

---

# BBI OP BEZOEK

---

Henri Vandebergh en Annemiek Lewandowski

Jubel.be, 30 september 2019.

Stel u voor, op een bedrijf in België, staan plots 10 à 15 personen voor de deur, 's morgens, misschien nog voordat de deuren van het bedrijf opengaan. Ze wensen toegang tot het bedrijf en ze stellen zich voor als leden van de Bijzondere Belasting Inspectie, afdeling van het ministerie van Financiën.

Zonder verdere bemoeienissen verspreiden ze zich over het bedrijf en beginnen op diverse plaatsen vragen te stellen, bestanden van computers te kopiëren, enz. Na het verzamelen van heel wat informatie en zonder verdere uitleg vertrekken ze terug.

Dergelijk onaangekondigd bezoek van 10 à 15 leden van de BBI zal wellicht intimiderend overkomen. Denk maar eens aan de receptioniste die plots 15 personen voor haar ziet verschijnen, die verklaren dat zij van de BBI zijn en van alles komen onderzoeken.

De vraag is of deze personen dat mogen doen. Zijn zij hiertoe bevoegd? Hoe moet het bedrijf zich in die omstandigheden gedragen? Wat zijn de verplichtingen van de onderneming en wat zijn haar rechten? Kan de onthaalmedewerker van uw firma zonder uw medeweten op rechtsgeldige wijze toegang verlenen aan de ambtenaren van de BBI? Op deze vragen gaan we hierna verder in.

Het **fiscaal visitatierecht** van de Fiscus heeft de laatste jaren al veel stof doen opwaaien, in het bijzonder het feit dat een fiscale visitatie vergeleken wordt met een strafrechtelijke huiszoeking, bevolen door de Onderzoeksrechter. We merken onmiddellijk op dat de BBI geen huiszoekingsrecht heeft en niet de bevoegdheden heeft waarover een Onderzoeksrechter beschikt. Het gaat om twee duidelijk verschillende situaties en personen met bevoegdheden die totaal van elkaar verschillen.

#### A. DE BEVOEGDHEDEN VAN DE BBI

Dat de BBI onaangekondigd op bezoek komt, is bij wet niet verboden. De wet voorziet in tegendeel dat de belastingdiensten zich altijd onaangekondigd op een bedrijf mogen aanmelden met het oog op een belastingcontrole. Zij moeten ook niet meedelen waarom zij op controle komen en wat het specifieke doel van de controle is.

Wanneer de BBI op bezoek komt, mogen we er echter wel van uitgaan dat men fraude op het spoor is. De BBI is een dienst die zich bijna alleen bezighoudt met het onderzoeken van mogelijke fraude. We kunnen er dus van uitgaan dat wanneer de BBI op bezoek komt, men vermoedens of aanwijzingen zal hebben van fraude en men die verder wil onderzoeken. Wat die aanwijzingen dan zijn, zal niet bekend zijn. De BBI hoeft dit niet mee te delen. Zij mag dit doen, maar in de regel zal zij dit niet doen. We weten dan ook niet hoe sterk de vermoedens van fraude zijn en het kan gebeuren dat de BBI na haar onderzoek moet vaststellen dat de aanwijzingen of vermoedens van fraude niet kunnen bewezen worden en het onderzoek onverrichterzake afgesloten wordt.

Dat zal echter niet de algemene regel zijn. We mogen ervan uitgaan dat de BBI in principe deugdelijke vermoedens van fraude zal hebben.

De BBI gebruikt haar bevoegdheden op een andere manier dan de gewone belastingcontroleurs. De leden van de BBI hebben echter geen andere bevoegdheden hebben dan de gewone belasting- en btw-controleurs die met enkele jaren tussenpauze een gewone fiscale controle komen uitoefenen. Alle ambtenaren hebben dezelfde bevoegdheden. Alleen gebruiken ze deze niet allemaal op dezelfde manier en sommige diensten interpreteren hun bevoegdheden wel wat ruimer dan andere diensten.

De bevoegdheden die de administratie heeft, moeten strikt uitgelegd worden en zijn doelgebonden. De administratie heeft alleen die bevoegdheden die de wet uitdrukkelijk verleent. Wat niet uitdrukkelijk wordt toegestaan, is verboden. De controleambtenaren beschikken dan ook enkel over die bevoegdheden die de formele wetgever hen expliciet heeft toegekend<sup>1</sup>.

De bevoegdheden ter zake worden verleend in de artikelen 61 jo. 60 en 63 WBTW en de artikelen 315, 315bis en 319 WIB92.

## **1. De voorleggingsplicht van de belastingplichtige**

De eerste bevoegdheid wordt omschreven in de artikelen 315 jo. 315bis WIB92 en artikel 61 WBTW.<sup>2</sup>

Zowel inzake inkomstenbelastingen, als inzake btw bestaat er een voorleggingsplicht in hoofde van de belastingplichtige.

Overeenkomstig artikel 315 WIB92 moet iedere belastingplichtige op verzoek, zonder verplaatsing, aan de administratie de boeken en stukken voorleggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen. Dit zijn onder andere de boekhouding, de registers van de aandelen op naam, als ook de aanwezigheidslijsten van de algemene vergaderingen,... Dit zijn alle wettelijk verplichte boekhoudkundige stukken, maar ook alle stukken in verband met de beroepswerkzaamheid. Dit zijn bv. ook alle stukken en gegevens die een licht werpen op de organisatie en de structuur van de onderneming en op de wijze waarop de boekhouding wordt gevoerd<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> H. DUBOIS, "Vijf regels van fiscaal onderzoek. Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere administraties of instanties", *TFR* 1988, afl. 81-82, 277; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblio, 2011, 65, nr. 43 en P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 9, nr. 9; dit alles werd ook reeds expliciet bevestigd door het Hof van Cassatie in het arrest van 9 januari 1936, *Rec.gén.enr.not* 1937, nr. 17.711, 112, noot T. TILQUIN, *TFR* nr. 453-454, 15.

<sup>2</sup> C. BUYSSE, "Fiscus mag geen gewoonte maken van het bijhouden van boeken", *Fiscoloog* 1396, 1.

<sup>3</sup> Antwerpen 2 januari 2001, *Fiscoloog*, 785, 12.

Naast de originele papieren documenten, moet de belastingplichtige kopieën van de geïnformateerde documenten kunnen voorleggen, wanneer hij beroep doet op een informaticasysteem of elk ander elektronisch apparaat om de boeken en bescheiden waarvan de voorlegging is voorgeschreven, te bewaren (art. 315bis WIB92).

De boeken en bescheiden aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten kan worden vastgesteld, moeten ter beschikking van de administratie worden bewaard in de kantoorgebouwen of een privélokaal van de belastingplichtige waar die boeken en bescheiden werden gehouden, opgesteld of toegezonden, tot het verstrijken van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk.

In een arrest van 25 maart 1969 heeft het Hof van Cassatie echter geoordeeld dat het feit dat bepaalde documenten slechts gedurende een bepaalde periode bewaard moeten worden, niet meebrengt dat de boekhouding na die periode als bewijskrachtig moet beschouwd worden<sup>4</sup>. Aangezien de administratie in sommige gevallen nog een aanslag zal kunnen vestigen na het verstrijken van deze termijn van zeven jaar, bv. wanneer uit een rechtsvordering blijkt dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven, zou het aangewezen kunnen zijn om de stukken in verband met de beroepswerkzaamheid gedurende een langere periode te bewaren.

Op het vlak van de btw moeten kopieën van uitgereikte facturen, ontvangen facturen, de boeken,... met name alle documenten die krachtens de btw-wetgeving moeten worden bewaard overeenkomstig artikel 60 WBTW, op ieder verzoek van de administratie, zonder verplaatsing, kunnen worden voorgelegd door de belastingplichtige (art. 61 WBTW). Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn in het kader van artikel 60 WBTW verplicht om alle boeken en stukken met betrekking tot de uitgeoefende werkzaamheid te bewaren. Hieronder vallen onder andere handelsboeken, boekingsstukken, contracten, bestellingen, stukken met betrekking tot de verzending, afgifte en levering van goederen, rekeninguittreksels,...

Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 18 januari 2013 geoordeeld dat ook een reservatieboekje van een restauranthouder hieronder valt<sup>5</sup>.

Net zoals inzake inkomstenbelastingen het geval is, kan de btw-administratie de belastingplichtige verzoeken om op hun uitrusting kopie te maken van deze informaticagegevens.

Ook deze documenten moeten gedurende zeven jaren bewaard worden. Aangezien de onderzoekstermijnen inzake btw samenvallen met deze bewaringstermijn, zou het niet

---

<sup>4</sup> Cass. 25 maart 1969, *Arr.Cass.* 1969, 700; *RW* 1969-1970, 259..

<sup>5</sup> Cass. 18 januari 2013, *Fiscoloog*, 1352, 11.

bewaren van documenten na deze termijn op het vlak van de btw geen problemen mogen opleveren.

Zeer belangrijk is dat de fiscus om voorlegging moet vragen. Dit staat een beetje haaks op een andere bevoegdheid van de fiscale administratie, nl. het visitatierecht, die zegt dat de administratie altijd het recht heeft om te controleren welke stukken zich in het bedrijf bevinden, deze te controleren en de betrouwbaarheid van computerbestanden te controleren. Dat betekent dat de fiscale administratie wel een zeker zoekrecht zou hebben, wat in schril contrast is met de eerste bevoegdheid dat men om voorlegging van stukken moet vragen (*cf. infra*).

## **2. Het retentierecht**

Onder bepaalde voorwaarden mogen deze stukken behouden worden in het kader van een btw-controle, namelijk wanneer de administratie meent dat de stukken de verschuldigheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen (art. 61, §2 WBTW). Dit zijn dan de stukken die men wettelijk verplicht is te bewaren overeenkomstig artikel 60 WBTW. Het gaat om de boeken en stukken die men wettelijk verplicht is te houden plus om – zeer algemeen gesteld – alle andere boeken en stukken m.b.t. de uitgeoefende werkzaamheid die men heeft.

Inzake inkomstenbelastingen bestaat een gelijkaardige regeling, telkens wanneer de fiscus meent dat de documenten nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen (art. 315ter WIB92).

De ambtenaren kunnen echter geen boeken meenemen die nog niet zijn afgesloten. Dit heeft dan betrekking op papieren stukken van de boekhouding.

De belastingplichtige kan anderzijds verzocht worden van informaticadragers een kopie te maken op de uitrusting van de administratie (art. 315bis WIB92). Dit geldt wel voor de niet afgesloten boeken die op elektronische wijze worden bewaard<sup>6</sup>.

Wanneer de fiscus gebruik maakt van het retentierecht, moet zij een proces-verbaal van retentie afleveren aan de belastingplichtige, dat binnen de vijf werkdagen volgend op de retentie aan de belastingplichtige moet worden uitgereikt (art. 61, §2 WBTW, artikel 315ter WIB 92). U kan best op het moment van afgifte van de documenten al een soort van ontvangstbewijs vragen aan de ambtenaren van de administratie.

De meegenomen documenten moeten minstens terug worden bezorgd aan de belastingplichtige op het ogenblik dat hij kennis krijgt van de bevindingen die uit de boeken

---

<sup>6</sup> Circulaire AAFisc. Nr. 26/2014 (nr. Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) van 27 juni 2014.

en bescheiden gebleken zijn (bv. een bericht van wijziging inzake inkomstenbelastingen of een regularisatieopgave inzake btw)<sup>7</sup>. Hier wordt dikwijls tegen gezondigd.

### **3. De verplichte vrije toegang tot de beroepslokalen: de visitatie**

De tweede bevoegdheid staat los van de eerste en wordt omschreven in de artikelen 63 WBTW en 319 WIB92.

Op basis van artikel 319 WIB92 en artikel 63 WBTW moet iedere belastingplichtige de ambtenaren van de administratie die belast zijn met de vestiging van de belastingen en die voorzien zijn van hun aanstellingsbewijs, **vrije toegang verlenen** tot de beroepslokalen tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend (kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen, magazijnen, bergplaatsen, garages of terreinen), met het oog op het verrichten van controles betreffende de inkomstenbelastingen en de btw. De toegang moet worden verleend om na te gaan welke boeken en stukken er zich bevinden en om deze te controleren en om de betrouwbaarheid van 'computerbestanden' te controleren, teneinde de aard en de belangrijkheid van de werkzaamheden vast te stellen, de voorraden na te kijken, met inbegrip van de productie- en vervoermiddelen.

De belastingplichtige moet toegang verlenen. De administratie mag alleen toegang vragen gedurende de uren dat er gewerkt wordt.

De belastingplichtige of zijn gemachtigde heeft aldus de verplichting om de BBI vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen en dit gedurende de uren dat er werkzaamheden worden uitgeoefend. Dat betekent dat dit ook 's nachts kan zijn, indien er in het bedrijf 's nachts activiteiten zouden zijn.

#### ***a. Alleen documenten m.b.t. de uitgeoefende werkzaamheid***

De belastingdiensten hebben in het kader van de fiscale visitatie recht op inzage van alle documenten die betrekking hebben op de uitgeoefende beroepswerkzaamheid. Dat zijn niet alleen documenten die men wettelijk verplicht is te houden, maar in feite alles wat men heeft of kan en zal hebben m.b.t. de uitgeoefende werkzaamheid. Dat is een zeer ruime omschrijving van wat men aan de BBI moet tonen. Hierbij weze wel opgemerkt dat privégegevens niet moeten voorgelegd worden, noch andere documenten die niets met de uitgeoefende werkzaamheid te maken hebben.

In de praktijk echter, vooral wanneer men PC's zal aftappen, zal men de ganse PC aftappen, zonder daarbij enig onderscheid te maken, ervan uitgaande dat men mag vermoeden dat binnen een bedrijf alles op het bedrijf betrekking heeft en er geen privégegevens aanwezig zijn.

---

<sup>7</sup> Circulaire AAFisc. Nr. 26/2014 (nr. Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) van 27 juni 2014.

Dat is natuurlijk niet correct. We weten allen dat op een bedrijf heel wat privégegevens van het personeel in de PC's opgeslagen zijn, die met het bedrijf zelf niets te maken hebben. Deze gegevens mag de belastingdienst dus niet meenemen.

**b. Geen uitbreiding ter plaatse naar andere belastingplichtigen**

Wanneer de belastingdiensten een visitatie uitvoeren bij vennootschap A, mogen zij niet tijdens deze lopende visitatie beslissen om ook de boekhouding van vennootschap B te onderzoeken, wanneer zij vaststellen dat in het bedrijf van vennootschap A, ook de boekhouding van vennootschap B bewaard wordt.

Volgens het hof van beroep te Brussel vormt de visitatie door de belastingambtenaren immers een inmenging in het recht op de eerbiediging van het privéleven. In casu hadden de ambtenaren meegedeeld te handelen in het kader van de btw-controle van vennootschap A. De werknemer van vennootschap A had hen meegedeeld in welk kantoor de administratie de boekhoudkundige stukken van vennootschap A kon terugvinden. Eens aangekomen in het betreffende kantoor, troffen de ambtenaren daar ook de boekhoudkundige stukken van vennootschap B aan. Deze stukken werden door de administratie meegenomen en toegevoegd aan het btw-dossier van vennootschap B. Op basis van deze stukken werd een aanvullende aanslag gevestigd in hoofde van de zaakvoerder van vennootschap B voor bezoldigingen, die niet werden aangegeven in de personenbelasting.

Deze aanslag werd betwist door de zaakvoerder, aangezien de stukken waarop de administratie zich gebaseerd had, verkregen werden op onrechtmatige wijze.

Het hof van beroep te Brussel verwijst naar rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, waarin gesteld wordt dat de artikelen 63 WBTW en 319 WIB 1992 voldoende duidelijk zijn, opdat de rechtsonderhorige kan weten waaraan hij zich moet verwachten (criterium van voorzienbaarheid), zodat er sprake is van een gerechtvaardigde inmenging in het recht op de eerbiediging van het privéleven, indien deze bepalingen worden nageleefd (*cf. infra*, GwH 12 oktober 2017). Volgens het hof van beroep te Brussel zijn de ambtenaren naar het kantoor gegaan met het doel de boekhoudkundige stukken van vennootschap A te onderzoeken. Zij konden niet tevens de boeken van vennootschap B onderzoeken, aangezien dit niet voldoet aan de voorwaarde inzake de voorzienbaarheid van de visitatie. Zij konden enkel gebruik maken van hun visitatierecht om vennootschap A te controleren.

De stukken werden aldus op onrechtmatige wijze verkregen. Volgens het hof kon de administratie zich niet op artikel 61 WBTW, zijnde het boekenonderzoek, beroepen (*cf. supra*). Iedere belastingplichtige moet op verzoek van de administratie de boeken, facturen,... voorleggen zonder verplaatsing, teneinde de juiste heffing van de belasting te kunnen nagaan. Deze bepaling verleent aan de ambtenaren echter geen vrije toegang op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, zodat de ambtenaren zich niet op deze bepaling konden beroepen.

De aanslag in hoofde van de zaakvoerder werd aldus vernietigd, aangezien de bewijzen op onrechtmatige wijze werden verkregen<sup>8</sup>

### **c. Actief zoekrecht van de BBI?**

Het **Hof van Cassatie** heeft bij een arrest van 16 december 2003 geoordeeld dat artikel 63 WBTW de ambtenaren van de administratie het recht geeft om na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimte waar de activiteit wordt uitgeoefend, als ook 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<sup>9</sup>. Met deze controversiële uitspraak heeft het Hof van Cassatie de administratie in feite een **actief zoekrecht** gegeven **inzake btw** (het is pas in 2010 dat dezelfde onderzoeksbevoegdheden van art. 63 WBTW werden ingevoerd in art. 319 WIB 92 met betrekking tot de inkomstenbelastingen).

De **fiscus** neemt bij dergelijke huisvisitaties dan ook de houding aan dat zij een **onvoorwaardelijk en onbeperkt recht op vrije toegang tot de bedrijfslokalen** van de belastingplichtige heeft, zonder dat de belastingplichtige hiervoor de toestemming moet geven, als ook dat haar ambtenaren de beroepslokalen mogen doorzoeken. Men is van oordeel dat de ambtenaren zelfs eigenhandig kasten mogen openen of computers mogen doorzoeken om de nodige informatie te verzamelen.

Opgemerkt moet worden dat de ambtenaren van de BBI geen dwang mogen uitoefenen en zich niet met dwang toegang mogen verschaffen tot de bedrijfslokalen. De BBI mag geen geweld gebruiken. Zou de belastingplichtige, de onderneming in kwestie, ervoor opteren om niet mee te werken aan het onderzoek van de BBI, de deuren en archieven gesloten te houden, de PC's dicht te houden, dan moet de BBI, net als elke andere fiscale ambtenaar, onverrichterzake terugkeren.

Het is de fiscale administratie in elk geval niet toegelaten om zelf kasten en kluisen te openen. De bevoegdheid van de fiscale administratie is dus geen echt huiszoekingsrecht zoals een Procureur des Konings of een Onderzoeksrechter wel heeft.

Dit blijkt uit recente rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Op 12 oktober 2017 (arrest nr. 116/2017) werd uitspraak gedaan door het Grondwettelijk Hof over de grenzen van de onderzoeksbevoegdheden waarover de ambtenaren van de belastingadministratie beschikken in het kader van dergelijke fiscale controle in de beroepslokalen van de belastingplichtige. Het Grondwettelijk Hof heeft met name vastgesteld dat de betreffende 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

---

<sup>8</sup> Brussel 14 mei 2019, A.R. 2014/AF/303, *Fisc.* 1621, 1.

<sup>9</sup> Cass. 16 december 2003, *TFR* 2004, afl. 260, 447, noot K. HEYRMAN.



visitatie kan worden uitgevoerd en wat het voorwerp ervan is. Het Grondwettelijk Hof gaat verder :

“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 voorafgaandelijke 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.

(...)

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.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 voorafgaand 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.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.

(...)”

Volgens het Grondwettelijk Hof mag de administratie niet zelf kasten en dergelijke openen en zelf actief zoeken. Ze moet de kasten laten openen door de belastingplichtige. De belastingplichtige moet zijn medewerking hierbij verlenen (overweging B.11.3 van het arrest van het Grondwettelijk Hof).

Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat de administratie haar onderzoeksmacht slechts kan aanwenden ter controle van de naleving van de wetgeving inzake de inkomstenbelastingen en de btw met het oog op het bepalen van het juiste bedrag van de verschuldigde belasting. Dit is volgens het Grondwettelijk Hof niet in strijd met de waarborgen die door de Grondwet aan de belastingplichtige worden geboden, in die mate dat het de administratie niet toegestaan is zich eigenmachtig toegang te verlenen tot de beroepslokalen van de belastingplichtige, en dat de ambtenaren van de administratie de kasten en kluisen niet zelf mogen openen.

Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat wanneer de wetgever dergelijke afdwingbaarheid van de toegang tot de beroepslokalen en de voorlegging van de boeken en bescheiden had beoogd, zonder de instemming van de belastingplichtige, hij daarin uitdrukkelijk had moeten voorzien, als ook de toepassingsvoorwaarden daartoe had moeten bepalen. Dit heeft de wetgever niet gedaan.

Verdergaand op het voormelde arrest van het Hof van Cassatie oordeelt het Grondwettelijk Hof dat de **belastingplichtige kan weigeren** om de kasten en kluisen te openen en de boeken voor te leggen.

De belastingplichtige riskeert dan wel een boete wegens niet medewerking. De belastingplichtige heeft namelijk wel een medewerkingsverplichting. Deze boete bedraagt 1.000 tot 2.000 euro.

Het is reeds meermaals voorgevallen dat bepaalde ondernemingen ervoor geopteerd hebben om niet mee te werken aan een onderzoek van de BBI en de deuren, kasten en PC's gesloten te houden. Zij hebben dan de boete betaald.

Wij kunnen aldus besluiten dat de fiscale huisvisitatie heel **verschillend is van de strafrechtelijke huiszoeking**. Bij een strafrechtelijke huiszoeking die door een onderzoeksrechter wordt bevolen, kan men de toegang tot het bedrijf niet weigeren en mag men zelf kasten en kluizen openen en doorzoeken.

De administratie beschikt slechts over een **administratieve onderzoeksbevoegdheid**, en zeker niet over een onvoorwaardelijk en onbeperkt recht tot huiszoeking. De ambtenaren van de administratie beschikken niet over deze gerechtelijke opsporingsbevoegdheden.

#### ***d. Gemachtigde moet toegang verlenen***

In principe is het ook de bedrijfsleider of de zaakvoerder die de belastingdiensten moet te woord staan<sup>10</sup>. Hij/zij kan een accountant of een personeelslid of een raadsman machtigen om de BBI of een andere belastingdienst te woord te staan, maar dat hoeft niet. Zou men in een situatie verzeild geraken dat geen gemachtigd persoon aanwezig is op het moment dat de BBI op bezoek komt, dan zal de BBI onverrichterzake moeten terugkeren. Een werknemer die niet bijzonder gemachtigd is om deze mensen te ontvangen en te woord te staan, mag deze mensen dan ook niet ontvangen en te woord staan en kan alleen maar zeggen dat de bevoegde persoon niet aanwezig is.

Als dan kasten en computers gesloten blijven omdat de gemachtigde persoon om de BBI toelating te geven of te begeleiden, niet aanwezig is, dan zal de BBI terug moeten keren.

In een zaak die werd voorgelegd aan het hof van beroep te Brussel werd aan de belastingplichtige twee maal een boete opgelegd wegens een inbreuk op artikel 319 WIB92. Op twee verschillende data boden de ambtenaren van de BBI zich onaangekondigd aan in de drankgelegenheden van de belastingplichtige met het verzoek om de voorraad aanwezig in de kelder te mogen opnemen. Zij werden er te woord gestaan door een dienstster die toegang weigerde te verlenen met de mededeling dat dit enkel mits toestemming van haar baas kon. Gelet op de frequente controles in het verleden had de zaakvoerder opdracht gegeven aan zijn personeel hem te contacteren en de ambtenaren te verzoeken te wachten tot zijn aanwezigheid. De dienstster kon de zaakvoerder evenwel niet bereiken op het moment van de controle. Bij de eerste weigering werd een administratieve boete van 625 euro opgelegd. Bij de tweede weigering op een later tijdstip werd een administratieve boete van 1.250 euro opgelegd. De rechtsvraag die zich in deze zaak rijst is of de belastingplichtige een overtreding heeft begaan doordat een dienstster in de drankgelegenheden, op instructie van haar baas, de

---

<sup>10</sup> J. BOSSUYT, "Hoog bezoek: de fiscale visitatie doorgelicht", *AFT* 2013, 8-9, 9

toegang tot een beroepslokaal, zijnde de kelder van de drankgelegenheid, heeft geweigerd aan de fiscale ambtenaren die zich onaangekondigd hadden aangemeld.

Het hof van beroep te Brussel oordeelt dat uit artikel 319 WIB92 niet volgt dat fiscale ambtenaren een *'recht'* zouden hebben om zichzelf toegang te verschaffen tot de gebouwen van de belastingplichtige. Volgens het Hof volgt uit deze bepaling evenmin dat de belastingplichtige zijn *'toestemming'* moet geven aan de ambtenaren om de beroepslokalen te betreden. In deze interpretatie zou dit immers betekenen dat de weigering de toestemming te verlenen niet gesanctioneerd zou kunnen worden. De vrije toegang tot beroepslokalen is niet afhankelijk van de toestemming van de belastingplichtige. De belastingplichtige is immers verplicht de vrije toegang te verlenen. Het Hof oordeelt verder dat deze verplichting enkel rust op de belastingplichtige die in de betrokken lokalen en plaatsen zijn werkzaamheid uitoefent en er voorraden en andere voorwerpen bezit, of op zijn gevolmachtigde. Wanneer het een rechtspersoon betreft, is dit de natuurlijke persoon die volgens de statuten de rechtspersoon tegenover derden kan verbinden. Het hof van beroep oordeelt vervolgens dat de fiscale ambtenaren zich voor de toegang niet kunnen wenden tot bedienden, aangestelden, partners of familieleden van de belastingplichtigen. Het feit dat de dienst in afwezigheid van haar baas, handelt in opdracht van haar baas, kan niet beschouwd worden als een stilzwijgende volmacht om toegang tot beroepslokalen te verlenen. Hieruit concludeert het hof van beroep dat de belastingplichtige geen overtreding heeft begaan van artikel 319 WIB92, doordat de dienst geen toegang heeft verleend tot de kelderverdieping, teneinde de voorraden te controleren. De boetes worden vernietigd<sup>11</sup>.

In een ander arrest van 16 november 2016 moest het hof van beroep te Brussel oordelen of een werknemer van de vennootschap rechtsgeldig bepaalde stukken kon meegeven met de administratie en een kopie kon maken van informaticadata op een externe harde schijf van de administratie ter gelegenheid van een onaangekondigde controle op het bedrijf. Het bedrijf stelde in casu dat dit niet kon en dat de navordering van de btw-administratie gesteund was op onrechtmatig verkregen bewijs. Enkel de vennootschap of een orgaan ervan, kon volgens de belastingplichtige toestemming geven tot deze handelingen. De bestuurder van de vennootschap kon zijn toestemming echter niet geven, aangezien hij aan het golfen was ten tijde van de controle. De rechtbank van eerste aanleg te Leuven gaf de belastingplichtige gelijk<sup>12</sup>. Het hof van beroep oordeelt hier anders over. Volgens het hof van beroep vereisen de artikelen 60 en 61 WBTW geenszins dat de vraag tot voorlegging en het verzoek tot digitale kopienamen moeten worden gericht aan de organen die bevoegd zijn om de vennootschap vennootschapsrechtelijk en verbintenisrechtelijk te verbinden. Volgens het Hof vereisen deze bepalingen wel dat de belastingplichtige zich zo organiseert dat hij aan deze vragen kan voldoen en dat de medewerking van de belastingplichtige afgeleid kan worden uit een andere

---

<sup>11</sup> Brussel 15 maart 2017, *TFR* 529, 762.

<sup>12</sup> Rb. Leuven 13 januari 2012, [Fiscoloog, nr. 1290, 13](#).

wijze van instemming, dan enkel door tussenkomst van een orgaan van de vennootschap, dat de vennootschap kan vertegenwoordigen.

Het hof van beroep oordeelt dat uit niets blijkt dat de werknemer geweigerd heeft mee te werken, omdat zij niet gemandateerd zou zijn, of omdat zij geen toelating had van haar werkgever om medewerking te verlenen. Volgens het hof van beroep blijkt ook niet uit enig arbeidsreglement dat het haar verboden was om medewerking te verlenen. Dit doet het hof van beroep besluiten dat de vennootschap X rechtsgeldig haar medewerking aan de controleverrichtingen heeft verleend en dat de stukken op rechtmatige wijze zijn bekomen.

Volgens het hof van beroep te Brussel zou de medewerking niet rechtsgeldig geweest zijn, wanneer de vennootschap zou kunnen aantonen dat het onmogelijk was om zich zo te organiseren dat een bestuurder of orgaan van de vennootschap aanwezig zou zijn geweest, of dat de interne procedure bij een controle niet zou nageleefd geweest zijn.

Uit het arrest van het hof van beroep blijkt dat het niet voldoende is om de werknemers contractueel of via een arbeidsreglement te verbieden om mee te werken aan controles van de administratie. Wel is het aangewezen deze medewerking in het kader van een interne procedure te organiseren en te bepalen wie in geval van een controle de administratie te woord zal staan en hoe deze persoon moet handelen<sup>13</sup>.

Dit arrest verschilt echter van het arrest van 15 maart 2017, in die zin dat de werknemer in het arrest van 16 november 2016 wel meegewerkt heeft met de administratie, terwijl de dienst in het arrest van 15 maart 2017 haar medewerking heeft geweigerd. Dit kan van belang zijn.

In een arrest van 25 januari 2019 heeft het Hof van Cassatie inmiddels het arrest van het Hof van Beroep van 16 november 2016 bevestigd:

“De appelrechters oordelen dat:

- in het thans voorliggend geval niet blijkt dat de bediende H, die door de fiscale ambtenaren werd verzocht om over te gaan tot digitale kopienamen van gegevens, heeft aangegeven niet gemandateerd te zijn geweest om ten behoeve van 'A' International nv te voldoen aan de verplichting tot voorlegging van boeken, stukken en gegevens;
- zij meegewerkt heeft aan en de noodzakelijke hulp heeft geboden bij het nemen van een kopie van digitale gegevens;
- het proces-verbaal van 2 april 2008, dat mede ondertekend werd door de bediende H, geen melding maakt van een weigering van dat personeelslid omdat het er niet voor

---

<sup>13</sup> J. VAN DYCK, “Kopienamen : toestemming werknemer, zonder medeweten bestuurder?”, *Fiscoloog* 1507, 1.

gemandateerd zou zijn, noch van een weigering van haar medewerking omdat het zou gaan om handelingen waarvoor zij arbeidsrechtelijk geen toelating had ze te stellen;

- niet wordt aangetoond dat enig arbeidsreglement de bediende zou hebben verboden die medewerking te verlenen.

4. De appelrechters, die aldus te kennen geven dat de ambtenaren redelijkerwijze ervan mochten uitgaan dat de bediende aan wie de voorlegging werd gevraagd daartoe bevoegd was, verantwoordend naar recht hun beslissing dat er geen schending van de artikelen 60 en 61 Btw-wetboek kan worden afgeleid uit het concreet verloop van de controleverrichtingen.

Het middel kan niet worden aangenomen.”

#### **4. Observatie**

In een recent arrest van 14 december 2018 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat fiscale ambtenaren vanop de openbare weg ongemerkt de beroepsactiviteiten van een belastingplichtige mogen observeren, evenals de beroepshandelingen die hij stelt met andere belastingplichtigen. Deze observaties mogen herhaaldelijk plaatsvinden<sup>14</sup>.

Dit is gebeurd in een dossier van een drankenhandelaar, die een enorme omzet realiseerde niet enkel in zijn buurt, maar ook buiten de regio waar hij zelf gevestigd was. Dit bleek te komen door het opzetten van een zwart circuit. In een periode van drie jaar tijd werden bij een heel aantal klanten van de drankenhandelaar vaststellingen verricht.

Niet alleen de drankenhandelaar werd op basis van deze vaststellingen strafrechtelijk vervolgd, maar ook de café-uitbaters kregen een aanslag opgelegd voor de winst uit de zwarte leveringen die zij van de drankenhandelaar hadden gekregen.

In toepassing van artikel 47sexies van het Wetboek van Strafvordering moet de uitdrukkelijke machtiging van de Procureur des Konings bekomen worden voor het uitvoeren van een observatie van meer dan vijf opeenvolgende dagen, of van meer dan vijf niet-opeenvolgende dagen gespreid over een periode van een maand, of een observatie waarbij technische hulpmiddelen worden aangewend. Deze machtiging is daarenboven aan strikte voorwaarden onderworpen<sup>15</sup>. De fiscale ambtenaren hadden geen dergelijke machtiging.

Het Hof van Cassatie oordeelt dat de regels van het Wetboek van Strafvordering niet van toepassing zijn op een administratieve observatie. De fiscale administratie kan volgens het Hof van Cassatie gebruik maken van bewijsmiddelen die voor iedereen ter beschikking staan, zoals het doen van materiële vaststellingen in openbare ruimten. Zo kan men van op de openbare weg ongemerkt de beroepsactiviteiten van een belastingplichtige observeren, met het oog op het bepalen van de belastingschuld. Volgens het Hof van Cassatie moet de feitenrechter de rechtmatigheid van dergelijke observatie beoordelen en moet deze nagaan of het recht op

---

<sup>14</sup> Cass. 14 december 2018, F.18.0093.N.

<sup>15</sup> [Fisc. Act. 2018, nr. 41, 2.](#)

het privéleven niet werd geschonden, rekening houdend met de plaats van waar die observaties worden uitgevoerd, het al dan niet systematisch of permanent karakter ervan, de context van de observaties en de redelijke privacy-verwachting van de betrokkenen. Dat de fiscus door eigen waarnemingen feitelijke gegevens inzamelt in de openbare ruimte met het oogmerk de waarachtigheid van bepaalde feiten te achterhalen om zo de correcte belasting te kunnen heffen, vormt volgens het Hof van Cassatie in beginsel geen inbreuk op het privéleven van de belastingplichtige. *In casu* hadden de ambtenaren niets anders gezien dat ook andere burgers niet hadden kunnen waarnemen. Het ging enkel om het in- en uitladen van drank en leeggoed. Deze vaststellingen werden vergeleken met de facturen voor dezelfde levering om de omvang van de zwarte leveringen te kunnen bepalen. Dit betreft bijgevolg zaken die niet tot de privésfeer behoren. Volgens het Hof van Cassatie is het recht op eerbiediging van het privéleven niet miskend en mag de fiscus dergelijke observatie doen<sup>16</sup>.

Ook in een dossier van een restauranthouder oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Brussel reeds in een vonnis van 13 april 2000 dat de administratie de activiteit van de belastingplichtige van buiten het restaurant mocht observeren, om na te gaan hoeveel klanten er binnen en buiten gingen. Op het einde vielen de ambtenaren het restaurant binnen en confronteerden zij de restauranthouder met hun vaststellingen, nl. dat er veel minder verbruikers stonden vermeld op de restaurantbonnetjes die werden uitgereikt, dan het aantal klanten dat die avond het restaurant had bezocht. Gelet op deze vaststellingen, mocht de administratie er volgens de rechtbank van uitgaan dat de restauranthouder te weinig restaurantbonnetjes heeft uitgereikt<sup>17</sup>.

In ene arrest van 14 mei 1996 oordeelde het hof van beroep te Antwerpen ook in deze zin. *In casu* had de administratie vastgesteld dat er meer zakken aardappelen geleverd werden bij een frituur, dan dat er zakken werden gefactureerd. Deze vaststellingen werden gebeurd van buitenaf met een verrekijker. Deze onverwachte controle is volgens het hof van beroep te Antwerpen toelaatbaar. Dit neemt echter niet weg dat de berekening van de administratie willekeurig kan zijn, aangezien de bedragen van de zwarte omzet niet ernstig werden onderzocht door de administratie. Men had de vaststellingen voor het betreffende jaar ook gebruikt om de belastingplichtige akkoorden voor eerdere jaren te laten ondertekenen. Om reden van willekeurigheid heeft het hof van beroep te Antwerpen de betreffende akkoorden in casu vernietigd.

## **5. Bezoek aan de privélokalen**

Tot nu toe hadden we het over de BBI die op bezoek komt in het bedrijf. De BBI kan evenwel ook op bezoek komen in privélokalen. De artikel 63 WBTW en 319 WIB92 verlenen ook toegang tot privélokalen tussen 5 uur en 21 uur, zij het mits machtiging van de politierechter.

---

<sup>16</sup> F. DESTERBECK, “De ene observatie is de andere niet”, *Fisc.Act.* 2019, nr. 2, 5-6.

<sup>17</sup> X., “Mag btw-administratie restauranthouder “observeren”?”, *Fiscoloog* 755, 8.

Ze geven alleen toegang tot lokalen waar gewerkt wordt of waarvan men vermoedt dat er gewerkt wordt. Om toegang te krijgen, moet er eerst minstens een vermoeden zijn dat er werkzaamheden worden uitgeoefend in de privélokalen.

Privélokalen waar niet gewerkt wordt of waarvan geen vermoeden bestaat dat er werkzaamheden worden uitgeoefend, mogen dus niet bezocht worden, zelfs niet met machtiging van de politierechter.

In een zaak die werd voorgelegd aan het hof van beroep te Gent werd de geldigheid van een machtiging van de politierechter aangevochten door de belastingplichtige, omwille van het feit dat er geen beroepswerkzaamheden werden uitgeoefend in de privélokalen. De machtiging van de politierechter werd als volgt gemotiveerd:

"De noodzaak van een controle in de voormelde onroerende goederen wordt gemotiveerd door volgende elementen:

Op voornoemd adres is o.a. de maatschappelijke zetel gevestigd van de NV A., de NV B. en de NV C. De NV A. heeft als activiteit .... De NV B. en NV C. zijn vennootschappen van de familie X, die hoofdzakelijk vastgoed beheren. Daarnaast zijn X.X. en Y.Y. op dit adres gedomicilieerd. Y.Y. is bestuurder bij de NV A.

Tijdens een onderzoek bij één welbepaalde leverancier van de NV A. is gebleken dat deze voor meer dan ... EUR aan fictieve facturen heeft uitgeschreven aan de NV A. Ook werd vastgesteld dat een grote som geld werd overgeschreven van de privérekening van een bestuurder van NV A., naar de bewuste leverancier. Daarnaast heeft de eigenaar van die leverancier een Zwitserse vennootschap op hetzelfde adres gevestigd als de Zwitserse vennootschap van Y.Y. Er zijn ernstige aanwijzingen dat via hun Zwitserse vennootschappen in België aan te geven en belastbare inkomsten werden ontdoken en geld wordt versluisd en witgewassen.

Deze informatie werd verkregen via een onderzoek gestart bij één welbepaalde leverancier van NV A.

Besluit:

Gezien de duidelijke en concrete informatie betreffende mogelijke zware onregelmatigheden/fraude, er aanwijzingen zijn dat bezwarend bewijsmateriaal te vinden is in de private vertrekken en het feit dat de maatschappelijke zetel van NV A. op het hiervoor vermelde adres is gevestigd, is een huisvisitatie geboden in de private vertrekken teneinde een correcte weergave te verkrijgen van de belastbare grondslagen. De woning kent immers een 'gemengd gebruik', dit wil zeggen dat de woning deels voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt (een aantal vennootschappen hebben er hun maatschappelijke zetel), deels als private woonplaats."



In het arrest van 13 juni 2017<sup>18</sup> heeft het hof van beroep te Gent geoordeeld dat er geen aanwijzingen of elementen voorhanden waren in deze zaak die kunnen doen vermoeden dat in de privélokalen belastbare handelingen worden uitgeoefend. Het hof oordeelt dat de beschikbare gegevens van het dossier niet toelaten vast te stellen dat er een vermoeden was dat in de woningen de in het btw-wetboek bedoelde handelingen worden verricht en die de machtiging rechtvaardigden. Het loutere gegeven dat een vennootschap en haar bestuurder gevestigd en woonachtig zijn op hetzelfde adres, laat volgens het hof van beroep op zich niet toe te vermoeden dat belastbare handelingen worden verricht in de gehele woning. De beroepswerkzaamheden worden niet gewoonlijk in de woning uitgeoefend. Te dezen waren de bewoonde plaatsen duidelijk onderscheiden van de lokalen waarin de beroepswerkzaamheden worden uitgeoefend. Het wordt niet betwist dat het gebouw een geheel vormt, maar dat de privélokalen volledig afgescheiden zijn en alleen bereikbaar zijn via de kantoren en de garage. De motiveringen wijzen er volgens het hof op dat de machtiging voornamelijk was ingegeven om er bewijzen van fraude te verzamelen en na te gaan of er beroepswerkzaamheden plaatsvinden, zonder dat van dit laatste een vermoeden aantoonbaar was. Het hof concludeert dat hieruit blijkt dat het vereiste vermoeden niet aangetoond of minstens niet wettig gemotiveerd is, waardoor de administratie niet op wettige of regelmatige wijze toegang heeft verkregen tot de bewoonde lokalen. Zonder de vereiste machtiging kon de administratie de stukken uit de woningen niet meenemen, zodat ze de stukken waarvan ze op die wijze kennis heeft genomen, niet kan aanwenden in het kader van de taxatie.

Ook het hof van beroep te Bergen heeft reeds geoordeeld dat een politierechter de administratie slechts kan machtigen tot het uitvoeren van een visitatie in de woning van de belastingplichtige, als hij minstens het vermoeden heeft dat in die woning werkzaamheden verricht worden<sup>19</sup>.

In een arrest van 27 juni 2019 (arrest nr. 104/2019) heeft het Grondwettelijk Hof als volgt geoordeeld :

“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).

---

<sup>18</sup> Gent 13 juni 2017, *TFR* 529, 777.

<sup>19</sup> Bergen 15 september 2017, *Fiscoloog* 1536, 6.

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.”

Volgens het Grondwettelijk Hof moet de machtiging vermelden in het kader van welk onderzoek, voor welke woning en aan welke belastingambtenaren de machtiging wordt verleend. Daarenboven moet de machtiging vermelden waarom de visitatie noodzakelijk is. De politierechter mag verwijzen naar de vermeldingen die de administratie heeft opgenomen in haar aanvraag tot machtiging of bijgevoegde stukken. Deze vermeldingen en stukken moeten wel onderworpen worden aan een tegensprekelijk debat naar aanleiding van de rechterlijke controle van de visitatie door de fiscale rechter<sup>20</sup>.

## **6. Samenvatting van de bevoegdheden**

### **Wat mag de administratie?**

- Ze mag vragen om stukken ter plaatse in te zien. De voor te leggen boeken en stukken moeten betrekking hebben op de uitgeoefende werkzaamheid. Onder bepaalde voorwaarden mag de administratie ze behouden.
- Ze mag vragen kopieën te maken van computerbestanden uit de werklokalen.
- Ze heeft vrije toegang tot plaatsen waar gewerkt wordt of men vermoedt dat er gewerkt wordt (privélokalen en beroepslokalen), o.a. om vast te stellen welke stukken er zich bevinden en deze te controleren en om de betrouwbaarheid van computerbestanden te controleren.

### **Wat mag de administratie niet?**

- Zelf stukken zoeken.
- Zelf gegevens uit computers kopiëren.
- Zelf gevonden stukken meenemen zonder om voorlegging te vragen.
- Stukken meenemen die geen betrekking hebben op de beroepswerkzaamheid.
- Privégegevens mogen niet meegenomen worden, daar het geen stukken zijn die de verschuldigdheid van de belastingen aantonen. Ook stukken m.b.t. andere bedrijven mogen niet meegenomen worden, want alleen stukken m.b.t. de uitgeoefende werkzaamheid mogen behouden worden.
- Werkplaatsen betreden buiten de werkuren, of m.a.w. als er niet gewerkt wordt.
- Zelf een woning binnentreden. Er moet toegang worden verleend.
- Privéwoningen betreden vóór 5 uur 's morgens en na 21 uur 's avonds.

---

<sup>20</sup> “Visitatie woningen: machtiging politierechter is ‘geen vodge papier’”, *Fiscoloog* 1618, 1.

- Geweld gebruiken als de toegang geweigerd wordt.

## B. HET ZWIJGRECHT IN FISCALE ZAKEN?

Een belastingplichtige heeft in principe een medewerkingsplicht ten aanzien van de fiscale administraties. Hij moet aangiften indienen, antwoorden op vragen om inlichtingen, boeken en stukken voorleggen en aan de administratie toegang verlenen tot de beroepslokalen. In strafzaken kan men zich daarentegen beroepen op het zwijgrecht en op het verbod op zelfincriminatie (men is niet verplicht om zichzelf te beschuldigen).

Een fiscaal onderzoek kan echter beschouwd worden als een strafonderzoek, in de mate dat de gegevens van het fiscaal onderzoek aangewend kunnen worden in het kader van een strafprocedure, of wanneer het onderzoek gevoerd wordt door de BBI, die voornamelijk belast is met het opsporen en onderzoeken van fraude, zodat het opleggen van een strafsanctie niet kan worden uitgesloten<sup>21</sup>.

Wanneer de belastingplichtige het risico loopt dat hij strafrechtelijk zal worden vervolgd naar aanleiding van inlichtingen die de fiscus hem vraagt, of dat hem een strafsanctie zou worden opgelegd, mag hij weigeren de inlichtingen te verstrekken die de administratie van hem vraagt en mag hij hiertoe niet gedwongen worden. Dit zal het geval zijn wanneer er een strafonderzoek lopende is, of wanneer de belastingplichtige een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn krijgt omwille van vermoedens van fraude. De belastingplichtige kan zich dan beroepen op zijn zwijgrecht en verzaken aan zijn fiscale medewerkingsplicht<sup>22</sup>.

Het hof van beroep te Luik heeft reeds geoordeeld dat de belastingplichtige zijn zwijgrecht kan invoeren om niet te antwoorden op een vraag om inlichtingen, wanneer op hetzelfde moment een kennisgeving inzake de aanwijzingen van belastingontduiking ter kennis wordt gebracht van de belastingplichtige. Op dat moment kon de belastingplichtige volgens het hof van beroep niet uitsluiten dat de inlichtingen die men van hem vroeg, tot strafrechtelijke vervolging zouden leiden of minstens tot het opleggen van administratieve sancties van strafrechtelijke aard zouden leiden. Hij werd er immers duidelijk en officieel van verdacht daden van belastingontduiking te hebben gesteld. De boete die de administratie had opgelegd wegens het niet-beantwoorden van de vraag om inlichtingen, werd ontheven<sup>23</sup>.

Wanneer de vragen om inlichtingen enkel algemene vragen over de werking van de vennootschap bevatten, kan de vraag gesteld worden hoe men zich door de beantwoording van deze vraag om inlichtingen zou kunnen incrimineren. Van vragen zoals "*bent u nog steeds*

---

<sup>21</sup> EHRM 5 april 2012, Chambaz, § 40; Luik 19 september 2012, 2009/RG/317, 31 maart 2010, 2008/RG/1012 en 3 december 2008, RGCF 2009.3, 250; EHRM, 3 mei 2001, J.B. t. Zwitserland, nr. 31827/96, § 49.

<sup>22</sup> *Fisc. Act. 2012, 15/1* en *2013, 6/6*; S. GNEDASJ, "Wat zijn de gevolgen op fiscaal vlak als speurders het zwijgrecht miskennen?", *Fisc. Act.* nr. 18, 4-9; Brussel 2 oktober 2013, 1302/0741.

<sup>23</sup> C. BUYSSE, "Zwijgrecht : vanaf wanneer inroepbaar in fiscale zaken?", *Fiscoloog* 1313, 10.

zaakvoerder?”, “worden er facturen uitgereikt of ontvangen?”, “worden er nog activiteiten uitgeoefend en waar?”, “waar en door wie wordt de boekhouding gehouden?”, “kan u ons kopie bezorgen van de laatste statutenwijzigingen en de beslissingen van de Algemene vergadering?”, kan de belastingplichtige niet redelijkerwijs aannemen dat het beantwoorden ervan zou leiden tot een strafvervolging of tot het opleggen van een boete met een repressief karakter. Ook de verplichting tot het voorleggen van boeken die betrekking hebben op de beroepswerkzaamheid, valt niet onder het zwijgrecht<sup>24</sup>.

Alle vragen van de fiscus die louter betrekking hebben op de belastingheffing moeten in principe door de belastingplichtige worden beantwoord. Alleen indien de onderzoekshandelingen van de fiscus uitsluitend van belang zijn voor de sanctionering met een sanctie die als strafrechtelijk kan worden beschouwd in de zin van artikel 6 EVRM, kan het zwijgrecht worden ingeroepen en kan de belastingplichtige alle verdere medewerking weigeren.

In een arrest van 13 januari 1999 (P.980412.F, *FJF* nr. 99/125) heeft het Hof van Cassatie overigens geoordeeld dat de rechtsvordering van de administratie tot betaling van de ontdoken rechten weliswaar niet gegrond is op het misdrijf, maar rechtstreeks op de fiscale wet. Dat die rechtsvordering, ofschoon ze met de strafvordering samengaat, een zelfstandige vordering is. Dit betekent volgens het Hof van Cassatie dat de fiscus voor die rechtsvordering tot invordering van de ontdoken rechten, geen voordeel mag halen uit inlichtingen die, naar aanleiding van een onderzoek dat tot strafvervolgingen geleid heeft, zijn verkregen met schending van het recht van verdediging, en meer bepaald van het recht om te zwijgen en om niet mee te werken aan de eigen inverdenkingstelling.

### C. TERMIJNEN VAN ONDERZOEK

Tenslotte kunnen we nog stellen dat de onderzoeken door de belastingdiensten aan termijnen gebonden zijn. Normaliter mogen belastingcontroles alleen plaatsvinden gedurende een termijn van drie jaar volgend op het jaar waarin de feiten zich hebben voorgedaan.

Men mag deze termijn uitbreiden tot zeven jaar en dus zeven jaar teruggaan in de tijd (art. 354 WIB92 en art. 81bis WBTW), mits men de belastingplichtige voorafgaand bij aangetekende zending schriftelijk op de hoogte brengt van de vermoedens of aanwijzingen van belastingfraude die tegen hen bestaan (art. 333 WIB92 en art. 84ter WBTW).

Dit is een voorschrift op straffe van nietigheid van het onderzoek. Wanneer de aangetekende brief voor uitbreiding van de termijnen niet verstuurd wordt, is het onderzoek sowieso nietig.

Inzake btw moet de kennisgeving echter slechts voorafgaand aan het instellen van een vordering worden verstuurd, en niet voorafgaand aan een onderzoek. Inzake btw kan de

---

<sup>24</sup> Gent 20 december 2016, *Fiscoloog* 1524, 13.

administratie onbeperkt in de tijd onderzoeken doen, zonder voorafgaand de belastingplichtige te moeten verwittigen.

#### **D. WAT INDIEN DE FISCUS HAAR BEVOEGDHEDEN OVERTREEDT? ANTIGOON**

Een andere vraag is: wat als de BBI haar bevoegdheden zou overtreden hebben, wat is dan het lot van de gegevens die gevonden zijn?.

Men kan stellen dat het hier gaat om onwettig bekomen gegevens. De fiscale administratie heeft haar bevoegdheden overschreden en gegevens of informatie op onwettige wijze verkregen. Wat moet dan met deze informatie gebeuren?

Tot enkele jaren terug werd steeds voorgehouden dat de overheid geen enkele wetsovertreding mocht begaan en dat onwettige stukken steeds moesten verwijderd worden uit het dossier. Daar mocht niet op gesteund worden voor het heffen van enige belasting.

Het principe dat bewijzen op wettige wijze moeten verkregen worden, wordt regelmatig bevestigd<sup>25</sup>.

Naast onwettige bewijzen kunnen ook onwettige vaststellingen geen grondslag vormen voor een naheffing<sup>26</sup>.

Zoals gesteld in een uitspraak van het Hof van Cassatie van 7 juni 1960, inzake N.V. RUHRSTAHL, wordt de wettelijke orde van de bewijsregeling miskend, indien van de belastingplichtige wordt geëist het bewijs te leveren dat bewijzen op onregelmatige wijze werden verkregen door de administratie<sup>27</sup>.

Het behoort dus aan de belastingdiensten om het bewijs te leveren dat de bewijzen op wettelijke wijze werden bekomen. Dit is ook niet meer dan logisch<sup>28</sup>. Men kan van de betichte niet verwachten dat hij iets bewijst over zaken waarin hij geen inzage kan hebben.

Sedert enkele jaren bestaat er evenwel een theorie die men de 'Antigoon-leer' noemt. Deze leer houdt in dat onrechtmatig verkregen bewijs buiten beschouwing moet gelaten worden, tenzij de Antigoon-leer de onrechtmatigheid kan vergoelijken.

---

<sup>25</sup> - Gent 28 mei 1982, *FJF*, No. 82/139;

- Antwerpen 27 oktober 1981, *FJF*, No. 83/24;

- A. TIBERGHIE, *Inleiding tot het fiscaal recht*, Antwerpen, 1980, 304;

- R. DECLERCQ, *Het bewijs in strafzaken*, Prolegomena, Brussel, 80;

- Fiscale Documentatie Van de Winckele, nr. 59, toegepast in Brussel, 23 juni 1958, *RF* 1959, 278;

- Gent, 16 juni 1972, *JPDF* 1972, 294, toegepast in Brussel, 3 mei 1967, *RF* 1968, 158;

- Brussel, 1 april 1960, *RF*, 1961, 464;

Brussel, 12 juni 1954, *RF* 1955, 652;

- Gent, 13 mei 1977, *JDF* 1978, 286;

- J. VAN HOUTTE, *Beginzelen* .uitgave 1966, 505.

<sup>26</sup> A. TIBERGHIE, "Inleiding nr. 385, met uitgebreide verwijzing naar rechtspraak.

<sup>27</sup> - (Pas., 1960, I, 1157 ; zie ook noot W.G. onder Cass., 24 november 1964, Pas., 1965, I, 297).

<sup>28</sup> - Gent 15 oktober 2013, *FJF* nr. 2015/145; J. VANDEN BRANDEN, "Onrechtmatig bewijs wordt soms aanvaard en soms geweigerd" (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2018/8, 731.

Het Hof van Cassatie heeft bevestigd in een arrest van 22 mei 2015 dat de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht van toepassing is<sup>29</sup>.

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

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

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

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

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

Er zijn duidelijke grenzen aan de Antigoon-leer. Het Hof van Cassatie geeft deze grenzen zelf aan:

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

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

We sommen hierna een aantal handelingen op die zeker niet kunnen vergoelikt worden met de Antigoon-leer. Het is gedrag dat o.i. onder alle omstandigheden ontoelaatbaar is, ofwel het recht op een eerlijk proces in het gedrang brengt. Het is bij nader inzien in de praktijk niet altijd duidelijk om beide gevallen te onderscheiden en uit te maken onder welk van beide een bepaalde situatie ressorteert.

---

<sup>29</sup> Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N.

1. De overheid mag zich geen bevoegdheden toemeten die ze niet heeft. De Antigoon-leer kan geen vrijgeleide zijn voor willekeur of het geven van bevoegdheden bij wet overbodig maken. De beginselen van de rechtstaat moeten gerespecteerd blijven.

Van wie geen huiszoekingen mag doen, mogen we nooit aanvaarden dat hij er toch doet.

2. De overheid mag niet met opzet, bewust of doordacht de wet overtreden. Niemand mag met opzet de wet overtreden.

3. Het uitoefenen van dwang door de overheid kan ook niet, bijvoorbeeld dreigen met zware boetes, indien men geen akkoord ondertekent. Men mag geen bekentenissen afdwingen met één of andere vorm van geweld.

In vele literatuur en in vroegere rechtspraak wordt de nadruk gelegd op de belangenafweging, nl. afweging van de belangen van de overheid t.o.v. deze van de burger of afweging van de ernst van de ontdekte misdrijven t.o.v. de ernst van de bevoegdheidsovertreding door de overheid. Gaat het om absoluut laakbaar gedrag, dan moet het bewijs in het kader van de fiscale Antigoon-leer echter in alle gevallen geweerd worden, ongeacht in welke mate de belangen van de burgers geschonden zijn. De Antigoon-leer kan niet tot gevolg hebben dat niet bestaande bevoegdheden die de overheid zich aanmatigt, vergoelikt worden<sup>30</sup>. Het is niet geoorloofd, dat in een rechtsstaat, een administratieve overheid buiten het wettelijk kader handelt, dat haar bevoegdheden bepaalt.

Het doen van een huiszoeking en alle mogelijke stukken meenemen zonder er om te verzoeken, het bezoeken van bedrijfslokalen waar geen werkzaamheden worden verricht, het zelf zoeken van stukken, stukken meenemen die niet op de beroepswerkzaamheid betrekking hebben, gaat verder dan de wet toelaat. De Antigoon-leer kan dit niet vergoelijken.

De rechtbank van eerste aanleg te Luik heeft hierover reeds geoordeeld<sup>31</sup>. In casu was de administratie naar aanleiding van de visitatie in de beroepslokalen actief op zoek gegaan naar bezwarende documenten, die zij nadien ook heeft meegenomen.

De rechtbank heeft in deze zaak geoordeeld dat deze handelswijze strijdig is met artikel 61, §2 WBTW en dat de documenten bijgevolg niet bruikbaar zijn voor taxatiedoeleinden. De Antigoon-leer kan hieraan volgens de rechtbank niets veranderen, omdat de ernst van de vastgestelde overtredingen (het bewust niet factureren van verkopen aan beroepsafnemers) niet toelaat de ernst van de onregelmatigheden over het hoofd te zien. In het voorliggende geval zijn de onregelmatigheden die door de ambtenaren van de BBI zijn begaan tijdens de visitatie, dermate ernstig dat niet kan worden aanvaard dat de onwettig verkregen informatie voor taxatiedoeleinden wordt aangewend. In geen enkel geval kan worden getolereerd dat de ambtenaren van de BBI zich zonder wettelijke basis het huiszoekingsrecht toe-eigenen en

---

<sup>30</sup> Lees ook *TFR* nr. 453-454.

<sup>31</sup> Rb. Luik 11 september 2017, nr. 16/577/A, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), *Fisc.Koer.* 2018/847.



zonder motivering documenten meenemen waarvan ze de voorlegging hadden moeten vragen.

Er is echter ook talrijke rechtspraak, waarin de Antigoon-doctrine hoog in het vaandel wordt gedragen, en waarin geoordeeld wordt dat het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige niet geschonden wordt.

### **1. Wat dan in geval van een schending van de grondrechten?**

Het Hof van Justitie hecht bijzonder veel waarde aan de beginselen van de rechtsstaat en de eerbiediging van de grondrechten gewaarborgd door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Dit blijkt uit verschillende arresten van het Hof van Justitie.

In het arrest *WebMindLicenses* heeft het Hof van Justitie reeds geoordeeld dat de fiscale rechter moet nagaan of de bewijzen uit een strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of dat de rechter zich hiervan minstens moet kunnen vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak. Wanneer dit niet het geval is, of wanneer de feitenrechter zelf vaststelt dat de bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de fiscale procedure zijn gebruikt met schending van één van de grondrechten gewaarborgd door het Handvest van de Europese Unie, moeten de bewijzen buiten beschouwing gelaten worden en moet de beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig verklaard worden<sup>32</sup>. Het Hof van Justitie lijkt in dit arrest zelfs te besluiten tot een automatische bewijsuitsluiting, zodra er een grondrecht is geschonden, al bestaan hierover verschillende meningen<sup>33</sup>.

In de rechtsleer ontstond veel ophef naar aanleiding van dit arrest en de vraag rees hoe dit arrest verenigbaar was met de Belgische Antigoon-doctrine. Volgens de thans geldende Antigoon-doctrine van het Hof van Cassatie moet de nationale rechter in dergelijk geval steeds een belangenafweging maken tussen het publiek belang van de correcte inning van de wettelijk verschuldigde belasting en de bestrijding van fiscale fraude enerzijds, en het particuliere belang van de belastingplichtige op de bescherming van zijn grondrechten anderzijds.

---

<sup>32</sup> HvJ 17 december 2015, C-419/14, met noot, *T.F.R.* 499, 342, noot P. DE VOS; D. VERBEKE, “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”; C. BUYASSE, “Onrechtmatige bewijsgaring : Cassatie ‘overruled’ door Hof van Justitie?”, *Fiscoloog* 1492, 1; M. DELANOTE, “Antigoon : moet de wetgever niet optreden?”, *Fiscoloog* 2017 nr. 14, 7; S. DE RAEDT, “Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoon-leer : drie redenen om minder enthousiast te zijn”, *TFR* 502, 471; P. DE VOS – D. VERBEKE, “Een Antigoonleer op Europese lees geschoeid?”, *Fisc. Act.* nr. 2017/07, 4-7; S. GNEDASJ, “Impact van het arrest *WebMindLicenses* op de fiscale en strafrechtelijke antigoon-doctrines”, *AFT* 2016/8-9, 33; F. KONING, “Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?”, *JT* 2016, 397 ; I. LEJEUNE, L. VERMEIRE, N. DUTRÉ, noot bij HvJ 17 december 2015, C-419/14, *Web-MindLicenses*, *AFT* 2016/6-7, 34.

<sup>33</sup> P. DE VOS – D. VERBEKE, “Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?”, *T.F.R.* 2016, 357.

In het kader van deze belangenafweging kan de rechter rekening houden met “de weerslag die de onrechtmatigheid heeft op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm wordt beschermd”. Dit betekent dat er volgens de heersende Antigoon-doctrine niet automatisch tot bewijsuitsluiting besloten moet worden, wanneer er een grondrecht geschonden wordt bij het verkrijgen van bewijs<sup>34</sup>.

Ook niet alle rechters besluiten tot bewijsuitsluiting, wanneer er een grondrecht geschonden wordt.

De Belgische rechtspraak leek recent echter meer en meer geneigd om aan te leunen bij de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake bewijsuitsluiting in het geval van een schending van een grondrecht.<sup>35</sup>

We kunnen verwijzen naar een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Gent van 5 mei 2017. De rechtbank van eerste aanleg te Gent heeft in dit dossier geoordeeld dat de Antigoon-doctrine niet toelaat toch gebruik te maken van het onrechtmatig verkregen bewijsmiddel. De fiscale regeling inzake het doorbreken van het bankgeheim (art. 318 en 322 WIB 1992), en de wettelijke waarborgen waarin de wetgever in dit verband heeft voorzien, zijn volgens de rechtbank bedoeld om de rechten inzake de "eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven" te beschermen (zoals die rechten verwoord zijn in art. 22 Gw. en art. 8 EVRM). De procedure van artikel 322 WIB92 is er "precies op gericht deze waarden en vrijheden te beschermen". Zij dient bijgevolg "strikt te worden toegepast en nageleefd". De voormelde artikelen uit de Grondwet en het EVRM "vereisen immers dat elke overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven wordt voorgeschreven door een voldoende precieze wettelijke bepaling". Dit is precies wat artikel 322 WIB92 doet, met zijn specifiek voorschrift dat een inbreuk op het bankgeheim (en dus op de privacy) slechts kan als de gegevens eerst bij de belastingplichtige zelf worden opgevraagd. Het "niet stipt en nauwkeurig naleven van deze procedure" houdt bijgevolg een onaanvaardbare schending in van het "recht op privacy" (zoals beschermd door de voormelde artikelen uit de Grondwet en het EVRM). Het gebruik van de onrechtmatig verkregen gegevens brengt volgens de Rechtbank het recht op een eerlijk proces in het gedrang. De betreffende gegevens moeten bijgevolg uit de bewijsvoering worden geweerd<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>C. BUYSSE, “Onrechtmatige bewijsgaring : Cassatie ‘overruled’ door Hof van Justitie?”, *Fiscoloog* 1492, 3; I. DE TROYER EN L.VANDENBERGHE, “Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht”, *RW* 2015-2016, afl. 37, 1464.

<sup>35</sup> Gent 13 juni 2017, *Fiscoloog* 1526, 1; Fisc.Koer. 2017/697; Rb. Gent 5 mei 2017, *Fiscoloog* 2017, nr. 1523, 1; J. VAN DYCK, “Fiscaal bankgeheim : haalt recht op 'privacy' het van 'Antigoon' ?”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1523, 1.

<sup>36</sup> J. VAN DYCK, “Fiscaal bankgeheim : haalt recht op 'privacy' het van 'Antigoon' ?”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1523, 1; J. VANDEN BRANDEN, “Onrechtmatig bewijs wordt soms aanvaard en soms geweigerd” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2018/8, 731.

Gelet op het bovenstaande kan Antigoon geen soelaas bieden, aangezien het gebruik van de onrechtmatig verkregen gegevens het recht op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

Ook de rechtbank van eerste aanleg te Luik oordeelde reeds in deze zin, in de situatie dat de fiscale ambtenaar 's nachts, zonder een machtiging van de politierechter, bewijzen heeft ingezameld terwijl de belastingplichtige lag te slapen<sup>37</sup>.

Een inmenging in de grondrechten, zoals bv. het recht op privéleven, moet een wettelijke grondslag kennen. In de mate dat deze wettelijke grondslag overtreden wordt, kan dit niet beschouwd worden als een inmenging die gerechtvaardigd is in de zin van artikel 8 EVRM. Deze inmenging kan dan niet toegestaan worden en bewijsuitsluiting is het enige mogelijke gevolg van deze overtreding<sup>38</sup>.

Ook het hof van beroep te Brussel oordeelde in deze zin. Volgens dit hof kan een bewijselement enkel worden toegelaten, indien het verkregen is conform de wet. Een belasting die gevestigd is op basis van onrechtmatig verkregen bewijs, is in strijd met het legaliteitsbeginsel. De onderzoeksmiddelen van de administratie vormen volgens het hof een inmenging op het recht op eerbiediging van het privéleven, zodat zij moeten voldoen aan de criteria van artikel 8.2 EVRM. De Antigoon-leer kan volgens het hof niet rechtvaardigen dat de rechter bewijzen zou toelaten, die werden verkregen in strijd met de wet, vermits dit in strijd zou zijn met artikel 8 EVRM<sup>39</sup>.

Het Hof van Cassatie zelf oordeelde recent echter meermaals dat een miskennis van een grondrecht in het kader van de Antigoon-toets niet automatisch tot bewijsuitsluiting moet leiden.<sup>40</sup> In een arrest van 18 januari 2018 oordeelde het Hof van Cassatie als volgt<sup>41</sup>:

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

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

Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen

---

<sup>37</sup> Rb. Luik 16 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016, 817; J. VANDEN BRANDEN, “Onrechtmatig bewijs wordt soms aanvaard en soms geweigerd” (noot onder Cass. 22 mei 2015), *RABG* 2018/8, 731.

<sup>38</sup> M. MORIS, “La jurisprudence dite “Antigone” de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale”, *TFR* 539, 313; EHRM 21 februari 2008, n° 18497/03, *Ravon / Frankrijk*; EHRM 14 maart 2013, n° 24117/08, *Bernh Larsen Holding as and others / Noorwegen*; EHRM 2 september 2010, *Uzun / Duitsland*; EHRM 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova / Portugal*.

<sup>39</sup> Brussel 14 mei 2019, A.R. 2014/AF/303, *Fisc.* 1621, 1.

<sup>40</sup> Cass. 18 januari 2018, F.16.0031.N; Cass. 10 februari 2017, F.15.0145.N.

<sup>41</sup> Cass. 18 januari 2018, F.16.0031.N, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).

van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

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

2. Het middel dat geheel ervan uitgaat dat wanneer uit het onderzoek blijkt "dat de advocaat zijn beroepsgeheim heeft miskend en de inlichtingen of gegevens met miskennis van zijn beroepsgeheim aan de administratie heeft overgemaakt, [...] die inlichtingen of gegevens [dan] [...] niet [kunnen] dienen om de belasting ten laste van de cliënt van die advocaat te heffen", faalt naar recht."

Het Hof van Cassatie bevestigt nogmaals zijn Antigoon-doctrine, die inhoudt dat het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs moet worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces<sup>42</sup>.

Ook andere rechtbanken en hoven neigen naar een meer strikte toepassing van de Antigoon-doctrine.

## **2. Het resultaat van de Antigoon-leer hangt af van de feitelijke appreciatie van de rechter**

In de huidige stand van de rechtspraak laat de Antigoon-leer van het Hof van Cassatie niet toe te voorzien of onrechtmatig verkregen bewijs aangewend zal kunnen worden in een procedure of niet. De antigoon-criteria hangen samen met de feitelijke appreciatie van de rechter, die een belangenafweging zal moeten maken. De Antigoon-criteria vereisen aldus een subjectieve beoordeling door de rechter, op basis van de specifieke omstandigheden van het geschil.

Het wordt aan de rechter overgelaten om, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, te beslissen of onwettig verkregen bewijsmateriaal moet worden uitgesloten of dat het toch aangewend kan worden in een concreet dossier. Indien de rechter dan oordeelt dat het onwettig verkregen bewijsmateriaal kan aangewend worden in de procedure, wijst hij de toepassing van de wetsbepalingen af, die het verkrijgen van het bewijsmateriaal onrechtmatig maken<sup>43</sup>.

Dit leidt in de praktijk tot zeer veel discussies en onzekerheid.

---

<sup>42</sup> C. BUYSSE, "'Antigoon' en inlichtingen verstrekt met miskennis beroepsgeheim", *Fiscoloog* 1558, 10.

<sup>43</sup> M. MORIS, "La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *TFR* 539, 313.

### 3. Toekomst van Antigoon???

Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak WebMindLicenses (supra) lijkt ook het Hof van Cassatie in een arrest van 28 juni 2018 de Antigoon-leer in vraag te stellen. Het Hof van Cassatie heeft een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie<sup>44</sup> om van het Hof van Justitie te vernemen of artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, dat voorziet in het recht op een eerlijk proces, in die zin uitgelegd moet worden, dat er altijd, in alle gevallen, besloten moet worden tot bewijsuitsluiting, indien het recht op eerbiediging van het privéleven geschonden wordt, dan wel of er nog plaats is voor een nationale regeling zoals de Antigoon-leer, waarbij de rechter die moet oordelen of een bewijselement kan worden aangewend als grondslag voor een btw-heffing, een belangenafweging dient te maken. Het Hof van Cassatie vraagt hiermee impliciet aan het Hof van Justitie of de Antigoon-doctrine wel verenigbaar is met haar arrest van 17 december 2015.

De vraag kan aldus gesteld worden, wat er zal gebeuren met de Antigoon-doctrine, wanneer het Hof van Justitie zou oordelen dat deze leer strijdig is met het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

In een arrest van 17 januari 2019 (C-310/16) heeft het Hof van Justitie overigens recent nog geoordeeld dat de sanctiebevoegdheid in beginsel niet kan worden uitgeoefend buiten de wettelijke grenzen, waarbinnen een bestuursautoriteit gemachtigd is volgens het nationale recht op te treden. Overheidsinstanties moeten aldus optreden binnen de grenzen van de wet en kunnen slechts de bevoegdheden uitoefenen die de wet hen verleent. De verplichting om de doeltreffende inning van de middelen van de Unie te waarborgen, doet hier volgens het Hof van Justitie geen afbreuk aan.

Het arrest van het Hof van Justitie van 17 januari 2019 zou aldus een voorbode kunnen zijn van haar te verwachten antwoord op de prejudiciële vraag van het Hof van Cassatie, doch de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie heeft reeds in een conclusie van 11 juli 2019 (zaken C-469/18 en C-470/18, prejudiciële vraag van het Hof van Cassatie van 28 juni 2018) meegegeven dat uit het arrest van 17 december 2015 volgens hem niet blijkt of een inbreuk bij de bewijsgaring automatisch leidt tot een uitsluiting van verkregen bewijsmateriaal of dat de nationale rechter dit mag beoordelen. Volgens de advocaat-generaal staat het Handvest niet in de weg aan een nationale regeling krachtens welke een nationale rechter, die moet beslissen of een bewijsmiddel dat in strijd met het Unierecht is verkregen in een onderzoek naar strafbare feiten ter zake van de btw mag worden gebruikt voor de heffing van inkomstenbelasting, een beoordeling moet maken en daarbij met name rekening moet houden met de aard van de inbreuk<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Cass. 28 juni 2018, F.17.0016.N, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

<sup>45</sup> “‘Fiscale Antigoon’ en EU-recht: geen vuiltje aan de lucht?”, *Fiscoloog* 1623, 14.

Wij kunnen enkel afwachten of het Hof van Justitie hier ook zo over denkt.

### **Ook alles wat voortvloeit uit de onwettige bewijzen, moet uit het dossier verwijderd worden**<sup>46</sup>

Wanneer men op basis van de Antigoon-leer tot de conclusie komt dat onrechtmatig verkregen bewijs uit de debatten geweerd moet worden, dan moet ook alles wat voortvloeit uit deze onwettige bewijzen, uit het dossier verwijderd worden.

Dit werd recent nog bevestigd in een arrest van het Hof van Cassatie van 6 maart 2015<sup>47</sup>. In dit arrest hadden de erfgenamen nagelaten een rekening, die de erflater had bij de KB-Luxemburg, te vermelden in de aangifte successierechten. Naar aanleiding daarvan heeft de fiscus een onderzoek gevoerd naar de rekening van erflater bij de Fortis Bank en een belangrijke belastbare afhaling binnen de drie jaar voor overlijden vastgesteld. De tegoeden bij de KB-Lux konden wegens onrechtmatige bewijsgeving in het gelijknamige strafdossier niet worden belast. Wat de afname bij de Fortis Bank betreft, oordeelt het Hof van Cassatie, dat de enkele omstandigheid dat de onrechtmatig verkregen bewijzen aanleiding waren tot het voeren van een nieuwe onderzoeksmaatregel, niet tot gevolg heeft dat de resultaten van deze nieuwe onderzoeksmaatregel, die zelf niet steunen op de onrechtmatig verkregen bewijzen, niet in aanmerking zouden mogen worden genomen.

Het Hof heeft in dit arrest geoordeeld als volgt :

“Ingeval wordt besloten tot bewijsuitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijselementen, treft de bewijsuitsluiting ook de resultaten van alle volgende, regelmatig uitgevoerde onderzoeksmaatregelen die steunen op het eerder verkregen onrechtmatig verkregen bewijs.

De enkele omstandigheid dat onrechtmatig verkregen bewijzen aanleiding waren tot het uitvoeren van een nieuwe onderzoeksmaatregel heeft niet tot gevolg dat de resultaten van deze nieuwe onderzoeksmaatregel die zelf niet steunen op de onrechtmatig verkregen bewijzen, niet in aanmerking mogen worden genomen.”

De advocaat-generaal verduidelijkt dit standpunt in zijn advies bij dit arrest :

“Auteur DE BROECK stelt terecht als principe voorop dat de bewijsuitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs niet alleen geldt voor het onrechtmatig verkregen bewijs zelf, maar ook voor alle bewijzen die er rechtstreeks of onrechtstreeks uit voortvloeien. De resultaten van alle volgende regelmatig uitgevoerde

---

<sup>46</sup> - Liège, 4- oktober 1928, Jur. Liège, 1928, 292;

- Cass., 29 oktober 1962, Pas., 1963, I, 272;

- Cass., 23 april 1956, Pas., 1956, I, 887 en de noot onder dit arrest.

- Lees ook M. MAUS, *De fiscale controle*, Die Keure, 2005, blz. 96 e.v.

<sup>47</sup> Cass. 6 maart 2015, TFR 2016, nr. 512, 993.

onderzoeksmaatregelen die steunen op het eerder onrechtmatig verkregen bewijs worden geacht, op grond van de leer van de "fruits of the poisonous tree", door dezelfde onrechtmatigheid te zijn aangetast (DE BROECK, L., Actuele problemen van fiscaal strafrecht, 2011, blz. 375 e.v.).<sup>48</sup>

Deze leer impliceert dat wanneer de nieuwe onderzoeksmaatregelen geenszins voortbouwen op bewijselementen die onrechtmatig werden verkregen, met de resultaten van die onderzoeksmaatregelen wel degelijk rekening kan worden gehouden bij de taxatie.

In dat geval zijn die onderzoeksresultaten immers geen "vruchten" van de begane onregelmatigheid die rechtstreeks of onrechtstreeks het gevolg ervan zijn, maar betreft het bewijselementen die volledig onafhankelijk van die onregelmatige bewijsgaring werden verkregen.

Waar elk rechtstreeks of onrechtstreeks verband met de onregelmatige bewijsgaring ontbreekt, kunnen de desbetreffende onderzoeksresultaten bijgevolg regelmatig als bewijs worden aangewend.

Het loutere feit dat het onrechtmatig verkregen bewijs op zich mogelijks de aanzet heeft gevormd om nieuwe onderzoeksdaden te stellen, doet hieraan geen afbreuk.

Niets verbiedt de administratie immers om een nieuw onderzoek in te stellen teneinde andere bewijselementen te vergaren dan deze die onrechtmatig werden verkregen, voor zover dat onderzoek in geen enkel opzicht steunt op het onrechtmatig verkregen bewijs.

De bewijsuitsluiting verhindert niet dat de administratie op rechtmatige wijze nieuwe onderzoeksdaden kan stellen, voor zover geen onrechtmatig bevonden bewijselementen tot grondslag hebben gediend van die nieuwe onderzoeksdaden, hetgeen de rechter onaantastbaar in feite beoordeelt.

In een arrest van 28 februari 2017 stelt het Hof van Cassatie min of meer hetzelfde :

“Het gebruik van onrechtmatig verkregen inlichtingen die niet dienen als bewijs maar louter worden aangewend ter oriëntering en voor de verdere uitbouw van een strafonderzoek, leidt niet tot de onontvankelijkheid van de strafvordering.

Uit de tekst van artikel 32 Voorafgaande Titel Wetboek van Strafvordering en van artikel 13 van de wet van 9 december 2004 betreffende de wederzijdse internationale rechtshulp in strafzaken en tot wijziging van artikel 90ter Wetboek van Strafvordering volgt dat deze bepalingen niet van toepassing zijn op onregelmatig verkregen inlichtingen die niet als bewijs in aanmerking kunnen worden genomen, maar louter worden aangewend ter oriëntering en voor de verdere uitbouw van een strafonderzoek.”

---

<sup>48</sup> Zie ook B. DE SMET, "Stromingen in het stelsel van de nietigheden. Nieuwe criteria voor de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs", *T. Strafr.* 2005, 262.

## E. TOEGANG VERLENEN OF NIET?

Wanneer u als belastingplichtige wordt geconfronteerd met een onaangekondigde controle door de Belastingadministratie in uw beroepslokalen, bent u in principe verplicht om de ambtenaren van de administratie toegang te verlenen en om medewerking aan het onderzoek te verlenen.

De Fiscus mag zichzelf echter niet manu militari toegang verschaffen tot de beroepslokalen, en evenmin tot de kasten en kluisen die zich in de beroepslokalen bevinden. Zij mag niet zelf kasten beginnen open te doen.

Zou de BBI over deugdelijke bewijzen van fraude beschikken en weigert het bedrijf zijn medewerking aan een visitatie, dan moet men ermee rekening houden dat de ambtenaren van de administratie de feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn, ter kennis van de Procureur des Konings zullen brengen. Mogelijk volgt er dan een strafonderzoek. Binnen de kortste keren mag men zich dan verwachten aan een huiszoeking door de gerechtelijke politie. Dan staat niets eraan in de weg dat men kasten opent, PC's meeneemt e.d.m. Op dat moment is er sprake van een strafrechtelijk onderzoek en heeft men geen enkel verweer tegen een huiszoeking die gelast is door een Onderzoeksrechter.

Weet overigens ook dat u zich bij een **weigering** tot medewerking of toegang tot de beroepslokalen mogelijk blootstelt aan **administratieve sancties**. Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat de belastingplichtige niet zomaar zonder meer zijn medewerking aan de huisvisitatie kan weigeren en de administratie voor een gesloten deur kan laten staan.

Dit betekent dat een weigering tot medewerking mogelijk niet zonder gevolg zal blijven.

Henri Vandebergh  
Advocaat  
Vrijwillig wetenschappelijk medewerker UHasselt

Annemiek Lewandowski  
Advocaat