

TUSSENKOMST GEVRAAGD VAN HET GRONDWETTELIJK HOF BIJ DRAAGWIJDTE VISITATIERECHT

Wat te doen wanneer de fiscus plots aan de deur staat? Veel belastingplichtigen weten niet wat hun rechten en plichten zijn bij een fiscale visitatie. Vaak staan de belastingplichtigen en de fiscus lijnrecht tegenover elkaar, maar ook rechtspraak is eerder verdeeld over de draagwijdte van het visitatierecht.

Hierna schetsen we eerst het wetgevend kader van de fiscale visitatie om daarna een recent arrest met een mogelijk beslissende impact te bespreken.

Onderzoeksbevoegdheden van de Administratie

De initiële bewijslast van het bestaan van een belastingschuld en de hoogte van die schuld ligt in principe bij de Administratie. Omdat het voor de Administratie echter onmogelijk is om dit vast te stellen zonder de medewerking van de belastingplichtige, voorziet de wet in een aangifteplicht. De aangifte die wordt ingediend door de belastingplichtige wordt dan ook geacht correct te zijn.

Om na te gaan of deze aangifte effectief correct werd ingediend, kreeg de Administratie enkele onderzoeksbevoegdheden toegewezen. Gaandeweg is de fiscus haar bevoegdheden zeer ruim gaan interpreteren en nu stelt zich de prangende vraag: "Waar ligt de grens van de onderzoeksbevoegdheden?"

De onderzoeksbevoegdheden kunnen worden opgedeeld in twee delen. Enerzijds zijn er zijn de onderzoeksdaden die de fiscus mag stellen bij de belastingplichtige zelf en anderzijds kan de fiscus ook bij derden langsgaan om de aangifte van een belastingplichtige te controleren. De onderzoeksdaden die de fiscus bij de belastingplichtige kan stellen zijn de vraag om inlichtingen, het boekenonderzoek en de gevreesde fiscale visitatie.

Vooraf het visitatierecht ligt vaak onder vuur. Zo interpreteert de fiscus dit zelf als een actief zoekrecht terwijl de belastingplichtige vindt dat zijn of haar privacy hierdoor geschonden wordt.

Wetgeving

De fiscus kreeg het recht tot fiscale visitatie toegewezen dankzij artikel 319 WIB/92. Dit artikel werd door de Wet houdende fiscale en diverse bepalingen (BS 28.05.2010) aangevuld met enkele bepalingen waardoor de onderzoekbevoegdheden inzake inkomstenbelastingen en btw meer geharmoniseerd zijn. Op heden luidt het artikel als volgt:

Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de inkomstenbelastingen, tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend, vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen of de lokalen waar rechtspersonen hun werkzaamheden uitoefenen, zoals kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen, magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen,

ten einde aan die ambtenaren enerzijds de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van de bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel en anderzijds de bovenbedoelde ambtenaren in staat te stellen om alle boeken en bescheiden die zich in de voornoemde lokalen bevinden, te onderzoeken.

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

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

Controlerende ambtenaren

Uit bovenstaand artikel blijkt dat de controle kan worden uitgevoerd door ambtenaren die belast zijn met de vestiging van inkomstenbelastingen. Vóór de wetwijziging in 2010 werden ambtenaren belast met de controle op rechtspersonenbelasting uitgesloten van artikel 319 WIB/92, maar ook zij kunnen nu fiscale visitaties uitvoeren.

De ambtenaren moeten daarenboven in het bezit zijn van een aanstellingsbewijs. Het Hof van Cassatie is van mening dat dit aanstellingsbewijs niet spontaan moet worden voorgelegd (Cass. 12.09.2008), de belastingplichtige moet de voorlegging dus zelf uitdrukkelijk vragen.

Subject van de controle

Alle personen, zowel natuurlijke- als rechtspersonen, die het gebruiks- of genotsrecht hebben van onroerende goederen waar er werkzaamheden worden verricht, moeten de toegang verlenen. De hoedanigheid van belastingplichtige is niet vereist, de fiscale visitatie kan immers ook worden gebruikt om vast te stellen of iemand al dan niet belastingplichtig is.

Plaats van de controle

Volgens de wetgeving kan de fiscus haar visitatierecht uitoefenen in (beroeps)lokalen waar rechtspersonen hun werkzaamheden uitoefenen. Daarna maakt de wetgever een niet-limitatieve opsomming van zulke lokalen. De opsomming omvat kantoren, fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen, magazijnen, bergplaatsen en garages.

Ook plaatsen waar vermoedelijk werkzaamheden worden verricht, kunnen aan een fiscale visitatie worden onderworpen. Voorbeelden hiervan zijn bouwverven, laad –en losplaatsen, terreinen, gebouwen,...

Een fiscale visitatie kan plaatsvinden op elk moment dat er effectief beroepswerkzaamheden worden verricht, ook buiten de normale werkuren. Indien er in ploegen wordt gewerkt, kan de controle zelf dag en nacht worden uitgevoerd.

De fiscus mag de belastingplichtige niet belemmeren in het uitoefenen van zijn of haar beroepswerkzaamheid, tijdens de visitatie.

Indien de belastingplichtige onderhevig is aan het beroepsgeheim, mag de belastingplichtige toegang weigeren gedurende de periode dat cliënten aanwezig zijn.

Ingeval de gebouwen waar er vermoedelijk een beroepsactiviteit wordt verricht, worden bewoond door particulieren, is er enige voorzichtigheid geboden. De Grondwet verklaart immers dat de woning onschendbaar is. Enkel indien er ernstige vermoedens van fraude zijn, kan de fiscus particuliere woningen waar een beroepsactiviteit wordt uitgeoefend visiteren, mits toestemming van een hiërarchische overheid.

Een belangrijk begrip in deze context is "een beroepsactiviteit", zo wordt het bijhouden van de boekhouding niet als een activiteit gezien terwijl het voeren van de boekhouding wel als een beroepsactiviteit wordt gekwalificeerd (Rb. Hasselt dd. 17.11.2010). De Administratie draagt de bewijslast van de vermoedelijke beroepsactiviteit.

Gezien de onschendbaarheid van de woning, zijn er een aantal bijkomende voorwaarden, zo kan de fiscus enkel tussen 05.00 en 21.00 uur binnenvallen in particuliere woningen en is een machtiging van de Politierechter vereist. Om latere discussies te vermijden, doet de belastingplichtige er steeds goed aan om de machtiging van de Politierechter op te vragen. Indien de belastingplichtige immers toestemming geeft aan de Administratie om zijn of haar woning te betreden, is het achteraf moeilijk voor de belastingplichtige om zich te beroepen op een ontbrekende machtiging (Cass. 11 maart 2008).

Verder blijkt uit de parlementaire voorbereidingen dat de ambtenaren niet de mogelijkheid hebben om het toegangsrecht tot particuliere woningen manu militari af te dwingen. Een belastingplichtige kan met andere woorden de toegang weigeren aan de bevoegde ambtenaren. De belastingplichtige kan hiervoor wel een geldboete tot €1.250 worden opgelegd (Vr. en Antw., Kamer, 2009-2010, nr. 093, blz. 543-547).

Object van de controle

Ook het doel van de controle werd uitgebreid door de Wet houdende fiscale en diverse bepalingen (BS 28.05.2010). Voorheen konden ambtenaren enkel beroep doen op fiscale visitaties om:

- de aard en de belangrijkheid van de werkzaamheden vast te stellen,
- het bestaan, de aard en de hoeveelheid van voorraden en voorwerpen van alle aard zoals goederen, installaties,... na te zien.

Daar werden de volgende bepalingen aan toegevoegd:

- onderzoek van boeken en bescheiden die zich in de beroepslokalen bevinden,

- betrouwbaarheid nagaan van de geïnformatiseerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen door de voorlegging van stukken te vorderen die toelaten de op de informatiedragers geplaatste gegevens om te zetten in leesbare en verstaanbare vorm.

De wijziging van het artikel laat de ambtenaren in principe toe om alle boeken en bescheiden die zich in de bedoelde lokalen bevinden, te onderzoeken. Dit alles zonder voorgaande toestemming van de belastingplichtige.

Als we het boekenonderzoek van artikel 315 WIB/92 vergelijken met dit artikel, kunnen we stellen dat artikel 315 WIB/92 een passief voorleggingsplicht van de boeken en bescheiden veronderstelt terwijl artikel 319 WIB/92 actief zoekrecht toekent aan de Administratie.

Als de belastingplichtige dus wordt verzocht om, zonder verplaatsing, bepaalde boeken en bescheiden voor te leggen, kan de Administratie enkel die boeken inkijken waarvan hij de voorlegging heeft verzocht (art. 315 WIB/92). Indien de fiscus tijdens het bezoek bij de belastingplichtige op andere stukken stoot mag de fiscus deze niet inzien aangezien een aanstellingsbewijs ontbreekt. Wel kunnen de waarnemingen tijdens het boekenonderzoek de basis vormen tot een fiscale visitatie (artikel 319 WIB/92).

Rechtspraak

Zijn er beperkingen aan de bevoegdheden van de Administratie bij een fiscale visitatie? De fiscus meent alvast van niet, zij interpreteren artikel 319 WIB/92 als een actief zoekrecht, dat hen de bevoegdheid geeft om rond te neuzen in kasten en bureaulades, het recht om kluizen open te breken, computerbestanden en papieren bescheiden te kopiëren en mee te nemen,....

Binnen de rechtspraak is er echter weinig consistentie omtrent de draagwijdte van de fiscale visitaties, hierdoor is het zowel voor de Administratie als voor de belastingplichtige eerder gissen naar de effectieve afbakening van het visitatierecht.

Maar zien we nu licht aan het eind van de tunnel? De rechtbank van Gent stelde immers een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof omtrent deze problematiek.

Recent moest de rechtbank te Gent (dd. 27.06.2016) tussenkomen in een situatie waarbij de BBI een onaangekondigde controle had uitgevoerd in de maatschappelijke zetel van een vennootschap. Het volledige pand werd van kop tot teen op actieve wijze onderzocht en de aangetroffen documenten werden meegenomen.

De rechtbank was van oordeel dat een letterlijke interpretatie van de wettekst wijst op een actief zoekrecht die aan een strafrechtelijke huiszoeking doet denken. De administratie mag dus een fiscale visitatie verrichten

- zonder voorgaande rechterlijke machtiging
- in de afwezigheid van een vooraf bestaand vermoeden van fiscale fraude en zonder voorgaande kennisgeving van de motieven die de controle bij de belastingplichtige rechtvaardigen

- zonder voorgaande kennisgeving van het doel, de tijdsperiode, geïndiceerde locatie of van de rechtsmiddelen die tegen de controle kunnen worden aangewend
- waarbij het doel van de controle zowel bij een administratieve controle kan liggen als bij het vaststellen van strafrechtelijke inbreuken
- en zonder noemenswaardige beperkingen tijdens de controle.

Hier bevestigt de rechtbank dus de zienswijze van de Administratie, artikel 319 WIB/19 kent een actief zoekrecht toe aan de fiscus, zonder noemenswaardige beperkingen.

Wat dit arrest interessant maakt is echter het feit dat de rechtbank van Gent zich de bijkomende vraag stelde of het actief zoekrecht, zoals de rechtbank het zelf interpreteert, verenigbaar is met het de Grondwet en het EVRM inzake eerbiediging van het privéleven. Om een eind te stellen aan deze decennialange onzekerheid, heeft de rechtbank van Gent een prejudiciële vraag gesteld aan het Grondwettelijk Hof. Voorlopig is het dus met veel ongeduld wachten op de uitspraak van het Hof.

Els Van Eenhooge & Febe Louage