

# FISCAL RECHTSPRAAK

## Inkomstenbelastingen

### Sancties

2008/60 Trib. de 1<sup>ère</sup> inst. Liège  
23 maart 2006

#### Onderzoek – Zwijgrecht belastingplichtige

*Een belastingplichtige kreeg een administratieve geldboete opgelegd omdat hij in strijd met artikel 315 WIB niet was overgegaan tot mededeling van de door de administratie gevraagde gegevens.*

*De belastingplichtige beriep zich op het zwijgrecht, vermits in een bericht in toepassing van artikel 333 WIB, vermeld werd dat er in zijn hoofd sprake zou zijn van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden die aanleiding konden geven tot het opleggen van strafrechterlijke sancties.*

*De belastingplichtige beriep zich aldus terecht op het zwijgrecht van artikel 6 EVRM en artikel 14 § 3, g) IVBPR. Er kon hem derhalve geen boete worden opgelegd wegens miskenning van artikel 315 WIB en de aanslagen dienden te worden vernietigd.*

#### Enquête – Droit du contribuable de se taire

*Un contribuable s'est vu infliger une amende administrative parce qu'en infraction à l'article 315 CIR, il n'a pas communiqué les données demandées par l'administration.*

*Le contribuable a invoqué le droit de se taire, étant donné que dans un avis, en application de l'article 333 CIR, il était question qu'il y avait dans son chef une intention frauduleuse ou de dessein de nuire qui pouvait donner lieu à des sanctions pénales.*

*Le contribuable invoquait ainsi à juste titre le droit de se taire de l'article 6 CEDH et de l'article 14 § 3, g) du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (PIDCP). En conséquence, aucune amende ne pouvait lui être infligée pour violation de l'article 315 CIR et les impositions ont dû être annulées.*

(Jean-Marie Morsa en Jeannine Biet/Etat belge)  
(Advocaten: R. Meessen loco J.-P. Douny)

#### 1. Procédure

Le dossier de la procédure comprend notamment:

– la décision de monsieur le directeur régional des contributions de Liège en date du 1<sup>er</sup> septembre 2003,

– la requête déposée au greffe le 12 septembre 2003 dans les formes régulières et les délais légaux,

– les conclusions, conclusions additionnelles, conclusions en réplique et secondes additionnelles après mise en débats continués prises pour le défendeur et déposées au greffe les 14 novembre 2003, 5 septembre 2005, 7 novembre 2005, 1<sup>er</sup> décembre 2005,

– les conclusions, conclusions additionnelles et conclusions après plaidoiries et mise en débats continués prises pour les requérants et déposées au greffe les 28 juillet 2005, 26 octobre 2005 et à l'audience du 9 mars 2006.

Les parties comparissant comme dit ci-dessus ont été entendues à l'audience du 9 mars 2006.

#### II. Objet de la contestation

Les requérants contestent les suppléments de cotisation à l'IPP établis à leur charge pour les exercices d'imposition 1996 (art. 034071), 1997 (art. 034061), 1998 (art. 708.300.638) et 1999 (art. 708.312.488) ainsi que l'amende administrative exercice 2000 enrôlée sous l'article 42061.

Ils demandent à titre subsidiaire l'annulation des suppléments de cotisation litigieux au motif que l'administration n'était pas fondée à procéder à une imposition d'office, que soit dit pour droit que l'administration n'était pas fondée à appliquer l'article 354, alinéa 2 CIR 1992 pour les exercices d'imposition 1996 et 1997 et que soit mise à néant de la cotisation enrôlant l'amende administrative.

#### III. Discussion

##### 1. Validité du recours à l'imposition d'office pour déclaration tardive

Les requérants font valoir que si les déclarations relatives aux exercices 1996 à 1999 ont été déposées tardivement, elles ont toutes fait l'objet d'une imposition primitive qui n'a pas été établie d'office; qu'il y a lieu d'en conclure que l'administration a renoncé à la procédure d'imposition d'office et que la cotisation qui résulte de l'imposition d'office établie malgré cette renonciation est nulle.

Le défendeur souligne par contre que les notes de calcul relatives aux quatre exercices litigieux concluent à l'inexistence d'un impôt dû puisqu'elles reprennent un impôt de base égal à zéro.

Lorsque l'administration ne fait pas usage de la faculté de procéder à la taxation d'office et établit une première cotisation, elle constate nécessairement l'existence d'une déclaration tardive et ne peut donc revenir sur cette constatation et considérer la déclaration comme inexistante afin de procéder

d'office à la taxation (*cf.* en ce sens Cass. 10 juin 1994, *Pas.* 1994, I, 578).

En établissant les cotisations primitives sur base des déclarations déposées par le requérant sans recourir à l'imposition d'office, l'administration a admis ces déclarations tardives et ne pouvait plus les considérer ultérieurement comme inexistantes et procéder à une imposition d'office.

Il importe peu à cet égard que le montant des impositions enrôlées ait été égal à zéro, dès lors que la procédure utilisée pour établir ce montant impliquait l'admission des déclarations tardives.

## 2. Amende administrative exercice 2000 enrôlée sous l'article 42061 – taxation d'office pour absence de réponse à une demande de renseignements

L'amende administrative de 25.000 FB (619,73 EUR) est motivée comme suit: *“non-respect de l'article 315 du Code des impôts sur les revenus: le contribuable n'a pas respecté son obligation de communiquer tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables relatifs aux exercices d'imposition 1996 et 1997 lors de notre visite du 26 juillet 2000 et ceci dans une intention frauduleuse”* (pièce V/180).

D'autre part, le recours à l'imposition d'office serait également justifié, selon le défendeur, par l'absence de réponse aux demandes de renseignements et le refus de communiquer les pièces requises par l'administration.

Un document signé par le conseil du requérant (pièce V/179) relève que celle-ci *“conteste à l'administration fiscale le recours au délai d'investigation de 2 ans supplémentaires. En conséquence, elle estime ne pas devoir communiquer aux agents assermentés les documents comptables relatifs aux années de revenus 1995 et 1996, exercices d'imposition 1996 et 1997, pour le volet IPP de la vérification fiscale du dossier de monsieur M.”*

L'article 315 CIR 1992 prévoit que *“quiconque est passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents, a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables”* et l'article 316 CIR 1992 *“Sans préjudice du droit de l'administration de demander des renseignements verbaux, toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents a l'obligation, lorsqu'elle en est requise par l'administration, de lui fournir, par écrit, dans le mois de la date d'envoi de la demande, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale.”*

Dans le cas où une procédure fiscale aboutit ou peut aboutir à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale au sens des articles 6, alinéa 1<sup>er</sup> de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques

du 19 décembre 1966, il y a cependant lieu de faire application des dispositions de ces conventions (*cf.* en ce sens Cass. 23 janvier 1992, *Pas.* 1992, I, 453 et Cass. 13 janvier 1999, *Pas.* 1999, I, 15).

Parmi les principes qui résultent de ces conventions figure le droit au silence qui résulte du droit au procès équitable et de la présomption d'innocence reconnus par l'article 6 de la CEDH et est expressément défini par l'article 14 § 3, g) du Pacte international relatif aux droits civils et politiques qui stipule *“Toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, au moins aux garanties suivantes:... g) à ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable.”*

La Cour européenne des droits de l'homme dans un arrêt *Funke/France* du 25 février 1993, série A, n° 256 a relevé: *“La Cour constate que les douanes provoquent la condamnation de M. F. pour obtenir certaines pièces, dont elles supposaient l'existence sans en avoir la certitude. Faute de pouvoir ou vouloir se les procurer par un autre moyen, elles tentèrent de contraindre le requérant à fournir lui-même la preuve d'infractions qu'il aurait commises. Les particularités du droit douanier (paragraphe 30-31 ci-dessus) ne sauraient justifier une telle atteinte au droit, pour tout 'accusé' au sens autonome que l'article 6 (art. 6) attribue à ce terme, de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination. Partant, il y a eu violation de l'article 6.1. (art. 6.1.)”*

Le droit au silence a également été rappelé par monsieur Jean du Jardin, procureur général près la Cour de cassation, dans sa mercuriale du 1<sup>er</sup> septembre 2003 relative au “droit de défense” (site <http://www.juridat.be/cass/cass.fr/pl.htm>) qui relève notamment, à propos de la présomption d'innocence visée à l'article 6, 2° CEDH *“Première conséquence essentielle de cette garantie: parce qu'il est présumé innocent, l'inculpé n'a rien à prouver, ni même à participer de quelque manière que ce soit à l'administration des preuves, voire à la recherche de la vérité”* (p. 11) et plus loin page 16 *“Quoi qu'il en soit le prévenu ne peut être interrogé sous serment comme témoin dans sa propre cause, même pas à sa demande. Dès lors, l'audition d'un prévenu sous la foi du serment est nulle. Cette thèse est déduite du droit de tout accusé de se taire (33 – Cour eur. D.H., arrêt Funke,...)”* (*cf.* également BOSLY et VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, 2005, pp. 637 et 638).

La notification d'indices de fraude adressée aux requérants le 7 juin 2000 souligne: *“Il faut en conclure que sont ici démontrées l'insuffisance de déclaration et les manœuvres frauduleuses auxquelles il est recouru pour couvrir cette insuffisance: fabrication d'une facture... des faux similaires sont observés”* (pièce V/160)... *L'intention frauduleuse est une notion de droit pénal: il s'agit d'une conduite trompeuse, à l'exclusion des infractions trouvant leur origine dans une négligence, des erreurs matérielles ou des inexactitudes de bonne foi (Bruxelles 31 octobre 1987, J.D.F. 1987, 359). Il résulte des points ci-avant qu'existe à l'encontre du contribuable un faisceau d'indices précis, graves et concordants, de la non-déclaration, depuis de nombreuses années, de revenus pouvant être élevés, revenus recueillis dans le cadre d'expor-*

tations à l'étranger et revenus qui, dans les conditions particulières où leur existence a pu être décelée, impliquent le dol spécial dont question à l'article 193 du Code pénal auquel se réfère la notion d'intention frauduleuse précitée" (fin de la pièce V/161).

Or les articles 444 CIR 1992 et 226, D. A.R. CIR prévoient une amende de 200% en cas de déclaration incomplète ou inexacte accompagnée de faux (infraction qui selon l'art. 193 du Code pénal implique une intention frauduleuse ou un dessein de nuire) et l'article 449 CIR 1992 prévoit "Sans préjudice des sanctions administratives, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 12.500 EUR ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent code ou des arrêtés pris pour son exécution."

Il s'agit dans les deux cas de sanctions présentant un caractère répressif manifeste, même si la première est qualifiée de sanction administrative.

L'élément moral des infractions prévues par ces dispositions – intention frauduleuse ou dessein de nuire – est identique à celui qui permet l'établissement de l'impôt dans le délai prévu par l'article 354, alinéa 2 CIR 1992, de sorte que cette procédure peut aboutir à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale, accusation qui résulte en l'espèce de la notification d'indices de fraude qui relève que les conditions d'application de sanctions de nature pénale sont réunies, y compris le dol spécial prévu par ces dispositions.

Dans ces circonstances, le refus du requérant de fournir les documents et renseignements demandés relève de son droit au silence tel qu'il résulte de l'article 6 par la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 14 § 3, g) du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et ne peut être sanctionné par une amende ou par l'établissement d'une imposition d'office. Il y a dès lors lieu d'annuler les cinq cotisations litigieuses.

Il y a également lieu de rouvrir les débats pour permettre au défendeur, s'il le souhaite, d'introduire une cotisation subsidiaire pour l'exercice 1999 dans les formes prévues par l'article 356 CIR 1992.

Par ces motifs,

Vu la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire;

LE TRIBUNAL,

Statuant contradictoirement,

Ecartant comme non fondées toutes autres conclusions,

Dit la requête recevable et fondée.

Annule les suppléments de cotisation à l'IPP établis à charge des requérants pour les exercices d'imposition 1996 (art. 034071), 1997 (art. 034061), 1998 (art. 708.300.638) et 1999

(art. 708.312.488) ainsi que l'amende administrative exercée 2000 enrôlée à charge des requérants sous l'article 42061.

Condamne l'Etat belge, ministère des Finances, à rembourser aux requérants toutes sommes qui auraient été indûment perçues du chef des cotisations en cause avec les intérêts moratoires.

Condamne l'Etat belge aux dépens liquidés par les requérants à la somme de 356,95 EUR, montant de l'indemnité de procédure.

Rouvre les débats pour permettre au défendeur, s'il le souhaite, d'introduire une cotisation subsidiaire pour l'exercice 1999 dans les formes prévues par l'article 356 CIR 1992.

Renvoie la cause au rôle.

Réserve les dépens.

Où siègeaient:

J.-M. Goutier, juge unique.

## Noot

### *Strekt het "zwijgrecht" zich altijd uit tot een recht op weigering van voorlegging van stukken uit de boekhouding?*

1. Dit vonnis is opmerkelijk doordat het handelt over de vraag of een schending van het recht zichzelf niet te beschuldigen, kan leiden tot de vernietiging van een administratieve boete, opgelegd wegens de weigering tot voorlegging van stukken aan de fiscale administratie<sup>87</sup>.

2. Uit het vonnis kan men afleiden dat de volgende feitsituatie voorlag. Op 26 juli 2000 bood een ambtenaar van de fiscale administratie, belast met een controle op de toepassing van de personenbelasting in hoofde van een natuurlijke persoon, zich bij deze aan. De ambtenaar vroeg om voorlegging van stukken van de boekhouding voor inkomstenjaar 1995, aanslagjaar 1996 en inkomstenjaar 1996, aanslagjaar 1997. De belastingplichtige weigerde dat. In één van de documenten van het administratief dossier was blijkbaar een brief terug te vinden, gericht door de raadsman van de belastingplichtige aan de fiscale administratie. Daarin was vermeld dat volgens de belastingplichtige de fiscus geen recht had op het doen van onderzoek binnen de aanvullende onderzoekstermijn van 2 jaar<sup>88</sup>.

Opdat die termijn voor de fiscale administratie "geopend" zou kunnen worden, is vereist dat de administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoelde tijdperk<sup>89</sup>. Dat was hier blijkbaar wel gebeurd. Op 7 juni

87. Uitsluitend dit aspect wordt behandeld in deze noot, niet dat van het eventueel verval van het recht tot vestiging van een ambtshalve aanslag nadat eerst een aanvankelijke aanslag, niet "van ambtswege" gevestigd is, argument dat in casu ook door de belastingplichtige werd aangevoerd.

88. Art. 333 en 354, lid 2 WIB 1992.

89. Art. 333, lid 3 WIB 1992; een analoge bepaling met een enigszins andere omschrijving – "vermoedens van belastingontduiking" – geldt inzake BTW: art. 84ter W. BTW.

2000 richtte de fiscale administratie aan de belastingplichtige een brief met melding van de aanwijzingen van belastingontduiking die bestonden in hoofde van de belastingplichtige. Samengevat ging het volgens de gegevens vermeld in het vonnis, om:

- een onvolledige aangifte, en niet-aangifte sinds verschillende jaren van inkomsten uit export;
- bedrieglijke handelingen om die onvolledigheid te verdoezelen: het opstellen van een factuur, valsheden;
- het aanwezig zijn van een bedrieglijk opzet of een oogmerk om te schaden, begrip uit het strafrecht<sup>90</sup>.

3. Op de weigering tot voorlegging van stukken tijdens de controle inzake de personenbelasting, reageerde de fiscale administratie als volgt. In de eerste plaats vestigde ze vier aanslagen in de personenbelasting en dit door toepassing van de procedure van taxatie van ambtswege. In de tweede plaats vestigde ze een administratieve boete van, toen nog, 25.000 BEF. Het vonnis citeert de redengeving van de administratie voor het opleggen van die boete: geen voorlegging van de stukken voor de aanslagjaren 1996 en 1997 en, derhalve, schending door de belastingplichtige van het voorschrift van artikel 315 WIB1992 en dit met een bedrieglijk opzet.

4. De rechtsvraag die aan de rechtbank werd voorgelegd, luidde of een schending van het zwijgrecht bewezen was, en, zo ja, of zulks kon leiden tot de nietigverklaring van de aanslag houdende vestiging van een administratieve boete en van de vier van ambtswege gevestigde aanslagen in de personenbelasting. De rechtbank beantwoordde die vraag positief. De rechtbank analyseert de grondbeginselen van het zwijgrecht, stelt een schending van dat recht vast door het feit dat de niet-voorlegging van stukken uit de boekhouding gesanctioneerd werd met een administratieve boete, en besluit tot vernietiging, niet alleen van de aanslag houdende een administratieve boete, doch ook van de vier van ambtswege gevestigde aanslagen. De weigering tot voorlegging van boekhoudkundige stukken kan, volgens het vonnis, niet gesanctioneerd worden met een administratieve boete, en ook niet met het vestigen van aanslagen van ambtswege.

5. In een eerder geschrift werd de draagwijdte van het zwijgrecht in fiscale zaken geanalyseerd<sup>91</sup> en werd de oefening gemaakt om rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens<sup>92</sup> die handelt over het *nemo tenetur*-beginsel, te onderzoeken naar zijn draagwijdte<sup>93</sup>. Het recht om niet te moeten meewerken aan de eigen beschuldiging, vindt zijn

grondslag in het recht als beklaagde voor onschuldig gehouden te worden tot de schuld bewezen is<sup>94</sup>. De garanties op eerbiediging van dat recht, zoals alle garanties bij een strafrechtelijke vervolging, bestaan echter enkel indien daadwerkelijk sprake is van een vervolging van strafrechtelijke aard. In geschillen van burgerlijke aard daarentegen is van het bestaan van een zwijgrecht als recht van verdediging op grond van artikel 6 EVRM, geen sprake. Ook moet opgemerkt worden dat het EHRM in zijn arrest *Ferrazini* tegen *Italië*<sup>95</sup> uitdrukkelijk de deur heeft dicht gehouden voor de toepassing van artikel 6.1. EVRM op zuiver fiscale geschillen, die het Hof “publiekrechtelijk” van aard noemt. Het EHRM blijft in recente rechtspraak die stelling herhalen, onder meer op grond van de overweging dat belastingheffing behoort tot de harde kern van de nationale soevereiniteit en prerogatieven<sup>96</sup>. Er is betoogd dat het gebrek aan rechtsbescherming dat daaruit voortvloeit, te betreuren is, op grond van de vaststelling dat men zich in zuiver fiscale geschillen niet op de bescherming van artikel 6 van het EVRM kan beroepen. Groot pijnpunt daarbij blijft het recht op berechting binnen een redelijke termijn in een zuiver fiscaal geschil. Op zich betekent het echter niet dat men als belastingplichtige in “zuiver” fiscale geschillen, iedere rechtsbescherming ontbeert<sup>97</sup>. In de administratieve fase van de zuiver fiscale procedure, bieden de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het hoorrecht, het recht op fair play en het vertrouwensbeginsel, in zekere mate een rechtsbescherming. Bovendien wordt het gebrek aan concrete rechtsbescherming door artikel 6.1. EVRM grotendeels opgevangen door het feit dat, in België, sinds de hervorming van het fiscaal procesrecht in 1999, de procedure van betwisting van een aanslag verloopt voor de gewone rechtscolleges en in twee aanleggen, dus met een mogelijkheid van hoger beroep. De “rechtsbescherming” in het Gerechtelijk Wetboek geregeld voor geschillen van burgerlijke aard, geldt in België dus ook in zuiver fiscale zaken. De vereiste van berechting binnen een redelijke termijn wordt enigszins opgevangen door de regeling van artikel 1385*undecies* Ger. W. dat stelt dat men bij het uitblijven van een administratieve beslissing binnen, in beginsel, een termijn van zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep, dadelijk naar de rechtbank van eerste aanleg kan. Aangezien de procedure, eens beland voor de gewone rechtscolleges, verloopt volgens de proceduren van het Gerechtelijk Wetboek, is de tegensprekelijkheid ervan in ieder geval gewaarborgd. Het gebrek aan rechtsbescherming doordat Europeesrechtelijk (wat het EVRM betreft dan toch) volgehouden wordt dat een fiscaal

90. Men verwees in het vonnis naar art. 193 Sw. (algemene strafbepaling valsheid in geschrifte) als algemene bepaling die het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden zou omschrijven.

91. C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming, wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 286 e.v.

92. Verder “EHRM” genoemd.

93. *Ibid.*, 286 e.v.

94. Art. 6.2. EVRM en art. 14.2. IVBPR.

95. C. VANDERKERKEN, *o.c.*, 271 e.v.

96. EHRM 23 november 2006, *Jussila/Zweden*, ov. 29 e.v.; impliciet in EHRM 27 december 2007, *Nalatenschap Nitschke/Zweden*, ov. 49 e.v.; zijdelings in EHRM 12 december 2006, *Burden en Burden/Verenigd Koninkrijk*, ov. 54 e.v.

97. C. VANDERKERKEN, *o.c.*, 271, 274.

geschil geen geschil van burgerlijke aard is, moet in België dan ook gerelativeerd worden. De facto verliest een belastingplichtige die bij het uitblijven van de administratieve beslissing rechtstreeks naar de rechtbank trekt, natuurlijk wel een kans op een positieve beslissing in de administratieve aanleg.

6. Geschillen over fiscale administratieve boetes die strafrechtelijk van aard zijn, vallen evenwel sowieso onder de bescherming van artikel 6 EVRM onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor<sup>98</sup>. Van zodra sprake is van aanwezigheid van een administratieve bestraffing met strafrechtelijk karakter, zouden dus alle rechtsbeschermingsrechten van artikel 6 EVRM onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor in werking moeten treden<sup>99</sup>.

Het blijft voorlopig evenwel onduidelijk wanneer die rechten in werking treden in een (Belgisch) fiscaal onderzoek dat een strafvervolgning of fiscaal administratieve sancties in het vooruitzicht stelt of stellen of dat gelijktijdig met een strafvervolgning verloopt<sup>100</sup>. In het geannoteerde vonnis stelt de rechtbank in de voorliggende feitsituatie, de toepassing, het bestaan en de werking van artikel 6 EVRM onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor, meer bepaald inzake het recht zichzelf niet te beschuldigen, vast.

In het voorliggende geval leidt de rechtbank het bestaan van een gerezen verdenking af uit de inhoud van een bericht dat aan de belastingplichtige werd gezonden op grond van artikel 333 WIB 1992.

Zo'n bericht lijkt inhoudelijk inderdaad het bestaan van een gerezen verdenking van strafrechtelijke aard aan de belastingplichtige kenbaar te kunnen maken, hetgeen inhoudt dat de beschermingsrechten van artikel 6 EVRM onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor in werking zouden treden. Het bericht sterkt er immers toe de indicies van belastingontduiking kenbaar te maken aan de belastingplichtige. In het geannoteerde arrest borduurt men ter ondersteuning van die stelling voort op het moreel opzet dat vereist is bij het (strafrechtelijk) misdrijf van belastingontduiking. De administratieve "inverdenkingstelling" van artikel 333 WIB 1992 zou volgens de geannoteerde beslissing mededeling van zulk een in artikel 449 WIB 1992 bedoeld strafrechtelijk opzet inhouden.

In de Belgische rechtsorde aarzelt men nochtans om die stap resoluut te zetten. Het probleem raakt trouwens ook aan de vraag of een cumul mogelijk is tussen een administratieve en een strafrechtelijke sanctie voor fiscale fraude en daarmee

aan de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel op fiscaal strafrechtelijk vlak<sup>101</sup>.

7. Zo men aanneemt dat een verdenking van strafrechtelijke aard gerezen is tijdens een fiscaal onderzoek, blijft een groot vraagteken bestaan over de draagwijdte en het gevolg van het in werking treden van die beschermingsrechten. Een fiscale controle geschiedt immers onder de gelding van de meewerkverplichtingen voor de belastingplichtige, zoals neergelegd in de procedureregelen van onze fiscale wetboeken.

O.i. moet een onderscheid gemaakt worden tussen de medewerking gevraagd van de belastingplichtige die bestaat in het verzoeken om verklaringen en de medewerking die wordt gevraagd in het voorleggen van stukken en gegevens.

Indien men van een "verdachte" van een fiscaal misdrijf, verklaringen vraagt, moet deze op grond van het *nemo tenetur*-recht zelf kunnen overwegen of hij ze al dan niet zal afleggen en dit uit vrije wil. Dat recht eerbiedigen behoort tot de essentie van het *nemo tenetur*-recht.

De voorlegging eisen van stukken en gegevens is van een andere aard. Het *nemo tenetur*-recht beschermt de vrije wilsuiting bij een gerezen strafrechtelijke verdenking in die zin dat op de wil van de verdachte in beginsel geen dwang uitgeoefend kan worden.

De vraag is, nog steeds, of het recht niet mee te werken aan de eigen veroordeling, zich uitstrekt tot een recht op weigering van medewerking zo de fiscus de voorlegging vraagt van stukken en gegevens, die bestaan, onafhankelijk van de wil van de "verdachte".

Het Hof te Straatsburg blijft duidelijk ook worstelen met die vraag, met name in 2 soorten arresten. Enerzijds gaat het om die die handelen over het gelijktijdig of achtereenvolgend uitvoeren van administratieve en strafrechtelijke onderzoeken, en anderzijds die die, eigenaardig genoeg, handelen over verkeersinbreuken en over de vraag of aan vaststellingen gedaan in verband met nummerplaten op wagens, bewijswaarde gehecht mag worden wat de dader van de inbreuk betreft, indien de titularis van de nummerplaat weigert mee te werken aan het beantwoorden van de vraag wie reed met een voertuig op het ogenblik van de inbreuk<sup>102</sup>. In de rechtspraak over dit laatste probleem, wijdt het EHRM uitvoerig uit over het vraagstuk, hoewel het ten gronde niet altijd over zeer ernstige inbreuken lijkt te gaan. Daardoor rijst de indruk dat het EHRM zich ervan bewust is dat zijn rechtspraak op dit punt een meer verrijkende draagwijdte heeft dan alleen het verkeersrecht.

98. Cass. 5 februari 1999, *F.J.F. No. 99/92*; C. VANDERKERKEN, *o.c.*, 331 en aldaar opgesomde rechtspraak; recente rechtspraak EHRM: EHRM 1 mei 2005, *Ziliberberg/Moldavië*, ov. 30 e.v.; EHRM 23 november 2006, *Jussila/Zweden*, ov. 30 e.v.; impliciet in EHRM 27 december 2007, *Nalatenschap Nitschke/Zweden*, ov. 49 e.v.

99. Dus ook het recht op berechting binnen een redelijke termijn: EHRM 9 december 2004, *Rega/Frankrijk*, ov. 22 e.v.

100. Zie daarover: C. VANDERKERKEN, *o.c.*, 396 e.v.

101. Zie Cass. 24 januari 2002 en, recent, Grondwettelijk Hof 18 juni 2008, rolno. 4221, waar men ingaat op het onderscheid in vereiste van "opzet" tussen een administratieve en strafrechtelijke fiscale sanctie.

102. Inzake de opeenvolging of mogelijke opeenvolging van een administratief en strafrechtelijk onderzoek: EHRM 10 november 2004, *Kansal/Verenigd Koninkrijk*; EHRM 4 januari 2006, *Shannon/Verenigd Koninkrijk*; meer algemeen, EHRM 11 juli 2006, *Jallob/Duitsland*; inzake verkeersinbreuken: EHRM 8 april 2004, *Weh/Oostenrijk*; EHRM 29 juni 2007, *O'Halloran and Francis/Verenigd Koninkrijk*.

Het probleem dat in deze rechtspraak wordt bloot gelegd, is dat van de vraag naar efficiëntie in de uitoefening van controlebevoegdheden door een administratie en of daarbij de voorlegging van stukken gevraagd, en, zo nodig, afgedwongen kan worden. Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens te Straatsburg, blijkt in ieder geval voorzichtigheid indien het gaat om de vordering van de overheid tot voorlegging van stukken in administratieve procedures. In zoverre het gaat om administratieve onderzoeken, zou het in de huidige stand van de rechtspraak te ver gaan om te beweren dat iedere vordering tot voorlegging van stukken of gegevens, altijd onder gelding van een zwijgrecht met een weigering beantwoord zou kunnen worden. Indien medewerking van de onderzochte persoon afgedwongen wordt, wat de voorlegging van stukken of gegevens betreft, kan zulks echter op grond van de Europese rechtspraak wel gevolgen hebben wanneer bekomen gegevens later in een strafrechtelijke procedure aangewend worden.

De oplossing is het bovenstaande vonnis, waar het afdwingen van mondelinge verklaringen en het afdwingen van voorlegging van stukken en gegevens, meer bepaald, boekhoudkundige stukken en gegevens, geheel op dezelfde basis behandeld worden wat de uitoefening van het *nemo tenetur*-recht betreft, lijkt dan ook iets te verregaand. Het komt voor dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen stukken en gegevens die bestaan afhankelijk van de wil van de belastingplichtige, en stukken en gegevens die bestaan, of moeten bestaan, onafhankelijk van diens wil, bijvoorbeeld op grond van een wettelijke verplichting.

Ook het feit dat zowel de aanslag houdende de administratieve boete, als die houdende de belasting zelf, dezelfde behandeling krijgen, wekt enige verwondering. Met de stelling dat bij afwezigheid van het verstrekken van inlichtingen en bij afwezigheid van voorlegging van stukken, een ambtshalve aanslag eenvoudigweg onmogelijk zou worden, wegens de gelding van het *nemo tenetur*-beginsel, kan immers niet geheel ingestemd worden. Het ambtshalve karakter van de aanslag houdt in dat een administratieve handeling gesteld kan worden die de overheid in staat stelt om zich een uitvoerbare titel tot invordering van de ambtshalve vastgestelde belasting te verschaffen. De bewijsverschuiving naar de belastingplichtige (bij afwezigheid van willekeur in de begroting van de belastbare grondslag) die daarmee gepaard gaat, is op zich geen maatregel met een strafrechtelijk karakter, en is dus geen sanctie, en wordt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens te Straatsburg als dusdanig ook niet beschouwd als strijdig met het vermoeden van onschuld<sup>103</sup>. Het Hof te Straatsburg benadrukt overigens dat de wijze waarop de bewijslast in strafzaken verdeeld wordt en de vraag wat de behandeling van een eventueel onwettig verkregen bewijs is, een zaak van het internationaal recht is<sup>104</sup>.

Voorwaarde is wel dat de strafvervolgning, beschouwd in haar geheel, eerlijk blijft verlopen<sup>105</sup>.

Precisie inzake het *nemo tenetur*-recht in fiscale zaken is dus op zijn plaats: 1) het *nemo tenetur*-beginsel treedt pas in werking bij gerezen verdenkingen met een strafrechtelijk karakter, 2) het slaat alleen op handelingen van de belastingplichtige waarbij door hem een wilsuitering vereist is, hetgeen voor de voorleggingsplicht van stukken en gegevens, voorlopig onzekerheden geeft, 3) indien men door dwang op de wil van de belastingplichtige zijn medewerking wil verkrijgen, is zulke dwang ongeoorloofd, en, 4) het zwijgrecht houdt niet in dat het gebruik van geoorloofde procedures gericht op het verleggen van de bewijslast naar de belastingplichtige in het voordeel van de fiscale administratie, zoals bij een ambtshalve aanslag, zonder meer onmogelijk wordt.

C. VANDERKERKEN

Docent Universiteit Hasselt

## Invordering

2008/61 Antwerpen 19 juni 2007

**Voorafgaande notificatie – Aansprakelijkheid van de notaris – Akte houdende verdeling van een onroerend goed – Declaratief – Niet-eigendomsoverdragend**

*Artikel 433 WIB 1992 bepaalt dat de notaris, die gevorderd wordt om een akte houdende vervreemding of hypothecaire aanwending van een onroerend goed, schip of vaartuig op te maken, persoonlijk aansprakelijk is voor de betaling van belasting en bijbehoren, indien hij niet vooraf de ontvanger op de hoogte brengt.*

*De in dit artikel voorziene notificatie van de ontvanger is niet van toepassing ingeval de notaris gevraagd wordt om tussen alle erfgenamen een afstand van een onverdeeld aandeel in een onroerend goed te akteren. Dergelijk akte van verdeling heeft een declaratief karakter en is geenszins een akte van vervreemding (noch van hypothecaire aanwending). De declaratieve aard van de verdeling van erfgoederen tussen mede-erfgenamen volgt uit de samenlezing van de artikelen 815 en 833 B.W. en het feit dat de afstanddoener een opleg in geld bekommt, wijzigt de declaratieve aard niet. Deze verdeling is eigendomsoverdragend, maar wegens haar terugwerkende kracht tot op datum van overlijden van de erflater, heeft ze juridisch slechts een declaratief karakter.*

**Notification préalable – Responsabilité du notaire – Acte portant partage d'un bien immobilier – Déclaratif – Non translatif de propriété**

*L'article 433 CIR 1992 dispose que le notaire requis de dres-*

103. EHRM 30 maart 1999, *Passet/Frankrijk*; zie C. VANDERKERKEN, o.c., 425 e.v.

104. Overigens het voorwerp, in ons nationaal recht, van cassatierechtspraak "in beweging": zie daarover: L. HUYBRECHTS en M. ROZIE, "De rechten van verdediging bij de behandeling ten gronde", in "Het recht van verdediging in strafzaken", N.C. 2008, 112 e.v.

105. EHRM 11 juli 2006, *Jallob/Duitsland*.