

DE PLICHT VAN DE RECHTER ZELF DE MOTIVERING VAN DE BELASTINGHEFFING TE ZOEKEN, SCHENDING VAN DE BEGINSELEN VAN DE RECHTSSTAAT ?

Henri Vandebergh

Jubel.be, 9 december 2025.

I. INLEIDING ¹

In TFR 2024, nr. 660 schreef Hubert Dubois een kritische noot bij een arrest van het Hof van Cassatie van 23 november 2023, getiteld “Over de deemstering van de motivering bij het heffen van belastingen.” In zijn conclusie schreef hij “(Deze uitspraak) *stoort het rechtsgevoel door het gedogen van de pure brutaliteit van het overheidsoptreden*”, en wat verder : “*Wat zonder sanctie blijft, wordt zelden gerespecteerd. We zien dus meer van dergelijke miskleunen tegemoet*”. Hubert voegde er in een gesprek tegen ondergetekende aan toe : “*Henri, we worden veertig jaar teruggeworpen in de tijd*”.

Aansluitend hierbij verschenen er twee bijdragen van Filip Smet ^{2 3}.

In TFR 2024, nr. 662, schreven we reeds over het onderwerp in kwestie ⁴.

De leer van het hof van Cassatie waar we het hier over hebben, is reeds zeer oud ⁵. De laatste keer, voor zover ons bekend, herhaalde het Hof deze in een arrest van 6 juni 2024 (F.21.0176.N) ⁶. We citeren uit dit arrest :

“6. *Belastingen zijn van openbare orde. Bijgevolg moet de rechter zelf, zowel in feite als in rechte, beslissen over het bestaan van de belastingschuld wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld.*

Hierbij is hij niet gebonden door de juridische gronden waarop het bestuur zich bij het vestigen van de belasting heeft gebaseerd en moet hij uitspraak doen over de andere gronden die het bestuur voor hem aanvoert ter verantwoording van de heffing.

Dit geldt evenzeer in het kader van een subsidiaire aanslag.

Wanneer derhalve de aan de rechter voorgelegde subsidiaire aanslag op een welbepaalde juridische grondslag is gesteund, maar het bestuur in ondergeschikte orde ook een andere juridische grond aanvoert, dient de rechter, wanneer hij de in hoofdorde aangevoerde kwalificatie verwierpt, na te gaan of de subsidiaire aanslag gewettigd is op grond van de in ondergeschikte orde aangevoerde juridische grond. Stelt hij vast dat de subsidiaire aanslag op de in ondergeschikte aangevoerde juridische grond slechts ten dele gewettigd is, dan dient hij de subsidiaire aanslag ten belope van dat gedeelte geldig en uitvoerbaar te verklaren, zo nodig na de administratie de kans te hebben gegeven om de subsidiaire aanslag aan te passen.”⁷

We blijven eerst stilstaan bij het reeds genoemde arrest van 23 november 2023.

¹ Onderhavige bijdrage is een herwerking van onze bijdrage in het *Liber Amicorum Hubert Dubois*, Knops Publishing, 2025.

² “Cassatie 6 juni 2024? D-day voor de evenwichtige rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie inzake directe belasting?”, TFR 2024, nr. 672, blz. 1099.

³ “Hubert Dubois, *anjager van de procedurele openbare orde*”, Liber Amicorum, Hubert Dubois, Knops Publishing, 2025.

⁴ Reflecties over de taak van de rechter, zelf de geheven belasting te moeten motiveren. Zie ook aldaar voor andere rechtsleer, TFR 2024, nr. 662, blz. 584.

⁵ Lees hierover onze geciteerde bijdrage in TFR nr. 662 en het Liber Amicorum H. Dubois, zie ook infra.

⁶ Lees de twee bijdragen van F. Smet, zonet geciteerd.

⁷ We gaan niet in op de specifieke problematiek van de subsidiaire aanslag. Lees hierover de bijdrage van F. Smet in TFR nr. 672, supra geciteerd.

II. HET ARREST VAN 23 NOVEMBER 2023

1.

Het ging, kort gesteld, om het volgende : VLABEL vestigde een aanslag in de registratiebelasting na wijziging van de ingediende aangifte. Nu zijn er in de Vlaamse Codex Fiscaliteit geen regels voorzien i.v.m. wijziging van aangiftes zoals in inkomstenbelasting en btw. In de gegeven casus wisten de betrokkenen blijkbaar pas voor de rechtbank waarom hun aangifte gewijzigd werd. Dat roept wrevel op, maar het Hof van Cassatie zag geen reden om de aanslag te vernietigen.

2.

Het Hof herhaalt zijn klassieke leer (zie supra), maar voegt er een belangrijke aanvulling aan toe :

De omstandigheid dat het bestuur, bij de kennisgeving van het bestaan van een belastingschuld, nalaat om de belastingplichtige te informeren over de juridische gronden waarop de heffing steunt, ontslaat de rechter niet van zijn plicht om te onderzoeken of de heffing al dan niet wettig is op grond van de juridische motieven die tijdens het geding worden aangevoerd door het bestuur. ⁸ “

Het Hof vangt aan met te herhalen wat zijn klassieke leer (zie supra) is die we terugvinden in talloze arresten ⁹.

⁸ Gepubliceerd in TFR 2024, nr. 660, met noot H. Dubois, en R.W. 2023-24, 945.

⁹ De rechtspraak is overvloedig : een selectie :

Cass. 08 maart 1955, Pas 1955, I, blz. 755;

Cass. 16 november 1955, Pas 1956, I, blz. 247.

Cass. 01 maart 1972, Pas 1972, I, blz. 598

Cass. 24 oktober 1997, Pas 1998, I, nr. 429

Cass. 14 februari 1986, Arr. Cass. 1985-1986, nr. 388, blz. 833. Het betrof hier een aanslag waarin iemand belast werd bij toepassing van art. 20, 1° WIB/64. De rechter meende evenwel dat art. 20, 7° WIB/64 van toepassing was. Het ging dan om een ander soort beroepsinkomen. Het Hof van Cassatie keurde deze wijziging van rechtsgrond dus goed.

Cass. 27 juni 1988, Arr. Cas 1987-1988, nr. 667, blz. 1419 (rechtsmacht van de rechter in burgerlijke zaken – de rechter moet zelf de rechtsregel toepassen op grond waarvan hij de vordering toewijst of afwijst. Hij moet zelf de toepasselijke rechtsregel zoeken). De regel uit het fiscaal recht sluit aan bij of vindt zijn oorsprong blijkbaar in het burgerlijk recht.

Lees ook : J. Verstappen e.a. ed. P. Vandermotten, “Tien jaar nieuwe fiscale procedure”, Larcier, 2002, blz. 118 en 138 ev.

Belangwekkend is het arrest van 09 maart 1982. Arr. Cass. 1982, nr. 403, blz. 850. Hierin herhaalt het Hof haar leer.

Advocaat-generaal Krings legt goed uit, onder verwijzing naar (zeer) oude rechtspraak :

“Er zijn twee fazen in die rechtspleging : een administratieve faze, die het voorwerp van de beslissing van de directeur uitmaakt, een gerechtelijke faze, waarin het hof van beroep in eerste en laatste aanleg uitspraak doet. Hier kan dus geen sprake zijn van toepassing van artikel- 1068 van het Gerechtelijk Wetboek.

U hebt dat vraagstuk reeds meermaals beslecht en in dit verband beslist dat het beroep bij het hof van beroep tot gevolg heeft dat dit hof steeds met het geheel van het geschil belast wordt, en dus steeds uitspraak moet doen over de grond ervan (Cass., 29 maart 1949 (Bull. en Pas.), 1949, I, 253; 7 feb. 1950 (ibid., 1950, I, 394); 23 jan. 1951 (ibid., 1951, I, 333); 8 maart 1955 (ibid., 1955, I, 755); 10 april 1956, 16 nov. 1955, 22 mei 1956 (ibid., 1956, I, 834, 237 en 1007). U hebt overigens beslist in dat verband dat het rechtsmiddel niet is gericht tegen de beslissing van de directeur, doch tegen de aanslag zelf. Het hof van beroep wordt dus met het onderzoek van de aanslag zelf belast (Cass., 7 feb. 1950 (Bull. en Pas., 1950, I, 394); 29 maart 1949 (ibid., 1949, I, 253) en noot 1).”

Cass. 04 februari 1993, Arr. Cass. 1992-1993, nr. 76, blz. 152.

Cass. 18 januari 1990, F.1011.F, Arr. Cass. 1998-1990, nr. 314.

Cass. 30 September 1983, Arr. Cass. 1983, nr. 55, blz. 88.

Cass. 15 mei 2003, Arr. Cass. 2003, nr. 298, blz. 1186.

Cass. 12 juni 2015, F.14.0043.N met gelijklopende conclusie van advocaat-generaal Thijs.

Cass. 01 december 2005, C.03.0354.N, Arr. Cass. 2005, nr. 638, blz. 2405, TFR 2006, nr. 712, met noot A. Kiekens, FJF 2007/62.

Cass. 20 maart 2008, F.07.0016.N, RGCF 2009, blz. 44.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

3.

Deze leer is reeds zeer oud en gaat terug in het gemeen recht tot 1890 (!) ¹⁰.

Deze leer is consistent en logisch. De rechter moet het geschil oplossen naar eigen inzicht en is hierbij niet gebonden door hetgeen partijen inroepen. Zo mag de rechter in fiscale zaken de aanslag motiveren op andere gronden dan partijen voorhouden. Hij kan de aanslag behouden, vernietigen of wijzigen. Zo keurt het Hof van Cassatie in het arrest van 26 februari 2010 (F.08.0043.N) goed dat een belast beroepsinkomen geherkwalificeerd werd in een divers inkomen ¹¹.

Van belang hierbij is voor ogen te houden dat het geschil gericht is tegen de aanslag, inzake inkomstenbelasting, en niet tegen de directoriale beslissing over het bezwaar ¹².

4.

De klassieke leer bevat een belangrijke nuance, waar blijkbaar niemand blijft bij stilstaan, nl. “*wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die partijen stellen*”. Dat betekent dus dat de rechter niet moet oordelen over de grond van de zaak, indien partijen hier niet over discussiëren.

Het gaat hier over het zogenaamde “beschikkingsbeginsel”. Partijen bepalen de grenzen van het geding. (We komen hier verder nog op terug).

III. BESPREKING VAN HET ARREST VAN 23 NOVEMBER 2023 – IN STRIJD MET HET FUNDAMENT VAN ONZE RECHTSTAAT ¹³

1.

Opmerkelijk is evenwel de derde alinea uit het bovenstaand citaat uit het arrest van 23 november 2023, nl. dat het Hof ook de wettigheid van de belastingheffing moet onderzoeken indien de overheid in de voorafgaande fase van heffing van de belasting nalaat de belastingplichtige te informeren over de gronden waarop de belastingheffing steunt.

Dit is een vrijbrief voor de belastingadministratie om in de procedure van belastingheffing te negeren dat deze moet gemotiveerd zijn. Ze kan willekeurig belastingen heffen ¹⁴. De rechter zal nadien de motivering wel invullen. Zo zou de administratie gewoon een aanslag ten bewarende titel kunnen vestigen en later, eventueel pas voor de rechter, de motivering invullen.

Cass. 10 februari 2012, RAGB 2012/19, blz. 1337 met noot E. Vrijders.

Cass. 26 februari 2010 (F.08.0091.F).

Cass. 14 mei 2018 (F.16.0139.F).

Cass. 31 oktober 2019 (F.16.0024.N).

¹⁰ Lees Ch. Cardijn, e.a., “Procédure fiscale contentieuse”, Bruylant, 1992, nrs. 237 e.v., blz. 289

Advocaat-generaal Van der Fraenen geeft een overzicht van de oude rechtspraak in zijn conclusie bij Cass. 25 september 2020, F.18.003.N en Cass. 23 november 2023, F.20.0153.N.

Lees ook: M. Nihoul en 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, blz. 185.

¹¹ In dezelfde zin : Cass. 12 juni 2015 (F.14.0043.N) met gelijklopende conclusie van advocaat-generaal D. Thijs.

¹² We blijven hier niet verder bij stilstaan. Dat is in casu niet nodig.

¹³ Er zijn twee correcte spellingen : rechtstaat of rechtsstaat, met dubbel “s” – zie taaladvies-Vlaanderen.be.

¹⁴ H. Dubois en F. Smet treden in hun hiervoor geciteerde bijdragen onze stelling bij, zie voetnoot 2, 3 en 8.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

De administratie zal zich natuurlijk niet kunnen onttrekken aan de verplichting inzake inkomstenbelasting een bericht van wijziging of desgevallend een kennisgeving van aanslag van ambtswege (resp. art. 346 en 351 WIB92) te sturen. Anders is de aanslag nietig. Dit euvel kan dan wel verholpen worden door het vestigen van een nieuwe of subsidiaire aanslag (resp. art. 355 en 356 WIB92), maar de administratie kan zich wel onttrekken aan het motiveren van de aanslag in het bericht van wijziging of kennisgeving van aanslag van ambtswege.

Inzake belastingen waarin geen dergelijke bepalingen bestaan, zal de administratie zich niet verplicht meer voeren om in de fase van zetting van de belastingen de burger te informeren. Die situatie doet zich voor w.b. “Vlaamse” belastingen. De Vlaamse Codex Fiscaliteit voorziet geen procedure m.b.t. wijziging van ingediende aangiften. De burger kan dus een aanslag krijgen zonder te weten waarom hij deze krijgt. Hij zal dus niet kunnen controleren of deze aanslag terecht werd opgelegd of niet.

2.

De wet van 29 juni 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen wordt genegeerd. Deze wet wordt gewoon buiten spel gezet. Nochtans is deze wet van dwingend recht en is het fiscaal recht nog altijd van openbare orde en strikte toepassing.

Deze wet bepaalt :

“Artikel 1. Voor de toepassing van deze wet moeten worden verstaan onder:
- Bestuurshandeling:

De eenzijdige rechtshandeling met individuele strekking die uitgaat van een bestuur en die beoogt rechtsgevolgen te hebben voor één of meer bestuurden of voor een ander bestuur;

- Bestuur:

De administratieve overheden als bedoeld in artikel 14 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State;

- Bestuurde:

Elke natuurlijke of rechtspersoon in zijn betrekkingen met het bestuur.

Art. 2. De bestuurshandelingen van de besturen bedoeld in artikel 1 moeten uitdrukkelijk worden gemotiveerd.

Art. 3. De opgelegde motivering moet in de akte de juridische en feitelijke overwegingen vermelden die aan de beslissing ten grondslag liggen. Zij moet afdoende zijn.”

Een aanslag is een bestuurshandeling en moet dus gemotiveerd zijn. Die motivering moet afdoende zijn.

De wet motivering bestuurshandelingen is niet van toepassing indien er specifieke regels in een bepaalde wetgeving bestaan w.b. motivering die even restrictief of restrictiever zijn dan in de wet motivering bestuurshandelingen.¹⁵ In casu zou deze wet dan van toepassing zijn, vermits er geen andere regels bestaan.

¹⁵ Zie bijv. Cass. 14 mei 2010, F.08.0051.F en de conclusie van advocaat-generaal Henkes met verdere verwijzingen.

De gepubliceerde Nederlandstalige versie is een zeer slechte vertaling uit het Frans.

3.

We kunnen ons evenwel de vraag stellen of de wet motivering bestuurshandelingen wel van toepassing is op het Vlaams Gewest.

De wet is van toepassing op administratieve overheden (VLABEL is dergelijke administratie), maar beperkt tot deze, bedoeld in art. 14 van de wetten op de Raad van State (zie supra, art. 1 van de wet motivering bestuurshandelingen).

Dit artikel luidt als volgt :

“14. [§ 1. [[Indien het geschil niet door de wet aan een ander rechtscollege wordt toegekend, doet de afdeling uitspraak], bij wijze van arresten, over de beroepen tot nietigverklaring wegens overtreding van hetzij substantiële, hetzij op straffe van nietigheid voorgeschreven vormen, overschrijding of afwending van macht, ingesteld tegen de akten en reglementen:

1 ° van de onderscheiden administratieve overheden;

2° van de wetgevende vergaderingen of van hun organen, daarbij inbegrepen de ombudsmannen ingesteld bij deze assemblees, van het Rekenhof en van het [Grondwettelijk Hof], van de Raad van State en de administratieve rechtscolleges evenals van organen van de rechterlijke macht en [van de Hoge Raad voor de Justitie, met betrekking tot overheidsopdrachten en leden van hun personeel, evenals de aanwerving, de aanwijzing, de benoeming in een openbaar ambt of de maatregelen die een tuchtkarakter vertonen].”

We kunnen ons afvragen of VLABEL hier bedoeld is in §1,1.

- Zie ook Cass. 10 november 2000, F.98.0127.N, FJF 2001/4, Fiscale Koerier 2000, blz. 539.

W.b. inkomstenbelasting zal de wet dus niet van toepassing zijn nu aldaar minstens even strenge bepalingen van toepassing zijn, nl. art. 346 en 351 WIB92.

- Zie ook de conclusie van de advocaat-generaal bij Cass. 14 mei 2010, supra geciteerd, met verdere verwijzingen.

- Zie ook Cass. 1 december 2005, TFR 2006 nr. 712 met noot A. Kiekens.

- Lees ook de conclusie van advocaat-generaal Thijs bij Cass. 06 november 2003, C.01.0147.N, Arr. Cass. 2003, nr. 560, blz. 2064.

De wet motivering bestuurshandelingen blijft inzake inkomstenbelastingen mogelijk toch nog beperkt van toepassing. Bij het opleggen van een fiscale boete blijft ze een rol spelen, alhoewel daarvoor ook art. 109 Wet van 4 augustus 1986 van toepassing is betreffende de motivering van boetes en deze bepaling de wet motivering bestuurshandelingen dus buiten spel zet.

Ook in zaken die niet onmiddellijk met de vaststelling van de belasting betrokken zijn, blijft de wet motivering van toepassing, zoals bij beslissingen over het vragen van een uitstel van betaling, een vrijstelling van intresten of bij een genadeverzoek.

Lees de noot van H. Dubois bij het arrest van 23 november 2023 in TFR 2024, nr. 660.

- In het verleden werd voorgehouden dat de Wet Motivering Bestuurshandelingen van toepassing is inzake btw. Zie o.m. Cass. 10 februari 2012, RAGB 2012/19, blz. 1337.

In het verleden werd voorgehouden dat de Wet Motivering Bestuurshandelingen van toepassing is inzake btw. Zie o.m. Cass. 10 februari 2012, RAGB 2012/19, blz. 1337.

Art. 85 WBTW, gewijzigd bij wet van 26 november 2018, van toepassing sedert 01 april 2019, bepaalt nu dat de verantwoording van de btw schuld vóór opname in het innings- en invorderingsregister, ter kennis moet gebracht worden van de belastingschuldige. Indien we mogen aannemen dat deze bepaling even streng is als de Wet Motivering Bestuurshandelingen, zal deze wet niet meer van toepassing zijn inzake btw.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

Algemeen gesteld : Kan de federale overheid de Vlaamse overheid wel wetten opleggen ? Ons inziens niet. De nationale overheid kan de Vlaamse overheid geen gedrag voorschrijven.

4.

Maar zelfs al zou de wet motivering bestuurshandelingen niet van toepassing zijn op de Vlaamse Overheid, dan nog blijft gelden dat hetgeen in die wet wordt gesteld, niets anders is dan de bekrachtiging van beginselen die als beginsel van behoorlijk bestuur deel uitmaken van het fundament van onze rechtsstaat, nl. dat de overheid haar handelingen moet motiveren op een afdoende wijze en gebonden is door de wet.

De essentie van de rechtsstaat is dat een goed bestuur een rechtvaardig bestuur is, dat handelt volgens het recht en zichzelf aan het recht gebonden weet. De rechtsstaat is ingesteld om de burger te beschermen tegen willekeurig optreden door de overheid. We komen er hierna nog op terug. Dit beginsel wordt niet meer gerespecteerd. De overheid kan willekeurig optreden zonder haar handelingen te moeten motiveren.

Dit wordt geremedieerd in de rechtspraak, maar niet gesanctioneerd.

5.

Natuurlijk zullen de Hoven en Rechtbanken geen willekeurige aanslagen toestaan, maar de administratie kan zich tot voor de rechter onthouden de belastingheffing te motiveren. De rechter zal desgevallend de motivering wel invullen. Wat zich in de fase van belastingheffing afspeelde, speelt geen rol meer. De burger hoeft zelfs niet meer geïnformeerd te worden over de redenen tot belastingheffing. De administratie kan dus de wet overtreden in de fase van belastingheffing zonder hiervoor gesanctioneerd te worden. Niets belet haar bijvoorbeeld, zoals we supra reeds stelden, inzake inkomstenbelasting een bericht van wijziging (art. 346 WIB92) of kennisgeving van aanslag van ambtswege (art. 351 WIB92) te sturen zonder enige motivatie.

6.

Het gevaar voor rechtsmisbruik mag niet uit het oog verloren worden. Niets belet de administratie, bijv. bij nakende verjaring, een willekeurige aanslag te vestigen. Later kan hij nog altijd tot zijn juiste bedragen herleid worden (zie ook infra).

7.

Dit gaat ook in tegen het beginsel van rechtszekerheid en evenredigheid. De burger blijft jaren in de onzekerheid over de motieven van de administratie. En deze handelt niet in overeenstemming met het doel of opzet van de wet, nl. tot een evenredige en gemotiveerde belastingheffing over te gaan. De administratie overtreedt de wet, wet motivering bestuurshandelingen en de beginselen van behoorlijk bestuur, en dat wordt zonder meer gedoogd. Dat gaat in tegen de fundamente van de rechtsstaat dat de overheid niets mag ondernemen wat de wet haar niet toelaat. De fout is tweeledig : men onthoudt zich van motivering plus de burger wordt lange tijd in onzekerheid gelaten.

8.

Dat er inzake de “Vlaamse” belastingen in de Vlaamse codex fiscaliteit (VCF) geen procedure is voorzien die moet gevolgd worden om een aangifte te wijzigen, is in dit verband niet relevant. De beginselen van behoorlijk bestuur die inhouden dat de overheid steeds haar handelingen moet motiveren op moment dat ze deze stelt (zie supra) blijven onverminderd gelden, ook al is er geen wettelijk geregelde procedure.

9.

Gelet op het voorgaande menen wij dat de toepassing van klassieke leer van het Hof van Cassatie moet

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de
beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

beperkt worden tot de situaties waar er een motivering is. Dan kan de rechter deze desgevallend vervangen. Is er echter geen motivering in de fase van belastingheffing, dan kan dit niet rechtgezet worden door de rechter door alsnog een motivering aan de aanslag te geven. De wet blijft immers geschonden. Deze schending is een belangrijke inbreuk op het fundament waarom de rechtsstaat werd opgericht en mag daarom niet over het hoofd gezien worden. Ze mag niet geremedieerd worden. De aanslag moet nietig blijven.

10.

De vraag kan in dit verband gesteld worden of het feit dat de belastingplichtige pas voor de rechtbank de redenen van belastingheffing kan kennen, niet in strijd is met artikel 47 van het Europees Handvest. Deze bepaling houdt in dat de burger recht heeft op een eerlijk proces binnen redelijke termijn. De vraag is of deze situatie de afbreuk doet aan het grondrecht van de burger op een doeltreffende voorziening in rechte.

We refereren ter zake naar het arrest van het Europees Hof van Justitie van 20 februari 2024 (inzake K.L. C-715/20). Dit arrest betrof de situatie in Polen waar, een werkgever aan een werknemer die een contract had van bepaalde duur, bij diens ontslag niet de redenen van dat ontslag diende op te geven. Het Hof stelde :

“Opgemerkt dient te worden dat een dergelijke situatie ongunstige gevolgen kan hebben voor een werknemer met een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, aangezien die werknemer (...) niet vooraf beschikt over informatie die beslissend kan zijn voor zijn keuze om al dan niet een rechtsvordering in te stellen tegen de beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst.

Indien de betrokken werknemer twijfels heeft over de rechtmatigheid van de reden voor zijn ontslag, heeft hij dus - bij gebreke van een vrijwillige mededeling van die reden door de werkgever - geen andere keuze dan beroep in te stellen bij de bevoegde arbeidsrechter om dat ontslag aan te vechten. Deze werknemer kan pas in het kader van dat beroep verkrijgen dat deze rechter zijn werkgever gelast om de betrokken reden of redenen mee te delen, zonder dat hij vooraf de kans op slagen van dat beroep kan beoordelen. Volgens de door de Republiek Polen ter terechtzitting gegeven uitleg dient deze werknemer in het kader van dat beroep prima facie zijn betoog te staven dat ertoe strekt aan te tonen dat zijn ontslag discriminatie oplevert of rechtsmisbruik vormt, ondanks het feit dat hij de redenen voor dat ontslag niet kent. Hierbij komt nog dat, hoewel het instellen van een dergelijk beroep bij die arbeidsrechter door een werknemer met een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd gratis is volgens de verklaring van de Republiek Polen ter terechtzitting, de voorbereiding en de opvolging van de procedure waarin dat beroep wordt behandeld kosten voor die werknemer met zich kunnen brengen, of zelfs kosten die moeten worden gedragen bij verwerping van dat beroep”.

Het Hof vervolgt :

“Uit de uiteenzetting (...) hierboven blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, die bepaalt dat een werknemer wiens arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd wordt beëindigd met inachtneming van een opzegtermijn - anders dan een werknemer in vaste dienst - niet meteen schriftelijk in kennis wordt gesteld van de reden of redenen voor dat ontslag, voor bovengenoemde werknemer met een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd de toegang tot de rechter beperkt, die met name krachtens artikel 47 van het Handvest moet worden gewaarborgd. Op die manier wordt deze werknemer immers informatie ontegensprekend die belangrijk is om te beoordelen of zijn ontslag eventueel onrechtmatig is en om in voorkomend geval een rechtszaak ter betwisting van dat ontslag voor te bereiden.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

Gelet op deze overwegingen dient te worden vastgesteld dat het in het toepasselijke nationale recht voorziene verschil in behandeling (...) afbreuk doet aan het in artikel 47 van het Handvest neergelegde grondrecht op een doeltreffende voorziening in rechte, aangezien een werknemer met een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd niet de mogelijkheid heeft - die een werknemer in vaste dienst wel heeft - om vooraf te beoordelen of het passend is in rechte op te komen tegen de beslissing houdende beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst, en in voorkomend geval een beroep in te stellen waarbij de motivering van die beëindiging nauwgezet kan worden betwist.

Het Hof heeft gepreciseerd dat artikel 47 van het Handvest op zichzelf volstaat en niet hoeft te worden verduidelijkt door bepalingen van Unierecht of van nationaal recht, om particulieren een als zodanig inroepbaar recht te verlenen (zie in die zin arrest van 17 april 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, punt 78)."

De situatie in casu is natuurlijk niet dezelfde. Het gaat hier om een situatie waarin er geen voorafgaande procedure is waarin de belastingplichtige kennis kan krijgen van de redenen voor de belastingheffing. Maar de situatie is wel vergelijkbaar met deze in het zonet geciteerd arrest als de burger pas voor de rechtbank de redenen van de heffing kan kennen en prima facie zijn beroep moet staven en desgevallend nutteloze kosten moet dragen indien zou blijken dat zijn beroep onterecht was.

Derhalve kunnen we ons afvragen of het feit dat er geen voorafgaande procedure is waarin de belastingplichtige de redenen van de belastingheffing kan kennen, niet in strijd is met artikel 47 van het EU Handvest.

Zou blijken dat deze bepaling geschonden is dan kan de burger schadevergoeding vragen aan de overheid wegens schending van deze bepaling.

11.

Het probleem bij deze rechtspraak van het EHJ is evenwel dat overeenkomstig 51 van het Europees Handvest de bepalingen ervan alleen van toepassing zijn in situaties waarin de bepalingen van het EU-recht ten uitvoer worden gebracht. En dat is in casu niet het geval. Hier gaat het om een zuiver nationale materie.

Dat betekent dat we, om deze rechtspraak in casu te kunnen toepassen, we ervan uit moeten gaan dat de bepalingen van het Europees Handvest de verwoording zijn van wat niet anders kan beschouwd worden als de algemene beginselen van onze rechtsstaat. Uit de preambule van het Handvest blijkt dit :

"Zich bewust van haar geestelijke en morele erfgoed vestigt de Unie haar grondslag op de ondeelbare en universele waarden van menselijke waardigheid en van vrijheid, gelijkheid en solidariteit; zij berust op het beginsel van de democratie en het beginsel van de rechtsstaat.

(...)

Daartoe is het noodzakelijk de bescherming van de grondrechten in het licht van de ontwikkelingen in de maatschappij, de sociale vooruitgang en de wetenschappelijke en technologische ontwikkelingen te versterken door die rechten zichtbaarder te maken in een handvest.

Onder eerbiediging van de bevoegdheden en taken van de Gemeenschap en de Unie en van het subsidiariteitsbeginsel, bevestigt dit handvest de rechten die meet name voortvloeien uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities en internationale verplichtingen van de lidstaten."

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

(...)

Derhalve erkent de Unie de hieronder vermelde rechten, vrijheden en beginselen”.

Het is niet correct dat deze waarden niet zouden kunnen ingeroepen worden in gans ons recht. Dat gaat in tegen de beginselen van onze rechtsstaat. De oplossing zou kunnen zijn dat deze waarden, zoals we zonet aangaven, algemene rechtsbeginselen vormen die als dusdanig altijd kunnen ingeroepen worden.

De rechten, gewaarborgd in het handvest, zijn algemene waarden die reeds bestaan en in het Handvest alleen maar erkend worden. Zo zouden ze in casu dan wel kunnen toegepast worden.

12.

Het Grondwettelijk Hof heeft inmiddels erkend dat het recht op een eerlijk proces binnen een redelijke termijn, een algemeen rechtsbeginsel is in alle omstandigheden.

De rechter moet uitspraak doen binnen de redelijke termijn. Dit beginsel heeft tot doel aan de onzekerheid over de rechtspositie van de partijen binnen een redelijke termijn een einde te stellen om zo de rechtszekerheid te herstellen ¹⁶. Het beginsel staat niet in de Grondwet maar wordt door het Grondwettelijk Hof als een algemeen rechtsbeginsel erkend, zodat in beginsel ook de administratieve rechtscolleges eraan moeten voldoen ¹⁷.

IV. ONDERSCHIED TUSSEN KOHIER- EN NIET-KOHIER BELASTINGEN ?

1.

De vraag is of er w.b. de toepassing van de klassieke leer van het Hof van Cassatie onderscheid moet worden gemaakt tussen kohierbelastingen en niet-kohierbelastingen . De inkomstenbelastingen zijn een kohierbelasting omdat de schuld pas moet betaald worden na de inkohiering van de aanslag. De belastingplichtige moet de belastingen slechts betalen na het vestigen van de aanslag, ook al kan men stellen dat de belastingschuld reeds voordien bestaat, nl. uit de toepassing van de wet.

De “Vlaamse” belastingen, bepaald in de VCF, zijn sedert 1 januari 2015 ook kohierbelastingen. De belasting moet pas betaald worden na het sturen van een aanslagbiljet (art. 3.2.1.01, art. 3.2.2.0.1., art. 3.3.4.0.1. VCF). Voordien was dit niet zo. Toen moesten de registratierechten spontaan betaald worden op moment van het verlijden van de betreffende akte.

Btw is een niet-kohierbelasting, net zoals de registratierechten vroeger. De belasting wordt verschuldigd door het stellen van een bepaalde handeling en moet spontaan betaald worden.

2.

Uit enkele arresten van het Hof van Cassatie zou men op het eerste zicht kunnen besluiten dat het Hof een onderscheid maakt tussen beide soorten belastingen. Inzake inkomstenbelasting zou de rechter dan bij gebrekkige motivering de aanslag nietig moeten verklaren i.p.v. de motivering aan te passen. De administratie zou dan het recht hebben bij toepassing van art. 356 WIB92 een nieuwe (subsidiare) aanslag te vestigen. De

¹⁶ J. Van Dijk en C.J.H. Van Hoof, De Europese Conventie in theorie en praktijk, Nijmegen, Ars Aequi et Libri, 1990, 364.

¹⁷ Arbitragehof 15 september 2004, nr. 148/2004; Grondwettelijk Hof 20 oktober 2009, nr. 158/2009

klassieke leer van het Hof van Cassatie zou dan alleen van toepassing zijn inzake btw en andere niet-kohierbelastingen.

Zo stelt procureur-generaal D. Thijs in zijn conclusie bij het arrest van het Hof van Cassatie van 3 december 2016 (F.15.0083.N) :

“De regel gaat met name niet op wanneer het gaat over een administratieve akte die noodzakelijk is voor de totstandkoming van de belastingschuld, zoals het kohier bij kohierbelastingen zoals de inkomstenbelastingen (zie daarover M. Delanote, “Het onderscheid tussen een dwangbevel en een kohier”, LRB 2007,183- 194).

Wanneer in de inkomstenbelastingen de aanslag om één of andere reden nietig wordt verklaard, moet de rechter niet zelf oordelen over het verschuldigd zijn van de belasting, maar moet hij de administratie de mogelijkheid verlenen een subsidiaire aanslag te vestigen (cf. art. 356 WIB 1992)”.

In een arrest van 12 december 2019 (F.18.0073.N) stelt het Hof van Cassatie :

“De fiscale wet raakt de openbare orde. Bijgevolg dient de rechter, ongeacht de eventuele nietigheid van de administratieve akte, behoudens wanneer deze noodzakelijk is voor de totstandkoming van de belastingschuld, 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.”

Nogmaals herhaalt het Hof in een arrest van 29 januari 2021 (F.18.0169.N) dat *“behoudens wanneer de administratieve akte noodzakelijk is voor de totstandkoming van de belastingschuld”* de rechter, ongeacht de nietigheid van de administratieve akte, zelf moet beslissen over het bestaan van de belastingschuld, indien hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die door de partijen worden gesteld.

Van kohierbelastingen werd klassiek gesteld dat het kohier essentieel is voor de totstandkoming van de belastingschuld. En dus zou volgens de hiervoor geciteerde arresten de klassieke leer van het Hof van Cassatie niet van toepassing zijn.

3.

De vraag is echter of we die rechtspraak zo mogen interpreteren. Procureur-generaal D. Thijs (zonet geciteerd) lijkt formeel te zijn.

Wat er ook van weze, uit het arrest van 23 november 2023 waar we deze bijdrage mee aanvingen, blijkt het tegenovergestelde. Dit arrest betrof een kohierbelasting (nl. registratierechten). Het Hof van Cassatie refereert naar zijn klassieke leer.

Ook in een arrest van 25 september 2020 (F.18.003.N) past het Hof van Cassatie zijn klassieke leer toe inzake inkomstenbelasting.

Het onderscheid tussen kohierbelastingen en andere belastingen wordt niet (meer) gehandhaafd. Advocaat-generaal Van Der Fraenen legt o.m. in zijn conclusie bij het arrest van 23 november 2023 uit dat het kohier inzake inkomstenbelasting ook een declaratief karakter heeft. De belastingen worden verschuldigd ingevolge de wet, niet ingevolge de inkohiering. Hij plaatst de rechtspraak van het Hof van Cassatie in zijn context. Hij verwijst naar oude rechtspraak inzake inkomstenbelasting waarin het Hof van Cassatie zijn klassieke leer

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

reeds toepast. De leer van de substitutie van motieven blijft onverkort gelden. Er moet geen onderscheid gemaakt worden tussen kohier- en niet-kohierbelasting ¹⁸.

4.

De toepassing van de klassieke leer in inkomstenbelasting maakt de toepassing van de nieuwe of subsidiaire aanslag niet overbodig. Er kunnen zich immers situaties voordoen waarin de klassieke leer van het Hof van Cassatie niet aan de orde komt, bijv. er is geen bericht van wijziging of kennisgeving van aanslag van ambtswege of beslissing tot taxatie (art. 346 en 351 WIB92) gestuurd.

5.

De hiervoor geciteerde zinsnede uit verschillende arresten, “*behoudens wanneer de administratieve akte noodzakelijk is voor de totstandkoming van de belastingschuld*” heeft dus geen betrekking op het onderscheid tussen kohier- en niet kohierbelastingen. Niettemin heeft deze uitdrukking haar belang behouden, zij het dan niet om een onderscheid tussen btw en inkomstenbelasting te rechtvaardigen.

We denken dan aan boetes en belastingverhogingen. Deze zijn alleen maar verschuldigd indien ze gevorderd worden. Het kohier of dwangbevel zijn constitutief voor het vestigen van de boete of belastingverhoging. Hier geldt de klassieke leer van het Hof van Cassatie dus niet. Als de boete onwettelijk is, moet ze vernietigd worden ¹⁹. Het is immers ook niet aan de rechter om boetes en belastingverhogingen op te leggen; hij/zij beoordeelt alleen maar de door de administratie opgelegde boetes en belastingverhogingen.

V. ENIGE ROL TOEBEDEELD AAN HET AANSLAGBILJET ?

De auteurs Gnedasj en Toussaint, wijden in hun commentaar bij het arrest van 23 november 2023 ²⁰ uit over de rol van het aanslagbiljet indien de belastingplichtige in de fase van belastingheffing niet geïnformeerd werd over de motieven van de administratie.

Welnu, een aanslagbiljet is gewoon een uittreksel of afschrift van het kohier. Dit laatste is een authentieke titel. Met het aanslagbiljet wordt de belastingplichtige geïnformeerd over het bestaan van een in het kohier opgenomen belasting. Het aanslagbiljet heeft geen andere functie ²¹. Het moet wel bepaalde vermeldingen bevatten die de belastingplichtigen in staat moeten stellen een bezwaarschrift in te dienen ²².

¹⁸ Conclusies van advocaat-generaal Van Der Fraenen bij cassatie 25 september 2020 (F.18.003.N) en Cassatie 23 november 2023 (F.20.0153.N);

Lees ook onze noot bij Cassatie 31 december 2016, TFR 2017, nr. 518-519.

Over het declaratief karakter van het kohier; zie :

- S. De Raedt en J. Heirman, “De ene belastingschuldige is de andere niet”, noot bij Cass. 14 juni 2007, TFR 2008, nr. 339, blz. 346 e.v.

- M. Delanote, “Het onderscheid tussen dwangbevel en kohier”, LRB, 2007, blz. 183 e.v.

- E. Van Damme, noot bij Cassatie 29 januari 2021, TFR 2022, nr. 615, blz. 133.

Contra, o.i. ten onrechte : S. Gnedasj en M. Toussaint, “*Motivering belasting : laat Cassatie Vlaamse belastingenplichtige in de kou ?*”, Fiscoloog 2024, nr. 1834, blz. 7.

¹⁹Cass. 29 januari 2021, F.18.1269.N.

²⁰ Fiscoloog 2024, nr. 1834, blz. 7

²¹ Lees over de aard en functie van de aanslag en het aanslagbiljet : I. Claeys-Boúuaert, De aanslag, Brussel, Larcier, 1963.

²² In de VCF is bijvoorbeeld bepaald welke deze vermeldingen zijn. Zie art. 3.3.4.0.1. VCF. In art. 3.2.1.0.1. is bepaald welke vermeldingen het kohier moet bevatten.

Het WIB92 bevat ter zake geen voorschriften, niet zomin als het WBTW voorschriften bevat over de vermeldingen die in het innings- en invorderingsregister moeten worden opgenomen (tenzij ik mij vergis).

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de
beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

Dit aanslagbiljet wordt geacht conform te zijn met het kohier. Ingeval van betwisting kan om de voorlegging van een gewaarmerkt afschrift van het kohier worden gevraagd²³. Dit wordt geacht juist te zijn tot bewijs van valsheid in geschriften. Het kohier, noch het aanslagbiljet bevatten een motivering en kunnen er ook geen bevatten. Het moet niet gemotiveerd zijn om op zich geldig te zijn. Een aanslag kan nietig zijn omdat hij niet gemotiveerd is, maar de nietigheid van het kohier, op zich, is een andere kwestie (zie infra). Wat in het kohier en aanslagbiljet vermeld wordt, heeft niets te maken met de problematiek in casu.

VI. WAT INGEVAL VAN NIETIG KOHIER OF DWANGBEVEL ?

1.

Een ander probleem rijst evenwel indien het kohier inzake inkomstenbelasting of het dwangbevel inzake btw, op zichzelf nietig is.

Er bestaat, voor zover ons bekend, geen rechtspraak inzake inkomstenbelasting waarin geoordeeld wordt over de nietigheid van het kohier zelf (bijv. wegens valsheid in geschriften of uitvoerbaarverklaring door een niet-bevoegde ambtenaar).

Inzake btw bestaat die wel. Het Hof van Cassatie paste, misschien wat verwonderlijk, zijn klassieke leer toe. Het arrest Oxygène maakte enige ophef.

In dit arrest van 03 maart 2011 (F.08.0082.F -het arrest Oxygène)²⁴ stelde het Hof :

“De belasting raakt de openbare orde zodat de gerechtelijke rechtscolleges zelf in feite en naar recht uitspraak moeten doen binnen de perken van het voorgelegde geschil, ongeacht de grond van nietigheid van de beslissing van de administratie.

Het arrest beslist dat, “hoewel het niet aan het hof van beroep staat om het litigieuze dwangbevel nietig te verklaren bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling die een dergelijke sanctie oplegt, het toch dient vast te stellen dat, aangezien het niet bewezen is dat het dwangbevel gevisieerd en uitvoerbaar verklaard is door de gewestelijke directeur of door een door hem naar behoren daartoe aangewezen ambtenaar, dat dwangbevel geen uitvoerbare kracht heeft en dus geen uitwerking kan hebben.

Het arrest dat op die grond geen uitspraak doet over het aan het hof van beroep voorgelegde geschil dat betrekking had op het bestaan van de belastingschuld, verantwoordt niet naar recht de beslissing waarbij

Er is echter heel veel oude rechtspraak over welke vermeldingen op een aanslagbiljet moeten staan. Lees H. Vandebergh “De vermeldingen op het aanslagbiljet”, Fiscofoon (TFR) 1982, blz. 7.

²³ Onder vroegere procedure inzake inkomstenbelasting, vóór 1999, voegde de administratie, ingeval van betwisting (toen nog voor het Hof van Beroep) steeds een officieel afschrift van het kohier bij haar dossier.

²⁴ Lees ter zake ook :N. Pirotte, “Délégation T.V.A.” (noot onder Cass. 3 maart 2011), RGCF 2011. 551; N. Pirotte, “Delegatie inzake BTW”, TFR 2012. nr. 428. p. 828; 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. Cassatiearrest van 3 maart 2011: ommekeer in de rechtspraak of niet?”, TFR 2013. nr. 438. p. 243; 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; 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?”. R. Marchetti; “La nullité d’une contrainte TVA. Question de compétence et pouvoir du juge du fond », JLMB 2012/35, blz. 1655.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

het de eiser veroordeelt om aan de verweerster elk bedrag terug te betalen dat hij op grond van dat dwangbevel zou hebben ontvangen.”

M.a.w. ook al is het dwangbevel nietig, toch moet het Hof ten gronde uitspraak doen over het bestaan van de belastingschuld.²⁵

In een arrest van 22 mei 2014 (F.12.0188.N) oordeelt het Hof nogmaals op dezelfde wijze²⁶.

2.

Advocaat-generaal Dirk Thijs argumenteert in zijn conclusie bij het arrest Oxygène als volgt :

“Inzake btw vormt het dwangbevel een titel waarin de belastingschuld wordt geconcretiseerd bij niet spontane betaling van de verschuldigde belasting, en geldt het dwangbevel tevens als uitvoerbare titel op grond waarvan de belastingschuld kan worden ingevorderd.

Inzake btw ontstaat de belastingschuld krachtens de wet of van rechtswege door het stellen van de aan de btw onderworpen handelingen. Het dwangbevel doet de belastingschuld niet ontstaan.

Het dwangbevel bevat enkel de vaststelling van het bestaan en de omvang van de belastingschuld en vormt als dusdanig de uitvoerbare titel op basis waarvan de administratie tot invordering kan overgaan in de gevallen waarin de belastingplichtige de btw-schuld vastgesteld in een door de taxatieambtenaar opgesteld proces-verbaal, gedurende de administratieve fase van het geschil blijft betwisten (Cass. 9 maart 2006, AR C.04.0284.N).

De nietigverklaring van het dwangbevel wegens vormgebreken impliceert dus niet dat de belastingschuld verdwijnt. Als de belasting al betaald is, volgt uit het loutere feit dat het dwangbevel wordt nietig verklaard, dan ook geenszins dat de belasting ipso facto moet terugbetaald worden.

In de gevallen waarin de belastingplichtige de nietigverklaring van het dwangbevel vordert alsmede de terugbetaling van de door hem betaalde btw, kan de rechter de vordering tot terugbetaling van de belasting niet inwilligen zonder voorafgaandelijk te oordelen over de vraag of de btw al dan niet verschuldigd is.

Doordat naast de nietigverklaring van het dwangbevel ook de terugbetaling van de betaalde sommen wordt gevorderd, is de rechter hoe dan ook gevat met de vraag of de belasting al dan niet verschuldigd is.

In de gegeven omstandigheden wordt het beschikkingsbeginsel dan ook geenszins miskend.

²⁵ Reeds in een arrest van 06 november 2003, C.01.0147.N, Arr. Cass. 2003, nr. 560, bl. 2064 oordeelde het Hof in deze zin, maar uit dit arrest mogen geen vergaande veralgemeningen gemaakt worden. De feiten waren anders. In deze zaak was nl. gedagvaard zowel w.b. een boete als w.b. de verschuldigdheid van de btw. Beide vorderingen waren onlosmakelijk met elkaar verbonden. De rechter was dus altijd ten gronde gevat. Lees over dit arrest ook : L. Van Dosselaer, “Dient de rechter te oordelen over de belastingschuld na vernietiging van het btw-dwangbevel ?”, RAGB 2015/10, blz. 676.

Lezenswaardig is de conclusie bij het arrest van 06 november 2003 van advocaat-generaal Thijs over de aard en functie van het dwangbevel en dat de Wet Motivering Bestuurshandelingen van 29 juli 1991 van toepassing is op het dwangbevel.

²⁶ In dezelfde zin, betreffende hetzelfde probleem, zie ook :

Cass. 09 oktober 2014 (F.11.0124.F) met gelijklopende conclusie van de advocaat-generaal Henkes.

Lees ook N. Pirotte, “Delegatie inzake btw”, noot onder Cass. 03 maart 2011, TFR 2012, nr. 428, blz. 828 ev., een vertaling van de noot verscheen in RGCF 2011, blz. 551.

Voor een algemene bespreking en kritiek op de leer van het Hof van Cassatie, lees. A. Claes, in BTW Handboek, ed. H. Vandebergh, editie 2019, volume II, blz. 1942 ev.

Bovendien raakt de belastingwet de openbare orde en moet de rechter, bij de beoordeling van de vordering tot terugbetaling, ambtshalve de fiscale wet toepassen en dus ambtshalve nagaan of de belasting verschuldigd was, ook al hebben de partijen het debat beperkt tot de formele onregelmatigheden van het dwangbevel.

Ter vrijwaring van de rechten van de verdediging zal de rechter dan het debat ten gronde over het al dan niet verschuldigd zijn van de belasting, nog moeten laten voeren door de partijen.

Door het dwangbevel nietig te verklaren bij gebrek aan motivering en vervolgens eiser zonder meer te veroordelen tot terugbetaling aan verweerder van alle bedragen die zij op grond van het dwangbevel had betaald, zonder na te gaan of de belasting waarvoor het dwangbevel werd uitgevaardigd, al dan niet verschuldigd was, verantwoordt de appèlrechter zijn beslissing niet naar recht”.

Deze uitleg lijkt op zichzelf correct te zijn, maar overtuigt niet. Waarom nog discussiëren over een schuld als de titel om die schuld te innen nietig is ? Het is toch niet meer dan logisch dat wanneer betaald is op grond van een nietige titel, er moet terugbetaald worden of verrekend met een nieuwe titel. De administratie heeft de mogelijkheid een nieuwe titel te maken ²⁷ !

3.

De situatie in deze arresten verschilt van deze in de klassieke leer van het Hof van Cassatie. Daar gaat het in wezen om het vervangen van een motivatie omdat die niet voldoet. Hier kan de motivatie (mogelijk) correct zijn en moet ze misschien niet vervangen worden, maar de heffingstitel is onwettig ²⁸. Het Hof maakt geen onderscheid. Nochtans is dit op zijn plaats.

De argumentatie van het Hof en procureur-generaal D. Thijs overtuigt ons niet. Dat de belastingschuld blijft bestaan, ook al is het dwangbevel nietig, zal zo wel zijn, maar is o.i. niet relevant. Als de heffingstitel nietig is, kan de Staat de belasting niet meer heffen. Het is niet aan de rechter om een nieuwe heffingstitel te creëren.

4.

Wij schreven reeds elders ²⁹.

“O.i. is het van belang waarom een aanslag of dwangbevel nietig zijn.

Er zijn twee soorten nietigheden :

1) De aanslag of dwangbevel kunnen nietig zijn wegens verkeerde motivering. In dat geval kan de rechter zijn motivering in de plaats stellen van deze die de administratie en de belastingplichtige voorhielden en werd de nietigheid vermeden.

²⁷ Art. 355-356 WIB92. Inzake btw kan een nieuw dwangbevel uitgevaardigd worden zolang de verjaringstermijn niet verstreken is.

²⁸ Zie ook in dezelfde zin, als de hiervoor geciteerde arresten, ook inzake btw :

- Cass. 23 december 2016, F.15.0083.N, TFR 2017, nr. 518-519, met noot van ondergetekende;

- Cass. 12 december 2019, F.18.0.073.N.

²⁹ “Reflecties over de taak van de rechter zelf de geheven belasting te moeten motiveren”, TFR 2024, nr. 662, blz. 584.

2) Maar beide kunnen ook nietig zijn op zichzelf omdat ze niet correct tot stand kwamen. Ze werden bijvoorbeeld uitgevaardigd door een onbevoegd persoon. Of ze bevatten niet alle in de wet voorgeschreven vermeldingen. Of er werd bijvoorbeeld valsheid in geschriften gepleegd ³⁰ !

Kunnen we in dat geval niet stellen dat de verschuldigdheid van de belasting niet meer moet onderzocht worden ? De uitvoerbare titel op zichzelf is dan nietig !

Wij menen van wel. Het onderscheid is o.i. pertinent.

In de eerste situatie wordt de aanslag niet nietig verklaard, maar wordt zijn motivering vervangen. Dit is niet meer dan logisch.

De tweede situatie is totaal anders. De aanslag (of dwangbevel) is reeds nietig alvorens de motivering zelfs maar ter sprake komt. Het is iets totaal anders dan een aanslag die anders wordt gemotiveerd of beter gezegd : de nietigheid wordt vermeden door hem anders te motiveren.

In de tweede situatie wordt de nietigheid niet vermeden (hersteld). De aanslag of dwangbevel is nietig om andere redenen. Maar hier wordt gewoon geen aandacht aan geschonken.

De twee situaties zijn niet vergelijkbaar”.

5.

Ook nu zet het Hof van Cassatie de deur open voor willekeur. We hebben het hiervoor hier reeds over gehad. Het fundament van onze rechtsstaat wordt geweld aangedaan. Wie maakt er zich nog zorgen over of een bevoegd ambtenaar het dwangbevel uitvoerbaar verklaarde ³¹ ?!

We vragen ons af of het Hof op dezelfde wijze zou beslissen indien inzake inkomstenbelasting de wettigheid van het kohier op zichzelf zou worden betwist, bijv. wegens valsheid in geschriften. We kunnen ons moeilijk voorstellen dat het Hof deze nietigheid zou “vergoelijken” en gewoon ten gronde zou oordelen dat de belasting verschuldigd is nu dat het kohier louter declaratief is. Waarom zou het i.v.m. het dwangbevel inzake btw anders zijn ? Met ingang van 1 april 2019 is het dwangbevel vervangen door het innings- en invorderingsregister ³². Dit is een authentieke akte, die geldt tot bewijs van valsheid in geschriften. Zal de rechtspraak van het Hof van Cassatie nog van toepassing blijven ?

6.

We hebben het supra (zie punt II, 4) reeds gehad over het beschikkingsbeginsel. De rechter moet oordelen “wanneer hij daartoe wordt uitgenodigd door de vorderingen die partijen stellen”. Veronderstel dat een btw vordering inhoudelijk niet betwist wordt, doch alleen de geldigheid van het dwangbevel ter discussie staat. Gelet op het beschikkingsbeginsel moet de rechter dan alleen hierover oordelen. Dan wordt het dwangbevel (desgevallend) wel nietig verklaard, ook al is de vordering terecht gesteld.

Is het niet een beetje vreemd dat in deze situatie het dwangbevel wel nietig wordt verklaard, terwijl, wanneer tegelijkertijd zowel de nietigheid van het dwangbevel als de vordering ten gronde wordt betwist, over de

³⁰ Het zijn authentieke akten.

Lees bijv. St. Ruyschaert, Taxwin 10/05/2024, o.a. over verjaring en het nieuwe innings- en invorderingsregister inzake btw.

³¹ Misschien kan het wel nog een rol spelen voor de beslagrechter als de invordering van de btw-schuld in het dwangbevel wordt betwist.

³² Wet 26 november 2018.

nietigheid van het dwangbevel heen gekeken wordt ? Ik vind geen duidelijke verantwoording voor dit onderscheid.

7.

Het is, volgens de besproken arresten, voldoende dat de terugbetaling van de belasting wordt gevraagd opdat de rechter ten gronde moet oordelen.

Maar is het niet normaal dat wie de nietigheid van de heffingstitel vordert, ook de terugbetaling van de betaalde belasting vraagt ? Anders heeft het toch geen zijn het geding in te stellen !

Dus, door de terugbetaling te vragen, vraagt men niet ten gronde te oordelen. Het is geen “uitnodiging” voor de rechter. Dus, gaat de rechter niet in tegen het beschikkingsbeginsel door ten gronde te oordelen indien men de terugbetaling van de betaalde belasting vraagt ?

VII. WORDEN WE VEERTIG JAAR TERUGGEWORPEN IN DE TIJD ?

1.

Bij dit alles rest tenslotte de vraag : “*Waarom meent Hubert dat we veertig jaar terug geworpen worden in de tijd ?*” (Zie supra : inleiding).

De huidige generatie juristen en fiscalisten zal zich er niet van bewust zijn hoe het er vroeger aan toe ging.

Reeds in 1982 waarschuwde Hubert Dubois voor het willekeurig optreden van de administratie ³³. Gedenkwaardig is ook zijn speech “*De eerbiediging van juridische grondregels bij de fiscale rechtsbedeling in Fiskofoon (TFR) 1983 nr. 39, blz. 138*” ³⁴. H. Dubois schreef :

“De geschetste evolutie heeft als gevolg, dat de belastingadministratie zich bij haar optreden steeds nader gaat begeven tot aan de grenzen van bevoegdheden, ook wat de gebruikte middelen betreft en de wijze waarop zij haar taak uitoefent. Het zou een wonder zijn als daarbij de grenzen nooit werden overschreden. Juist deze vaststelling noopt tot een verhoogde waakzaamheid”.

De vrees is niet ongegrond dat we terug toestanden meemaken zoals veertig of meer jaren geleden ³⁵.

Wie macht heeft, voelt altijd dat hij te weinig macht heeft en zal streven naar méér macht. Van ambtenaren is dat heel begrijpelijk. Ze voelen zich dikwijls machteloos tegenover weerbarstige belastingplichtigen. En wie zal zich geroepen voelen regels na te leven, wanneer nadien, in een latere fase, de rechter gewoon de overtreding naast zich neerlegt ?!

2.

En wat als er sprake zou zijn van rechtsmisbruik door de administratie ?! Er zijn voorbeelden van. Zo heeft

³³ Lees ook Henri Vandebergh, “*1938 herbezocht, of het fenomeen van de zichzelf verstevigende macht*”, TFR 1988, nr. 81-82, blz. 220.

³⁴ Naar aanleiding van de uitreiking van de Fiskofoonprijs 1982.

³⁵ Dat het gevaar voor willekeur niet uit de lucht gegrepen is, bleek nog eens onlangs. De administratie had moeite van een belastingplichtige inlichtingen te bekomen. Dus stuurde men eenvoudig een naheffingsopgave waarin men alle aftrek van btw van de laatste drie jaar verwierp, zonder enige motivering. De betrokken ambtenaar gaf zelfs toe dat men de belastingplichtige gewoon ‘triggerde’ omdat men niet alle gewenste info kreeg.

de administratie vroeger gepoogd het verstrijken van de aanslagtermijnen te omzeilen. Men stuurde dan geen bericht van wijziging meer tegen het einde van de aanslagtermijn.

De aanslag werd natuurlijk nietig verklaard, maar de administratie kon dan een nieuwe aanslag vestigen (bij toepassing van art. 355 of 356 WIB92-). In veelvuldige rechtspraak werd dit veroordeeld ³⁶.

We vragen ons af of deze handelswijze van de overheid soelaas zou vinden in de leer van het Hof van Cassatie. Zal de rechter verplicht zijn dit machtsmisbruik door de vingers te zien en de nieuwe aanslag goed te keuren ? Hopelijk niet !

3.

De rechtspraak waar we het hier over hadden, lijkt te kaderen in een algemene tendens het onwettelijk handelen van de overheid te vergoelijken en de betrokken onwettige handeling niet te sanctioneren.

We mogen hierbij niet uit het oog verliezen dat de burgers dit zullen interpreteren dat de overheid alles mag en zich niet moet houden aan de wet. De leer van het Hof van Cassatie helpt zeker niet het vertrouwen in de overheid te herstellen, maar heeft eerder het omgekeerde effect. Het negatief beeld dat men heeft van de overheid wordt alleen maar versterkt.

4.

Zo is er ook het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 november 2024 inzake MEY. Het arrest betrof de toepassing van art. 85 § 1 WBTW. Alvorens de btw-schuld op te nemen in het innings- en invorderingsregister, moet de administratie één maand vooraf de belastingplichtige op de hoogte brengen van de redenen voor het vestigen van de schuld. Dit is een formaliteit. De belastingplichtige moet op dat bericht niet antwoorden. Het is geen procedure zoals het bericht van wijziging inzake inkomstenbelasting. Deze formaliteit moet niet nageleefd worden indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn om welke reden dan ook.

Het Grondwettelijk Hof ziet er geen graten in dat de administratie zelf de rechten van de Schatkist in gevaar brengt door de termijn van één maand bij nakende verjaringstermijn te laten verstrijken. Men zou verwachten dat, indien de verjaringstermijn verstrijkt op 31 december, de administratie er voor moet zorgen zeker eind november de belastingplichtige in te lichten van de redenen van de naheffing. Het Grondwettelijk Hof vindt

³⁶ Zie :

* Luik, 1 december 1999, F.J.F., No. 2000/114.

* Antwerpen, 11 mei 1999, F.J.F., No. 99/204; Brussel 23 april 1999, F.J.F., No. 99/236, A.F.T., 1999, 158, weergave DE TROYER, I.

* Luik, 1 december 1999, F.J.F., No. 2000/114.

* Antwerpen, 30 maart 2000, Fisc. Koer., 2000/323;

* Antwerpen, 6 maart 2001, A.F.T., 2001, 262, weergave JAECQUES, D., T.F.R., 2001, nr. 204, p. 664, met noot SYMOENS, H., Fisc. Koer., 2001/275;

* Antwerpen, 26 juni 2001, F.J.F., No. 2001/200, A.F.T., 2001, 435, weergave VAN DEN BRANDEN, J.

* Rb. Antwerpen 24 maart 2004, F.J.F. No. 2004/230.

* Antwerpen, 27 maart 1995, F.J.F., nr. 95/145.

* Antwerpen 6 mei 1997, F.J.F., nr. 97/205.

* Bergen, 4 april 1997, F.J.F., nr. 97/192; Bergen, 19 november 1993, F.J.F., nr. 94/159.

* Brussel, 13 september 1991, F.J.F., nr. 91/222 en J.D.F., 1991, 361, met noot.

* Brussel, 25 juni 1986, F.J.F., nr. 87/1; J.D.F., 1987, 35 en Fisc. Koer., 1987, 38.

* Cass., 12 januari 1989, F.J.F., nr. 89/120; Buil. Bel., 1989, nr. 686, 1865; J.D.F., 1989, 65, met noot; Fisc. Koer., 1989, 142, met noot R.W., 1989-90, 12, met noot.

het niet relevant dat de administratie dit zou vergeten en de naheffing zou opnemen in het innings- en invorderingsregister zonder de belastingplichtige te informeren of te laat te informeren.

5.

Er is nog een totaal andere situatie waarin het optreden van de overheid niet gesanctioneerd wordt, nl. de toepassing van de Antigoonleer. Het Hof van Cassatie formuleert deze leer als volgt ³⁷:

“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 indruist 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.”

We hebben er begrip voor dat misdadigers hun straf niet mogen ontlopen door procedurefouten. Eveneens kan ik mij inbeelden dat de burgers het niet correct vinden dat belastingen niet verschuldigd worden door procedurefouten of gebrek aan deugdelijke motivering. Dat is ten nadele van degene die plichtbewust hun belastingen betalen. Zij zijn er de dupe van.

6.

Er is een afkeer ontstaan tegen formalisme en het vernietigen van handelingen louter omwille van procedurefouten.

Maar ook deze rechtspraak zal aanleiding geven tot willekeur door de overheid. Immers, de rechter zal later wel oordelen of de wetsovertreding door de overheid door de beugel kon. Dat schept rechtsonzekerheid en geeft aanleiding tot onstandvastige rechtspraak. De ene rechter zal soepeler zijn dan de andere. Het zal natuurlijk steeds gaan om feitenkwesties en, zoals het woord zelf aanduidt, feitenkwesties verschillen nu eenmaal van het ene geval tot het ander en een lijn is er dan ook dikwijls moeilijk in te leggen Maar toch, het gevaar voor tegenstrijdige rechtspraak is niet denkbeeldig.

7.

We weten allen dat het Hof van Cassatie dikwijls geroepen wordt lacunes in de wet aan te vullen ³⁸ en het is

³⁷ Zie o.m. Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N, Cass. 22 april 2022, F.17.0136.N.

We gaan niet verder in op alle aspecten van deze leer. De rechtsleer en rechtspraak zijn zeer overvloedig.

³⁸ Een aparte studie waard.

inderdaad juist, zoals het Hof voorhoudt, dat er geen wet is die bepaalt welk gevolg het overtreden van de wet door de overheid moet krijgen.

Maar kunnen we niet stellen dat het inherent is aan de beginselen van onze rechtsstaat dat overtredingen van de wet door de overheid geen gevolg mogen krijgen ?!

8.

De vraag is ook of er hier sprake is van een lacune in de wet die het Hof mag aanvullen.

En gaat het Hof niet in tegen de wil van de wetgever? Deze heeft procedureregels voorgeschreven en termijnen opgelegd om de toepassing van het recht correct te laten verlopen. De wetgever heeft hierbij oog gehad voor de rechten van de burgers en een evenwicht gevonden tussen de belangen van de overheid en de gemeenschap in zijn geheel en de rechten van de individuele burger. Gaat het Hof van Cassatie niet in tegen deze wil van de wetgever en verbreekt zij het evenwicht niet dat deze heeft gemeend gevonden te hebben ?

9.

De huidige rechtspraak biedt geen adequate oplossing. Beter is het o.i. gewoon te voorzien dat de begane fouten moeten hersteld worden en de procedure laten hernemen vanaf het moment dat het fout liep. Eenieders rechten en plichten worden dan gerespecteerd. Niemand ontsnapt de dans en niemand wordt geschaad. En er wordt niet willekeurig gehandeld.

Dat is natuurlijk alleen mogelijk indien de begane overtreding kan hersteld worden zoals indien geen bericht van wijziging of geen proces-verbaal ter verantwoording van de btw schuld werd gestuurd. Of we denken aan procedurefouten in het kader van strafvervolgning (bv. een niet correcte verwijzing naar de correctionele rechtbank).

Maar het kan ook zijn dat de fout niet kan hersteld worden, bijv. een onwettige huiszoeking. Die kan men niet overdoen. Dan zou de voorkeur moeten gegeven worden aan de bescherming van de rechten van de burger.

10.

We schreven reeds ³⁹: *“Tot in de jaren tachtig van vorige eeuw was het niet ongewoon dat de administratie iemands aangifte wijzigde zonder een bericht te sturen !! De ambtenaren kenden de procedure niet. Er werd soms echt willekeurig te werk gegaan.*

De leer van ons Opperste Gerechtshof laat toe dat dergelijke toestand terug ontstaat. Nu willen we zeker toegeven dat het gevaar misschien niet zeer acuut is aanwezig is. Het is er het “klimaat” niet naar. Maar het is zeker “embryonaal” aanwezig. Men zal misschien ondergetekende verwijten te overdrijven. De ervaring uit vorige eeuw leert evenwel iets anders. ⁴⁰

³⁹ « Reflecties over de taak van de rechter zelf de geheven belasting te moeten motiveren », TFR 2024 nr. 662, blz. 584

⁴⁰ Zo hebben we meermaals meegemaakt dat de Bijzondere Belastinginspectie bij iemand, zonder veel omhaal, op bezoek kwam en heel intimiderend, zonder zich zelfs eerst voor te stellen, zei : “Geef maar toe hoeveel ‘zwart’ ge doet, we hebben alle bewijzen”. We voelden ons dikwijls in de “far west”. Er waren zeker misbruiken en wilde taxaties. Het ging er soms hard aan toe. Niet voor niets werd veel belang gehecht aan de procedure en correcte belastingheffing.

De overheid is iemand die macht wil hebben en steeds meer ⁴¹.

Een systeem waarin men erop vertrouwt dat de betrokkenen (in casu de fiscale ambtenaren) redelijk zullen handelen, in evenredigheid, zal vroeg of laat ooit mislopen. De regels waarbinnen de overheid moet handelen, moeten duidelijk zijn en de naleving ervan moet gesanctioneerd worden. Anders zal het mislopen.

Men kan geen vertrouwen hebben dat de overheid matigheid zal betrachten. De ervaringen ter zake zijn legio ! Niet te vergeten, bijv. dat het in het arrest Oxygène (zie supra) ging over een dwangbevel opgesteld door een niet-bevoegd ambtenaar wat in wezen machtsoverschrijding vormde !!

Geen enkele overheid zal matigheid aan de dag leggen in het gebruiken van haar bevoegdheden. Men zal altijd evolueren naar het uiterste van wat men mag doen en men zal altijd nog verder willen gaan ⁴². De rechtspraak van het Hof van Cassatie zet de deur op een kier !”

VIII. SCHENDING VAN HET BEGINSSEL VAN DE RECHTSTAAT EN GELIJKHEIDSBEGINSEL

?

1.

We hebben de rechtsstaat hiervoor reeds te berde gebracht.

Het beginsel van de rechtsstaat wordt vermeld in artikel 2 VEU. Dit luidt als volgt :

“De waarden waarop de Unie berust, zijn eerbied voor de menselijke waardigheid, vrijheid, democratie, gelijkheid, de rechtsstaat en eerbiediging van de mensenrechten, waaronder de rechten van personen die tot minderheden behoren. Deze waarden hebben de lidstaten gemeen in een samenleving die gekenmerkt wordt door pluralisme, non-discriminatie, verdraagzaamheid, rechtvaardigheid, solidariteit en gelijkheid van vrouwen en mannen.”

Katrien Meerts omschrijft als volgt ⁴³:

“De eerste voorzitters van ons Grondwettelijk Hof, van het Hof van Cassatie en van de Raad van State hanteren in hun gemeenschappelijk memorandum van juli 2024 de volgende definitie, (Gemeenschappelijk

Een ander voorbeeld : een klant van ondergetekende moest op 24 december om 19 uur (!) bij de rijkswacht komen. Hij werd er ondervraagd door een btw controleur. We zijn benieuwd hoe onze rechters hiermee zouden omgaan.

⁴¹ Lees ter zake ook :

- Henri Vandebergh, “Het fenomeen van de zichzelf verstevigende macht”, in Liber Amicorum Bernard Peeters, Knops Publishing, 2022, blz. 329 e.v.;
- Henri Vandebergh, “De wet van 1938 herbezocht of het fenomeen van de zichzelf verstevigende macht.”, TFR 1988, nr. 81-82 bijzonder nummer, blz. 220.

⁴² “Pour qu’on ne puisse abuser du pouvoir, il faut que, par la disposition des choses, que le pouvoir arrête le pouvoir », Montesquieu, De l’esprit des lois », Boek XI ; Hfdst. IV.

⁴³ “Voor vrijheid en door recht ?”, R.W. 2024-25, nr. 32, 12 april 2025, blz. 1323.

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

Memorandum van het Grondwettelijk Hof, het Hof van Cassatie en de Raad van State, juli 2024, 3) en ik citeer:

«De rechtsstaat is een algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde dat alle componenten van de staatsmacht, de wetgevende, de uitvoerende en de rechterlijke macht, dwingt de wet na te leven.»

De kern van de rechtsstaat is volgens deze hoogste rechtscolleges de doeltreffende rechtsbescherming. Dit hangt af van (1) de toegang tot de nationale rechtsstelsels en (2) van de onafhankelijkheid, de kwaliteit en de efficiëntie van deze rechtsstelsels.

De kern van de rechtsstaat, zo leerde ons al de Magna Carta, bestaat uit een accurate rechtsbescherming tegen onrechtmatig optreden van de overheid.

Het is natuurlijk ruimer dan dat.

Rechtsstaat houdt in dat de politieke, administratieve en de maatschappelijke organisatie van de overheid, samengevat de relatie tussen regeerders en geregeerden, wordt beheerst door en onderworpen is aan rechtsregels (F. Dumon, «Over de rechtsstaat», RW 1979-80, 273).

De fundamentele rechten van iedere burger, waaronder dus ook de rechten van de mens, vereisen een voortdurende bescherming die moet uitgaan van een volstrekt onafhankelijk en onpartijdig orgaan (E. Krings, «Enkele beschouwingen betreffende rechtsstaat, scheiding der machten en rechterlijke macht», RW - 1989-90, 172).

Een rechtsstaat is een bestuursvorm waarin ook de gezagsdragers onderworpen zijn aan de wet. Dit is een zuivere toepassing van het legaliteitsbeginsel”.

(...)

Een rechtsstaat is een staat of een deel van een staat waarin de drie machten gescheiden zijn, de wetgevende macht democratisch verkozen wordt en zich houdt aan internationale verdragen en universele grondrechten, de uitvoerende macht' onder controle staat van de wetgevende en de rechterlijke macht gericht is op een toegankelijk, onafhankelijk en kwaliteitsvol systeem van conflictbeheersing en conflictbeslechting, waaraan iedereen zonder onderscheid onderworpen kan worden, ook de overheid zelf.”

De rechtsstaat is een stelsel waarin de overheid gebonden is door de wet. Het stelsel is ingesteld om de burger te beschermen tegen de overheid ⁴⁴.

Het lijkt ons toe dat het beginsel van de rechtsstaat grondwettelijke waarde heeft. Zoals P. Popelier stelde :

“Alleen al de vaststelling dat elk rechtsbeginsel afgeleid is uit een fundamenteel rechtsprincipe, dat juist via de algemene rechtsbeginselen tot uiting komt, geeft aan alle rechtsbeginselen een grondwettelijke status.”⁴⁵

⁴⁴ Lees ook Randal Lesaffer, “De rechtstaat? OWL, Press Legal, 2024.

⁴⁵ P. Popelier, “Beginselen van behoorlijk bestuur : begrip en plaats in de hiërarchie van de normen” in I. Opdebeek en M. Van Damme (eds), “Beginselen van behoorlijk bestuur”, Brugge, die Keure, 2006; P. Popelier, “Procederen voor het Grondwettelijk Hof”, Antwerpen, Intersentia, 2008, 145-146.

En nu het beginsel ingeschreven is in het VEU (zie supra), behoort het ook tot het supranationaal recht.

Het beginsel is aldus wettelijk afdwingbaar en onderworpen aan het toezicht van het EHJ. We zouden aldus de leer van het Hof van Cassatie kunnen laten toetsen door het EHJ middels een prejudiciële vraag in een rechtsgeding.

2.

Het lijkt ons dat de klassieke leer van het Hof van Cassatie waar we het hier over hebben, de burger niet meer beschermd tegen de overheid. Integendeel, het overtreden van de wet door de overheid wordt door de vingers gezien.

Onze rechtsstaat is juist ingesteld om het optreden van de overheid aan banden te leggen (zie ook supra). Daar is het mee begonnen ! En dat uitgangspunt mogen we niet vergeten en mag na zoveel jaren misschien eens terug onder de aandacht gebracht worden. We vergeten dikwijls vanwaar we komen. Mensen zijn vergeetachtig en het gevaar wordt niet altijd erkent. Mensen sussen in !

3.

Natuurlijk moeten we ons de vraag stellen of er op de regel dat de overheid gebonden is door de wet, geen uitzonderingen zijn. We kunnen ons voorstellen dat die er zijn. Geen enkele regel is absoluut. Er zijn altijd uitzonderingen. Het is niet heel duidelijk wat in casu die uitzonderingen zijn. Het beginsel van de rechtsstaat is in geen enkele wet neergeschreven en dus ook de uitzonderingen erop niet.

Maar we denken aan noodsituaties. Er kunnen zich situaties voordoen dat de rechten van de burgers moeten wijken voor het algemeen belang. Het gaat steeds om het zoeken van een evenwicht tussen de rechten van de individuele burger, de rechten of noden van de samenleving als geheel en de rechten of noden van de overheid.

De eerste twee, de individuele burger en de samenleving als geheel, kunnen met elkaar in botsing komen. En de eerste en/of de tweede kunnen in botsing komen met de derde, de overheid.

De overheid kan evenwel niet zelf beslissen wanneer ze niet meer gebonden zou zijn door de wet, want dat zou het stelsel van de rechtsstaat gewoon uithollen. Daarom moet het wetgevend orgaan beslissen wanneer de overheid, in tijden van crisis, zelf mag beslissen, zonder raadpleging van de wetgevende organen.

M.a.w., er worden “volmachtwetten” gestemd. Die volmachtwetten moeten gemotiveerd zijn en zullen altijd onderworpen blijven aan het toezicht van de rechterlijke macht.

De overheid kan dus nooit handelen buiten het wettelijk systeem van de rechtsstaat.

Er is dus ook geen rechtvaardiging te vinden in ons rechtssysteem om het overtreden van de wet door de overheid om een of andere reden, toch goed te keuren, naast zich neer te leggen of te vergoelijken.

4.

We kunnen alleen maar instemmen met F. smet in het Liber amicorum Hubert Dubois :

“Een aantal regels waar we het met z’n allen over eens kunnen zijn, dat we ze van een behoorlijk handelende overheid mogen verwachten en dat wanneer deze geschonden worden, er geen geldige aanslag mogelijk is, of er een andere vorm van sanctionering moet zijn. Belastingen zijn van openbare orde, daar is geen discussie over. Maar het doel heiligt niet altijd de middelen, de belastingplichtige heeft ook grondrechten. Ook

De plicht van de rechter zelf de motivering van de belastingheffing te zoeken, Schending van de beginselen van de rechtsstaat ? – Henri Vandebergh

bepalingen van formeel fiscaal recht kunnen dus van openbare orde zijn, en de wetgever zou een aantal zaken kunnen verduidelijken om dit debat vooruit te helpen.

(...)

Welke elementen kunnen we zoal voorstellen wanneer de wetgever zal nadenken over de principes van formeel fiscaal recht, waartegen men niet mag zondigen ?

(...)

- *Een aanslag is gemotiveerd.*

Zonder een inhoudelijke feitelijke en juridische motivering kan de belastingplichtige niet verder bij de aanvang van de discussie. We moeten van een overheid die zichzelf een uitvoerbare titel kan verschaffen, meer verwachten dan wat het Hof van Cassatie nu vraagt. Het Hof beperkt de motivering immers tot een “check the box”, een louter formele stap die dient om “de belastingplichtige de gelegenheid te geven zijn opmerkingen naar voor te brengen of met kennis van zaken zijn akkoord te betuigen”⁴⁶.

- *Willekeur moet bestraft worden, om de overheid te responsabiliseren ten aanzien van de belastingplichtige.*

Dit betekent dat wanneer de overheid in eerste instantie volstrekt willekeurig te werk gaat, dit tot een effectieve sanctiëring aanleiding moet geven. De problemen bij het correct vaststellen van de feiten en de belastingelementen, het gebruik maken van willekeurige projecties om de grondslag vast te stellen, ... zijn en blijven uit den boze”⁴⁷.

5.

Er is nog een andere reden waarom de klassieke leer van het Hof van Cassatie niet van toepassing mag zijn in het fiscaal recht.

In een geding voor de rechtbank staan beide partijen op gelijke voet voor de rechter. Elk brengt zijn grieven in tegen wat gevorderd wordt of motiveert waarom men vordert. Eiser is degene die vordert. Ook in fiscale zaken zijn beide partijen procesmatig op gelijke voet. Maar het uitgangspunt is anders. De belastingplichtige gaat naar de rechtbank. Maar in wezen is hij niet degene die vordert. Dat doet de administratie. Zij vordert belastingen en de belastingplichtige verdedigt zich ertegen. Alhoewel hij procesmatig eiser is, is hij in wezen verweerder. Hij is “eiser op verzet”. Hij argumenteert tegen een vordering.

Waarom zou de rechter dan zelf moeten onderzoeken of die vordering terecht is gesteld ? Dat zou inhouden dat beide partijen niet op gelijke voet staan. Is dit geen schending van het gelijkheidsbeginsel ?

Waarom moet de rechter de administratie, die dus in wezen eisende partij is, nog bijspringen om diens vordering te motiveren? Als de taxatie willekeurig is, heeft de administratie haar werk slecht gedaan en dan moet ze de gevolgen daar maar van dragen. Dat past in de rechtsstaat.

⁴⁶ Cass. 31 oktober 2019, F.16.0024.N; Cass. 14 mei 2010, F.08.0051.F.

⁴⁷ “Hubert Dubois, aanjager van de procedurele openbare orde”, Liber Amicorum, Hubert Dubois, Knops Publishing, 2025.

IX. HET ARGUMENT DAT DE FISCALE WET VAN OPENBARE ORDE IS, SNIJDT GEEN HOUT.

1.

Het Hof van Cassatie motiveert zijn leer door te verwijzen naar het openbare orde-karakter van de fiscale wetten.

Dit argument overtuigt niet echt.

De leer van het Hof van Cassatie is eigenlijk zeer oud. Reeds in rechtspraak uit 1890 (!) uit andere takken van het recht wordt hetzelfde voorgehouden ⁴⁸.

Het lijkt ons toe dat men geen beroep hoeft te doen op het feit dat de fiscale wet van openbare orde is, om de leer van het Hof van Cassatie te verantwoorden. En daarmee zou het argument van het openbare orde van de fiscale wet buiten spel gezet zijn.

2.

Maar het openbare orde-karakter van de fiscale wet zou een bijkomend argument zijn, ter ondersteuning van de leer in kwestie. Het zou een extra motief kunnen zijn voor de leer in kwestie.

Maar het gaat om een afweging van belangen, nl. deze van de Staat t.o.v. de burger. Het belang van de Staat bij rechtmatige inning van de wettelijk verschuldigde belasting staat tegenover de grondrechten van de burger en de beginselen van de rechtsstaat. Tussen beide moet een evenwicht gevonden worden. Dat evenwicht is zoek.

Maar het gaat om nog meer, nl. het gedogen van het overtreden van de wet door de overheid. En dat mag zeker niet.

3.

En als de rechter verplicht is zelf de rechtvaardiging van de belastingheffing te zoeken, is hij/zij dan ook niet verplicht zelf de redenen te zoeken waarom de aanslag nietig is ?

X. BESLUIT.

De rechtsstaat is een zeer kwetsbaar stelsel. De overheid is nodig, maar moet onder controle gehouden worden. Het evenwicht tussen de noodzaak van de overheid en de bescherming van de burger ertegen, is een wankel evenwicht en soms moeilijk te vinden. Het vraagt voortdurende waakzaamheid.

Ons rechtstelsel glijdt evenwel af van zijn basisprincipes.

Tijden veranderen. De noden van de burgers veranderen. De verwachtingen die men heeft van de overheid worden alleen maar groter. Maar dat betekent niet dat de basisregels van onze rechtsstaat moeten gewijzigd

⁴⁸ Lees onze bijdrage in TFR 2024, nr. 662 (zie ook voetnoot 4).

of ter zijde geschoven worden. Integendeel, het is meer dan nodig ze in ere te houden, nu de overheid al maar meer greep heeft op de burgers.

De klassieke leer van het Hof van Cassatie mag niet gelden in situaties waarin de heffingstitel nietig is of in de fase voorafgaand aan de vestiging van de heffingstitel, de belastingheffing niet gemotiveerd is. Dat geeft anders aanleiding tot het ontstaan van willekeur. Bovendien mag niet gedoogd worden dat de overheid de wet overtreedt. Dat is fundamenteel strijdig met het concept van de rechtsstaat.

Henri Vandebergh, advocaat, Vrijwillig wetenschappelijk medewerker aan de onderzoeksgroep CORE (Centrum voor overheid en recht) aan de UHasselt.