

Rolnummers 6907 en 6960
Arrest nr. 71/2020 van 28 mei 2020

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en de artikelen 366 tot 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

a. Bij vonnis van 29 maart 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 april 2018, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek de artikelen 10 en 11 en 145 van de Grondwet in zoverre die bepaling aan de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen het recht ontzegt om een geschil in de zin van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek rechtstreeks aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg en de ontvankelijkheid van het beroep dat is ingesteld door een dergelijke belastingplichtige die klaagt over de schending, door de belastingadministratie, van de subjectieve rechten die de fiscale wetgeving hem verleent, doet afhangen van de voorafgaande uitputting van het administratieve beroep, terwijl de rechtzoekenden die klagen over de schending, door de administratie, van andere subjectieve rechten dan fiscale rechten, niet aan die bijzondere voorwaarde voor de ontvankelijkheid van hun rechtsvordering worden onderworpen en terwijl, in de geschillen tussen burgers en de administratie, de regel van de voorafgaande uitputting van de administratieve beroepen enkel betrekking heeft op het objectieve contentieux, waar de rechtzoekende zich niet op de schending van zijn subjectieve rechten beroept maar enkel de wijze betwist waarop de administratie een bevoegdheid van discretionaire aard uitoefent ?

Schenden de artikelen 366 tot 375 van het WIB 1992, in die zin geïnterpreteerd dat zij een administratief beroep door of krachtens de wet organiseren, in de zin van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij de aanhangigmaking bij de rechtbanken door de belastingplichtige die klaagt over de schending, door de administratie, van zijn subjectieve rechten die uit de toepassing van het WIB 1992 voortvloeit, doen afhangen van de voorafgaande uitoefening van een administratief beroep, terwijl de belastingplichtigen die klagen over de schending, door de administratie, van hun subjectieve rechten die uit de toepassing van een andere fiscale wetgeving, in het bijzonder inzake indirecte belastingen, voortvloeit, niet aan dezelfde vereiste worden onderworpen ?

Schendt artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, aangezien de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen een geschil in de zin van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek niet rechtstreeks aanhangig kan maken bij de rechtbank van eerste aanleg wegens het verplichte karakter van het bijzondere voorafgaande administratieve beroep voor de gewestelijk directeur der directe belastingen, geregeld bij de artikelen 366 en 371 van het WIB 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en doet het niet op onevenredige wijze afbreuk aan de rechten van de verdediging en aan het recht op een eerlijk proces, terwijl de andere belastingplichtigen, die aan de btw zijn onderworpen, of alle anderen die andere belastingen verschuldigd zijn en andere rechtzoekenden die de patrimoniale gevolgen van andere bestuurshandelingen betwisten, rechtstreeks in rechte kunnen treden voor een onafhankelijke en onpartijdige rechter zonder het standpunt van de gewestelijk directeur van de belastingadministratie te moeten afwachten en zonder het recht om zich in rechte te verdedigen definitief te verliezen wegens een gebrek aan zorgvuldigheid of elke andere reden die hen zou hebben blootgesteld aan de ontvankelijkheid van het bezwaarschrift of hen zou hebben doen nalaten het in te dienen ? ».

Op 16 mei 2018 hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. Derycke, ter vervanging van rechter J. Moerman, wettig verhinderd, met toepassing van artikel 71, eerste

lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, de voorzitter ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht aan het Hof, zitting houdende in beperkte kamer, voor te stellen een arrest te wijzen waarin wordt vastgesteld dat de prejudiciële vragen onontvankelijk zijn.

Bij beschikking van 5 juli 2018 heeft het Hof beslist de zaak overeenkomstig de gewone rechtspleging voort te zetten.

b. Bij vonnis van 21 juni 2018, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 juni 2018, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schenden artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en artikel 366 van het WIB 1992, waarnaar artikel 12 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen verwijst, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is en die belasting voor de gewone rechter betwist, in dezelfde situatie plaatsen als een rechtzoekende die bij de Raad van State beroep zou instellen, waarbij beiden onderworpen zijn aan de regel van de voorafgaande uitputting van de administratieve beroepen, terwijl de gewone rechter en de Raad van State niet dezelfde rol hebben en terwijl de belastingschuldige voor elk van hen geschillen van fundamenteel verschillende aard brengt, aangezien in het objectieve contentieux, de rechtzoekende zich niet op de schending van zijn subjectieve rechten beroept maar enkel de wijze betwist waarop de administratie een bevoegdheid van discretionaire aard uitoefent, hetgeen het plaatst tegenover het gerechtelijke contentieux, waar de subjectieve rechten bij de debatten centraal staan ?

Schenden artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en artikel 366 van het WIB 1992, waarnaar artikel 12 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen verwijst, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is, het recht ontzeggen een geschil in de zin van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek rechtstreeks aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg, en hem het recht ontzeggen het voordeel van de tussentijdse wettigheidstoetsing waarin is voorzien in artikel 159 van de Grondwet te kunnen genieten, omdat zij de ontvankelijkheid van het beroep ingesteld door een dergelijke belastingschuldige die klaagt over de schending, door de belastingadministratie, van de subjectieve rechten die hem bij de gemeentelijke belastingwetgeving worden verleend, doen afhangen van de voorafgaande uitputting van het administratieve beroep, terwijl er een categorie van rechtzoekenden bestaat die de wettigheid van een bestuurshandeling rechtstreeks en onmiddellijk voor de rechterlijke macht kunnen betwisten, zonder ertoe gehouden te zijn de voorafgaandelijk georganiseerde administratieve rechtsmiddelen uit te putten, en die van de gewone rechter kunnen verkrijgen dat hij een onregelmatige bestuurshandeling terzijde schuift in het kader van de tussentijdse toetsing van de wettigheid van een bestuurshandeling krachtens artikel 159 van de Grondwet, zonder aan die bijzondere voorwaarde voor de ontvankelijkheid van hun rechtsvordering te zijn onderworpen ?

Schendt artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, waarnaar artikel 12 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen verwijst, aangezien de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is, een geschil in de zin van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek niet rechtstreeks aanhangig kan maken bij de rechtbank van eerste aanleg wegens het verplichte

karakter van het bijzondere voorafgaande administratieve beroep voor het gemeentecollege, geregeld bij de artikelen 366 en 371 van het WIB 1992, of hem het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een dergelijke rechtbank wordt ontzegd omdat hij zou hebben nagelaten het bezwaarschrift in te dienen of, zelfs wanneer hij het heeft ingediend, op de onregelmatigheid en de niet-ontvankelijkheid ervan stuit, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 13 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol ervan, en doet het niet op onevenredige wijze afbreuk aan de rechten van de verdediging van die belastingschuldige, terwijl er een andere categorie van rechtzoekenden bestaat die rechtstreeks in rechte kunnen treden voor een onafhankelijke en onpartijdige rechter zonder het tussenstandpunt van een administratieve instantie te moeten afwachten en zonder het recht om zich in rechte te verdedigen definitief te verliezen wegens een gebrek aan zorgvuldigheid of elke andere reden die hen zou hebben blootgesteld aan de niet-ontvankelijkheid van het bezwaarschrift of hen zou hebben doen nalaten het in te dienen ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6907 en 6960 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Jean-Marie Squelin, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. X. Charles, advocaat bij de balie te Luik (in de zaak nr. 6960);

- de stad Luik, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Delobbe, advocaat bij de balie te Luik (in de zaak nr. 6960);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie te Luik (in beide zaken);

- de Waalse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Balate, advocaat bij de balie te Bergen (in beide zaken).

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad (in de zaak nr. 6907);

- de Waalse Regering.

Bij beschikking van 4 maart 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en Y. Kherbache te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 18 maart 2020 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 18 maart 2020 in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

Zaak nr. 6907 (inkomstenbelastingen)

Tijdens het aanslagjaar 2015 dient de bvba « Morland » geen aangifte in de vennootschapsbelasting in bij de administratie die belast is met de vestiging van de inkomstenbelastingen, ondanks een herinnering die bij brief van 8 december 2015 door die administratie is verstuurd.

Op 3 mei 2016, met toepassing van artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, stelt de administratie de bvba « Morland » ervan in kennis dat zij, omdat zij niet over haar aangifte in de vennootschapsbelasting beschikt, ambtshalve een aanslag zal vestigen op basis van de bedragen die zij haar meedeelt. De bvba « Morland » maakt geen gebruik van haar recht om haar schriftelijke opmerkingen dienaangaande in te brengen.

Aangezien zij geen nieuws kreeg van die vennootschap, kohiert de administratie op 18 juli 2016 een aanslag in de vennootschapsbelasting op haar naam in. Tegen die beslissing, die bij brief van 20 juli 2016 via het aanslagbiljet is meegedeeld, dient de bvba « Morland » geen administratief bezwaarschrift in binnen de in artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde termijn van zes maanden, die op 25 januari 2017 verstreek.

Bij verzoekschrift dat op 2 maart 2017 ter griffie is neergelegd, maakt de bvba « Morland » de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg Luik teneinde het bedrag te betwisten van de aanslag die op haar naam is ingekohierd voor het aanslagjaar 2015. De Rechtbank stelt vast dat, aangezien de vennootschap heeft nagelaten een administratief bezwaarschrift tegen de beslissing van 18 juli 2016 in te dienen, zij met toepassing van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek moet verklaren dat de voor haar ingestelde vordering niet ontvankelijk is. Zij beslist evenwel om ambtshalve de drie hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen.

Zaak nr. 6960 (leegstandsbelasting)

Jean-Marie Squelin is eigenaar van een onroerend goed te Grivegnée. Zowel op 20 augustus 2008 als op 30 maart 2009 is vastgesteld dat de benedenverdieping leegstond.

Op 21 juni 2014 wordt een aanslagbiljet met betrekking tot de leegstandsbelasting vastgesteld voor het aanslagjaar 2013. Op 10 september 2014 dient Jean-Marie Squelin een klacht in en betwist hij de leegstand van de benedenverdieping. Op 11 maart 2016 verwerpt het College van burgemeester en schepenen van Luik de klacht bij gebrek aan bewijs, maar verzoekt het de klager afdoende bewijs te leveren dat de benedenverdieping wel wordt gebruikt.

Ook in 2015, 2016 en 2017 worden aanslagbiljetten met betrekking tot de leegstandsbelasting verstuurd voor de aanslagjaren 2014, 2015 en 2016, die eveneens worden aangevochten. Opnieuw worden die klachten verworpen bij gebrek aan bewijs. Op 16 augustus 2017 verstuurt de stad Luik een betalingsbevel naar Jean-Marie Squelin voor de inning van de leegstandsbelasting betreffende de aanslagjaren 2011 en 2012.

Bij verzoekschrift, dat op 13 december 2017 ter griffie is neergelegd, maakt Jean-Marie Squelin de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg Luik teneinde de bedragen te betwisten van de aanslagen die op zijn naam zijn ingekohierd voor de aanslagjaren 2011 tot 2016. De Rechtbank stelt vast dat, aangezien Jean-Marie Squelin heeft nagelaten een administratief bezwaarschrift tegen de aanslagen voor de aanslagjaren 2011, 2012 en 2014 in te dienen, zij met toepassing van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek moet verklaren dat voor die aanslagjaren de vordering niet ontvankelijk is.

De Rechtbank beslist evenwel om ambtshalve de drie hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De verwerende partij voor de verwijzende rechter, de stad Luik, merkt op dat de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 betrekking heeft op de mogelijke ongrondwettige gelijke behandeling van ongelijke situaties. De verwijzende rechter lijkt aan te nemen dat de regels die van toepassing zijn op het objectief contentieux niet kunnen worden getransponeerd naar de justitiële procesvoering. Maar het invoeren van een verplicht voorafgaand administratief beroep betekent niet dat de regels van het objectief contentieux worden getransponeerd naar het justitiële contentieux.

Bovendien zijn alle rechtsonderhorigen onderworpen aan een gelijke behandeling en bestaat ook in bepaalde burgerlijke domeinen de verplichting om eerst een bemiddelingspoging te ondernemen.

A.1.2. Wat de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 betreft, meent de stad Luik dat de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen de noodzaak van een verplicht voorafgaand administratief beroep omstandig uitlegt. Ook de keuze van de wetgever om het verplicht voorafgaand administratief beroep niet in te voeren voor alle fiscale procedures wordt omstandig uitgelegd. Met verwijzing naar het arrest nr. 114/2000 van 16 november 2000 oordeelt de stad Luik dat het verplicht voorafgaand administratief beroep in overeenstemming is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ook de toetsing aan artikel 13 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en aan artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens wijzigt daaraan niets. Het administratief beroep is gratis en kan worden ingediend door middel van een eenvoudige brief. Het beperkt in geen geval het recht van de klager om nieuwe grieven in te dienen en de klager beschikt over een termijn van zes maanden om bezwaar in te dienen. Bij zijn arrest nr. 141/2008 van 30 oktober 2008 heeft het Hof reeds geoordeeld dat de artikelen 371 en 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) niet strijdig zijn met de artikelen 10, 11, 170, § 4, en 172 van de Grondwet.

A.2. De eisende partij voor de verwijzende rechter in de zaak nr. 6960 meent dat de prejudiciële vragen bevestigend moeten worden beantwoord. Er kunnen immers vragen worden gesteld bij de bestaansreden van het noodzakelijk uitputten van het voorafgaand administratief beroep.

Als het de bedoeling van de wetgever is om de hoven en rechtbanken te ontlasten, dan zou het invoeren van een facultatief voorafgaand administratief beroep aangewezen zijn. De verplichting om voorafgaandelijk het administratief beroep te doorlopen, betekent evenwel voor de klager niet alleen een uitstel om een beslissing te verkrijgen (de klager beschikt over een termijn van zes maanden om een klacht in te dienen), maar ook een vermeerdering van de kosten. Bovendien zijn die administratieve procedures veelal nutteloos, aangezien, overeenkomstig de administratieve instructies, de administratieve overheid verplicht wordt het beroep af te wijzen wanneer de klager geen nieuwe argumenten aanvoert. Een en ander resulteert in een vrijwel automatische verwerping van de ingediende klachten, waardoor het nut van het administratief beroep onbestaande is.

De forse toename van de termijnen en de administratieve formaliteiten houdt voor de belastingplichtige het risico in dat hij geen beroep voor een onafhankelijke rechter met volle rechtsmacht meer zal kunnen indienen, waardoor zijn recht op toegang tot de rechter wordt geschonden.

A.3.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vragen in de zaken nrs. 6907 en 6960 geen antwoord behoeven, omdat zij niet behoren tot de bevoegdheid van het Hof. Het Hof wordt in beide zaken ondervraagd om reden dat « bij gebrek aan een administratief beroep, uitgeoefend door de eiser, artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek, de rechtbank ertoe verplicht de vordering onontvankelijk te verklaren ». Of nog, het juridisch beroep moet onontvankelijk worden verklaard wanneer de eiser niet voorafgaandelijk het administratief beroep heeft doorlopen. Rekening houdend met de arresten van het Hof van Cassatie van 28 april 1999 en 16 september 1998 kunnen alleen schendingen door een wetgevende bepaling worden opgeworpen voor het Hof, niet de opportuniteit van het bestaan van het georganiseerd administratief beroep.

A.3.2. Vervolgens meent de Ministerraad dat de prejudiciële vragen ontkennend moeten worden beantwoord omdat er geen gelijke behandeling is van ongelijke situaties, noch een ongelijke behandeling van gelijke situaties.

Vooreerst omvatten de prejudiciële vragen geen vergelijkbare categorieën van personen, want de te vergelijken categorieën van personen zijn te vaag en te algemeen en/of steunen op onjuiste beweringen.

Indien het Hof toch van oordeel zou zijn dat de te vergelijken categorieën van personen vergelijkbaar zijn, voert de Ministerraad aan dat de ongelijke behandeling en de gelijke behandeling steunen op een objectieve en redelijke verantwoording. Zowel de afdeling wetgeving van de Raad van State als de wetgever zelf hebben het invoeren van een verplicht voorafgaandelijk administratief beroep omstandig gemotiveerd. Bovendien heeft het bestaan van een georganiseerd administratief beroep ook diverse voordelen.

Specifiek wat de prejudiciële vragen in de zaak nr. 6960 betreft, verwijst de Ministerraad nog naar het arrest van het Hof van Cassatie van 30 mei 2008 en naar het arrest van het Hof nr. 114/2000 van 16 november 2000.

A.3.3. In zijn memorie van antwoord verwijst de Ministerraad naar twee parlementaire vragen die door de minister van Financiën werden beantwoord, en vermoedt hij dat de bovenvermelde prejudiciële vragen zijn ingegeven door die parlementaire vragen (Integraal Verslag, Kamer, 24 januari 2018, CRIV 54, COM 803, pp. 38-39, en Integraal Verslag, Kamer, 13 juni 2018, CRIV 54, COM 921, pp. 23-25).

Daarnaast verwijst de Ministerraad naar de omstandige motivering van de wetgever en naar een arrest van het Hof van Beroep te Luik, waarin het heeft geoordeeld dat het opleggen van een verplicht voorafgaandelijk administratief beroep als ontvankelijkheidsvoorwaarde niet strijdig is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

A.4.1. De Waalse Regering merkt vooreerst op dat de regeling van het georganiseerd administratief beroep van toepassing is op iedereen die onderworpen is aan de materie van de directe belastingen, waardoor er geen sprake kan zijn van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Bovendien is het doorlopen van een voorafgaand beroep niet het voorrecht van het objectief contentieux. In tal van burgerlijke procedures moet het adieren van de burgerlijke rechter worden voorafgegaan door een verplichte bemiddelingspoging.

A.4.2. Vervolgens meent de Waalse Regering dat de te vergelijken categorieën van personen, te weten de belastingplichtigen van de directe belastingen en de belastingplichtigen van de indirecte belastingen, niet vergelijkbaar zijn, aangezien zij zich niet in dezelfde situatie bevinden.

Daarnaast kan ook de rechtspraak van het Hof in het arrest nr. 164/2002 worden getransponeerd naar de voorliggende zaken.

A.4.3. De Waalse Regering wijst erop dat het de doelstelling van de wetgever was om te evolueren naar een proces van efficiëntie doordat, enerzijds, door het verplicht maken van het administratief beroep veel dossiers reeds in dat stadium zullen worden opgelost en, anderzijds, de hoven en rechtbanken worden ontlast. Het voorafgaand beroep maakt het mogelijk dat er op dat ogenblik reeds voor een administratieve overheid wordt gedebatteerd over de gegrondheid van de belastingaanslag, waarbij de pertinentie van de argumenten reeds kan worden afgewogen.

A.4.4. In haar memorie van antwoord verwijst de Waalse Regering naar het voormelde arrest nr. 114/2000 en meent zij dat die rechtspraak kan worden toegepast op de voorliggende zaken.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde artikelen

B.1.1. Artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 « betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken » (hierna : de

wet van 23 maart 1999) en aangevuld bij artikel 3 van de wet van 10 juli 2017 « tot versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst », bepaalde, vóór de wijziging ervan bij artikel 14 van de wet van 29 maart 2018 « tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst » en bij artikel 4 van de wet van 15 april 2018 « tot wijziging van artikel 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » :

« Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32°, slechts toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld.

De vordering wordt ingesteld ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep zo over dit beroep geen uitspraak is gedaan en, op straffe van verval, uiterlijk binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal.

De in het tweede lid bedoelde termijn van zes maanden wordt met drie maanden verlengd wanneer de betwiste aanslag van ambtswege door de administratie is gevestigd.

De in het tweede lid bedoelde termijn van zes maanden, desgevallend verlengd als bepaald in het derde lid, wordt met maximum vier maanden verlengd wanneer de belastingplichtige een ontvankelijk verklaarde aanvraag tot bemiddeling heeft ingediend bij de fiscale bemiddelingsdienst bedoeld in artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) ».

Artikel 569, eerste lid, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 23 maart 1999, bepaalt :

« De rechtbank van eerste aanleg neemt kennis :

[...]

32° van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet ».

B.1.2. De artikelen 366 tot 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : WIB 1992) maken deel uit van afdeling 1 (« Administratief beroep ») van hoofdstuk VII (« Rechtsmiddelen ») van titel VII (« Vestiging en inning van de belastingen ») van dat Wetboek.

B.2.1. Met de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6907 wordt het Hof onder meer verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek met artikel 145 van de Grondwet.

B.2.2. Artikel 145 van de Grondwet behoort niet tot de referentienormen, zoals bepaald in artikel 142 van de Grondwet of, ter uitvoering hiervan, in de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof. Het Hof is derhalve niet bevoegd om rechtstreeks te toetsen aan artikel 145 van de Grondwet.

Ten gronde

Het verschil in behandeling van gelijke situaties

B.3. Met de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6907 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling zou invoeren tussen, enerzijds, « de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen [...] die klaagt over de schending, door de belastingadministratie, van de subjectieve rechten die de fiscale wetgeving hem verleent » en, anderzijds, « de rechtzoekenden die klagen over de schending, door de administratie, van andere subjectieve rechten dan fiscale rechten ».

Met de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6907 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van de artikelen 366 tot 375 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen een verschil in behandeling zouden invoeren tussen, enerzijds, « de belastingplichtige die klaagt over de schending, door de administratie, van zijn subjectieve rechten die uit de toepassing van het WIB 1992 voortvloeit » en, anderzijds, de « belastingplichtigen die klagen over de schending, door de administratie, van hun subjectieve rechten die uit de toepassing van een andere fiscale wetgeving, in het bijzonder inzake indirecte belastingen, voortvloeit ».

Met de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6907 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre die wetsbepaling een verschil in behandeling zou invoeren tussen, enerzijds, « de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen » en, anderzijds, de « andere belastingplichtigen, die aan de btw zijn

onderworpen, of alle anderen die andere belastingen verschuldigd zijn en andere rechtzoekenden die de patrimoniale gevolgen van andere bestuurshandelingen betwisten ».

Met de tweede prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en artikel 366 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen een verschil in behandeling zouden invoeren tussen, enerzijds, « de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is » en aan wie het recht wordt ontzegd « een geschil in de zin van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek rechtstreeks aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg, en [aan wie] het recht [wordt ontzegd] het voordeel van de tussentijdse wettigheidstoetsing [...] te kunnen genieten » en, anderzijds, « een categorie van rechtzoekenden [...] die de wettigheid van een bestuurshandeling rechtstreeks en onmiddellijk voor de rechterlijke macht kunnen betwisten ».

Met de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 13 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol ervan, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling zou invoeren tussen, enerzijds, « de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is » en die een geschil « niet rechtstreeks aanhangig kan maken bij de rechtbank van eerste aanleg wegens het verplichte karakter van het bijzondere voorafgaande administratieve beroep voor het gemeentecollege » en, anderzijds, « een andere categorie van rechtzoekenden [...] die rechtstreeks in rechte kunnen treden voor een onafhankelijke en onpartijdige rechter ».

B.4. De onderscheiden prejudiciële vragen handelen alle over de mogelijke ongrondwettigheid van het vereiste van de uitputting van het georganiseerd administratief beroep (artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek) alvorens een geschil bij de rechtbank van eerste aanleg aanhangig kan worden gemaakt, zodat de vragen samen worden behandeld.

De wetgever kan van het instellen van een voorafgaand administratief beroep een voorwaarde maken voor de toelaatbaarheid van de vordering bij de hoven en rechtbanken.

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 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.6.1. Overeenkomstig de wet van 15 maart 1999 « betreffende de beslechting van fiscale geschillen » is thans « de rechter van de rechterlijke orde van meet af aan [bevoegd] kennis [te] nemen van de fiscale geschillen, waarbij in beginsel het gemeen procesrecht [...] zal worden toegepast, tenzij [...] in bijzondere, regelingen kan worden voorzien » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nrs. 1341/1 en 1342/1, p. 2).

De belastingplichtige kan zich evenwel slechts tot de rechter wenden nadat hij de administratieve beroepen heeft uitgeput :

« De administratie blijkt immers erin te slagen de meerderheid van de geschillen tot tevredenheid van de belastingplichtige zelf op te lossen. Zij hoeft daarvoor evenwel niet noodzakelijk met de jurisdictionele functie te worden bekleed. Integendeel, verlost van de eisen die uitsluitend aan rechters en de jurisdictionele procedure worden gesteld, zal zij de bij haar ingestelde, voortaan louter administratieve beroepen snel en efficiënt kunnen afhandelen. Anderzijds moet de fiscus zijn vergissingen zelf kunnen rechtzetten, en moet vermeden worden dat de rechterlijke macht wordt overstelpt met vorderingen waarvan de kennelijke ongegrondheid door de belastingschuldige allicht direct kan worden ingezien of na een hernieuwd onderzoek van het dossier door de administratie » (*ibid.*, p. 3).

Bovendien is, volgens de parlementaire voorbereiding van die wet, die verplichte dialoog met de administratie « niet zo overbodig als hij lijkt aangezien de statistieken aantonen dat er ongeveer 180 000 bezwaarschriften per jaar zijn en er slechts 2 000 rechtsvorderingen worden ingesteld » (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-966/11, p. 230).

B.6.2. De afdeling wetgeving van de Raad van State merkte op :

« Het ontzeggen van rechtsingang aan diegene die niet alle rechtsmiddelen heeft aangewend waarover hij bij de administratie beschikt, lijkt tegen geen enkel fundamenteel rechtsbeginsel in te druisen » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nrs. 1341/1 en 1342/1, p. 66).

B.6.3. Inzake inkomstenbelastingen bepaalt artikel 366 van het WIB 1992 dat de belastingplichtige tegen de op zijn naam gevestigde aanslag bezwaar kan indienen bij de

adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen. Inzake gemeentebelastingen dient het bezwaar te worden ingediend bij het college van burgemeester en schepenen (thans in het Waalse Gewest, het gemeentecollege).

Er is hierbij niet voorzien in een bindende termijn waarbinnen de adviseur-generaal of het college zijn beslissing over het bezwaarschrift moet nemen, noch in een sanctie voor het uitblijven van een dergelijke beslissing. Wel is in een indicatieve termijn voorzien, aangezien, overeenkomstig artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, de belastingplichtige, die slechts een vordering voor de bevoegde rechtbank van eerste aanleg vermag in te stellen indien hij voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerd administratief beroep heeft uitgeput, die vordering slechts kan instellen ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep indien over dat beroep geen uitspraak is gedaan. Het instellen van de vordering bij de rechtbank heeft tot gevolg dat, « zodra de belastingplichtige de keuze maakt een beroepsprocedure bij de rechtbank van eerste aanleg in te leiden, hij het dossier automatisch aan de administratie onttrekt. Er kunnen dus nooit twee procedures tegelijkertijd lopen (een administratieve en een gerechtelijke) » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 20).

In dezelfde parlementaire voorbereiding wordt dat mechanisme verantwoord als zijnde « een mechanisme ter bescherming van de belastingschuldige » (*ibid.*, p. 16). De wetgever wilde aldus de aan de belastingplichtige opgelegde verplichting om het administratief beroep uit te putten alvorens zich tot de rechter te kunnen wenden, verzoenen met de toegang tot de rechter.

B.7.1. Het staat aan de bevoegde wetgever om, rekening houdend met de autonomie van de administratieve overheden die de belastingen opleggen, te oordelen of een administratief beroep moet worden georganiseerd. Het blijkt niet dat de wetgever dienaangaande een keuze zonder redelijke verantwoording heeft gemaakt, te minder omdat de wetgever een snelle en efficiënte afhandeling van de geschillen over de verschuldigde belastingen mogelijk wilde maken (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nrs. 1341/1 en 1342/1, p. 3), zonder afbreuk te doen aan de rechten van verdediging van de belastingplichtige en zonder de werklast van de hoven en rechtbanken te vermeederen.

B.7.2. Het recht op toegang tot de rechter, dat met inachtneming van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aan eenieder moet worden gewaarborgd, kan het voorwerp uitmaken van beperkingen, voor zover die beperkingen geen afbreuk doen aan de essentie zelf van het recht op toegang tot een rechter.

B.7.3. Het enkele feit dat een administratief beroep moet worden ingediend bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, dan wel bij het college van burgemeester en schepenen of bij het gemeentecollege, alvorens de zaak bij de rechtbank van eerste aanleg aanhangig kan worden gemaakt, is geenszins discriminerend. De verplichting om een georganiseerd administratief beroep uit te putten, neemt niet weg dat de indiener van het bezwaar zijn betwisting kan voorleggen aan een onafhankelijke en onpartijdige rechter, zonder dat hij verhinderd wordt middelen voor te leggen die hij niet had aangevoerd in zijn administratief beroep.

B.7.4. Het verplicht voorafgaand administratief beroep is een maatregel die ten aanzien van het nagestreefde doel van de wetgever niet onredelijk is, in zoverre die niet raakt aan de essentie van het recht op toegang tot de rechter. Er is geen sprake van een aantasting van dat recht daar is voorzien in een termijn waarna, bij stilzitten van de administratie, de rechtbank alsnog kan worden geadieerd. Die termijn, die zes maanden bedraagt en wordt verlengd tot negen maanden bij een ambtshalve aanslag, is niet zonder redelijke verantwoording.

B.8. De toetsing aan de andere referentienormen leidt niet tot een andere conclusie.

B.9. De drie prejudiciële vragen in de zaak nr. 6907 en de tweede en de derde prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 dienen ontkennend te worden beantwoord.

De gelijke behandeling van verschillende situaties

B.10. Met de eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en van artikel 366 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen « de persoon die een gemeentebelasting verschuldigd is en die belasting voor de gewone rechter betwist » en « een rechtzoekende die bij de Raad van State beroep zou

instellen » onderwerpen aan de regel van de voorafgaande uitputting van de administratieve beroepen, « terwijl de gewone rechter en de Raad van State niet dezelfde rol hebben en terwijl de belastingplichtige voor elk van hen geschillen van fundamenteel verschillende aard brengt ».

B.11. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.12.1. Er dient allereerst te worden opgemerkt dat de rechtzoekenden die een beroep tot nietigverklaring instellen bij de Raad van State, in principe onderworpen zijn aan de regel van de voorafgaande uitputting van de georganiseerde administratieve beroepen waarin is voorzien. Uitdrukkelijke wetskrachtige bepalingen kunnen hiervan evenwel afwijken.

De bevoegde wetgever vermag inderdaad een georganiseerd administratief beroep in te voeren. Hij maakt geen onverantwoorde keuze wanneer die regeling ertoe strekt te komen tot een snelle en soepele oplossing van de desbetreffende administratieve geschillen zonder evenwel de werklast van de rechtscollèges te verhogen.

B.12.2. Bovendien is er geen algemeen rechtsbeginsel dat eenieder die het voorwerp is van een bestuurshandeling het recht op een georganiseerd administratief beroep tegen deze handeling verleent.

B.13.1. De situatie waarin een belastingplichtige zich bevindt bij een geschil over de inkomstenbelastingen of de gemeentelijke belastingen verschilt in dat opzicht niet van de situatie van een rechtsonderhorige bij een geschil in het objectieve contentieux. Wanneer beiden

verplicht worden het georganiseerd administratief beroep uit te putten, is de bevoegde belastingadministratie of de administratieve overheid verplicht een nieuwe beslissing te nemen.

B.13.2. De wetgever kan derhalve redelijkerwijs van oordeel zijn dat ook belastinggeschillen verplicht aan een voorafgaand georganiseerd administratief beroep moeten worden onderworpen. Die regeling waarborgt dat geschillen inzake belastingen snel en efficiënt kunnen worden afgehandeld en dat de fiscus de mogelijkheid krijgt om zijn eventuele vergissingen recht te zetten. Daardoor wordt ook vermeden dat de rechterlijke macht zou worden overstelpt met vorderingen die kennelijk ongegrond zijn.

B.14. De gelijke behandeling van een persoon die een gemeentebelasting betwist en een rechtzoekende die bij de Raad van State een beroep tot nietigverklaring instelt, is, wat de vereiste van de uitputting van een georganiseerd administratief beroep betreft, derhalve niet zonder redelijke verantwoording.

De eerste prejudiciële vraag in de zaak nr. 6960 dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek en de artikelen 366 tot 375 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 13 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 mei 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût