

|   |
|---|
| Rolnummer 6964                          |
| Arrest nr. 104/2019<br>van 27 juni 2019 |

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 319, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 13 juni 2018 in zake de nv « X » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 27 juni 2018, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden artikel 319 tweede lid WIB 92 en artikel 63 derde lid Wetboek BTW, de artikelen 15 en 22 van de Belgische Grondwet, al of niet samen gelezen met artikel 8 EVRM, in de zin dat een door enkele verwijzing naar een niet minimaal aan de hand van concrete feiten onderbouwde aanvraag, verleende machtiging van de (Politie)rechter geen dan toch minstens geen eigen motivering bevat tot visitatie in particuliere woningen of bewoonde lokalen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « X », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Crommen, advocaat bij de balie te Antwerpen;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie te Antwerpen.

Bij beschikking van 20 maart 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul 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 24 april 2019 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van de partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 24 april 2019 de dag van de terechtzitting bepaald op 15 mei 2019.

Op de openbare terechtzitting van 15 mei 2019 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. J. Van Eyndhoven, advocaat bij de balie te Antwerpen, *loco* Mr. M. Crommen, voor de nv « X »;
  - . Mr. B. Karaca, advocaat bij de balie te Antwerpen, *loco* Mr. K. Maenhout, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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 Bijzondere Belastinginspectie heeft een onderzoek gevoerd ten aanzien van de nv « X », eisende partij voor de verwijzende rechter, met betrekking tot de inkomstenjaren 2013 tot 2015. Zij heeft de politierechter verzocht om machtigingen tot visitaties te verlenen overeenkomstig artikel 319 van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 (hierna : WIB 1992) en artikel 63 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW). Op 5 oktober 2016 heeft de politierechter machtigingen tot visitaties verleend, onder meer met betrekking tot de maatschappelijke zetel van de nv « X » en met betrekking tot de privéwoning van H.V. en E. V.P, beiden bestuurders van die vennootschap. De visitaties vonden plaats op 17 oktober 2016.

Op 17 juni 2017 heeft de nv « X » een procedure ingeleid bij de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, waarbij zij de wettigheid van de voormelde visitaties betwist. Zij voert aan dat de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens zijn geschonden.

De Rechtbank stelt vast dat het Grondwettelijk Hof bij zijn arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 heeft geoordeeld dat artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 en artikel 63, eerste lid, van het WBTW, binnen het keurslijf dat in dat arrest wordt uiteengezet, 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. Volgens de Rechtbank rijst de vraag of dat keurslijf ook geldt bij een machtiging door de politierechter, zoals in onderhavig geval.

De Rechtbank verwijst vervolgens naar de arresten van het Grondwettelijk Hof nr. 171/2008 van 3 december 2008 en nr. 10/2011 van 27 januari 2011. Zij stelt dat de eisende partij terecht de vraag opwerpt of het verzoek tot machtiging dat is voorgelegd aan de politierechter evenals de machtiging zelf niet dienen te worden gemotiveerd, als minimale waarborg tot eerbieding van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De Rechtbank stelt in dat verband vast dat de Bijzondere Belastinginspectie in haar aanvraag tot machtiging van de visitaties niet aangaf welke gegevens of vermoedens concreet aanleiding vormden tot die aanvraag. De politierechter kon dienvolgens niet concreet motiveren waarom hij de machtiging verleende. De loutere indiening van de aanvraag zou hebben volstaan voor het verlenen van de machtiging, nu de politierechter de Bijzondere Belastinginspectie zelfs niet heeft gehoord over de concrete redenen voor de aanvraag.

De Rechtbank acht het weliswaar begrijpelijk dat zowel de aanvraag tot machtiging als de machtiging zelf aan voorafgaande tegenspraak worden onttrokken. Zulks neemt evenwel niet weg dat voldoende garanties moeten worden geboden om de voormelde grondrechten minimaal te beschermen. Voor de visitatie van de maatschappelijke zetel lijkt het arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 een afdoend antwoord te bieden, aangezien daarin de krijtlijnen zijn uiteengezet voor de uitvoering van een visitatie van beroepslokalen. Voor de visitatie van de private woning van de bestuurders van de nv « X » acht de Rechtbank van eerste aanleg het noodzakelijk om de bovenvermelde prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De nv « X », eisende partij voor de verwijzende rechter, stelt vast dat de in het geding zijnde bepalingen aan de fiscale administratie het recht verlenen om over te gaan tot een visitatie van « particuliere woningen of bewoonde lokalen ». Dergelijke visitatie vormt een inmenging in het recht op de onschendbaarheid van de woning, die dienvolgens moet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 15 en 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.1.2. Volgens de nv « X » volgt uit de verwijzingsbeslissing duidelijk dat de voorschriften van de in het geding zijnde bepalingen niet werden nageleefd. Zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, werd de machtiging tot visitatie immers automatisch verleend. Voorts gaf de fiscale administratie in haar aanvraag tot machtiging aan dat zij beoogde informatie te zoeken in de private woning van de bestuurders van de betrokken vennootschap, terwijl de in het geding zijnde bepalingen vereisen dat er vermoedens zijn dat er in de private woning « fiscaal relevante activiteiten worden ontwikkeld ». In zoverre aldus de bij wet vastgestelde voorschriften voor een visitatie niet werden nageleefd, zijn de in de prejudiciële vraag aangehaalde grondrechten geschonden. Die omstandigheid maakt bovendien ook een schending uit van de vereiste proportionaliteit tussen de inbreuk en het nagestreefde doel. De wetgever merkte in de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen nochtans op dat een fiscale visitatie in een private woonst zeer uitzonderlijk behoort te zijn. De nv « X » stelt voorts dat de wetgever in andere aangelegenheden de voorafgaande beoordeling van een aanvraag tot machtiging van een visitatie heeft onttrokken aan de politierechter en dit heeft toegekend aan de onderzoeksrechter, nu de politierechter niet de « geknipte magistratuur » zou zijn.

In het licht van het voorgaande vordert de nv « X » het Hof voor recht te zeggen dat de in het geding zijnde bepalingen de artikelen 15 en 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens schenden, « in die toepassing dan wel interpretatie dat het niet vereist is dat al de voorwaarden in de betreffende fiscale wetsartikelen werden nageleefd en/of dat de machtiging tot visitatie van de particuliere woningen of bewoonde lokalen automatisch mag worden verleend op eenvoudige, al dan niet gemotiveerde vraag van de fiscale Administratie en/of dat de machtiging tot visitatie van de particuliere woningen of bewoonde lokalen niet moet worden gemotiveerd door de politierechter zelf ».

A.1.3. Voorts stelt de nv « X » dat principieel weliswaar kan worden aangenomen dat het voorafgaand optreden van de politierechter, die de fiscale administratie machtigt om over te gaan tot visitatie van een private woning, een waarborg is tegen misbruik of willekeur. Het is dan echter wel vereist dat die rechter op een correcte manier beoordeelt of de hem voorgelegde vraag tot machtiging beantwoordt aan de voorwaarden opgesomd in de desbetreffende fiscale bepalingen. In onderhavig geval zou evenwel vaststaan dat die beoordeling van de politierechter zowel juridisch als feitelijk tekortschiet.

De in de prejudiciële vraag aangehaalde grondwets- en verdragsbepalingen vereisen dat de betrokkenen een daadwerkelijke en volledige juridictionele controle, zowel in feite als in rechte, verkrijgen van de regelmatigheid van de beslissing van de politierechter waarmee de toegang tot de bewoonde lokalen wordt toegestaan, alsook – in voorkomend geval – van al de maatregelen die op grond van de onregelmatige machtiging zijn genomen. Enkel door te voorzien in een dergelijke beroepsmogelijkheid kan aan de voorwaarde van evenredigheid worden voldaan. In de fiscale rechtspraak en rechtsleer zou evenwel onduidelijkheid bestaan omtrent de mogelijkheden tot verweer voor de betrokkenen en de omvang daarvan.

In het licht van het voorgaande verzoekt de nv « X » het Hof voor recht te zeggen dat de in het geding zijnde bepalingen de artikelen 15 en 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van hetzelfde Verdrag schenden, « in die toepassing dan wel interpretatie dat ze de (verwijzende) rechter niet toelaten om de aanvraag tot machtiging van de fiscale Administratie en/of de machtiging van de politierechter tot visitatie van een particuliere woning of bewoonde lokalen, met volle rechtsmacht te beoordelen, in feiten en in rechte », evenals « in die toepassing dan wel interpretatie dat ze de (verwijzende) rechter niet toelaten om de maatregelen die na dan wel op grond van de gebeurlijk onregelmatige machtiging van de politierechter (tot visitatie van een particuliere woning of bewoonde lokalen) zijn genomen, met volle rechtsmacht te beoordelen, in feiten en in rechte ».

A.2.1. De Ministerraad benadrukt dat de Bijzondere Belastinginspectie de beweegredenen voor de visitaties uitdrukkelijk heeft opgenomen in zijn aanvraag tot machtiging. De politierechter heeft die motivering in zijn beschikking tot machtiging overgenomen en, na de voorlegging van stukken en het horen van de Bijzondere Belastinginspectie, geoordeeld dat er voldoende vermoedens zijn dat de aanvraag tot machtiging gegrond is.

De verwijzende rechter gaat dan ook uit van een verkeerde lezing van de aanvraag tot machtiging en de beschikking van de politierechter. Hij heeft bovendien geen rekening gehouden met het feit dat de belastingplichtige, voorafgaand aan de gelegitimeerde inmenging in het privéleven van zijn gedelegeerde bestuurders, afdoende werd geïnformeerd.

A.2.2. De Ministerraad stelt dat de in het geding zijnde bepalingen geen voorwaarden opleggen waaraan de machtiging moet voldoen. Die bepalingen zouden evenwel in samenhang moeten worden gelezen met de andere bepalingen van het WIB 1992 die betrekking hebben op de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus, en moeten worden geïnterpreteerd in het licht van de bestaande rechtspraak.

Voorafgaand aan de visitatie treedt de politierechter op. De toestemming die hij verleent is specifiek : zij betreft een welbepaald onderzoek, beoogt een welbepaalde woning en geldt alleen voor de personen op wier naam de toestemming is verleend. Die procedure verloopt niet tegensprekelijk, omdat een visitatie nutteloos zou blijken indien de belastingplichtige vooraf geïnformeerd is en bezwarende bescheiden kan laten verdwijnen. Bij het verlenen van de machtiging moet het duidelijk zijn waarop de politierechter zich baseert om de machtiging te verlenen. Indien de motivatie van de administratie volstaat, kan hij zich ertoe beperken die over te nemen. Daarnaast beschikt de belastingplichtige over de mogelijkheid om achteraf, via een pretaxatiegeschil, de machtiging en het verloop van de visitatie te laten toetsen door de burgerlijke rechtbank, en hierover een tegensprekelijk debat te voeren. De machtiging tot visitatie maakt aldus het voorwerp uit van twee rechterlijke toetsingen, die een voldoende waarborg vormen voor de vrijwaring van de grondrechten.

A.2.3. De Ministerraad benadrukt voorts dat de feitenrechter steeds *in concreto* moet onderzoeken of een machtiging voldoende gemotiveerd is. Dat is het geval wanneer men zich voldoende rekenschap kan geven van de elementen waarop de voorgenomen beslissing berust en in de gelegenheid is die te weerleggen. Men zou van de administratie niet kunnen verwachten dat zij reeds omstandig de bewijzen van fiscale fraude in haar aanvraag tot machtiging opneemt. In dat geval zou een bijkomend onderzoek of een visitatie immers niet meer noodzakelijk zijn. Volgens het Hof van Cassatie zou de afdoende motivering kunnen worden afgeleid uit het lezen van de vermeldingen in de aanvraag tot machtiging in samenhang met de vermeldingen in de machtiging zelf.

In onderhavig geval verwijst de machtiging naar de aanvraag tot visitatie, waarvan de belastingplichtige kennis heeft genomen in het kader van de openbaarheid van bestuur. Gelijktijdig met de afgifte van de machtiging tot visitatie, werd de betrokkene in kennis gesteld van alle aanwijzingen van fraude die de administratie ten aanzien van hem had vastgesteld, en die volgens de politierechter als verantwoording dienen om een machtiging af te leveren. De betrokkene heeft aldus kennisgenomen van alle elementen waarnaar de politierechter in zijn machtiging verwijst, en heeft uitgebreid verweer kunnen voeren tegen de visitatie. De verwijzende rechter meent derhalve ten onrechte dat de aanvraag en de machtiging niet gemotiveerd zijn. Hij stelt voorts ten onrechte dat de politierechter de Bijzondere Belastinginspectie niet heeft gehoord over de concrete feiten, nu de machtiging verwijst naar de mondelinge toelichting die ter zake is verstrekt.

A.2.4. Wat de toetsing van de in het geding zijnde bepalingen aan artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens betreft, stelt de Ministerraad dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het kader van visitaties door mededingingsautoriteiten meermaals heeft geoordeeld dat een visitatie geen voorafgaandelijke rechterlijke machtiging vereist. In dat geval is een daadwerkelijke controle door de rechter achteraf vereist. Die moet *in concreto* oordelen over de proportionaliteit van de visitatie, rekening houdend met de opportuniteit, de duur en de omvang van de visitatie. Bij zijn arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 heeft het Hof reeds bevestigd dat er in de Belgische rechtsorde een daadwerkelijke rechterlijke controle achteraf voorzien is.

A.2.5. De Ministerraad besluit dat, in die zin geïnterpreteerd dat zij de politierechter niet vrijstellen van de verplichting om de machtiging tot visitatie zo te motiveren dat de belastingplichtige kennis kan nemen van alle elementen en afwegingen die tot de machtiging hebben geleid en de door hem bepaalde modaliteiten, zodat een tegensprekelijke procedure met effectieve rechterlijke controle en respect voor de rechten van verdediging mogelijk is, de in het geding zijnde bepalingen 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. Hij benadrukt nogmaals dat het evenwel niet noodzakelijk is dat de machtiging alle feitelijke elementen van de aanvraag herhaalt, wanneer de belastingplichtige samen met de machtiging in kennis wordt gesteld van de feitelijke elementen die aanleiding hebben gegeven tot het verlenen van de machtiging en waarnaar in die machtiging wordt verwezen.

A.3.1. De nv « X » stelt vast dat de Ministerraad de juistheid van de verwijzingsbeslissing betwist, daar waar hij stelt dat de politierechter de fiscale administratie wel degelijk heeft gehoord en zich wel degelijk op stukken heeft gebaseerd om de machtiging tot visitatie te verlenen. Het Hof zou evenwel gebonden zijn door de hypothese zoals die is beschreven in de verwijzingsbeslissing.

In zoverre er bij het Hof toch twijfel zou bestaan inzake de juistheid van de verwijzingsbeslissing, vordert de nv « X » dat het Hof onderzoeksmaatregelen zou bevelen om de door de Ministerraad aangevoerde feiten te onderzoeken.

A.3.2. Voorts merkt de nv « X » op dat de Ministerraad in zijn memorie volledig voorbij gaat aan de wettelijke voorwaarden voor de visitatie van een privéwoning, evenals aan het feit dat die voorwaarden niet werden nageleefd door de fiscale administratie en dat de politierechter evenmin aandacht heeft besteed aan die voorwaarden.

De nv « X » stelt vast dat de Ministerraad de noodzaak van een controle *a posteriori* van de visitatie erkent. Anders dan de Ministerraad laat uitschijnen, zou hierover binnen de fiscale rechtsleer en rechtspraak geen eensgezindheid bestaan. Het is net die onduidelijkheid over de rechtspositie van de betrokkenen en over de vraag of de verleende machtiging van de politierechter op zich door de rechter kan worden beoordeeld, die een tekort uitmaakt in de rechtsbescherming en in strijd is met de artikelen 15 en 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van hetzelfde Verdrag.

A.3.3. De nv « X » herhaalt dat de grondrechten van de betrokkenen slechts gevrijwaard zijn als de betrokkenen een daadwerkelijke jurisdictionele controle, zowel in feite als in rechte, kunnen verkrijgen van de beslissing van de politierechter waarmee de toegang tot de bewoonde lokalen wordt toegestaan, alsook van de maatregelen die op grond van de onregelmatige machtiging zijn genomen. Die daadwerkelijke jurisdictionele controle betreft meer dan het ter beschikking zijn van alle mogelijke informatie in het dossier om een controle *a posteriori* mogelijk te maken. Ze moet ook effectief bestaan, wat in de Belgische rechtsorde minstens niet duidelijk is. De vraag rijst meer algemeen naar de afwezigheid van een wettelijke regeling die de rechter ten gronde de bevoegdheid toekent om dat toezicht op de beslissing van de politierechter uit te oefenen.

In ieder geval zou een verleende machtiging tot visitatie vanwege de politierechter de fiscale administratie niet toestaan om dwang uit te oefenen op de betrokkenen. De krijtlijnen, zoals die welke voor de visitatie van een beroepslokaal zijn uiteengezet door het Hof in zijn arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017, gelden eveneens voor de visitatie van een privéwoning.

A.4. De Ministerraad benadrukt dat het aan de feitenrechter toekomt om op basis van alle feiten in het kader van zijn daadwerkelijke jurisdictionele controle te beoordelen of een machtiging door de politierechter voldoet aan de wettelijke waarborgen. In zoverre dat niet het geval is, volstaat het de huisvisitatie ongeldig te verklaren en is een prejudiciële vraag overbodig. Een eenmalige onvoldoende motivering van een beschikking door een politierechter volstaat niet om te besluiten dat artikel 319 van het WIB 1992 of artikel 63 van het WBTW de Grondwet schenden.

De Ministerraad merkt vervolgens op dat de nv « X » bijkomende vragen aan het Hof voorlegt waarin vermeende schendingen worden aangevoerd die niet het voorwerp uitmaken van de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag. Die vraag is beperkt tot de vraag in welke mate de machtiging van de politierechter gemotiveerd moet zijn. De bijkomende prejudiciële vragen zouden bijgevolg onontvankelijk zijn.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 319, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en artikel 63, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : WBTW).

### 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, werkhuizen, 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 produktie- 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. Overeenkomstig het derde lid van diezelfde bepaling hebben die ambtenaren eveneens toegang tot particuliere woningen en bewoonde lokalen, zij het dat daarvoor een machtiging van de politierechter vereist is.

Artikel 319 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 soortgelijke onderzoeksbevoegdheid toe. Ook krachtens die bepaling is de visitatie van beroepslokalen niet aan een rechterlijke machtiging onderworpen (eerste lid), terwijl voor de visitatie van private woningen en bewoonde lokalen wel een machtiging van de politierechter vereist is (tweede lid).

Bij artikel 11 van de wet van 19 mei 2010 houdende fiscale en diverse bepalingen werd artikel 319 van het WIB 1992 gewijzigd om de onderzoeksbevoegdheden waarin die bepaling voorziet 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 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. Bij zijn arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 heeft het Hof uitspraak gedaan over de fiscale visitatie van beroepslokalen, zoals geregeld in artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 en in artikel 63, eerste lid, van het WBTW. Het heeft met name vastgesteld dat die bepalingen aan de bevoegde ambtenaren bij een fiscale visitatie geen algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt recht van vrije toegang tot de beroepslokalen verlenen. Zij vermelden immers de personen die ertoe gehouden zijn de belastingadministratie vrije toegang tot beroepslokalen te verlenen. Zij preciseren voorts waar, wanneer en door wie de visitatie kan worden uitgevoerd en wat het voorwerp ervan is. Rekening houdend met hetgeen is vermeld in B.9 tot B.15 van dat arrest, besluit het Hof dat de fiscale visitatie van beroepslokalen in het kader van 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.3.2. De voorliggende prejudiciële vraag heeft betrekking op de fiscale visitatie van private woningen en bewoonde lokalen, die krachtens artikel 319, tweede lid, van het WIB 1992 en artikel 63, derde lid, van het WBTW aan een voorafgaande machtiging van de politierechter is onderworpen.

B.4.1. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of die bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, « in de zin dat een door enkele verwijzing naar een niet minimaal aan de hand van concrete feiten onderbouwde aanvraag, verleende machtiging van de (Politie)rechter geen dan toch minstens geen eigen motivering bevat tot visitatie in particuliere woningen of bewoonde lokalen ».

B.4.2. In zoverre daarbij aan het Hof een vraag wordt gesteld over de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen op het bodemgeschil, en meer in het bijzonder over het feit of de voor de verwijzende rechter bestreden machtiging van de politierechter een afdoende motivering bevat, behoort de vraag niet tot de bevoegdheid van het Hof.

B.4.3. Uit de verwijzingsbeslissing en de motivering ervan blijkt dat de prejudiciële vraag zo kan worden begrepen dat het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen 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, in die interpretatie volgens welke de toelating door de politierechter niet dient te worden gemotiveerd.

Het Hof beantwoordt de prejudiciële vraag in die zin.

B.5.1. 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 privéleven 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.5.2. 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.6. 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 particuliere woningen en bewoonde lokalen, wat een inmenging vormt in het recht op de onschendbaarheid van de woning. Bijgevolg dient de fiscale visitatie te voldoen aan de in B.5.2 vermelde vereisten.

B.7. De fiscale visitatie zoals geregeld door artikel 319 van het WIB 1992 en door artikel 63 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, lid 2, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.8. Zoals het Hof bij zijn arrest nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 heeft geoordeeld en in B.3.1 in herinnering is gebracht, zijn de in het geding zijnde bepalingen - rekening houdend met wat in het bijzonder is vermeld in B.10.2 en B.11.3 van dat arrest – voldoende duidelijk opdat de rechtsonderhorige kan weten waaraan hij zich moet verwachten. Zij voldoen aldus aan de vereiste van voorzienbaarheid bedoeld in artikel 8, lid 2, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.9.1. 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.9.2. Het voorafgaande optreden van een onafhankelijke en onpartijdige magistraat vormt een belangrijke waarborg tegen het gevaar voor misbruik of willekeur. De politierechter beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid om te bepalen of de hem voorgelegde omstandigheden een aantasting van het grondwettelijk beginsel van de onschendbaarheid van de woning verantwoorden. De toestemming die hij verleent, is specifiek. Zij betreft een welbepaald onderzoek, beoogt een welbepaalde woning en geldt alleen voor de personen op wier naam de toestemming is verleend.

B.9.3. De rechtbank van eerste aanleg neemt kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet (artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek). Tijdens die 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.9.4. De effectieve rechterlijke controle van de machtiging tot visitatie en de concrete uitoefening van de rechten van verdediging zouden evenwel op onevenredige wijze worden belemmerd wanneer de afweging van de in het geding zijnde belangen door de politierechter en de door hem bepaalde modaliteiten, vermeld in B.9.2, niet in de redengeving van de machtiging zouden worden opgenomen.

B.9.5. In de interpretatie van artikel 319, tweede lid, van het WIB 1992 en artikel 63, derde lid, van het WBTW volgens welke de door de politierechter verleende toestemming niet dient te worden gemotiveerd, is er geen effectieve rechterlijke controle van de regelmatigheid van een fiscale visitatie en het verkregen bewijs mogelijk.

Aldus gaat de fiscale visitatie inzake de inkomstenbelastingen en de belasting over de toegevoegde waarde niet gepaard met voldoende waarborgen tegen misbruik. Derhalve voldoen de in het geding zijnde bepalingen niet aan de vereisten van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en zijn zij in strijd met de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met die verdragsbepaling.

In die interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

B.9.6. De in het geding zijnde bepalingen kunnen evenwel anders worden geïnterpreteerd, in die zin dat zij de politierechter niet vrijstellen van de verplichting om de machtiging tot visitatie uitdrukkelijk te motiveren.

Aldus dient de machtiging tot visitatie, die door haar aard enkel betrekking kan hebben op controles betreffende de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde en bijgevolg steeds een beperkt karakter heeft, te vermelden in het kader van welk onderzoek, voor welke woning en aan welke personen ze wordt verleend, evenals – zij het op een wijze die beknopt mag zijn – de reden waarom ze noodzakelijk is (zie in die zin, inzake een soortgelijke bepaling van de algemene wet inzake douane en accijnzen, Cass., 27 maart 2012, P.11.1701.N).

Het kan worden aanvaard dat de politierechter de machtiging tot visitatie motiveert door verwijzing naar en overname van de vermeldingen in de aanvraag tot machtiging of de bijgevoegde stukken. Die vermeldingen en stukken dienen in dat geval evenwel aan tegenspraak te worden onderworpen ter gelegenheid van de rechterlijke controle van de regelmatigheid van de fiscale visitatie door de rechtbank van eerste aanleg, behoudens wanneer daardoor een ander grondrecht of beginsel op onevenredige wijze zou worden uitgehold.

In die interpretatie is er een billijk evenwicht voorhanden 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.

In die interpretatie dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 319, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 63, derde lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in die zin geïnterpreteerd dat de door de politierechter verleende toestemming niet dient te worden gemotiveerd, schenden de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

- Dezelfde bepalingen, in die zin geïnterpreteerd dat zij de politierechter niet vrijstellen van de verplichting om de machtiging tot visitatie uitdrukkelijk te motiveren, schenden niet de artikelen 15 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 27 juni 2019.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

A. Alen