

Rolnummer 2446
Arrest nr. 120/2003 van 24 september 2003

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 603, 1°, van het Gerechtelijk Wetboek, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij arrest van 10 mei 2002 in zake Y. Bausier tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 17 mei 2002, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schenden de artikelen 377, tweede lid, 378, tweede lid, en 381 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer de gewestelijke directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar die, met toepassing van de artikelen 366 tot 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, uitspraak doet over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen, als een administratieve overheid optreedt,

a) daar ze de belastingplichtigen in de inkomstenbelastingen het recht ontzeggen om een geschil betreffende een aanslag in de inkomstenbelastingen in zijn geheel voor te leggen aan een gerecht in de zin van de artikelen 144 tot 146 van de Grondwet;

b) daar ze zich niet ertegen verzetten dat een bezwaar dat berust op het verval, de miskennis van het gezag van gewijsde of de strijdigheid van het nationaal recht met een bepaling van gemeenschapsrecht, dat steeds voor het eerst voor het hof van beroep mag worden aangevoerd, terwijl (i) ze verbieden dat buiten de in de artikelen 378, tweede lid, en 381 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalde termijn, voor het eerst voor het hof van beroep bezwaren worden aangevoerd die berusten op de schending van de wet of van de op straffe van nietigheid voorgeschreven procedurevormen en (ii) ze verbieden dat voor het eerst voor het hof van beroep enig ander bezwaar wordt aangevoerd dat berust op feiten die noch in het bezwaarschrift, noch ambtshalve door de directeur zijn aangevoerd ?

2. Schenden de artikelen 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer de gewestelijke directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar die, met toepassing van de artikelen 366 tot 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, uitspraak doet over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen, als een administratieve overheid optreedt, daar die bepalingen de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen het voordeel van een dubbele aanleg van rechtspraak ontzeggen, dat toekomt zowel aan degenen die belastingen van een gelijkwaardig economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden waarvan het vermogen door andere bestuurlijke handelingen getroffen wordt ? »

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 11 juni 2003 :

- is verschenen : Mr. F. T’Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. De Groot verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De voorschriften van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden in acht genomen.

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

Bij het Hof van Cassatie is voorziening ingesteld door Y. Bausier, tegen het arrest dat het Hof van Beroep te Bergen op 15 december 2000 heeft gewezen. De Belgische Staat is verwerende partij in cassatie.

Het tweede middel heeft betrekking op de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en, voor zover nodig, van de artikelen 144 en 146 van de Grondwet.

Wat het eerste onderdeel van dat middel betreft, stelt het Hof van Cassatie vast dat het arrest, met toepassing van de artikelen 377, tweede lid, 378, tweede lid, en 381 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), het bezwaar waarin wordt aangevoerd dat de administratie tekenen en indiciën willekeurig heeft vastgesteld, onontvankelijk verklaart. Het is van mening dat in dat onderdeel van het middel de vraag wordt opgeworpen of die bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden door de in de inkomstenbelasting aangeslagen belastingplichtigen het recht te ontzeggen een geschil in verband met die belasting in zijn geheel voor te leggen aan een rechtsinstantie in de zin van de artikelen 144 en 146 van de Grondwet, en door willekeurige discriminaties te creëren naar gelang van de aard van het bezwaar dat door de belastingplichtigen is aangevoerd. Het stelt dan ook de bovenvermelde eerste prejudiciële vraag.

Wat het tweede onderdeel betreft, wijst het Hof van Cassatie erop dat in het middel de vraag wordt gesteld of de artikelen 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 603, 1°, van het Gerechtelijk Wetboek, die te dezen van toepassing zijn en op grond waarvan het hof van beroep in eerste en laatste aanleg uitspraak doet over het beroep van de belastingplichtige tegen de beslissing van de directeur der belastingen of diens gemachtigde, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden door die belastingplichtige het voordeel van volwaardige rechtspraak in twee instanties te ontnemen, dat toekomt zowel aan diegenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden die het voorwerp zijn van bestuurshandelingen die, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft, van een andere aard zijn. Het stelt bijgevolg de bovenvermelde tweede prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. De Ministerraad is van mening dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord. Hij herinnert aan het arrest van het Hof nr. 127/2002 van 10 juli 2002. Hij onderstreept verder nog dat de rechtsgeldigheid van de in het geding zijnde bepalingen reeds impliciet maar zeker was aangenomen bij het arrest van het Hof nr. 60/2001 van 8 mei 2001.

Hij merkt op dat, in tegenstelling tot wat de eiseres in cassatie aanvoerde, de belastingplichtige die fiscaal beroep instelt tegen de beslissing van de belastingdirecteur niet het recht wordt ontzegd nieuwe bezwaren of middelen aan te voeren. Die mogelijkheid staat open op een dubbele voorwaarde, enerzijds, dat die nieuwe bezwaren betrekking hebben op een overtreding van de wet of op de schending van de op straffe van nietigheid voorgeschreven procedurevormen en, anderzijds, dat zij worden voorgelegd in de vormen en binnen de termijnen die wettelijk zijn vastgelegd. Door die beperkingen wordt het recht op een daadwerkelijk gerechtelijk beroep van volle rechtsmacht niet opgeheven, maar wel, rekening houdend met de bijzonderheden van de fiscale procedure, gekanaliseerd door het opleggen van redelijk verantwoorde beperkingen, om fiscale beroepen die louter *pro forma* en volkomen dilatoir zijn, te vermijden. Het Hof van Cassatie heeft de beperkingen die in de in het geding zijnde bepalingen vervat zijn, steeds binnen strikte grenzen gehouden. Bij de in het geding zijnde

bepalingen wordt dus niet op onevenredige wijze afbreuk gedaan aan de jurisdictionele waarborgen van de betrokken rechtzoekenden.

A.2. Het tweede deel van de eerste prejudiciële vraag dient eveneens ontkennend te worden beantwoord. De in het geding zijnde bepalingen voorzien in een bepaalde termijn voor de ontvankelijkheid van nieuwe bezwaren die gegrond zijn op een overtreding van de wet of op een schending van de substantiële procedurevormen, die als enige aan het hof van beroep kunnen worden voorgelegd. Volgens de parlementaire voorbereiding kunnen die bepalingen worden geïnterpreteerd in dezelfde zin als artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek, waarbij de bevoegdheid van het Hof van Cassatie is vastgelegd. De mogelijkheid om voor de eerste keer voor het hof van beroep de in de bepaling bedoelde nieuwe bezwaren aan te voeren, heeft niets te maken met de feiten die het voorwerp zijn van het beroep dat bij het hof van beroep aanhangig is gemaakt : dit heeft betrekking op de geldigheidsvoorwaarden van de aanslag in het licht van de voorschriften van openbare orde. De in het geding zijnde bepalingen bevatten geen enkele uitzondering inzake nieuwe bezwaren. De uitzonderingen die worden beoogd in de prejudiciële vraag en die voortvloeien uit rechtsverval, uit het gezag van gewijsde en uit de strijdigheid met het gemeenschapsrecht, zijn pretoriaans (waarbij het Hof van Cassatie de eerste twee heeft onderscheiden, en het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de derde) en gaan terug op wetsbepalingen die losstaan van de aan het Hof voorgelegde bepalingen. De discriminatie, in de veronderstelling dat ze is aangetoond, gaat dus niet terug op de bepalingen die zijn aangevoerd in de prejudiciële vraag, die ontkennend moet worden beantwoord. Het arrest nr. 140/2001 van 6 november 2001 van het Hof wordt ter ondersteuning van die stelling aangevoerd.

Afgezien daarvan vloeit uit de aangevoerde uitzonderingen geen enkele discriminatie voort die niet redelijk verantwoord zou zijn. Zowel rechtsverval als het gezag van gewijsde leiden tot een uitdoving van het recht om op te treden, dit wil zeggen het recht om een aanslag vast te stellen. De Ministerraad wijst op arresten van het Hof van Cassatie van 21 februari 1956 waaruit hij afleidt dat het op grond van een bijzondere wetsbepaling is, namelijk artikel 355 van het W.I.B. 1992, dat niet in de prejudiciële vraag wordt beoogd, dat rechtsverval in elk geval kan worden aangevoerd voor het hof van beroep dat het in voorkomend geval ambtshalve moet opwerpen. Die uitzondering houdt geen enkele discriminatie in, aangezien het verschil in behandeling tussen rechtsverval en de andere nieuwe bezwaren redelijk verantwoord is.

Net zoals rechtsverval, vormt het gezag van gewijsde inzake directe belastingen een grond van niet-ontvankelijkheid die de fiscale rechter definitief verhindert de grondslag van de aanslag te onderzoeken, en die in elk geval het vestigen van de belasting onmogelijk maakt, in het eerste geval wegens het verstrijken van de wettelijke aanslagtermijnen, in het tweede geval op grond van het gezag van een eerste beslissing die verbiedt opnieuw een belasting te vestigen. Een arrest van het Hof van Cassatie van 3 september 1978 wordt ter ondersteuning van die stelling aangevoerd.

Wat de strijdigheid met het gemeenschapsrecht betreft, doet de Ministerraad gelden dat de uitzondering het gevolg is van de bijzondere kenmerken van het gemeenschapsrecht, van de voorrang van het gemeenschapsrecht, dat in de interne rechtsorde van de Lid-Staten rechtstreeks toepasselijk is, op het nationale recht, en van het feit dat een nationale rechtsregel die tot gevolg heeft de inwerkingstelling van de procedure voorgeschreven bij het vroegere artikel 177 van het E.G.-Verdrag te verhinderen of te beperken, moet worden geweerd. Er is dus geen sprake van discriminatie.

A.3. De Ministerraad is van mening dat de tweede prejudiciële vraag eveneens ontkennend moet worden beantwoord. Hij beroept zich in dat verband op de arresten van het Hof nr. 107/2001 van 13 juli 2001, nr. 123/2001 van 10 oktober 2001, nr. 61/2002 van 28 maart 2002 en nr. 114/2002 van 26 juni 2002.

- B -

B.1. Uit de structuur en de formulering van de verwijzingsbeslissing volgt dat aan het Hof een dubbele prejudiciële vraag wordt voorgelegd : het eerste deel van de vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de fiscale procedure waarin bij wijze van overgang is voorzien bij de wet van 15 maart 1999 betreffende

de beslechting van fiscale geschillen en bij de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, in zoverre die procedure betrekking heeft op de bezwaren die aan het hof van beroep kunnen worden voorgelegd; het tweede deel van de vraag betreft, in hetzelfde contentieux, het ontbreken van rechtspraak in twee instanties.

Wat de eerste vraag betreft

B.2. De artikelen 377, 378 en 381 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals zij van kracht waren vóór de inwerkingtreding van de voormelde wetten van 15 en 23 maart 1999, en zoals zij van toepassing blijven op de hangende gedingen overeenkomstig de overgangsregeling vervat in die wetten, bepalen :

« Art. 377. 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.

Art. 378. De voorziening wordt ingesteld bij een in persoon of door een advocaat opgemaakt verzoekschrift dat ter griffie van het Hof van beroep wordt afgegeven en bij gerechtsdeurwaardersexploot wordt betekend aan de directeur der belastingen bedoeld in artikel 366.

De in artikel 377 bedoelde nieuwe bezwaren mogen worden geformuleerd of wel in de voorziening, of wel in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt afgegeven en dit op straf van verval binnen de termijn gesteld in artikel 381. »

« Art. 381. De eiser die gebruik wil maken van nieuwe stukken, is gehouden deze neer te leggen ter griffie van het Hof, binnen zestig dagen na neerlegging van de uitgifte en van de stukken, bedoeld in artikel 380, door de directeur der belastingen. »

B.3. Het Hof van Cassatie ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van die bepalingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat zij bepalen dat de rechtsonderhorige voor het hof van beroep alleen een nieuw bezwaar in de zin van die artikelen mag aanvoeren wanneer hij de daarin bepaalde beperkende voorwaarden in acht neemt, waardoor hem het recht wordt ontzegd het geschil in zijn geheel voor te leggen aan

een rechtsinstantie in de zin van de artikelen 144 tot 146 van de Grondwet. In tegenstelling tot de andere rechtzoekenden kunnen de belastingplichtigen overigens alleen gedurende een beperkte periode nieuwe bezwaren formuleren, met uitzondering van de bezwaren afgeleid uit rechtsverval, uit het gezag van gewijsde of uit de strijdigheid van het interne recht met het gemeenschapsrecht.

B.4. In het voormalige artikel 377, tweede lid, van het W.I.B. 1992 werd de mogelijkheid van nieuwe bezwaren beperkt, in die zin dat aan het hof van beroep slechts nieuwe juridische en geen nieuwe feitelijke betwistingen konden worden voorgelegd. De beperking inzake het aanvoeren van nieuwe grieven hield verband met de specificiteit van die regeling, waarbij de bezwaarprocedure voor de gewestelijke directeur als een filterprocedure werd opgevat die haar functie slechts kon vervullen indien de belastingplichtige al zijn bezwaren zou laten gelden.

B.5. Het verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende procedureregels in verschillende omstandigheden houdt op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake kunnen zijn indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die procedureregels een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.6. Het Hof stelt vast dat de onmogelijkheid om nieuwe grieven te formuleren niet absoluut is, vermits de verzoeker op grond van de in het geding zijnde bepalingen aan het hof van beroep nieuwe grieven kan voorleggen, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straffe van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren. De in het geding zijnde bepaling maakt niet op onevenredige wijze inbreuk op de rechten van de verdediging van de belastingplichtigen door het feit dat zij hun mogelijkheid om nieuwe grieven aan te voeren beperkt.

B.7. Het recht om zich voor het hof van beroep te allen tijde te beroepen op rechtsverval, op het gezag van gewijsde of op de strijdigheid van het interne recht met het gemeenschapsrecht vloeit voort uit hetzij algemene beginselen die gelden voor het vestigen van de belasting (conclusies van eerste advocaat-generaal Mahaux voorafgaand aan *Cass.*, 3 september 1968, *Pas.*, 1969, I, 4), hetzij een gemeenschapsrechtelijke bepaling (artikel 10

van het E.G.-Verdrag). Die mogelijkheid is niet zonder redelijke verantwoording in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel. Zij kan niet als discriminerend worden beschouwd.

Wat de tweede vraag betreft

B.8. Het tweede deel van de prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 377 van het voormelde Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en op artikel 603, 1°, van het Gerechtelijk Wetboek dat, vóór de opheffing ervan bij de wet van 23 maart 1999, bepaalde :

« Het hof van beroep neemt kennis van voorzieningen :

1° tegen beslissingen van de provinciale en gewestelijke directeurs der belastingen inzake directe belastingen ».

B.9. Aan het Hof wordt gevraagd of die bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden om reden dat de belastingplichtige in de personenbelasting of in de vennootschapsbelasting geen dubbele aanleg met volle rechtsmacht geniet, hoewel zulks wel is toegekend, enerzijds, aan diegenen die andere belastingen verschuldigd zijn en, anderzijds, aan rechtzoekenden die vermogensrechtelijke gevolgen van andere bestuurshandelingen betwisten.

B.10. Op grond van de artikelen waarnaar de in het geding zijnde bepalingen verwijzen, konden de belastingplichtigen tegen de aanslag in de inkomstenbelasting bezwaar indienen bij de directeur der belastingen. Zij konden dus inzake de inkomstenbelastingen hun grieven allereerst laten onderzoeken door een ter zake gekwalificeerde overheid die bevoegd is te oordelen over de wettigheid van de aanslag. Het grote aantal betwistingen over aanslagen in de inkomstenbelasting verantwoordt mede dat de wetgever te dezen in een bijzonder administratief beroep heeft voorzien.

B.11. Weliswaar heeft de wetgever, tijdens de hervorming ingevoerd bij de wetten van 15 en 23 maart 1999, ten voordele van de belastingschuldige in een dubbele aanleg voorzien maar het feit dat hij die regel verkieslijk achtte boven de vroegere, toont niet aan dat de

vroegere bepalingen die voor de hangende geschillen van toepassing blijven, strijdig zouden zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.12. Nu de betrokkenen in ieder geval een bijzonder administratief beroep en een jurisdictioneel beroep kunnen instellen en er geen algemeen rechtsbeginsel met betrekking tot een dubbele aanleg bestaat, heeft de betwiste maatregel geen onevenredige gevolgen.

B.13. De prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- De artikelen 377, tweede lid, 378, tweede lid, en 381 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet doordat zij bepalen dat de rechtsonderhorige voor het hof van beroep alleen een nieuw bezwaar in de zin van die artikelen mag aanvoeren wanneer hij de daarin bepaalde beperkende voorwaarden in acht neemt.

- Dezelfde bepalingen schenden die grondwettelijke bepalingen niet doordat zij niet verhinderen dat voor het hof van beroep middelen worden aangevoerd die zijn afgeleid uit rechtsverval, uit het gezag van gewijsde of uit de strijdigheid van het interne recht met het gemeenschapsrecht.

- De artikelen 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet doordat zij niet voorzien in een dubbele aanleg.

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 24 september 2003.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior