

Rolnummer 6503
Arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 319, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 27 juni 2016 in zake de nv « Dranken Van Eetvelde », de bvba « Drankgigant » en de bvba « Bokslaar » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 september 2016, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 319, eerste lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 63, eerste lid van het btw-Wetboek de in de artikelen 15 en 22 van de Belgische Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens gewaarborgde rechten van onschendbaarheid van de woning en de eerbiediging van het privéleven, in die zin geïnterpreteerd dat zij de bevoegde fiscale ambtenaren een algemeen, onvoorwaardelijk en onbepikt recht verlenen tot vrije toegang van de in die artikelen vermelde bedrijfslokale, waarbij deze ambtenaren deze lokale zonder voorafgaandelijke toestemming mogen doorzoeken en onderzoeken en andere daden stellen die aan een strafrechtelijke huiszoeking doen denken met het oog op het onderzoeken van de boeken en de stukken die zich aldaar bevinden, ongeacht of dit gebeurt met het oog op de controle van de toepassing van de fiscale wetgeving of met het oog op het vaststellen van strafrechtelijk gesanctioneerde fiscale inbreuken ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Dranken Van Eetvelde », de bvba « Drankgigant » en de bvba « Bokslaar », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Vandeborgh, advocaat bij de balie Limburg;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent.

Bij beschikking van 7 juni 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet 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 21 juni 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 21 juni 2017 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 bodemgeschil*

De eisende partijen zijn geregistreerd als btw-belastingplichtigen voor de activiteit van uitbating van een drankenhandel. Op 4 september 2012 verrichtte de Bijzondere Belastinginspectie van Gent een onaangekondigde controle op de maatschappelijke zetel van de eisende partijen wegens een vermoeden van fraude. Tijdens dit plaatsbezoek doorzocht de Bijzondere Belastinginspectie elektronische en papieren documenten die aanwezig waren in de bedrijfslokale en -voertuigen, waarvan een groot aantal werd gekopieerd of meegenomen zonder toestemming. Uit die controle bleek onder meer dat lonen niet officieel betaald waren geweest. Op 10 september

2012 richtte de Bijzondere Belastinginspectie een aangetekend schrijven aan de eerste eisende partij waarbij werd opgemerkt dat een onderzoek had uitgewezen dat zij doelbewust facturen had gericht aan niet-bestaande of gefailleerde entiteiten om zo de ware afnemers van de gefactureerde goederen de mogelijkheid te bieden de geleverde goederen te verkopen zonder deze te moeten onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde en de inkomstenbelasting. Op 3 oktober 2012 werd een groot aantal documenten die het voorwerp hadden uitgemaakt van het proces-verbaal van 4 september 2012 aan de eisende partijen terugbezorgd.

Op 30 september 2014 hebben de eisende partijen een procedure ingeleid voor de rechtbank van eerste aanleg om zich te beklagen over de wijze waarop de belastingadministratie te werk ging tijdens de controle van 4 september 2012. Op de zitting van 21 maart 2016 meldde de belastingadministratie dat een strafdossier aangelegd was. De eisende partijen vorderen dat het plaatsbezoek op 4 september 2012 en de verklaringen afgelegd naar aanleiding van het plaatsbezoek nietig worden verklaard, alle documenten en kopieën worden teruggegeven en een prejudiciële vraag aan het Hof wordt gesteld.

De verwijzende rechter stelt vast dat er onzekerheid heerst over de precieze draagwijdte van het recht op vrije toegang omschreven in artikel 63 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW) en in artikel 319 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). In verscheidene parlementaire stukken wordt gesteld dat dit visitatierecht een beperkte draagwijdte heeft en geen recht tot huiszoeking inhoudt. Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 16 december 2003 evenwel geoordeeld dat artikel 63 van het WBTW de bevoegde ambtenaren het recht geeft om na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die ze aldaar aantreffen te onderzoeken, zonder dat zij daarbij voorafgaand om de voorlegging van die boeken en stukken moeten verzoeken. Deze interpretatie neigt volgens de verwijzende rechter naar het bestaan van een actief zoekrecht voor de bevoegde fiscale ambtenaren. Ook een louter tekstuele interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen wijst volgens de verwijzende rechter erop dat de bevoegde fiscale ambtenaren over een actief zoekrecht beschikken dat hun toelaat om zonder voorafgaande verwittiging de bedrijfsgebouwen en –voertuigen van een belastingplichtige te betreden en daar alle nodige vaststellingen te doen met het oog op het controleren van diens fiscale situatie.

De verwijzende rechter stelt vast dat het recht op vrije toegang krachtens artikel 63 van het WBTW en artikel 319 van het WIB 1992 kan worden uitgeoefend zonder voorafgaande rechterlijke machtiging, zonder vooraf bestaand vermoeden van fiscale fraude, zonder voorafgaande kennisgeving van de motieven die de controle bij de belastingplichtige rechtvaardigen (met uitzondering van de aanvullende onderzoekstermijn op grond van artikel 333, derde lid, van het WIB 1992), zonder voorafgaande kennisgeving van het doel, de tijdsduur of de geviseerde locatie van de controle en de beschikbare rechtsmiddelen, zonder noemenswaardige procedurele waarborgen en waarbij het doel van de controle zowel een eenvoudige administratieve controle kan inhouden als het vaststellen van al dan niet vooraf vermoede strafrechtelijke inbreuken. De vraag rijst of het huidige wettelijk kader voldoende waarborgen biedt om het recht op eerbiediging van het privéleven en de woning van de belastingplichtige te beschermen tegen misbruik en willekeurig optreden van de belastingadministratie bij de uitoefening van haar legitieme bevoegdheid om fiscale controles uit te oefenen. De verwijzende rechter acht het dan ook noodzakelijk om de bovenvermelde vraag te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De eisende partijen in het bodemgeschil zijn van oordeel dat de in het geding zijnde bepalingen strikt en doelgericht moeten worden uitgelegd. Bovendien moet een onduidelijke bepaling worden uitgelegd in het voordeel van de belastingplichtige. De ruime interpretatie weergegeven in de prejudiciële vraag is volgens hun ongrondwettig. In geen geval mag de administratie stukken zoeken en zelf gevonden stukken meenemen, werkplaatsen betreden buiten de werkuren of stukken meenemen die niet wettelijk verplicht moeten worden bewaard of die geen betrekking hebben op de uitgeoefende werkzaamheid. De administratie kan de belastingplichtige niet verzoeken zijn eventuele fraude te bekennen of stukken met betrekking tot frauduleuze handelingen voor te leggen, aangezien de belastingplichtige over een zwijgrecht beschikt. Bijgevolg mag de administratie geen stukken meenemen die betrekking hebben op frauduleuze handelingen.

A.2. In tegenstelling tot de strafrechtelijke huiszoeking omvat de fiscale visitatie geen algemeen huiszoekingsrecht. De belastingadministratie is dan ook niet gerechtigd om alle mogelijke vaststellingen te doen die zij nodig acht voor een correcte heffing van de belasting of om stukken mee te nemen. De eisende partijen menen dat het Hof van Cassatie in zijn arrest van 16 december 2003 duidelijk afwijkt van de letterlijke tekst van de wet en de parlementaire stukken, in zoverre het toestaat dat de administratie zelf stukken zou mogen zoeken zonder voorafgaand om de voorlegging ervan te verzoeken.

De wijze waarop de Bijzondere Belastinginspectie de in het geding zijnde bepalingen interpreteert, gaat in tegen alle beginselen van de rechtsstaat en de Grondwet en laat toe dat de administratie een algemeen huiszoekingsrecht zou hebben zonder enige beperking. Bovendien moet de administratie geen aanleiding hebben voor een controle in tegenstelling tot een onderzoeksrechter. Daarenboven menen de eisende partijen dat het overtreden van de wet door de administratie niet kan worden vergoelijkt op grond van de Antigoonleer. De rechter is dan ook ertoe gehouden om na te gaan of de Bijzondere Belastinginspectie de bewijzen heeft verzameld met eerbiediging van de wet en de Grondwet. Indien de rechter vaststelt dat het verkrijgen van de bewijzen niet bij wet was toegestaan, dienen ze buiten beschouwing gelaten te worden.

A.3. De eisende partijen verzoeken het Hof in de eerste plaats vast te stellen dat de in het geding zijnde bepalingen een beperkte draagwijdte hebben en in die interpretatie in overeenstemming zijn met de Grondwet. Daarnaast verzoeken ze dat het Hof oordeelt dat de in het geding zijnde bepalingen in de interpretatie die de belastingadministratie voorhoudt, de Grondwet schenden.

A.4. De Ministerraad wijst erop dat het visitatierecht geen onderzoeksbevoegdheid is die exclusief is voorbehouden aan ambtenaren van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI) of van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc). Ook de economische inspectie en de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen (AAD&A) bezitten een gelijkaardige bevoegdheid. Het Hof heeft volgens de Ministerraad al verscheidene keren bevestigd dat een dergelijk visitatierecht in overeenstemming is met de grondrechten (zie de arresten nr. 16/2001, nr. 60/2002, nr. 10/2011 en nr. 105/2012). Daarenboven is het belangrijk om het visitatierecht in fiscale zaken te onderscheiden van een huiszoeking in strafzaken. Hoewel ze beide een huiszoekingsrecht omvatten, kennen ze een verschillende finaliteit en zijn ze aan verschillende regimes onderhevig.

A.5. De Ministerraad stelt dat een efficiënt fiscaal onderzoek en een rechtvaardige financiering van de Belgische Staat noodzakelijkerwijze een inmenging in het privéleven impliceert. Die inmenging is toegelaten in zoverre er sprake is van een legitiem belang en een wettelijke basis en ze niet disproportioneel is. Het Hof aanvaardt dat de bescherming van het economisch welzijn van de Staat een legitieme doelstelling is (zie arrest nr. 6/2013). De wettelijke basis voor de inmenging bevindt zich in de in het geding zijnde bepalingen en de uitgebreide rechtspraak over deze bepalingen.

A.6. Voorts acht de Ministerraad het visitatierecht op basis van de in het geding zijnde bepalingen proportioneel. De wetgever heeft immers wel degelijk voorwaarden opgelegd om willekeur en misbruik te voorkomen. De bevoegdheid om over te gaan tot een visitatie is niet toegekend aan alle fiscale ambtenaren, maar is voorbehouden aan de ambtenaren van de AABBI en aan ambtenaren van de AAFisc. De bevoegde ambtenaren moeten voorzien zijn van hun aanstellingsbewijs, zodat zij zich kunnen legitimeren, en moeten belast zijn met het verrichten van een controle of een onderzoek. Een belastingplichtige moet bijvoorbeeld zijn opgenomen op het werkplan van de Bijzondere Belastinginspectie, voorafgegaan door een vooronderzoek en een uitdrukkelijke beslissing van de adviseur-generaal. Een visitatie kan ook enkel plaatsvinden tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend.

Bovendien genieten particuliere woningen of bewoonde lokalen een bijzondere bescherming. Zij kunnen enkel tussen 5 uur en 21 uur worden bezocht met een gemotiveerde machtiging van de politierechtbank. Het voorafgaande optreden van een onafhankelijke en onpartijdige rechter vormt een bijkomende en belangrijke waarborg tegen het gevaar voor misbruik of willekeur (zie arrest nr. 10/2011). Tegen de door de politierechter verleende machtiging staat een derdenverzet open bij de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg.

Een voorafgaande rechterlijke toetsing is evenwel niet vereist wanneer de visitatie zich beperkt tot bedrijfslokalen. De bescherming gewaarborgd door artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens strekt zich ook uit tot bedrijfslokalen, al vereist het Europees Hof voor de Rechten van de Mens enkel een rechterlijke controle achteraf. De rechter moet in het bijzonder nagaan of de visitatie noodzakelijk en proportioneel is. De belastingplichtige beschikt over verscheidene mogelijkheden om een rechter de geldigheid van de visitatie te laten beoordelen. De fiscale rechter zal naar aanleiding van de betwisting van de aanslag de

rechtmatigheid van de visitatie controleren. Ook kan de belastingplichtige onmiddellijk de geldigheid van de visitatie betwisten door op basis van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek een eenzijdig verzoekschrift neer te leggen bij de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg of voorlopige maatregelen te eisen via een kortgedingprocedure, zoals het aanstellen van een sekwester voor het bewaren van de tijdens de visitatie verkregen informatie. De Ministerraad verwijst tot slot naar voorbeelden uit de rechtspraak om te illustreren dat bij de rechterlijke toetsing van de rechtmatigheid van een fiscale visitatie wordt nagegaan of het recht op eerbiediging van het privéleven, zoals geïnterpreteerd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, werd gewaarborgd. Het Grondwettelijk Hof zou die criteria verder kunnen verduidelijken wat een bijkomend hulpmiddel zou zijn voor de fiscale administratie, de belastingplichtigen en rechters in fiscale zaken.

A.7. De Ministerraad verzoekt het Hof om de voorliggende prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden.

- B -

B.1. De verwijzende rechter wenst te vernemen of artikel 319, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en artikel 63, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW) bestaanbaar zijn met de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wanneer die bepalingen aldus worden begrepen dat zij de bevoegde fiscale ambtenaren een algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt recht verlenen tot vrije toegang van de in die artikelen vermelde bedrijfslokalen, waarbij die ambtenaren die lokalen zonder voorafgaande toestemming mogen doorzoeken en onderzoeken en andere daden stellen die aan een strafrechtelijke huiszoeking doen denken, met het oog op het onderzoeken van de boeken en de stukken die zich aldaar bevinden, ongeacht of dit gebeurt met het oog op de controle van de toepassing van de fiscale wetgeving of met het oog op het vaststellen van strafrechtelijk gesanctioneerde fiscale inbreuken.

B.2.1. Artikel 319 van het WIB 1992 bepaalt :

« Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen, tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend, vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen of de lokalen waar rechtspersonen hun werkzaamheden uitoefenen, zoals kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuisen, magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren enerzijds de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van de bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel en anderzijds de

bovenbedoelde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en bescheiden die zich in de voornoemde lokalen bevinden, te onderzoeken.

De ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbrief, mogen, wanneer zij met dezelfde taak belast zijn, vrije toegang eisen tot alle andere lokalen, gebouwen, werkplaatsen of terreinen die niet bedoeld zijn in het eerste lid en waar werkzaamheden verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de rechter in de politierechtbank.

De voormelde ambtenaren, voorzien van hun aanstellingsbewijs, mogen door middel van de gebruikte uitrusting en met de bijstand van de personen als vermeld in artikel 315*bis*, derde lid, de betrouwbaarheid nagaan van de geïnformatiseerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, door inzonderheid de voorlegging ter inzage te vorderen van stukken die in het bijzonder zijn opgesteld om de op informatiedragers geplaatste gegevens om te zetten in een leesbare en verstaanbare vorm ».

B.2.2. Artikel 63 van het WBTW bepaalt :

« Eenieder die een economische activiteit uitoefent, moet aan de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren en in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, vrije toegang verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend teneinde hen in staat te stellen :

1° de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden;

2° door middel van de gebruikte uitrusting en met de bijstand van de betrokkene de betrouwbaarheid na te gaan van de geïnformatiseerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, door onder meer de voorlegging ter inzage te vorderen van stukken die in het bijzonder zijn opgesteld om de op informatiedragers geplaatste gegevens om te zetten in een leesbare en verstaanbare vorm;

3° de aard en de belangrijkheid vast te stellen van de aldaar uitgeoefende werkzaamheid en van het daarvoor aangestelde personeel, alsook van de aldaar aanwezige koopwaren en goederen, met inbegrip van de productie- en vervoermiddelen.

Als ruimten waar een activiteit wordt uitgeoefend moeten onder meer worden beschouwd de burelen, de fabrieken, de werkplaatsen, de opslagplaatsen, de bergplaatsen, de garages alsmede de als fabriek, werkplaats of opslagplaats gebruikte terreinen.

Met hetzelfde doel mogen die ambtenaren eveneens op elk tijdstip zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen die niet in het vorige lid zijn bedoeld en waar in dit Wetboek bedoelde handelingen verricht of vermoedelijk worden verricht. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel slechts toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en uitsluitend met de machtiging van de politierechter.

Zij mogen ook, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, alle vervoermiddelen tegenhouden en onderzoeken, met inbegrip van de containers, die gebruikt of vermoedelijk gebruikt worden om in dit Wetboek bedoelde handelingen te verrichten, teneinde de vervoerde goederen, boeken en stukken te onderzoeken ».

B.2.3. Krachtens artikel 63, eerste lid, van het WBTW moet eenieder die een economische activiteit uitoefent aan de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren, vrije toegang verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend. Artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 kent aan de ambtenaren belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen een gelijkaardige onderzoeksbevoegdheid toe. Bij artikel 11 van de wet van 19 mei 2010 houdende fiscale en diverse bepalingen werd artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 gewijzigd om de onderzoeksbevoegdheden voorzien bij deze bepaling af te stemmen op die van de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren op grond van artikel 63, eerste lid, van het WBTW (*Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2521/001, pp. 7-9). De inhoud van de beide in het geding zijnde bepalingen is dan ook door de wetgever als in hoge mate gelijklopend bedoeld.

B.3.1. Artikel 15 van de Grondwet bepaalt :

« De woning is onschendbaar; geen huiszoeking kan plaatshebben dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft ».

Artikel 22 van de Grondwet bepaalt :

« Ieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald.

De wet, het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel waarborgen de bescherming van dat recht ».

Artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« 1. Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling.

2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan met betrekking tot de uitoefening van dit recht dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische

samenleving nodig is in het belang van 's lands veiligheid, de openbare veiligheid, of het economisch welzijn van het land, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen ».

B.3.2. Die bepalingen vereisen dat elke overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en de woning wordt voorgeschreven in een voldoende precieze wettelijke bepaling, beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en evenredig is met de daarin nagestreefde wettige doelstelling.

B.4. De verwijzende rechter stelt de vraag of het wettelijk kader van het visitatierecht inzake de inkomstenbelastingen en inzake de belasting over de toegevoegde waarde in de voorgelegde interpretatie voldoende waarborgen biedt om het recht op eerbiediging van het privéleven en de woning te verzekeren. Het geding voor de verwijzende rechter heeft geen betrekking op de toegang van de fiscale administratie tot een particuliere woning. De prejudiciële vraag heeft enkel betrekking op de verplichting die aan de belastingplichtigen wordt opgelegd om de bevoegde ambtenaren vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen en om de boeken en stukken die zich daar bevinden te onderzoeken. De verwijzende rechter vermeldt uitdrukkelijk het Hof niet te willen ondervragen over het meenemen of kopiëren van stukken of computerbestanden ter gelegenheid van de visitatie. Het Hof betreft die aspecten van de visitatie dan ook niet in zijn onderzoek.

B.5.1. Het recht op eerbiediging van de woning betreft niet alleen particuliere woningen, maar is ook van toepassing op voor beroeps- of handelsdoeleinden gebruikte lokalen (EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a.* t. Noorwegen, § 104; 27 september 2005, *Petri Sallinen e.a.* t. Finland, § 70; 28 april 2005, *Buck* t. Duitsland, § 31; 16 december 1992, *Niemietz* t. Duitsland, §§ 30-31). De inmenging door de wetgever kan echter verdergaan wanneer het gaat om professionele of commerciële lokalen of activiteiten (EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a.* t. Noorwegen, § 104; 16 december 1992, *Niemietz* t. Duitsland, § 31).

De in het geding zijnde bepalingen verplichten natuurlijke personen of rechtspersonen ertoe om in het kader van een fiscale visitatie vrije toegang te verlenen tot de ruimten waar de economische activiteit wordt uitgeoefend, wat een inmenging vormt in het recht op

eerbiediging van de woning (zie in dezelfde zin : EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a.* t. Noorwegen, § 106).

B.5.2. Het recht op de eerbiediging van het privéleven omvat het recht voor het individu om buiten zijn intieme kring relaties aan te knopen en te ontwikkelen, ook op het professionele of commerciële vlak (EHRM, 23 maart 2006, *Vitiello* t. Italië, § 47; 16 december 1992, *Niemietz* t. Duitsland, § 29). Daarenboven hebben natuurlijke personen en rechtspersonen rechtmatige belangen om de bescherming van de privacy van de individuen die voor hen werken, te waarborgen. Met deze belangen moet rekening worden gehouden bij de beoordeling of de overheidsinmenging gerechtvaardigd is (EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a.* t. Noorwegen, § 107).

B.6. Doordat een fiscale visitatie een inmenging vormt in het recht op eerbiediging van de woning, dient zij te voldoen aan de in B.3.2 vermelde vereisten.

B.7. De fiscale visitatie zoals geregeld door artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 en door artikel 63, eerste lid, van het WBTW moet toelaten de nodige vaststellingen te doen met betrekking tot de regelmatigheid van de belastingaangifte en beoogt aldus de inning van de belastingen die noodzakelijk zijn voor de goede werking van de overheid en voor het economisch welzijn van het land. Zij streeft derhalve een legitiem doel na in de zin van artikel 8.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.8.1. Door aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voor te behouden om te bepalen in welke gevallen en onder welke voorwaarden de onschendbaarheid van de woning kan worden aangetast, waarborgt artikel 15 van de Grondwet iedere persoon dat geen enkele inmenging in die rechten toegelaten is dan krachtens de regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

Naast die formele wettigheidsvereiste legt artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens de verplichting op dat de inmenging in het recht op eerbiediging van de woning in duidelijke en voldoende nauwkeurige bewoordingen wordt geformuleerd die het mogelijk maken de hypothesen te voorzien waarin de wetgever een dergelijke inmenging toestaat zodat eenieder in de gegeven omstandigheden in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien (EHRM, 17 februari 2004, *Maestri* t. Italië, § 30).

B.8.2. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en uit de formulering van de prejudiciële vraag blijkt dat de verwijzende rechter de vraag stelt of aan de vereiste van de voorzienbaarheid van de inmenging in het recht op eerbiediging van de woning is voldaan, indien artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 en artikel 63, eerste lid, van het WBTW zo worden begrepen « dat zij de bevoegde fiscale ambtenaren een algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt recht verlenen tot vrije toegang van de in die artikelen vermelde bedrijfslokalen, waarbij deze ambtenaren deze lokalen zonder voorafgaandelijke toestemming mogen doorzoeken [...] met het oog op het onderzoeken van de boeken en stukken die zich aldaar bevinden ».

B.9.1. Uit de bewoordingen van artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 en van artikel 63, eerste lid, van het WBTW blijkt dat de belastingplichtige ertoe gehouden is toegang tot de beroepslokalen te verlenen aan de ambtenaren die belast zijn met het verrichten van controles betreffende de inkomstenbelastingen en de belasting over de toegevoegde waarde. De fiscale visitatie is aldus doelgebonden, wat impliceert dat de belastingadministratie haar onderzoeksmacht slechts kan aanwenden ter controle van de naleving van de wetgeving inzake de inkomstenbelastingen en de BTW en met het oog op het bepalen van het juiste bedrag van de verschuldigde belasting.

B.9.2. De visitatie van beroepslokalen inzake inkomstenbelastingen mag krachtens artikel 319 van het WIB 1992 worden aangewend om de bevoegde ambtenaren, enerzijds, de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van de bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel en, anderzijds, de bovenbedoelde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en bescheiden die zich in de voornoemde lokalen bevinden, te onderzoeken.

Artikel 63, eerste lid, van het WBTW verleent de belastingadministratie de bevoegdheid om ter plaatste alle boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden, om de betrouwbaarheid na te gaan van de geïnformatiseerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen en om de aard en de belangrijkheid vast te stellen van de aldaar uitgeoefende werkzaamheid

en van het daarvoor aangestelde personeel, alsook van de aldaar aanwezige koopwaren en goederen, met inbegrip van de productie- en vervoermiddelen.

Aldus geven die bepalingen in duidelijke bewoordingen het voorwerp van de controle aan. Ze preciseren eveneens tot welke lokalen de vrije toegang moet worden verleend.

B.9.3. De visitatie inzake inkomstenbelastingen mag slechts worden uitgeoefend gedurende de uren dat in de beroepslokalen een werkzaamheid wordt uitgeoefend. De visitatie inzake de belasting over de toegevoegde waarde mag worden uitgeoefend op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging. Aldus preciseren de in het geding zijnde bepalingen ook wanneer de visitatie kan plaatsvinden.

B.10.1. De prejudiciële vraag maakt melding van het feit dat het toegangsrecht van de belastingadministratie zou kunnen worden uitgeoefend zonder voorafgaande toestemming van de belastingplichtige.

B.10.2. De in het geding zijnde bepalingen leggen de belastingplichtige of zijn gemachtigde de verplichting op om vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen en aldus hun medewerking te verlenen aan de fiscale visitatie. Ze staan de bevoegde ambtenaren evenwel niet toe zich met dwang de toegang tot de beroepslokalen te verschaffen wanneer de verplichte medewerking niet wordt verleend. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid van de toegang tot de beroepslokalen, zonder de instemming van de belastingplichtige hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe moeten omschrijven, wat niet het geval is.

B.10.3. Ten aanzien van de medewerkingsplicht op grond van artikel 319 van het WIB 1992 heeft de minister van Financiën verklaard :

« Het visitatierecht in de inkomstenbelastingen is géén recht tot huiszoeking (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, 264/42, 217 en *Parl. St.*, Kamer, 1977-1978, 113/11, 23-24). Ambtenaren van de directe belastingen hebben immers niet de mogelijkheid de belastingplichtige zijn verplichtingen *manu militari* te doen naleven [...].

De bevoegde ambtenaren van de directe belastingen hebben niet de mogelijkheid het toegangsrecht af te dwingen. Indien de belastingplichtige de toegang tot de betreffende lokalen weigert te verlenen, kan de visitatie niet plaatsvinden » (*Vr. en Antw.*, Kamer, 2009-2010, nr. 93, 8 februari 2010, p. 546).

Uit de bewoordingen van artikel 63, eerste lid, van het WBTW blijkt niet dat de wetgever de controlebevoegdheid van de fiscale administratie daar anders heeft opgevat.

B.10.4. Bij een weigering tot medewerking van de belastingplichtige aan de visitatie kan wel een administratieve geldboete (artikel 445 van het WIB 1992 of artikel 70, § 4, van het WBTW) of, bij een overtreding met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, een strafrechtelijke sanctie (artikel 449 van het WIB 1992 of artikel 73 van het WBTW) worden opgelegd. Bovendien kan bij weigering tot medewerking aan de visitatie een ambtshalve aanslag worden gevestigd.

Ten slotte brengen de ambtenaren van de betrokken belastingadministratie, onder de voorwaarden die de wet bepaalt, de feiten die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn en waarvan zij kennis hebben gekregen in het kader van een fiscale visitatie, ter kennis van de procureur des Konings.

B.11.1. In de prejudiciële vraag wordt voorts melding gemaakt van de verplichting die door de in het geding zijnde bepalingen wordt opgelegd om de bevoegde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en stukken of bescheiden die zich in de lokalen bevinden, te onderzoeken.

B.11.2. Bij een arrest van 16 december 2003 heeft het Hof van Cassatie zich uitgesproken over de draagwijdte van het recht van onderzoek van de boeken en stukken in de beroepslokalen, krachtens artikel 63, eerste lid, 1^o, van het WBTW :

« Overwegende dat, enerzijds, krachtens artikel 61, § 1, eerste lid, BTW-Wetboek eenieder gehouden is de boeken en stukken die hij overeenkomstig artikel 60 moet bewaren, op ieder verzoek van de ambtenaren van de administratie die de belasting over de toegevoegde waarde onder haar bevoegdheid heeft, zonder verplaatsing, ter inzage voor te leggen teneinde de juiste heffing van de belasting in zijnen hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan;

Dat, anderzijds, krachtens artikel 63, eerste lid, 1°, BTW-Wetboek, eenieder die een economische activiteit uitoefent, aan de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren en in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, vrije toegang moet verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend ten einde hen in staat te stellen de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden;

Overwegende dat uit het onderlinge verband van deze bepalingen volgt dat de in artikel 63, eerste lid, 1°, BTW-Wetboek bedoelde controlemaatregel te onderscheiden is van de in artikel 61, § 1, eerste lid, BTW-Wetboek bedoelde controlemaatregel; dat artikel 63, eerste lid, 1°, BTW-Wetboek beoogt aan de bevoegde ambtenaren een onderzoeksbevoegdheid te verlenen die zij niet uit artikel 61, § 1, eerste lid, BTW-Wetboek putten;

Dat hieruit volgt dat de bevoegde ambtenaren, krachtens artikel 63, eerste lid, 1°, BTW-Wetboek, het recht hebben na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantreffen, te onderzoeken, zonder voorafgaand om de voorlegging van die boeken en stukken te moeten verzoeken » (Cass., 16 december 2003, *Arr. Cass.*, 2003, nr. 647).

Aangezien de visitatiebevoegdheid inzake de inkomstenbelastingen door de wet van 19 mei 2010 werd afgestemd op die inzake de belasting over de toegevoegde waarde, moet worden aangenomen dat de leer van het voormelde arrest ook geldt voor de inkomstenbelastingen.

B.11.3. De bevoegde ambtenaren beschikken aldus, teneinde de verschuldigde belasting te kunnen bepalen, over ruime onderzoeksbevoegdheden en hebben het recht om tijdens de visitatie na te gaan welke boeken en stukken of bescheiden zich in de lokalen bevinden en ze te onderzoeken, zonder voorafgaandelijk om de voorlegging ervan te moeten verzoeken. Een zinvolle interpretatie van de verplichting tot medewerking vereist dat de belastingadministratie niet afhankelijk is van de keuze van de belastingplichtige om te bepalen in welke documenten hij inzage verleent en dat de belastingplichtige zijn medewerking dient te verlenen om bijvoorbeeld gesloten kasten of kluizen te openen. De in het geding zijnde bepalingen laten de bevoegde ambtenaren evenwel niet toe om de inzage van de bedoelde boeken en stukken of bescheiden eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe nauwkeurig moeten omschrijven, wat niet het geval is.

B.11.4. Zoals is vermeld in B.10.4, kan bij een weigering tot medewerking wel een administratieve geldboete (artikel 445 van het WIB 1992 of artikel 70, § 4 van het WBTW) of, bij een overtreding met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, een strafrechtelijke sanctie (artikel 449 van het WIB 1992 of artikel 73 van het WBTW) worden opgelegd. Bovendien kan bij weigering tot medewerking een ambtshalve aanslag worden gevestigd. Ten slotte brengen de ambtenaren van de betrokken belastingadministratie, onder de voorwaarden die de wet bepaalt, de feiten die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn en waarvan zij kennis hebben gekregen in het kader van een fiscale visitatie, ter kennis van de procureur des Konings.

B.12. Uit het bovenstaande blijkt dat, in tegenstelling tot wat wordt vermeld in de prejudiciële vraag, de bevoegde ambtenaren bij een fiscale visitatie niet over een algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt recht van vrije toegang tot de beroepslokalen beschikken. De in het geding zijnde bepalingen vermelden de personen die ertoe gehouden zijn de belastingadministratie vrije toegang tot beroepslokalen te verlenen, zij preciseren waar, wanneer en door wie de visitatie kan worden uitgevoerd en wat het voorwerp ervan is. Rekening houdend met wat in het bijzonder is vermeld in B.10.2 en B.11.3, zijn zij voldoende duidelijk opdat de rechtsonderhorige kan weten waaraan hij zich moet verwachten en voldoen zij aldus aan de vereiste van voorzienbaarheid bedoeld in artikel 8.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.13.1. Er dient nog te worden onderzocht of de maatregelen noodzakelijk zijn in een democratische samenleving en in een redelijke verhouding staan tot de beoogde doelstelling. Belangrijk daarbij is dat de fiscale visitatie inzake de inkomstenbelastingen en inzake de belasting over de toegevoegde waarde gepaard moet gaan met effectieve waarborgen tegen misbruik (EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a.* t. Noorwegen, § 163).

B.13.2. De visitatie is een belangrijk middel voor de belastingadministratie dat moet toelaten om de nodige vaststellingen te doen met betrekking tot de regelmatigheid van de belastingaangifte en kan dus noodzakelijk worden geacht in een democratische samenleving.

B.13.3. De in het geding zijnde bepalingen hebben betrekking op de toegang tot bedrijfslokalen en niet op de toegang tot een particuliere woning zodat een voorafgaande

rechterlijke machtiging voor een fiscale visitatie onder deze omstandigheden niet is vereist (zie in dezelfde zin : EHRM, 14 maart 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. t. Noorwegen*, § 172).

De ambtenaren die de fiscale visitatie uitvoeren, moeten evenwel in het bezit zijn van een aanstellingsbewijs, dat hen toelaat zich te legitimeren en dat zij op verzoek van de belastingplichtige moeten voorleggen (Cass., 12 september 2008, *Arr. Cass.*, 2008, nr. 469).

B.13.4. Bij de uitoefening van de fiscale visitatie dienen de bevoegde ambtenaren zorg ervoor te dragen dat de belastingplichtige niet wordt belemmerd in zijn beroepsactiviteit. Daarenboven kunnen de bevoegde ambtenaren de belastingplichtige niet ertoe dwingen zijn beroepsgeheim te schenden (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 112; *Parl. St.*, Senaat, 1961-1962, nr. 366, p. 301).

Het beroepsgeheim geldt ter bescherming van het cliënteel en uitsluitend voor zaken waarvan de betrokkene kennis kreeg in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid (Cass., 30 oktober 1978, *Arr. Cass.*, 1978, p. 235). Het beroepsgeheim kan niet worden ingeroepen met als enige bedoeling om een fiscale controle te ontwijken (Cass., 17 juni 1969, *Arr. Cass.*, 1969, p. 1036).

B.14.1. De prejudiciële vraag maakt melding van het feit dat de visitatie mogelijk is ongeacht of dit gebeurt met het oog op de toepassing van de fiscale wetgeving of met het oog op het vaststellen van strafrechtelijk gesanctioneerde fiscale inbreuken.

B.14.2. De finaliteit van een fiscale visitatie en van een strafrechtelijke huiszoeking is fundamenteel verschillend. De in het geding zijnde bepalingen verlenen de bevoegde ambtenaren een administratieve onderzoeksbevoegdheid die doelgebonden is en die enkel kan worden uitgeoefend met het oog op het vaststellen van de regelmatigheid van de belastingaangifte in de inkomstenbelastingen of in de belasting over de toegevoegde waarde. Er dient geen vermoeden van fraude te zijn om een fiscale visitatie te verantwoorden.

B.14.3. De ambtenaren van de belastingadministraties inzake de inkomstenbelastingen en de belasting over de toegevoegde waarde beschikken niet over gerechtelijke opsporingsbevoegdheden; zij brengen wel, onder de voorwaarden die de wet bepaalt, de feiten

die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn en waarvan zij kennis hebben gekregen, ter kennis van de gerechtelijke overheden. Het komt dan aan die overheden toe te oordelen over het gevolg dat daaraan dient te worden gegeven.

B.14.4. Voor zover de finaliteit van de fiscale visitatie enkel gericht is op de juiste belastingheffing, kan de belastingplichtige zich niet beroepen op het zwijgrecht en het recht om zichzelf niet te beschuldigen teneinde te ontkomen aan zijn verplichting tot medewerking aan de visitatie (EHRM, besl. 16 juni 2015, *Van Weerelt* t. Nederland, § 56). Enkel indien er sprake is van een ingestelde vervolging in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, kan de belastingplichtige zich beroepen op het zwijgrecht en het recht om zichzelf niet te beschuldigen (EHRM, 25 februari 1993, *Funke* t. Frankrijk, § 44). Dat recht veronderstelt dat in een strafprocedure geen gebruik wordt gemaakt van bewijs verkregen door methodes van onbehoorlijke dwang in weerwil van de verdachte (EHRM, 3 mei 2001, *J.B.* t. Zwitserland, § 64; 17 december 1996, *Saunders* t. Verenigd Koninkrijk, § 68). Echter, het recht om zichzelf niet te beschuldigen, strekt zich niet uit tot het gebruik in strafzaken van gegevens die van de belastingplichtige verkregen kunnen worden door een beroep te doen op dwangmaatregelen, maar die een bestaan kennen onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (EHRM, besl. 16 juni 2015, *Van Weerelt* t. Nederland, § 55; 17 december 1996, *Saunders* t. Verenigd Koninkrijk, § 69).

B.15.1. Zoals is vermeld in B.14.2, is de fiscale visitatie doelgebonden en dient zij te worden uitgevoerd binnen de perken die in de in het geding zijnde bepalingen zijn aangegeven wat het tijdstip en het voorwerp van de controle en de aard van de lokalen betreft.

Wanneer de bevoegde ambtenaren de grenzen van hun onderzoeksbevoegdheid overschrijden, maken zij zich schuldig aan machtafwending of machtsoverschrijding, wat in voorkomend geval tot de nietigheid van de visitatie kan leiden.

B.15.2. De rechtbank van eerste aanleg neemt kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet (artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek). Tijdens de rechterlijke controle dient te worden nagegaan of de voorwaarden vervat in de in het geding zijnde bepalingen zijn nageleefd en of de uitgevoerde visitatie evenredig was met het

nagestreefde doel. Aldus is een effectieve rechterlijke controle van de regelmatigheid van een fiscale visitatie en het verkregen bewijs mogelijk.

B.16. Uit hetgeen is vermeld in B.9 tot en met B.15, en derhalve anders dan hetgeen is gesteld in de prejudiciële vraag, waaraan reeds is herinnerd in B.12, blijkt dat de fiscale visitatie inzake de inkomstenbelastingen en de belasting over de toegevoegde waarde gepaard gaat met voldoende waarborgen tegen misbruik. Daardoor heeft de wetgever een billijk evenwicht tot stand gebracht tussen, enerzijds, de rechten van de betrokken belastingplichtigen en, anderzijds, de noodzaak om op een doeltreffende manier een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen of de belasting over de toegevoegde waarde te kunnen verrichten.

B.17. Rekening houdend met hetgeen in B.16 is vermeld, dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Rekening houdend met hetgeen in B.16 is vermeld, schenden artikel 319, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 12 oktober 2017.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

E. De Groot