

Het visitatierecht van de fiscale administratie

Jo Schrijvers, Alfa advocaten

Het hof van beroep van Antwerpen bevestigt in een recent arrest uitdrukkelijk het verschil tussen een huisbezoek dat kadert in een aangekondigd boekenonderzoek en een huisbezoek waarbij de Administratie gebruik maakt van haar 'visitatierecht' (Antwerpen 28 juni 2011).

Feiten

Na een tijdige aangifte in de personenbelasting en een oorspronkelijke aanslag conform de aangifte deelt de fiscale administratie bij bericht van wijziging mee de aangegeven inkomsten en andere gegevens te willen wijzigen, alsook een belastingverhoging van 50 % te willen opleggen wegens onjuiste aangifte met het opzet belasting te ontduiken. Daarbij verwijst de administratie naar vaststellingen gedaan bij inzage van boekhoudstukken bij o.m. twee bezoeken op het adres van de belastingplichtige.

De belastingplichtige laat tijdig weten niet akkoord te gaan met het bericht van wijziging, maar verantwoordt dit niet omdat de nodige documenten niet beschikbaar zijn. Bij kennisgeving van taxatiebeslissing deelt de administratie mee dat geen rekening wordt gehouden met de opmerkingen van de belastingplichtige en vestigt een supplementaire aanslag.

De belastingplichtige stelt bezwaar in tegen de aanslag, die gevestigd zou zijn op basis van onrechtmatig verkregen gegevens. De belastingplichtige voert ook aan dat de taxatie gebaseerd is op willekeur en daarom ook onvoldoende en/of gebrekkig is gemotiveerd. Het bezwaarschrift wordt afgewezen, waarna de belastingplichtige een gerechtelijke procedure instelt en in eerste aanleg het pleit wint.

Volgens de eerste rechter werd artikel 319, 2° WIB 92 geschonden, nl. controleambtenaren hebben controlewerkzaamheden uitgeoefend in de privéwoningplaats van de belastingplichtige en dit zonder voorafgaande machtiging:

- nergens blijkt dat de lokalen ook beroepshalve werden gebruikt zodat het een loutere privéwoning betreft;
- er ligt geen bewijs voor dat de belastingplichtige uitdrukkelijk en formeel met de plaatsbezoeken heeft ingestemd;
- er ligt geen bewijs voor dat de ambtenaren in het bezit waren van hun aanstellingsbewijs;
- er was geen machtiging van de politierechter.

Zo berust de aanslag op onwettig bekomen inlichtingen, wat leidt tot nietigverklaring.

De Belgische Staat stelt in hoger beroep dat de bezoeken ter plaatse met de belastingplichtige werden afgesproken, die de vrije keuze had om de controles op het kantoor van de taxatieagent te laten doorgaan.

Voor een controle van de boekhouding ten huize van de belastingplichtige met zijn toestemming is geen machtiging van de politierechter vereist. Zelfs als het onderzoek op het adres van belastingplichtige onwettig zou zijn, dan nog kan dit niet de nietigheid van de aanslag tot gevolg hebben, aangezien de betwiste aanslagen niet op bewijsmateriaal steunden dat verkregen werd tijdens de bezoeken ter plaatse. In casu steunden de taxaties volgens de fiscale administratie op de vaststellingen uit de boekhouding en de voorgelegde bescheiden en op inlichtingen ingewonnen bij derden.

Ook het hof is echter van oordeel dat de controle ter plaatse heeft plaatsgevonden in het kader van het visitatierecht overeenkomstig art. 319 WIB 92 en bijgevolg met schending van de in dit artikel opgelegde voorwaarden. Het vonnis wordt bijgevolg bevestigd.

Analyse

Artikel 319 WIB 92 bepaalt:

'Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de Administratie der directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de personenbelasting, van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet - inwoners tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend vrije toegang te verlenen tot hun beroepslokale, zoals fabrieken, werkplaatsen,

werkhuizen en magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terrein welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te gaan 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.

De ambtenaren van de Administratie der directe belastingen, 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 vereiste van een machtiging van de politierechter geldt bijgevolg als het gaat om onderzoeksdaden die passen in het fiscale visitatierecht van de administratie, d.w.z. de onderzoeken bedoeld in artikel 319 WIB 92, die plaatsvinden in woningen of bewoonde lokalen.

Dit is bv. het geval als de administratie zelf de er voorhanden zijnde voorraden wil controleren, of op eigen initiatief wil nagaan welke boeken of stukken zich in de betreffende lokalen bevinden. De vereiste machtiging geldt evenwel niet wanneer de administratie gebruik maakt van haar recht om de belastingplichtige te vragen bepaalde stukken voor te leggen in het kader van een boekenonderzoek overeenkomstig art. 315 WIB 92. In zo'n geval gaat de administratie niet zelf op zoek naar die stukken, maar vraagt zij de voorlegging ervan, wat geen onderzoeksdaad is die past in artikel 319 WIB 92.

Volgens artikel 315 WIB 92 is al wie onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners verplicht de administratie, op haar verzoek, 'met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen'. De wet zegt uitdrukkelijk dat die voorlegging 'zonder verplaatsing' moet gebeuren, wat betekent dat van de belastingplichtige niet kan worden geëist deze stukken naar het kantoor van de administratie te brengen. Het is de administratie die ze zelf bij de belastingplichtige moet gaan inkijken. Indien de belastingplichtige alsdan de gevraagde stukken voorlegt in zijn privévertrekken, is het betreden van de privévertrekken wel toegestaan en is daarvoor geen machtiging van de politierechter vereist.

De fiscale administratie beweert o.m. in de beoordeelde zaak dat er louter een boekenonderzoek heeft plaatsgevonden en dat er aldus geen onregelmatigheden hebben plaatsgevonden.

Uit het administratieve dossier blijkt echter dat controleambtenaren van de administratie der directe belastingen (en de btw) controlewerkzaamheden hebben uitgevoerd op het privéadres van de belastingplichtige. Het wordt niet betwist dat de belastingplichtige haar zelfstandige activiteit, die zij voordien uitoefende te B, had stopgezet. Na stopzetting heeft zij haar domicilie overgebracht van B. naar L. De Belgische Staat stelt dat de onderzoeken vooraf mondeling en telefonisch zouden zijn aangekondigd en dat in onderling overleg de afspraken zouden zijn vastgelegd, maar dit wordt door de belastingplichtige betwist en blijkt uit geen enkel stuk.

Gebruikelijk wordt een onderzoek in het kader van art. 315, dat op verzoek plaatsvindt, per brief aangekondigd met het verzoek de stukken op een bepaalde dag beschikbaar te houden. In deze zaak zou er enkel telefonisch zijn aangekondigd dat er een boekenonderzoek zou plaatsvinden. Door het ontbreken van de gebruikelijke schriftelijke aankondiging is het in het beoordeelde geval niet duidelijk of de controlewerkzaamheden ter plaatse kaderen in artikel 319 WIB 92 dan wel in artikel 315 WIB 92.

Het hof stelt wel vast dat de beslissing over het bezwaarschrift stelt dat belastingplichtige in de periode na de stopzetting van haar zelfstandige activiteit nog optrad voor haar klanten, facturen opstelde en commissielonen ontving van haar broer voor fiscale werkzaamheden en dat de administratie dan ook voldoende aanduidingen had dat op het adres te L. nog zelfstandige activiteiten werden uitgeoefend. Hieruit kan worden afgeleid dat de administratie ook de aard en de belangrijkheid van deze activiteiten wou onderzoeken, hetzij dus toepassing wou maken van artikel 319 WIB 92, en niet alleen de voorlegging wou vragen van de boeken en bescheiden.

De onduidelijkheid over de toegepaste onderzoeksmaatregel wordt bijgevolg door het hof beslecht, dat in feite vaststelt dat het visitatierecht door de fiscale administratie werd uitgeoefend.

Het hof stelt verder vast dat uit niets blijkt dat in de privéwoning door belastingplichtige ook nog een zelfstandige activiteit werd uitgeoefend, dat geen bewijs voorligt dat de belastingplichtige met de bezoeken ter plaatse heeft ingestemd, dat ook geen bewijs voorligt dat de controleambtenaren in het bezit waren van hun aanstellingsbewijs en dat niet betwist wordt dat er geen machtiging van de politierechter was. De aanslagen die steunen op onwettig bekomen inlichtingen worden bijgevolg nietig verklaard gezien blijkt dat de aanslagen o.m. steunen op vaststellingen die tijdens de onwettige bezoeken werden gedaan.

Het hof bevestigt dan ook dat een schending van artikel 319 WIB 92 en haar toepassingsvoorwaarden leidt tot een onherstelbare nietigheid van de aanslagen en sluit het voorleggen van een subsidiaire aanslag op die gronden uit.

Het beperkte toepassingsgebied van het visitatierecht en de toepassingsvoorwaarden zijn verantwoord gezien het ingrijpende karakter ervan. Enkel beroepslokalen of lokalen waarin kan worden vermoed dat er werkzaamheden plaatsvinden kunnen onder voorwaarden (cf. aanstellingsbewijs) worden bezocht. Wanneer dergelijke lokalen (ook) bewoond zijn, is machtiging van de politierechter noodzakelijk.