



HET REMEDIËREN DOOR DE RECHTERLIJKE MACHT VAN ONWETTELIJKHEDEN BEGAAN DOOR DE OVERHEID

Henri VANDEBERGH – Gevaco Advocaten

I. INLEIDING – PROBLEEMSTELLING

Geruime tijd doet zich een opmerkelijke evolutie voor in ons rechtssysteem. Men wil niet meer erkennen dat mensen hun straf kunnen ontlopen doordat er procedurefouten gemaakt worden. Evenmin verdraagt men dat burgers ontsnappen aan het betalen van belastingen doordat de procedureregels voor het heffen van belastingen niet correct werden nageleefd. Men verdraagt niet meer dat burgers “zwart” geld verdienen. Het “zwart” geld moet uitgeroeid worden. En dat bewijzen dan misschien op een onwettige wijze worden verzameld, speelt dan niet zo’n grote rol meer.

Dit is een nieuw maatschappelijk fenomeen. Twintig jaar geleden was de mentaliteit anders. Ons Hof van Cassatie laat in enkele arresten uitschijnen dat het niet volledig om iets nieuws gaat, maar dat voortgebouwd wordt op theorieën die reeds lang bestaan. Dat is niet correct. Het gaat duidelijk om iets nieuws.

Twintig – dertig jaar geleden maakte niemand zich er grote zorgen om dat iemand al eens wat fraudeerde. Menig belastingcontroleur die fraude (toen bij toeval) ontdekte, keek dit soms wel eens door de vingers, in de overtuiging “dat de persoon in kwestie toch wel genoeg belasting betaalde”.

Belangrijk was dat de regels van belastingheffing correct werden nageleefd. Menig rechter zei al eens – zelfs op de zitting – dat hij er geen bezwaar tegen had dat iemand er in zou slagen geen belasting te betgalen, doordat de regeltjes niet juist werden nageleefd. Hoe de belasting werd geheven, was even belangrijk, dan het verschuldigd zijn van de belasting zelf. A. Tiberghien schreef meermaals : belastingen zijn niet verschuldigd omdat de wet de inkomsten belastbaar stelt; belastingen zijn alleen verschuldigd indien ze bovendien ook op de juiste wijze werden geheven.

Omzeggens tweehonderd jaar bleven de basisregels onveranderd. Iedereen was er tevreden mee. Men ging er algemeen van uit dat de regels billijk, correct en rechtvaardig waren. Overtredingen van de wet door de overheid werden niet gedoogd en hadden tot gevolg dat de belastingheffing moest vernietigd worden. Niemand vond dit verkeerd.

Maar dan begon het opeens veranderen. Er ontstond een onvrede. Overtredingen van de wet bij het heffen van belastingen, worden nu (onder zekere voorwaarden) gedoogd.

Natuurlijk is dit fenomeen niet beperkt tot het fiscaal recht. De fiscaliteit staat niet los op zichzelf, maar is ingebed in gans ons maatschappelijk bestel. Ook in andere takken van het recht doet zich dezelfde evolutie voor en gaat ze het fiscaal recht zelfs vooraf. De evolutie in het fiscaal recht is eigenlijk een nakomer van een algemene evolutie in andere takken van het recht om overtredingen van de wet door de overheid (onder bepaalde voorwaarden) door de vingers te zien.



Powered by



Het gaat hier om een algemeen maatschappelijk fenomeen.

De mensen zijn niet meer tevreden met ons rechtstelsel. Nochtans heeft dit een solide basis. Misschien kennen we die niet meer. En misschien weten we ook (nog) niet goed waar we naar toe willen.

Maar we mogen niet ondoordacht te werk gaan in het plegen van inbreuken op de basisregels van ons rechtstelsel. We moeten ons herbronnen, doch op de eerste plaats moeten we – alvorens de spelregels te veranderen – ons eerst terug in herinnering brengen hoe we tot het huidig rechtstelsel gekomen zijn. Van waar komen we ? En waar willen we naar toe ?

II. HOE ZIJN WE TOT ONS HUIDIG RECHTSSTELSEL GEKOMEN EN WAT HOUDT HET IN ?

De regels van onze rechtsstaat vinden hun oorsprong in Frankrijk in de 18^e eeuw in de geschriften van Montesquieu en anderen. Ze werden ingevoerd in verschillende landen eind van de 18^e eeuw en in de 19^e eeuw.

Ze waren (zijn) een reactie op voorafgaande dictaturen van vorsten die aan geen wet gehouden waren en tegen hun onderdanen willekeurig optraden. Er ontstond hiertegen een beweging van personen die voorhielden dat de burgers (onderdanen) rechten hadden die onaantastbaar en onvervreemdbaar waren. Die rechten dienden onder alle voorwaarden gerespecteerd te worden. Alleen het volk zelf kon of mocht bepalen wanneer en in welke mate op deze rechten een inbreuk mocht gepleegd worden. Dit gebeurt dan in het parlement. De overheid en de Koning mogen niets, tenzij het volk dit toelaat (via de wet gesteund door het parlement). Verder gaat men uit van het beginsel van de scheiding der machten. De wetgevende macht vaardigt de wetten uit. De uitvoerende macht voert de wetten uit. De rechterlijke macht past de wetten toe en houdt toezicht op de naleving ervan.

Overtredingen van de wet door de overheid werden niet gedoogd. Men was beducht voor machtsafwendings en machtsmisbruik. De overheid werd aan banden gelegd. De overheid was een vijand van het volk. De Overheid staat ten dienste van het volk en niet omgekeerd.

Het nieuwe regime was een reactie op de uitwassen van het Ancien Regime.

Dit is nog steeds ons rechtstelsel. Het is in de loop der jaren verfijnd en aangevuld. Maar dat had als enig doel het stelsel te verbeteren en te versterken, zouden er op enige wijze inbreuk op te plegen.

III. DE TAAK VAN DE RECHTER OM DE WET AAN TE VULLEN.

Het fenomeen waar het hierover hebben, staat niet los op zichzelf. De rechters hebben altijd de wetten aangevuld en dat werd ook gedoogd. Men ging ervan uit dat het de taak van de rechter is om de wet aan te vullen waar deze lacunes vertoont en niet voldoende duidelijk is om een bepaald probleem dat zich voordoet, op te lossen. Men heeft sedert tweehonderd jaar dat gezien als een



fundamentele taak van de rechter. Waar de wetgever te kort schiet, moet de rechter aanvullen. Zo hebben de rechters de wet altijd versterkt.

De rechters hebben reeds heel wat theorieën ontwikkeld die veelal positief onthaald werden. We denken bijvoorbeeld aan de beginselen van behoorlijk bestuur, de regels in verband met motivering van rechtshandelingen en handelingen van de overheid. De wet werd hierdoor versterkt.

Hierbij komt nog dat er rechterlijke instellingen zijn opgericht die “als het ware” boven de wet staan : het Grondwettelijk Hof, het Europees Hof van Justitie, het EHRM! Deze instellingen hebben o.m. als taak de wetten te toetsen aan algemene beginselen of regels die boven de wet staan. Zo brengen deze instellingen de wet in het gedrang die niet met die beginselen overeenstemt. Hierbij hebben die instellingen een zeer grote vrijheid om de beginselen waar de wetten op steunen of in kaderen en mee in overeenstemming moeten zijn, een bepaalde invulling te geven en zo de wet af te wegen tegen principes waarvan de inhoud niet altijd duidelijk is en die dus nog moet ingevuld worden. Dat brengt ons ertoe wat Frans Wouters ergens rond 1982 schreef : “*We gaan van wettelijk recht naar rechtersrecht*”¹.

De rechters hebben ingegrepen waar de wetgever te kort schoot. De rechters hebben zelf het initiatief hiertoe genomen. Zij hebben het voortouw genomen en dikwijls heeft de wetgever nadien de nieuwe theorieën in een wet opgenomen en de nieuwe rechtspraak aldus wettelijk bekrachtigd.

Maar waar ligt de grens van de taak van de rechter ? De fenomenen waar we het hier over hebben, gaan verder dan het invullen van leemten in de wet. Men springt de wetgever niet meer bij, men gaat hem vervangen, men gaat de wet aanvullen met nieuwe theorieën. Men gaat de wetgever remediëren. Men plaatst zich in de plaats van de wetgever ! Men roept theorieën in het leven die geen aanvulling zijn van leemten in de wet, maar die de wet opzij schuiven en zelfs tegen de wet ingaan. Men zet de wet aan de kant. In feite zegt men dat de wet niet meer hoeft nageleefd te worden en men gaat zelf nieuwe theorieën ontwikkelen die de wet vervangen. Dat is waar het hierom gaat.

Dat fenomeen kan soms positief onthaald worden wanneer bijvoorbeeld bepaalde onrechtvaardige toestanden aldus geremedieerd worden.

Een voorbeeld : men dient een bezwaarschrift in bij een verkeerde dienst. Moet dat daarom onontvankelijk verklaard worden ? Men ondertekent een brief niet ? Weerom dezelfde vraag. De leidraad hierbij is dat het dan gaat om formaliteiten die als onrechtvaardig worden aangevoeld en die moeten geremedieerd worden. Zolang iedereen dat als rechtvaardig aanvoelt, is er geen probleem.

Maar men kan zich de vraag stellen : mag de rechter wel aan de wet voorbij gaan ? Ook al vindt iedereen dat dan wel rechtvaardig. Waar ligt de grens ?

¹ AFT 1982, blz. 243.



Het is overduidelijk dat de rechters zich geroepen voelen de wet dikwijls bij te springen en de wetten aan te vullen. Maar er is een verschil tussen lacunes in de wet aanvullen of regels en theorieën opzetten die niet alleen de lacunes in de wet aanvullen, maar gewoon de wet terzijde schuiven.

Heeft de rechter de bevoegdheid om bijvoorbeeld theorieën zoals beginselen van behoorlijk bestuur of motivering van handelingen op touw te zetten? Waar ligt de grens van de bevoegdheid van de rechter? Mag de rechter nieuwe theorieën ontwikkelen die niet in de wet staan maar de wet in wezen aan de kant schuiven? (cfr. Antigoon-leer).

Dat is de vraag die zich hier stelt. We legden reeds uit dat het fenomeen dat we supra omschreven, kadert in een breder geheel, maar we beperken ons hier tot de vraag of de rechters overtredingen van de wet mogen vergoelijken door nieuwe theorieën te ontwikkelen.

De vraag is dan dubbel of driedubbel:

- a) waarom zijn we niet meer tevreden? Waarom menen de rechters te hebben moeten ingrijpen?
- b) past de remediëring door de rechters in ons rechtstelsel? Laat ons rechtssysteem deze remediëring toe of is ze een overtreding van de basisbeginselen van onze rechtsstaat?

Dat is dus een juridische vraag.

De eerste vraag is een vraag van eerder maatschappelijke of sociologische aard.

- c) is de evolutie die zich nu voordoet wel wenselijk of moeten we deze tegen gaan?

Zoals gezegd, we kunnen niet het ganse fenomeen onderzoeken in zijn maatschappelijke context, maar we beperken ons tot het remediëren van onwettelijke overheidshandelingen alhoewel bij het beantwoorden van de vragen in kwestie we wellicht de band met het geheel niet zullen kunnen over het hoofd zien.

IV. WAAROM ZIJN WE NIET MEER TEVREDEN?

We kunnen vier of vijf redenen aangeven waarom het stelsel na tweehonderd jaar in vraag worden gesteld.

- 1) De wetgeving is te ingewikkeld geworden. De overheidsinstanties kennen de grenzen van hun bevoegdheden niet meer. Er zijn zo veel regeltjes, met zo veel uitzonderingen, zodat men uiteindelijk niet meer weet wat men mag en niet mag.
- 2) Dat werkt in de hand dat de overheid wat het noorden verliest, daardoor zwak wordt en haar respect kwijt raakt.
- 3) Bovendien wordt de maatschappij zelf ook veel ingewikkelder en geglobaliseerd. Daardoor wordt ze minder goed controleerbaar. En zo komen we in een kettingreactie terecht. De overheid moet





meer en meer inspanningen leveren om controle te behouden. En blijkbaar blijft ze hierin lukken door al maar meer en strengere wetten uit te vaardigen. De moderne technologie stelt bovendien de middelen voor beheercontrole ter beschikking.

Langs de ene kant wil men te veel controle uitoefenen tot in het absurde toe. Langs de andere kant dwingt de internationalisering van de maatschappij tot meer controle.

Er doen zich bovendien een aantal fenomenen voor die vroeger niet bestonden. We denken maar aan internationale btw carrousels. De invoering van de btw heeft tot heel veel fraude geleid.

Omzeggens niemand heeft bezwaar ertegen dat men niet al zijn inkomen aangeeft, zolang het om relatief beperkt "huis, tuin en keuken" fraude gaat. Maar dat er miljoenen ontdoken worden, steekt de ogen uit.

Men voelt aan dat de wet tot onrechtvaardige toestanden leidt of toch minstens tot toestanden die men onrechtvaardig acht.

4) De overheid hinkt natuurlijk ook altijd achteraan en grijpt te laat in. Hoe lang zijn Zwitserland en Co bewaarder geweest voor zwart en ander illegaal geld, zonder dat iemand ingreep ?

Een zekere laksheid is de overheid niet vreemd.

5) De overtredingen van de wet door de overheid, betreffen dikwijls ook onbenulligheden, waarvan men zich terecht de vraag mag stellen : "Moet die 'dief' nu wegens zo'n kleine, weinig invloed hebbende overtreding, vrijuit gaan ?!"

Soms gaat het puur om formalisme. En dat mag nooit doorslaggevend zijn.

En dat alles samen leidt tot onvrede. Het systeem faalt. Grote misdaden blijven ongestraft en dat duldt men niet. Dat de overheid dan fouten maakt in de loop van haar onderzoeken, weegt niet meer op tegen de grootte van de misdaden die ongestraft blijven.

Maar de vraag is dan : keurt dit het ingrijpen van de rechters goed ? Want uiteindelijk zijn het de Hoven en Rechtbanken geweest die het bestaande systeem op de helling zetten ! De wetgever heeft in deze evolutie geen inspraak gehad.

V. HOE HEBBEN DE RECHTERS INGEGREPEN ?

Het is opmerkelijk dat de rechters hebben ingegrepen ! De wetgever bleef aan de kant staan.

Ons Opperste Gerechtshof heeft theorieën ontwikkeld om de falende overheid tegemoet te komen. Men heeft theorieën ontwikkeld waarbinnen men langs overtredingen van de wet door de overheid heen kijkt en deze dus vergoelijkt om toch ten gronde te kunnen oordelen.



1) De meest ophefmakende leer ter zake is nu gekend als de “Antigoon-leer” (naar de eerste casus waarin deze leer ontwikkeld werd).

Het Hof van Cassatie formuleerde deze leer eerst in het strafrecht en sociaal recht en nadien in het fiscaal recht.

Het Hof van Cassatie heeft bevestigd in een arrest d.d. 22/05/2015 dat de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht van toepassing is ².

Het Hof vat de theorie in dit arrest als volgt samen :

“De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en zo, daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete.

Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces.

Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer in 1indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt.”

Er zijn duidelijke grenzen aan de Antigoon-leer.

Het Hof van Cassatie geeft ze zelf aan.

² Cassatie 22/05/2015, F.13.0077.N.



a) Onwettige bewijzen moeten worden geweerd indien ze verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht.

b) Onwettige bewijzen moeten geweerd worden indien het gebruik ervan het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

Het is opvallend dat de Antigoon-leer in het arrest van 22/05/2015 (een beetje) anders omschreven wordt dan in vroegere rechtspraak uit het strafrecht. Daar werd gesteld :

*"Behoudens wanneer de wet uitdrukkelijk anders bepaalt, is het aan de rechter om de toelaatbaarheid van een onrechtmatig verkregen bewijs, te beoordelen in het licht van de artikelen 6 EVRM en 14 IVBPR, rekening houdende met de elementen van de zaak in haar geheel genomen, inbegrepen de wijze waarop het bewijs verkregen werd en de omstandigheden waarin die onrechtmatigheid werd begaan. Een dergelijk bewijs, behoudens het geval van miskennis van een op straffe van nietigheid voorgeschreven vorm, mag alleen worden geweerd wanneer de bewijsverkrijging is aangetast door een gebrek waardoor de betrouwbaarheid ervan wegvalt of waardoor het recht op een eerlijk proces in gevaar wordt gebracht. De rechter kan bij deze afweging, onder meer, rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid; de weerslag op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm zijn beschermd; de omstandigheid dat de overheid die met de opsporing, het onderzoek en de vervolging van misdrijven is belast, al dan niet de onrechtmatigheid opzettelijk heeft begaan; de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt; het feit dat het onrechtmatig verkregen bewijs alleen een materieel element van het bestaan van de inbreuk betreft; het feit dat de onregelmatigheid die aan de vaststelling van de inbreuk voorafging of daarmee gepaard ging, volstrekt onevenredig is met de ernst van die inbreuk"*³.

³ Cass. 14 oktober 2003; Cass. 16 november 2004; Cass. 8 november 2005; Cass. 26 november 2006; Cass. 4 december 2007; Cass. 10 maart 2008; Cass. 2 september 2009; EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies / België*; GwH 22 december 2010, 158/2010; Rb. Brussel 7 juni 2010, *onuitgeg.*; R. Declercq, *Beginselen van strafrechtspleging*, Antwerpen, Kluwer, 2007, p. 843 e.v.; P. Dhayer, "Mais où est donc passée la nullité?", *RGCF*, 2007/3, p. 155; T. Jansen, "Moet ook fiscale rechter uitsluiting onregelmatig verkregen bewijs voortaan motiveren?", *Fisc.Act.* 2011, nr. 1; M. Maus, "De Antigoon-leer in fiscale zaken. Quo vadimus?", *Fisc.Act.* 2011, nr. 4; M. Maus e.a., *Handboek fiscaal strafrecht*, die Keure, 2010, p. 266 e.v.; M. Maus, *De fiscale controle*, die Keure, 2005, p. 49 e.v.; L. De Broeck en J. Roselet, "Onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale strafzaken" in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intersentia, 2011, p. 353.





In het arrest d.d. 22/05/2015 wordt een andere omschrijving gegeven (zie supra en vergelijk). Bewijzen moeten worden geweerd indien ze verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht. Deze nuance is toegevoegd nu ook de schending van de beginselen van behoorlijk bestuur als “weringsgrond” wordt erkend. Dit is in het strafrecht niet van toepassing.

Er moet dus niet alleen afgewogen worden t.o.v. de belangen van de burgers. De ernst van de door de overheid begane overtreding moet op zichzelf beoordeeld worden.

Gaat het om absoluut laakbaar gedrag, dan moet het bewijs altijd geweerd worden, ongeacht in welke mate de belangen van de burgers geschonden zijn.

De juridische analyse van deze leer kan men elders lezen en is voor ons van minder belang.

De wetgever heeft op een later moment deze leer deels omgezet in een wet (zij het alleen in het strafrecht).

“Ingevolge artikel 32 V.t. Sv. kan de rechter onrechtmatig verkregen elementen enkel uitsluiten als bewijs wanneer de onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, of het gebruik in strijd is met het recht op een eerlijk proces, of wanneer bepaalde vormvoorwaarden die op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven, werden geschonden”.

De Antigoon-leer is niet de enige manifestatie van de nieuwe mentaliteit.

Er zijn, en dan in het fiscaal recht, nog andere theorieën door ons Opperste Gerechtshof geformuleerd om onwettig optreden met de mantel der liefde te bedekken.

2) Zo komt men in een aantal gevallen nog niet eens aan de Antigoon-toets toe, maar wordt de onwettelijke handeling gewoon aan de kant geschoven.

Wanneer bijvoorbeeld onwettig bekomen bewijzen niet de basis voor de taxatie vormen, maar alleen de aanleiding voor de taxatie en deze steunt op andere bewijzen, dan blijft de taxatie geldig en wordt de onwettelijkheid genegeerd.

Hetzelfde geldt voor onwettig bekomen inlichtingen die alleen gebruikt wordt als inlichting om een onderzoek te starten. Wanneer deze inlichtingen niet de taxatie ondersteunen, maar deze op andere informatie (gevonden gedurende het onderzoek) gebaseerd is, dan speelt het geen rol dat de inlichtingen op onwettige wijze bekomen zijn⁴.

⁴ Cass. 6 maart 2016, TFR 2016, blz. 512, blz. 993 e.v.; Cass. 28 februari 2017.



3) En dan is er de rechtspraak over nietige dwangbevelen.

In het verleden, tot in 2011, werd algemeen – zonder enige tegenspraak – voorgehouden dat wanneer de rechter een dwangbevel om één of andere reden vernietigde, het geding beslecht was en de op grond van dat dwangbevel geïnde of betaalde bedragen moesten terugbetaald worden. Iedereen vond dat niet meer dan logisch. De invorderingstitel was nietig en kon dus niet dienen om belastingen in te vorderen. En dus moeten de ingevorderde bedragen terugbetaald worden ⁵.

In een arrest van 3 maart 2011 houdt het Hof van Cassatie voor dat het anders moet zijn. Wanneer de rechter een dwangbevel nietig verklaart, moet hij onderzoeken of de belastingen (in casu btw) ten gronde toch niet verschuldigd zijn en mag hij de terugbetaling van de belastingen alleen maar bevelen indien vast komt te staan dat de belasting niet verschuldigd is. Dus nietig dwangbevel of niet, als de belastingen ten gronde wel verschuldigd zijn, mag de Staat deze belastingen toch houden.

Het Hof oordeelde als volgt :

“Nu de fiscale wet de openbare orde raakt, diende rechter, ongeacht de eventuele nietigheid waardoor de administratieve akte is aangetast, zelf in feite en in rechte te beslissen over het bestaan van de belastingsschuld, wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden ingesteld”.

In enkele latere arresten herhaalt het Hof van Cassatie deze stelling ⁶.

⁵ Lees ook ter zake :

- H. Vandebergh, BTW handboek, editie 2014, blz. 1693 e.v., randnummer 3033 en 3034;
- N. Pirotte, geciteerd in voetnoot 4.

⁶ Cass. 22 mei 2014, fisc. Koer. 2014/553. Cass. 09 oktober 2014.

Lees ook :

- N. PIROTTE, « Délégation T.V.A. » (noot onder Cass. 3 maart 2011), RGCF 2011, 551;
- N. PIROTTE, « Délegatie inzake BTW », TFR 2012, nr. 428, p. 828 e.v. ;
- D. PATART, « Procès fiscal et relevé d'office des moyens » (noot onder Bergen 9 oktober 2013), JDF 2014, 109;
- H. VANDEBERGH, « De taak van de rechter bij beoordeling van een BTW-schuld. Het cassatiearrest van 3 maart 2011: ommekeer in de rechtspraak of niet? » TFR 2013, nr. 438, p. 243 e.v. ;
- M. NIHOUL et R. VAN MELSEN, « Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée », RGCF, 2012, nr. 3, p. 185 e.v.
- Brussel, 26 november 2014, TFR 2015, nr.500, p. 389 met noot N. PIROTTE, « Après annulation de la contrainte, quels pouvoirs reste-t-il au juge fiscal? » ; RABG 2015/10, p.676 met noot L. VAN DORSSELAER, «





In een arrest van 23 december 2016 (tot nu toe het laatste in de reeks) herhaalt het Hof met enige nuancering :

“De fiscale wet raakt de openbare orde. Behoudens wanneer de administratieve akte noodzakelijk is voor de totstandkoming van de belastingschuld, dient de rechter bijgevolg, ongeacht de nietigheid van de administratieve akte, zelf in feite en in rechte te beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld.

Hieruit volgt dat wanneer de belastingplichtige in een geschil betreffende de belasting over de toegevoegde waarde niet alleen de nietigverklaring van het dwangbevel zoals bedoeld in artikel 85 Btw-wetboek vordert, maar ook de terugbetaling van de door hem reeds betaalde sommen, de rechter die het dwangbevel nietig verklaart, moet oordelen over het bestaan van de btw-schuld.

De rechter kan de terugbetaling van de btw-schuld niet bevelen zonder na te gaan of de belasting al dan niet verschuldigd is. De nietigverklaring van het dwangbevel impliceert immers niet dat de belasting onverschuldigd werd betaald. De rechter dient hierbij rekening te houden met de door de partijen aangevoerde gevolgen van de nietigverklaring van het dwangbevel, onder meer op het vlak van de verjaring.”

Het Hof voegde er aan toe dat de rechter moet rekening houden met de grenzen van het geding gesteld door de partijen. Met andere woorden : als men de terugbetaling van de ingehouden of betaalde bedragen niet vraagt, dan moet de rechter er niet over oordelen.

In het arrest d.d. 23 december 2016 ⁷ wordt een nuance toegevoegd i.v.m. de verjaring. Het oordeel dat een dwangbevel nietig is, mag de rechter er niet van weerhouden te onderzoeken of de vordering van de Belgische Staat niet verjaard is. Is dit het geval, dan moet de verschuldigdheid van de belastingen niet meer onderzocht worden.

VI. PAST DE REMEDIËRING DOOR HET HOF VAN CASSATIE IN ONS RECHTSSTELSEL ?

Als men een burger vraagt of het rechtvaardig is dat een dief ontkomt aan zijn straf, omdat de politie een onwettige huiszoeking deed, zal de burger dikwijls antwoorden dat dit niet rechtvaardig is en dat ons rechtstelsel faalt.

Dient de rechter te oordelen over het bestaan van de belastingschuld na vernietiging van het btw- dwangbevel ? », Fisc. Koer. 2015/506.

- R. Marchetti, noot onder Cass. 3 maart 2011, JLMB nr. 2012/35, blz. 16521 e.v.

⁷ Zie TFR 2017, nr. 518-519.



Powered by



Maar als men dan aan diezelfde burger vraagt of de overheid dan dus de wet mag overtreden, dan antwoordt die burger normaliter : “Ah nee, dat mag niet ! De overheid moet er maar voor zorgen de wet niet te overtreden”.

Hoe moeten we die twee standpunten verzoenen ?

Vanuit de historische achtergrond van ons rechtsstelsel werd in het verleden er voor gekozen méér of evenveel belang te hechten aan de overtreding van de wet door de overheid dan aan het bestraffen van de dief.

Blijkbaar wil men vandaag niet meer dezelfde keuze maken.

Wie niet juridisch geschoold is, zal met verwondering aanhoren dat de theorieën van het Hof van Cassatie bekritiseerd worden. Hij zal die theorieën de normaalste zaak ter wereld vinden.

Maar als we terugblikken op de oorsprong van ons rechtsstelsel en de basisprincipes ervan ons terug in herinnering brengen, kunnen we niet anders oordelen dat deze theorieën strijdig zijn met de beginselen van onze rechtsstaat.

Men gaat gewoon tegen de wet in ! Men vult de wet aan. Dat is niet de taak van de rechter. Artikel 6 Ger. Wb. en het beginsel van de Scheiding der Machten, verbieden dat de rechters algemeen geldende regels opstellen. Nochtans doet ons Hof van Cassatie dit in casu. Bovendien worden de rechten van de burgers gewoon genegeerd, zeker binnen het kader van art. 32 V.t. SV.

De stelling van het Hof van Cassatie is een afwijking van de traditionele leer die gesteund was op de basisbeginselen van de rechtstaat. Dat noopt ons tot een bezinning over de vraag hoever we mogen gaan in het opgeven van strenge procedurevoorschriften.

Er is natuurlijk iets onrechtvaardig aan dat iemand aan het betalen van belasting kan ontsnappen door een procedurefout. Althans dat kan men aldus voorhouden. Maar er staan ook andere maatschappelijke belangen op het spel, nl. het inperken van de Overheid en het zoveel mogelijk beperken van willekeur plus het waarborgen van de rechten van de burger, meer bepaald hun recht op privacy, respect voor hun eigendom, rechten van verdediging en waarborgen van correcte belastingheffing en respect voor de regels van behoorlijk bestuur.

Hier moet een keuze gemaakt worden. Waarden moeten tegen elkaar afgewogen worden. Maar deze keuzes moeten door de wetgever gemaakt worden. Dit is niet de taak van de rechter.

De eenheid in ons rechtstelsel wordt aangetast en een nieuwe vorm van willekeur of subjectiviteit doet zijn intrede wanneer de rechter deze keuze maakt. De rechter is nu eenmaal niet de wetgever. Hij mag de wet niet aanvullen of buiten beschouwing laten. Door dit wel te doen, ontstaat een nieuwe vorm van willekeur, nl. het ongecontroleerd en onverwacht optreden van de rechter. De



rechtsonzekerheid neemt toe ten koste van de rechtstaat. Men weet niet meer waar men aan toe is, tot de rechter heeft geoordeeld.

Deze oordeelt ten andere altijd subjectief, zeker bij de toepassing van de Antigoon-leer. Wat voor de ene rechter door de beugel kan, is voor een andere rechter totaal ongeoorloofd. De belastingheffing wordt onvoorzienbaar.

De wetgever moet in deze materie het laatste woord hebben. In wezen respecteert de rechter in casu de wil van de wetgever niet.

Onderhavige evolutie dwingt ons tot een reflectie over de organisatie van ons rechtssysteem en de basisbeginselen van onze rechtstaat.

Ons rechtstelsel gaat uit van het beginsel dat burgers rechten en plichten hebben, zoals de plicht belastingen te betalen. Maar ons rechtstelsel gaat ook uit van het beginsel dat de Overheid slechts volgens welbepaalde regels haar gezag kan laten gelden. Hier is een reden voor en zelfs een gegronde reden, nl. de Overheid mag niet willekeurig optreden.

Er bestaat een fenomeen van de zichzelf versterkende machten. Wie macht heeft, zal altijd nog meer macht willen ⁸.

⁸ Lees ook H. Vandeborgh, TRF 1988, nr. 81-82, "De wet van 1938 herbezocht". "Het is eigen aan het recht dat wetten evolueren en in de loop der tijden een andere inhoud krijgen dan oorspronkelijk was bedoeld. Het is echter eigen aan wetten die fiscale bevoegdheden verlenen, niet dat hun inhoud evolueert, doch hun gebruik. De bevoegdheden worden niet meer alleen gebruikt om de gevallen te bestrijden waarvoor zij waren bedoeld. De gematigdheid die oorspronkelijk wordt bewaard, blijkt na 20 jaar ijdelheid en een illusie te zijn.

Macht legt zichzelf niet aan banden, doch zoekt steeds naar uitbreiding. Er is geen zelfregulatie.

Het onderzoek van de Wet van 1938 vormt een treffende illustratie van het sociologisch fenomeen dat macht nooit zichzelf beperkt, doch steeds zoekt naar uitbreiding. Dit is geen verwijt aan bepaalde personen, doch een vaststelling van een evolutie in de tijd.

Om deze reden dient aan de procedureregelen ook de grootste aandacht te worden besteed. Zij beslaan bijna de helft van elk fiscaal wetboek. In cursussen, scholen, seminaries, enz. worden zij echter stiefmoederlijk behandeld.

Zij vormen echter de eerste waarborg tegen het niet te vermijden streven naar uitbreiding van macht.

Het is goed dat er regelmatig op de beperktheid van de verleende bevoegdheden wordt gewezen.

Tekenend voor het huidige rechtsklimaat is het veelvuldig beroep op de Verdragen van de Rechten van de Mens. Zou een goede rechtsstaat niet zo georganiseerd moeten zijn dat het beroep op de basisregels ervan eigenlijk niet nodig is?! Is het geen nederlaag voor onze Staat dat de Rechten van de Mens zo fel in de belangstelling staan? Het is in elk geval een teken dat de burger zich bedreigd voelt, en er een verzet groeit tegen de steeds maar verder om zich heen grijpende inmenging van de overheid in het privéleven van de onderhorigen.

In de rechtstaat heiligt het doel de middelen niet.

Wij zijn er allen van overtuigd dat belastingfraude moet worden bestreden. Fraudebestrijding moet soms echter wijken voor andere, meer fundamentele beginselen van onze maatschappij. Fraudebestrijding komt niet op de eerste plaats.

De bestrijding van fraude móet gebeuren met respect voor andere beginselen, zoals het recht op privéleven, het recht op verdediging, enz.

Ongebreidelde bevoegdheden zullen op zeer korte termijn tot een ware terreur leiden. Wie alleen oog heeft voor fraudebestrijding zal vervallen in dwingelandij. Binnen de kortste keren zal men merken dat niet alleen schuldigen worden gestraft, doch al te lichtvaardig ook onschuldigen onder de hakbijl terecht komen.





Zelfs Montesquieu wist dit reeds :

“maar de ervaring van alle tijden is dat iedereen die macht heeft, geneigd is daar misbruik van te maken; hij gaat door tot hij op een grens stuit.

Om machtsmisbruik te voorkomen, dienen de zaken zodanig te zijn geregeld dat de macht de macht tot staan brengt. Er is een zodanige constitutie mogelijk dat niemand gedwongen zal zijn datgene te doen waartoe de wet hem niet verplicht, of datgene niet te doen wat de wet hem toestaat”⁹.

De leer van het Hof van Cassatie in casu zal dit fenomeen in de hand werken. Het speelt immers geen rol meer of bijvoorbeeld een bevoegd ambtenaar de belasting vestigt.

De volgende vraag zal zijn in welke mate het nog een rol speelt of de voorgeschreven te volgen procedures nog worden nageleefd.

Het is maar een kleine stap een volgende keer te oordelen dat een aanslag niet meer nietig zal zijn omdat geen bericht van wijziging werd gestuurd. De rechter zal wel oordelen of de belasting verschuldigd is. Dat in de fase van vestiging van de belasting de belastingplichtige zich niet heeft kunnen verdedigen, zal ook niets meer uitmaken; bij de rechter wordt alles rechtgezet.

M.a.w. het Hof van Cassatie zet poorten open voor een totale ommekeer in onze visie op de belastingheffing en creëert daardoor onzekerheid. Men zet een heel systeem op de helling.

En er zijn geen criteria aan de hand waarvan men kan bepalen hoever men kan gaan op de ingeslagen weg. Er is nergens een houvast om een grens te stellen.

Men opent – onnadenkend – deuren voor een evolutie die men misschien niet meer in de hand zal kunnen houden.

Het is niet de taak van de rechter deze evolutie in gang te zetten.

Onderzoeksbevoegdheden die aan de Administratie worden verleend, moeten derhalve beperkt worden en nauwkeurig omschreven worden. Ongenuanceerde, niet afgewogen bevoegdheden openen de deur voor de grootste willekeur. Bevoegdheden moeten niet alleen afgewogen worden t.o.v. andere beginselen van de rechtsstaat, doch ook t.o.v. het doel dat wordt beoogd. Dit gebeurt niet altijd op de juiste wijze.

Het is verkeerd bevoegdheden te geven en te stellen dat deze slechts met mate zullen worden gebruikt. Het specifiek (matig) gebruik dat men op het oog heeft, moet in de wet zelf worden ingebouwd. Telkens weer wordt deze vergissing gemaakt, waardoor het evenwicht tussen een streven voor juiste inning der belastingen en het waarborgen van de rechten van de burgers nooit werd bereikt, doch telkens verbroken.”

⁹ Montesquieu “Over de geest der wetten”, Boek XI, Hfdst. 4.



Er is geen bezwaar tegen een bepaald systeem in vraag te stellen, maar dat moet gefundeerd gebeuren.

Hier moet goed over nagedacht worden en een maatschappelijk debat over gevoerd worden. De enige plaats hiervoor is het parlement.

De theorieën van het Hof van Cassatie werken misbruik in de hand.

Waarom zou de administratie zich nog zorgen maken bijvoorbeeld over de opstelling van een dwangbevel ?!

Tot nu toe is de administratie zich (nog) niet ten volle bewust van de draagwijdte van de rechtspraak van het Hof van Cassatie, maar als men zich nu echt geen zorgen meer zou maken over het correct opstellen van het dwangbevel, wat dan ?

De poort voor misbruik staat wijd open. En dat mogen we in een rechtstaat niet tolereren.

In wezen is de hier besproken rechtspraak van het Hof van Cassatie nog strenger dan de Antigoon-doctrine. Binnen deze doctrine moet men aan belangenafweging doen : weegt de door de Overheid begane overtreding op tegen de schade die de burger leidt ten opzichte van de belangen van de maatschappij die op het spel staan.

Hier wordt niet meer aan belangenafweging gedaan. Elke fout wordt bedekt “met de mantel der rechtvaardigheid”¹⁰. Maar is het “rechtvaardig” dat fouten die de Overheid maakt, worden vergoelijkt ? De burger mag geen fouten maken. Dien maar eens een laattijdig bezwaarschrift in ! Of antwoord eens te laat op een bericht van wijziging. Men wordt afgestraft. Nu ja, dat is de wil van de wetgever geweest. De wet is duidelijk ter zake.

Het is niet zo zeker dat het de wil van de wetgever is geweest dat onwettelijkheden mogen vergoelijkt worden.

VII. MOGEN WE DE VOORSCHRIFTEN M.B.T. DE WIJZE WAAROP DE BELASTINGHEFFING MOET GEBEUREN, NEGEREN ? IS DE NIEUWE EVOLUTIE WENSELIJK ?

¹⁰ Zo wordt in het arrest van 9 oktober 2014 een dwangbevel dat nietig verklaard werd omdat het ondertekend was door een onbevoegd ambtenaar, vergoelijkt met de hier besproken leer.



Hiervoor hebben we gesteld dat de leer van het Hof van Cassatie in wezen een maatschappelijke keuze inhoudt die de niet rechter kan of mag maken. Die keuze mag alleen maar gemaakt worden door de maatschappij. De plaats hiervoor is het parlement.

De vraag is dan nu : welke keuze moeten we maken ? Mogen we ervoor kiezen procedurevoorschriften of meer algemene regels i.v.m. de wijze waarop de belastingheffing moet gebeuren, te negeren ?

Dat is nochtans wat het Hof van Cassatie doet. De regels worden genegeerd. Als die regels overtreden zijn, moet de rechter hier geen aandacht meer aan schenken. Hij moet steeds ten gronde oordelen of de belastingen verschuldigd zijn.

Is het nu wijs dergelijke keuze te maken ?

Niemand heeft die vraag tot nu toe beantwoord. We hebben het dan niet zozeer over de vraag of de keuze van het Hof van Cassatie strijdig is met ons bestaand rechtsstelsel. Verschillende auteurs hebben reeds getracht dit aan te tonen.

Onze vraag is fundamenteeler. Is dergelijke keuze verantwoord maatschappelijk gezien ?

In verband met ons probleem hier, kunnen twee opvattingen over rechtvaardigheid voorgehouden worden :

- a) Het is niet meer dan rechtvaardig dat iedereen belastingen betaalt. Fouten in de procedure van de belastingheffing mogen dit niet in de weg staan.
- b) De belastingheffing is pas rechtvaardig, niet alleen indien de belasting wettelijk verschuldigd is, maar ook volgens de voorgeschreven procedure gevestigd is.

O.i. moeten de regels i.v.m. de wijze van belastingheffing gerespecteerd blijven. Ze hebben hun belang. Ze mogen niet genegeerd worden.

De reden ligt voor de hand. Zonder die regels staan alle deuren voor willekeur open (zie supra) en worden de fundamentele rechten van de burgers met de voeten getreden. De enige regels die dan mogen zouden bestaan, zijn de regels van het materieel fiscaal recht, namelijk wat belastbaar is en wat niet.

Hoe men die belastingen heft, zal geen rol meer spelen. Of de burger zich nog kan verdedigen of kan argumenteren niet belastbaar te zijn, maakt niets meer uit. De rechter zal wel controleren of de belastingen verschuldigd zijn. Bij hem kan men met zijn tegenargumenten terecht. Dat wordt de



enige en uiteindelijke toets. Wat voordien in de fase van belastingheffing gebeurde, maakt niets meer uit.

Dat is de toestand waar we naar toe evolueren als we de leer van het Hof van Cassatie in al zijn consequenties doortrekken.

Willen we dit ? Men zou kunnen antwoorden : ja !

De belastingheffing is veel eenvoudiger en naargelang welke opvatting we aankleven (zie supra) ook rechtvaardiger. Maar de rechters gaan overstelpt worden met werk. Hieraan kan men natuurlijk verhelpen door een administratieve bezwaarfase te voorzien, zoals nu bestaat inzake inkomstenbelasting. Maar ook dan zal er een overvloed aan bezwaarschriften komen.

Om tot een evenwichtige en correcte belastingheffing te komen, moeten er regels van belastingheffing zijn. Anders worden er te willekeurig en ongefundeerd belastingen geheven. Dat zal in een latere fase wel rechtgezet worden, maar ondertussen zitten we er wel mee opgescheept. En dat verdient men niet.

Uit respect voor de burger moeten er regels zijn. Het gaat niet op toe te laten iemand eerst willekeurig te belasten en het nadien door een rechter te laten rechtzetten. De willekeur moet van in den beginne zo veel mogelijk beperkt worden. De belastingheffing moet zoveel mogelijk onmiddellijk correct zijn. En dus moeten er regels blijven bestaan en moet de overtreding ervan gesanctioneerd worden.

De enige in aanmerking komende sanctionering is de nietigheid van de belastingheffing.

Er is geen ander alternatief. Men kan geen regels maken en dan de overtreding ervan toch vergoelijken. Want dan worden de regels zinloos. Om dat te vermijden, kunnen we niet anders dan de niet-naleving van de regels betstraffen met de nietigheid van de taxatie.

Dat is het enige besluit dat zich opdringt uit respect voor de burger en om willekeurigheid te vermijden, zelfs al zou die willekeurigheid in een latere fase kunnen rechtgezet worden.

Geldt dit voor alle regels i.v.m. de wijze van belastingheffing ? Het antwoord is : “neen”. Er kunnen regels zijn waarvan de overtreding niet moet gesanctioneerd worden met de nietigheid van de aanslag, namelijk die regels die het respect voor de burger niet aantasten en die geen invloed kunnen hebben op de willekeurigheid van de aanslag, zoals bijv. puur formalisme zonder doel.

Een voorbeeld : stukken meenemen i.p.v. ze ter plaatse inzien.

Of nog : het niet ondertekenen van een brief als het duidelijk is van wie de brief uitgaat.





Er wordt geen inbreuk gepleegd op iemands rechten. De correcte belastingheffing wordt er niet door in gevaar gebracht. De burger blijft gerespecteerd.

Maar dat kan geen goedkeuring vormen voor de leer van het Hof van Cassatie over de taak van de rechter na vernietiging van het dwangbevel en ook niet voor ongenueanceerde toepassing van de Antigoon-leer in het fiscaal recht.

De nietigheid van het dwangbevel raakt de willekeurigheid van de belastingheffing. Elke ambtenaar zou anders een dwangbevel kunnen uitvaardigen en een willekeurige belastingheffing doorvoeren.

Hier wordt dus de grens overschreden.

Ook de Antigoon-leer moet in dit kader herschreven worden. Er moet een andere belangenafweging gebeuren. De belangen van de burger moeten niet meer afgewogen worden t.o.v. de belangen van de Staat.

Er moet een afweging gemaakt worden t.o.v. het respect voor de burger en de mogelijke invloed op de willekeurigheid in de procedure van belastingheffing.

Dit is ten andere veel objectiever.

Een ander punt betreft onwettelijkheden begaan door derden. Bijvoorbeeld : een bankbediende steelt vertrouwelijke documenten bij zijn werkgever. Hij is wellicht strafbaar en dus werd er een onwettelijkheid begaan. Dit is geen onwettelijkheid begaan door de overheid. Moeten we ook hier dezelfde gestrengheid aan de dag leggen ? Of mogen de hier bedoelde stukken toch gebruikt worden voor belastingheffing ?

We mogen niet vergeten van waar we komen en waar we, indien We niet opletten, terug naar afglijden.

Henri Vandebergh

Beringen, 18 december 2017.