

Rolnummer 1157
Arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 366 tot 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Namen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij vonnis van 30 september 1997 in zake R. Walgraffe tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 oktober 1997, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Namen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 366 tot 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie verankerd in de artikelen 10 en 11 van de op 17 februari 1994 gecoördineerde Grondwet, eventueel in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden en met het algemene rechtsbeginsel betreffende de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter,

a) doordat zij, enerzijds, in eerste aanleg aan de belastingplichtige inzake directe belastingen een rechter toewijzen die, in de persoon van de gewestelijke directeur der belastingen, in werkelijkheid een lid van de belastingadministratie en bijgevolg een orgaan van de openbare macht is, die partij is in het geding, terwijl aan de rechtzoekende in andere aangelegenheden betreffende politieke rechten een rechter wordt toegewezen die, hoewel hij niet noodzakelijkerwijze tot de rechterlijke orde behoort, toch geen orgaan is van één van de partijen in het geding;

b) doordat zij, anderzijds, niet voorzien in de mogelijkheid tot wraking van de gewestelijke directeur der belastingen, noch een wrakingsprocedure organiseren, terwijl tegen iedere andere rechter van de rechterlijke of administratieve orde die optreedt in het contentieux betreffende de subjectieve rechten, een dergelijke procedure wel kan worden ingesteld, met name met toepassing van de artikelen 2 en 828 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De eiser voor de verwijzende rechter heeft, in zijn hoedanigheid van advocaat, aan één van zijn cliënten de raad gegeven klacht in te dienen tegen een belastingcontroleur die hij beschuldigde van onbetamelikheden te zijnen aanzien. De controleur werd in de gevangenis opgesloten.

De eiser, bij wie een grondige controle had plaatsgevonden en die een bericht van wijziging had gekregen waarin aanzienlijke belastingverhogingen waren aangekondigd, is overgegaan tot dagvaarding in kort geding opdat zijn dossier door andere ambtenaren zou worden behandeld. Vermits de belasting ondertussen was ingekohierd, stelde de voorzitter van de Rechtbank van eerste aanleg te Namen vast dat de gevorderde maatregel geen voorwerp meer had, maar veroordeelde de Belgische Staat tot de kosten van het geding.

De eiser, die werd verzocht een aanvullende belasting van bijna 4 miljoen te betalen, diende een bezwaarschrift in bij de directeur der belastingen te Namen, die één van de ambtenaren was tegen wie de voor de voorzitter van de Rechtbank ingestelde vordering was gericht.

De eiser liet de tegenpartij een tweede maal dagvaarden voor de Rechtbank opdat het dossier over zijn bezwaren naar een andere directeur der belastingen zou worden getransfereerd.

Na zich over zijn bevoegdheid te hebben uitgesproken, heeft de Rechtbank aan het Hof de voormelde prejudiciële vraag gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 7 oktober 1997 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 21 oktober 1997 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 oktober 1997.

Memories zijn ingediend door :

- R. Walgraffe, wonende te 5660 Couvin, Dessus la Ville 6, bij op 2 december 1997 ter post aangetekende brief;

- de Belgische Staat, bij op 4 december 1997 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 16 december 1997 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- R. Walgraffe, bij op 8 januari 1998 ter post aangetekende brief;

- de Belgische Staat, bij op 13 januari 1998 ter post aangetekende brief.

Op 25 februari 1998 heeft de Belgische Staat een « aanvullende memorie van antwoord » ingediend, die, aangezien de bijzondere wet van 6 januari 1989 niet daarin voorziet, uit de debatten werd geweerd.

Bij beschikking van 25 maart 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 7 oktober 1998.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft voorzitter M. Melchior de zaak voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 22 april 1998.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 26 maart 1998 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 22 april 1998 :

- zijn verschenen :

. Mr. J.-P. Bours, advocaat bij de balie te Luik, voor R. Walgraffe;

. Mr. C. Detry, advocaat bij de balie te Namen, voor de Belgische Staat;

- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en G. De Baets verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Memorie van de eiser voor de verwijzende rechter

Eerste onderdeel

A.1. De artikelen 366 tot 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna W.I.B. 92, organiseren een voorafgaand bezwaar voor de bevoegde directeur der belastingen en, vervolgens, een beroep voor het hof van beroep tegen de beslissing van de directeur. Tegen het arrest van het hof van beroep kan een voorziening in cassatie worden ingesteld.

A.2. In de verwijzingsbeslissing wordt de gewestelijke directeur der belastingen als een « rechter » gekwalificeerd.

In de rechtspraak van het Hof van Cassatie wordt geoordeeld dat de gewestelijke directeur een rechtsprekende bevoegdheid heeft.

In de rechtsleer werd ten aanzien van die rechtspraak evenwel een aanzienlijk voorbehoud gemaakt, vermits de directeur, ondanks zijn rechtsprekende rol, hiërarchisch onderworpen is aan de instructies van zijn meerderen.

A.3. De rechtspraak van het Hof van Cassatie doet ook problemen rijzen op Europees niveau. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het feit dat de functie van de directeur in het Luxemburgse nationale recht als een « rechterlijke instantie » wordt gekwalificeerd wanneer hij uitspraak doet over een bezwaar, nog niet betekent dat hij noodzakelijkerwijze een rechterlijke instantie is in de zin van het Verdrag, omdat hij, aangezien hij terzelfder tijd rechter en partij is, noch onafhankelijk, noch onpartijdig is, terwijl dit kenmerken zijn die onlosmakelijk samenhangen met de opdracht van het rechtspreken (arrest Corbiau van 30 maart 1993).

Hetzelfde Hof heeft geoordeeld dat het hof van beroep de eerste rechterlijke instantie is « die het Hof van Justitie een prejudiciële vraag kan stellen, aangezien de directeur, voor wie het geding in eerste instantie wordt gevoerd, tot de belastingadministratie behoort en dus geen rechterlijke instantie is in de zin van artikel 177 van het Verdrag » (arrest Peterbroeck van 14 december 1995).

A.4. In ieder geval biedt de procedure inzake inkomstenbelastingen, zoals zij door de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 is geregeld, de belastingplichtige niet de mogelijkheid een rechtspraak te genieten in twee instanties die volkomen los staan van de administratie.

A.5. Inzake indirecte belastingen is de betwistingsprocedure volkomen verschillend geregeld. Zowel inzake belasting over de toegevoegde waarde als inzake registratie- of successierechten beschikt de belastingplichtige over het recht de zaak via een verzet tegen dwangbevel aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg of bij de vrederechter. Er is voorzien in een procedure van hoger beroep, en vervolgens van voorziening in cassatie.

A.6. De situaties die tot de twee verschillende procedures leiden, zijn nochtans zeer vergelijkbaar.

Inzake inkomstenbelastingen en inzake B.T.W. kan eenzelfde belastingplichtige zowel de eerstgenoemde als de laatstgenoemde belasting verschuldigd zijn, kan van hem gelijktijdig een belastingsupplement worden geëist door elk van de twee bevoegde administraties en zal hij ertoe genoopt zijn twee onderscheiden procedures in te leiden, die beantwoorden aan fundamenteel verschillende beginselen, volgens de aard van de belasting die van hem wordt geëist.

A.7. De vergelijkbaarheid van de twee situaties is de administratie overigens niet ontgaan, want zij gaat momenteel over tot een herstructurering waarvan het einddoel de splitsing is van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, om de fusie van de Administratie der directe belastingen met de Administratie van de B.T.W. mogelijk te maken.

A.8. Men kan niet betwisten dat structurele verschillen bestaan tussen de directe en de indirecte belastingen en dat die verschillen een objectief criterium vormen. Het is dan ook begrijpelijk dat dat verschil bepaalde verschillen met zich brengt die verband houden met de aard zelf van de twee beschouwde soorten belastingen : vorm van de aangiften, termijnen om aangifte te doen, enz.

Maar het is niet duidelijk waarom de wetgever de bedoeling heeft gehad een echte dubbele aanleg voor te behouden aan de enkele belastingschuldigen van indirecte belastingen, waarbij aldus een discriminatie in het leven wordt geroepen op een fundamenteel punt : dat van de toegang van de belastingplichtigen tot het gerecht, de inachtneming van de rechten van verdediging en de inachtneming van het beginsel van de gelijke wapens.

A.9. Die discriminatie is nog minder verantwoord op het vlak van de B.T.W., die als een « indirecte » belasting wordt aangemerkt. De B.T.W. vertoont op technisch vlak immers tal van gelijkenissen met de zogeheten « directe » belasting : periodiciteit van de aangiften, rechtstreekse band met de belastingplichtige, die in het Frans als « assujetti » wordt gekwalificeerd, belastbaar feit dat bestaat in een « occasionele » handeling, die evenwel wordt gesteld door een welbepaalde belastingplichtige die gedefinieerd wordt als zijnde iemand die die handeling « geregeld » stelt.

A.10. In de teksten met betrekking tot de inkomstenbelastingen kan men tevergeefs een redelijke verantwoording pogen te zoeken voor dat verschil in behandeling.

A.11. Wat de inkomstenbelastingen betreft, vindt het gewone stelsel zijn oorsprong in de wet van 6 september 1895. De wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen heeft ter zake niets veranderd, evenmin als de wet van 16 maart 1976 tot wijziging van de rechtspleging, hoewel de doelstelling van die wet erin bestond de belastingplichtige meer rechten te verlenen ten aanzien van de administratie.

A.12. Bovendien kan geen enkel verband van evenredigheid bestaan tussen het eventuele beoogde doel en de aangewende middelen.

Zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens niet toepasselijk is in fiscale zaken, dan nog is het algemene rechtsbeginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter toepasselijk en verzet het zich tegen iedere discriminatie. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet moeten dan ook in verband worden gebracht met artikel 6.1 van het voormelde Verdrag.

A.13. Die ontstentenis van ieder verband van evenredigheid vloeit voort uit de omvang van de beginselen waaraan afbreuk is gedaan (toegang van de belastingplichtigen tot het gerecht, inachtneming van de rechten van de verdediging, gelijke wapens), ten opzichte van het strikt technische karakter van het objectieve criterium van onderscheid tussen directe en indirecte belastingen.

Tweede onderdeel

A.14. De artikelen 366 tot 376 van het W.I.B. 92 bevatten geen enkele bepaling die de directeur verplicht zich te onthouden van de zaak wanneer hij een persoonlijk belang heeft bij het geschil. Zij organiseren geen procedures die kunnen worden gelijkgesteld met de wrakingsprocedure (artikelen 828 tot 848 van het Gerechtelijk Wetboek) of met de procedure van gewettigde verdenking (artikelen 648, 2, en 650 van het Gerechtelijk Wetboek; artikel 542 van het Wetboek van Strafvordering).

Daaruit volgt dat, wanneer zich een probleem voordoet in de vorm van een belangenconflict, dat probleem niet vooraf, maar *a posteriori* wordt geregeld. Het is via een hoger beroep voor het hof van beroep dat de belastingplichtige, geconfronteerd met het geval van een beslissing genomen door een directeur die zich had moeten onthouden, kan vorderen dat die beslissing wordt vernietigd en dat het hof de zaak naar zich toetrekt.

A.15. De voorbeelden van vernietiging zijn legio in de rechtspraak. Zo werd beslist dat een inspecteur die een bezwaar had onderzocht en de beslissing van de directeur bij delegatie had ondertekend, niet voldoende onpartijdig was, wanneer bleek dat hij de vroegere echtgenoot was van de cliënte van de belastingplichtige advocaat wiens bezwaar hij behandelde (Luik, 17 april 1991, *J.L.M.B.*, 1991, p. 1033). Ook werd beslist dat het niet aanvaardbaar was dat dezelfde ambtenaar de belasting inkohiert in het stadium van de aanslag, enerzijds, en vervolgens, inspecteur geworden, het bezwaarschrift inschrijft en nadien de beslissing van de directeur ondertekent (Cass., 14 december 1989; Cass., 23 maart 1990).

A.16. De administratie lijkt zich ervan bewust te zijn geworden dat die situatie onaanvaardbaar is. Zij heeft lering getrokken uit de twee voormelde arresten van het Hof van Cassatie, in een omzendbrief van 16 augustus 1990.

De belastingplichtige die een bezwaarschrift heeft ingediend heeft geen andere waarborg dan een waarborg *a posteriori* tegen het gevaar dat een ambtenaar uitspraak doet in weerwil van het belangenconflict dat hem zou moeten aansporen dat niet te doen. Afgezien van het feit dat de voormelde omzendbrief geenszins kracht van wet heeft, is het zo dat de belastingplichtige een beroep moet instellen voor het hof van beroep om dat hof te vragen de beslissing te vernietigen en vervolgens het geding ten gronde naar zich toe te trekken, wat bijkomende kosten inhoudt die niet ten laste van de administratie zullen worden gelegd - zelfs de rechtsplegingsvergoeding is niet toepasselijk in fiscale zaken - en wat zich pas zal voordoen na verloop van een soms buitensporig lange tijdsperiode.

Dat de situatie van de belastingplichtige die een directe belasting betwist en die van de belastingplichtige die een indirecte belasting betwist, vergelijkbaar zijn, werd aangetoond. De doelstelling van de wetgever, die in de eerstgenoemde situatie de mogelijkheid tot wraking weigerde, is niet waarneembaar, en in ieder geval bestaat geen enkel verband van evenredigheid tussen het beoogde doel en de aangewende middelen.

A.17. Hieruit volgt dat de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie verankerd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, eventueel in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en met het algemene rechtsbeginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter worden geschonden door de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92.

A.18. Dit zou enkel anders kunnen zijn mocht het Hof, in tegenstelling tot de interpretatie die in het verwijzingsvonnis en door de administratie is gegeven, oordelen dat de artikelen 828 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek toepasselijk zijn op het bezwaar inzake personenbelastingen, zoals het wordt geregeld door de voormelde artikelen 366 tot 377.

Memorie van de Belgische Staat

A.19. Het Arbitragehof is niet bevoegd om na te gaan of een wetskrachtige bepaling verenigbaar is met een in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens vervatte regel. Hetzelfde geldt wanneer de onverenigbaarheid met een algemeen rechtsbeginsel wordt aangevoerd.

A.20. Bovendien kan artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, zelfs in verband gebracht met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, volgens een zowel nationale als Europese vaste rechtspraak niet worden aangevoerd in fiscale zaken. Die uitzondering steunt op het idee dat het Europees Verdrag enkel private rechten vrijwaart en dat de rechten en verplichtingen van de burgers als belastingplichtigen onder het publiek recht vallen en als dusdanig aan de werkingssfeer van het Verdrag ontsnappen.

A.21. Aangenomen wordt daarentegen dat de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter een algemeen rechtsbeginsel is dat voor alle rechtscolleges toepasselijk is, met inbegrip van die waarvan de opdracht erin bestaat uitspraak te doen in een aangelegenheid die niet onder de werkingssfeer van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens valt (Cass., 23 mei 1985, *Pas.*, 1985, I, nr. 570). In de rechtspraak is dat beginsel overigens uitdrukkelijk erkend met betrekking tot de directeur der directe belastingen (Cass., 14 december 1989, *Pas.*, 1990, I, p. 481; Cass., 23 maart 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 867).

A.22. De prejudiciële vraag moet dan ook worden opgevat als een vraag waarbij het Hof verzocht wordt te onderzoeken :

« a) of de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 de in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet verankerde beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie schenden, doordat de toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechter - een algemeen rechtsbeginsel - zou worden geweigerd aan een categorie van burgers die verplicht zijn om, in eerste aanleg inzake directe belastingen, de zaak aanhangig te maken bij een rechter die, in de persoon van de gewestelijke directeur der directe belastingen, in werkelijkheid een lid van de belastingadministratie is, en bijgevolg een orgaan is van de openbare macht die partij is in het geding, terwijl de inachtneming van het voormelde beginsel zou zijn gewaarborgd in andere aangelegenheden betreffende politieke rechten, waarin de rechter niet noodzakelijkerwijze een lid van de in het geding zijnde administratie is;

b) of de voormelde artikelen een discriminerend onderscheid in het leven roepen onder de burgers, in die zin dat, vermits zij in geen enkele mogelijkheid tot wraking van de gewestelijke directeur voorzien, aan de belastingplichtigen die een bezwaarschrift hebben ingediend bijgevolg de waarborg van de onpartijdigheid van de rechter -een algemeen rechtsbeginsel- wordt ontnomen, terwijl in alle andere aangelegenheden een wrakingsprocedure mogelijk zou zijn, met toepassing van de artikelen 2 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek ».

Ten aanzien van het eerste onderdeel

A.23. Er zou ter zake geen discriminatie kunnen bestaan, in zoverre algemeen wordt aangenomen dat de directeur of de door hem gedelegeerde ambtenaar die krachtens artikel 375, eerste lid, van het W.I.B. 92, uitspraak doet over een bezwaar moet voldoen aan het algemeen rechtsbeginsel betreffende de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter, op straffe van vernietiging van zijn beslissing door het hof van beroep. Het loutere feit dat de directeur een lid is van de belastingadministratie ontnemt hem dus niet *a priori* de hoedanigheid van onafhankelijke en onpartijdige rechter.

A.24. Het Hof van Cassatie steunt zijn rechtspraak op een materiële definitie van de functie van het rechtspreken. Door aan de belastingschuldige van directe belastingen in eerste aanleg een rechter toe te wijzen die in werkelijkheid een lid van de belastingadministratie is, voert de wet geen enkele gedifferentieerde behandeling in ten nadele van de belastingschuldigen van directe belastingen ten opzichte van de houders van andere politieke subjectieve rechten.

A.25. Gesteld dat dit anders zou zijn, dan zou moeten worden onderzocht of de betwiste maatregel steunt op een objectief verschil dat een gedifferentieerde behandeling kan verantwoorden, en vervolgens of de maatregel evenredig is met het nagestreefde doel.

A.26. De bevoegdheid van de directeur der belastingen ter zake vindt haar oorsprong in de wet van 30 juli 1881 tot wijziging van enkele wettelijke bepalingen tot regeling van de bevoegdheid van de bestendige deputaties en in de wet van 6 september 1895 « aangaande de fiscale aanslagen in zake van rechtstreekse belastingen ». Dat de keuze op de directeur is gevallen om kennis te nemen van de bezwaren, vindt een verklaring in historische overwegingen.

A.27. De oorsprong van het huidige stelsel moet worden gezocht in de parlementaire voorbereiding van de wet van 16 maart 1976 tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen.

Parlementsleden hadden voorgesteld de verplichting om het bezwaarschrift in te dienen bij de directeur der belastingen af te schaffen en een uitsluitend gerechtelijke betwistingsprocedure in te stellen. Zij zijn lang blijven stilstaan bij de motieven die hun voorstel verantwoordden.

A.28. De Regering, die niet met dat voorstel kon instemmen, diende een reeks amendementen in die de strekking van de oorspronkelijke tekst fundamenteel wijzigden. Zij legde in de eerste plaats de klemtoon op het specifieke karakter van het fiscale contentieux. Zij beklemtoonde anderzijds de noodzaak van een voorafgaand beroep bij de hiërarchische overheid. Vervolgens voerde de Regering de zorg aan om de eenheid van de rechtspraak te bewaren en wierp zij een aantal bezwaren van praktische aard op, die verband hielden met de omvang van het fiscale contentieux, de noodzaak van een vorming van de rechters in fiscaliteit, de traagheid en de hogere kosten van de gerechtelijke procedure.

De Regering stond ook stil bij vergelijkbare procedures die in de buurlanden van België bestaan.

A.29. In het advies dat zij op 28 september 1967 heeft uitgebracht, was de afdeling wetgeving van de Raad van State van oordeel dat het onderzoek van het fiscale dossier door een hiërarchische meerdere van de belastingambtenaar voor de betrokkene een waarborg vormde en terzelfder tijd op doeltreffende wijze ertoe bijdroeg de betwiste punten naar voren te brengen, wat niet zonder belang is wanneer de zaak vervolgens voor het gerecht wordt gebracht. In het advies werd eveneens gerefereerd aan een openingsrede die op 1 september 1967 voor het Hof van Beroep te Gent werd uitgesproken door advocaat-generaal Versée, bij wiens overwegingen de koninklijke commissaris voor de gerechtelijke hervorming zich aansloot in een door hem neergelegde nota.

A.30. Voorts wees de Regering erop dat, gelet op de aanzienlijke omvang van het fiscale contentieux - in 1968 werden 154.599 bezwaarschriften ingediend - het toevertrouwen ervan aan de rechtbanken van de rechterlijke orde de organisatie van het gerecht zou kunnen verstoren.

A.31. De uiteindelijk aangenomen wet voert een compromis in tussen de stelling die de auteurs van het oorspronkelijke voorstel voorstaan, en die van de Regering, die steunt op de invoering, op het niveau van de directeur der belastingen, van een procedure die analoog is aan die welke voor de rechtbank van eerste aanleg zou zijn gevolgd indien die rechtbank de plaats van de directeur der belastingen zou hebben ingenomen.

Dat compromis kreeg gestalte in drie essentiële maatregelen : de invoering van een contradictoir onderzoek van het bezwaarschrift; de afschaffing van de administratieve bevoegdheid om de aanslag aan te vullen, die de directeur tot dan toe had, zodat hij de situatie van de belastingplichtige voortaan niet kon verslechteren; de aan de verzoeker geboden mogelijkheid nieuwe grieven aan te voeren voor het hof van beroep, voor zover zij steunen op een overtreding van de wet of op een schending van substantiële vormvoorschriften.

A.32. De elementen die de wetgever in aanmerking heeft genomen om de gekozen procedure te verantwoorden, passen in het kader van die welke over het algemeen in de rechtsleer worden aangevoerd tot staving van het beginsel van het voorafgaande bezwaarschrift voor de administratie inzake directe belastingen. Dat bezwaarschrift is een bevoorrecht instrument van de dialoog die hoe dan ook tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie moet worden aangeknoopt. Door tal van fiscale geschillen onmiddellijk op te lossen, ontlast het de rechtscolleges en maakt het precies daarom het juridictioneel contentieux minder omvangrijk. Zelfs al lost het de betwisting niet onmiddellijk op, het stelt de respectieve standpunten van de partijen vast en brengt duidelijkheid in het juridictioneel debat.

A.33. Het aantal ingediende bezwaarschriften is dermate hoog dat, indien de behandeling ervan zou worden toevertrouwd aan de hoven van beroep, die hoven ongeveer acht jaar nodig zouden hebben om de hangende dossiers te behandelen.

A.34. Het feit dat de wetgever het contentieux in eerste aanleg inzake directe belastingen aan de bevoegdheid van de hoven en rechtbanken heeft kunnen onttrekken, vindt zijn oorsprong in artikel 145 van de Grondwet. Het *ius tributi* is een politiek recht. Artikel 145 van de Grondwet stond de wetgever dan ook toe een rechtscollege met een bijzondere bevoegdheid in te stellen.

Weliswaar worden sommige betwistingen over politieke subjectieve rechten beslecht door rechtscolleges, die over het algemeen worden voorgezeten door een magistraat van de rechterlijke orde, met name inzake militie, inzake handels- en ambachtelijke beroepen en in de aangelegenheden die worden behandeld door de raad voor economisch onderzoek inzake vreemdelingen. Het blijkt evenwel dat het, in het geheel van die gevallen, niet gaat om het *ius tributi*, maar wel om hetzij het *ius militiae*, hetzij om andere rechten die als politieke rechten worden beschouwd. Maar in aangelegenheden met betrekking tot het *ius tributi* heeft de wetgever eveneens rechtsprekende functies toevertrouwd aan de bestendige deputatie van de provincieraad, tot de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen, waarvan artikel 9 voortaan bepaalt dat de bestendige deputatie optreedt « als administratieve overheid », en niet als rechtsprekend orgaan. De belastingplichtigen van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest moeten hun bezwaar evenwel indienen bij het rechtsprekend college.

In werkelijkheid liep de wijziging die bij artikel 9 van de wet van 24 december 1996 is aangebracht vooruit op de hervorming van de procedure inzake rijksbelastingen, in het kader waarvan de rechtsprekende opdracht van de directeur der belastingen wordt afgeschaft (zie het voorontwerp van wet dat de Ministerraad op 28 november 1997 heeft goedgekeurd).

A.35. Bij de besprekingen die hebben geleid tot artikel 93 van de Grondwet, dat thans artikel 145 is geworden, was het enige voorbeeld van uitzondering vervat in die bepaling waarnaar de parlementaire voorbereiding verwijst, dat van de betwistingen inzake belastingen. Meer nog, men kan oordelen dat de invoering van artikel 93 door het Nationaal Congres werd overwogen, in hoofdzaak, zo al niet uitsluitend, om de fiscale geschillen aan de exclusieve bevoegdheid van de hoven en rechtbanken te onttrekken.

A.36. Er bestaat klaarblijkelijk een verband van evenredigheid tussen het aangewende middel en het nagestreefde doel. De wetgever heeft aan de handhaving van de bevoegdheid van de gewestelijke directeur immers de invoering gekoppeld van een geheel van waarborgen die soortgelijk zijn aan die welke de belastingplichtige voor een rechtbank van de rechterlijke orde zou genieten. Anderzijds beschikken de belastingplichtigen over het recht het geding in tweede aanleg voor het hof van beroep te brengen.

A.37. Uit die overwegingen blijkt dat het feit dat in eerste aanleg aan de belastingplichtige inzake directe belastingen een rechter wordt toegewezen die in werkelijkheid een lid is van de belastingadministratie, steunt op een objectief differentiatiecriteria, dat ligt in een objectief onderscheid tussen de betwistingen die het *ius tributi* in werking stellen, en die welke betrekking hebben op andere politieke subjectieve rechten. Anderzijds is de maatregel evenredig ten opzichte van het nagestreefde doel.

Het eerste onderdeel van de vraag moet ontkennend worden beantwoord.

Tweede onderdeel

A.38. De vraag bevat een onjuistheid in zoverre erin wordt beweerd dat « tegen iedere andere rechter van de rechterlijke of *administratieve* orde » een wrakingsprocedure « kan worden ingesteld, met name met toepassing van de artikelen 2 en 828 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek ».

In werkelijkheid kan, zoals de Raad van State heeft gepreciseerd, « waar artikel 2 van het Gerechtelijk Wetboek stelt dat de ' in dit Wetboek gestelde regels van toepassing zijn op alle rechtsplegingen ', [...] het alleen doelen op de rechtsplegingen vóór de hoven en rechtbanken waarop dit Wetboek betrekking heeft en niet op de rechtsplegingen ingericht door de wetgevingen die meer in het bijzonder de administratieve rechtscolleges regelen » (R.v.St., 10 juni 1971, arrest nr. 14.802).

Hieruit volgt dat de artikelen 828 en 847 van het Gerechtelijk Wetboek niet toepasselijk zijn op de administratieve rechter, behalve indien anders is bepaald.

De bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de wraking zijn bijgevolg niet toepasselijk inzake directe belastingen, aangezien de directeur geen rechtsprekend orgaan van de rechterlijke orde is.

A.39. Dat betekent daarom nog niet dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zou zijn geschonden. In de rechtspraak wordt immers unaniem geoordeeld dat de beslissingen van de directeurs der directe belastingen, die van rechtsprekende aard zijn, moeten voldoen aan de regel van onafhankelijkheid en onpartijdigheid, die één van de op alle rechtscolleges toepasselijke algemene rechtsbeginselen is. Hieruit volgt dat iedere gewestelijke directeur van wie de belastingschuldige legitiem kan vrezen dat hij niet alle waarborgen van onpartijdigheid biedt, zich ervan moet onthouden deel te nemen aan de beoordeling van het door die belastingschuldige ingediende bezwaarschrift. Daartoe beschikt de gewestelijke directeur precies over de mogelijkheid zijn beoordelingsbevoegdheid te delegeren aan een andere ambtenaar (artikel 377 van het W.I.B. 92). Die mogelijkheid van delegatie moet evenwel passen in het kader van de inachtneming van het territorialiteitsbeginsel.

A.40. Indien de directeur weigert zijn beoordelingsbevoegdheid te delegeren, beschikt de belastingschuldige over de mogelijkheid de beslissing van de directeur ter beoordeling voor te leggen aan het hof van beroep, dat de beslissing zal vernietigen indien de grief waarbij de ontstentenis van onpartijdigheid van de directeur wordt aangevoerd, gegrond blijkt te zijn (zie Luik, 17 april 1991, *J.T.*, 1991, p. 540). Wanneer het hof van beroep de door de directeur der belastingen genomen beslissing vernietigt, moet het, vermits de belasting van openbare orde is, zelf ten gronde uitspraak doen binnen de perken van het bij dat hof aanhangig gemaakte geding (Cass., 14 december 1989, *Pas.*, 1990, I, 1981).

In dat geval doet het hof van beroep uitspraak in eerste en in laatste aanleg, en die omstandigheid brengt geen enkele discriminatie teweeg, gelet op de bijzondere bevoegdheid die is toegewezen aan het hof van beroep, uitspraak doende inzake directe belastingen.

A.41. Uit het geheel van die opmerkingen vloeit voort dat, in tegenstelling tot hetgeen de formulering van de prejudiciële vraag doet uitschijnen, het feit dat de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 niet uitdrukkelijk in de procedure van wraking van de directeur voorzien, noch die procedure regelen, geenszins wegneemt dat een

dergelijke mogelijkheid toch bestaat, via de inachtneming van het voormelde algemene rechtsbeginsel, in samenhang gelezen met het recht van delegatie waarin artikel 375, eerste lid, van het W.I.B. 92 voorziet.

Hieruit volgt dat de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 in werkelijkheid geen enkel verschil in behandeling invoeren dat de in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet verankerde beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie zou kunnen schenden.

A.42. Subsidiair moet worden beklemtoond dat, zelfs als de wrakingsprocedure niet uitdrukkelijk geregeld is door de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92, die omstandigheid toch niet discriminerend is, vermits zij de belastingplichtigen geenszins de mogelijkheid ontnemt om hun zaak voor een onafhankelijke en onpartijdige rechter te brengen.

Het tweede onderdeel dient bijgevolg ontkenkend te worden beantwoord.

Memorie van antwoord van de Belgische Staat

A.43. Zoals zij is geformuleerd, heeft de prejudiciële vraag geenszins betrekking op de verschillen in behandeling die zouden kunnen voortvloeien uit een vergelijking tussen de aangelegenheid van de directe belastingen en die van de indirecte belastingen. De door de eiser ontwikkelde argumentatie is bijgevolg irrelevant.

A.44. Subsidiair moet worden opgemerkt dat het aangevoerde verschil tussen de procedure inzake directe belastingen en die inzake indirecte belastingen steunt op een objectief criterium, dat in redelijkheid is verantwoord.

Tussen de twee categorieën van belastingen bestaat immers een fundamenteel verschil, dat ligt in de omstandigheid dat de indirecte belastingen, die op occasionele feiten worden geheven, geenszins het voorwerp uitmaken van op naam luidende kohieren.

Inzake indirecte belastingen is de heffingstitel niet gevestigd, en is de contentieuze procedure niet mogelijk, in geval van niet-betaling door de belastingplichtige, dan met het oog op de inning van de belasting. De belastingplichtige die de gegrondheid van de aanslag wenst te betwisten, kan dan verzet aantekenen tegen die wijze van inning. Vanuit dat oogpunt beschouwd, kunnen de als indirect gekwalificeerde belastingen worden gelijkgesteld met burgerlijke vorderingen van sommen.

A.45. Vermits de regels betreffende de invordering en de inning in hoofdzaak worden beheerst door het gemeen recht, is het normaal dat het contentieux inzake indirecte belastingen tot de exclusieve bevoegdheid van de gewone rechtbanken behoort.

Memorie van antwoord van de eiser voor de verwijzende rechter

A.46. De eiser had zelf beklemtoond dat, zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens niet toepasselijk is in fiscale zaken, het algemene rechtsbeginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter toepasselijk is en zich tegen een dergelijke discriminatie verzet.

A.47. Het is overigens onjuist gewag te maken van een « zowel nationale als Europese » vaste rechtspraak om de toepasselijkheid van artikel 6 van het Verdrag te betwisten. Het Franse Hof van Cassatie oordeelt dat fiscale zaken onder artikel 6 van het Verdrag vallen.

A.48. De memorie van toelichting die voorafgaat aan de ontwerpen van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen en « de rechterlijke inrichting in fiscale zaken » vangt aan met de volgende overweging :

« De wijze waarop fiscale geschillen worden beslecht maakt het voorwerp uit van kritiek. Mede op grond van de moderne opvattingen over het recht op behoorlijke rechtsbedeling, erkend in verschillende artikelen van de Grondwet, *artikel 6 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden* en artikel 10 van het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten

wordt, niet zonder reden, voorgehouden dat *inzonderheid* de oplossing van de geschillen *inzake directe rijksbelastingen*, voornamelijk geregeld in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, niet langer voldoet aan de huidige eisen. »

Ten aanzien van het eerste onderdeel

A.49. De bewering dat de directeur de hoedanigheid van onafhankelijk en onpartijdig rechter zou hebben, kan worden betwist (zie de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die in de memorie zijn aangehaald).

A.50. Bovendien is de vraag niet of, in de feiten, de directeur der belastingen onafhankelijk en onpartijdig is, maar wel of al dan niet wordt geoordeeld dat hij ten aanzien van de belastingplichtigen op voldoende wijze doet blijken van de kenmerken van een rechtsprekend orgaan dat over die twee kwaliteiten beschikt.

A.51. Tot slot toont de rechtspraak van de hoven van beroep aan dat de directeurs der belastingen zich in vele gevallen niet als een onafhankelijke en onpartijdige rechter hebben gedragen.

A.52. Hoewel eertijds kon worden betoogd dat het fiscaal recht een « autonome tak van het recht was, met zijn eigen begrippen en regelen », dan moet die bewering thans worden herzien.

Zelfs als het fiscaal recht een autonome rechtstak zou zijn, dan is het dat niet meer dan, bijvoorbeeld, het sociaal recht, het strafrecht of het zogeheten handelsrecht.

In ieder geval biedt de bewering dat het fiscaal recht een autonome rechtstak is, geen verklaring voor het feit dat de geschillen inzake indirecte belastingen reeds in eerste aanleg tot de bevoegdheid van de rechtbanken van de rechterlijke orde behoren, terwijl de geschillen inzake inkomstenbelastingen door de gewestelijke directeurs der belastingen zouden moeten worden behandeld.

A.53. Uit de autonomie van het fiscaal recht pogen af te leiden dat dat recht aan de bevoegdheid van de magistraten van de rechterlijke orde zou moeten worden onttrokken, is voor hen beledigend : zij behandelen complexe problemen en nemen reeds tientallen jaren lang kennis van geschillen inzake belastingen. Sommigen onder hen zijn trouwens geroepen om nadien deel uit te maken van de « kamers gespecialiseerd in fiscale zaken » van de hoven van beroep.

A.54. Het is weliswaar wenselijk dat een belastingplichtige om een « hiërarchisch onderzoek » van zijn dossier zou kunnen verzoeken, maar zulks mag niet tot gevolg hebben dat de directeur der belastingen tot een rechter wordt gemaakt die de plaats van de rechtbank van eerste aanleg inneemt. Inzake indirecte belastingen, en met name inzake B.T.W., staat het de belastingplichtige steeds vrij zijn dossier te laten onderzoeken door een hiërarchische overheid alvorens tot enig verzet tegen dwangbevel over te gaan.

A.55. Het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken strekt ertoe de rechtbanken van eerste aanleg de bevoegdheid te verlenen kennis te nemen van de geschillen inzake inkomstenbelastingen, hetgeen volstaat om de zinloosheid van de door de Staat aangevoerde argumenten aan te tonen.

A.56. De opdracht de eenheid van de rechtspraak te bewaren, komt toe aan het Hof van Cassatie (artikel 612 van het Gerechtelijk Wetboek).

De directeurs der belastingen zijn des te minder bevoegd om de rechtspraak eenvormig te maken, daar zij hun bevoegdheid om uitspraak te doen dikwijls delegeren, zij hun beslissing niet motiveren wanneer zij voor de belastingplichtige gunstig is en zij hun beslissingen nooit publiceren.

De overweging dat de directeurs de belastingwetten op eenvormige wijze toepassen « op grond van de administratieve toelichtingen en de rechtspraak van de hoven », volstaat om hun iedere schijn van onafhankelijkheid te ontnemen. De administratieve toelichtingen en omzendbrieven hebben immers geen enkele normatieve juridische waarde.

Overigens is niet duidelijk in welk opzicht de zorg van de administratie zou bestaan in het bewaren van de eenheid van de rechtspraak inzake inkomstenbelastingen, en niet van die inzake indirecte belastingen.

A.57. Ten aanzien van het aantal bezwaarschriften waarvan de Belgische Staat gewag maakt, moet worden opgemerkt dat de geschillen in fiscale zaken dikwijls betrekking hebben op verschillende aanslagjaren en dat de administratie oordeelt dat er evenveel bezwaarschriften zijn ingediend als er betrokken aanslagjaren zijn, terwijl, indien het geding voor de rechtbanken was gebracht, het slechts zou gaan om één enkel geschil. De door de Belgische Staat aangehaalde cijfers moeten dan ook meer dan waarschijnlijk met de helft worden verminderd.

Betogen dat een welbepaald domein van het recht te veel geschillen behelst om ze bij de rechtbanken aanhangig te maken, is het slechtste argument dat men zich kan indenken. Het heeft er niet aan in de weg gestaan dat de arbeidsrechtbanken werden opgericht, noch dat de wetten van 10 juli en 8 augustus 1997 betreffende de hervorming van het faillissement en het gerechtelijk akkoord werden goedgekeurd.

Het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken voorziet overigens, in artikel 9, in de benoeming van negen bijkomende magistraten in de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, zes te Antwerpen, drie te Bergen, vier te Gent en zes te Luik.

A.58. De vergelijking die wordt gemaakt met andere landen, in het bijzonder met Frankrijk, is niet opportuun. Het contentieux in fiscale zaken is er georganiseerd op een manier die door het Franse Hof van Cassatie streng wordt bekritiseerd.

A.59. Het argument dat is afgeleid uit de traagheid en de hogere kosten van de gerechtelijke procedure is niet relevant. Het is geenszins bewezen dat de rechtspleging voor de rechtbank van eerste aanleg noodzakelijkerwijze langer duurt dan die voor de directeur der belastingen, temeer daar de partijen, in het eerste geval, beschikken over de middelen die hun ter beschikking worden gesteld door de artikelen 747 en 751 van het Gerechtelijk Wetboek, terwijl geen enkele mogelijkheid bestaat om de directeur te verplichten uitspraak te doen binnen een redelijke termijn.

A.60. In tegenstelling tot hetgeen de Belgische Staat met klem betoogt, roepen de artikelen 144 en 145 van de Grondwet geen onderscheid in het leven tussen de betwistingen inzake directe belastingen en die betreffende de « andere politieke subjectieve rechten », maar wel tussen de « geschillen over burgerlijke rechten » (artikel 144) en die over « politieke rechten » (artikel 145).

Vermits de Grondwet op dat punt duidelijk is, is het overbodig naar de parlementaire voorbereiding te verwijzen.

A.61. Zelfs gesteld dat de Grondwet een verschil in behandeling tussen de directe belastingen en de andere politieke subjectieve rechten zou hebben ingevoerd, dan nog heeft zij er geen enkel verankerd tussen directe en indirecte belastingen.

Zelfs als de Grondwet onder de betwistingen betreffende de twee categorieën van belastingen een verschil in behandeling zou hebben ingevoerd door te preciseren dat de betwistingen enkel in het eerste geval tot de bevoegdheid van de rechtbanken behoren, behoudens de door de wet gestelde uitzonderingen, dan nog is de wetgever er niet van vrijgesteld de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in acht te nemen wanneer hij de bepalingen van de Grondwet betreffende de betwistingen in fiscale zaken in werking stelt. De wet moet bijgevolg « rechtscolleges » instellen die, zelfs al behoren zij niet tot de rechterlijke orde, toch niet mogen bestaan uit ambtenaren die organen van één van de partijen zijn.

Ten aanzien van het tweede onderdeel

A.62. Blijkens het onderzoek van de rechtspraak van de hoven van beroep werden die hoven reeds meermaals ertoe gebracht beslissingen van een directeur te vernietigen wegens schending van het beginsel vervat in artikel 6 van het Europees Verdrag. Er bestaat geen enkele wettekst die de directeur verbiedt uitspraak te doen in een geding waarin hij persoonlijk is betrokken.

A.63. De mogelijkheid die aan de directeurs is verleend om delegatie te verlenen aan een andere ambtenaar, lost het probleem niet op, vermits het gaat om een mogelijkheid, de gedelegeerde ambtenaar een ondergeschikte is van de directeur en bovendien niet duidelijk is hoe de directeurs zouden kunnen beweren hun opdracht van uniformisering van de rechtspraak tot een goed einde te brengen indien zulks niet het geval zou zijn, en het, tot slot, geen zin zou hebben de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden zich tot de hiërarchische meerdere te wenden indien die meerdere zich beijvert delegatie te verlenen aan een ondergeschikte.

Tot slot is het beroep *a posteriori*, via een procedure die de tegenpartij zelf als « traag en duur » bestempelt (en die zelfs het beroep op een advocaat vereist ...) niet bevredigend, terwijl inzake indirecte belastingen van meet af aan is voorzien in de mogelijkheid tot wraking.

- B -

B.1. Artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna W.I.B. 92 genoemd, bepaalt :

« De belastingplichtige kan tegen het bedrag van de te zijnen name gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, schriftelijk bezwaar indienen bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd. »

In artikel 371 is gepreciseerd dat de bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en is aangegeven binnen welke termijn zij moeten worden ingediend.

Artikel 374 handelt over de bewijsmiddelen waarover de administratie beschikt ten einde de behandeling van het bezwaarschrift te verzekeren en biedt de bezwaarindiener de mogelijkheid te worden gehoord en overlegging te verkrijgen van de stukken betreffende de betwisting waarvan hij geen kennis had.

Artikel 375 bepaalt dat de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar uitspraak doet bij met redenen omklede beslissing en preciseert dat het hun niet is toegestaan belastingsupplementen te vestigen of een rechtmatig bevonden ontheffing te compenseren met een vastgestelde ontoereikendheid van aanslag.

Artikel 377 bepaalt :

« Van de beslissingen van de directeurs der belastingen en van de gedelegeerde ambtenaren, getroffen krachtens de artikelen 366, 367 en 376, kan men een voorziening indienen bij het Hof van beroep van het gebied waarin het kantoor gelegen is waar de belasting is of moet worden geïnd.

De eiser mag aan het Hof van beroep bezwaren onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur of door de door hem gedelegeerde ambtenaar werden onderzocht, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren. »

Ten aanzien van het eerste onderdeel van de vraag

B.2.1. In het eerste onderdeel van de vraag interpreteert de verwijzende rechter artikel 366 van het W.I.B. 92 in die zin dat het een jurisdictioneel beroep organiseert dat wordt ingesteld voor een orgaan van de administratie waarvan de beslissing wordt betwist. Die bepaling behandelt de categorie van rechtzoekenden die een bezwaar indienen inzake inkomstenbelastingen verschillend van diegenen die, in verband met andere politieke rechten, een beroep instellen, hetzij voor een rechtscollège van de rechterlijke orde, hetzij voor een administratief rechtscollège dat niet het orgaan van de in het geding zijnde administratie is. De verwijzende rechter stelt bijgevolg de vraag of de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 verenigbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.2.2. De waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid zijn onontbeerlijk voor de uitoefening van de rechtsprekende functie. Doordat de directeur van de belastingen deel uitmaakt van een hiërarchische structuur, namelijk de administratie die partij is in het geding, zou hij, in de ogen van de belastingplichtige, dergelijke waarborgen niet kunnen bieden. Daaruit volgt dat, zonder dat moet worden onderzocht of artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens al dan niet van toepassing is, de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92, in de interpretatie van de

verwijzende rechter, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden.

B.3.1. Artikel 366 van het W.I.B. 92 kan evenwel in die zin worden opgevat dat het bij de directeur der belastingen een administratief beroep inricht dat trouwens, in de zorg voor een behoorlijk bestuur, omringd is met waarborgen die analoog zijn aan die welke vereist zijn voor jurisdictionele beroepen. Vermits de beslissingen van de directeur der belastingen kunnen worden aangevochten voor het hof van beroep, is het niet discriminerend, wegens het specifieke karakter van de fiscaliteit, aan dat jurisdictioneel beroep een administratieve fase te laten voorafgaan.

B.3.2. Weliswaar beschikken de rechtzoekenden in dat geval slechts over één enkele aanleg, vermits de voorziening in cassatie die zij tegen de arresten van het hof van beroep kunnen instellen geen beroep van volle rechtsmacht is.

Maar hun situatie is niet verschillend van die van de rechtzoekenden die, met betrekking tot andere politieke rechten, slechts beschikken over een beroep voor de Raad van State tegen de administratieve handeling die hen grieft.

B.3.3. In die interpretatie schenden de artikelen 366 tot 377 van het W.I.B. 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Ten aanzien van het tweede onderdeel van de vraag

B.4.1. Indien artikel 366 van het W.I.B. 92 in die zin wordt geïnterpreteerd dat het een rechtsprekende opdracht toevertrouwt aan de directeur der belastingen, moet die directeur gewraakt kunnen worden.

B.4.2. Door zich ervan te onthouden de wrakingsprocedure te regelen, zoals de artikelen 828 tot 847 van het Gerechtelijk Wetboek doen voor de gerechtelijke aangelegenheden, heeft de fiscale wetgever de bezwaarindieners niet de mogelijkheid geboden van hun wrakingsrecht gebruik te maken. Aldus heeft hij hun, zonder aanvaardbare verantwoording, de uitoefening ontnomen van een recht waarover alle andere rechtzoekenden wel beschikken.

Het beroep voor het hof van beroep, dat slechts een controle *a posteriori* uitoefent, kan die discriminatie niet op doeltreffende wijze verhelpen.

B.4.3. In die interpretatie van artikel 366, dient de prejudiciële vraag, wat het tweede onderdeel ervan betreft, bevestigend te worden beantwoord.

B.5.1. Indien artikel 366 in die zin wordt geïnterpreteerd dat het een administratief beroep inricht, zijn de regels betreffende de wraking van rechters als dusdanig niet toepassing op de directeur der belastingen.

B.5.2. In die interpretatie moet de prejudiciële vraag, in het tweede onderdeel ervan, ontkennend worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1. In de interpretatie volgens welke artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de directeur der belastingen een rechtsprekende opdracht toevertrouwt, schenden de artikelen 366 tot 377 van dat Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet :

a) doordat zij een rechtsprekende opdracht toevertrouwen aan een overheid die niet doet blijken van de waarborgen van onafhankelijkheid en objectieve onpartijdigheid,

b) doordat zij niet voorzien in een procedure van wraking.

2. In de interpretatie volgens welke artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een administratief beroep voor een administratieve overheid instelt, schenden de artikelen 366 tot 377 van dat Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 10 juni 1998, in afwezigheid van rechter M. Bossuyt, wettig verhinderd, en van rechter R. Henneuse, jongstbenoemde rechter van de talrijkste taalgroep, die zich heeft moeten onthouden.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior