr. 59/2004, r.o. B.8.; Arbitragehof 14 juli 2004, nr. 132/2004, r.o. B.7.1.; Arbitragehof 22 september 2004, nr. 154/2004, r.o. B.7.; Arbitragehof 19 januari 2005, nr. 11/2005, r.o. B.8.; Arbitragehof 14 september 2006, nr. 137/2006, r.o. B.9.; Arbitragehof 21 maart 2007, nr. 49/2007, r.o. B.10.; GwH 5 december 2007, nr. 149/2007, r.o. B.26.; GwH 13 januari 2011, nr. 4/2011, r.o. B.18.; GwH 2 maart 2011, nr. 33/2011, r.o. B.11.; GwH 15 maart 2012, nr. 45/2012, r.o. B.15.; GwH 12 juli 2012, nr. 88/2012, r.o. B.39.; GwH 19 juni 2014, nr. 93/14, r.o. B.16.; GwH 7 mei 2015, nr. 57/2015, r.o. B.12.-B.13.; GwH 25 oktober 2015, nr. 139/2015, r.o. B.29.3.; GwH 14 januari 2016, nr. 2/2016, r.o. B.9.; GwH 11 mei 2016, nr. 66/2016, r.o. B.6.2.; GwH 22 november 2018, nr. 162/2018, r.o. B.9. (zie m.b.t. het aanwenden van deze motivatiegroond, *infra*, randnr. 24 e.v.).

78. GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, r.o. B.20.2.

79. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 156-158, nr. 236-239; W. PANIS, “Fairness(tax) is overrated”, *TFR* 2018, (371) 371.

80. M. LANG, “Limitations of the Temporal Effects of Judgements of the ECJ”, *Intertax* 2007, (230) 245.

81. De handhavingsbeslissingen van het Grondwettelijk Hof bleven in de rechtsleer bijgevolg niet onbesproken, zie A. COPPENS, “Fairness tax vernietigd: het venijn zit hem in de staart”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 10, 4-6; K. JANSSENS, “Fairness tax toch nog aanvechten na arrest Grondwettelijk Hof?”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 39, 10-11; W. PANIS, “Fairness(tax) is overrated”, *TFR* 2018, 371-373; K. HELLINCKX, “Grondwettelijk Hof vernietigt taks op effectenrekeningen”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 35, 1-5; K. JANSSENS, “Handhaving gevolgen van vernietigde bepaling door Grondwettelijk Hof: oude aanslag toch nog aanvechten blijkt zinloos”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 35, 8-10; K. HELLINCKX, R. ROUDASEV en F. SOETAERT, “Grondwettelijk Hof vernietigt taks op effectenrekeningen: end of story?”, *Expat News* 2019, afl. 10, 15-23; M. BRICOLU en M. BOULARD, “Vernietiging ‘TER’: wat met aansprakelijkheid Staat?”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1629, 3-6.

82. Zo wees advocaat-generaal JACOBS van het Hof van Justitie, dat een strenge houding aanneemt m.b.t. het beperken van de retroactieve werking van vernietigingsarresten op grond van financiële en budgettaire redenen (zie *infra*, randnr. 38), op het gevaar voor ernstige verstoringen voor het functioneren van de staat indien men verplicht zou worden al de geïnde belastingen terug te betalen (zie Concl. adv.-gen. F.G. JACOBS van 17 maart 2005 in HvJ 3 oktober 2006, C-475/03, Banca Popolare di Cremona, ECLI:EU:C:2005:183, punt 74-85).

83. H. VORDING en A. LUBBERS, “The ECJ retrospectivity and the Member States tax revenues”, *BTR* 2006, (107) 108; F. NANETTI en G. MAZZOTTI, “The (un)lawfulness of IRAP in the European legal system: the European Court of Justice’s potential new trends with regard to temporal limitation of its interpretative decision”, *EC Tax Review* 2006, (166) 168.

rechtmatigheid van het beperken van de budgettaire gevolgen als legitiem belang wordt dan ook, op zichzelf beschouwd, in meerdere of mindere mate, aanvaard. Er kunnen evenwel bedenkingen opgeworpen worden bij het louter verwijzen naar budgettaire overwegingen ter rechtvaardiging van een beslissing tot handhaving, zonder dit verder te staven.⁸⁴ Het is dan ook bijna een gewoonte geworden dat de overheid (of het Grondwettelijk Hof *ex officio*) zich (in het fiscale contentieux) beroept op dergelijke overwegingen om de retroactiviteit te verzachten.⁸⁵

17. Het beperken van administratieve moeilijkheden. – De bekommernis om de administratieve gevolgen van een retroactieve vernietiging te temperen vormt ook een aspect van het rechtszekerheidsbeginsel dat het Grondwettelijk Hof in fiscale arresten aanhaalt ter motivatie van zijn beslissing tot handhaving.⁸⁶ Een vernietigingsarrest kan immers een (verregaande) administratieve last creëren voor de administratieve overheden, of voor de rechtsonderhorige. Daar deze rechtvaardigheidsgrond nauw verwant is met de budgettaire overwegingen, worden zij door het Hof vaak samen ingeroepen.⁸⁷ Wanneer een ongrondwettige belasting terugbetaald moet worden, moet de overheid nagaan welke belastingplichtigen recht hebben op een terugbetaling, hoe veel deze terugbetaling bedraagt en moet het deze ook uitvoeren.⁸⁸ Dergelijke last kan in belangrijke mate het efficiënt overheidsfunctioneren belemmeren, in het bijzonder wanneer een grote hoeveelheid rechtsonderhorigen getroffen werd door de vernietigde maatregel. Daarnaast kan het beperken van de retroactieve werking voor de *rechtsonderhorige* ook belangrijke administratieve lasten met zich meebrengen. Zo wordt bijvoorbeeld ook de belastingschuldige met betrekking tot de taks op effectenrekeningen (vaak financiële instellingen die fungeren als tussenpersonen) verplicht zijn informaticasysteem op die manier te organiseren opdat hij de correcte inning van de belastingen kan bewerkstelligen. Dat een vernietiging *ex tunc* in een dergelijke situatie een volledige herwerking van de software van financiële instellingen met zich meebrengt, mag dan wel problematisch zijn vanuit verschillende

invalshoeken, doch zij is *geen* rechtstreeks gevolg van de handhavingsbeslissing en wordt bijgevolg buiten beschouwing gelaten. Bovendien houden belastingsschuldigen vaak ook zelf de vinger aan de pols, zodat zij zich reeds (administratief) kunnen voorbereiden op een eventuele terugbetaling in het geval van vernietiging van een bepaalde taks.

De overweging dat een retroactieve werking van een vernietigingsarrest een negatieve impact heeft op het gerechtelijk contentieux vormt tenslotte een combinatie van de hierboven aangehaalde veruitwendigingen van het rechtszekerheidsbeginsel.⁸⁹ De vernietiging van een wetgevende norm brengt immers de rechtsgeldigheid van de op deze norm gebaseerde beslissingen, besluiten en rechterlijke uitspraken in het gedrang.⁹⁰

4.2. Belangenafweging *in concreto*

18. Afweging tussen legaliteit en rechtszekerheid. – Logischerwijs is er geen eenduidig antwoord voorhanden op de vraag of, en in welke omstandigheden, een van de hierboven vermelde veruitwendigingen van het rechtszekerheidsbeginsel het voortouw moet nemen op het legaliteitsbeginsel. Het komt er voor het Grondwettelijk Hof aldus op aan een afweging te maken waarbij het moet nagaan of het voordeel dat uit de vernietiging voortvloeit (retroactieve werking) al dan niet buiten verhouding staat tot de verstoring die de vernietiging voor de rechtsorde met zich mee zou brengen.⁹¹ Dergelijke evenwichtsoefening is, gelet op de maatschappelijk geladen onderwerpen waarover het Hof zich moet buigen, geen evidentie en vraagt van het Hof dat het ieder belang *in concreto* in overweging neemt en naar waarde schat. De complexiteit van de belangen waarmee het Hof rekening moet houden, rechtvaardigt het opportunitesoortdeel voor het Grondwettelijk Hof.⁹² In fiscale zaken komt deze oefening vaak neer op een afweging tussen de bescherming van de staatsfinanciën en het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen.⁹³ De evenwichtstoets vormt voor het Hof een nuttig instrument

84. Zie *infra*, randnr. 25.

85. Zie bv. Arbitragehof 27 januari 1993, nr. 6/93, r.o. B.4.B.; Arbitragehof 15 mei 1996, nr. 30/96, r.o. B.5.10.; Arbitragehof 13 juni 1996, nr. 37/96, r.o. B.9.; Arbitragehof 14 juli 1997, nr. 42/97, r.o. B.52.7.; Arbitragehof 11 juni 2003, nr. 78/2003, r.o. B.7.6.; Arbitragehof 9 februari 2005, nr. 29/2005, r.o. B.12.; Arbitragehof 14 december 2005, nr. 186/2005, r.o. B.25.; GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, r.o. B.21.; GwH 30 oktober 2008, nr. 140/2008, r.o. B.11.; GwH 8 december 2011, nr. 184/2011, r.o. B.9.2.; GwH 24 mei 2012, nr. 67/2012, r.o. B.11.; GwH 14 februari 2013, nr. 7/2013, r.o. B.7.3.; GwH 13 juni 2013, nr. 85/2013, r.o. B.7.; GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, r.o. B.26.; GwH 29 januari 2014, nr. 13/2014, r.o. B.25.2.; GwH 3 april 2014, nr. 60/2014, r.o. B.9.4. jo. B.12.; GwH 17 juli 2014, nr. 113/2014, r.o. B.16.; GwH 16 juli 2015, nr. 105/2015, r.o. B.13.; GwH 17 september 2015, nr. 116/2015, r.o. B.18.2.; GwH 2 juni 2016, nr. 86/2016, r.o. B.3.2.; GwH 9 februari 2017, nr. 17/2017, r.o. B.16.; GwH 18 mei 2017, nr. 59/2017, r.o. B.18.; GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, r.o. B.13.; GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018, r.o. B.40.1.; GwH 15 maart 2018, nr. 32/2018, r.o. B.17.; GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, r.o. B.16.; GwH 21 juni 2018, nr. 77/2018, r.o. B.17.4.; GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.41.

86. Zie bv. Arbitragehof 24 maart 2004, nr. 49/2004, r.o. B.7.; GwH 17 juli 2008, nr. 104/2008, r.o. B.11.; GwH 30 oktober 2012, nr. 134/2012, r.o. B.9.; GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013, r.o. B.20.; GwH 13 juni 2012, nr. 85/2013, r.o. B.7.; GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, r.o. B.26.; GwH 30 juni 2014, nr. 96/2014, r.o. B.105.

87. Zie bv. Arbitragehof 11 juni 2003, nr. 78/2003, r.o. B.7.6.; GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018, r.o. B.40.1.; GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. B.41.

88. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 155, nr. 231.

89. Zie *supra*, randnr. 16 en 17. Zie bv. Arbitragehof 28 maart 2002, nr. 56/2002, r.o. B.11.; GwH 11 juni 2015, nr. 83/2015, r.o. B.16.; GwH 19 september 2019, nr. 120/2019, r.o. B.29.

90. Zie *supra*, randnr. 6 m.b.t. art. 10-18 Bijz.W. 6 augustus 1989.

91. Zie o.a. Arbitragehof 12 januari 2005, nr. 1/2005, B.3.1.; GwH 7 juli 2011, nr. 125/2011, B.5.5.; GwH 9 februari 2017, nr. 12/2017, B.16.1.; zie ook A. ALEN, "De overheidsaansprakelijkheid voor de fouten van de wetgever wegens schending van de Grondwet" in *Liber amicorum Michel Melchior*, Leuven, Anthemis, 2010, (851) 862 en 866; vgl. T. VANCOPPERNOLLE, *Intertemporeel Recht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2019, 568.

92. Zie *infra*, randnr. 19 m.b.t. het opportunitesoortdeel van het Grondwettelijk Hof; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 323, nr. 467.

93. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 174, nr. 267.

om ieder belang in overweging te nemen en een *case by case*-analyse te voeren.

Gedurende de wettelijke verankering van de handhavingsbevoegdheid voor het Grondwettelijk Hof in het prejudicieel contentieux werd afgestapt van het voorstel om de hierboven beschreven belangenafweging expliciet in de wetsbepaling met betrekking tot het vernietigingscontentieux en het prejudicieel contentieux op te nemen. Een en ander zou immers aanleiding kunnen geven tot interpretatieproblemen met betrekking tot de uitoefening van de bevoegdheid in het vernietigingscontentieux, in die zin dat ze de beoordelingsbevoegdheid van het Hof zou lijken te beperken.⁹⁴ Om beide bepalingen op elkaar af te stemmen werd dan ook geopteerd om in geen van beide bepalingen de belangenafweging expliciet op te nemen. Uiteraard vloeit deze toets, zoals ook uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof blijkt, wel *implicit* voort uit de handhavingsbevoegdheid en het opportuniteitsoordeel waarover het Hof beschikt.⁹⁵

5. Aandachtspunten bij de toepassing van de handhavingsbevoegdheid

5.1. Discretionaire bevoegdheid

19. Grondwettelijk Hof beschikt over opportuniteitsoordeel. – Bij de uitoefening van de handhavingsbevoegdheid kent de bijzondere wetgever het Grondwettelijk Hof een opportuniteitsoordeel toe.^{96, 97} Artikel 8, § 3 Bijz.W. 6 augustus 1989 bepaalt immers dat het Hof de gevolgen van de vernietigde norm kan handhaven “zo het dit nodig oordeelt”. Het

Grondwettelijk Hof bepaalt dus naar eigen goeddunken of het al dan niet overgaat tot een handhaving, of deze handhaving definitief of voorlopig is, en welke de draagwijdte is van de handhaving. De vermelding dat de handhaving “bij algemene beschikking” uitgesproken moet worden, beperkt de bevoegdheid van het Hof wel enigszins. Het Hof kan immers niet voor bepaalde handelingen de handhaving uitspreken, en met betrekking tot andere handelingen een retroactieve werking hanteren. Dit zou immers in strijd zijn met het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.⁹⁸ Het opportuniteitsoordeel blijkt ook uit de mogelijkheid voor het Grondwettelijk Hof om, anders dan de Raad van State⁹⁹, *ex officio* over te gaan tot de handhaving. Op het eerste gezicht lijkt het Grondwettelijk Hof aldus aan geen enkele restrictie onderworpen te zijn en kan het op autonome wijze een handhaving uitspreken.¹⁰⁰ De diversiteit aan belangen in iedere zaak, evenals de complexiteit die met veel onderwerpen gepaard gaat, rechtvaardigt dit opportuniteitsoordeel in hoofde van het Hof.

20. Een uitzondering moet restrictief geïnterpreteerd worden. – De handhaving van de gevolgen vormt een uitzondering op de principiële retroactieve werking van een arrest van het Grondwettelijk Hof.¹⁰¹ Bijgevolg moet het Hof deze bevoegdheid tot handhaving op restrictieve wijze invullen.¹⁰² Het Hof moet aldus zijn bevoegdheid met een *redelijke omzichtigheid* uitoefenen, in het bijzonder gezien de verregaande gevolgen die een handhavingsbeslissing met zich kan meebrengen (zowel voor de overheid, als voor de rechtsonderhorige).¹⁰³ Enkel wanneer “bijzondere omstandigheden” voorhanden zijn, kan het Hof de retroactiviteit van zijn arresten beperken.¹⁰⁴ De verzoeker krijgt immers ten gronde gelijk, doch keert alsnog

94. *Parl.St.* Senaat 2015-2016, nr. 6-273/3, 7-10.

95. Zie *infra*, randnr. 19.

96. B. LOMBAERT, “Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d’Arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles”, *APT* 1998, (174) 177 en 181; F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 23, nr. 22; G. ROSOUX, “Le maintien des effets’ des dispositions annulées par la Cour d’arbitrage: théorie et pratique” in *Liber Amicorum Paul Martens. L’humanisme dans la résolution des conflits: utopie ou réalité?*, Brussel, Larcier, 2007, (439) 443; K. MUYLLE, “Les conséquences du maintien des effets de la norme annulée par la Cour d’arbitrage” in H. DUMONT, P. JADOUL en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *La protection juridictionnelle du citoyen face à l’administration*, Brussel, La Chartre, 2007, (525) 531; M-F. RIGAUX en M. RENAULT, *La Cour Constitutionnelle*, Brussel, Bruylant, 2009, 237, nr. 300; A. ALEN, “De overheidsaansprakelijkheid voor de fouten van de wetgever wegens schending van de Grondwet” in *Liber amicorum Michel Melchior*, Leuven, Anthemis, 2010, (851) 862; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 323, nr. 467; K.-J. VANDORMAEL, *Het Grondwettelijk Hof: Rechter of Regelgever. Analyse van de draagwijdte van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof*, Brussel, Larcier, 2015, 40, nr. 108.

97. Bij de totstandkoming van de Bijz.W. van 6 augustus 1989 werd deze bevoegdheid bekritiseerd als zou zij de bevoegdheid aan het Grondwettelijk Hof toekennen om quasi-wetgevend op te treden (zie J. VELAERS, *Van Arbitragehof naar Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Maklu, 1990, 320 en de verwijzingen naar de parlementaire voorbereidingen aldaar opgenomen; F. TULKENS, “Actualités et réflexions sur le droit transitoire jurisprudentiel. Quand le juge maintient les effets de ce qu’il annule”, *JT* 2012, (737) 738); S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 89-90 en 95.

98. Voor nuancering, zie *infra*, randnr. 47.

99. Zie *supra*, randnr. 8.

100. Het Grondwettelijk Hof gaat dan ook steeds vaker gebruikmaken van zijn bevoegdheid om de gevolgen van de vernietigde bepaling te handhaven, zie K. MUYLLE, “Les conséquences du maintien des effets de la norme annulée par la Cour d’arbitrage” in H. DUMONT, P. JADOUL en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *La protection juridictionnelle du citoyen face à l’administration*, Brussel, La Chartre, 2007, (525) 527; G. ROSOUX, “Le maintien des effets’ des dispositions annulées par la cour d’arbitrage: théorie et pratique” in *Liber Amicorum Paul Martens. L’humanisme dans la Résolution des Conflits. Utopie ou Réalité*, Brussel, Larcier, 2007, (439) 442; K. MUYLLE, “Wat kan een rechtspracticus aanvangen met een arrest van het Grondwettelijk Hof? Gevolgen van arresten van het Grondwettelijk Hof in het annulatiecontentieux” in P.D.G. CABOOR, J. DEBIÈVRE, G. LAENEN, K. MUYLLE, I. VERHEVEN en A. WIRTGEN (eds.), *Rechtsbescherming*, Brugge, Die Keure, 2008, (159) 171; W. VERRIJDT, “De plicht tot uitvoering van arresten van het Grondwettelijk Hof door de wetgever” in A. ALEN en S. SOTTIAUX (eds.), *Leuvense staatsrechtelijke standpunten 2*, Brugge, Die Keure, 2010, (305) 352.

101. Zie *supra*, randnr. 6.

102. R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 50; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de echtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 44; A. COPPENS, “Fairness tax vernietigd: het venijn zit hem in de staart”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 10, (4) 6.

103. F. BOUHON, “Le juge constitutionnel et la fiscalité négocier: le maintien des effets d’une norme annulée, applicable une seul fois” (noot onder GwH 13 maart 2008), *Rev. Dr. Ulg* 2008, (543) 568; P. POPELIER, *Procederen voor het Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 375, nr. 807.

104. Arbitragehof 12 juni 1997, nr. 34/97, r.o. B.9.1. en B.9.2.

van een kale reis terug, het schoolvoorbeeld van een pyrrusoverwinning. Een belasting, die steeds zijn grondslag moet vinden in de wet, zal vanaf dan immers gebaseerd zijn op een handhavingsbeslissing.¹⁰⁵

5.2. Kwaliteitsgaranties voor de handhavingspraktijk

21. Het tegensprekelijk debat en de motiveringsplicht als waarborgen. – De discretionaire bevoegdheid die de bijzondere wetgever aan het Grondwettelijk Hof heeft toegekend moet, opdat de hierboven omschreven belangenafweging zorgvuldig uitgeoefend kan worden, gekoppeld worden aan bepaalde (procedurele) waarborgen. Ten eerste vormt een tegensprekelijk debat omtrent de mogelijke temporele beperkingen van het arrest een belangrijke wijze voor de *partijen* om de belangen *in concreto* voor het Hof uiteen te zetten. Ten tweede, en voortbouwend op het tegensprekelijk debat, moet een arrest dat de retroactieve werking van de vernietiging beperkt op afdoende wijze gemotiveerd zijn aan de hand van de elementen die de partijen hebben aangereikt (of, in het geval het Grondwettelijk Hof de bevoegdheid *ex officio* uitoefent, aan de hand van zijn eigen elementen). Het eerste element heeft aldus voornamelijk betrekking op de procespartijen, de motivering slaat voornamelijk op het Grondwettelijk Hof. Hieronder worden beide procedurele waarborgen theoretisch geschetst, en wordt dit kader toegepast op de fiscale rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

5.2.1. Het tegensprekelijk debat

22. Tegensprekelijk debat met concrete elementen. – Opdat de vereiste belangenafweging omtrent de temporele aspecten van een vernietigingsarrest gemaakt kan worden, moeten alle elementen die hierop betrekking hebben gedurende de procedure aan bod komen, zodat het Grondwettelijk Hof hier rekening mee kan houden wanneer het zijn arrest motiveert. Het Hof moet er immers overtuigd van worden dat de mogelijke verstoring die de retroactieve werking aan de rechtsorde teweeg kan brengen, zwaarder doorweegt dan het voordeel dat voor de rechtsonderhorige gepaard zou gaan met een dergelijke niet-gemoduleerde

vernietiging. Dit vloeit voort uit het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd door artikel 6.1. EVRM.¹⁰⁶ Wanneer men verzoekt om de retroactieve werking van een vernietigingsarrest te temperen op basis van de mogelijke budgettaire en administratieve problemen die kunnen rijzen, is het aan de partijen om uiteen te zetten hoe dit *in concreto* gerechtvaardigd is en moeten de beweerdelijke problemen verder toegelicht worden. Dat er geraakt wordt aan de budgettaire belangen van een staat is immers niet voldoende.¹⁰⁷ In vergelijking met het Grondwettelijk Hof, hecht de Raad van State meer belang aan dergelijk tegensprekelijk debat bij de uitoefening van artikel 14^{ter} RvS-wet en vereist het in hogere mate dat de verzoekende partij aantoonst hoe de retroactieve werking van een arrest de rechtsorde kan verstoren.¹⁰⁸

De praktijk leert ons dat een volwaardig tegensprekelijk debat omtrent de temporele gevolgen vaak niet voorhanden is, of minstens niet uit het arrest af te leiden valt.¹⁰⁹ Andere arresten bevatten wel dergelijke argumentatie, doch laten het uitschijnen alsof de partijen hierover niets of amper iets gezegd hebben.¹¹⁰ Op die manier wordt het voor toekomstige procespartijen ook minder evident om een inschatting te kunnen maken met betrekking tot de temporele elementen, hetgeen onzekerheid in de hand werkt. Als het Grondwettelijk Hof ambtshalve gebruik maakt van zijn bevoegdheid om de gevolgen te handhaven, is over dit aspect van het arrest geen mogelijkheid tot tegensprekelijk debat. Een en ander is problematisch in het licht van het recht op een eerlijk proces.¹¹¹ Het zou dan ook opportuun zijn om, indien het Hof voornemens is tot dergelijke handhaving over te gaan, de mogelijkheid te krijgen de debatten opnieuw te openen opdat de partijen standpunt kunnen innemen omtrent de temporele aspecten van het arrest.¹¹² Dit is in de huidige stand van de regelgeving echter niet voorzien. Wanneer het Hof *ex officio* gaat handhaven is de motivering in het arrest bijgevolg van een nog groter belang.

23. Geen louter kwantitatieve argumentatie. – Ofschon het omkaderen van de economische weerslag van een *ex tunc*-werking in belastingzaken geen

105. Al bij de totstandkoming van de handhavingsbevoegdheid leek de wetgever wantrouwig tegenover de bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof om de budgettaire impact van een retroactieve vernietiging te beoordelen en op grond daarvan tot een *ex nunc*-werking te besluiten (*Parl.St.* Senaat 1981-1982, nr. 246/2, 112).

106. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 217, nr. 326 en 333, nr. 482.

107. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 158, nr. 239.

108. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 333-334, nr. 482.

109. Zie bv. GwH 16 mei 2013, nr. 66/2013; GwH 16 juli 2015, nr. 105/2015; GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018; GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018.

110. Zie bv. m.b.t. het rolrecht, "Bovendien zullen, op het ogenblik dat het arrest zal worden gewezen, gedurende vele maanden rolrechten zijn geheven [...]. De vernietiging van die bepalingen zonder handhaving van de gevolgen zal tot ernstige administratieve en financiële moeilijkheden leiden. In dat verband wijst de Ministerraad erop dat de Belgische Staat de inkomsten die hij reeds heeft ontvangen – en waarmee rekening is gehouden bij het bepalen van de uitgaven, ondanks het feit dat de hervorming niet in de eerste plaats budgettaire doelstellingen nastreeft – met terugwerkende kracht niet meer zal kunnen behouden." (zie GwH 9 februari 2017, nr. 13/2017, r.o. A.18.); m.b.t. de taks op effectenrekeningen, "Indien het Hof van oordeel zou zijn dat de bestreden bepalingen dienen te worden vernietigd, verzoekt de Ministerraad het Hof de gevolgen van de vernietigde bepalingen te handhaven en dit om budgettaire en administratieve moeilijkheden te voorkomen." (zie GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, r.o. A.129.1.).

111. S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, "The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium" in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in lus Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 96; vgl. m.b.t. de prejudiciële procedure M. MAHIEU en G. PIJCKE, "Aménagement dans les temps des effets des arrêts rendus sur question préjudicielle: la Cour constitutionnelle a franchi le cap", *JT* 2011, (714) 717.

112. Vgl. B. LOMBAERT, "Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d'Arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles", *APT* 1998, (174) 181.

sinecure is¹¹³, volstaat een loutere verwijzing naar de hoegrootheid van de inkomsten die de overheid in geval van een retroactieve vernietiging dreigt mis te lopen, of moet terugbetalen, niet voor een kwalitatief tegensprekelijk debat en bij uitbreiding een afdoende motivering. Hoewel het bedrag van de geïnde (of verschuldigde) belastingen de essentie vormt van het argument gebaseerd op financiële overwegingen, mag dit bedrag op zich niet doorslaggevend zijn.¹¹⁴ De cijfermatige argumentatie moet onderbouwd worden door de partij die om een temporele modulering verzoekt. Andere elementen, zoals de goede trouw van de partijen, het aantal rechtsonderhorigen dat door de belasting beïnvloed werd, zullen eveneens in ogenschouw genomen moeten worden.¹¹⁵ Bovendien kan een cijfermatige schatting een vertekend beeld geven, daar zij er vanuit gaat dat in het geval van een vernietiging iedere belastingplichtige de belasting gaat aanvechten, hetgeen (in het bijzonder bij relatief kleine bedragen) een illusie is. Proceconomisch is dit immers niet steeds opportuun.

5.2.2. De motiveringsverplichting

24. Motivering van de handhavingsbeslissing. – Het is bovendien niet alleen belangrijk dat het Grondwettelijk Hof tijdens zijn beraad, bij de belangenafweging die het maakt, zijn bevoegdheid met de nodige omzichtigheid gaat uitoefenen. Deze evenwichtsoefening moet bovendien ook in het arrest duidelijk veruitwendigd worden. Aan de discretionaire bevoegdheid hangt aldus onlosmakelijk een *motiveringsplicht* vast.¹¹⁶ Deze plicht vloeit voort uit het fundamenteel recht op een effectieve rechtsbedeling¹¹⁷,

en is nauw verbonden met de vereiste dat een tegensprekelijk debat moet plaatsvinden.¹¹⁸ Uit de fiscale rechtspraak van het Hof blijkt duidelijk dat er op het vlak van motivering nog veel werk aan de winkel is. Wanneer de rechtsonderhorige genoegdoening moet nemen met een (bijzonder) magere en algemene motivering, die soms vervalt in een stijlformule¹¹⁹, zoals in tal van (recente) arresten het geval is, kan bezwaarlijk gesproken worden van een afdoende motivering. In het algemeen kan de motivering van het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de handhaving als ‘beknopt’ omschreven worden.¹²⁰ Een minimale verwijzing naar ‘overwegingen van rechtszekerheid’¹²¹ kan bezwaarlijk als afdoend beschouwd worden. Iedere handhavingsbeslissing heeft immers in meerdere of mindere mate een impact op de rechtszekerheid.¹²²

25. In concreto motivering van geconcretiseerde belangenafweging. – Opdat een motivering als afdoend beschouwd kan worden moet het Grondwettelijk Hof vooreerst de overwegingen die voortvloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel tot uiting brengen in zijn arrest. Het merendeel van de fiscale vernietigingsarresten bevatten dergelijke concretisering.¹²³ Vervolgens moet het Hof in zijn arrest uiteenzetten hoe die belangen in het specifieke geval een beperking van de retroactieve werking van een vernietigingsarrest kunnen rechtvaardigen. Hierbij wordt de rechtvaardigingsgrond *an sich* niet onder vuur genomen, maar wel de wijze waarop het Grondwettelijk Hof de belangenafweging voert en in zijn arresten laat blijken.¹²⁴ In een recent arrest met betrekking tot de toepasselijke btw-regels voor (o.a.) osteopaten zette het Hof alvast enkele stappen in de goede richting, door concreet de

113. M. LANG, “Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-urteilen im Lichte des Urteils Meilicke”, *Internationales Steuerrecht* 2007, (235) 236.

114. Zo beperkte de argumentatie van de ministerraad over de befaamde ‘Turteltaks’ zich tot een cijfermatige begroting van de belastinginkomsten in geval van een vernietiging *ex tunc*, zonder evenwel aan te tonen dat dergelijk gemis *in concreto* moet opwegen tegenover de overwegingen van legaliteit (zie GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, r.o. A.26.1.).

115. Zie *infra*, m.b.t. de rechtspraak van supranationale rechtscolleges, punt 7.

116. F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 25, nr. 25; F. BOUHON, “Le juge constitutionnel et la fiscalité négociée: le maintien des effets d’une norme annulée, applicable une seul fois” (noot onder GwH 13 maart 2008), *Rev. dr. Ulg* 2008, (543) 571; M. RENAULD en M.-F. RIGAUX, *La Cour Constitutionnelle*, Brussel, Bruylant, 2009, 237, nr. 300; J. THEUNIS, “Tussen wettigheid en rechtszekerheid: het laten voortbestaan van onwettigheden in het licht van het Europese Recht” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (355) 392; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 44-45; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 99 en zie *contra* G. ROSOUX, “Le maintien des ‘effets’ des dispositions annulées par la Cour d’arbitrage: théorie et pratique” in *Liber Amicorum Paul Martens. L’humanisme dans la résolution des conflits: utopie ou réalité?*, Brussel, Larcier, 2007, (439) 443 en vgl. P. POPELIER, *Procederen voor het Grondwettelijk Hof*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 372, nr. 800.

117. J. THEUNIS, “Tussen wettigheid en rechtszekerheid: het laten voortbestaan van onwettigheden in het licht van het Europese Recht” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese Dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (355) 392; zie ook *infra*, randnr. 46.

118. Zie *supra*, randnr. 21.

119. M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 45.

120. F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 25, nr. 25; S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 330, nr. 478; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 83, 99 en 104; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 45 en 62.

121. Zie bv. Arbitragehof 31 maart 2004, nr. 59/2004, r.o. B.8.; Arbitragehof 14 juli 2004, nr. 132/2004, r.o. B.7.1.; Arbitragehof 22 september 2004, nr. 154/2004, r.o. B.7.; Arbitragehof 19 januari 2005, nr. 11/2005, r.o. B.8.; GwH 14 september 2006, nr. 137/2006, r.o. B.9.; GwH 19 juni 2014, nr. 93/14, r.o. B.16.; GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, r.o. B.20.2.

122. Zie *supra*, randnr. 15.

123. Zie *supra*, randnr. 16-17.

124. Zo is het Hof van Justitie van mening dat een loutere verwijzing naar de rechtszekerheid, ook al zouden dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid bij uitzondering kunnen leiden tot een opschorting van het effect van terzijdezetting, geen rechtvaardiging vormt voor dergelijke maatregel wanneer geen concrete elementen naar voren geschoven worden die *in casu* het specifieke risico van de rechtsonzekerheid kunnen staven, zie HvJ 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, punt 58-59 en zie naar analogie, HvJ 8 september 2010, C-409/06, Winner Wetten, ECLI:EU:C:2010:503, punt 67.

administratieve problemen uiteen te zetten die een retroactieve vernietiging tot gevolg kunnen hebben. Het verwees daarbij naar de praktische onmogelijkheid om ten onrechte geïnde btw alsnog te doen terugvloeien naar de afnemers van de door de belastingplichtige gedane leveringen of verrichte diensten, alsook het ontbreken van een boekhoudkundig systeem bij belastingplichtigen dat hun toelaat alsnog de betrokken leveringen of diensten en de waarde ervan te identificeren.^{125, 126} In een eerder arrest met betrekking tot de 'Bankentaks' concretiseerde het Grondwettelijk Hof dat een terugbetaling van de geïnde bijdragen nefast zou zijn voor de rechtszekerheid daar zij tot gevolg zou hebben dat de in het kader van de depositobeschermingsregeling ingezamelde middelen ontoereikend zouden worden om de doelstellingen van deze regel te kunnen bereiken.¹²⁷ Ofschoon de motivering hier verder rijkt dan de meeste fiscale vernietigingsarresten, kan men zich terecht afvragen of, en op welke manier de ingezamelde middelen ontoereikend zouden worden, en waarop deze conclusie gebaseerd is.

Desalniettemin blijft het in de meeste fiscale arresten gissen naar de concrete invulling van de belangenafweging.¹²⁸ Dergelijke tendens is uiteraard nefast voor de voorzienbaarheid van de handhavingspraktijk door het Grondwettelijk Hof.¹²⁹ Rechtsonderhorigen hebben er het raden naar welke elementen voor het Hof doorslaggevend zijn in de afweging tussen legaliteit en rechtszekerheid.¹³⁰

6. Preventieve en *post factum*-remedies

26. Proactief en reactief optreden tegen de handhavingsbeslissing. – De kanttekeningen die hierboven werden gemaakt met betrekking tot de wijze waarop het Grondwettelijk Hof zijn handhavingsbevoegdheid invult en toepast in fiscale zaken geven frequent

aanleiding tot heel wat discussie bij de publieke opinie¹³¹ en de rechtsleer¹³². De vraag rijst dan ook of de rechtsonderhorige over middelen beschikt om op te treden tegen een gebrekkige handhavingsbeslissing. Enerzijds kan men zich de vraag stellen of de belastingplichtige op een handhavingsbeslissing kan anticiperen (d.i. de handhaving van de gevolgen kan voorkomen). In voorkomend geval rijst ook de vraag op welke wijze, en onder welke voorwaarden, de rechtsonderhorige dergelijke internrechtelijke piste kan bewandelen. Anderzijds moet onderzocht worden of er (internrechtelijke¹³³) mogelijkheden voorhanden zijn om een handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof (achteraf) aan te vechten.

Pro memorie kan in dit kader verwezen worden naar hetgeen reeds eerder in deze bijdrage uiteen werd gezet met betrekking tot de motivering en het tegensprekelijk debat voor het Grondwettelijk Hof.¹³⁴ De belastingplichtige kan nl. steeds op eigen initiatief aangeven waarom een handhaving in het voorliggend geval al dan niet wenselijk is. Al te vaak wordt daar op heden echter geen gehoor aan gegeven, zodat dit in de meeste gevallen weinig zoden aan de dijk zal brengen.¹³⁵

6.1. De preventieve schorsing

27. De gemeenrechtelijke schorsingsprocedure. – De bijzondere wetgever heeft in artikel 20, 1° Bijz.W. 6 januari 1989 in de mogelijkheid voorzien voor het Grondwettelijk Hof om wetgevende bepalingen te schorsen. De schorsing van een wetsbepaling door het Hof moet het mogelijk maken te vermijden dat, voor de verzoekende partij, een ernstig nadeel dreigt voort te vloeien uit de onmiddellijke toepassing van de bestreden normen, nadeel dat niet of moeilijk zou kunnen worden hersteld in geval van een vernietiging

125. GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, r.o. B.20.2.

126. Noteer evenwel dat deze handhavingsbeslissing op andere punten het voorwerp uitmaakt van discussie, m.n. op het vlak van samenloop met het Unierecht. Zie hierover ook *infra*, randnrs. 34 e.v.

127. GwH 23 juni 2011, nr. 115/2011, r.o. B.21.

128. GwH 16 juli 2015, nr. 105/2015, B.13.; GwH 9 februari 2017, nr. 13/2017, B.16.; GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, B.13.; GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018, B.40.1.; GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, B.16.

129. Het Hof van Justitie legt in zijn rechtspraak terecht de nadruk op de concretisering van de omstandigheden die *in casu* een handhaving rechtvaardigen. De omstandigheid dat gewoon gewag wordt gemaakt van budgettaire en administratieve moeilijkheden die uit een vernietiging zouden kunnen voortvloeien is volgens het Hof dan ook niet voldoende opdat er sprake is van dwingende overwegingen van rechtszekerheid (zie HvJ 13 februari 1996, gevoegde zaken C-197/94 en C-252/94, *Bautiaa en Société française maritime/Directeurs des services fiscaux des Landes en du Finistère*, ECLI:EU:C:1996:47, punt 54-55; HvJ (5^e k) 4 oktober 2001, C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, ECLI:EU:C:2001:505, punt 39).

130. P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE, "The Effect of Judicial Decisions in Time: Comparative Notes" in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge-Antwerpen-Portland, Intersentia, 2014, (1) 7 en vgl. S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, "The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium" in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 99 en 104.

131. G. KLEYNEN, "Pourquoi la taxe sur les comptes-titres est récupérable", www.lecho.be/opinions/carte-blanche/pourquoi-la-taxe-sur-les-comptes-titres-est-recupere/10178746.html (laatst geraadpleegd op 12 februari 2020); M. MAUS, "Turteltaks: ieder z'n puupe, ieder z'n toebak", www.tijd.be/opinie/algemeen/turteltaks-ieder-z-n-puupe-ieder-z-n-toebak/9907355.html (laatst geraadpleegd op 11 februari 2020); F. DEBELVA, "Kans op terugbetaling Turteltaks via groepsvordering bijna onbestaand", www.tijd.be/opinie/algemeen/kans-op-terugbetaling-turteltaks-via-groepsvordering-bijna-onbestaand/9908005.html (laatst geraadpleegd op 6 februari 2020).

132. Zie G. COPPENS, "Fairness taks vernietigd: het venijn zit hem in de staart", *Fisc.Act.* 2018, afl. 10, 4-7; P.-J. WOUTERS en G. COPPENS, "Vernietiging Fairness Taks: circulaire biedt nieuwe perspectieven", *Fisc.Act.* 2018, afl. 39, 5-9; L. VANHEESWIJCK, "Wat na de vernietiging van de effectentaks?", *TFR* 2019, 975-976; K. HELLINCKX, "Grondwettelijk Hof vernietigt taks op effectenrekeningen", *Fisc.Act.* 2019, afl. 35, 1-5 en K. JANSSENS, "Handhaving gevolgen van vernietigde bepalingen door Grondwettelijk Hof: oude aanslag toch nog aanvechten blijkt zinloos", *Fisc.Act.* 2019, afl. 35, 8-10.

133. Zie m.b.t. de supranationale mogelijkheden *infra*, punt 7.

134. Zie *supra*, punt 5.

135. Zo werd ook in het geval van de taks op effectenrekeningen door de verzoekende partijen uiteengezet waarom een handhaving niet wenselijk zou zijn, doch op deze overwegingen werd niet ingegaan in het uiteindelijke arrest.

van die normen.¹³⁶ Opdat een schorsingsverzoek ingewilligd kan worden, moet aan twee voorwaarden voldaan zijn. Vooreerst moeten de aangevoerde middelen ernstig zijn. Daarnaast moet de onmiddellijke uitvoering van de bestreden norm een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kunnen berokkenen. Maar zelfs indien aan beide voorwaarden is voldaan, moet het Grondwettelijk Hof niet automatisch overgaan tot schorsing. Het Hof kan de in de geding zijnde belangen tegen elkaar afwegen en in voorkomend geval beslissen niet tot schorsing over te gaan.¹³⁷

Het Grondwettelijk Hof willigt slechts uitzonderlijk een vordering tot schorsing in. Dit geldt *a fortiori* voor fiscale zaken, waar een vordering tot schorsing zelden succesvol is. De hoofdreden voor die beperkte toepassing is gelegen in de restrictieve invulling van de voorwaarde van het moeilijk te herstellen ernstig nadeel. Het Hof oordeelt doorgaans immers dat een louter financieel nadeel niet als moeilijk te herstellen wordt beschouwd.¹³⁸ Uitgaand van de *ex tunc*-werking van een vernietigingsarrest, stelt men bovendien dat het nog steeds mogelijk is om achteraf de onterecht betaalde belastingen terug te vorderen.¹³⁹

Daarnaast kan een schorsingsarrest uiteraard slechts gevolgen hebben vanaf de dag van de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* en dit ten hoogste tot en met de uitspraak ten gronde over de vernietiging. Er kan dus geen sprake zijn van een effectieve ‘remedie’; de schorsingsbevoegdheid is uiteraard niet inwisselbaar met de handhavingsbevoegdheid.¹⁴⁰ Wel geeft zij in bepaalde gevallen reeds een vooruitblik op de latere vernietigingsprocedure.¹⁴¹ Als het Grondwettelijk Hof in de schorsingsprocedure tot een zogenaamde belangenafweging komt, dan zal het zich ook reeds moeten uitspreken over de rechtsonzekerheid die een schorsing voor alle betrokkenen zou kunnen meebrengen. Deze afweging vertoont gelijkenissen met diegene die het Hof gebruikt wanneer het bij een vernietiging beslist om de gevolgen van de vernietigde norm te handhaven. Ook hier is de vraag immers of de voordelen van een schorsing voor de verzoekende partij opwegen tegen de nadelen voor het algemeen belang. Er bestaat dus een zekere band tussen de belangenafweging die aanleiding kan geven tot het verwerven van de schorsing enerzijds en de overwegingen die kunnen leiden tot de handhaving van de

gevolgen van een vernietigde bepaling anderzijds.¹⁴² Het verbaast dan ook dat het Grondwettelijk Hof in het kader van de schorsingsprocedure de financiële argumenten steevast van tafel veegt, terwijl het zich in de belangenafweging met betrekking tot de handhavingsbeslissing net op deze argumenten baseert om de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken.

6.2. Post factum-remedies

28. De gemeenrechtelijke aansprakelijkheidsregeling als remedie. – Indien het Grondwettelijk Hof daadwerkelijk besluit om de gevolgen van zijn arrest te handhaven, zoals onder meer het geval was bij de taks op effectenrekeningen, rijst de vraag of er nog juridische middelen en argumenten kunnen aangewend worden om de betaalde belasting terug te vorderen (of de nog verschuldigde belasting alsnog niet te moeten betalen). Naast de supranationale mogelijkheden¹⁴³, rijst de vraag of op nationaal niveau de gemeenrechtelijke aansprakelijkheidsregeling (zie art. 1382 BW) soelaas kan bieden om de Belgische Staat aansprakelijk te stellen. Hierbij moeten twee gevallen van elkaar onderscheiden worden. Enerzijds is er de vraag of het uitvaardigen van ongrondwettige wetgeving een fout van de *wetgever* kan uitmaken. Anderzijds rijst de vraag of het nemen van een beslissing tot handhaving op zich in bepaalde omstandigheden een fout van de *rechterlijke macht* kan uitmaken. Beide hypothesen worden hieronder onder de loep genomen.

6.2.1. Fout van de wetgevende macht

29. Aannemen van ongrondwettige norm impliceert niet ipso facto een fout. – Het is duidelijk dat de Belgische staat aansprakelijk kan worden gesteld voor fouten van de uitvoerende¹⁴⁴, of van de wetgevende macht¹⁴⁵. In het specifieke geval van de vernietiging van een norm wegens ongrondwettigheid rijst de vraag of uit deze ongrondwettigheid *ipso facto* volgt dat de wetgever op foutieve wijze gehandeld heeft. Dit lijkt niet het geval te zijn. Hierbij is de aard van de geschonden wetsbepaling van belang.¹⁴⁶ Zo zou een ongrondwettigheid enkel automatisch een fout van de wetgever impliceren in het geval het een resultaatverbintenis betreft. Het merendeel van de grondwetsbepalingen, zo ook de artikelen 10 en 11 Gw. (het gelijkheids- en niet-discriminatie-beginsel), houden

136. GwH 16 juni 2016, nr. 98/2016, r.o. B.7.1.

137. R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 10-19.

138. Zie bv. GwH 12 april 2012, nr. 56/2012, r.o. B.7.-B.8.

139. Zie bv. GwH 11 mei 2016, nr. 70/2016, r.o. B.5. (Turteltaks). Dit herstel bleek achteraf evenwel niet mogelijk, net omwille van de beslissing tot handhaving van de gevolgen.

140. De handhavingsbeslissing kan zich immers uitspreken over de gevolgen van de vernietigde bepaling, vanaf het ontstaan ervan en dit in tegenstelling tot de schorsingsbevoegdheid die maximaal betrekking kan hebben op een tijdsverloop van drie maanden.

141. Bemerkt dat het hier enkel gaat over het handhavingsvraagstuk en dus niet over de slaagkansen van een beroep tot vernietiging op zich.

142. Zie bv. Arbitragehof 17 januari 2007, nr. 17/2007; GwH 28 november 2007, nr. 146/2007 en GwH 29 juli 2010, nr. 97/2010.

143. Zie *infra*, punt 7.

144. Cass. 5 november 1920, *Pas.* 1920, I, 193 (Flandria-arrest) en later Cass. 19 december 1991, *Arr.Cass.* 1991-92, 364 en Cass. 8 december 1994, *Arr.Cass.* 1994, 1074 (zgn. ‘Anca-arresten’).

145. Cass. 1 juni 2006, AR.05.0494.N; Cass. 28 september 2006, *TBP* 2007, afl. 9, 546-533 en P. VAN OMMESLAGHE en J. VERBIST, “Overheidsaansprakelijkheid voor het optreden van de wetgevende macht”, *Parl.St.* Kamer 2008-2009, nr. 1627/1, 25 e.v.

146. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 349-350, nrs. 501-502.

echter een middelenverbintenis in.¹⁴⁷ Bijgevolg zal de rechter zeer vaak de algemene zorgvuldigheidsnorm moeten toepassen om het optreden van de wetgever te beoordelen.¹⁴⁸

30. Geen aansprakelijkheidsvordering voor schade door handhaving. – Een bijzondere situatie doet zich echter voor in het geval het Grondwettelijk Hof een handhavingsbeslissing neemt. In de rechtsleer wordt immers verdedigd dat een aansprakelijkheidsvordering voor schade opgelopen in de door het Hof geviseerde periode van handhaving uitgesloten is. Het arrest van het Grondwettelijk Hof verleent immers aan de handelingen die schade hebben veroorzaakt een geldige rechtsgrondslag.¹⁴⁹ De uitsluiting van de aansprakelijkheidsvordering heeft verregaande gevolgen, zeker wanneer de handhavingsbeslissing, zoals het geval is voor het Grondwettelijk Hof, ook van toepassing is voor de verzoekende partij.¹⁵⁰

Indien de visie dat de handhavingsbeslissing in de plaats treedt van de vernietigde bepalingen bijgetreden wordt, worden de kansen op het succesvol opwerpen van een fout van de wetgever aanzienlijk gereduceerd. Het belang van een degelijke handhavingsbevoegdheid waarmee zorgvuldig wordt omgesprongen, kan dan ook moeilijk onderschat worden.

6.2.2. Fout van de rechterlijke macht

31. Invulling foutbegrip. – De fouten van de rechterlijke macht waarvoor de staat aansprakelijk kan zijn op grond van de artikelen 1382 en 1383 BW bestaan, net zoals deze van de wetgevende macht, ofwel in een schending van de algemene zorgvuldigheidsnorm, ofwel in een schending van een specifieke norm die een gebod of verbod oplegt.¹⁵¹ Specifiek voor de rechterlijke macht werd daarbij verduidelijkt dat “rechtsnormen die een rechter op de feiten van de zaak moet toepassen” niet onder de categorie van specifieke normen vallen die een gebod of verbod opleggen. De dwaling van de rechter bij de toepassing of uitlegging van een dergelijke norm moet nog bijkomend worden getoetst aan de algemene zorgvuldigheidsnorm.

32. Uitwissingsvoorwaarde. – Daarnaast is het van belang om op te merken dat het Hof van Cassatie al in zijn eerste Anca-arrest een bijkomende voorwaarde heeft geformuleerd voor de overheidsaansprakelijkheid voor fouten van de rechterlijke macht. Zo zou de vordering tot vergoeding van de schade in de regel slechts ontvankelijk zijn wanneer “de litigieuze akte bij een in kracht van gewijsde gegane beslissing ingetrokken, gewijzigd, vernietigd of herroepen is wegens schending van een gevestigde rechtsnorm en derhalve geen gezag van gewijsde meer heeft”.¹⁵²

Zelf formuleerde het Hof van Cassatie twee uitzonderingen op deze uitwissingsvoorwaarde. Enerzijds moet de uitwissingsvoorwaarde niet vervuld zijn wanneer “de benadeelde buiten zijn toedoen tegen de litigieuze handeling geen rechtsmiddel kan aanwenden omdat de beslissing zelf ingetrokken is en de gelaedeerde juridisch geen aantoonbaar belang meer heeft om nog te vragen dat de litigieuze beslissing zou worden opziggeshoven”.¹⁵³ Anderzijds houdt een tweede uitzondering in dat er niet moet voldaan zijn aan de uitwissingsvoorwaarde wanneer het EHRM vaststelt dat de litigieuze handeling een schending inhoudt van het EVRM of van de toegevoegde protocollen.¹⁵⁴

Het Grondwettelijk Hof voegde hier later nog een voorwaarde aan toe, specifiek voor de situatie waarin de schending werd begaan door een in laatste aanleg rechtsprekende instantie.¹⁵⁵ Tegen de uitspraak van een dergelijke instantie kan in principe enkel een buitengewoon rechtsmiddel worden ingesteld. Meestal zullen de voorwaarden om een buitengewoon rechtsmiddel in te stellen echter niet vervuld zijn, wat zou betekenen dat een eventuele fout begaan door een in laatste aanleg rechtsprekende instantie dus niet kan worden ingetrokken, herroepen, gewijzigd of vernietigd. Zodoende zou een rechtzoekende in een dergelijke situatie geen vordering tot schadevergoeding kunnen instellen tegen de Belgische Staat. Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat een evenwicht moet gezocht worden tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het recht op toegang tot de rechter. Het baseerde zich daarbij o.m. op de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de aansprakelijkheid van de lidstaten voor schendingen van het Unierecht door hun organen.¹⁵⁶ In zijn arrest van 30 juni 2014 kwam het

147. P. POPELIER, “Rechtsbescherming tegen discriminerende wetgeving, de rol van het Arbitragehof en de mogelijkheden tot rechtsherstel door rechter en wetgever”, *RW* 2006-07, (243) 244; K. MUYLLE, “Wat kan een rechtspracticus aanvangen met een arrest van het Grondwettelijk Hof?” in P.D.G. CABOOR *et al.* (eds.), *Rechtsbescherming*, Brugge, Die Keure, 2008, (159) 194.

148. A. ALEN, “Overheidsaansprakelijkheid voor fouten van de wetgever wegens schending van de Grondwet” in P. MARTENS *et al.* (eds.), *Liber amicorum Michel Melchior*, Limal, Anthemis, 2010, (851) 860.

149. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 351, nr. 504; zie ook *supra*, voetnoot 31.

150. Dit is bijvoorbeeld anders in het Oostenrijks rechtssysteem, waar de verzoekende partij een bijzondere positie inneemt. Zo wordt deze expliciet uitgesloten van de verdere toepassing van de ongrondwettig bevonden norm op anterieure feiten. Teneinde enige ongelijkheid te vermijden wordt dergelijke werking bovendien uitgebreid tot alle zaken die hangend zijn op het ogenblik dat de publieke hoorzitting betreffende de grondwettigheid van de norm werd aangekondigd. Zie ook *infra*, randnr. 47.

151. J. VANHOENACKER en P. PEETERS, “Het Grondwettelijk Hof en de overheidsaansprakelijkheid voor fouten van de rechterlijke macht” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (359) 362.

152. Cass. 19 december 1991, *Arr.Cass.* 1991-92, 364.

153. Cass. 5 juni 2008, arrest nr. AR C.06.0366.N, *Arr.Cass.* 2008, 1442.

154. Cass. 25 maart 2010, *Arr.Cass.* 2010, 920 en I. BOONE, “Aansprakelijkheid van de staat wegens de schending van het EVRM bij een rechtsprekende handeling” (noot onder Cass. 25 maart 2010), *NjW* 2011, (230) 230.

155. GwH 30 juni 2014, nr. 99/2014, r.o. B.5.1.

156. HvJ 30 september 2003, C-224/01, Köbler, ECLI:EU:C:2003:513, punten 54-56; HvJ 13 juni 2006, C-173/03, Traghetti del Mediterraneo, ECLI:EU:C:2006:391, punt 32, geciteerd door het GwH 30 juni 2014, nr. 99/2014, r.o. B.22.

Grondwettelijk Hof tot het besluit dat een vordering tot schadevergoeding toch mogelijk is in de gegeven omstandigheden voor zover er sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending.¹⁵⁷ De uitwissingsvoorwaarde moet in dit geval niet vervuld zijn.¹⁵⁸

De vraag of een onzorgvuldig gemotiveerde handhavingsbeslissing van het Grondwettelijk Hof een fout ('een voldoende gekwalificeerde schending') van de rechterlijke macht kan uitmaken, blijft voorlopig onbeantwoord. Uit het voorgaande blijkt echter dat het begrip 'fout' streng (d.w.z. 'eng') wordt ingevuld en dat het aantonen van een fout allesbehalve evident is. Dit benadrukt nog maar eens het belang van een weloverwogen handhavingsbeslissing.

7. Supranationale beperkingen aan de handhavingsbevoegdheid

33. Algemene beschouwingen. – De invloed van supranationale regelgeving op de bevoegdheid van nationale grondwettelijke hoven om de gevolgen van zijn vernietigde arresten te handhaven mag niet onderschat worden. De wisselwerking tussen het nationale en het supranationale niveau verdient dan ook de nodige aandacht in deze bijdrage. Enerzijds heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie als gevolg van de eengemaakte markt-gedachte op het vlak van (voornamelijk indirecte) belastingwetgeving stevig wat in de pap te brokken. Wanneer een nationaal Grondwettelijk Hof gedurende zijn grondwettigheidsbeoordeling geconfronteerd wordt met wetgeving die de omzetting van een Europese richtlijn vormt, of waarop het bredere Unierecht toepassing vindt, moet zij zich, wanneer een interpretatievraagstuk rijst, in principe bij wijze van prejudiciële vraagstelling wenden tot het Hof van Justitie in Luxemburg.¹⁵⁹ In eerste instantie (punt 7.1.) wordt dan ook dieper stilgestaan bij de invloed van een Europees oordeel met betrekking tot temporele beperkingen op de procedure voor het Grondwettelijk Hof. Anderzijds kan de bescherming van fundamentele rechten en vrijheden, gewaarborgd door het EVRM en haar protocollen, ook genoten worden voor procedures gevoerd voor nationale Grondwettelijke Hoven. In tweede instantie (punt 7.2.) poogt deze bijdrage dan ook duidelijkheid te scheppen in de restricties die Straatsburg oplegt aan de handhavingsbeslissingen van de nationale rechter. Daarbij aansluitend wordt onderzocht op basis van welke rechtsgronden een genomen handhavingsbeslissing zelf het voorwerp kan uitmaken van een betwisting op grond van de verdragsrechten gewaarborgd door de Conventie.

7.1. Het Hof van Justitie

34. Temporele beperkingen en het Hof van Justitie.

– Wanneer een internrechtelijke norm de omzetting vormt van een Europees wetgevend initiatief, of wanneer zij in de vaarwateren komt van bepalingen van het Unierecht (bv. het vrij verkeer van diensten, kapitaal, vestiging), kan het Hof van Justitie zich uitspreken over de verenigbaarheid van de interne regel met het Unierecht. Wanneer het Hof van oordeel is dat een Unierechtelijke norm geschaad is, kan het zich uitlaten over de temporele werking van het arrest. In het geval dat het Grondwettelijk Hof hierover ook uitspraak deed, *voor* of *na* het Hof van Justitie, rijst de vraag hoe het oordeel van het Hof van Justitie zich verhoudt tot de zienswijze van een nationaal Grondwettelijk Hof. In dit kader moet een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds de situatie waarin de uitspraak van het Hof van Justitie voorafgaat aan de uitspraak van de nationale rechter, en anderzijds de omgekeerde situatie.

Los van de invloed die het Hof van Justitie heeft op de mogelijkheid (en de draagwijdte van) een handhavingsbeslissing, wordt het terugvorderen van ongrondwettige belastingen beperkt door nationale procedureregels. Op grond van het leerstuk van de procedurele autonomie behoort het immers nog steeds tot de bevoegdheid van de lidstaten om de procedurele voorwaarden vast te leggen op grond waarvan de aan het Unierecht verleende rechten kunnen worden uitgeoefend. Dit op voorwaarde dat deze procedurele bepalingen voldoen aan het *gelijkwaardigheidsbeginsel* en het *effectiviteitsbeginsel*. De eerste voorwaarde brengt met zich mee dat het niet toegelaten is een striktere toepassing te hanteren met betrekking tot procedurele voorschriften indien er sprake is van Unierecht. Het effectiviteitsbeginsel houdt in dat de procedurele voorschriften niet op een wijze opgesteld mogen zijn die het praktisch onmogelijk maakt de rechten verleend door het Unierecht uit te oefenen.¹⁶⁰

7.1.1. *Ex ante* temporele beperking

35. *Ex ante* temporele beperking door het Hof van Justitie.

– Niet zelden komt een fiscale wet in aanraking met het Unierecht, omdat zij de omzetting vormt van een Europese richtlijn, of omdat zij mogelijk een beperking inhoudt van het vrij verkeer (van vestiging, kapitaal of diensten). Wanneer een nationale rechter, zoals het Grondwettelijk Hof, gevraagd wordt om te oordelen over de verenigbaarheid van een nationale norm met het Unierecht, kan het Grondwettelijk Hof hieromtrent in principe een prejudiciële vraag stellen

157. Er zou daarbij een onderscheid worden gemaakt tussen een lichtere fout en een voldoende gekwalificeerde schending. Volgens het Hof houdt deze laatste term in dat de fout aantoonbaar en ernstig is.

158. Dit heeft meteen ook tot gevolg dat een uitspraak in zulk geval geen *erga omnes*-werking zal hebben.

159. Art. 267 VWEU.

160. Zie m.b.t. de gevolgen van deze beginselen voor de fiscale (en gemeenrechtelijke) vordering tot terugbetaling van onterecht geheven belastingen naar Belgisch recht M. ISENBAERT, "Tempus fugit: de werking in de tijd van een arrest van het Hof van Justitie inzake directe belastingen", *TFR* 2009, (243) 251-260.

aan het Hof van Justitie.¹⁶¹ Het Hof zal, in het geval het tot een schending besluit, vaak ook een oordeel vellen over de temporele werking van het arrest. Als gevolg van de primauteit van het Unierecht zal in dit geval de zienswijze van het Hof van Justitie overheersen. Het Grondwettelijk Hof moet zich aldus neerleggen bij het temporele oordeel van het Hof van Justitie.

36. Substantiële criteria voor temporele beperkingen. – Wanneer het Hof van Justitie oordeelt of het al dan niet een uitzondering toestaat op de principiële retroactieve werking van een prejudicieel arrest, houdt het rekening met twee substantiële (cumulatieve) criteria.¹⁶² *Primo* moeten de particulieren en nationale autoriteiten tot een met het Unierecht strijdig gedrag zijn gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de bepalingen van het Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Europese Commissie eventueel heeft bijgedragen.¹⁶³ De procespartijen moeten met andere woorden te goeder trouw zijn. *Secundo* moeten in geval van een *ex tunc*-werking ‘ernstige economische moeilijkheden’ voorhanden zijn.¹⁶⁴ Daar de notie ‘moeilijkheden’ vaak vanuit financieel oogpunt wordt benaderd, en dit de essentie vormt van een fiscaal geschil, zal *in fiscalibus* voornamelijk het tweede element van belang zijn. Het Hof tracht aan de hand van deze criteria enkel een prospectieve werking toe te staan bij verhoudingen die te goeder trouw tot stand gekomen zijn en wiens wijziging ernstige moeilijkheden met zich mee kan brengen. Het Hof moet aldus steeds een evenwicht zoeken tussen het beginsel van een juiste en uniforme uitlegging van het Unierecht en de rechtszekerheid in rechtsbetrekkingen.

37. De goede trouw van de procespartijen. – Wat de eerste substantiële voorwaarde betreft, namelijk de aanwezigheid van goede trouw in hoofde van de procespartijen en het bestaan van een situatie van rechtsonzekerheid, wordt vooral de nadruk gelegd op de houding van de Europese Commissie. Indien de Europese Commissie geen niet-nakomingsprocedure

heeft ingesteld tegen de lidstaat, of indien zij uitdrukkelijk de verenigbaarheid van de maatregel met het Unierecht heeft bevestigd, kan die lidstaat moeilijk kwade trouw verweten worden.¹⁶⁵ Wanneer de Commissie daarentegen zeer duidelijk maakt dat de regeling niet in overeenstemming is met het Unierecht, kan nadien geen sprake zijn van goede trouw in hoofde van de lidstaat in kwestie.¹⁶⁶ Desalniettemin heeft de vaststelling dat de Europese Commissie niet heeft opgetreden niet *ipso facto* als gevolg dat de lidstaat te goeder trouw is.

38. Het risico op ernstige (economische) moeilijkheden. – Ofschoon de rechtspraak van het Hof van Justitie een kijk geeft op de elementen die het van belang acht, is de invulling van de vereiste dat sprake moet zijn van ‘ernstige economische moeilijkheden’ niet strikt gedefinieerd.¹⁶⁷ De vereiste dat sprake moet zijn van een risico op ernstige moeilijkheden opdat een prospectieve werking aan het prejudicieel arrest toegekend kan worden, moet ruimer ingevuld worden dan louter *economische* moeilijkheden¹⁶⁸, hoewel uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat zij vooral hierop betrekking heeft, *a fortiori* wanneer het om een fiscale bepaling gaat.¹⁶⁹

Relevant voor de handhavingspraktijk van het Grondwettelijk Hof is de vaststelling dat het Hof van Justitie zeer weigerachtig staat met betrekking tot het aanvaarden van louter financiële motieven ter rechtvaardiging van een handhavingsmaatregel.¹⁷⁰ Het is immers vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat de financiële gevolgen die een prejudicieel arrest voor een lidstaat zou kunnen hebben op zich niet rechtvaardigen dat de werking in de tijd van het desbetreffende arrest wordt beperkt.¹⁷¹ Ook de mogelijke administratieve lasten die kunnen voortvloeien uit een retroactieve interpretatie lijken voor het Hof geen rechtvaardiging voor een temporele beperking te vormen.¹⁷² Hier anders over oordelen zou volgens het Hof immers tot gevolg hebben dat net de ernstigste inbreuken gunstiger behandeld worden, daar net die

161. Art. 267, lid 2 VWEU (wanneer het voorwerp van de vraag een betwisting van de geldigheid van een Uniehandeling betreft, is de nationale rechterlijke instantie – in principe – *verplicht* een prejudiciële vraag tot het Hof van Justitie te richten. Dit is ook het geval als het een rechterlijke instantie betreft waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, zie art. 267, lid 3 VWEU).

162. Zie *supra*, randnr. 11.

163. HvJ 28 februari 2018, C-672/16, Imofloresmira, ECLI:EU:C:2018:134, punt 59.

164. HvJ 28 september 1994, C-57/93, Vroege/NCIV, ECLI:EU:C:1994:352, punt 21; HvJ 13 april 2010, C-73/08, Bressol e.a., ECLI:EU:C:2010:181, punt 91.

165. HvJ 8 april 1975, C-43/75, Defrenne/Sabena, ECLI:EU:C:1976:56, punt 73; HvJ 29 juni 2010, C-577/08, Brouwer, ECLI:EU:C:2010:449, punt 39.

166. HvJ 14 september 2006, C-228/05, Stradasfalti, ECLI:EU:C:2006:578, punten 73-75.

167. M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation in IBDF Doctoral Series*, Amsterdam, IBFD Publications, 2010, 749, nr. 1184.

168. D. DÜSTERHAUS, “*Eppur Si Muove!* The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law* 2017, Vol. 36, (237) 255.

169. HvJ 20 september 2001, C-184/99, Grzelczyk, ECLI:EU:C:2001:458, punt 53.

170. M. ISENBAERT, “*Tempus fugit*: de werking in de tijd van een arrest van het Hof van Justitie inzake directe belastingen”, *TFR* 2009, (243) 246.

171. HvJ 11 augustus 1995, C-367/93 t.e.m. C-377/93, Roders e.a./Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, ECLI:EU:C:1995:261, punt 48; HvJ 19 oktober 1995, C-137/94, The Queen/Secretary of State for Health, ex parte Richardson, ECLI:EU:C:1995:342, punt 37; HvJ 23 mei 2000, C-104/98, Buchner e.a., ECLI:EU:C:2000:276, punt 41; HvJ 20 september 2001, C-184/99, Grzelczyk, ECLI:EU:C:2001:458, punt 52; HvJ 4 oktober 2001, C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, ECLI:EU:C:2001:505, punt 39; HvJ 15 maart 2005, C-209/03, Bidar, ECLI:EU:C:2005:169, punt 68; HvJ 18 januari 2007, C-313/05, Brzeziński, ECLI:EU:C:2007:33, punt 58; HvJ 3 juni 2010, C-2/09, Kalinchev, ECLI:EU:C:2010:312, punt 52; HvJ 12 mei 2012, C-338/11 t.e.m. C-347/11, Santander Asset Management/ Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux, ECLI:EU:C:2012:286, punt 62; HvJ 19 december 2013, C-262/12, Vent De Colère e.a., ECLI:EU:C:2013:851, punt 40; HvJ 27 februari 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora, ECLI:EU:C:2014:108, punt 48; HvJ 10 april 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company/Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2014:249, punt 111.

172. HvJ 12 oktober 2000, C-372/98, Cooke, ECLI:EU:C:2000:558, punt 42.

inbreuken voor de lidstaten de aanzienlijkste financiële gevolgen kunnen hebben.¹⁷³

39. Onderbouwde motivatie door de partijen. – Het Hof van Justitie verwacht dat de lidstaten gegevens (zoals bijvoorbeeld cijfers) aanvoeren op basis waarvan het Hof kan beoordelen of de lidstaat in kwestie daadwerkelijk het risico loopt ernstige economische gevolgen te moeten ondergaan.¹⁷⁴ Slechts wanneer het Hof over dergelijke gegevens beschikt, zal het de hierboven geschetste belangenafweging naar behoren kunnen uitvoeren.¹⁷⁵ Ofschoon het Hof van Justitie belang hecht aan het bedrag van de reeds betaalde (of nog verschuldigde) belasting¹⁷⁶, wordt een louter cijfermatige, niet-gemotiveerde argumentatie niet als afdoend beschouwd.¹⁷⁷ Het is van belang dat de lidstaten de opgeworpen bedragen motiveren (o.a. met betrekking tot de berekeningswijze), evenals benadrukken op hoeveel rechtsbetrekkingen de cijfers gebaseerd zijn.¹⁷⁸ Eerder dan de impact op de staatsfinanciën legt het Hof van Justitie de nadruk op de onderliggende institutioneel-maatschappelijke consequenties van een *ex tunc*-werking.¹⁷⁹ De impact van een zekere maatregel is immers, los van de cijfermatige waarde, afhankelijk van tal van andere factoren (het aantal rechtsonderhorigen dat getroffen werd, de substantiële waarde van hun claims en de administratieve gevolgen die een retroactieve vernietiging met zich mee kan brengen¹⁸⁰). Het Hof van Justitie legt in zijn rechtspraak met financiële overwegingen dan ook voornamelijk de nadruk op het aantal betrokken rechtsverhoudingen en de mogelijke gevolgen ten aanzien van particulieren, eerder dan de cijfermatige begroting van de financiële impact van een retroactieve werking.¹⁸¹

40. Weerslag op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. – Uit zijn rechtspraak blijkt dat het Hof van

Justitie bijzonder weigerachtig staat tegenover het bestaan van een temporele beperking op de retroactieve werking van een prejudicieel arrest, *a fortiori* wanneer de argumentatie hiervoor louter gebaseerd is op (niet nader uitgewerkte) financiële argumenten. Daar de nationale rechter (d.i. het Grondwettelijk Hof) zich op grond van de primauteit van het Unierecht moet schikken naar het arrest van het Hof van Justitie, zal zij in de meeste gevallen geen handhavingsmaatregel kunnen opleggen waar zij dit bij afwezigheid van Unierecht wellicht wel had gedaan gezien de soepele toepassing door het Grondwettelijk Hof. In de praktijk valt dan ook een tendens waar te nemen waarbij het Hof enkel de gevolgen handhaaft voor zover de vernietiging niet voortvloeit uit de schending van Unierecht.¹⁸² Wanneer het mogelijk is, lijkt het Hof dan ook te verkiezen een vernietiging te baseren op een niet-Unierechtelijke grondslag.¹⁸³ Met het argument dat geen ruimere vernietiging meer mogelijk is, besluit het dan niet in te gaan op de Unierechtelijke argumenten zodat het geen prejudiciële vraag tot het Hof van Justitie hoeft te richten. In andere gevallen, waar er alsnog een samenloop met het Unierecht voorhanden is, en er nog enige ruimte is voor interpretatie, is men al snel geneigd om te opteren voor de minst gunstige interpretatie voor de belastingplichtige. Hier kan o.m. verwezen worden naar het recent arrest betreffende de toepasselijke btw-regels op o.a. osteopaten.¹⁸⁴ Het Hof van Justitie geeft, in antwoord op een prejudiciële vraag, aan dat er geen verantwoording voorhanden is om de bepalingen te handhaven tijdens een overgangperiode en neemt daarbij ook expliciet “het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de *terugwerkende* kracht van deze vernietiging” mee in zijn overweging.¹⁸⁵ Het Grondwettelijk Hof kiest echter voor een enge interpretatie, namelijk enkel en alleen voor de toekomst en besluit de gevolgen te handhaven voor het verleden.¹⁸⁶

173. HvJ 11 augustus 1995, C-367/93 t.e.m. C-377/93, Roders e.a./Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, ECLI:EU:C:1995:261, punt 48 (of om het met de woorden van advocaat-generaal TESAURO in voormelde zaak te zeggen, “wanneer aan de werking van het arrest derhalve enkel op grond van de omvang van die gevolgen [de financiële en budgettaire gevolgen] een beperking in de tijd zou worden verbonden, zou zulks niet alleen in strijd zijn met eerdere uitspraken van het Hof, maar zou zulks eveneens een *gevaarlijk precedent* [eigen cursivering] worden geschapen, daar de rechterlijke bescherming van de rechten die de belastingplichtigen aan de communautaire belastingwetgeving ontlenen, er aanmerklijk door zou kunnen worden beperkt”, zie Concl. adv.-gen. G. TESAURO van 19 januari 1995 in HvJ 11 augustus 1995, C-367/93 t.e.m. C-377/93, Roders e.a./Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, ECLI:EU:C:2005:11, punt 26); HvJ 4 oktober 2001, C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, ECLI:EU:C:2001:505, punt 39; zie ook F. NANETTI en G. MAZZOTTI, “The (un)lawfulness of IRAP in the European legal system: the European Court of Justice’s potential new trends with regard to temporal limitation of its interpretative decision”, *EC Tax Review* 2006, (166) 168.
174. HvJ 14 april 2015, C-76/14, Manea, ECLI:EU:C:2015:216, punt 55; HvJ 20 december 2017, C-516/16, Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse, ECLI:EU:C:2017:1011, punt 92; K. LENAERTS, I. MASELIS en K. GUTMAN, *EU Procedural Law in Oxford EU Law Library*, Oxford, Oxford University Press, 2014, 249.
175. Zie *supra*, randnr. 22.
176. HvJ 5 oktober 2006, C-290/05 en C-333/05, Nadasdi, ECLI:EU:C:2006:652, punt 68; M. LANG, “Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-urteilen im Lichte des Urteils Meilicke”, *International Steuerrecht* 2007, (235) 236.
177. M. ISENBAERT, “Tempus fugit: de werking in de tijd van een arrest van het Hof van Justitie inzake directe belastingen”, *TFR* 2009, (243) 251. Het ontbreken van een cijfermatige motivering over de gevolgen van de retroactieve werking leidt er daarentegen niet toe dat geen temporele modulering kan worden toegestaan (zie HvJ 30 april 1996, C-308/93, Bestuur van de Sociale Verzekeringsbank/Cabanis-Issarte, ECLI:EU:C:1996:169, punt 47).
178. HvJ 13 maart 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, punt 130; Concl. adv.-gen. L. A. GEELHOED van 6 april 2006 in HvJ 12 december 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:240, punt 144.
179. M. ISENBAERT, “Tempus fugit: de werking in de tijd van een arrest van het Hof van Justitie inzake directe belastingen”, *TFR* 2009, (243) 247; D. DÜSTERHAUS, “Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law* 2017, Vol. 36, (237) 256; zie bv. m.b.t. de financiering van het universitair onderwijs (HvJ 2 februari 1988, C-24/86, Blaizot/Université de Liège e.a., ECLI:EU:C:1988:43, punt 34), m.b.t. de financiering van het stelsel der sociale zekerheid (HvJ 4 mei 1999, C-262/96, Sürül, ECLI:EU:C:1999:228, punt 111), m.b.t. het financieren van de Oostenrijkse gemeenten (HvJ 9 maart 2000, C-437/97, EKW en Wein & Co., ECLI:EU:C:2000:110, punten 59-60).
180. M. ISENBAERT, “Tempus fugit: de werking in de tijd van een arrest van het Hof van Justitie inzake directe belastingen”, *TFR* 2009, (243) 248.
181. Concl. adv.-gen. S. ALBER van 10 mei 2001 in HvJ 4 oktober 2001, C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, ECLI:EU:C:2001:263, punt 48.
182. Zie bv. GwH 1 maart 2018, nr. 24/2018.
183. Zie bv. GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019.
184. GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.
185. HvJ 27 juni 2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., ECLI:EU:C:2019:544, punten 53-63.
186. Noteer dat het Grondwettelijk Hof in het verleden nochtans besloot om de gevolgen niet te handhaven in zoverre een regeling strijdig werd bevonden met het EU-recht, cf. HvJ 17 mei 2017, C-68/15, X tegen Ministerraad, ECLI:EU:C:2017:379, en daaropvolgend GwH 1 maart 2015, nr. 24/2018, r.o. B.40.2.

7.1.2. *Ex post* temporele beperking

41. Samenloop tussen Grondwettelijk Hof en Hof van Justitie – Daarnaast rijst tevens de vraag hoe het Hof van Justitie moet omgaan met een handhavingsmaatregel uitgesproken door een nationaal rechtscollege wanneer het zelf oordeelt over de verenigbaarheid van een rechtsnorm met het Unierecht. In de praktijk komt het immers voor dat een rechtsonderhorige na de vernietiging door het Grondwettelijk Hof de norm voor een andere (administratieve) rechtbank tracht aan te vechten. Het gevatte rechtscollege is in dit geval in principe *verplicht* om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie indien een vraag rijst met betrekking tot de interpretatie van Unierecht. Zo is het niet uitgesloten dat een belastingplichtige voor de nationale rechtbank een belastingaanslag waarop een taks op effectenrekeningen geheven is, gaat aanvechten en daarbij gaat argumenteren dat de aanslag gebaseerd is op een wet die een schending van Unierecht inhoudt.

42. De primauteit van het Unierecht in geval van samenloop. – Wanneer het Hof van Justitie van oordeel is dat *in casu* een Unierechtelijke norm geschonden is, dan is de nationale rechter, ingevolge de voorrang van het Unierecht verplicht om het Unierecht toe te passen en de daarmee strijdige bepalingen buiten toepassing te laten, ongeacht het bestaan van een arrest van het nationale Grondwettelijk Hof waarin verklaard is dat die ongrondwettig geachte bepalingen hun verbindende kracht op een later tijdstip zullen verliezen (d.i. een maatregel tot handhaving).¹⁸⁷ Voorkomend geval kan echter aanleiding geven tot heel wat rechtsonzekerheid, waardoor de vraag rijst of er situaties voorhanden zijn waarbij de nationale rechter alsnog de temporele beperking van het Grondwettelijk Hof kan volgen, ook al werd een schending van Unierecht vastgesteld door het Hof van Justitie.

43. Uitzonderingen op de primauteit van het Unierecht. – De bevoegdheid om de gevolgen van een vernietigde wet te handhaven spruit voort uit het doel om een rechtsvacuüm te vermijden zo lang de nietig verklaarde handeling niet door een nieuwe handeling is vervangen, en kan gerechtvaardigd zijn door dwingende overwegingen van rechtszekerheid die verband houden met alle betrokken (particuliere en openbare) belangen.¹⁸⁸ Vertrekkende vanuit deze redenering is het Hof van Justitie van oordeel dat naar analogie en

bij uitzondering dergelijke “dwingende overwegingen van rechtszekerheid” ook kunnen rechtvaardigen dat dergelijke overwegingen de bovenhand nemen op de primauteit van het Unierecht. Het blijft echter de exclusieve bevoegdheid van het Hof van Justitie om dergelijk oordeel te vellen, waardoor een nationale rechtbank een prejudiciële vraag tot het Hof van Justitie zal moeten richten wil het hierover uitsluitend bekomen.¹⁸⁹ Hier anders over oordelen zou immers tot gevolg hebben dat de uniforme toepassing van het Unierecht in het gedrang dreigt te komen.

Als gevolg van deze rechtspraak is het aldus mogelijk dat een uitzondering wordt toegestaan op de principiële primauteit van het Unierecht.¹⁹⁰ Het Hof houdt bij dergelijk oordeel niet vast aan de traditionele criteria die het hanteert wanneer het oordeelt over de temporele werking van een prejudicieel arrest, namelijk de goede trouw van de procespartijen en de ernstige (economische) gevolgen, maar refereert naar de ruimere notie ‘rechtszekerheid’.¹⁹¹ Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie zal moeten blijken hoe het deze notie invult. Het hoeft geen uitgebreid betoog dat deze piste bewandelen een reductie inhoudt van de positie van de hogere rechtscolleges zoals het Grondwettelijk Hof.¹⁹² Bovendien rijst de vraag naar de invulling van de notie ‘dwingende overwegingen van rechtszekerheid’.

7.2. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

44. Temporele modulering voor een legitieme doelstelling. – Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens legt minimumstandaarden op aan de lidstaten van de Raad van Europa. Het gaat daarbij niet over tot het opleggen van een specifieke wijze waarop zij de bescherming van fundamentele rechten moeten verzekeren.¹⁹³ Desalniettemin heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zich in het verleden reeds uitgesproken over de (beperkingen op de) werking in de tijd van rechterlijke uitspraken van *nationale* hoven en rechtbanken.¹⁹⁴ Het Hof stelt zich dienaangaande terughoudend op en aanvaardt in principe dat nationale hoven en rechtbanken vanuit overwegingen van rechtszekerheid de gevolgen van hun uitspraken in de tijd kunnen moduleren.¹⁹⁵ Het Hof heeft in zijn rechtspraak meer duidelijkheid verstrekt met betrekking tot welke concrete invullingen van het rechtszekerheidsbeginsel een legitiem doel kunnen

187. HvJ 19 november 2009, C-314/08, Filipiak, ECLI:EU:C:2009:719, punt 85.

188. HvJ 8 september 2010, C-409/06, Winner Wetten, ECLI:EU:C:2010:503, punt 66.

189. HvJ 8 september 2010, C-409/06, Winner Wetten, ECLI:EU:C:2010:503, punt 67.

190. Zie ook HvJ 24 januari 2013, C-186/11, Stanleybet International e.a., ECLI:EU:C:2013:33, punt 38; HvJ 28 juli 2016, C-379/15, Association France Nature Environnement, ECLI:EU:C:2016:603, punt 33; HvJ 29 juli 2019, C-411/17, Inter-Environnement Wallonie en Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, ECLI:EU:C:2019:622, punt 177.

191. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 410, nr. 583.

192. M. DALEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 48.

193. M. DALEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André Alen*, Brugge, Die Keure, 2015, (39), 52.

194. Zie *supra*, randnr. 15 m.b.t. de temporele werking van zijn eigen arresten.

195. EHRM 13 juni 1979, Marckx/België, ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374, § 58.

uitmaken om een temporele beperking te rechtvaardigen. Het Hof stelt zich hieromtrent soepel op, daar het van oordeel is dat het bepalen welke maatregel in het algemeen belang is, in principe de taak is van nationale overheden. De Staten genieten aldus een ruime appreciatiemarge, het Hof heeft slechts een marginale toetsingsbevoegdheid.¹⁹⁶ Zo aanvaardde het Hof dat rechterlijke uitspraken temporeel gemoduleerd kunnen worden gedurende een overgangperiode met het oog op het vermijden van een substantiële wettelijke lacune¹⁹⁷, of daarbij aansluitend om de wetgever tijd te geven om in te grijpen met betrekking tot de vastgestelde ongrondwettigheid.¹⁹⁸ Ook de bekommernis om de budgettaire en administratieve impact van een retroactieve vernietiging te temperen wordt door het Hof aanvaard als legitiem doel voor een temporele modulering.¹⁹⁹ Gezien de ruime beoordelingsbevoegdheid voor de Staten lijkt het ook aannemelijk dat het beperken van het gerechtelijk contentieux als legitiem doel beschouwd wordt.

45. Beperkingen op de temporele modulering. – Ofschoon de bevoegdheid van nationale rechtscolleges om de effecten van hun uitspraken in de tijd te moduleren wanneer zij een legitieme doelstelling beogen, impliceert dit geen vrijbrief om naar goeddunken handhavingsmaatregelen te nemen. In het licht van bepaalde fundamentele rechten, in het bijzonder het recht op een eerlijk proces en het eigendomsrecht, zal geverifieerd worden of de genomen temporele maatregel in verhouding tot het beoogde doel (d.i. het matigen van de budgettaire en administratieve gevolgen van een retroactieve vernietiging) *in concreto* geen excessieve last impliceert voor de rechtsonderhorige. Daar iedere handhavingsbeslissing een impact heeft op de rechtszekerheid, zal een beperking van

de werking *ex tunc* van een vernietigingsarrest niet steeds *in concreto* rechtmatig zijn.²⁰⁰

De hieronder gevoerde analyse met betrekking tot het recht op een eerlijk proces en het recht op eigendom vormt idealiter een mooi startpunt voor de nationale rechter die zich moet buigen over een eventuele temporele beperking van een uitspraak. Het is dan ook niet uitgesloten dat, wanneer bepaalde aspecten van de analyse miskend worden, een rechtsonderhorige naderhand de handhavingsbeslissing succesvol kan aanvechten voor het Hof in Straatsburg.²⁰¹

7.2.1. Het recht op een eerlijk proces en een effectief rechtsmiddel

46. Recht op een eerlijk proces en een effectieve rechtsbedeling. – Het recht op een eerlijk proces (art. 6.1 EVRM) omvat onder meer het recht op toegang tot de rechter, waarbij de nadruk gelegd wordt op de *effectiviteit* van deze toegang.²⁰² Het moet voor de rechtsonderhorige *mogelijk* zijn om *nuttig gevolg* te halen uit de ingestelde vordering en hiervan te genieten.²⁰³ Het EHRM bevestigde daarbij reeds dat de terugvordering van te veel betaalde belastingen ressorteert onder artikel 6 EVRM.²⁰⁴ Wanneer een uitspraak van het Grondwettelijk Hof *ex nunc*²⁰⁵ werkt, zoals bij de handhavingsbeslissingen in principe het geval is, krijgt de rechtsonderhorige ten gronde wel gelijk, maar zal het beroep enkel gevolgen sorteren voor wat de toekomst betreft. Wat de effecten betreft die de vernietigde maatregel reeds teweeg heeft gebracht, keert de belastingplichtige alsnog met lege handen naar huis. Ofschoon een bepaalde belasting ongrondwettig werd verklaard, bijt de belastingplichtige – althans voor het verleden – alsnog in het spreekwoordelijke

196. EHRM 7 december 1976, Handyside/Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:1976:1207JUD000549372, § 48; EHRM 21 februari 1986, James and Others/Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:1986:0221JUD000879379, § 46-48; EHRM 20 november 1999, The Former King of Greece and Others/Griekenland, ECLI:CE:ECHR:2000:1123JUD002570194, § 87; EHRM 22 mei 2018, Zelenchuk and Tsytysura/Oekraïne, ECLI:CE:ECHR:2018:0522JUD000084616, § 100; zie ook M. BEE-LER-SIGRON, "Protection of Property" in P. VAN DIJK, F. VAN HOOF, A. VAN RIJN en L. ZWAAK (eds.), *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2018, (851) 868-869.

197. EHRM (ontv.) 6 november 2003, Roshka/Rusland, ECLI:CE:ECHR:2003:1106DEC006334300.

198. EHRM (ontv.) 18 november 1995, J.R./Duitsland, ECLI:CE:ECHR:1995:1018DEC002265193; EHRM (ontv.) 26 juni 1996, Mika/Oostenrijk, ECLI:CE:ECHR:1996:0626DEC002656095; EHRM (ontv.) 16 maart 2000, Walden/Liechtenstein, ECLI:CE:ECHR:2000:0316DEC003391696; EHRM 30 november 2010, Henryk Urban and Ryszard Urban/Polen, ECLI:CE:ECHR:2010:1130JUD002361408, § 65; EHRM 6 februari 2018 (ontv.), Chessa/Frankrijk, ECLI:CE:ECHR:2018:0206DEC 007618611, § 31.

199. EHRM 12 februari 2019 (ontv.), Frantzeskaki and Others/Griekenland, ECLI:CE:ECHR:2019:0212DEC005727517, § 38 en vgl. EHRM 14 mei 2013, N.K.M./Hongarije, ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 59; EHRM 2 juli 2013, R.Sz./ Hongarije, ECLI:CE:ECHR:2013:0702JUD004183811, § 48; desalniettemin staat het Hof meer weigerachtig ten aanzien van het aanvaarden van louter budgettaire argumenten als rechtvaardiging voor een inmenging in het eigendomsrecht (zie EHRM 25 juni 2009, Zouboulidis/Griekenland (No° 2), ECLI:CE:ECHR:2009:0625JUD003696306, § 35; EHRM 23 juli 2009, Joubert/Frankrijk, ECLI:CE:ECHR:2009:0723JUD003034505, § 60 en vgl. EHRM 22 oktober 1999, Zielinski et Pradal et Gonzalez and Others/Frankrijk, ECLI:CE:ECHR:1999:1028JUD002484694, § 59).

200. Zie *supra*, randnr. 15; F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, "Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges", *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 47, nr. 58; P. POPELIER, "The European Court of Human Rights' Approach to Retrospective Judicial Reversals" in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge-Antwerpen-Portland, Intersentia, 2014, (269) 282-283.

201. Ook kan men de mogelijkheid waarin een belastingplichtige (of belastingenschuldige) de door een nationaal Grondwettelijk Hof vernietigde belastingwet gaat aanvechten op grond van fundamentele rechten waarover de nationale rechter nog niet oordeelde. In het geval het EHRM tot het oordeel zou komen dat de belastingwet de desbetreffende conventie bepalingen (art. 6.1. EVRM, art. 13 EVRM en/of art. 1 Protocol 1 EVRM) schendt, kan het zich uitspreken over de temporele werking van zijn eigen arrest waardoor de nationale rechter zich hiernaar zal moeten schikken. In dergelijk geval is het niet uitgesloten dat het EHRM de vernietiging retroactief toepast waardoor de belastingplichtige alsnog een teruggaaf van reeds betaalde belastingen kan bekomen, of de nog verschuldigde belastingen alsnog niet zal moeten betalen.

202. EHRM 21 februari 1975, Golder/het Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:1975:0221JUD000445170, § 36. Het recht op toegang tot een rechter wordt door het Grondwettelijk Hof erkend als algemeen rechtsbeginsel (zie GwH 9 februari 2017, nr. 13/2017, r.o. B.11.1.).

203. Dit impliceert evenwel geen recht voor de verzoeker op een positief resultaat uit een gerechtelijke procedure, zie EHRM 9 oktober 1997, Andronicou and Constantinou/Cyprus, ECLI:CE:ECHR:1997:1009JUD002505294, § 201.

204. EHRM 26 maart 1992, Editions Périscope/Frankrijk, ECLI:CE:ECHR:1992:0326JUD001176085, §§ 39-40; EHRM 23 oktober 1997, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Society and Yorkshire Building Society/Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:1997:1023JUD002131993, § 104.

205. Sommige handhavingsbeslissingen stellen zelfs dat de vernietigde bepalingen, ook na de publicatie van het arrest, nog een tijdlang in werking (mogen) blijven (bv. tot zolang er een nieuwe regeling voorhanden is).

stof daar de belasting nog steeds verschuldigd blijft, of niet terugbetaald wordt.²⁰⁶ Enkel wat de toekomst betreft, haalt de belastingplichtige zijn slag thuis; de belasting zal als gevolg van de vernietiging niet meer geheven kunnen worden. Het voorgaande komt nog scherper tot uiting wanneer de vernietigde belasting de vorm aanneemt van een eenmalige bijdrage. In dat geval is er helemaal geen sprake meer van een effectieve toegang tot de rechter.²⁰⁷ Het systematisch overgaan tot dergelijke handhavingsbeslissingen met een gebrekkige motivering heeft als effect dat men als belastingplichtige ontmoedigd wordt om zijn belangen te verdedigen voor de rechtbank.²⁰⁸ Door de gevolgen van de vernietigde bepaling te handhaven wordt de verzoeker mogelijks het *nuttig gevolg* van zijn vordering ontzegd, waardoor bedenkingen gemaakt kunnen worden met betrekking tot de *effectiviteit* van de rechtspleging in het licht van artikel 6.1 EVRM.²⁰⁹

De vraag rijst dan ook in welke omstandigheden het recht op een eerlijk proces beperkingen oplegt aan de mogelijkheid voor nationale rechtscolleges om over te gaan tot een handhaving.²¹⁰ Daar het Hof van oordeel is dat de bekommernis om de budgettaire en administratieve gevolgen van een retroactieve vernietiging in principe een legitiem doel uitmaakt²¹¹, rijst de vraag of de handhavingsmaatregel evenredig is tot dit doel. Deze oefening moet steeds *in concreto* gebeuren, rekening houdende met alle relevante omstandigheden van de gegeven zaak. Daar deze opgave gelijkaardig is aan de toetsing van een handhavingsmaatregel aan het recht op eigendom, wordt zij daar *in extenso* uiteengezet.²¹²

47. Bijzondere positie voor de verzoekende partij als waarborg voor effectiviteit? – Een mogelijke oplossing, waarbij procespartijen een effectieve toegang tot de rechter genieten en men tegelijkertijd rekening houdt met legitieme overwegingen van rechtszekerheid, bestaat erin met betrekking tot de handhavingsmaatregel een uitzondering te voorzien voor de procespartijen.²¹³ In het fiscale contentieux impliceert dit dat de partij die de ongrondwettigheid van de maatregel bekwam door een procedure voor het Grondwettelijk Hof te starten in het geval van een vernietiging met handhaving de betaalde belasting wel terug krijgt (of in de toekomst geen belasting meer verschuldigd is), waardoor de rechten van de verzoeker gevrijwaard worden. De overige rechtsonderhorigen, die geen procedure aanhangig maakten, krijgen geen terugbetaling. Het Oostenrijkse *verfassungsgerichtshof*, dat als principe bij vernietigingsarresten de *ex nunc*-werking hanteert, maakt gebruik van dergelijke techniek en sluit de verzoekende partij (*case at point*) uit met betrekking tot de temporele werking van het vernietigingsarrest.²¹⁴

Een letterlijke lezing van de Bijzondere Wet op het Grondwettelijk Hof lijkt dergelijke handelswijze niet toe te laten, daar het Hof een handhavingsmaatregel “bij wijze van algemene beschikking” moet uitspreken.²¹⁵ Een verschillende behandeling van rechtsonderhorigen die al dan niet een procedure aanhangig maakten zou in strijd zijn met het grondwettelijk gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel.²¹⁶ O.i. bevinden beide categorieën rechtsonderhorigen zich echter niet in gelijkaardige posities. Een rechtsonderhorige die tijd, geld en moeite investeerde om een

206. Belastingplichtigen die reeds een vordering hebben ingeleid vóór de tussenkomst van het arrest niet te na gesproken.

207. Zie bv. GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, waarbij de eenmalige bijdrage voor deelnemende gasondernemingen die een bepaald marktaandeel in het distributieve voortverkoopsegment bezitten, vernietigd werd. Het Hof was van oordeel dat, ofschoon de bepalingen zelf geen criteria bevatten aan de hand waarvan de individuele bijdrageplicht van de desbetreffende gasondernemingen kan worden bepaald, men uit de algemene opzet, evenals uit de parlementaire voorbereiding de bedoeling van de wetgever kan afleiden. Rekening houdend met het eenmalig karakter van de maatregel, met de budgettaire gevolgen van de terugwerkende kracht van de vernietiging van de bestrede bepaling en de daaruit voortvloeiende verstoring van de werking van de openbare dienst, handhaafde het Hof dan ook de gevolgen van de vernietigde bepaling (zie, r.o. B.21.).

208. F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 38, nr. 42; E. DIRIX, “Rechterlijk Overgangsrecht”, *RW* 2008-2009, (1754) 1759; S. VERSTRAELEN, “The Temporal Limitations of Judicial Decisions: The Need for Flexibility Versus the Quest for Uniformity”, *German L.J.* 2013, (1687) 1701; S. VERSTRAELEN, P. POPELIER en S. VAN DROOGHENBROECK, “The Ability to Deviate from the Principle of Retroactivity: A Well-Established Practice Before the Constitutional Court and the Council of State in Belgium” in E. STEINER (ed.), *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions in Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law*, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, (81) 101; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André ALEN*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 62.

209. W. VERRIJDT, “De plicht tot uitvoering van arresten van het Grondwettelijk Hof door de wetgever” in A. ALEN en S. SOTTIAUX (eds.), *Leuvense staatsrechtelijke standpunten 2*, Brugge, Die Keure, 2010, (305) 353 en W. VERRIJDT, “Het individueel klachtrecht voor het EHRM en voor het Grondwettelijk Hof en hun onderlinge verhouding” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), *Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (429) 461; R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, “Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989” in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 69, nr. 59; F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, *Rev. dr. ULB* 2002, (1) 48-49, nr. 61; K. MUYLLE, “Wat kan een rechtspracticus aanvangen met een arrest van het Grondwettelijk Hof? Gevolgen van arresten van het Grondwettelijk Hof in het annulatiecontentieux” in P. D. G. CABOOR, J. DEBIÈVRE, G. LAENEN, K. MUYLLE, I. VERHEVEN en A. WIRTGEN (eds.), *Rechtsbescherming*, Brugge, Die Keure, 2008, (159) 183-184; A. ALEN, “De overheidsaansprakelijkheid voor de fouten van de wetgever wegens schending van de Grondwet” in *Liber amicorum Michel Melchior*, Leuven, Anthemis, 2010, (851) 865, nr. 20.1; M. DAELEMANS, “Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigingsarresten te handhaven” in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André ALEN*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 52 en 60 en vgl. S. VERSTRAELEN, “The Interplay of Temporal Effects of Judicial Decisions within the Belgian Legal Order” in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge-Antwerpen-Portland, Intersentia, 2014, (37) 41.

210. Het recht op een eerlijk proces (art. 6.1 EVRM) vindt toepassing op tot de procedure gevoerd voor een Grondwettelijk Hof (zie EHRM 16 september 1996, Süßmann/Duitsland, ECLI:CE:ECHR:1996:0916JUD002002492, § 41).

211. Zie *supra*, voetnoot 198.

212. Zie *infra*, randnr. 48 e.v.

213. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 178, nr. 274 en 214, nr. 320.

214. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 360, nr. 517; M. STELZER, “Pro futuro and Retroactive Effects of Rescissory Judgements in Austria” in P. POPELIER, S. VERSTRAELEN, D. VANHEULE en B. VANLERBERGHE (eds.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge-Antwerpen-Portland, Intersentia, 2014, (63) 69.

215. Art. 8, lid 3 Bijz.W. 6 augustus 1989, zie *supra*, randnr. 6.

216. *Parl.St.* Senaat 1983-1984, nr. 579/3, 29.

procedure voor het Grondwettelijk Hof aanhangig te maken, is immers niet gelijkaardig aan een rechts-onderhorige die geen stappen opneemt om een beweerd ongrondwettigheid aan te kaarten. Hoewel de rechtsleer hieromtrent verdeeld blijft²¹⁷, lijkt het Hof te Straatsburg in ieder geval te aanvaarden dat beide categorieën rechtsonderhorigen zich niet in dezelfde positie bevinden en een verschillende behandeling (d.i. geen handhaving voor de procespartijen) dan ook rechtvaardig is.²¹⁸ Het Hof van Justitie voorziet ook in een uitzondering voor de procespartijen. Indien dergelijke techniek (in fiscale zaken) toegepast wordt, loopt men uiteraard het risico dat een groot aantal rechtsonderhorigen zich tot het Grondwettelijk Hof gaat wenden, met het oog op de kwalificatie als procespartij, hetgeen een stijging van de werklast in het gerechtelijk contentieux met zich mee zou brengen. Het is uiteraard nog maar de vraag of dit in de praktijk problematisch zou zijn, nu men slechts een verzoekschrift kan indienen indien men over het vereiste belang beschikt.²¹⁹ Wat de taks op effectenrekeningen bijvoorbeeld betreft, houdt dit o.m. in dat men onder het personeel toepassingsgebied van de taks moet ressorteren. Dit betekent concreet dat enkel (natuurlijke) personen met een effectenrekening met een waarde van 500 000 EUR of meer over het vereiste belang beschikken. Bovendien zal elke partij de afweging moeten maken of het opstarten van een procedure (proceseconomisch) opportuun is en zal zij desgevallend ook bereid moeten zijn haar identiteit bekend te maken (cf. latere publicatie van het arrest).

7.2.2. Het recht op eigendom

48. De toepasselijkheid van het eigendomsrecht.

– Het eigendomsrecht, vervat in artikel 1 Protocol 1

EVRM garandeert in essentie het ongestoord genot van eenieders eigendom. Een *inmenging* in dit eigendomsrecht, is dan ook onderworpen aan Straatsburgse supervisie.²²⁰ De autonome en ruime invulling van de notie ‘eigendom’ in de zin van artikel 1 Protocol 1 EVRM in ogenschouw genomen, kan een handhavingsbeslissing onder het toepassingsgebied van de bepaling vallen.²²¹ Het arrest brengt immers met zich mee dat de rechtsonderhorige-belastingplichtige de betaalde belasting niet terug krijgt. Daar de retroactieve werking van een arrest van het Grondwettelijk Hof het principe is²²², heeft de rechtsonderhorige een op de wet gebaseerde legitieme verwachting dat hij de betaalde belasting zal terugkrijgen indien het Hof de desbetreffende bepaling vernietigt.

49. De toepassing van het eigendomsrecht. – Een eigendomsinmenging is slechts rechtmatig indien zij (1) een wettelijke grondslag heeft (legaliteitstoets), (2) een legitiem belang beoogt (legitimitetoets), *en* (3) de maatregel in verhouding staat tot het nagestreefde belang (proportionaliteitstoets).²²³ Daar het arrest de grondslag voor de heffing van de belasting vormt²²⁴, heeft zij een wettelijke grondslag en voldoet zij bijgevolg in principe aan de legaliteitsvereiste (1). Het Hof oordeelde immers in het verleden al dat een handhavingsarrest de grondslag kan vormen voor een eigendomsinmenging.²²⁵ Desalniettemin is het niet ondenkbaar dat Straatsburg alsnog tot het oordeel komt dat niet aan de legaliteitsvoorwaarde voldaan is omdat de kwaliteitsvereisten, die aan deze voorwaarde verbonden zijn, niet vervuld zijn.²²⁶ Het is immers niet ondenkbaar dat als gevolg van de gebrekkige motivatie van de beslissing tot handhaving, het Hof tot de conclusie zou komen dat de wettelijke grondslag onvoorzienbaar wordt.²²⁷ Gezien de ruime

217. Zie voor argumenten *pro S. VERSTRAELEN, Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 181, nr. 277 en *contra F. OST en S. VAN DROOGHENBROECK, “Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions belges”, Rev. dr. ULB 2002, (1) 24-25, nr. 24; J. THEUNIS, “Tussen wettigheid en rechtszekerheid: het laten voortbestaan van onwettigheden in het licht van het Europese Recht” in A. ALEN en J. THEUNIS (eds.), Leuvense Staatsrechtelijke Standpunten 3: de Europese dimensie in het Belgische publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2012, (355) 387-388.
218. EHRM (ontv.) 26 juni 1996, *Mika/Oostenrijk*, ECLI:CE:ECHR:1996:0626DEC002656095; EHRM 12 februari 2019 (ontv.), *Frantzeskaki and Others/Griekenland*, ECLI:CE:ECHR:2019:0212DEC005727517, § 40.
219. Art. 17 Ger.W.
220. De notie ‘inmenging in het eigendomsrecht’ in het kader van art. 1 Protocol 1 moet ruimer geïnterpreteerd worden dan de eigendomsontneming (d.i. onteigening) en omvat ook maatregelen die het gebruik van eigendom op enigerlei wijze beperken.
221. Zie over het terugvorderen van onwettig geheven belastingen EHRM 23 oktober 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Society and Yorkshire Building Society/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1997:1023JUD002131993, §§ 62-70 en zie in het algemeen EHRM 23 februari 1995, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH/ Nederland*, ECLI:CE:ECHR:1995:0223JUD001537589, § 53; EHRM 25 maart 1999, *latridis/Griekenland*, ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD003110796, § 54; EHRM 20 november 1999, *The Former King of Greece and Others/Griekenland*, ECLI:CE:ECHR:2000:1123JUD002570194, § 60; EHRM 5 januari 2000, *Beyeler/Italië*, ECLI:CE:ECHR:2000:0105JUD003320296, § 100; zie ook o.m. A. ARONOVITZ, “Individual Patrimonial Rights Under the European Human Rights System. Some Reflections on the Concepts of Possession and Dispossession of Property”, *Int’l J. Legal Info.* 1997, (87) 94-95; B. PEETERS, “The Protection of the Right to Property in Article 1 of the First Protocol to the European Human Rights Convention Limiting the Fiscal Power of States” in L. HINNEKENS en P. HINNEKENS (eds.), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, (679) 683-686.
222. Zie *supra*, randnr. 5.
223. In de zaak *Mika v. Oostenrijk* verklaarde het EHRM een verzoek onontvankelijk dat betrekking had op een vernietigde bepaling waarvan de gevolgen in de tijd gehandhaafd waren en waarbij artikel 1 Protocol 1 EVRM werd ingeroepen. Het past voor dit specifieke geval twee bemerkingen te formuleren: 1) de procedure voor het Oostenrijks Grondwettelijk Hof is niet te vergelijken met de procedure voor het Belgisch Grondwettelijk Hof, aangezien de verzoekende partij in Oostenrijk uitgesloten wordt van de handhaving van de gevolgen; 2) De zaak betrof de kwalificatie van een onderhoudskost als een buitengewone uitgave. De vernietiging betrof één welbepaalde zinsnede (*‘same marital status’*). De vernietiging zou echter geen effect gehad hebben voor de specifieke situatie van verzoeker.
224. Zie *supra*, randnr. 6; *contra B. LOMBAERT, “Le maintien des effets des normes censurées par la Cour d’Arbitrage – Recours en annulation et questions préjudicielles”, APT 1998, (174) 184.*
225. Vgl. EHRM 3 juli 2014, *R&L, S.R.O. and others/Tsjechië*, ECLI:CE:ECHR:2014:0703JUD003792605, § 123.
226. Het louter bestaan van een wettelijke grondslag in de nationale rechtsorde die een inmenging met het eigendomsrecht voorschrijft is immers niet voldoende om aan de wettelijkheidsvereiste te voldoen. De rechtspraak van het EHRM heeft aan deze wettelijke grondslag bepaalde kwaliteitsvereisten verbonden waaraan de wet moet voldoen. De wettelijke grondslag moet voldoende *toegankelijk, precies en voorzienbaar* in haar toepassing zijn (zie EHRM 26 april 1979, *Sunday Times/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874, § 49; EHRM 25 maart 1983, *Silver and Others/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772, §§ 87-88; EHRM 8 juli 1986, *Lithgow and Others/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1986:0708JUD000900680, § 110 en B. PEETERS, “European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Law”, *EC Tax Review* 2013, 112-114).
227. Vgl. S. VERSTRAELEN, “The Temporal Limitations of Judicial Decisions: The Need for Flexibility Versus the Quest for Uniformity”, *German L.J.* 2013, (1687) 1691.

appreciatiemarge die in fiscale aangelegenheden aan Staten wordt overgelaten, lijkt deze hypothese eerder onwaarschijnlijk.²²⁸

Wat de legitimiteitstoets (2) betreft, werd hierboven reeds opgemerkt dat het objectief om de financiële gevolgen van een retroactieve werking te milderen (in principe) een legitiem doel vormt.²²⁹

50. In concreto beoordeling tussen legaliteit en rechtszekerheid. – De vraag rijst vervolgens in welke gevallen een handhavingsmaatregel (in de hypothese dat zij over een wettelijke grondslag beschikt en een legitiem doel beoogt) onevenredig is in verhouding tot het vooropgestelde doel. Het is bovendien niet uniek aan handhavingsbeslissingen dat het zwaartepunt van de analyse van het EHRM zich in deze laatste stap (d.i. proportionaliteitstoets) situeert. In essentie beoogt deze test na te gaan of de rechtsonderhorige *in concreto* een individuele en excessieve last moest dragen. Hierbij moet het EHRM alle relevante elementen in overweging nemen en deze aspecten in hun totaliteit beoordelen.²³⁰ Het zal immers vaak een combinatie van factoren zijn die het Hof ertoe beweegt te oordelen dat de rechtsonderhorige een overmatige last moest dragen.

Deze belangenafweging moet volledig zijn, doch in wezen is zij slechts marginaal waardoor het EHRM zich terughoudend opstelt.²³¹ Immers, in theorie heeft de nationale rechter reeds de belangen van het desbetreffende geval afgewogen.²³² Het spreekt dan ook voor zich dat de beoordelingsruimte van het EHRM stijgt naar mate het nationale rechtscollege dat zich over de zaak boog deze afweging minder ernstig heeft genomen. Hieronder worden enkele elementen opgevoerd die het Hof in overweging neemt gedurende de proportionaliteitstoets. Het valt o.i. niet uit te sluiten dat in het geval van bepaalde handhavingsbeslissingen die het voorwerp uitmaken van deze bijdrage het EHRM tot de conclusie zou komen dat de belastingplichtige een excessieve last moest dragen en er bijgevolg een onrechtmatige inmenging in het eigendomsrecht voorhanden is. Het valt op te merken dat ook

het Hof van Justitie de nadruk legt op gelijkaardige elementen wanneer het een oordeel velt over de werking in de tijd van zijn arresten.²³³

51. De goede trouw van de procespartijen. – De houding van de procespartijen vormt voor het Hof een belangrijke factor gedurende de proportionaliteitstoets.²³⁴ Wat de overheid betreft, moet dit gekoppeld worden aan de beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijke wetgeving.²³⁵ De adviezen van de Raad van State, afdeling Wetgeving spelen hier een belangrijke rol. Met betrekking tot bepaalde fiscale wetgevende initiatieven formuleerde de Raad van State immers – vooraf – bepaalde grondwettelijke bedingen. Wanneer het Grondwettelijk Hof deze wetgeving op latere datum vernietigt op grond van dezelfde overwegingen als geformuleerd door de Raad van State, toont dit in ieder geval aan dat de wetgever niet vrijuit gaat. Zo werd de wetgever er door de Raad van State op gewezen dat de geformuleerde hervormingen van de griffierechten de toets aan het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet zouden overleven.²³⁶ Ook met betrekking tot de Turteltaks²³⁷, de taks op effectenrekeningen²³⁸ en de fairnesstaks²³⁹ formuleerde de Raad van State een negatief advies met bekommernissen die later door het Grondwettelijk Hof aangehaald werden als reden tot vernietiging. De Raad van State, afdeling bestuursrechtspraak, weigerde in het verleden reeds de gevolgen van zijn arrest te handhaven wanneer de wetgever het advies van de Raad van State, waarin ongrondwettigheden geformuleerd werden, genegeerd had.²⁴⁰ Ook het Hof van Justitie besteedt de nodige aandacht aan de goede trouw van de procespartijen wanneer het nagaat of een temporele maatregel mogelijk is.²⁴¹ Wanneer geen advies van de Raad van State voorhanden is betreffende de materie op basis waarvan het Grondwettelijk Hof later een ongrondwettigheid vaststelde, kan de wetgever op dit punt (d.i. het niet respecteren van een advies) geen gebrek aan goede trouw verweten worden.²⁴² Het is evenwel niet uitgesloten dat ook zonder een advies van de Afdeling Wetgeving van de Raad van State de wetgever zo manifest in de fout gaat, doordat zij redelijkerwijze moest weten dat een bepaalde maatregel

228. EHRM 23 oktober 1997, *The Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1997:1023JUD002131993, §§ 75-83; EHRM 20 september 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/ Rusland*, ECLI:CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559.

229. Zie *supra*, voetnoot 198.

230. EHRM 28 september 2005, *Broniowski/Polen*, ECLI:CE:ECHR:2005:0928JUD003144396, § 151.

231. R. MOERENHOUT en L. DE GEYTER, "Art. 8 Bijzondere Wet 6 januari 1989" in *Publiek Procesrecht*, Antwerpen, Kluwer, Losbl., 71; M. DAELEMANS, "Supranationale beperkingen op de mogelijkheid om de rechtsgevolgen van vernietigings-arresten te handhaven" in W. PAS, P. PEETERS en W. VERRIJDT (eds.), *Liber Discipulorum André ALEN*, Brugge, Die Keure, 2015, (39) 55.

232. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 143-144, nr. 214-215.

233. Zie *supra*, randnr. 36-38.

234. Zie voor wat betreft het element 'goed trouw' in de rechtspraak van het Hof van Justitie, *supra*, randnr. 37.

235. EHRM 28 september 2005, *Broniowski/Polen*, ECLI:CE:ECHR:2005:0928JUD003144396, § 151.

236. *Parl.St.* Kamer 2014-2015, nr. 54-0906/001, 39.

237. Adv.RvS nr. 58.417/3 bij het Voorontwerp van decreet 'houdende bepalingen tot begeleiding van de Begroting 2016'. Voor het Grondwettelijk Hof werd het links laten liggen van het Advies van de Raad van State dan ook door de verzoekende partij opgeworpen als argument om de beperking van de retroactieve werking van het arrest niet toe te laten (zie GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, r.o. A.26.2. "De Vlaamse Regering heeft geen rekening gehouden met het negatieve advies van de Raad van State en heeft het risico genomen om de bestreden heffing toch in te voeren. Het opnemen van de geschatte opbrengst van de heffing in de begroting was dan ook van meet af aan precair").

238. *Parl.St.* Kamer 2017-2018, nr. 54-2837/001, 47-56.

239. *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2891/009, 6-8.

240. Zoals verwezen door S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 329, nr. 476.

241. Zie *supra*, randnr. 37.

242. *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 160-166 (m.b.t. de btw-vrijstelling op online kansspelen).

in strijd was met de Grondwet, dat er geen sprake kan zijn van goede trouw in hoofde van de wetgever.

Dit impliceert echter niet dat het links laten liggen van een advies van de Raad van State *ipso facto* de *fair balance* verstoort. Een advies van de Raad van State is immers niet bindend voor de wetgever, die nog steeds over een opportuniteitsoordeel beschikt gedurende zijn wetgevend optreden. Het wringt echter dat de wetgever het voordeel behoudt – in de zin dat de belastingen niet terugbetaald moeten worden, en hij van deze inkomsten gebruik kan maken – voor ongrondwettige wetgeving waarvan hij wist (of minstens behoorde te weten) dat zij met ongrondwettigheden behept was. Daarentegen kan van de belastingplichtige moeilijk verwacht worden dat men gaat speculeren op een mogelijke ongrondwettigheid vastgesteld door het Grondwettelijk Hof en preventief de belasting niet gaat betalen. Dit houdt voor de belastingplichtige onvermijdelijk een risico in; zo lang de norm niet vernietigd werd, behoudt zij immers volledige rechtskracht.²⁴³ Op deze manier wordt fiscale ongehoorzaamheid aangemoedigd.²⁴⁴ De rechtsonderhorige die te goeder trouw handelt, mag hierdoor niet benadeeld worden.

52. De impact van de maatregel. – Vervolgens is de *impact* van de maatregel in het rechtsbestel een element dat het EHRM in overweging neemt. Met betrekking tot temporele beperkingen heeft dit in de eerste plaats betrekking op de substantiële waarde van de belangen. Dit element kan vanuit twee invalshoeken benaderd worden. Vooreerst vanuit het standpunt van de belastingplichtige, waarbij het Hof rekening kan houden met de impact van de maatregel *in concreto* voor de rechtsonderhorige (in verhouding tot zijn totale vermogen). Wanneer het slechts om kleine bedragen gaat, kan dit een grond vormen om een temporele beperking te aanvaarden. Vervolgens kan een en ander benaderd worden vanuit de financiële impact die een handhavingsbeslissing voor de overheid heeft. Men moet hier echter waakzaam zijn, zodat een grote impact op de begroting niet *ipso facto* in het voordeel van de overheid pleit. Zoals eerder reeds werd benadrukt mogen de (hypothetische) belastinginkomsten ook niet gelijkgesteld worden met het geleden verlies bij een retroactieve werking daar zij ervan uit gaat dat iedere belastingplichtige een teruggaaf zal trachten te bekomen.

Belangrijk is tevens de vraag wat de impact van de maatregel *ratione personae* is. Indien de retroactieve

werking van een vernietiging gevolgen heeft voor, en een impact heeft op een grote groep rechtsonderhorigen, wordt een temporele beperking meer aangewezend.²⁴⁵ In dit geval zullen de administratieve gevolgen van een retroactieve vernietiging significanter zijn. Dit is niet noodzakelijk het geval wat de budgettaire impact betreft. Een groot aantal rechtsonderhorigen impliceert immers niet *ipso facto* een grote aanslag op de staatsfinanciën.

53. De motivering van de handhavingsbeslissing. – Vervolgens vormt ook de aanwezigheid van een afdoende *motivatie* van een rechterlijke uitspraak een factor waaraan het Hof belang hecht.²⁴⁶ Hierboven werd al benadrukt dat de motivatie van handhavingsbeslissingen vaak te wensen overlaat.²⁴⁷ Ofschoon argumenteren dat hierdoor *an sich* sprake zou zijn van arbitrair overheidsoptreden een brug te ver lijkt te zijn, vormt dit een element waarmee het Hof rekening zou kunnen houden. Bovendien vormt het een nieuw, weliswaar supranationaal, argument voor een meer afdoende motivering van handhavingsbeslissingen. Zo moet een handhavingsbeslissing voldoende duidelijk maken wat precies de gevolgen voor de begroting zullen zijn en wat de beweerdelijke moeilijkheden voor de administratie of het gerechtelijk apparaat zijn.

54. De beschikbaarheid van alternatieve mogelijkheden. – Hoewel de aanwezigheid van alternatieve, minder verregaande mogelijkheden om het beoogde doel te bereiken niet *ipso facto* tot een schending van het eigendomsrecht leidt, kan het Hof wel rekening houden met de aanwezigheid ervan.²⁴⁸ In de huidige stand van de (fiscale) rechtspraak blijkt uit de motivering van het Grondwettelijk Hof niet dat het Hof rekening houdt met de aanwezigheid van mogelijke alternatieve opties om de administratieve en budgettaire gevolgen van een vernietigingsarrest te temperen. Hoewel mogelijk, is het aldus niet duidelijk of het Hof hier in zijn intern beraad rekening mee houdt. Een afdoende motivering is aldus ook in dit opzicht aangewezen en bijzonder wenselijk.²⁴⁹

8. Conclusie

55. Het is opvallend dat het Grondwettelijk Hof in de fiscale vernietigingsarresten van de afgelopen jaren courant gebruik maakt van zijn handhavingsbevoegdheid. Dit maakt het voorwerp uit van menig kritiek, nu het Hof daarbij al te vaak lijkt te vervallen in een stijlformule die eruit bestaat te verwijzen naar

243. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 178, nr. 275; J. RIEMSLAGH, "De handhaving van gevolgen door het Grondwettelijk Hof inzake btw op online kansspelen: een goede daad blijft niet ongestraft" (noot onder GwH 8 november 2018), *TFR* 2019, (631) 635.

244. A. VISSCHERS, "Moedigt het Grondwettelijk Hof burgerlijke ongehoorzaamheid aan?", *TFR* 2019, 427-428.

245. S. VERSTRAELEN, *Rechterlijk Overgangsrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 158, nr. 240.

246. EHRM 2 februari 2007, *Radovici and Stănescu/Roemenië*, ECLI:CE:ECHR:2006:1102JUD006847901, § 86.

247. Zie *supra*, randnr. 24.

248. EHRM 21 februari 1986, *James and Others/Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1986:0221JUD000879379, § 51; EHRM 7 juli 1989, *Tre Traktörer Aktiebolag/Zweden*, ECLI:CE:ECHR:1989:0707JUD001087384, § 62; EHRM 19 december 1989, *Mellacher and Others/Oostenrijk*, ECLI:CE:ECHR:1989:1219JUD001052283, § 53.

249. Zie *supra*, randnr. 24.

de “administratieve en budgettaire moeilijkheden en naar het gerechtelijk contentieux die uit het vernietigingsarrest zouden kunnen voortvloeien”. Dit zet kwaad bloed nu deze zgn. ‘moeilijkheden’ nergens geconcretiseerd worden hetgeen elke beoordeling van de redenering van het Hof uitsluit. Met de handhaving van de gevolgen voor het verleden lijkt de wetgever bovendien beloofd te worden voor onzorgvuldige wetteksten.

De manier waarop de Raad van State en het Europees Hof van Justitie gebruik maken van hun handhavingsbevoegdheid staat in schril contrast met het Grondwettelijk Hof. Zo maakt de Raad van State slechts zelden gebruik van deze handhavingsbevoegdheid en is zij bovendien onderworpen aan een bijzondere motiveringsplicht, die wettelijk verankerd is. Ook het Hof van Justitie dat – minstens in de prejudiciële context – gebruik maakt van formele en substantiële vereisten, gebruikt zijn handhavingsbevoegdheid op weloverwogen wijze.²⁵⁰

Hoewel de door het Grondwettelijk Hof aangehaalde budgettaire en administratieve moeilijkheden op zich een legitiem belang kunnen uitmaken, moet dit steeds *in concreto* onderzocht en toegelicht worden. Dit gebeurt op vandaag amper of niet.

Het Grondwettelijk Hof beschikt in het kader van de handhavingsbevoegdheid over een discretionaire bevoegdheid. Het is echter duidelijk dat het in het kader van deze handhavingsbevoegdheid – die immers slechts een uitzondering vormt op de principiële retroactieve werking van een vernietigingsarrest – een zorgvuldige afweging moet maken tussen de legaliteit en de rechtszekerheid. In dat licht is het belangrijk

dat het Hof enerzijds meer belang gaat hechten aan een tegensprekelijk debat met concrete elementen (of dit minstens meer expliciteert) en anderzijds ook zelf afdoende redenen geeft om een handhavingsmaatregel te verantwoorden (motiveringsverplichting). Op vandaag blijft het immers gissen naar de concrete invulling van de belangenafweging en dit komt de kwaliteit van de handhavingsbevoegdheid niet ten goede.

De povere preventieve en reactieve mogelijkheden waarover de belastingplichtige beschikt om op te treden tegen een handhavingsbeslissing, versterken de nood aan een kwaliteitsvolle handhavingsbeslissing nog.

Ten slotte kan gewezen worden op enkele beperkingen vanuit supranationaal oogpunt. Gelet op de primautiteit van het Unierecht, moet het Grondwettelijk Hof zich in principe schikken naar het arrest van het Hof van Justitie dat zich uitspreekt over de werking in de tijd. Daarnaast kan een ongemotiveerde handhavingsbeslissing tevens het voorwerp uitmaken van een beroep voor het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Zowel het recht op een eerlijk proces als het eigendomsrecht kunnen daarbij bevestigd worden. Voornamelijk op het vlak van het recht op eigendom kan – afhankelijk van de concrete omstandigheden – niet uitgesloten worden dat een handhavingsbeslissing de *fair balance*-toets niet doorstaat.

Meer onderbouwde handhavingsbeslissingen zijn dan ook een *must* voor de toekomst. Het Grondwettelijk Hof kan daarbij zelf – op basis van de aan hem toegekende bevoegdheid – het voortouw nemen om verbeteringen aan te brengen. Indien het dit nalaat, lijkt een wetgevend ingrijpen echter wenselijk.

250. Noteer dat hier bewust het prejudicieel contentieux aangehaald wordt, nu net deze beslissingen in samenloop kunnen komen met de beslissingen van het Grondwettelijk Hof. De beslissingen in het vernietigingscontentieux van het Hof van Justitie hebben bovendien een eigen aard (zie *supra*, randnr. 10) die moeilijk vergelijkbaar is met deze van het Grondwettelijk Hof.