



TAX & PRIVATE EQUITY

Motivering machtiging tot fiscale visitatie: het Hof van Cassatie frustreert toch geen mensenrechten?

16/06/2022 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

De fiscus op visite

Dat een huisvisitatie door fiscale ambtenaren een inbreuk uitmaakt op de privacy is evident. Het volstaat immers zich 's morgens vroeg een onverwacht bezoek in te beelden van een team ambtenaren in uw living, badkamer, slaapkamer enzovoort. Het recht op privacy is evenwel niet absoluut. De noodzaak om op een doeltreffende manier een controle of een onderzoek betreffende de inkomstenbelastingen of btw te kunnen verrichten, kan wel degelijk een inbreuk op de privacy verantwoorden. Er moet uiteraard aan een reeks voorwaarden zijn voldaan en spelregels moeten worden gevolgd. De noodzaak tot een doeltreffend belastingonderzoek moet in balans zijn met de rechten van de belastingplichtigen. Met een cassatiearrest van 21 april 2022 lijkt de balans volledig doorgeslagen in het voordeel van de Schatkist. Tijd voor tegengewicht?

Het recht op privacy is een grondrecht

Laten we eerst de pertinente wetgeving in herinnering brengen, waarbij van meet af aan moet worden onderstreept dat wanneer we spreken over het recht op privacy het dan gaat over mensenrechten en over grondrechten: fundamentele rechten dus.

Krachtens artikel 8.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) heeft eenieder recht op **eerbiediging** van zijn **privéleven**, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling. Volgens art. 8.2 EVRM is geen inmenging van enig openbaar gezag 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.

Krachtens artikel 15 van de Grondwet is de **woning onschendbaar**: geen **huiszoeking** kan plaatshebben dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft.

Krachtens artikel 22 van de Grondwet heeft ieder recht op **eerbiediging** van zijn **privéleven** en zijn gezinsleven, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald. De wet, waarborgt de bescherming van dat recht.

De fiscale visitatie als onderzoeksdaad

Krachtens art. 63, eerste lid W.Btw moet eenieder die een economische activiteit uitoefent aan de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de btw 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, met dien verstande dat daarvoor een **machtiging van de politierechter** vereist is en dat de toegang er alleen is **tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds**. Artikel 319 WIB 92 bevat een gelijklopende bepaling, maar dan op het vlak van de inkomstenbelastingen.

Het Grondwettelijk Hof waakt over grondrechten

Het arrest van 2017 over de visitatie in beroepslokalen

Bij zijn arrest van 12 oktober 2017 (nr. 116/2017) heeft het Grondwettelijk Hof uitspraak gedaan over de fiscale visitatie van beroepslokalen zoals geregeld in de voornoemde fiscale bepalingen.

Het heeft met name vastgesteld dat de bepalingen aan de bevoegde ambtenaren bij een fiscale visitatie **geen algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt recht van vrije toegang** tot de beroepslokalen verlenen. De betrokken regelgeving vermeldt 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.

Het Grondwettelijk Hof besluit dat de fiscale visitatie van beroepslokalen gepaard gaat met **voldoende waarborgen tegen misbruik**. Zo is er bijvoorbeeld de vereiste voor de belastingplichtige om medewerking te verlenen, doch anderzijds mag de fiscus zich niet met dwang toegang tot de beroepslokalen verschaffen. De wetgever heeft volgens het Grondwettelijk Hof een **billijk evenwicht** tot stand gebracht tussen enerzijds de rechten van de belastingplichtigen en anderzijds de noodzaak om doeltreffend fiscaal onderzoek te voeren.

Het arrest van 2019 over de visitatie in private woningen

Bij zijn arrest van 27 juni 2019 (nr. 104/2019) heeft het Grondwettelijk Hof uitspraak gedaan over de fiscale visitatie van private woningen en bewoonde lokalen.

Voor dergelijke visitaties dient, zoals gezegd, de **politierechter voorafgaandelijk machtiging** te verlenen.

Volgens het Grondwettelijk Hof vormt het voorafgaand optreden van een onafhankelijke en onpartijdige magistraat een belangrijke waarborg tegen het gevaar voor misbruik of willekeur. Volgens het Hof beschikt de politierechter 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.

De **fiscale rechter** moet *a posteriori* nagaan of de voorwaarden vervat in art. 63 W. Btw en art. 319 WIB 92 zijn nageleefd en of de uitgevoerde visitatie evenredig was met het nagestreefde doel.

Op die manier is volgens het Grondwettelijk Hof een **effectieve rechterlijke controle** van de regelmatigheid van een fiscale visitatie en het verkregen bewijs mogelijk. De essentie van het arrest van 2019 is precies dat in de hypothese dat de door de politierechter verleende toestemming niet zou moeten worden gemotiveerd deze controle onmogelijk wordt gemaakt. Volgens het Grondwettelijk Hof gaat de fiscale visitatie dan niet gepaard met voldoende waarborgen tegen misbruik en voldoet de regelgeving niet aan de vereisten van artikel 8 EVRM en is zij in strijd met de artikelen 15 en 22 van de Grondwet. De betrokken bepalingen dienen volgens het Grondwettelijk Hof dan ook in die zin te worden geïnterpreteerd, dat de **politierechter verplicht is om de machtiging tot visitatie uitdrukkelijk te motiveren** (arrest randnr. B.9.5). Aldus dient volgens het Grondwettelijk Hof de machtiging tot visitatie, die door haar aard enkel betrekking kan hebben op belastingcontroles, 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 (arrest randnr. B.9.6).

Het Hof van Cassatie past Antigoon toe

Met betrekking tot de onvoldoende gemotiveerde machtiging van de politierechter bij een fiscale huisvisitatie heeft ook het Hof van Cassatie recent, op 21 april 2022, een arrest gewezen (Cass. 21 april 2022, F.17.0136.N). Het Hof van Cassatie oordeelt dat noch art. 63 W. Btw, noch art. 319 WIB 92, noch enige andere bepaling, voorziet in een sanctie wanneer de belastinginspectie zonder wettig gemotiveerde machtiging van de politierechter de woning of bewoonde lokalen betreedt en aldaar bewijsstukken verzamelt. Het gebruik van het met schending van het voorschrift van voornoemde bepalingen verkregen bewijs, is derhalve niet per definitie uitgesloten volgens het Hof van Cassatie, maar dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces (zie inzonderheid arrest, randnummers 1 en 4). Het Hof van Cassatie maakt hier toepassing van de zogenaamde Antigoon-doctrine.

Bruuskeert het Hof van Cassatie grondrechten?

Het arrest van het Hof van Cassatie van 21 april 2022 lijkt haaks te staan op het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 juni 2019:

- Daar waar het Grondwettelijk Hof oordeelt dat **een effectieve rechterlijke controle** van de regelmatigheid van een fiscale visitatie en het **verkregen bewijs onmogelijk** wordt gemaakt wanneer de door de politierechter verleende machtiging tot fiscale visitatie niet is gemotiveerd (arrest, randnr. B.9.5);
- Oordeelt het Hof van Cassatie precies dat het gebruik van het met schending van de voorschriften inzake fiscale visitatie verkregen **bewijs** (door zonder wettig gemotiveerde machtiging van de politierechter de woning of bewoonde lokalen te betreden en aldaar bewijsstukken te verzamelen) **dient te worden getoetst** aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces (arrest, randnr. 1 en 4).

Het uitgangspunt is telkens dat een politierechter een machtiging tot fiscale visitatie van private lokalen niet (afdoende) heeft gemotiveerd. Hoe kan dan onrechtmatig verkregen bewijs bekomen naar aanleiding van die visitatie door de rechter worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces (strekking Hof van Cassatie) wanneer een effectieve rechterlijke controle van de regelmatigheid van een fiscale visitatie en het verkregen bewijs in dergelijk geval onmogelijk is geworden (strekking Grondwettelijk Hof)?

Stof voor prejudiciële vraag aan Grondwettelijk Hof!

Het is dus zeer de vraag of de artikelen uit het EVRM en de Grondwet die onder meer het recht op privacy waarborgen, niet worden geschonden in de lezing volgens het Hof van Cassatie van de regelgeving over de fiscale visitatie. De bewijsstukken die zonder wettig gemotiveerde machtiging van de politierechter in een woning zijn verzameld, zouden immers moeten worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces, terwijl volgens het Grondwettelijk Hof het niet-gemotiveerd zijn van de machtiging maakt dat een effectieve rechterlijk controle onmogelijk wordt. Dat het antwoord op een prejudiciële vraag hieromtrent in de meeste gevallen pertinent zal zijn voor de oplossing van het fiscaal geschil komt evident voor. Het gaat er immers om te weten wat precies de gevolgen zijn van een onrechtmatige fiscale visitatie wegens een niet-gemotiveerde machtiging daartoe.

Steven Vancolen en Sarah Vandorpe