

Rolnummer 6411
Arrest nr. 5/2017 van 19 januari 2017

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 5 april 2016 in zake de bvba « Multi Construction » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 21 april 2016, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, aldus geïnterpreteerd dat de fiscale administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking slechts dient te verrichten voorafgaandelijk aan de vordering van de belasting in de aanvullende termijn van vier jaar, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het een onverantwoord onderscheid creëert tussen belastingplichtigen die zich het voorwerp weten van een onderzoek naar dezelfde belastbare handelingen, waarbij de ene het voorwerp is van een onderzoek door de administratie bevoegd voor de inkomstenbelasting, en de andere het voorwerp is van een onderzoek waarbij de administratie bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde betrokken is ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Multi Construction », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Crommen, advocaat bij de balie te Gent;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent.

De Ministerraad heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 19 oktober 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 16 november 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 16 november 2016 in beraad genomen.

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

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

De bvba « Multi Construction » is als belastingplichtige inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : btw) geregistreerd voor de activiteit van residentiële projectontwikkeling. Op 28 oktober 2009 werd door de fiscale administratie een onderzoek gestart naar de correcte toepassing van de btw tijdens de periode 2004-2007. Met een brief van 27 november 2009 heeft de fiscale administratie laten weten dat zij voor de voormelde periode ter uitvoering van artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW) de verjaringstermijn van drie naar zeven jaar verlengt omdat er overtredingen zoals bedoeld in de artikelen 70 en 71 van het WBTW werden begaan. Eenzelfde kennisgeving werd herhaald op

25 februari 2011. Op die datum werd een proces-verbaal opgesteld waarin wordt vermeld dat er op basis van het nazicht van de stukken sprake is van onterechte aftrek van btw.

Overeenkomstig het proces-verbaal is de bvba « Multi Construction » 237 043,34 euro aan btw en 474 080,00 euro aan boetes, vermeerderd met intresten en kosten, verschuldigd aan de Schatkist.

Op 2 mei 2011 heeft de fiscale administratie voor de voormelde verschuldigde bedragen een dwangbevel opgesteld. Het dwangbevel werd op 9 mei 2011 via aangetekende zending betekend.

Bij dagvaarding van 14 juni 2011 heeft de bvba « Multi Construction » zich verzet tegen het dwangbevel. De Rechtbank van eerste aanleg te Gent heeft in haar vonnis van 1 februari 2013 de vordering afgewezen. De bvba « Multi Construction » heeft hiertegen hoger beroep ingesteld.

Zij voert bij het Hof van Beroep te Gent aan dat de fiscale administratie geen onderzoek naar eender welk boekjaar kon voeren vermits een btw-schuld na zeven jaar altijd verjaart. Zij werpt bovendien op dat uit artikel 84^{ter} van het WBTW voortvloeit dat de fiscale administratie steeds voorafgaand aan een onderzoeksverrichting met betrekking tot boekjaren die in de uitgebreide verjaringstermijn vallen, een kennisgeving van die verlenging aan de belastingplichtige moet verrichten. Zij verwijst naar de doelstelling van de wetgever om de verjaringstermijnen in het btw-stelsel en in het stelsel van de inkomstenbelastingen te uniformiseren met het oog op een optimale rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

Het Hof van Cassatie heeft in zijn arrest van 27 maart 2015 voormelde interpretatie van artikel 84^{ter} van het WBTW afgewezen. De bvba « Multi Construction » werpt op dat het volgen van het standpunt van het Hof van Cassatie leidt tot een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Het verwijzende rechtscollege is van oordeel dat uit de tekst van artikel 84^{ter} van het WBTW, uit de opname van die bepaling in hoofdstuk XIV en uit de afwezigheid van bepaling van de notie « onderzoekstermijn » in het btw-recht volgt dat de fiscale administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking slechts voorafgaandelijk aan de vordering van de btw in de aanvullende termijn van vier jaar moet verrichten.

Het stelt vast dat de kritiek betreffende het ontbreken van parallellisme tussen het btw-stelsel en het stelsel van de inkomstenbelastingen niet kennelijk ongegrond is. Dit brengt het verwijzende rechtscollege ertoe voormelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de bvba « Multi Construction »

A.1. Volgens de bvba « Multi Construction » heeft het Hof van Cassatie in zijn arrest van 27 maart 2015 een interpretatie van artikel 84^{ter} van het WBTW gegeven die de door de wetgever gewaarborgde rechtszekerheid voor de belastingplichtige, zowel inzake de btw als inzake de inkomstenbelastingen, in gevaar brengt.

De belastingplichtige kan immers inzake de btw gedurende heel de aanvullende termijn van vier jaar worden geconfronteerd met een fiscale controle en derhalve met een inmenging in zijn privéleven. Daar hij pas de dag vóór de navordering in kennis dient te worden gesteld van de vermoedens van fraude wordt hem ook de mogelijkheid ontnomen om de vermoedens bij de administratie, dan wel bij een onafhankelijke rechter te weerleggen en op die manier een verdere fiscale controle af te wenden.

A.2.1. Zij voert vervolgens aan dat er een ongelijke behandeling van belastingplichtigen, enerzijds inzake de btw en inzake de inkomstenbelastingen, en anderzijds binnen de btw zelf, uit de interpretatie van het Hof van Cassatie voortvloeit.

A.2.2. De belastingplichtige die het voorwerp is van een controle door uitsluitend de administratie van de inkomstenbelastingen kan niet worden geconfronteerd met een fiscaal onderzoek buiten de normale termijn zonder een voorafgaande kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking. Hij kan die vermoedens weerleggen en een verdere controle afwenden.

De belastingplichtige die het voorwerp is van een controle waarbij de administratie van de btw is betrokken, is niet alleen gedurende een aanvullende termijn van vier jaar blootgesteld aan fiscale controles, maar indien er uiteindelijk geen bewijs van fraude wordt geleverd, zal hij bovendien gedurende vier jaar geconfronteerd zijn geweest met onderzoeksverrichtingen waartegen hij zich niet zal hebben kunnen verzetten. Bovendien kan de btw-administratie op grond van artikel 93^{quaterdecies} van het WBTW de resultaten van onderzoeksverrichtingen doorspelen aan andere fiscale diensten, waardoor de bescherming uit artikel 333, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) wordt uitgehouden.

A.2.3. Het arbitraire karakter van artikel 84^{ter} van het WBTW heeft tot gevolg dat de btw-administratie onmiddellijk, dan wel pas daags vóór de navordering kennis dient te geven van de vermoedens. Aldus wordt de ene belastingplichtige wel de mogelijkheid geboden om zich te verweren en verder onderzoek te voorkomen terwijl die mogelijkheid voor de andere belastingplichtige ontbreekt.

Standpunt van de Ministerraad

A.3. De Ministerraad betoogt dat de aldus voorgelegde prejudiciële vraag de bevoegdheid van het Grondwettelijk Hof te buiten gaat daar een eventueel antwoord op die vraag mogelijkwijs noopt tot een volledig andere fiscale procedureregeling, hetgeen een democratisch debat vergt.

Een eventuele ongrondwettigheid kan immers slechts worden beëindigd door de in het geding zijnde bepaling of andere bepalingen met betrekking tot de verjaringstermijnen in het btw-stelsel zo aan te vullen dat ze niet meer strijdig zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.4.1. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat de administratieve procedure van het btw-stelsel niet kan worden vergeleken met die van de Belgische inkomstenbelastingen. Het btw-recht wordt in wezen beheerst door het Unierecht. De btw-regeling dient aldus te worden vergeleken met die van de andere lidstaten van de Europese Unie en met andere administratieve procedures binnen het Unierecht.

A.4.2. Het verschil in behandeling is bovendien objectief en redelijk verantwoord. De Ministerraad wijst erop dat de stelsels van de btw en van de inkomstenbelastingen verschillen in systematiek, finaliteit, toepassingsvoorwaarden, normen en referentiekaders. Om die reden is elk belastingstelsel autonoom ten opzichte van een ander stelsel zodat een wijziging van de wetgeving in één stelsel niet dient door te werken in een ander stelsel.

- B -

B.1.1. Het verwijzende rechtscollege ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW) met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het belastingplichtigen met betrekking tot eenzelfde belastbare handeling, verschillend behandelt naargelang zij het voorwerp zijn van een fiscaal onderzoek op grond van artikel 84^{ter} van het WBTW, dan wel van een fiscaal onderzoek op grond van artikel 333, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

B.1.2. Bij zijn arrest van 27 maart 2015 oordeelde het Hof van Cassatie dat uit de tekst van artikel 84^{ter} van het WBTW, de opname ervan in hoofdstuk XIV « Vervolgingen en gedingen, rechten en voorrechten van de schatkist » en uit de afwezigheid van het juridisch begrip « onderzoekstermijn » in de btw-regelgeving, volgt dat de administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking slechts dient te verrichten voorafgaandelijk aan de vordering van de belasting in de verlengde verjaringstermijn (Cass., 27 maart 2015, F.12.0029.N).

B.2. De in het geding zijnde bepaling leidt aldus tot een verschil in behandeling van twee categorieën van belastingplichtigen doordat in het btw-stelsel de fiscale administratie de kennisgeving van de vermoedens van belastingontduiking aan de belastingplichtige pas vóór de vordering van de belasting tijdens de aanvullende verjaringstermijn dient te verrichten (artikel 84^{ter} van het WBTW) terwijl in het stelsel van de inkomstenbelastingen de kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking voor het bedoelde tijdperk aan de belastingplichtige vóór elk onderzoek in de aanvullende onderzoekstermijn dient te worden verricht (artikel 333, derde lid, van het WIB 1992).

B.3.1. Artikel 84^{ter} van het WBTW bepaalt :

« Indien zij voornemens is de verjaringstermijn bepaald in artikel 81^{bis}, § 1, tweede lid, 4^o, toe te passen, moet de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, op straffe van nietigheid van de rechtzetting, voorafgaandelijk aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode ».

B.3.2. In de parlementaire voorbereiding wordt de in het geding zijnde bepaling als volgt toegelicht :

« Tenslotte, gelet op een optimale rechtszekerheid, beveelt artikel 51 van het ontwerp, artikel 84^{ter} (nieuw) van het BTW-Wetboek, bovendien aan de administratie, wanneer zij voornemens is om van een verjaringstermijn van drie jaar naar een verjaringstermijn van vijf jaar over te gaan, ‘ op straffe van nietigheid van de rechtzetting, voorafgaandelijk aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis te geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode ’ » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nrs. 1341/1 en 1342/1, p. 19).

B.3.3. Artikel 333, derde lid, van het WIB 1992 bepaalt :

« [Onderzoekingen] mogen bovendien worden verricht gedurende de in artikel 354, tweede lid, bedoelde aanvullende termijn van vier jaar, op voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoeld tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag ».

B.4.1. Met betrekking tot de inkomstenbelastingen stelt de fiscale administratie de belasting voor een inkomstenjaar in een aanslag vast. Die aanslag is voor de belastingplichtige dus de basis van de verplichting tot het betalen van de belasting. De gewone aanslagtermijn loopt tot 30 juni van het jaar volgend op het aanslagjaar (artikel 359 van het WIB 1992). In geval van fraude kan de aanslagtermijn worden verlengd tot zeven jaar (artikel 354, derde lid, van het WIB 1992). Zodra een aanslag ten name van een belastingplichtige is gevestigd, dient de belasting binnen de wettelijke termijn te worden betaald (artikel 413 van het WIB 1992). De invordering van de inkomstenbelastingen verjaart door verloop van vijf jaar vanaf de datum waarop de belastingschuld moet zijn betaald (artikel 443*bis* van het WIB 1992).

In het Wetboek van de inkomstenbelastingen bestaat een onderzoekstermijn van drie jaar zodat een belastingplichtige in beginsel na het verstrijken van die termijn niet meer aan een fiscaal onderzoek kan worden onderworpen, behoudens in geval van een verlenging van die termijn wegens vermoedens van belastingontduiking. Een geplande onderzoeksverrichting door de fiscale administratie tijdens de aanvullende onderzoekstermijn is onderworpen aan een voorafgaande kennisgevingsplicht.

B.4.2. Wat betreft de belastingschuld die verschuldigd is met toepassing van het WBTW, onderwerpt dat laatste de fiscale administratie niet aan enige termijn om haar onderzoeksverrichtingen te doen. De belastingschuld ontstaat louter door het stellen van de aan de btw onderworpen handeling, zonder enig optreden van de fiscale administratie. Indien de verschuldigde belasting niet wordt voldaan, dan wordt er onmiddellijk een dwangbevel uitgevaardigd (artikel 85 van het WBTW). Er bestaat bijgevolg enkel een verjaringstermijn met betrekking tot de invordering van de verschuldigde btw via een dwangbevel. Die verjaringstermijn is in beginsel drie jaar (artikel 81*bis*, § 1, van het WBTW), behoudens in geval van vermoedens van belastingontduiking.

In geval van vermoedens van belastingontduiking kan de fiscale administratie een beroep doen op een verlengde verjaringstermijn om btw via een dwangbevel in te vorderen indien zij voorafgaand aan de invordering haar vermoedens aan de betrokken belastingplichtige meedeelt (artikel 84^{ter} van het WBTW).

Aldus kan de belastingplichtige worden geconfronteerd met een fiscaal onderzoek zolang de invordering van zijn belastingschuld nog niet is verjaard.

B.5. Beide categorieën van belastingplichtigen die in de prejudiciële vraag worden vergeleken, kunnen aldus in geval van vermoedens van belastingontduiking worden geconfronteerd met verlengde termijnen waarbinnen hun fiscale rechtspositie door onderzoeksverrichtingen ongunstig kan wijzigen.

B.6. De wetgever kan, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, ten aanzien van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen geen verschil invoeren indien dat verschil in behandeling niet objectief en redelijk verantwoord is. Dat beginsel verplicht in fiscale aangelegenheden de wetgever evenwel niet ertoe de procedures die voor de onderscheiden belastingen worden vastgesteld, volledig gelijkvormig te maken.

B.7. Een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van belastingplichtigen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende belastingstelsels, zelfs met betrekking tot eenzelfde belastbare handeling, en van de daarin vervatte procedureregels in verschillende omstandigheden houdt op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake zijn indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die regels, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.8. Het Hof dient na te gaan of de mogelijkheid voor de administratie om onderzoeksverrichtingen uit te voeren tijdens de aanvullende verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige van de vermoedens van belastingontduiking, op onevenredige wijze afbreuk doet aan diens rechten.

B.9.1. Het btw-stelsel wordt in sterke mate beheerst door de bepalingen uit de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna : de richtlijn).

Geen enkele richtlijnbeeping bevat regels inzake onderzoeksprocedures of verjaring met betrekking tot de btw.

B.9.2. Bij het ontbreken van een Unieregeling is het een aangelegenheid van elke lidstaat om de regels vast te stellen die ertoe strekken, enerzijds, de rechten te beschermen die particulieren aan het Unierecht ontleen (HvJ, 19 november 1998, C-85/97, *SFI*, punten 25-26) en, anderzijds, de financiële belangen van de Europese Unie te vrijwaren door in het bijzonder fiscale fraude te bestrijden en aldus de btw op het grondgebied volledig te innen (HvJ, 8 september 2015, C-105/14, *Taricco e.a.*, punten 36-40).

B.9.3. De in het geding zijnde bepaling dient, zelfs bij ontstentenis van specifieke bepalingen met betrekking tot de procedure en de verjaringstermijnen met betrekking tot de btw in het Unierecht, de door de Unie gewaarborgde grondrechten en algemene rechtsbeginselen te eerbiedigen (HvJ, 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, punten 66-67).

B.10.1. Een belastingplichtige die wordt geconfronteerd met een fiscaal onderzoek naar belastbare handelingen tijdens de gewone dan wel de verlengde verjaringstermijn, onder meer in de vorm van bewaar- en medewerkingsverplichtingen, kan, rekening houdend met de concrete omstandigheden, in zijn recht op eerbiediging van zijn privéleven, zoals gewaarborgd bij artikel 22 van de Grondwet, artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, worden geraakt (ECRM, 7 december 1982, *Hardy-Spirlet t. België*; EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding t. Noorwegen*, § 106).

Die bepalingen sluiten een overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven niet uit, maar vereisen dat zij wordt toegestaan door een voldoende precieze wettelijke bepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en dat zij evenredig is met de daarmee nagestreefde wettige doelstelling. Die bepalingen houden voor de overheid bovendien de positieve verplichting in

om maatregelen te nemen die een daadwerkelijke eerbiediging van het privéleven verzekeren, zelfs in de sfeer van de onderlinge verhoudingen tussen individuen (EHRM, 27 oktober 1994, *Kroon e.a.* t. Nederland, § 31; grote kamer, 12 oktober 2013, *Söderman* t. Zweden, § 78).

B.10.2. De bestrijding van belastingfraude, belastingontwijking en eventueel misbruik is een doel dat door de richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie in die zin HvJ, grote kamer, 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax e.a.*, punt 71).

Met de verlenging van de gewone verjaringstermijn voor de invordering van de btw in geval van fraude en met de onderzoeksmaatregelen die in het kader van de fiscale procedure nog tijdens die verlengde verjaringstermijn kunnen worden uitgevoerd om belastingen na te vorderen, wordt een doel van algemeen belang nagestreefd.

B.10.3. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale wetgever om, wanneer hij een belastingstelsel invoert, de met het oog op de in B.10.2 vermelde doelstelling geëigende procedures en termijnen te bepalen. De wetgever dient daarbij een billijk evenwicht na te streven tussen, enerzijds, het rechtmatige belang dat gebiedt dat fraude moet worden bestreden zodat een verschuldigde belasting wordt betaald en, anderzijds, de bekommernis om de rechten van de belastingplichtige te eerbiedigen.

B.10.4. Elke inmenging dient te worden omgeven met effectieve waarborgen tegen misbruik en willekeur, rekening houdend met de aard en de ernst van de inmenging. Voor de belastingplichtige dient minstens de mogelijkheid te bestaan om te verzoeken om een effectieve rechterlijke toetsing *a posteriori* van zowel de wettigheid als de noodzaak van fiscale onderzoeksverrichtingen (HvJ, 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, punt 78; EHRM, 7 juni 2007, *Smirnov* t. Rusland, § 45).

B.11. De eerbiediging van de rechten van verdediging vormt een algemeen beginsel dat van toepassing is op de invorderingsprocedure door een fiscale administratie (HvJ, 17 juni 2010, C-423/08, *Commissie/Italië*, punten 44-45) en biedt een in B.10.4 vermelde waarborg ten behoeve van de belastingplichtige.

Die waarborg heeft tot doel de fiscale administratie bij een voorgenomen invordering in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen van het dossier.

Hij beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, deze laatsten in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat in een bepaalde zin wordt besloten.

B.12. Het Hof van Justitie oordeelde bij zijn arrest van 22 oktober 2013 dat de mogelijkheid voor een belastingplichtige om zijn rechten van verdediging met betrekking tot individuele onderzoeksverrichtingen uit te oefenen, niet absoluut vereist is :

« 40. Alle lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, voeren aan dat het verzoek om inlichtingen dat een lidstaat richt tot de belastingdienst van een andere lidstaat, geen handeling vormt die deze verplichting impliceert. Zij menen terecht dat in het kader van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek, waarin inlichtingen worden vergaard en waarvan het verzoek van een belastingdienst om de bijstand van een andere belastingdienst deel uitmaakt, en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de belastingdienst en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag.

41. Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen » (HvJ, grote kamer, 22 oktober 2013, C-276/12, *Jiří Sabou*, punten 40-41).

B.13. De wetgever heeft bovendien voorzien in andere waarborgen tegen willekeur en misbruik bij het aanwenden van de verlengde verjaringstermijn, alsook in sancties.

Zo dienen de vermoedens van belastingontduiking waarop de fiscale administratie zich baseert, voorafgaand aan het dwangbevel, nauwkeurig en schriftelijk aan de belastingplichtige te worden meegedeeld op straffe van nietigheid van de invordering van de btw. Overigens dient de fiscale administratie bij het uitvoeren van een dwangbevel eveneens de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen.

Daarnaast beschikt de belastingplichtige over rechtsmiddelen tegen een dwangbevel van de fiscale administratie. De belastingplichtige kan door het aantekenen van verzet tegen het dwangbevel (artikel 89, tweede lid, van het WBTW) immers alle grieven, onder meer betreffende de grond van de belasting, de onregelmatigheden in de onderzoeksfase en de invordering zelf bij een rechter met volle rechtsmacht aanvoeren. De tenuitvoerlegging van het dwangbevel wordt ook gestuit door de verzetsprocedure.

B.14. Het gegeven dat een belastingplichtige tijdens een fiscale onderzoeksfase in het btw-stelsel noch voorafgaand wordt geïnformeerd over eventuele onderzoeksverrichtingen, noch ze kan afwenden of betwisten zolang de fiscale administratie geen beslissing heeft genomen die zijn fiscale rechtspositie ongunstig beïnvloedt, is, rekening houdend met de in B.10.2 vermelde doelstelling en de in B.13 vermelde waarborgen, niet zonder redelijke verantwoording.

B.15. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 19 januari 2017.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot