



## Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Below you will find a questionnaire filled in by Sylvie De Raedt, Professor at the *University of Antwerpen*, Jef van Eyndhoven, Attorney at *HCGB Advocaten*, and Tomas Martens, Attorney at *Cazimir Advocaten*, all three OPTR National Reporters of Belgium.

This set of questionnaires comprises the National Reporter's assessment of the country's practice during 2025 in protecting taxpayers' rights and the level of fulfilment of the minimum standards and best practices on the practical protection of taxpayers' rights identified by Prof. Dr. Philip Baker and Prof. Dr. Pasquale Pistone at the 2015 IFA Congress on "The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights."

# OPTR - 2025 Questionnaire 1 - Country Practice

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD's Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on the practical implementation in domestic law of legal procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in a wide range of situations for the practical protection of taxpayers' rights, as monitored by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

We kindly ask you to assess assertively (yes/no) the level of practical implementation of said procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in your country. When answering, please bear in mind the actual practice regarding each situation, regardless of whether a given procedure, safeguard or guarantee has been formally adopted in your country.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2025, until no later than 16 January 2026. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Sam van der Vlugt  
Scientific Coordinator  
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

---

\* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email \*

j.vaneyndhoven@ecgb-advocaten.be

Reporters' info

Name: \*

Sylvie De Raedt, Tomas Martens and Jef Van Eyndhoven

Country: \*

Belgium

Affiliation \*

Taxpayers / Tax Practitioners

Tax Administration

Judiciary

(Tax) Ombudsperson

Academia

Other: .....

## Questionnaire 1 - Country Practice

### Instructions:

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.
2. For assertive questions, please answer with "yes" or "no" by clicking on the corresponding button.
3. For questions that require you to specify a period of time (namely, Q. 26 and Q. 45), please select the time applicable in your country to carry out the procedures indicated in the questions in practice, within the options provided.
4. For questions with more than one possible answer (namely, Q. 56), please check all necessary boxes to reflect better the practical situation of your country regarding the issue, by clicking on them.
5. When completed, please submit the survey.
6. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

7. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

8. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section.

9. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

10. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

11. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

#### Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1. Do taxpayers have the right to see the information held about them by the tax authority? \*

Yes

No

2. If yes, can they request the correction of errors in the information? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

Yes

No

3. Is it possible in your country for taxpayers to communicate electronically with the tax authority? \*

Yes

No

4. If yes, are there systems in place to prevent unauthorised access to the channel of communication? \*

Yes

No

5. In your country, is there a system of "cooperative compliance" / "enhanced relationship" which applies to some taxpayers only? \*

Yes

No

5A. If yes, are there rules or procedures in place to ensure this system is available to all eligible taxpayers on a non-preferential/non discriminatory/non arbitrary basis? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 5)

Yes

No

6. Are compliance obligations imposed on third parties subject to limits that ensure they are necessary and proportionate? \*

Yes

No

7. Are there special arrangements for individuals who face particular difficulties (e.g. the disabled, the elderly, other special cases) to receive assistance in complying with their tax obligations? \*

Yes

No

7A. Are there special arrangements in circumstances of force majeure? \*

Yes

No

7B. If yes to 7A, do said arrangements operate automatically? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 7A)

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

## Area 2 - The issue of tax assessment

8. Does a dialogue take place in your country between the taxpayer and the tax authority before the issue of an assessment in order to reach an agreed assessment? \*

Yes

No

9. If yes, can the taxpayer request a meeting with the tax officer? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 8)

Yes

No

10. If a systematic error in the assessment of tax comes to light (e.g. the tax authority loses a tax case and it is clear that tax has been collected on a wrong basis), does the tax authority act ex officio to notify all affected taxpayers and arrange repayments to them? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

### Area 3 - Confidentiality and data protection

N.B. From 2025 all questions of this area also refer to data protection

11. Is information held by your tax authority automatically encrypted? \*

Yes

No

11A. Do data protection rights apply to all information held by tax authorities? \*

Yes

No

11B. If yes to 11A, does it include the right to access data and correct inaccuracies? \*

Yes

No

Not applicable (click here if you answered "No" to question 11A)

11C. If yes to 11A, is all data (at some point) destroyed once its purpose has been fulfilled? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 11A)

12. Is access to information held by the tax authority about a specific taxpayer accessible only to the tax official(s) dealing with that taxpayer's affairs? \*

- Yes
- No

13. If yes, must the tax official identify himself/herself before accessing information held about a specific taxpayer? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 12)
- Yes
- No

14. Is access to information held about a taxpayer audited internally to check if there has been any unauthorised access to that information? \*

- Yes
- No

14A. If yes to 14, are victims of an unauthorised disclosure entitled to be informed and paid a \* compensation?

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 14)

15. Are there examples of tax officials who have been criminally prosecuted in the last decade for unauthorised access to taxpayers' data? \*

- Yes
- No

15A. Are tax officials entitled to work remotely? \*

- Yes
- No

15B. If yes to 15A, are equivalent measures taken to ensure confidentiality and data protection to the ones that apply when the official is working from a tax office? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 15A)

15C. If yes to 15B, are those measures audited? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 15A & 15B)

16. Is information about the tax liability of specific taxpayers publicly available in your country? \*

- Yes
- No

16A. If yes to 16, is access limited only to those who have a legitimate interest? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 16)

16B. Can information held by tax authorities be supplied to other authorities? \*

- Yes
- No

16C. If yes to 16 B, is the supply to other public authorities permitted only when authorised by law and with appropriate safeguards? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 16B)

17. Is "naming and shaming" of non-compliant taxpayers practised in your country? \*

- Yes
- No

17A. If yes to 17, is personal data that places the individual at risk not disclosable? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 17)

18. Is there a system in your country by which the courts may authorise the public disclosure of information held by the tax authority about specific taxpayers (e.g. habeas data or freedom of information)? \*

- Yes
- No

18A. Is there legislation that protects whistleblowers that disclose confidential information held by revenue authorities (or third parties holding data for tax purposes)? \*

Yes

No

19. Is there a system of protection of legally privileged communications between the taxpayer and its advisors? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Yes

No

20. If yes, does this extend to advisors other than those who are legally qualified (e.g. accountants, tax advisors)? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Not applicable (click here if you answered "No" to question 19)

Yes

No

20A. Are there mandatory disclosure requirements (e.g. mandatory disclosure of tax planning arrangements)? \*

Yes

No

20B. If yes to 20A, are those mandatory disclosure obligations so drafted as not to affect the relations with professional advisers? \*

Yes

No

Not applicable (click here if you answered "No" to question 20A)

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 4 - Normal audits

21. Does the principle ne bis in idem apply to tax audits (i.e. that the taxpayer can only receive one audit in respect of the same taxable period)? \*

Yes

No

22. If yes, does this mean only one audit per tax per year? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 21)
- Yes
- No

23. Does the principle audi alteram partem apply in the tax audit process (i.e. does the taxpayer have to be notified of all decisions taken in the process and have the right to object and be heard before the decision is finalised)? \*

- Yes
- No

23A. If yes to 23, does this principle also apply to online meetings? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 23)

24. Does the taxpayer have the right to request an audit (e.g. if the taxpayer wishes to get finality of taxation for a particular year)? \*

- Yes
- No

25. Are there time limits applicable to the conduct of a normal audit in your country (e.g. the audit must be concluded within so many months)? \*

Yes

No

26. If yes, what is the normal limit in months? \*

There is no limit (click here if you answered "No" to question 25) ▼

27. Does the taxpayer have the right to be represented by a person of its choice in the audit process? \*

Yes

No

28. May the opinion of independent experts be used in the audit process? \*

Yes

No

29. Does the taxpayer have the right to receive a full report on the conclusions of the audit at the end of the process? \*

Yes

No

29A. Once a tax audit is completed, are there rules that prevent further evidence being collected, further arguments being put forward and no further tax charges being brought? \*

Yes

No

30. Are there limits to the frequency of audits of the same taxpayer (e.g. in respect to different periods or different taxes)? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 5 - More intensive audits

31. Is the principle nemo tenetur applied in tax investigations (i.e. the principle against self-incrimination)? \*

Yes

No

32. If yes, is there a restriction on the use of information supplied by the taxpayer in a subsequent penalty procedure/criminal procedure? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- Yes
- No

33. If yes to nemo tenetur, can the taxpayer raise this principle to refuse to supply basic accounting information to the tax authority? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- Yes
- No

34. Is there a procedure applied in your country to identify a point in time during an investigation when it becomes likely that the taxpayer may be liable for a penalty or a criminal charge, and from that time onwards the taxpayer's right not to self-incriminate is recognised? \*

- Yes
- No

35. If yes, is there a requirement to give the taxpayer a warning that the taxpayer can rely on the right of non-self-incrimination? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 34)
- Yes
- No

36. Is authorisation by a court always needed before the tax authority may enter and search premises? \*

- Yes
- No

37. May the tax authority enter and search the dwelling places of individuals? \*

- Yes
- No

38. Is a court order required before the tax authority can use interception of communications (e.g. telephone tapping or access to electronic communications)? \*

- Yes
- No

38A. Does access to bank information for tax purposes require prior judicial authorisation? \*

Yes

No

39. Is there a procedure in place to ensure that legally privileged material is not taken in the course of a search? \*

Yes

No

39A. If evidence is collected as a result of a search that was not authorised by the judiciary is that evidence admissible? \*

Yes

No

39B. If digital data is copied or removed, are there provisions to ensure that this does not affect the normal operation of the electronic information system? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

40. Is there a procedure for an internal review of an assessment/decision before the taxpayer appeals to the judiciary? \*

Yes

No

40A. Do taxpayers have an alternative of taking an appeal to an arbitration tribunal in place of the tax courts? \*

Yes

No

41. Does the taxpayer need permission to appeal to the first instance tribunal? \*

Yes

No

42. Does the taxpayer need permission to appeal to the second or higher instance tribunals? \*

Yes

No

43. Is it necessary for the taxpayer to bring his case first before an administrative court to quash the assessment/decision, before the case can proceed to a judicial hearing? \*

Yes

No

44. Are there time limits applicable for a tax case to complete the judicial appeal process? \*

Yes

No

45. If yes, what is the normal time it takes for a tax case to be concluded on appeal? \*

Dropdown

There is no limit (click here if you answered "No" to question 44) ▼

46. Are there any arrangements for alternative dispute resolution (e.g. mediation or arbitration) before a tax case proceeds to the judiciary? \*

Yes

No

46A. Does a taxpayer have the right to request an online hearing or object to it? \*

Yes

No

47. Is there a system for the simplified resolution of tax disputes (e.g. by a determination on the file, or by e/filing)? \*

Yes

No

48. Is the principle audi alteram partem (i.e. each party has a right to a hearing) applied in all tax appeals? \*

Yes

No

49. Does the taxpayer have to pay some/all the tax before an appeal can be made (i.e. solve et repete)? \*

Yes

No

50. If yes, are there exceptions recognised where the taxpayer does not need to pay before appealing (i.e. can obtain an interim suspension of the tax debt?) \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 49)

Yes

No

51. Does the loser have to pay the costs in a tax appeal? \*

Yes

No

52. If yes, are there situations recognised where the loser does not need to pay the costs (e.g. because of the conduct of the other party)? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 51)

Yes

No

53. If there is usually a public hearing, can the taxpayer request a hearing in camera (i.e. not \* in public) to preserve secrecy/confidentiality?

Yes

No

54. Are judgments of tax tribunals published? \*

Yes

No

55. If yes, can the taxpayer preserve its anonymity in the judgment? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 54)

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

56. Does the principle ne bis in idem apply in your country to prevent either: \*

- The principle does not apply in my country
- The imposition of a tax penalty and the tax liability
- The imposition of more than one tax penalty for the same conduct
- The imposition of a tax penalty and a criminal liability

57. If ne bis in idem is recognised, does this prevent two parallel sets of court proceedings arising from the same factual circumstances (e.g. a tax court and a criminal court)? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 56)
- Yes
- No

58. If the taxpayer makes a voluntary disclosure of a tax liability, can this result in a reduced or a zero penalty? \*

- Yes
- No

58A. Is there a legislative cap to prevent interest, penalties and surcharges to exceed the amount of tax due? \*

- Yes
- No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 8 - Enforcement of taxes

59. Is a court order always necessary before the tax authorities can access a taxpayer's bank account or other assets? \*

Yes

No

60. Does the taxpayer have the right to request a deferred payment of taxes or a payment in instalments (perhaps with a guarantee)? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

Area 9 - Cross-border situations

61. Does the taxpayer have the right to be informed before information relating to him is exchanged in response to a specific request? \*

Yes

No

62. Does the taxpayer have a right to be informed before information is sought from third parties in response to a specific request for exchange of information? \*

Yes

No

63. If no to either of the previous two questions, did your country previously recognise the right of taxpayers to be informed and was such right removed in the context of the peer review by the Forum on Transparency and Exchange of Information? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to either question 61 or question 62)

Yes

No

64. Does the taxpayer have the right to be heard by the tax authority before the exchange of information relating to him with another country? \*

Yes

No

65. Does the taxpayer have the right to challenge before the judiciary the exchange of information relating to him with another country? \*

Yes

No

65A. If information is sought from a third party, does that third party have the right to challenge the legality of the request before the judiciary? \*

Yes

No

65B. Is exchange of information prohibited with any state if it is foreseeable that the data would be used in a way that is repressive or that it would undermine the protection of fundamental rights? \*

Yes

No

66. Does the taxpayer have the right to see any information received from another country that relates to him? \*

Yes

No

66A. In the event of a leak of confidential information, is exchange of information with that state suspended? \*

Yes

No

66B. Are there time-limits after which data that has been exchanged are to be destroyed or anonymously archived? \*

Yes

No

67. Does the taxpayer have the right in all cases to require a mutual agreement procedure is initiated? \*

Yes

No

68. Does the taxpayer have a right to see the communications exchanged in the context of a mutual agreement procedure? \*

Yes

No

68A. Does a taxpayer have a right to be given a statement of reasons how a solution was reached through mutual agreement procedures? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 10 - Legislation

69. Is there a prohibition on retrospective tax legislation in your country? \*

Yes

No

70. If no, are there restrictions on the adoption of retrospective tax legislation in your country? \*

Not applicable (click here if you answered "Yes" to question 69)

Yes

No

71. Is there a procedure in your country for public consultation before the adopting of all (or most) tax legislation? \*

Yes

No

72. Is tax legislation subject to constitutional review which can strike down unconstitutional laws? \*

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 11 - Revenue practice and guidance

73. Does the tax authority in your country publish guidance (e.g. revenue manuals, circulars, etc.) as to how it applies your tax law? \*

Yes

No

74. Does your country have a generalised system of advanced rulings available to taxpayers? \*

Yes

No

75. If yes, is it legally binding? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 74)

Yes

No

76. If a binding ruling is refused, does the taxpayer have a right to appeal? \*

Yes

No

77. If your country publishes guidance as to how it applies your tax law, can taxpayers acting in good faith rely on that published guidance (i.e. protection of legitimate expectations)? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 76)

Yes

No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

## Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

78. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Yes

No

79. If yes, are its provisions legally effective? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)

Yes

No

80. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? \*

Yes

No

81. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)

Yes

No

82. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? \*

Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)

Yes

No

83. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

Yes

No

84. If yes, are its provisions legally effective? \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)
- Yes
- No

85. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? \*

- Yes
- No

86. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 85)
- Yes
- No

87. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? \*

- Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- Yes
- No

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

### Area 13 - Artificial Intelligence (AI)/Automated Analytical Systems (AAS)

88. Are taxpayers who are subject to a tax compliance procedure that involves AI/AAS informed of that fact? \*

Yes

No

Not applicable (in case no AI/AAS is used)

89. In communications between a tax authority and a taxpayer that employs AI/AAS, is it stated that the tax authorities is represented only by a machine? \*

Yes

No

Not applicable

90. If a decision relating to tax administration has been taken by the use of AI/AAS, is the taxpayer provided with basic details of the procedure applied? \*

- Yes
- No
- Not applicable

91. Do the tax authorities publish details of the type of AI/AAS employed with specific information about the purpose for which they are used? \*

- Yes
- No

92. Does a system exist for voluntary registration of AI/AAS? \*

- Yes
- No

93. If yes to 92, does the tax authority register all AI/AAS tools or algorithms with that system? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to question 92)

94. Are decisions that may have a significant impact on a taxpayer taken exclusively by AI/AAS? \*

- Yes
- No
- Not applicable

95. If decisions impacting a taxpayer are taken by AI/AAS, are they overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified? \*

- Yes
- No
- Not applicable

96. If an audit employs material generated by AI/AAS, is that material available to taxpayers and their advisors? \*

- Yes
- No
- Not applicable

97. If yes to 96, is an explanation provided and does the taxpayer have an effective remedy against unlawful or inaccurate use of AI/AAS? \*

- Yes
- No
- Not applicable (click here if you answered "No" to Question 96)

98. Do tax authorities publish guidance notes explaining the way in which they use AI/AAS? \*

- Yes
- No

99. If revenue authorities use AI/AAS, do they publish guidelines and points of contact for taxpayers who have questions or concerns about those procedures? \*

- Yes
- No
- Not applicable

100. Does the tax administration appoint a senior official with overriding responsibility for AI/AAS in the tax administration? \*

- Yes
- No
- Not applicable

# Google Forms

# OPTR - 2025 Questionnaire 2 - Standards of Protection

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on developments occurred in 2025 regarding the implementation of 57 minimum standards and 44 best practices, distributed into 86 benchmarks, for the practical protection of taxpayers' rights as monitored by the OPTR.

We kindly ask you to provide an impartial, non-judgmental summary of events occurred in 2025 that in your opinion affect the level of compliance of a given minimum standard/best practice in your country. These events may include, without limitation, legislation enacted, administrative rulings and/or circulars issued, case law and tax administration practices implemented, among others, as requested by this form.

In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials, and provide full details for identifying the documents related to the reported developments. Either a (soft) copy or internet links to make said documents available (and therefore, quotable) are greatly appreciated.

You are also kindly required to assess whether the events you described represent either a step towards or a step away from the practical implementation of the given minimum standard/best practice in your country. Full instructions are provided below.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2025, until no later than 16 January 2026. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Dr Sam van der Vlugt  
Scientific Coordinator  
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

---

\* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email \*

j.vaneyndhoven@ecgb-advocaten.be

Reporters' info

Name: \*

Sylvie De Raedt, Tomas Martens and Jef Van Eyndhoven

Country: \*

Belgium

Affiliation \*

Taxpayers / Tax Practitioners

Tax Administration

Judiciary

(Tax) Ombudsperson

Academia

Other: \_\_\_\_\_

Instructions

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.

2. All questions are two or three-tiered (namely, either with parts "MS" and/or "BP", and "S"). They comprise a minimum standard (MS) and /or a best practice (BP), and a "summary of relevant facts in 2025" (S). The latter is a space for providing a summarized account on facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way.

3. Please Indicate, by clicking on the corresponding button, whether there was an improvement or a

decrease of the level of compliance of the relevant standard/best practice in your country in 2025. If there were no changes, please indicate so by clicking on the corresponding button.

4. In ALL cases where an assessment of either improvement or decrease is reported, please refer the relevant novelties in the space provided under "summary of relevant facts in 2025", for each question. Please give a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. In case there is nothing to report for a given minimum standard/best practice, please answer "no changes".

5. If any, make additional, non-judgmental commentaries at the space provided under "summary of relevant facts in 2025".

6. In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org).

7. When completed, please submit the survey.

8. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

9. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

10. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section. This survey has 12 sections, as many as those identified by Baker and Pistone in their 2015 IFA General Report.

11. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

12. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

13. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

## Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org))  
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's  
legislation regarding this matter. Technically accurate translations

of such material into English, if possible, would be very appreciated.  
Thank you.

1 (MS). Implement safeguards to prevent impersonation when issuing a unique identification number \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

1. (BP) Methods of identifying taxpayers should employ the highest levels of identification security, including dual authentication (without imposing an excessive burden on taxpayers to log in when accessing private information or engaging in communication with the revenue authorities) \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

1 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

2 (MS). The system of taxpayer identification should take account of religious sensitivities \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

2 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

3 (MS). Impose obligations of confidentiality on third parties with respect to information gathered by them for tax purposes \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

3 (BP). Where tax is withheld by third parties, the taxpayer should be excluded from liability if \*  
the third party fails to pay over the tax

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

3 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

4 (MS). Where pre/populated returns are used, these should be sent to taxpayers to correct \*  
errors.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 4 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

5 (MS). Provide a right to access to taxpayers to personal information held about them, and a right to correct inaccuracies. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

5 (BP). Publish guidance on taxpayers' rights to access information and correct inaccuracies \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 5 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 6 (MS). Where communication with taxpayers is in electronic form, institute systems to prevent impersonation or interception \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 6 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

7 (MS). Where a system of "cooperative compliance" operates, ensure it is available on a non-discriminatory and voluntary basis \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

7 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

8 (MS). Provide assistance for those who face difficulties in meeting compliance obligations, including those with disabilities, those located in remote areas, and those unable or unwilling to use electronic forms of communication \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 8 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

9 (MS). Compliance obligations on third parties should only be imposed where necessary and in all cases the burden imposed on third parties should be proportionate and not excessive \*

- No Changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 9 (S). Summary of relevant facts in 2025.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

10 (MS). In circumstances of force majeure (e.g. pandemics / natural disasters), mechanisms should automatically apply to relieve taxpayers of compliance obligations that have become excessively difficult due to the circumstances. The point at which such circumstances start to apply and cease to apply should be clearly and publicly announced \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

10 (S). Summary of relevant facts in 2025.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

11 (BP). Tax compliance obligations should be designed so as to ensure that taxpayers can fulfil their compliance obligations without excessive cost and without the compulsory use of a tax agent, due regard being had to the type of taxpayer (individual / corporate / others) and to the complexity of the taxpayer's tax affairs \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

11 (S). Summary of relevant facts in 2025.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

12 (MS). Compliance obligations on third parties should only be imposed where necessary \* and in all cases the burden imposed on third parties should be proportionate and not excessive

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

12 (S). Summary of relevant facts in 2025.

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

## Area 2 - The issue of tax assessment

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org))  
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's  
legislation regarding this matter. Technically accurate translations  
of such material into English, if possible, would be very appreciated.  
Thank you.

13 (BP). Establish a constructive dialogue between taxpayers and revenue authorities to ensure a fair assessment of taxes based on equality of arms \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

### 13 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 14 (BP). Use e-filing to speed up assessments and correction of errors, particularly systematic errors \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 14 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

15 (MS). Where a tax assessment indicates a repayment is due, that repayment should be made without undue delay or unnecessary formalities. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 15 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

#### Area 3 - Confidentiality and data protection

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

16 (MS). Provide a specific legal guarantee for confidentiality and data protection, with sanctions for officials who make unauthorised disclosures (and ensure sanctions are enforced). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

16 (MS). Encrypt information held by a tax authority about taxpayers to the highest level attainable. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

16 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

17 (MS). Introduce an offence for tax officials covering up unauthorised disclosure of confidential information. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

17 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

18 (MS). Restrict access to data to those officials authorised to consult it. For encrypted data, use digital access codes. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

18 (MS). Ensure an effective fire-wall to prevent unauthorised access to data held by revenue authorities. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

18 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

19 (MS). Data protection rights apply to all information held by tax authorities. This includes \* rights to access data and correct inaccuracies and the destruction (or anonymous archiving) of all data once its purpose has been fulfilled.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 19 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 20 (MS). Audit data access periodically to identify cases of unauthorised access. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 20 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 21 (MS). Introduce administrative measures emphasizing confidentiality to tax officials. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 21 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

22 (MS). Where tax officials are permitted to work remotely (e.g. from home), equivalent measures should be taken to ensure confidentiality and data protection as if the official were working from a tax office. The measures taken to ensure confidentiality and data protection should be audited on a regular basis. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 22 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

23 (MS). Appoint data protection/privacy officers at senior level and local tax offices. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

23 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

24 (MS). If a breach of confidentiality occurs, investigate fully with an appropriate level of seniority by independent persons (e.g. judges). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 24 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

#### 25 (MS). Introduce an offence for tax officials and others covering up unauthorised disclosure of confidential information \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 25 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

26 (MS). Taxpayers who are victims of unauthorised disclosure of confidential information should be entitled: a) to be informed as soon as possible of the unauthorised disclosure; and b) to full compensation, including damages (in cases where tax authorities and third parties have not maintained adequate standards of data protection). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

26 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

27 (MS). Exceptions to the general rule of confidentiality should be explicitly stated in the law, narrowly drafted and interpreted. Data held by tax authorities (or third parties for tax purposes) should only be accessible to those who can show a legitimate interest in access to that data \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 27 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

28 (MS). Information held by a tax authority (or by third parties for tax purposes) should not be supplied to other public authorities unless the transfer is authorised by law and there are appropriate safeguards (e.g. a requirement of judicial authorisation). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

28 (BP). Require judicial authorisation before any disclosure of confidential information by revenue authorities \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 28 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

29 (MS). If "naming and shaming" is employed, ensure adequate safeguards (e.g. judicial authorisation after proceedings involving the taxpayer). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

29 (BP). If "naming and shaming" is employed by any governmental body on the basis of tax information, then personal data that places the individual at risk (e.g. the individual's home address) should not be disclosed. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 29 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

30 (BP). Legislation should protect whistleblowers in appropriate cases (including where the information disclosed demonstrates that a crime has been committed), in particular where the whistleblower discloses breaches of confidentiality and data protection by revenue authorities (and by third parties holding data for tax purposes). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 30 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

31 (MS). No disclosure of confidential taxpayer information to politicians, or where it might be used for political purposes. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

31 (BP). Parliamentary supervision of revenue authorities should involve independent officials, subject to confidentiality obligations, examining specific taxpayer data, and then reporting to Parliament. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

31 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

32 (MS). Freedom of information legislation should allow a taxpayer to access information relevant to the tax system and how it impacts on that taxpayer (including all information about themselves). However, access to information by third parties should be subject to stringent safeguards: only if an independent tribunal concludes that the public interest in disclosure outweighs the right of confidentiality, and only after a hearing where the taxpayer has an opportunity to be heard. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 32 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

33 (MS). If published, tax rulings should be anonymised and details that might identify the taxpayer removed. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

33 (BP). Anonymised tax rulings should be published to allow taxpayers to understand administrative practices. This should be subject to exceptions where publication would be potentially damaging to the taxpayer concerned \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

33 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

34 (BP). Anonymise all tax judgments and remove details that might identify the taxpayer. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 34 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 35 (MS). Legal professional privilege should apply to tax advice. \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

35 (BP). Privilege from disclosure should apply to all tax advisors (not just lawyers) who supply similar advice to lawyers. Information imparted in circumstances of confidentiality may be privileged from disclosure. \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 35 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In a judgement of 24 June 2025 the Court of Appeal of Ghent has confirmed its previous case law that the same level of protection must be granted to the professional secrecy of tax advisors as is afforded to that of lawyers. Since the principles enshrined in Articles 6 and 8 of the ECHR form the basis for professional secrecy under Belgian law, these apply equally to the confidential relationship that exists between clients and practitioners of professions other than lawyers who are subject to professional secrecy, including accountants and tax advisors. Indeed, practitioners other than lawyers who are subject to statutory professional secrecy also maintain a confidential relationship with their clients that is governed by the principles set out in Articles 6 and 8 of the ECHR (Ghent 24 June 2025, 2024/AR/961, will be provided as pdf-file).

---

36 (MS). Where tax authorities enter premises which may contain privileged material, arrangements should be made (e.g. an independent lawyer) to protect that privilege. \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 36 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

o In a judgement of 24 June 2025 the Court of Appeal of Ghent has confirmed its previous case law that privileged material must be filtered out before this material is released for inspection by the tax authorities. This privileged material must, in first instance, be transferred to the competent disciplinary authority. Should the disciplinary authority decide that the material is confidential and covered by professional secrecy, such material must be set aside and returned to the taxpayer without the tax authorities being granted access to it (Ghent 24 June 2025, 2024/AR/961, will be provided as pdf-file).

37 (MS). Mandatory disclosure requirements (if adopted) should be clearly drafted and only \* apply to cases in which such disclosure is strictly necessary and proportionate. The disclosure obligation should not operate to adversely affect the relationship with professional advisors and other third parties to a disproportionate extent.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 37 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 4 - Normal audits

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org))  
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's  
legislation regarding this matter. Technically accurate translations  
of such material into English, if possible, would be very appreciated.  
Thank you.

38 (MS). Audits should respect the following principles: (i) Proportionality. (2) Ne bis in idem \*  
(prohibition of double jeopardy). (3) Audi alteram partem (right to be heard before any  
decision is taken). (4) Nemo tenetur se detegere (principle against self/incrimination). Tax  
notices issued in violation of these principles should be null and void.

No changes

Shifted away

Shifted towards

### 38 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

39 (MS). In application of proportionality, tax authorities may only request for information that \* is strictly needed, not otherwise available, and must impose least burdensome impact on taxpayers.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 39 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

40 (BP). In application of ne bis in idem the taxpayer should only receive one audit per taxable period, except when facts that become known after the audit was completed. \*

- No changes
- Shift away
- Shift towards

#### 40 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

41 (MS). In application of audi alteram partem, taxpayers should have the right to attend all relevant meetings with tax authorities (assisted by advisors), the right to provide factual information, and to present their views before decisions of the tax authorities become final. This should apply equally to on-line meetings. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 41 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

42 (MS). In application of nemo tenetur, the right to remain silent should be respected in all tax audits. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 42 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In a judgment of 24 June 2025, the Court of Appeal of Ghent ruled that the protection of the nemo tenetur principle applies from the moment a criminal charge within the meaning of Article 6 of the ECHR exists. This is the case from the moment the tax authorities perform an act against the taxpayer by which the taxpayer can reasonably expect to be subject to a punitive sanction (in this case a tax fine or surcharge). In this case, the Court of Appeal ruled that, from the moment the tax authorities notified the taxpayer of the existing indications of tax evasion against him, he can reasonably expect to be subject to punitive sanctions (even if these have not yet been effectively imposed). The claim of the tax authorities to produce non-sequestered data, subject to a penalty payment, constitutes a violation of the nemo tenetur principle insofar as this data contains will-dependent material. However, for the purpose of determining the correct tax assessment, also will-dependent material can be claimed by the tax authorities (even subject to a penalty payment). On the other hand, will-dependent material may not be used by the tax authorities for the purpose of imposing administrative fines or punishment. Since Belgian legislation lack safeguards in this respect, the Court of Appeal ruled that it must itself provide the necessary safeguards. In order to comply with the requirements of Article 6 ECHR, the Court declared the claim of the tax authorities for the production of (non-sequestered) data well-founded, on the condition that the will-dependent material contained in the submitted (non-sequestered) data may be used exclusively for the purposes of tax assessment. Should the data thus produced to the tax authorities nevertheless be used for the purposes of imposing a tax fine or tax surcharge, or even criminal prosecution, it will be for the court ruling on the penalty or punishment to determine the consequences to be attached to a breach of the aforementioned limitation. (Ghent 24 June 2025, 2024/AR/961, will be provided as pdf file)

---

#### 43 (BP). Tax audits should follow a pattern that is set out in published guidelines. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 43 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

#### 44 (BP). A manual of good practice in tax audits should be established at the global level. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 44 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

#### 45 (BP). Taxpayers should be entitled to request the start of a tax audit (to obtain finality). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 45 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

46 (MS). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should inform the taxpayer

\*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

46 (BP). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should hold an initial meeting with the taxpayer in which they spell out the aims and procedure, together with timescale and targets. They should then disclose any additional evidence in their possession to the taxpayer.

\*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

46 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

47 (MS). Taxpayers should be informed of information gathering from third parties. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

47 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

48 (MS). For normal audits there should be a limitation period for the start of the audit; this should only be extended where information comes to light that could not reasonably have been obtained previously. Once an audit has commenced, it should be conducted with a view to achieving certainty and finality as soon as reasonable, and adequate resources should be devoted to achieving that objective. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

48 (BP). Reasonable time limits should be fixed for the conduct of audits. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 48 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In our 2023 OPTR-report we reported that the law of 20 November 2022 radically changed the time limits for conducting audits and imposing taxes in the field of income taxes, applying as of assessment year 2023. We reported that the law of 20 November 2022 introduced new longer time limits (new time limits of four, six and ten years) and extended the existing time limit in case of tax fraud (from seven to ten years). The law of 18 December 2025 largely reversed this extension of the time limits. The new six-year and ten-year time limits were repealed, and the time limit in case of tax fraud was reduced back to seven years. The four-year time limit, however, remains in force. These changes apply retroactively as of assessment year 2023, with the result that the time limits introduced by the law of 20 November 2022 will never take effect. (Art. 94-96 Wet houdende diverse bepalingen van 18 december 2025, link will be provided).

---

49 (MS). Technical assistance (including representation) should be available at all stages of the audit by experts selected by the taxpayer. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

49 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

50 (MS). The completion of a tax audit should be accurately reflected in a document, notified in its full text to the taxpayer. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

50 (BP). The drafting of the final audit report should involve participation by the taxpayer, with the opportunity to correct inaccuracies of facts and to express the taxpayer's view. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 50 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

51 (MS). Once a tax audit is completed, no further evidence should be collected or included, no further arguments brought forward by the tax authorities, and no further tax charges brought, unless in exceptional circumstances (e.g. where information comes to light that the taxpayer has concealed). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

51 (BP). Following an audit, a report should be prepared even if the audit does not result in additional tax or refund. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 51 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- Yes
- No

#### Area 5 - More intensive audits

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

52 (BP). More intensive audits should be limited to the extent strictly necessary to ensure an effective reaction to non-compliance. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 52 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

53 (MS). If there is point in an audit when it becomes foreseeable that the taxpayer may be liable for a penalty or criminal charge, from that time the taxpayer should have stronger protection of his right to silence, and statements from the taxpayer should not be used in the audit procedure. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 53 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In a judgment of 24 June 2025, the Court of Appeal of Ghent ruled that the protection of the nemo tenetur principle applies from the moment a criminal charge within the meaning of Article 6 of the ECHR exists. This is the case from the moment the tax authorities perform an act against the taxpayer by which the taxpayer can reasonably expect to be subject to a punitive sanction (in this case a tax fine or surcharge). In this case, the Court of Appeal ruled that, from the moment the tax authorities notified the taxpayer of the existing indications of tax evasion against him, he can reasonably expect to be subject to punitive sanctions (even if these have not yet been effectively imposed). The claim of the tax authorities to produce non-sequestered data, subject to a penalty payment, constitutes a violation of the nemo tenetur principle insofar as this data contains will-dependent material. However, for the purpose of determining the correct tax assessment, also will-dependent material can be claimed by the tax authorities (even subject to a penalty payment). On the other hand, will-dependent material may not be used by the tax authorities for the purpose of imposing administrative fines or punishment. Since Belgian legislation lack safeguards in this respect, the Court of Appeal ruled that it must itself provide the necessary safeguards. In order to comply with the requirements of Article 6 ECHR, the Court declared the claim of the tax authorities for the production of (non-sequestered) data well-founded, on the condition that the will-dependent material contained in the submitted (non-sequestered) data may be used exclusively for the purposes of tax assessment. Should the data thus produced to the tax authorities nevertheless be used for the purposes of imposing a tax fine or tax surcharge, or even criminal prosecution, it will be for the court ruling on the penalty or punishment to determine the consequences to be attached to a breach of the aforementioned limitation. (Ghent 24 June 2025, 2024/AR/961, will be provided as pdf-file)

---

54 (MS). Entering premises should be authorised by the judiciary. Judicial supervision of the search should be available at all times. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

54 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

55 (MS). Authorisation within the revenue authorities should only be in cases of urgency, and \* subsequently reported to the judiciary for ex-post ratification.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

55 (BP). Evidence obtained as a result of a search that was not authorised by the judiciary \* should not be admissible.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 55 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In Belgium, a search of business premises does not have to be authorised by the judiciary. However, a taxpayer has to give his consent before the tax authorities can search the premises. Without this consent, the evidence obtained as a result of the search is illegally obtained. In Belgium, the question whether illegally obtained evidence can be used by the tax authorities must be assessed in each individual case by the court based on criteria developed in the jurisprudence of the Belgian Court of Cassation (this is known as the Antigoon-doctrine, named after a landmark judgement by the Court of Cassation). According to this doctrine, the general rule is that illegally obtained evidence is admissible. It should only be excluded/inadmissible in specific, exceptional circumstance (f.e. the violation of the right to a fair trial). In the aforementioned case, the Court of Appeal of Ghent ruled that the use of evidence obtained during a search without the taxpayer's consent fails to meet the standards of the principles of proper administration and the right to a fair trial. (Ghent 4 February 2025, 2023/AR/857, will be provided as pdf file)

---

56 (MS). Inspection of the taxpayer's home should require authorisation by the judiciary and \* only be given in exceptional cases.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

56 (BP). Where tax authorities intend to search the taxpayer's premises, the taxpayer should <sup>\*</sup> be informed and have an opportunity to appear before the judicial authority, subject to exception where there is evidence of danger that documents will be removed or destroyed.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 56 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

57 (BP). Access to bank information for tax purposes (including automatically-supplied <sup>\*</sup> information) should require judicial authorisation.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 57 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

Article 105 of the law of 18 December 2025 allows the tax authorities to directly use and aggregate all data held by the Central Contact Point (the Belgian register of Belgian accounts and financial contracts) in a central data warehouse, in order to perform data mining and data matching processes, including profiling within the meaning of article 4(4) of the General Data Protection Regulation. (Art. 94-96 Wet houdende diverse bepalingen van 18 december 2025, link will be provided)

---

58 (MS). Authorisation by the judiciary should be necessary for the interception of telephone communications and monitoring of internet access. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

58 (BP). Specialised offices within the judiciary should be established to supervise the interception of telephone communications and monitoring of internet access. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 58 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

59 (MS). Seizure of documents or data held on computer drives should be subject to a requirement to give reasons why seizure is indispensable, and to fix the time when the documents and data will be returned; seizure should be limited in time. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 59 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

60 (BP). If data are held on a computer hard drive, then a backup should be made in the presence of the taxpayer's advisors and the original left with the taxpayer. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

60 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

61 (BP). If digital data is copied or removed, it should be done in a way that does not prevent or affect the normal operations of the electronic information system. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 61 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

62 (MS). Where invasive techniques are applied, they should be limited in time to avoid a disproportionate impact on taxpayers. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 62 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

63 (BP). E-filing of requests for internal review to ensure the effective and speedy handling of \* the review process.

No changes

Shifted away

Shifted towards

63 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

64 (MS). The right to appeal should not depend upon prior exhaustion of administrative reviews. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

64 (BP). Taxpayers may have an alternative of taking an appeal to an arbitration tribunal in place of the tax courts. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

64 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

65 (MS). Taxpayers should have a remedy to accelerate or terminate (including through reference to mediation or ADR) reviews and appeals in cases of excessive delay. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

65 (BP). Reviews and appeals should not exceed two years. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

65 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

In a judgement of 28 January 2025 the Court of Appeal of Brussels ruled that the reasonable time requirement under article 6 ECHR is applicable in tax proceedings to the extent that they contain a punitive/criminal element (i.e. the imposed tax surcharges; not the tax assessment itself). Judging the reasonable time requirement in this case the Court of Appeal confirms that the procession of an appeal may take a maximum of two years. According to the Court of Appeal there were no special circumstances present in the case that could give cause for an extension or shortening of this period. Although the case was somewhat complex, the file shows that the sole reason for the case dragging on —specifically (and already) at the appellate level— was the backlog of the docket of the (sole) tax chamber 6N of the Brussels Court of Appeal. The court thus established that there was an unjustified delay of three and a half years in the handling of this case on appeal, assuming that two years would be a reasonable time for appellate proceedings. (Brussels 28 January 2025, 2019/AF/124, will be provided as pdf file )

---

66 (MS). Audi alteram partem should apply in administrative reviews and judicial appeals. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

66 (BP). The review or appeal of tax decisions should not place on the taxpayer an excessive or impossible burden of evidence. This should apply, in particular, where the burden is on the taxpayer to prove a negative (e.g. to prove the absence of motive) or to prove facts that occurred significantly in the past (e.g. more than 10 years previously). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

66 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

67 (MS). Where tax must be paid in whole or in part before an appeal, there must be an effective mechanism for providing interim suspension of payment. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

67 (BP). An appeal should not require prior payment of tax in all cases. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

67 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

68 (BP). The state should bear some or all of the costs of an appeal, whatever the outcome. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

68 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

69 (MS). Legal assistance should be provided for those taxpayers who cannot afford it. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

69 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

70 (MS). Taxpayers should have the right to request the exclusion of the public from a tax appeal hearing. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

70 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

71 (MS). Taxpayers should have the right to request an online hearing or to object to an online hearing. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

71 (MS). Tax judgments should be published. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

71 (BP). If tax judgments are published, the taxpayer should be able to ensure anonymity (or at least the removal of confidential information). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

71 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 7 - Criminal and administrative sanctions

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

72 (MS). Proportionality and ne bis in idem should apply to tax penalties. \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

72 (BP). The cumulative effect of penalties, interest and surcharges should not exceed the amount of tax due (and should only reach this amount in cases of the most serious violations). \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

## 72 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

Until recently, the Belgian Income Tax Code (BITC) gave the tax authorities the (discretionary) 'possibility' to waive the minimum 10% tax surcharge if there was absence of bad faith. In practice, however, this minimum tax surcharge of 10% was imposed almost automatically, even for a first offense committed in good faith. The law of 18 July 2025 made this 'possibility' mandatory. Now, the law stipulates that a tax surcharge must be waived for a first offense committed in good faith. (new article 444, paragraph 3, BITC). Unless the tax authorities prove otherwise, good faith is also presumed on the part of the taxpayer who committed a first offense. However, this presumption does not apply when the ex officio assessment procedure is applied (new article 444, paragraph 4, BITC). We see this as a shift towards more proportionality in tax sanctioning. (article 38 Programmawet van 18 juli 2025, link will be provided)

---

73 (BP). Where administrative and criminal sanctions may both apply, only one procedure and one sanction should be applied. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 73 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

74 (BP). Voluntary disclosure should lead to reduction of penalties. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

74 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

75 (MS). Sanctions should not be increased simply to encourage taxpayers to make voluntary disclosures. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 75 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

### Area 8 - Enforcement of taxes

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

76 (MS). Collection of taxes should never deprive taxpayers of their minimum necessary for living. \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

### 76 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 77 (BP). Authorisation by the judiciary should be required before seizing assets or bank accounts \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 77 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

78 (MS). Taxpayers should have the right to request delayed payment of arrears. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

78 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

79 (BP). Bankruptcy of taxpayers should be avoided, by partial remission of the debt or structured plans for deferred payment. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 79 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 80 (MS). Temporary suspension of tax enforcement should follow natural disasters. \*

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 80 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 9 - Cross-border situations

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

81 (MS). The requesting state should notify the taxpayer of cross-border requests for information, unless it has specific grounds for considering that this would prejudice the process of investigation. The requested state should inform the taxpayer unless it has a reasoned request from the requesting state that the taxpayer should not be informed on grounds that it would prejudice the investigation. \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

81 (BP). The taxpayer should be informed that a cross-border request for information is to be made. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

81 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

82 (MS). The taxpayer should have a right to bring a legal challenge to test the legality of the request for exchange of information. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

82 (BP). Where a cross-border request for information is made, the requested state should also be asked to supply information that assists the taxpayer. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 82 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

83 (BP). Provisions should be included in tax treaties setting specific conditions for exchange of information. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 83 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

84 (MS). If information is sought from third parties, judicial authorisation should be necessary and the third party should have a right to bring a legal challenge to test the legality of the request for exchange of information (on the same grounds as the taxpayer). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 84 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

85 (MS). In the case of exchange of information on request, the taxpayer should be given access to information received by the requesting state (unless there are good justifications for not doing so). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 85 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

86 (BP). Information should not be supplied in response to a request where the originating cause was the acquisition of stolen or illegally obtained information. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 86 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

87 (BP). A requesting state should provide confirmation of confidentiality to the requested state. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 87 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

88 (MS). A state should not be entitled to receive information if it is unable to provide independent, verifiable evidence that it observes high standards of data protection. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 88 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

89 (MS). In the event of a leak of confidential information or data held by the tax authority of a requesting state, all exchange of information with that state should be suspended until verifiable evidence has been provided that the cause of the leak has been permanently rectified. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 89 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

### 90 (MS). Data protection safeguards should apply to all exchanges of information. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 90 (BP). For automatic exchange of financial information, the taxpayer should be notified of the proposed exchange in sufficient time to exercise data protection rights. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 90 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

91 (MS). The taxpayer should be notified of an exchange of information and given sufficient \* time to exercise data protection rights (including the right to correct inaccurate data).

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 91 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

92 (MS). Time limits should apply to the retention of data that is exchanged (and the data should be destroyed or anonymously archived within this time limit). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

92 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

93 (MS). No exchange of information should be permitted with respect to any state if it is reasonably foreseeable that the recipient state will use the data in a way that is repressive or that would undermine the protection of fundamental rights. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

93 (BP). No exchange of information should be permitted with respect to any state if that state does not guarantee adequate data protection in its law and in practice. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

93 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

94 (MS). Taxpayers should have a right to request initiation of mutual agreement procedure. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

94. (BP). Where mutual agreement procedure (or arbitration following mutual agreement procedure) reaches a solution or fails to reach a solution, the taxpayer should be given a statement of reasons how that solution was reached (or why no solution was reached). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

94 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

95 (MS). Taxpayers should have a right to participate in mutual agreement procedure by being heard and being informed as to the progress of the procedure. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

## 95 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

## Area 10 - Legislation

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

96 (MS). Retrospective tax legislation should only be permitted in limited circumstances which are spelt out in detail (and that respect the rule of law and the principle of legitimate expectation). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

96 (BP). Retrospective tax legislation should ideally be banned completely. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

96 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

97 (BP). Public consultation should precede the making of tax policy and tax law. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

97 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

98 (MS). All tax legislation should be reviewed on a regular basis to ensure that it supports the gradual realisation of the rights set out in the International Covenant on Economic Social and Cultural rights. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 98 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

99 (MS). All tax legislation should be reviewed on a regular basis to ensure that it is consistent with the realisation of the UN Sustainable Development Goals. \*

- No changes.
- Shifted away
- Shifted towards

### 99 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

#### Area 11 - Revenue practice and guidance

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org))  
an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's  
legislation regarding this matter. Technically accurate translations  
of such material into English, if possible, would be very appreciated.  
Thank you.

100 (MS). Taxpayers should be entitled to access all relevant legal material, comprising  
legislation, administrative regulations, rulings, manuals and other guidance. \*

No changes

Shifted away

Shifted towards

### 100 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

101 (MS). Where legal material is available primarily on the internet, arrangements should be made to provide it to those who do not have access to the internet. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 101 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

102 (MS). Where a state has a system of advance rulings, they should be binding on the tax <sup>\*</sup> authorities (unless based on an incorrect presentation of the relevant circumstances).

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

102 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

103 (MS). Where a taxpayer relies upon published guidance of a revenue authority which <sup>\*</sup> subsequently proves to be inaccurate, changes should apply only prospectively.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 103 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

### Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

104 (MS). Adoption of a charter or statement of taxpayers' rights should be a minimum standard. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

104 (BP). A separate statement of taxpayers' rights under audit should be provided to taxpayers who are audited. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

104 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

105 (BP). A charter or statement of taxpayers' rights should be legally enforceable. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

105 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

106 (BP). A taxpayer advocate or ombudsman should be established to scrutinise the operations of the tax authority, handle specific complaints, and intervene in appropriate cases. Best practice is the establishment of a separate office within the tax authority but independent from normal operations of that authority. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 106 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

107 (BP). The organisational structure for the protection of taxpayers' rights should operate at local level as well as nationally. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 107 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

Do you want to save your results and quit? \*

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

Yes

No

### Area 13 - Artificial intelligence / Automated analytical systems

Please provide separately (via [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org)) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

108 (MS). All taxpayers who are subject to a tax compliance procedure that involves artificial <sup>\*</sup> intelligence or automated analytical systems should be informed that such procedures will be applied.

No changes

Shifted away

Shifted towards

### 108 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

109 (MS). All communications between a tax authority and a taxpayer that employ artificial intelligence / automated analytical systems (e.g. via “chatbots” or automated correspondence) should state whether the tax authority is represented only by a machine or whether there is (or has been) human intervention. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

109 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

110 (MS). Where any decision relating to tax administration has been taken in respect of a taxpayer by the use of artificial intelligence / automated analytical systems, the taxpayer should be informed of that fact together with basic details of the procedure that has been applied. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

110 (BP). Where any decision relating to tax administration has been taken in respect of a taxpayer by the use of artificial intelligence / automated analytical systems, the taxpayer should be given full details of the criteria and algorithms that were used to reach that decision. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 110 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

111 (BP). Tax authorities should publish details of the types of artificial intelligence / automated analytical systems employed by the revenue authority with specific details about the purposes for which the artificial intelligence / automated analytical systems are being used. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 111 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

112 (BP). Where a system exists for voluntary registration of artificial intelligence / automated analytical systems tools or algorithms the tax authority should register all such tools and algorithms it employs. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 112 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

113 (MS). No decisions that may have a significant impact on a taxpayer may be taken exclusively by artificial intelligence/automated analytical systems. All decisions affecting a taxpayer should be overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified. This applies both to decisions by the tax authorities and by judicial authorities. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

113 (BP). No decisions impacting a taxpayer should be taken exclusively by artificial intelligence / automated analytical systems. All decisions affecting a taxpayer should be overseen by a suitably qualified individual before the decision is notified. This applies both to decisions by the tax authorities (in connection with audits and reviews) and by judicial authorities. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 113 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

114 (MS). When an audit (or a more intense audit) employs any material generated by artificial intelligence / automated analytical systems, the material generated should be made available to taxpayers and their advisers, together with an explanation of how the material was derived by artificial intelligence / automated analytical systems. The taxpayer's legal remedies should be effective against unlawful or inaccurate use of artificial intelligence / automated analytical systems. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

114 (BP). Where artificial intelligence / automated analytical systems are to be employed by a tax authority (e.g. to identify under-declarations or evasion of tax), any taxpayers who may be impacted (which may include all taxpayers) should be given prior warning of the proposed action and given an opportunity to make voluntary disclosure (without any additional potential penalty). \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 114 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

115 (MS). All revenue authorities should publish guidance notes explaining the ways in which they use artificial intelligence / automated analytical systems in connection with tax compliance and administration, together with guidelines for the use of those procedures and points of contact for taxpayers who have questions or concerns about those procedures. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

#### 115 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

116 (MS). Algorithms used by tax authorities should not use criteria that are foreseeably likely to have a discriminatory or distortive or disproportionate effect on the decisions taken as a consequence of the use of those algorithms. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 116 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

117 (MS). Where the use of artificial intelligence / automated analytical systems by a tax authority risks infringing any fundamental rights (e.g. the right to privacy) additional safeguards for those should be required. \*

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

### 117 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

118 (MS). All tax administrations should appoint a senior official with overriding responsibility \* for the use of artificial intelligence / automated analytical systems in tax administration by that tax authority.

- No changes
- Shifted away
- Shifted towards

118 (S). Summary of relevant facts in 2025

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcome to send us these materials to our email: [optr@ibfd.org](mailto:optr@ibfd.org). Thank you.

---

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

---

# Hof van beroep - Brussel - Arrest van 28 januari 2025 - Rol nr 2019/AF/124

Schending redelijke termijn - Belastingverhogingen - Beroepskosten - Bewijslast

## Samenvatting

Arrest van het Hof van beroep van Brussel dd. 28.01.2025

### 1. In feite

Na onderzoek en controle meende de fiscale administratie de aangiftes te moeten wijzigen en werden aanvullende aanslagen gevestigd (sommige facturen werden verworpen als beroepskosten).

### 2. Beoordeling

#### 2.1. Aangaande de redelijke termijn

Appellante roept blijkbaar enkel nog de schending van de redelijke termijn in maar vordert dienaangaande niets, zo blijkt uit de "tweede bijvoeglijke conclusie" die als laatste conclusie als syntheseconclusie dient te worden beschouwd.

In zoverre de hier aanhangige vorderingen een strafrechtelijk onderdeel bevatten (de opgelegde belastingverhogingen) zijn de waarborgen vervat in art. 6 EVRM van toepassing.

De in dat art. 6 EVRM vervatte beginselen zijn niet van toepassing in zoverre het gevorderde belastingen betreft. Het betalen van belastingen zijn geen burgerlijke rechten en verplichtingen als bedoeld in art. 6 EVRM op dit punt, maar publiekrechtelijke. Onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor is de ingeroepen bepaling van artikel 6 EVRM die de naleving van de redelijke termijn waarborgt bij het bepalen van strafrechtelijke verplichtingen, niet van toepassing (arrest EHRM 12 juli 2001 Ferrazini/italië op grond waarvan de fiscale verplichtingen publiekrechtelijk van aard geacht worden).

Op dit punt (de vordering(en) inzake vennootschapsbelasting zelf) is deze vordering om die reden onontvankelijk.

De vraag of de redelijke termijn is overschreden, wordt m.a.w. beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval.

Hoewel de zaak enigszins complex is leert het dossier dat de enige reden voor het aanslepen van de zaak, enkel en alleen (al) in hoger beroep, de overbelasting van de rol

van de (enige)fiscale kamer 6N van het hof van beroep te Brussel is.

Het hof stelt zodoende vast dat er een niet-verantwoorde vertraging van drie en een half jaar bij de behandeling van deze zaak in hoger beroep voorhanden is wanneer er wordt van uit gegaan dat twee jaar voor een behandeling in hoger beroep een redelijke termijn zou zijn.

De bepalingen inzake het overschrijden van de redelijke termijn, bedoeld in artikel 6.1 EVRM geven niet aan welke gevolgen de rechter dient te verbinden aan deze vaststelling.

Evenwel is het hof van oordeel dat m.b.t. de verhogingen én m.b.t. vennootschapsbelasting de vordering van appellante zoals hier gesteld opzichtens geïntimeerde in zijn hoedanigheid in dit geschil, niet ontvankelijk is.

De aangehaalde gedraging de redelijke termijn beweerdelijk te hebben overschreden, berust niet op een gedraging van huidige geïntimeerde in haar hoedanigheid zoals hier aanwezig, te weten de fiscale administratie.

## **2.2. Aangaande de beroepskosten**

Met de eerste rechter is het hof van oordeel dat de fiscale administratie terecht de aan de orde zijnde kosten verwierp als aftrekbare kosten omdat er niet voldaan is aan de voorwaarden van [art. 49 WIB 1992](#).

Er wordt geen enkel bewijsstuk voorgelegd waaruit moet blijken dat de facturen beantwoorden aan werkelijk geleverde prestaties.

## **2.3. Aangaande de verhogingen**

M.b.t. de aanslagjaren 2013 en 2015 worden belastingverhogingen van 200% opgelegd.

De belastingverhoging is te dezen afdoende gemotiveerd, zoals blijkt uit de berichten van wijziging waarin duidelijk verwezen wordt naar de concrete omstandigheden, feiten en vaststellingen op basis waarvan de belastingadministratie concludeerde tot het bestaan van belastingontduiking in hoofde van appellante en die derhalve het opleggen van de belastingverhoging van 200 % verantwoordt.

Bijgevolg is ook de sanctionering van 200 % terecht opgelegd en evenredig met de aard en de ernst van de feiten.

Het hof ziet geen enkele reden om de belastingverhoging kwijt te schelden, te verminderen of met enig uitstel toe te kennen indien de wetgeving in die maatregel zou voorzien.

## **Arrest**

**X... B.V.**, ON [ondernemingsnummer], met zetel te [adres],

appellant,

vertegenwoordigd door Mr. VANDEBERGH Henri, advocaat te [adres],

tegen

**DE BELGISCHE STAAT**, ON 0308.357.159, Federale Overheidsdienst Financiën, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, met burelen te [adres], handelend op verzoek van de Adviseur-Generaal, Directeur van het **KMO CENTRUM LEUVEN, EXPERTISE 1**, met burelen te [adres],

geïntimeerde,

vertegenwoordigd door Mr. COLOGNE Christophe, advocaat te [adres],

\* \* \* \* \*

In deze zaak spreekt het hof, na beraad, volgend arrest uit in openbare zitting :

#### Voorgaanden en vorderingen

Gelet op de stukken van de rechtspleging inzonderheid :

- het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven van 1 maart 2019 (AR 17/1209/A en AR 18/540/A), waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd,
- het verzoekschrift hoger beroep neergelegd op 28 maart 2019,
- de conclusies, syntheseconclusies en conclusies van geïntimeerde neergelegd op 2/09/2019, 4/09/2020 en op 18/11/2024,
- de conclusies, syntheseconclusies, bijvoeglijke conclusies en tweede bijvoeglijke conclusies neergelegd op 29/11/2019, 9/06/2020, 21/05/2024 en op 30/09/2024,
- de stukken van geïntimeerde (het administratief dossier : hierna "AD") neergelegd op 26/11/2024,
- de stukken van appellante neergelegd op 19/11/2019 en op 9/06/2020.

#### Procedure in eerste aanleg

De betwisting betreft drie op naam van appellante gevestigde aanvullende aanslagen in de vennootschapsbelasting.

Bij verzoekschriften op tegenspraak bedoeld in artikel 1385*decies* Gerechtelijk Wetboek neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven op 27 juni 2017 en op 20 maart 2018 stelde appellante telkens een vordering in rechte in tegen de Belgische Staat en vorderde de vernietiging van voormelde op haar naam gevestigde aanslagen in de vennootschapsbelasting. De gewestelijke directeur had voordien, bij beslissingen van 12 juni 2017 en 13 maart 2018 de bezwaarschriften van appellante tegen deze aanslagen afgewezen.

De eerste rechter voegde de zaken samen, verklaarde de vorderingen ontvankelijk maar ongegrond en veroordeelde appellante tot de kosten van het geding.

### Procedure voor het hof

Er wordt geen akte van betekening van het bestreden vonnis voorgelegd. Volgens de verklaringen van partijen ter zitting werd het bestreden vonnis niet betekend.

Appellante stelde hoger beroep in tegen het vonnis van de eerste rechter middels verzoekschrift hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof op 28 maart 2019 en vordert

- het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren,
- het bestreden vonnis, te hervormen,
- de oorspronkelijke vordering gegrond te verklaren,
- de bestreden aanslagen voor de aanslagjaren 2013 en 2015 en voor aanslagjaar 2014 te vernietigen,
- de terugbetaling te bevelen van alle sommen die op grond van deze aanslagen zouden geïnd zijn, meer interesten, en
- geïntimeerde te veroordelen tot de kosten.

Appellante vraagt ook, blijkbaar in ondergeschikte orde, de belastingverhogingen te vernietigen, minstens deze te ontheffen én [sic] “*minstens de opgelegde belastingverhogingen kwijt te schelden, minstens te herleiden tot een evenredig bedrag*”.

Appellante vraagt daarenboven ook van vast te stellen dat er redenen zijn om uitstel te verlenen voor de belastingverhogingen en te oordelen dat art. 444 WIB 1992 ongrondwettelijk is [sic].

Tot slot vraagt appellante een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof zoals geformuleerd in het beschikkend gedeelte van haar syntheseconclusies.

Geïntimeerde concludeert tot de ongegrondheid van het hoger beroep van appellante en vraagt het vonnis van de eerste rechter te bevestigen en appellante te veroordelen tot de kosten van het geding.

### De feiten

De betwisting inzake heeft betrekking op de hierna volgende in hoofde van appellante gevestigde aanslagen in de vennootschapsbelasting (gemeente Diest) :

Aanslagjaar	kohierartikel	datum uitvoerbaar-verklaring	datum verzending aanslagbiljet	Bedrag
2013	7102807	12/12/2017	14/12/2017	€139.638,00
2015	874430662	20/12/2017	21/12/2017	€60.234,00

Aanslagjaar	kohierartikel	datum uitvoerbaar-verklaring	datum verzending aanslagbiljet	Bedrag
2014	870012302	11/01/2017	13/01/2017	€41.780,20

De tegen deze aanslagen ingediende bezwaarschriften werden bij beslissingen van de gewestelijke directeur van 13/03/2018 en 12/06/2017 afgewezen.

De op 27 juni 2017 en op 20 maart 2018 voor de eerste rechter neergelegde

verzoekschriften op tegenspraak waarmee vorderingen in rechte “artikel 1385*decies* Ger. W.” werden ingesteld, mondden uit in het bestreden vonnis van 1 maart 2019. De eerste rechter voegde beide zaken samen, verklaarde de vorderingen ontvankelijk maar ongegrond en veroordeelde appellante tot de kosten.

Verder kunnen de feiten in deze zaak als volgt worden samengevat.

Appellante deed tijdige aangiften in de vennootschapsbelasting m.b.t. de aanslagjaren 2013, 2014 en 2015 waarna (aanvankelijke) aanslagen werden gevestigd.

Na onderzoek en controle meende de fiscale administratie de aangiften te moeten wijzigen en werden hogervermelde aanvullende aanslagen gevestigd.

M.b.t. aanslagjaar 2013 werden facturen van Y... Z... A... H... J... verworpen ten bedrage van €114.638.

M.b.t. aanslagjaar 2014 werden facturen van Y... Z... A... H... J... verworpen ten bedrage van €92.467, facturen van leverancier NV G... I... ten bedrage van €1.865,19, facturen van leverancier B... C... ten bedrage van €1.411,25 verworpen evenals kostennota's m.b.t. de keuring t.b.v. €110,57.

M.b.t. aanslagjaar 2015 werden facturen van Y... Z... A... H... J... verworpen ten bedrage van €60.234.

De facturen van de Roemeense vennootschap Z... A... H... J... zouden betrekking hebben op prestaties bestaande uit het rekruteren van Roemeense arbeiders en bedrijfsleiders voor appellante en het vervullen van de formaliteiten voor tewerkstelling in dat verband, door appellante “*consultancydiensten*” genoemd. Deze echtheid van deze prestaties staat ter discussie.

Appellante heeft echter in de aan de orde zijnde inkomstenjaren geen Roemeense arbeiders en bedrijfsleiders hebben tewerkgesteld. Dit wordt niet betwist.

Het zou blijkbaar D... BVBA zijn die mogelijks Roemeense arbeiders en bedrijfsleiders tewerkstelde.

In rechte

Standpunt appellante

**taxwin**

Appellante voert aan dat :

- tegenover de betalingen werkelijke prestaties staan : dit wordt bewezen door het contract dat appellante met Z... A... H... J... bijbrengt, de verklaring van de heer E... F..., bestuurder van deze vennootschap en door briefwisseling. Verder stelt appellante dat het bewezen is dat een vijftal personen voor haar werkten,
- aan de voorwaarden vooropgesteld in art. 49 WIB 1992 voldaan is,
- er is geen fraude voorhanden,
- de belastingverhogingen zijn onevenredig hoog, zij dienen te worden kwijtgescholden of te worden verminderd,
- de belastingverhogingen, indien ze toch “verschuldigd zouden zijn” dienen met uitstel te worden verleend,
- interesten aan 7% vorderen het evenredigheidsbeginsel schendt,
- interesten aan 7% vorderen maakt een strafsanctie uit die door de rechter verminderd kan worden,
- “de redelijke termijn” “geschonden” zou zijn. Ze verwijst naar art. 6 EVRM en naar art. 47 van het EU handvest, en argumenteert dat dit laatste ruimer zou zijn dan art. 6 EVRM met als motivering “Lees de toelichting bij het verdrag”. De redelijke termijn zou 1,5 jaar zijn en nu de zaak ingeleid werd in 2019 is die termijn “geschonden”.

### Standpunt van geïntimeerde

Geïntimeerde argumenteert dat :

- samengevat, blijkt uit de argumentatie aangaande de al dan niet aftrekbaarheid van de facturen van de vennootschap naar Roemeens recht Z... A... H... J... dat geïntimeerde argumenteert dat hij meent dat geen substantieel bewijsstuk wordt bijgebracht (in de taxatiefase) om de echtheid van die kosten te bewijzen. Er worden geen stukken bijgebracht waaruit blijkt welke diensten Z... A... H... J... leverde. De bijgebrachte e-mails hebben ofwel geen betrekking op het belastbaar tijdperk of zijn niet relevant.

Uit inlichtingen die geïntimeerde ontving van de Roemeense fiscus blijkt dat E... F..., zaakvoerder van Z... A... H... J... o.m. verklaarde aan de Roemeense Belastingadministratie dat een heel aantal facturen niet werden uitgereikt door het bedrijf en niet werden opgenomen in de boekhouding van de onderneming en dat hij op vraag van appellante deze facturen op naam van Z... A... H... J... uitreikte. Hij verklaarde nog dat in 2014 facturen 176, 180, 185, 192, 197, 200 uitgereikt zijn maar dat de uitreikingsnummers gewijzigd geweest zijn en dat terzelfder tijd facturen (8 in 2013 en 5 in 2014) op vraag van X... werden uitgereikt op naam van Z... A... H... J... om te helpen bepaalde uitgaven af te trekken dewelke niet in de boekhouding van Z... A... H... J... opgenomen zijn geweest en die fictieve diensten representeren die nooit uitgevoerd zijn door Z... A... H... J... voor X... BVBA.

Wat de argumenten in hoger beroep (van appellante) betreft stelt geïntimeerde dat het merkwaardig is dat appellante zou moeten betalen aan Z... A... H... J... voor het aanwerven

van “arbeiders/bedrijfsleiders” die vervolgens tewerkgesteld worden in een andere onafhankelijke onderneming, noch te na gelaten of er werkelijke prestaties tegenover staan. Er worden op de koop toe geen bewijzen bijgebracht dat Z... A... H... J... de personen die ter sprake komen zou hebben gezocht voor de vennootschap D... BVBA.

De ter elfder ure (thans in hoger beroep –gerechtelijke procedure- jaren na de administratieve fase) “geproduceerde” stukken van appellante dienen met de nodige reserve te worden bekeken gelet op de fictieve facturen.

Er ligt voorts ook geen bewijs voor dat de beweerde kosten gedaan zijn om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen in appellante X... BVBA.

F... lijkt later zijn verklaringen te wijzigen waarbij hij dan weer verklaarde dat facturen niet werden betaald en dat niet Professional A... H... J... diensten leverde maar hijzelf.

- de belastingverhogingen zijn gerechtvaardigd,
- de belastingverhoging is niet onevenredig en dient niet te worden verminderd,
- er kan geen uitstel van de belastingverhoging worden opgelegd,
- de interest van aanvankelijk 7% en vervolgens 4% is de correct toegepaste wettelijk interest. Gelet op het arrest van het Grondwettelijk hof van 29 november 2018 (arrest 168/2018) dient in dit verband geen prejudiciële vraag gesteld,
- de interesten vormen geen strafsanctie,
- de redelijke termijn is niet geschonden.

## Beoordeling

## Ontvankelijkheid

De ontvankelijkheid van het hoger beroep wordt niet betwist.

Nu er ook geen ambtshalve op te werpen gronden van niet ontvankelijkheid voorhanden zijn is het tijdig en regelmatig naar vorm ingestelde hoger beroep ontvankelijk.

## Gegrondeid

1.

Volgens de bepalingen van art. 748*bis* juncto art. 780, eerste lid, 3° Ger.W. dienen de laatste (synthese)conclusies van de partijen alle vorderingen en middelen te bevatten.

Het onderwerp van de vordering wordt uitsluitend bepaald door de syntheseconclusies.

De rechter mag – op straffe van schending van het beschikkingsbeginsel – geen uitspraak doen over de vorderingen die in eerdere conclusies werden geformuleerd maar niet werden herhaald in de laatste conclusie (vgl. Cass. 29 maart 2012, *Ius&Actores* 2012, 65, noot B. Biemar, *JT* 2012, 640, noot, *JT* 2012, 640, noot A. Decroes, *JLMB* 2012, 1557, noot B. Biemar, *RABG* 2012, 727, noot B. Maes).

De rechter moet de laatste syntheseconclusies in aanmerking nemen (vgl. Cass. 7 mei 2021).

De partij die in haar laatste conclusie de in een eerdere conclusie (of in de geding inleidende akte) opgenomen vordering niet herneemt, wordt geacht van deze vordering afstand te doen (vgl. Cass. 8 maart 2013, *TGR-TWVR* 2013, 187).

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 april 2007 volgt dat voormeld artikel 748bis Ger. W. tot doel heeft het goede verloop van het geding te verbeteren en de rechtsgang te versnellen door het werk van de rechter te verlichten en nader te omschrijven. Art. 748bis Ger. W. is van openbare orde.

2.

Op 21 mei 2024 legde appellante buiten conclusietermijn “*bijvoeglijke conclusies*” neer met o.m. een nieuw middel, met name een beweerde de schending van de redelijke termijn.

3.

Het hof wordt nu, ondanks het feit dat het ter zitting van 18 september 2014 gezien de omstandigheden gedwongen werd een conclusietermijn aan geïntimeerde toe te staan én vervolgens nog eens een antwoordtermijn aan appellante geconfronteerd met een laatste conclusie van appellante, een zogenaamde “*tweede bijvoeglijke conclusie van appellante*” die het in toepassing van de bepalingen van het Ger. W. als syntheseconclusie dient te beschouwen.

In die “*tweede bijvoeglijke conclusie van appellante*” die het hof als syntheseconclusie van appellante dient te beschouwen wordt evenwel (nog) slechts één middel verwoordt, en m.b.t. dit middel wordt niets gevorderd, noch in het beschikkend gedeelte van de die “*tweede bijvoeglijke conclusie van appellante*”, te beschouwen als syntheseconclusie, noch in het motiverend gedeelte.

4.

Het invoeren van de grief aangaande de beweerde schending van de redelijke termijn (die weliswaar enkel in het belang is van een beklagde in het strafrecht, niet in algemeen belang) is een nieuw feit en er kon in toepassing van de bepalingen van art. 748§2 uiterlijk 30 dagen voor de rechtsdag aan het hof gevraagd zijn om een termijn teneinde een (beperkte) nieuwe conclusie aangaande dit middel in te dienen, quod non.

Wanneer een conclusie buiten termijn wordt neergelegd en ze wordt niet geweerd, dan dient de rechter –in deze het hof- deze als syntheseconclusie te beschouwen.

Wanneer vorderingen die in een eerdere conclusie werden opgenomen, ontbreken in de syntheseconclusie, zal de rechtbank –in deze het hof- die niet moeten beantwoorden en mag dat ook niet (vgl. Cass. 29 maart 2012, JLMB 2012, 1557, noot B. BIÉMAR; Cass. 8 maart 2013, TGR-TWVR 2013, 187; Cass. (1ek.) 19 mei 2016, P&B 2016, afl.4, 145; Cass. 7 oktober 2016, AR C.12.0368.N, [www.cass.be](http://www.cass.be); A. DECROËS, “*Les conclusions de synthèse ou l’article 748bis du Code judiciaire*”, JT 2012, nr. 30, (637) 638; S. SOBRIE, “Commentaar bij art. 748bis Ger.W.” in ALLEMEERSCH, B., DEPUYDT, P., RAES, S. en VAN DEN BERGH, B. (eds.), *Gerechtigd Recht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, afl. 106, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, (91) 99).

5.

Appellante roept blijkbaar enkel nog de schending van de redelijke termijn in maar vordert dienaangaande niets, zo blijkt uit de “tweede bijvoeglijke conclusie” die als laatste conclusie als syntheseconclusie dient te worden beschouwd.

Zij argumenteert dat er een schending van de “redelijke termijn” vervat in artikel 6 EVRM en artikel 47 Europees Handvest van de grondrechten van de Europese Unie voorhanden is inzake omdat :

*“Een redelijke termijn voor een fiscale zaak, zoals onderhavig geding, is 1,5 jaar. De zaak is ingeleid in 2019. De zaak had moeten kunnen gepleit worden , ten laatste drie à vier maanden na de laatste conclusietermijn in 2020. Een redelijke termijn in casu is dus 1,5 jaar (18 maanden. Het geding heeft in casu bijna vier jaar stil gelegen.”*

6.

Het Handvest Grondrechten EU is enkel van toepassing wanneer de lidstaten het unierecht ten uitvoer brengen niet binnen een strikt nationale context die buiten die tenuitvoerlegging valt, wat in de regel het geval is inzake de inkomstenbelastingen.

7.

Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

*“1. Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen*

*van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie welke bij de wet is ingesteld. Het vonnis moet in het openbaar worden gewezen maar de toegang tot de rechtszaal kan aan de pers en het publiek worden ontzegd gedurende het gehele proces of een deel daarvan, in het belang van de goede zeden, van de openbare orde of 's lands veiligheid in een democratische samenleving, wanneer de belangen van minderjarigen of de bescherming van het privéleven van partijen bij het proces dit eisen of, in die mate als door de rechter onder bepaalde omstandigheden strikt noodzakelijk wordt geoordeeld, wanneer openbaarmaking de belangen van de rechtspraak zou schaden.*

*2. Eenieder, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld volgens de wet bewezen wordt.*

*3. [...] “.*

In zoverre de hier aanhangige vorderingen een strafrechtelijk onderdeel bevatten (de opgelegde belastingverhogingen) zijn de waarborgen vervat in art. 6 EVRM van toepassing.

De in dat art. 6 EVRM vervatte beginselen zijn niet van toepassing in zoverre het gevorderde belastingen betreft. Het betalen van belastingen zijn geen burgerlijke rechten en verplichtingen als bedoeld in art. 6 EVRM op dit punt, maar publiekrechtelijke. Onder zijn strafrechtelijke aanknopingsfactor is de ingeroepen bepaling van artikel 6 EVRM die de naleving van de redelijke termijn waarborgt bij het bepalen van strafrechtelijke verplichtingen, niet van toepassing (arrest EHRM 12 juli 2001 Ferrazini/italië op grond waarvan de fiscale verplichtingen publiekrechtelijk van aard geacht worden).

Op dit punt (de vordering(en) inzake vennootschapsbelasting zelf) is deze vordering om die reden onontvankelijk.

Art. 6.1 EVRM is niet van toepassing op de geschillen over rechten en verplichtingen in belastingzaken, tenzij de rechtspleging in belastingzaken leidt of kan leiden tot een naar aanleiding van een strafvordering uitgesproken straf in de zin van die bepaling (vgl. Cass. 21 november 1997, AR F.97.0048.F, AC 1997, nr. 498; vgl. ook vgl. Cass. 21 september 2018 AR. F.15.0005.N).

De voorliggende procedure dient derhalve enkel te worden getoetst in de mate dat deze betrekking heeft op een strafvervolging, dit zijn hier de belastingverhogingen.

De rechter kan een door de belastingadministratie opgelegde belastingverhoging, die een

strafsanctie uitmaakt in de zin van artikel 6.1. EVRM, op een meetbare wijze verminderen wegens overschrijding van de redelijke termijn of eventueel de belastingplichtige ervan ontslaan (vgl. Cass. 21 september 2018 AR. F.15.0005.N).

Bij de beoordeling van de redelijke termijn bij een rechtspleging strekkende tot het opleggen of beoordelen van belastingverhoging wordt in de regel rekening gehouden met het gedrag van de administratie en ook met het gedrag van de belastingplichtige die zelf op onredelijke wijze de behandeling van het geschil heeft vertraagd (vgl. Cass. 21 september 2018 AR. F.15.0005.N)

De gegevens waarmee rekening kan worden gehouden bij de beoordeling van de redelijke termijn bij een rechtspleging strekkende tot het opleggen of beoordelen van belastingverhoging zijn niet alleen de aard en de complexiteit van de zaak, en de wijze waarop het gerecht de zaak heeft behandeld, maar ook het gedrag van de administratie en het gedrag van de belastingplichtige die zelf op onredelijke wijze de behandeling van het geschil heeft vertraagd (vgl. EHRM 10 november 2020 randnummer 100, vgl. ook Cass. 12 april 2000, AR P.00.0136.F, AC 2000, nr. 249). Enkel vertraging door toedoen van de overheid mag in aanmerking worden genomen.

Inzake viseert appellante specifiek en alleen maar de termijn/periode te rekenen vanaf dat inzake het verzoekschrift hoger beroep werd neergelegd (28 maart 2019) tot de dag waarop zaak werd behandeld in hoger beroep (18 september 2024 en 26 november 2024).

Dat de zaak op 18 september 2024 en op 26 november 2024, in voortzetting, werd behandeld is louter en alleen door toedoen van appellante die buiten termijn op 21 mei 2024 zogenaamde "*bijvoeglijke conclusies neerlegde*" met een nieuw middel ten gevolge waarvan de fiscale administratie werd toegestaan daar nog op te antwoorden en dit middel tenslotte op de zitting van 24 november 2024 werd behandeld. Dit laatste neemt niet weg dat er tussen de datum van neerlegging van het verzoekschrift hoger beroep, zijnde 28 maart 2019 en de datum van behandeling van de zaak, zijnde 18 september 2024 vijf en een half jaar verliepen.

Er bestaat geen algemene drempel waaronder of waarboven de duur van de rechtspleging noodzakelijkerwijze redelijk of onredelijk is. De rechter oordeelt daarover onaantastbaar op het ogenblik van zijn uitspraak, rekening gehouden met de omstandigheden eigen aan de zaak, de complexiteit ervan, het gedrag van de beklaagde en de gerechtelijke overheden en het belang dat de zaak heeft voor de beklaagde.

De vraag of de redelijke termijn is overschreden, wordt m.a.w. beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval.

Volgens de Nederlandse Raad van State is voor zaken die uit een bezwaarschriftprocedure en twee rechterlijke instanties bestaan, in beginsel een totale lengte van de procedure van ten hoogste vier jaar redelijk. Die termijn vangt aan op het moment van ontvangst van het bezwaarschrift door het bestuursorgaan waarbij dan de behandeling van het bezwaar

hoogstens een half jaar mag duren, de behandeling van het beroep hoogstens anderhalf jaar en de behandeling van het hoger beroep hoogstens twee jaar.

In de Belgische rechtspraak inzake strafrecht is het aanvangspunt voor de berekening van de redelijke termijn het tijdstip waarop een persoon het voorwerp uitmaakt van "een beschuldiging". Dit is vanaf het ogenblik dat hij in verdenking is gesteld of door kennisname van enige andere daad van het opsporings- of gerechtelijk onderzoek onder de dreiging van een strafvervolgung leeft, waardoor hij verplicht is bepaalde maatregelen te nemen om zich te verdedigen tegen "de beschuldiging" (vgl. Cass. 12 mei 2017, P.17.0186.N).

De termijn eindigt op het ogenblik dat een eindbeslissing over de grond van de zaak voorligt of dat de strafvordering op een andere wijze een einde neemt.

In voorliggende zaak zijn, in de mate de redelijke termijn van toepassing is (vgl. supra), geen bijzondere omstandigheden voorhanden die aanleiding kunnen geven voor een verlenging of verkorting van deze termijn.

Hoewel de zaak enigszins complex is leert het dossier dat de enige reden voor het aanslepen van de zaak, enkel en alleen (al) in hoger beroep, de overbelasting van de rol van de (enige)fiscale kamer 6N van het hof van beroep te Brussel is.

Het hof stelt zodoende vast dat er een niet-verantwoorde vertraging van drie en een half jaar bij de behandeling van deze zaak in hoger beroep voorhanden is wanneer er wordt van uit gegaan dat twee jaar voor een behandeling in hoger beroep een redelijke termijn zou zijn.

De bepalingen inzake het overschrijden van de redelijke termijn, bedoeld in artikel 6.1 EVRM geven niet aan welke gevolgen de rechter dient te verbinden aan deze vaststelling.

Het WIB 1992 bepaalt dienaangaande niets; in het strafrecht bepaalt artikel 21ter V.T. Sv. dat indien de duur van de strafvervolgung de redelijke termijn overschrijdt de rechter een veroordeling bij eenvoudige schuldigverklaring kan uitspreken of een straf kan uitspreken die lager kan zijn dan de wettelijke minimumstraf. Deze bepaling sluit een meer of minder vergaand rechtsherstel in dit stadium van de rechtspleging niet uit.

Het hof stelt vast dat de schending van de redelijke termijn inzake geen impact heeft gehad op de uitoefening van het recht van verdediging of de bewijsvoering in een mate dat het recht op een eerlijk proces onherstelbaar is aangetast, zodat de impact alleen betrekking kan hebben op "de op te leggen straf". Wat dit laatste betreft stelt het hof ook vast dat de handelwijze van de beklaagde de samenleving ondermijnt, getuigt van minachting voor de fiscale wetgeving en fiscale plichten van inwoners en duidelijk gewoon gemakkelijk geldgewin op het oog had. Het hof stelt ook vast dat voor aanslagjaar 2014 een ruim onvoldoende verhoging werd opgelegd aan appellante (vgl. infra).

8.

Niet alleen blijkt uit de “syntheseconclusies” van appellante zoals neergelegd op 30/09/2024 niet wat appellante nu precies ten gevolge van de beweerde overschrijding van de redelijke termijn vordert, uit het motiverend en het beschikkend gedeelte van haar syntheseconclusies blijkt dat appellante er eigenlijk geen gevolg aan knoopt en niets vordert. In deze context “lets” toekennen zoals “strafvermindering” of een schadevergoeding zou betekenen dat het hof *ultra petita* oordeelt rekening houdend met het voormelde.

Evenwel is het hof van oordeel dat m.b.t. de verhogingen én m.b.t. vennootschapsbelasting de vordering van appellante zoals hier gesteld opzichtens geïntimeerde in zijn hoedanigheid in dit geschil, niet ontvankelijk is.

De aangehaalde gedraging de redelijke termijn beweerdelijk te hebben overschreden, berust niet op een gedraging van huidige geïntimeerde in haar hoedanigheid zoals hier aanwezig, te weten de fiscale administratie.

9.

De schending van de redelijke termijn inzake in het kader van de behandeling in hoger beroep zou, volgens het hof, in beginsel mogelijks hoogstens aanleiding kunnen geven tot een schadevergoeding naar burgerrechtelijk recht, maar is aldus thans niet ontvankelijk gevorderd.

Het betreft een nieuwe vordering, die in deze zaak niet berust op een feit of akte aangehaald in het gedinginleidend verzoekschrift (art. 705, lid 1 en art. 807 Ger. W.).

10.

In het beschikkend gedeelte van de syntheseconclusies dd. 30/09/2024 vordert appellante –ondanks het feit dat ze in het motiverend gedeelte geen middelen naar voren schuift buiten de overschrijding van de redelijke termijn- wel de vernietiging van de bestreden aanslagen en de terugbetaling ervan, de vernietiging, minstens ontheffing van de belastingverhogingen en de terugbetaling ervan (blijkbaar in ondergeschikte orde), de kwijtschelding van de belastingverhogingen en de terugbetaling ervan (blijkbaar in nog meer ondergeschikte orde). Verder vordert zij, blijkbaar in nog meer ondergeschikte orde het verlenen van uitstel.

11.

M.b.t. de kosten die ter discussie staan inzake en hierna worden besproken, herinnert het hof aan de bepalingen van artikel 49 WIB 1992 :

*“Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.*

*Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.”*

De bewijslast inzake de kosten ligt op grond van artikel 49 WIB 1992 dan ook bij de belastingplichtige (vgl. o.m. Cassatie 15 oktober 2015 inzake AR F. 14.01161.N/3).

Appellante dient dus aan te tonen dat de kosten, welke zij wenst in aftrek te brengen van haar beroepsinkomsten, cumulatief voldoen aan de volgende voorwaarden:

- er moet een noodzakelijk verband worden aangetoond tussen de betreffende kosten en de uitoefening van het beroep,
- de kosten moeten zijn gemaakt/gedragen in het belastbaar tijdperk,
- de kosten moeten zijn gemaakt/gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen/te behouden,
- en de kosten dienen door de belastingplichtige te worden verantwoord (wat de echtheid en het bedrag betreft) door middel van bewijsstukken of door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, behalve de eed.

12.

De echtheid, het bedrag en het beroepsmatig karakter van de uitgaven dienen te worden bewezen.

Dit bewijs dient te worden geleverd d.m.v. bewijsstukken, of in geval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen met uitzondering van de eed.

13.

Met de eerste rechter is het hof van oordeel dat de fiscale administratie terecht de aan de orde zijnde kosten verwierp als aftrekbare kosten omdat er niet voldaan is aan de voorwaarden van art. 49 WIB 1992.

Het hof herinnert appellante vooreerst aan de basisbepalingen van het vennootschapsrecht en wijst er in dit verband op dat appellante X... BVBA, Z... A... H... J... en D... BVBA drie afzonderlijke (rechts)personen zijn.

Kosten verbonden aan het aanwerven van werknemers en bedrijfsleiders van D... BVBA gefactureerd door Z... A... H... J... -zelfs als er werkelijke prestaties tegenover de facturen in kwestie zouden staan- kunnen in toepassing van art. 49 WIB niet door appellante X... BVBA in aftrek worden gebracht in tegenstelling tot hetgeen appellante X... BVBA tracht voor te houden.

Dat D... BVBA enkel voor X... BVBA zou werken verandert hieraan niets.

Alleen al om deze reden is het hoger beroep (en dus ook de oorspronkelijke vordering) wat betreft de aftrekbaarheid van de kosten ongegrond. De kosten in kwestie zijn voor appellante geen kosten gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen.

Ook werd -zo blijkt uit het geheel van de aan het of voorgelegde stukken- meer dan de helft van de facturen cash betaald (vgl syntheseconclusies Belgische Staat 4/09/2020 blz. 6,7 en 8) -hetgeen niet wordt betwist- én is er dienaangaande geen bewijs van betaling voorhanden. M.b.t. de helft van de facturen is zodoende niet bewezen dat de kosten gedaan/gedragen werden door appellante

Verder worden geen stukken bijgebracht waaruit blijkt welke diensten Z... A... H... J... nu precies leverde.

Uit de facturen zelf kan dit al helemaal niet worden afgeleid (bijvoorbeeld uit de stukken 111, 112, 113, 114 en 115 AD -de facturen 2014-197,2014--147, 2014-154, 2014-170 en 2014-174- blijkt dat voor "*consultancy*" m.b.t. de maanden augustus, januari, februari, maart en april 2014 werd gefactureerd).

Er wordt geen enkel bewijsstuk voorgelegd waaruit moet blijken dat de facturen beantwoorden aan werkelijk geleverde prestaties.

Terecht merkt de fiscale administratie verder op dat de (pas in 2020) bijgebrachte e-mails ofwel geen betrekking hebben op het belastbaar tijdperk of niet relevant zijn.

Bovendien blijkt uit inlichtingen die geïntimeerde ontving van de Roemeense fiscus blijkt dat de genaamde E... F..., zaakvoerder van Z... A... H... J... o.m. verklaarde aan de Roemeense Belastingadministratie dat een heel aantal facturen niet werden uitgereikt door het bedrijf en niet werden opgenomen in de boekhouding van de onderneming en dat

hij op vraag van appellante deze facturen op naam van Professional A... H... J... uitreikte. Hij verklaarde nog dat in 2014 facturen 176, 180, 185, 192, 197, 200 uitgereikt zijn maar dat de uitreikingsnummers gewijzigd geweest zijn en dat terzelfder tijd facturen (8 in 2013 en 5 in 2014) op vraag van X... BVBA werden uitgereikt op naam van Z... A... H... J... om te helpen bepaalde uitgaven af te trekken dewelke niet in de boekhouding van Z... A... H... J... opgenomen zijn geweest en die fictieve diensten representeren die nooit uitgevoerd zijn door Z... A... H... J... voor X... BVBA.

De genaamde F... blijkt later zijn verklaringen te wijzigen en te beweren dat hij verkeerdelijk zou hebben verklaard dat de diensten die geleverd zouden zijn fictief waren waarbij hij dan wel weer verklaard dat de facturen 31, 47, 57, 64, 79, 93, 110, 118 van 2013 en de facturen 147, 154, 170, 174 en 178 van 2014 niet werden betaald. Hij verklaart dan ook dat eigenlijk hijzelf de diensten zou hebben geleverd en niet de vennootschap ... Verder stelt hij dat er soms aan hem werd betaald, soms aan de vennootschap.

Zoals hiervoor reeds uiteengezet rust de bewijslast op appellante (vgl. AFSCHRIFT, T. "Bewijs in fiscaal recht", Gent, Larcier, 2002, 95 nr. 162).

In het stukkenbundel van appellante is geen bundeltje, per factuur met factuur (i), met detaillering van de prestaties van de desbetreffende factuur (ii) en bewijs van betaling (van wie aan wie) (iii) enz terug te vinden. Een algemene verwijzing naar een contract van 2012 en facturen "voor consultancy" volstaan geenszins.

Art. 49 WIB 1992 laat niet toe om kosten in aftrek te brengen die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden.

14.

De drie facturen van NV G... I... (factuurnr. 404552 dd. 23/05/2006, 417886 dd. 02/12/2009 en 420495 dd. 12/09/2010) betreffen de jaren 2006, 2009 en 2010. Deze kosten drukken niet op het aan de orde zijn belastbaar tijdperk (aanslagjaar 2014) en voldoen zodoende niet aan de voorwaarden van art. 49 WIB 1992. Zij werden terecht verworpen.

15.

De facturen van Leverancier C... (VF1302/0423 dd. 18/02/2013 t.b.v. €1.411,25 en Proformafactuur dd. 9/01/2013 t.b.v. €1.411,25) betreffen een dubbele boeking. De kosten werden tweemaal geboekt. Terecht werd een bedrag van €1.411,25 verworpen m.b.t. aanslagjaar 2014.

16.

De kostennota's m.b.t. de autokeuring werden ook terecht verworpen m.b.t. aanslagjaar 2014 omdat ze betrekking hebben op wagens die geen deel uitmaken van het wagenpark van appellante.

17.

Het middel m.b.t. de interesten en het verzoek tot prejudiciële vraagstelling in dat verband wordt niet langer aangevoerd door appellante (vgl. proces verbaal van openbare zitting van 18 september 2024).

18.

De belastingverhogingen voor de aanslagjaren 2013 en 2015.

M.b.t. de aanslagjaren 2013 en 2015 worden belastingverhogingen van 200% opgelegd.

Enkel van deze belastingverhogingen van 200% vordert appellante in ondergeschikte orde de kwijtschelding of vermindering (m.b.t. aanslagjaar 2014 werd een belastingverhoging van 20% opgelegd – deze aanslag werd eerder gevestigd en ingekohierd).

Overeenkomstig artikel 444 WIB 92 werd een belastingverhoging opgelegd van 200 % verwijzend naar art. 226 KB WIB 1992 litt.D,1° overtreding – onvolledige of onjuiste aangifte “gepaard gaande” met het gebruik van valse stukken, “in casu de facturen die werden uitgereikt door Professional sun Consulting srl”.

Het is duidelijk dat een opgelegde belastingverhoging van 200 % en voor aanzienlijke bedragen een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van de artikelen 6 EVRM en 14 BUPO-verdrag.

De rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM, moet de wettigheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. Dit toetsingsrecht moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang. Hierbij mag hij in het bijzonder acht

slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, maar moet hij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met die sanctie. Dit toetsingsrecht houdt niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen (vgl. Cass. 13 februari 2009, nr. F.06.0108.N).

De belastingverhoging is te dezen afdoende gemotiveerd, zoals blijkt uit de berichten van wijziging waarin duidelijk verwezen wordt naar de concrete omstandigheden, feiten en vaststellingen op basis waarvan de belastingadministratie concludeerde tot het bestaan van belastingontduiking in hoofde van appellante en die derhalve het opleggen van de belastingverhoging van 200 % verantwoordten.

Bijgevolg is ook de sanctionering van 200 % terecht opgelegd en evenredig met de aard en de ernst van de feiten.

De belastingverhoging is voldoende naar recht verantwoord, gemotiveerd en in redelijke verhouding met de gepleegde inbreuk gelet op het systematisch en de volgehouden wijze waarop de fraude werd georganiseerd.

Het hof ziet geen enkele reden om de belastingverhoging kwijt te schelden, te verminderen of met enig uitstel toe te kennen indien de wetgeving in die maatregel zou voorzien.

Te dezen blijkt voldoende op basis van de concrete gegevens van het dossier dat de fiscale administratie heeft kunnen vaststellen dat de fiscale inbreuken begaan werden met bedrieglijk opzet de belasting te ontduiken.

19.

In de fiscale wetgeving (in zake het WIB 1992) is geen regeling m.b.t. het uitstel of de opschorting van de uitspraak (van de veroordeling) uitgewerkt.

Hoedanook is er inzake geen reden voorhanden om uitstel te verlenen m.b.t. de opgelegde boetes, indien de toepasselijke wetgeving daarin al zou voorzien.

20.

Het hoger beroep is ongegrond.

## De kosten

Omdat het hoger beroep van appellante ongegrond is worden de kosten van het hoger beroep in overeenstemming met de bepalingen van de artikelen 1017 en 1018 Ger. W. ten laste gelegd van appellante.

## *Rechtsplegingsvergoeding*

Betwistingen inzake belastingen hebben geen onbepaalde waarde; ze kunnen gewaardeerd worden naar het bedrag van de betwiste aanslag. De rechtsplegingsvergoeding dient dan ook bepaald te worden volgens het pecuniair bedrag van de vordering (Cfr. Cass., 12 maart 2010, *F.J.F.*, nr.2010/183, p.720).

De rechtsplegingsvergoeding (vgl. art. 1022 Ger. W.) kan, nu de waarde van de vordering zich situeert in de schijf €100.000,01 - €250.000 (vgl. KB 26 oktober 2007) begroot worden op €7.500. Partijen zijn het hierover eens (vgl. pv van openbare zitting van 18 september 2024).

## *Rolrecht*

Het rolrecht is vrijgesteld inzake (vgl. artikel 269 '2', §1, tweede lid , artikel 162, 4° en artikel 279<sup>1</sup>Wb.Reg.).

*Bijdrage Begrotingsfonds juridische tweedelijnsbijstand (Wet 19 maart 2017 (inwerkingtreding 1 mei 2017) BS, 31 maart 2017, blz. 46565*

De bijdrage voor het begrotingsfonds voor juridische tweedelijnsbijstand, door appellante betaald om het verzoekschrift hoger beroep te mogen neerleggen, bedraagt €20 en dient ten laste te blijven van appellante.

**OM DEZE REDENEN,**

**HET HOF,**

Rechtsprekend op tegenspraak.

Gelet op artikel 24 van de Wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken.

Verklaart het hoger beroep van appellante ontvankelijk maar ongegrond.

Bevestigt voor zoveel als nodig het bestreden vonnis.

Veroordeelt appellante tot de kosten van het hoger beroep, in hoofde van geïntimeerde begroot op de rechtsplegingsvergoeding van €7.500.

Laat de bijdrage voor het begrotingsfonds voor juridische tweedelijnsbijstand (€20) ten laste van appellante.

Aldus uitgesproken in openbare terechtzitting van de 6N kamer van het hof van beroep te Brussel op **28 JANUARI 2025**

waar aanwezig waren :

Marc Loyens, raadsheer

Jan Van den Bossche, griffier

Rechtspraak » Overige rechtspraak » Overige rechtspraak » Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/857, 4 februari 2025 (rolnr : 2023/AR/857)

## Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/857, 4 februari 2025 (rolnr : 2023/AR/857)

Zelfs indien de Antigoon-toets in deze omstandigheden zou moeten/kunnen worden toegepast, is het duidelijk dat het gebruik van bewijs dat zonder de toestemming van de belastingplichtige werd verkregen, de toets aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces niet kan doorstaan.

2023/AR/857 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 0308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur-Generaal van de AABBI, Gewestelijke directie GENT, met burelen te 9050 LEDEBERG, Gaston Crommenlaan 6 bus 803,

Team Invordering Rechtspersonen Gent 1, met burelen te 9050 LEDEBERG, Gaston Crommenlaan 6 bus 101,

appellant,

hebbende als raadsman mr. BRICOUT Tine, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A en mr. DECORDIER Carmenta, advocaat te 9041 OOSTAKKER, Orchideestraat 61 bus A

tegen

A. NV, ON (...),

met zetel te (...),

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. MELIS Tim, advocaat te 1831 DIEGEM, Berkenlaan 8A (Greenh bus 4) en mr. MARTENS Tomas, advocaat te 1831 DIEGEM, Berkenlaan 8A (Greenh bus 4)

wijst het hof het volgend arrest:

## 1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift neergelegd op 25 mei 2023 heeft de appellant hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, op 14 maart 2023 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 20/3493/A, waarvan niet blijkt dat het werd betekend.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 19 november 2024, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

## 2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

2.1. De geïntimeerde is voor btw-doeleinden geregistreerd onder het nummer (...) voor de activiteit van aan- en verkoop van tweedehands machines. Zij maakt deel uit van de groep van vennootschappen rond de heer H.D.K. en zijn echtgenote, mevrouw K.B. Het echtpaar is feitelijk gescheiden. De heer H.D.K. is gedomicilieerd in het Groothertogdom Luxemburg en mevrouw K.B. is ingeschreven in het bevolkingsregister in (...). Tot de groep van vennootschappen behoren o.m. onder meer de volgende vennootschappen:

- sa P., een vennootschap naar Luxemburgs recht, waarvan de heer H.D.K. sinds december 2015 de enige bestuurder en enige werknemer is alsook de uiteindelijk begunstigde via in Luxemburg en Samoa gevestigde vennootschappen
- Al. sa, een vennootschap naar Luxemburgs recht, waarvan de heer H.D.K. sinds 2015 de (enige) bestuurder is
- D. nv

- Da. bv, bestuurder van de geïntimeerde (met als vast vertegenwoordiger H.D.K.)
- S. nv
- N. nv
- G. nv
- I. nv
- C. nv
- De. bv

Op 31 januari 2011 werd tussen de geïntimeerde en sa P. een overeenkomst afgesloten voor technisch advies en ondersteuning, krachtens dewelke sa P. advies en diensten van expertise en marktonderzoek levert voor de geïntimeerde in ruil voor een vergoeding van 80.000,00 euro per jaar en een commissie van 10 % op de jaarlijkse omzet. In 2013 werden zes facturen uitgereikt door sa P. aan de geïntimeerde, voor een totaal bedrag van 985.056,07 euro, met verlegging van heffing van btw. Een gelijkaardige overeenkomst werd gesloten tussen sa P. en nv I. sa P. is ook bestuurder van de geïntimeerde (met als vast vertegenwoordiger mevrouw M.) en ontvangt hiervoor geen vergoeding.

2.2. Op 5 september 2019 richtte de Adviseur-Generaal van de BBI Gent een verzoek tot machtiging tot toegang van de woning van mevrouw K.B. te (...), teneinde o.m. vast te stellen of de heer H.D.K. op dit adres zijn werkelijke woonplaats had in de zin van artikel 2, § 1, 1° WIB 92 en aldaar beroepsmatige prestaties verricht, en vast te stellen of de naar Luxemburgs recht opgerichte vennootschappen gelinkt aan de heer H.D.K. op dit adres hun voornaamste inrichting of zetel van bestuur/beheer hebben in de zin van artikel 2, § 1, 5° WIB 92 en aldaar beroepsmatige prestaties en economische activiteiten verrichten, en tevens om een beeld te krijgen van de werkzaamheden van de in (...) verrichte werkzaamheden en de aard ervan. De BBI gaf een overzicht van een aantal vaststellingen die volgens haar ernstige vermoedens vormden dat het ging om domiciliefraude met als doel belastingontduiking, reden waarom een visitatie volgens haar noodzakelijk was. De politierechter verleende de gevraagde machtiging op 6 september 2019.

Op 20 september 2019 vond een fiscale visitatie plaats op het adres (...) te (...), waar de maatschappelijke zetels van de geïntimeerde, van D. nv en van Da. bv waren gevestigd. Daar was D.D.V. aanwezig, administratief medewerker van de geïntimeerde. Op diezelfde dag om 13u werd een proces-verbaal van bedrijfsvisitatie opgemaakt waarin het volgende is opgenomen omtrent het verloop van de visitatie:

“(...) verklaren zich op vrijdag 20 september 2019 omstreeks 7u55 te hebben begeven naar het adres (...) (...), (...).

Wij verklaren, bij aankomst ontvangen geweest te zijn door:

D.D.V., administratief bediende bij [de geïntimeerde]

(...)

Zoals uitdrukkelijk is voorzien in voornoemde wetboeken werd aan dhr. D.D.V. om ons vrije toegang te verlenen tot alle vertrekken van de vennootschap, met het oog op de visitatie van de beroepslokalen. De toegang werd ons niet geweigerd.”

De verklaringen van D.D.V. werden opgenomen in een afzonderlijk proces-verbaal opgesteld en ondertekend op 20 september 2019 om 9u, waarin omtrent het verloop van de visitatie het volgende is vermeld:

Omstreeks 7u30 betreden (...) de bedrijfslocatie te (...), (...). Wij worden ontvangen door dhr. D.D.V., die zich voorstelt als administratief medewerker van [de geïntimeerde]. Dhr. D.D.V. verklaart aan (...) dat H.D.K. normaal gezien elke dag als eerste omstreeks 7u30 op kantoor toekomt. Processen-verbaal van verklaringen van mevrouw C.V.W. (administratief medewerker) en van de heer J.W. (mechaniker) werden opgemaakt op 20 september 2019 om 12u.

Op 24 september 2019 werd aan de geïntimeerde een proces-verbaal van tijdens de bedrijfsvisitatie in retentie genomen stukken toegestuurd.

In het proces-verbaal van informaticahandelingen opgemaakt op 2 oktober 2019 werd de volgende informatie opgenomen omtrent het verloop van de visitatie:

“Ondergetekenden melden zich omstreeks 07: 55 aan de voordeur van het bedrijf alwaar de deur gesloten is. Vervolgens begeven ondergetekenden zich naar de zijdeur die hen via het magazijn toegang geeft naar de kantoorruimtes.

Ondergetekenden verklaren dat in de kantoorruimtes enkel Dhr D.D.V., administratief medewerker, aanwezig is.”

Eveneens op 20 september 2019 werd een bedrijfsvisitatie verricht op de maatschappelijke zetels van nv S. en nv I. te Zulte, waarvan proces-verbaal werd opgemaakt op diezelfde dag om 10u30. Ook op het adres van de woning van mevrouw K.B. te (...) werd een visitatie verricht, waarvan proces-verbaal werd opgesteld op 25 september 2019 om 10u. In dit proces-verbaal is o.m. het volgende vermeld:

“F.D.K. meldt dat zijn moeder, K.B. Kathleen op reis is naar Andalusië en zijn vader, H.D.K. reeds op kantoor, gelegen te (...) (...), aanwezig zijnde. (...)

Om 7u51 nemen wij contact op met collega (...), waarop hij de bedrijfslokalen gelegen te (...) (...) betreedt samen met collega (...).

(...)

F.D.K. weigert de machtiging te tekenen voor kennisname en ontvangst en ons de huisvisitatie te laten starten. Hij wenst dat hij eerst zijn vader of moeder gehoord heeft. (...)

F.D.K. verklaart dat zijn vader, H.D.K. dagelijks van thuis uit vertrekt naar zijn kantoor te (...), maatschappelijke zetel van [de geïntimeerde] en dat hij regelmatig's middags thuis komt eten, tenzij hij een afspraak heeft met een klant of op klantenbezoek is in buitenland.

(...)

Om 9u37 hebben wij telefonisch contact met K.B. Kathleen waarin zij verklaart dat zij geen toestemming wenst te geven tot huisvisitatie. Zij meldt ons dat wij op een later tijdstip, in haar aanwezigheid de visitatie mogen verrichten.”

Op 24 september 2019 werd aan de geïntimeerde een vraag om inlichtingen verstuurd met het verzoek een overzicht te geven van de ontvangen facturen uitgereikt door de Luxemburgse verbonden vennootschappen. Hierop werd geantwoord op 15 oktober 2019.

Op 25 augustus 2020 werd aan de geïntimeerde kennis gegeven van de vermoedens van belastingontduiking die in haar hoofde volgens de administratie bestonden voor het tijdperk vanaf 2013. De administratie stelde dat er in de loop van het fiscaal onderzoek in hoofde van de groep rond de heer H.D.K. elementen aan het licht [zijn] gekomen die doen vermoeden dat de [geïntimeerde] op bedrieglijke wijze deel heeft uitgemaakt van een structuur die diende tot het ontduiken van de inkomstenbelasting en het vermijden van voorfinanciering van btw door het aanvaarden van facturen met onjuiste vermeldingen, een overtreding als bedoeld in art. 70 § 2 W. BTW. De belastingplichtige was hiervan op de hoogte. De aldus bekomen fiscale voordelen leidden tot een onrechtmatig concurrentieel voordeel in hoofde van de belastingplichtige. De administratie stelde sterke vermoedens te hebben dat de zetel van economische activiteit van nv P. zich bevond in (...), dat via een facturenstroom met de geïntimeerde als deelschakel de belastbare grondslag inzake vennootschapsbelasting werd verschoven van België naar Luxemburg. De administratie gaf ook aan over elementen te beschikken die wijzen op het bestaan van de uitbetaling van zwarte lonen bij de geïntimeerde alsook van inkomsten die niet in de boekhouding zouden zijn opgenomen.

Op 10 september 2020 werd aan de geïntimeerde een correctieopgave inzake btw verstuurd, waarin op grond van artikel 70, § 2 WBTW voor de periode van 1 januari 2013 tot 31 december 2013 een geldboete van 413.720,00 euro werd opgelegd aan de geïntimeerde aangezien deze laatste facturen zou hebben

ontvangen en aanvaard waarvan het haar overduidelijk was dat deze een onjuiste vermelding bevatte inzake het relevante adres vanwege haar dienstverrichter, zijnde P. S.A. (...) Samengevat stelt de administratie vast dat de sleutelfiguur bij zowel de belastingplichtige – dhr. H.D.K. – zowel optreedt voor de belastingplichtige als P. S.A. Hijzelf moet zich meer dan bewust zijn van het feit dat het Luxemburgse adres van P. S.A. slechts een fictief adres is en dat de werkelijke zetel van economische activiteit van P. S.A. zich ook bevindt te (...), 9800 (...). In de bijlage bij deze correctie-opgave was een proces-verbaal van vaststellingen en verklaringen gevoegd betreffende een onderhoud met de heer H.D.K. en zijn advocaten op 24 oktober 2019. Als bijlage was ook een proces-verbaal van vaststellingen en verklaringen gevoegd betreffende een visitatie op 7 oktober 2019 op de maatschappelijke zetel van de geïntimeerde waarin de administratie verklaringen opnam van mevrouw K.B.

De geïntimeerde verklaarde zich hiermee niet akkoord bij brief van haar raadsman van 8 oktober 2020, waarna de administratie op 9 december 2020 een proces-verbaal van taxatie opstelde waarin de in de correctie-opgave opgenomen geldboete van 413.720,00 euro werd bevestigd. In bijlage 10 bij dit proces-verbaal werd een proces-verbaal van afgifte toegevoegd opgesteld op 13 oktober 2020 waarin werd opgenomen dat de administratie aan de advocaten van P. een afprint overhandigden van het volledige antwoord (inclusief bijlagen) dat door de Luxemburgse administratie aangeleverd werd aan de Belgische administratie in het kader van een vraag om bijstand (op grond van artikel 93<sup>terdecies</sup> WBTW).

De schuld werd op 15 december 2020 ingeschreven in het innings- en invorderingsregister onder nummer (...) en werd op 16 december 2020 uitvoerbaar verklaard voor 413.720,00 euro als boete, meer de moratoire interesten.

Met een verzoekschrift neergelegd op 21 december 2020 stelde de geïntimeerde haar vordering in voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent. In het vonnis van 14 maart 2023 oordeelde de zesde kamer van deze rechtbank als volgt:

Verklaart de vordering van eiseres ontvankelijk en in de volgende mate gegrond.

Vernietigt het innings- en invorderingsregister met schuldbummer (...) en met registernummer (...) opgemaakt op 15 december 2020 en uitvoerbaar verklaard lastens eiseres op 16 december 2020.

Beveelt verweerder het eventueel reeds betaalde terug te betalen, te vermeerderen met de wettelijke moratoriumintresten.

Veroordeelt verweerder tot het betalen van de gerechtskosten van eiseres van deze aanleg, bestaande in de rechtsplegingsvergoeding van 10.500,00 EUR en de bijdrage tot oprichting van een Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand ten belope van 20,00 EUR.

Het is tegen dat vonnis dat de appellant hoger beroep heeft ingesteld. De geïntimeerde tekende incidenteel hoger beroep aan.

## 3. De vorderingen van de partijen

### 3.1. De vordering van de appellant

De appellant vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren.

Het incidenteel beroep van geïntimeerde ontvankelijk, doch ongegrond te verklaren.

Dienvolgens het vonnis dd. 14 maart 2023, met A.R.-nr. 20/3493/A van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, te verbreken zoals hierboven uiteengezet en opnieuw wijzende

- de inschrijving dd. 15 december 2020 in het innings- en invorderingsregister met nummer (...) (schuldbummer (...)), uitvoerbaar verklaard op 16 december 2020 en het proces-verbaal dd. 9 december 2020 geldig te verklaren en te bevestigen voor de volgende daarin opgenomen bedragen:

- 413.720 euro als geldboete,
- Meer de interesten te berekenen vanaf 16 december 2020

Geïntimeerde te veroordelen tot de gedingkosten, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding begroot op 9.800,00 euro in eerste aanleg en 10.500,00 euro in graad van beroep, conform art. 1022 Ger.W., en de bijdrage tot oprichting van een begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand ten belope van 20,00 euro.

## 3.2. De vordering van de geïntimeerde

De geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

In hoofdorde

Het hoger beroep van appellant (op hoofdberoep) ontvankelijk doch ongegrond te verklaren; Dienvolgens het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent met rolnummer 20/3493/A dd. 14 maart 2023 te bevestigen;

Dienvolgens het proces-verbaal lastens conluante opgesteld op 9 december 2020, door de heer K.B., attaché bij de Federale Overheidsdienst Financiën, Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, Directie Gent, Inspectie Gent 2 te vernietigen dan wel van onwaarde te verklaren;

Dienvolgens de inschrijving in het innings- en invorderingsregister met schulnummer (...) en met registernummer (...) met datum van opmaak dd. 15 december 2020 en uitvoerbaar verklaard lastens conluante dd. 16 december 2020 te vernietigen dan wel van onwaarde te verklaren;

In ondergeschikte orde

Minstens de geldboete van 200 % te vernietigen, dan wel substantieel te verminderen, dan wel met uitstel op te leggen of vast te stellen dat de voorwaarden van uitstel zijn voldaan en de sanctie disproportioneel is met de vooropgestelde inbreuk waardoor de geldboete ontheven moet worden.

Volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof:

Schendt artikel 70, § 2 WBTW de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat een geldboete van 200 % wordt opgelegd aan de uitreiker en de ontvanger van een factuur met onjuiste vermeldingen, terwijl een geldboete van 200 % uitsluitend wordt opgelegd aan de uitreiker of de ontvanger van een factuur met onjuiste vermeldingen in het geval van invoer waarvoor zij hoofdelijk aansprakelijk zijn op grond van artikel 70, § 3 WBTW?

In meer ondergeschikte orde

Minstens voor recht te zeggen dat de administratieve geldboete ten bedrage van 380.123,55 EUR verjaard is op grond van artikel 81*bis* WBTW (incidenteel hoger beroep).

In elk geval

De inschrijving in het innings- en invorderingsregister met schulnummer (...) en met registernummer (...) met datum van opmaak dd. 15 december 2020 en uitvoerbaar verklaard lastens conluante dd. 16 december 2020 te vernietigen door het buiten toepassing laten in de zin van artikel 159 Grondwet van de processen-verbaal van vaststelling en retentie, de correctieopgave en het proces-verbaal van taxatie; Conluante te ontslaan van betaling van de in het proces-verbaal gevorderde bedragen die zijn opgenomen in het innings- en invorderingsregister lastens conluante en de administratie te horen veroordelen tot integrale terugbetaling van alle bedragen die ten onrechte werden betaald of ingehouden en toegerekend op de sommen vermeld in het proces-verbaal en opgenomen in het innings- en invorderingsregister, waarvan thans de vernietiging wordt gevorderd, en dit vermeerderd met moratoire interesten overeenkomstig artikel 91 W.BTW.;

Appellant te veroordelen tot de kosten van het geding, inclusief rechtsplegingsvergoeding, dewelke wordt

begroot op 10.500 EUR in eerste aanleg en 10.500 EUR in graad van beroep en inclusief de verplichte bijdrage aan het Fonds voor de Juridische Tweedelijnsbijstand van 20 EUR.

## 4. De betwistingen en hun beoordeling

### 4.1. Omtrent de opname in het innings- en invorderingsregister

4.1.1. Op grond van artikel 85, § 1 WBTW wordt bij niet-betaling van de belastingschuld (bestaande uit de belasting, nalatighedsinteressen, fiscale geldboeten en toebehoren) deze opgenomen in een innings- en invorderingsregister, die de uitvoerbare titel vormt voor de invordering van de belastingschuld en deze concreetiseert. Krachtens het derde lid van artikel 85, § 1 WBTW moet De verantwoording van de belastingschuld uiterlijk een maand voor de opname ervan in een innings- en invorderingsregister (...), ter kennis van de belastingschuldige worden gebracht, behalve indien de rechten van de Schatkist in het gedrang komen. In dat laatste geval moet zij ten laatste op het ogenblik dat de belastingschuld in een innings- en invorderingsregister wordt opgenomen aan de belastingschuldige ter kennis worden gebracht. (...). Op grond van het zesde lid van artikel 85, § 1 WBTW is de datum van kennisgeving de derde werkdag volgend op de datum waarop de verantwoording van de belastingschuld werd afgegeven aan de aanbieder van de universele postdienst.

De geïntimeerde stelt dat artikel 85 WBTW werd geschonden aangezien de btw-schuld vroegtijdig werd opgenomen in het innings- en invorderingsregister en aangezien de redenen waarom tot vroegtijdige opname werd overgegaan, niet werden vermeld. Zij dringt aan op de nietigverklaring van de uitvoerbare titel. De appellante werpt op dat de rechten van de Schatkist in het gedrang waren, als gevolg waarvan de uitzondering op de regel dat van de verantwoording van de belastingschuld moet worden kennis gegeven uiterlijk één maand voor de opname ervan in het innings- en invorderingsregister, van toepassing is. De appellante betwist dat de beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister een bestuurshandeling is die moet worden gemotiveerd.

4.1.2. De verantwoording van de belastingschuld werd ter kennis gebracht middels het proces-verbaal dat werd opgemaakt op 9 december 2020 en aan de geïntimeerde werd verstuurd op (woensdag) 9 december 2020 per aangetekende brief. Van de verantwoording van de belastingschuld in de zin van artikel 85, § 1, derde lid WBTW werd geenszins kennis gegeven in de correctieopgave van 10 september 2020, die uitdrukkelijk vermeldt (slechts) een voorstel tot rechtzetting te betreffen. De verantwoording van het bestaan van de belastingschuld werd opgenomen in het proces-verbaal, waarvan de begeleidende brief aan de geïntimeerde uitdrukkelijk vermeldt dat deze geldt als kennisgeving van de verantwoording van de belastingschuld in de zin van artikel 85, § 1, derde lid WBTW. Op grond van het zesde lid van artikel 85, § 1 WBTW is de datum van kennisgeving van deze verantwoording (maandag) 14 december 2020. De belastingschuld werd opgenomen in het innings- en invorderingsregister op 15 december 2020, dit is vóór het verstrijken van de termijn van een maand vanaf de kennisgeving van de verantwoording.

Op de regel dat van de verantwoording van de belastingschuld moet worden kennis gegeven uiterlijk één maand voor de opname ervan in het innings- en invorderingsregister, wordt een uitzondering gemaakt indien de rechten van de Schatkist in het gedrang komen. De wetgever heeft uitdrukkelijk aangegeven dat deze in gevaar kunnen zijn wanneer de fiscale schuld dreigt te verjaren (zie parlementaire voorbereiding van de wet van 26 november 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft; *Parl. St. Kamer*, 2017-2018, DOC 54-3277/001, pp. 7-9). De wetgever heeft de toepassing van de uitzondering op de verplichting tot voorafgaande kennisgeving van de verantwoording van de belastingschuld niet afhankelijk gemaakt van een beoordeling aan welke partij de bedreiging van de rechten van de Schatkist door een nakende verjaring van de belastingschuld te wijten zou zijn. Op de prejudiciële vragen gesteld door het hof van beroep Antwerpen in het arrest van 6 februari 2024, waarnaar de geïntimeerde in conclusies verwijst, werd ondertussen reeds geantwoord door het Grondwettelijk Hof in het arrest nr. 146/2024 van 28 november 2024. De verjaringstermijn met betrekking tot de belastingschuld voor 2013 verstreek op 31 december 2020. Gelet op de nakende verjaring moest de opname in het innings- en invorderingsregister voorafgaand aan 31 december 2020 plaatsvinden, dit is voor het verstrijken van de termijn van een maand na kennisgeving van de verantwoording van de belastingschuld.

4.1.3. De geïntimeerde stelt dat de administratie in strijd met de Wet Motivering Bestuurshandelingen heeft nagelaten te motiveren waarom de termijn van een maand niet gerespecteerd werd. Zij stelt dat de administratie hiervoor pas a posteriori, dit is nadat de geïntimeerde dit middel had opgeworpen, een motivering heeft gegeven.

De wachtermijn van een maand is bedoeld om aan de belastingplichtige kennis te geven van de verantwoording van de belastingschuld waarna de belastingplichtige zich kan beraden over eventueel aan te wenden rechtsmiddelen. De uitzondering op deze wachtermijn is bedoeld om de effectieve inning van de btw-schulden te verzekeren. Deze uitzondering ontnemt de belastingplichtige niet de mogelijkheid om kennis te nemen van de verantwoording van de belastingschuld maar heeft enkel tot gevolg dat de belastingplichtige pas uiterlijk op het ogenblik van de opname in het innings- en invorderingsregister daarvan kennis kan nemen.

De appellatant kan geenszins worden gevolgd waar deze stelt dat de opname in het innings- en invorderingsregister een loutere invorderingsmaatregel is die geen bestuurshandeling is die moet worden gemotiveerd. De opname in het innings- en invorderingsregister is een individuele bestuurshandeling die is onderworpen aan de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen (ook Wet Motivering Bestuurshandelingen). Deze opname maakt immers de uitvoerbaar titel uit voor de invordering van de fiscale schuld en concretiseert de schuld, wat ook wordt bevestigd in de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 november 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft (*Parl. St. Kamer*, 2017-2018, DOC 54-3277/001, pp. 7-9). Het wordt niet betwist dat de opname in het innings- en invorderingsregister afdoende werd gemotiveerd middels het versturen van het proces-verbaal van 9 december 2020.

De voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister omdat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, is ook een individuele bestuurshandeling die rechtsgevolgen heeft voor de belastingplichtige en waarop de Wet Motivering Bestuurshandelingen van toepassing is (vergelijk met *Circ. Nr; Ci. R.14/438.580* van 14 februari 1992 betreffende de toepassing van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen op het vlak van de invordering, *Bull. Bel.* 1992, randnr. 7). Voor de belastingschuld wordt dan immers onmiddellijk (dan wel vóór het verstrijken van de wachtermijn van een maand) en in strijd met de wettelijk bepaalde wachtermijn van een maand een uitvoerbare titel opgemaakt, wat tot gevolg heeft dat de eisbaarheid van de belasting wordt vervroegd en de verjaringstermijn niet verstrijkt, wat een impact heeft op de rechtstoestand van de belastingplichtige. De beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister is een formeel te motiveren bestuurshandeling (vergelijk I. Opdebeek en A. Coolsaet (eds.), *Formele motivering van bestuurshandelingen*, die Keure, 2013, p. 311, nr. 6 en 18).

Op grond van artikel 2 van de Wet Motivering Bestuurshandelingen dient de beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister uitdrukkelijk worden gemotiveerd. Artikel 3 van deze wet bepaalt dat de opgelegde motivering in de akte de juridische en feitelijke overwegingen moet vermelden die aan de beslissing ten grondslag liggen en dat de motivering afdoende moet zijn. In de beslissing zelf moeten de juridische en feitelijke overwegingen worden vermeld die aan de beslissing ten grondslag liggen en dit op afdoende wijze. Een motivering die a posteriori wordt gegeven, volstaat niet onder de Wet Motivering Bestuurshandelingen. Bij de controle of de formele motivering afdoende is, kan het hof enkel rekening houden met de motieven vermeld in de beslissing zelf (zie ook I. Opdebeek en A. Coolsaet (eds.), *Formele motivering van bestuurshandelingen*, die Keure, 2013, p. 130 e.v.).

Samen met de geïntimeerde stelt het hof vast dat de beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister niet formeel werd gemotiveerd. In de kennisgeving van de belastingschuld (m.n. het proces-verbaal van 9 december 2020) werd wel op algemene wijze verwezen naar de opname van de belastingschuld in het innings- en invorderingsregister en naar de toepasselijke wetsartikelen, doch dit is geen afdoende motivering zoals vereist door de Wet Motivering Bestuurshandelingen. De administratie had de plicht om de motieven van haar beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister mee te delen.

4.1.4. Evenwel stelt zich de vraag of het ontbreken van een formele motivering in de beslissing zelf in casu moet worden gesanctioneerd. Immers, ondanks het ontbreken van de formele motivering in de beslissing

tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister, is het voor iedereen duidelijk dat de beslissing tot voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister werd genomen omwille van de nakende verjaring van de belastingschuld voor 2013. Uit het proces-verbaal van 9 december 2020 blijkt duidelijk dat de belastingschuld het jaar 2013 betrof (p. 1/36) en dat de administratie de verjaringstermijn van zeven jaar van toepassing achtte (pp. 15/36 en 26/36), dit wil zeggen dat de belastingschuld verjaarde op 31 december 2020. In deze omstandigheden was er geen andere mogelijkheid voor de administratie om de belastingschuld op te nemen in het innings- en invorderingsregister vóór het verlopen van de termijn van een maand (zoals deze mogelijkheid is opgenomen in artikel 85, § 1 WBTW, dat werd geciteerd in het proces-verbaal van 9 december 2020, zie p. 33/36), zo niet zouden de rechten van de Schatkist in het gedrang komen en zou de btw-schuld zoals opgenomen in het proces-verbaal niet effectief kunnen worden geïnd (wat de opmaak van het proces-verbaal nutteloos zou maken). Hiernaar werd ook verwezen in de begeleidende brief bij het proces-verbaal gedateerd op 9 december 2020 dat stelde dat de Administratie van de Inning en Invordering de richtlijnen voor betaling zouden bezorgen aan de geïntimeerde en ook maatregelen [kunnen] treffen om de rechten van de Schatkist te vrijwaren. De geïntimeerde was van de nakende verjaring op de hoogte, want ontwikkelde hierover reeds een middel in haar niet-akkoord van 8 oktober 2020.

In deze omstandigheden moet de geïntimeerde worden geacht de motieven van de voortijdige opname in het innings- en invorderingsregister te hebben gekend, en moet worden besloten dat de geïntimeerde geen schade heeft geleden door de schending van de formele motiveringsplicht. Het doel van de motiveringsplicht werd bereikt en de geïntimeerde werd in haar belangen niet geschaad. Het middel van de geïntimeerde wordt om deze redenen afgewezen.

Het hof ziet dan ook geen reden om het proces-verbaal tot taxatie en de navolgende opname in het innings- en invorderingsregister op deze grond nietig te verklaren.

Het principaal hoger beroep is op dit punt gegrond. Het bestreden vonnis wordt op dit punt hervormd.

## 4.2. Omtrent de rechtmatigheid van de fiscale visitatie

4.2.1. De geïntimeerde verwijt de administratie dat deze zonder toestemming toegang heeft genomen tot haar bedrijfslokalen in (...). Zij wijst erop dat uit het proces-verbaal van bedrijfsvisitatie van 20 september 2019 blijkt dat de voordeur van het bedrijf gesloten was en dat de ambtenaren zichzelf toegang hebben verschaft via een zijdeur die hen via het magazijn toegang verleende tot de kantoorruimtes waar een administratief medewerker (de heer D.D.V.) aanwezig was. Er zou niet aangebeld geweest zijn aan de deur met de vraag om te mogen binnenkomen. Hieruit blijkt volgens de geïntimeerde dat de administratie zichzelf dus al toegang had verleend tot de bedrijfslokalen van de geïntimeerde voordat zij aan enige persoon voorafgaand toestemming had gevraagd om de bedrijfslokalen te mogen betreden. De administratief medewerker zou ook uitsluitend werkzaam zijn geweest voor de geïntimeerde, niet voor de andere vennootschappen, en zou geen bestuurdersfunctie hebben. Uit het arbeidsreglement zou ook blijken dat de heer D.D.V. geen toegang mocht verschaffen aan de administratie zonder goedkeuring van de bestuurders. De geïntimeerde stelt dat dit strijdig is met artikel 63 WBTW, wat tot de nietigheid van de taxatie zou leiden.

De geïntimeerde wijst verder op de tegenstrijdigheden in de verschillende processen-verbaal inzake het uur van aanvatten van de fiscale visitatie en van betreden van het bedrijfslokaal (7u30 versus 7u55), inzake de manier van betreding van het bedrijfslokaal (met of zonder vermelding van het feit dat dit via de zijdeur was) en inzake de vraag tot toestemming. Zij stelt verder dat geen enkele toestemming werd gevraagd aan mevrouw K.B. voor de bedrijfsvisitatie, niettegenstaande de administratie hiermee om 8u20 voor de eerste keer telefonisch contact had en dit aldus mogelijk was. Zij wijst er verder op dat mevrouw K.B. de huisvisitatie op haar privé-adres onmiddellijk en uitdrukkelijk heeft geweigerd, als gevolg waarvan de administratie redelijkerwijs moest aannemen dat er ook geen toestemming was voor de bedrijfsvisitatie in (...).

De appellant erkent dat de voordeur van de geïntimeerde gesloten was en dat de taxatieambtenaren langs een zijdeur van Da. via het magazijn zijn binnen getreden in de kantoorruimtes, die gemeenschappelijk zijn voor de drie gevisiteerde vennootschappen. Volgens de appellant impliceert dit geen onrechtmatig karakter van de bedrijfsvisitatie. De appellant verwijst naar het aanvullend proces-verbaal van 4 september 2023 en

stelt dat uit de feitelijke constellatie duidelijk blijkt dat de zijingangen links en rechts van het bedrijfsgebouw niet afgesloten zijn en voor iedereen vrij toegankelijk zijn. Bovendien bevindt zich links van het gebouw een wegwijzer met opschrift Da. en een pijl die naar de zijkant/achterkant van het gebouw verwijst, op grond waarvan het volgens de appellant logisch is dat de ambtenaren deze wegwijzer hebben gevolgd.

Vervolgens zouden de ambtenaren via een open zijdeur in het magazijn, een beroepslokaal, van Da. terecht zijn gekomen, waar zij door een personeelslid begeleid zouden zijn geweest naar de kantoorruimtes alwaar zij te woord werden gestaan door D.D.V. Van enig binnendringen of van het zichzelf op ongeoorloofde wijze en met dwang toegang verschaffen tot het bedrijfsgebouw zou geen sprake zijn. Daarenboven volgt volgens de appellant uit artikel 63 WBTW dat er geen voorafgaande toestemming nodig is voor de toegang tot bedrijfslokalen, en zou er geen tegenstrijdigheid zijn in de verschillende processen-verbaal. Wat de vermeende weigering van de bestuurder van de geïntimeerde betreft, verwijst de appellant naar het feit dat de ambtenaren aanwezig bij de huisvisitatie reeds vergeefs contact hadden opgenomen met zowel mevrouw K.B. als de heer H.D.K. en dat aan hen na deze vergeefse poging vrijwillig toegang werd verleend tot de bedrijfslokalen door de daar aanwezige werknemers. De appellant stelt dat de ambtenaren er dan ook redelijkerwijze van uit mochten gaan dat deze werknemers bevoegd waren om toegang te verlenen. Volgens de appellant was mevrouw K.B. op de hoogte van de bedrijfsvisitatie, minstens na het bezoek van C.D.K., en heeft zij zich hiertegen niet verzet. Uit de voorlopige weigering van de toestemming tot huisvisitatie moesten de ambtenaren volgens de appellant aldus niet redelijkerwijze besluiten dat deze weigering per definitie ook op de bedrijfsvisitatie sloeg. De appellant wijst er in dat verband nog op dat ook F.D.K., die omstreeks 10u30 in het bedrijfslokaal aankwam, zich niet heeft verzet tegen de aan de gang zijnde bedrijfsvisitatie.

De eerste rechter was van oordeel dat de administratie, bij de visitatie uitgevoerd op 20 september 2019, de grenzen omschreven in artikel 63 WBTW op ontoelaatbare wijze met de voeten getreden heeft. De rechtbank overwoog o.m.: “De rechtbank oordeelt dat het recht op vrije toegang zoals omschreven en afgebakend in artikel 63 WBTW de ambtenaren van de belastingadministratie niet toelaat om zich eigenmachtig en zonder toestemming toegang te verschaffen tot een bedrijfsgebouw, door dit gebouw binnen te dringen zonder te bellen of te trachten zich op enige andere manier kenbaar te maken aan de daar (mogelijks) aanwezige personen. De verplichte medewerking van de belastingplichtige en de vereiste toestemming om het gebouw te betreden kan niet afgeleid worden uit het feit dat een deur niet slotvast is afgesloten. Door zich zonder toestemming toegang te verschaffen tot de bedrijfsgebouwen van [de geïntimeerde] heeft [de administratie] die laatste de kans en het beslissingsrecht ontnomen om [de geïntimeerde] toegang te verlenen tot de bedrijfslokalen dan wel de toegang te weigeren en zich bloot te stellen aan een administratieve geldboete, een strafrechtelijke sanctie, een ambtshalve aanslag en/of een kennisgeving aan het openbaar ministerie. Derwijze heeft [de administratie] zichzelf recht gedaan en eigenmachtig een recht van toegang afgedwongen. 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 (vgl. GwH 12 oktober 2017, arrest 116/2017). Het optreden van de bevoegde ambtenaren was er kennelijk doelbewust op gericht de in het bedrijfsgebouw aanwezige personen – en derhalve ook [de geïntimeerde] – te verschalken/verrassen. Er werd klaarblijkelijk niet gebeld of geklopt of op enigerlei andere wijze getracht om de in het gebouw aanwezige werknemers te contacteren of van hun aanwezigheid op de hoogte te brengen. De rechtbank is van oordeel dat dergelijk overheidsoptreden dat doelbewust het grondwettelijk verankerde recht op eerbiediging van de woning miskent op een wijze die voorbijgaat aan de door de wet (en het Grondwettelijk Hof in het arrest van 12 oktober 2017) gestelde grenzen, een ontoelaatbare machtsoverschrijding uitmaakt en getuigt van onbehoorlijk bestuur. Meer bepaald is het in strijd met het fair play beginsel, op grond waarvan van een bestuur verwacht mag worden dat het open en eerlijk optreedt.”

4.2.2. Krachtens artikel 63, eerste lid WBTW moet eenieder die een economische activiteit uitoefent, aan de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren en in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, vrije toegang verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend teneinde hen in staat te stellen: 1° de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden; 2° door middel van de gebruikte uitrusting en met de bijstand van de betrokkene de betrouwbaarheid na te gaan van de geïnformateerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, door onder meer 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; 3° de aard en de belangrijkheid vast te stellen van de

aldaar uitgeoefende werkzaamheid en van het daarvoor aangesteld personeel, alsook van de aldaar aanwezige koopwaren en goederen, met inbegrip van productie- en vervoermiddelen. Krachtens artikel 63, derde lid WBTW mogen die ambtenaren, met hetzelfde doel, eveneens op elk tijdstip, zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen die niet in het vorige lid zijn bedoeld en waar in dit Wetboek bedoelde handelingen worden verricht. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel slechts toegang tussen vijf uur's morgens en negen uur's avonds en uitsluitend met machtiging van de politierechter.

Uit deze bepalingen volgt dat de belastingplichtige verplicht is om vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen en aldus zijn medewerking te verlenen aan de fiscale visitatie, maar dat de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de btw te controleren zich geen toegang tot de bedrijfslokalen mogen verschaffen indien de belastingplichtige dit weigert dan wel zich hiertegen verzet. De administratie kan de belastingplichtige niet dwingen om mee te werken aan de fiscale visitatie (behoudens het opleggen van boetes op grond van artikel 70 WBTW en, vanaf eind 2022, de toepassing van artikel 92<sup>ter</sup> WBTW). Uit artikel 63 WBTW volgt een medewerkingsverplichting van de belastingplichtige. Uit dit artikel volgt geen recht op vrije toegang van de administratie (zie ook Parl. Vr. nr. 7 D. Vijnck, *Vr. en Antw. Kamer* 2009-2010, 8 februari 2010, 547).

Alvorens de administratie toegang neemt tot de beroepslokalen dient de toestemming van de belastingplichtige aanwezig te zijn (zie ook Cass. 16 juni 2023, AR F.21.0181.N en F.21.0187.N, op [juportal.be](http://juportal.be)). Waar de administratie stelt dat deze toestemming enkel aanwezig zou moeten zijn bij een huisvisitatie en niet aanwezig zou moeten zijn bij een bedrijfsvisitatie, kan zij niet worden gevolgd. Dergelijk onderscheid blijkt niet uit de wet (zie ook conclusie van AG J. Van der Fraenen bij Cass. 16 juni 2023, AR F.21.0187.N, op [juportal.be](http://juportal.be)).

Een formeel bewijs dat de toestemming van de belastingplichtige tot toegang aanwezig was, is niet vereist (zie ook Cass. 18 oktober 2024, F.20.0088.N, op [juportal.be](http://juportal.be)); dat de toestemming van de belastingplichtige aanwezig was, kan blijken uit de feiten. Zoals met iedere bewijsvoering (zie ook artikel 870 Ger.W. en artikel 8.4 BW), dient de belastingplichtige die beweert dat hij zich heeft verzet tegen de toegang van de beroepslokalen door de administratie, daarvan het bewijs te leveren.

4.2.3. Uit het proces-verbaal van informaticahandelingen (stuk 7, administratief dossier) blijkt dat de administratie omstreeks 7u55 vaststelde dat de voordeur van het bedrijf gesloten was en dat zij zich toen begeven heeft naar de zijdeur die haar via het magazijn toegang gaf tot de kantooruimtes, waar enkel de heer D.D.V., administratief medewerker, aanwezig was. Uit dit proces-verbaal blijkt ook dat de heer C.D.K., broer van de bestuurder, omstreeks 8u20 binnenkwam in de kantooruimtes en de administratie verzocht om onmiddellijk de kantooruimtes te verlaten en alle activiteiten te staken, waarna de administratie om bijstand van de politie verzocht.

Uit het proces-verbaal van huisvisitatie (stuk 12, administratief dossier) blijkt dat de ambtenaren die aanwezig waren op de huisvisitatie na een gesprek met F.D.K., zoon van de bestuurders van de geïntimeerde, waarin deze meldde dat zijn vader reeds op kantoor aanwezig was, contact opnamen om 7u51 met een collega die aanwezig was op de bedrijfsvisitatie te (...), waarna hij de bedrijfslokalen gelegen te (...) 9800 (...) betreedt samen met collega (...) Aangezien mevrouw K.B. haar toestemming weigerde, werd de huisvisitatie niet aangevat.

Ook in het proces-verbaal van bedrijfsvisitatie (stuk 8, administratief dossier) wordt verklaard dat de ambtenaren zich omstreeks 7u55 hebben begeven naar het adres De Tonne te (...) en er ontvangen werden door D.D.V., administratief bediende. Hoe de ambtenaren toegang namen tot de bedrijfslokalen, wordt in dit proces-verbaal niet vermeld. Het proces-verbaal vermeldt het volgende: Zoals uitdrukkelijk is voorzien in voornoemde wetboeken [nl. WIB 92 en WBTW] werd aan dhr. D.D.V. om ons vrije toegang te verlenen tot alle vertrekken van de vennootschap, met het oog op de visitatie van de beroepslokalen. De toegang werd ons niet geweigerd. Verder wordt melding gemaakt van de aankomst van C.D.K., de broer van de bestuurder, die eiste dat de administratie onmiddellijk zou vertrekken, waarna bijstand van de politie werd gevraagd.

In het proces-verbaal van bedrijfsvisitatie (stuk 2, administratief dossier) blijkt dan weer dat de ambtenaren omstreeks 7u30 de bedrijfslocatie te De Tonne, (...), hebben betreden en er ontvangen werden door

D.D.V., administratief medewerker van de geïntimeerde. Hoe de ambtenaren toegang namen tot de bedrijfslokalen, wordt ook niet in dit proces-verbaal vermeld.

In het aanvullend proces-verbaal van vaststellingen opgemaakt op 4 september 2023 naar aanleiding van de beoordeling van de rechtmatigheid van de fiscale bedrijfsvisitatie door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, heeft de administratie meer informatie gegeven omtrent de fysieke situatie ter plaatse op het adres De Tonne te (...) en toelicht welk pad de fiscale ambtenaren hebben gevolgd om de beroepslokalen op dit adres te betreden op 20 september 2019 (stuk 24, dossier administratie). Hieruit blijkt dat het bedrijfsgebouw aan de voorzijde een hoofdingang heeft die toegankelijk is via de openbare weg, via de parking die vooraan gelegen is alsook via een oprit die links langsheen het gebouw loopt. Aan de linkerkant van het bedrijfsgebouw bevinden zich drie grote sectionale poorten waartoe toegang kan worden genomen via de oprit die tot achteraan loopt. Aan de linkerkant van het gebouw op de perceelsgrens staat ook een wegwijzer met het nummer 73 naar Da.. De administratie stelt dat zij, geconfronteerd met de gesloten hoofdingang, deze wegwijzer heeft gevolgd en toegang heeft genomen tot het bedrijfsgebouw via een van de linkerpoorten die openstond, en dat zij zich in deze ruimte heeft geïntimeerd aan een persoon die daar werkzaam was en die de ambtenaren heeft begeleid naar de kantoorruimtes waar D.D.V. werkzaam was.

Uit de feitenconstellatie (zie o.m. foto's gevoegd bij het aanvullend proces-verbaal) blijkt dat de toegang tot het bedrijf door bezoekers (zoals de fiscale administratie) kon worden genomen via de hoofdingang. Ook de wegwijzer met vermelding Da. wees naar deze hoofdingang; de hoofdingang kon perfect worden bereikt vanaf de links gelegen oprit waar de wegwijzer was geplaatst. Aangezien de hoofdingang gesloten was, was het geenszins onredelijk van de administratie om te verifiëren of toegang tot het bedrijfsgebouw kon worden genomen via een andere vrij toegankelijke deur. De administratie stelt dat een van de drie grote sectionale poorten aan de linkerkant van het gebouw openstond; uit niets blijkt dat dit niet zo was. Uit de feiten blijkt dat de administratie toegang heeft genomen tot het bedrijfsgebouw via deze openstaande poort. Uit niets blijkt evenwel dat deze openstaande poort vrij toegankelijk was, in die zin dat dit een normale toegang is voor derden die vreemd zijn aan het bedrijf (zoals de fiscale administratie). Dat dit de normale toegang was voor het bedrijf Da. blijkt uit niets. Zoals gezegd, wees de wegwijzer met vermelding Da. geenszins naar deze poort. Vanaf de wegwijzer met vermelding Da. kon evengoed toegang worden genomen tot de hoofdingang. De administratie kan zich zonder voorafgaande toestemming van de belastingplichtige geen toegang verschaffen tot een bedrijfsgebouw via een deur of poort die niet vrij toegankelijk is.

Bovendien blijkt uit de processen-verbaal die werden opgemaakt op of rond 20 september 2019 dat de fiscale ambtenaren zich daarna hebben begeven naar de kantoorruimtes. Het wordt niet betwist dat deze kantoorruimtes zich niet onmiddellijk achter de openstaande poort bevonden, maar dat de fiscale ambtenaren zich daarvoor eerst door het magazijn moesten begeven. Uit niets blijkt dat dit magazijn een vrij toegankelijke ruimte binnen het bedrijfsgebouw was, in die zin dat dit magazijn vrij toegankelijk is voor derden die vreemd zijn aan het bedrijf (zoals de fiscale administratie). De administratie kan zich niet zonder voorafgaande toestemming van de belastingplichtige begeven doorheen een bedrijfsgebouw op zoek naar een vertegenwoordiger van de belastingplichtige. De wettelijke bepalingen inzake de fiscale visitatie houden geen mandaat in voor de fiscale administratie om zonder voorafgaande toestemming van de belastingplichtige vrij een bedrijfsgebouw te betreden. Net zoals iedere derde dient de administratie zich aan te bieden bij de normale toegangsdeur tot het bedrijfsgebouw en vragen om het bedrijfsgebouw te mogen betreden. Indien niemand aanwezig is, kan de visitatie niet worden aangevat en kan ook niet via een toegang die niet vrij toegankelijk is, vrij toegang worden genomen.

De verklaring van bepaalde ambtenaren in het proces-verbaal van 4 september 2023, opgemaakt bijna 4 jaar na de feiten, dat de administratie toestemming tot toegang heeft bekomen van een magazijnier die aanwezig was in het magazijn dat uitgaaf op de openstaande poort, blijkt uit geen enkel proces-verbaal dat werd opgesteld op of rond 20 september 2019. Deze verklaring is enkel opgenomen in het aanvullend proces-verbaal van vaststellingen opgemaakt op 4 september 2023 volgend op de juridische discussie die was ontstaan over de rechtmatigheid van de fiscale visitatie, en aldus in tempore suspecto. Gelet op het feit dat hiervan geen enkele melding wordt gemaakt in de (vele) processen-verbaal die werden opgemaakt op of rond 20 september 2019 (zie samenvatting van deze processen-verbaal hierboven) alsook gelet op het feit dat de administratie ook in het proces-verbaal van 4 september 2023 deze persoon die toegang verleende niet kan identificeren, wat de verklaring van de administratie nog abstracter maakt gelet op het

feit dat uit de andere processen-verbaal blijkt dat maar een beperkt aantal mensen aanwezig was in het bedrijfslokaal op 20 september 2019, kan hieraan geen bijzondere bewijskracht worden verleend. Uit deze verklaring alleen kan niet worden afgeleid dat de administratie rechtsgeldig toestemming heeft bekomen van de belastingplichtige voor het betreden van het bedrijfsgebouw van de geïntimeerde.

De administratie kan ook bezwaarlijk worden gevolgd waar ze stelt dat ze pas het bedrijfsgebouw zijn binnengegaan nadat zij ervan in kennis waren gesteld dat de zoon van H.D.K. had gezegd dat zijn vader reeds op kantoor was. Deze informatie alleen geeft de administratie geen recht om H.D.K. in het bedrijfsgebouw te zoeken omdat ze redelijkerwijze verwacht hem daar aan te treffen. De administratie is niet gerechtigd om op heterdaad vaststellingen te doen.

Uit niets blijkt dat de administratie op 20 september 2019 voorafgaand toestemming heeft bekomen van de geïntimeerde om zich toegang te verschaffen tot het bedrijfsgebouw. Zij heeft pas om toestemming gevraagd (aan D.D.V.; zie ook hierna) op een ogenblik dat zij zich reeds via de openstaande poort doorheen het magazijn had begeven naar de kantooruimte. Dit is in strijd met de vereiste dat voorafgaand aan het betreden van (de niet voor het publiek toegankelijke ruimtes binnen) een bedrijfsgebouw toestemming van de belastingplichtige moet worden bekomen. De eerste rechter stelt terecht dat Door zich zonder toestemming toegang te verschaffen tot de bedrijfsgebouwen van [de geïntimeerde] heeft de administratie die laatste de kans en het beslissingsrecht ontnomen om de administratie toegang te verlenen dan wel de toegang te weigeren (...). Derwijze heeft de administratie zichzelf recht gedaan en eigenmachtig een recht van toegang afgedwongen. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid van de toegang tot de bedrijfslokalen, 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 (vgl. GwH 12 oktober 2017, arrest 116/2017).

4.2.4. Bovendien werpt de geïntimeerde terecht op dat de administratie de voor de bedrijfsvisitatie vereiste toestemming heeft gevraagd aan een daartoe onbevoegd persoon.

De toestemming om de fiscale administratie toegang te geven tot de bedrijfslokalen moet worden gegeven door de belastingplichtige zelf, door een gemandateerde of door een persoon van wie de ambtenaren redelijkerwijze mochten veronderstellen dat hij hiertoe bevoegd was (zie ook Cass. 25 januari 2019, AR F.17.0039.N, op juportal.be). De toestemming gegeven door een persoon die daartoe kennelijk onbevoegd is, is ongeldig.

Uit de processen-verbaal van bedrijfsvisitatie blijkt dat de administratie toestemming tot toegang heeft gevraagd aan D.D.V., administratief bediende van de geïntimeerde, alsook aan hem inzage heeft gevraagd in de aanwezige informatiedragers. De vraag stelt zich of de administratie mocht veronderstellen dat D.D.V. bevoegd was om de geïntimeerde te vertegenwoordigen tijdens de bedrijfsvisitatie. Uit het proces-verbaal van informatiehandelingen (stuk 7, administratief dossier) blijkt dat D.D.V. bij de start van de bedrijfsvisitatie aan de administratie verklaarde dat hij zich hoofdzakelijk bezig hield met het up-to-date houden van de machines en prijzen op de website en het beantwoorden van telefoons en emails van klanten. Uit deze jobomschrijving blijkt geen algemene vertegenwoordigingsbevoegdheid of een specifieke vertegenwoordigingsbevoegdheid op fiscaal of financieel vlak. Het is niet omdat D.D.V. als enige aanwezig was in het bedrijfsgebouw en dat hij in de kantooruimtes handelingen stelde dat de administratie mocht veronderstellen dat hij bevoegd was om de geïntimeerde te vertegenwoordigen tijdens een fiscale visitatie. Dat alle bestuurders van de geïntimeerde in het buitenland waren, zoals de administratie stelt, was op het ogenblik van de start van de fiscale visitatie niet geweten. Ook uit het feit dat D.D.V. tijdens de bedrijfsvisitatie interventies uitvoerde op de server, kan zijn vertegenwoordigingsbevoegdheid bij de start van de bedrijfsvisitatie niet worden afgeleid. Het feit dat D.D.V. zelf geen poging heeft ondernomen om de bestuurders te bereiken, doet geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de administratie zelf om zich ervan te verzekeren dat zij toestemming bekamt van een daartoe bevoegde persoon. Indien de administratie zich hierop beroept, kan op zijn minst worden verwacht dat zij D.D.V. heeft gevraagd of hij bevoegd was om de geïntimeerde (en de andere vennootschappen) te vertegenwoordigen dan wel hem ervan heeft ingelicht dat hij het recht had om de vertegenwoordigers van de geïntimeerde te contacteren. Uit niets blijkt dat dergelijke informatie werd gegeven. Uit het feit dat hij in deze omstandigheden, d.i. ongeïnformeerd, heeft gedaan wat de ambtenaren hem vroegen te doen, kan geen schijn van mandaat worden afgeleid.

Bovendien, net na de start van de bedrijfsvisitatie, omstreeks 8u15, werd door de broer van de bestuurder, C.D.K., geëist dat de administratie onmiddellijk zou vertrekken, waaraan door de administratie geen gevolg werd gegeven aangezien C.D.K. geen functie uitoefende binnen het bedrijf. In deze omstandigheden moet het voor de administratie duidelijk zijn geweest dat de rechtsgeldigheid van haar aanwezigheid binnen het bedrijf uiterst precair was. Rond 8u20 hadden de ambtenaren die aanwezig waren bij de huisvisitatie contact met de bestuurder van de geïntimeerde, K.B. (die uiteindelijk om 9u37 verklaarde geen toestemming te geven voor de huisvisitatie). Uit niets blijkt dat aan haar om toestemming werd gevraagd voor de bedrijfsvisitatie, waartoe de administratie op dat ogenblik nochtans de mogelijkheid had.

Deze toestemming kan evenmin worden afgeleid uit het feit dat de geïntimeerde na ontvangst van de verschillende processen-verbaal niet onmiddellijk bezwaren met betrekking tot de uitgevoerde bedrijfsvisitatie heeft geformuleerd. Het is aan de administratie om zich op het ogenblik van uitvoeren van de visitatie te vergewissen van de toestemming van de belastingplichtige om toegang te nemen tot het bedrijfsgebouw.

In deze omstandigheden besluit het hof dat de administratie niet aantoont dat de geïntimeerde (voorafgaand of naderhand) rechtsgeldig toestemming heeft verleend aan de administratie om toegang te nemen tot het bedrijfsgebouw (en voor de navolgend tijdens de bedrijfsvisitatie gestelde onderzoekshandelingen). Net zoals de administratie ervan uitging dat zij geen rekening moesten houden met het verzet van C.D.K. omdat hij geen functie uitoefende binnen het bedrijf, mocht zij er niet zomaar van uitgaan dat D.D.V. bevoegd was om de vereiste toestemming te verlenen voor de geïntimeerde.

4.2.5. De geïntimeerde stelt bovendien terecht dat de administratie zonder toestemming kopie heeft genomen van de aanwezige digitale data van de server van de geïntimeerde.

Krachtens artikel 60, § 1 WBTW, in zijn toepasselijke versie, is iedere belastingplichtige ertoe gehouden de kopieën te bewaren van de facturen die door hemzelf, door zijn afnemer of zijn verkrijger of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde worden uitgereikt, en is eenieder gehouden zijn ontvangen facturen te bewaren. Artikel 61, § 1, eerste lid WBTW, in zijn toepasselijke versie, bepaalt dat eenieder gehouden is de boeken, facturen, kopieën van facturen en andere stukken of hun kopieën, die hij overeenkomstig artikel 60 moet bewaren, op ieder verzoek van de btw-administratie, zonder verplaatsing en zonder onnodig uitstel, voor te leggen teneinde de juiste heffing van de belasting in zijn hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan. Artikel 61, § 1, vierde lid WBTW bepaalt dat wanneer de boeken, facturen en andere stukken in een elektronisch formaat worden bewaard, de btw-administratie het recht heeft zich de op informatiedragers geplaatste gegevens in een leesbare en verstaanbare vorm te doen voorleggen. Die ambtenaren kunnen eveneens de persoon bedoeld in het eerste lid verzoeken om in hun bijzijn en op zijn uitrusting kopieën te maken onder de door hen gewenste vorm van het geheel of een deel van de voormelde gegevens, evenals om de informaticabewerkingen te verrichten die nodig worden geacht om de juiste heffing van de belasting na te gaan.

Waar artikel 61, § 1 WBTW de bevoegde ambtenaren het recht geeft om tijdens de visitatie na te gaan welke elektronische bestanden zich in de bedrijfslokalen bevinden en ze te onderzoeken, zonder voorafgaand om de voorlegging ervan te moeten verzoeken en zonder de inzage van de computerbestanden eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet (zie ook GwHof nr. 116/2017, 12 oktober 2017, te raadplegen op [www.const-court.be](http://www.const-court.be)), vereist artikel 61, § 1, vierde lid WIB 92 dat het verzoek tot kopie van de boeken, facturen en andere stukken in elektronisch formaat wordt gericht aan de belastingplichtige die in het bijzijn van de administratie en op zijn uitrusting de kopieën maakt. Niettegenstaande de administratie recht heeft op een kopie, dient de administratie hiervoor de medewerking te vragen van de belastingplichtige. Geen enkel artikel verleent aan de administratie het recht om zelf een kopie te nemen van alle computergegevens en alle data, tenzij de belastingplichtige de administratie hiervoor uitdrukkelijk toestemming geeft.

Uit het proces-verbaal van informaticahandelingen (stuk 7, administratief dossier) blijkt op geen enkele manier dat de administratie bijstand van de geïntimeerde (in de persoon van D.D.V., indien die de geïntimeerde terzake al kon vertegenwoordigen, of iemand anders) heeft gevraagd voor de kopie van de gegevens (in tegenstelling tot de inzage, indien de toestemming van D.D.V. als geldig kan worden beschouwd). Het proces-verbaal stelt enkel dat de ambtenaren een forensische kopie hebben genomen, waaruit kan worden afgeleid dat dit op eigenmachtige wijze gebeurde. Uit niets blijkt dat de geïntimeerde toestemming heeft

verleend aan de administratie om zonder bijstand van de geïntimeerde over te gaan tot kopiename. Uit de afwezigheid van weigering met de kopiename kan niet worden afgeleid dat de belastingplichtige bijstand heeft verleend voor de kopiename. De administratie dient de procedure opgenomen in artikel 61, § 1, vierde lid WBTW nauwgezet te volgen. Dit is in casu niet gebeurd, minstens toont de administratie dit niet aan. De verplichting om een doeltreffende inning van de btw te waarborgen ontslaat de administratie niet van de verplichting om het legaliteitsbeginsel in acht te nemen. De administratie kan haar bevoegdheid niet uitoefenen buiten de wettelijke grenzen waarbinnen zij gemachtigd is om op te treden. Uit het bovenstaande volgt dat de administratie ook een inbreuk heeft gepleegd op artikel 61, § 1, lid 4 WBTW. De kopiename van de computerbestanden gebeurde op een onregelmatige wijze. Het bewijs dat voortvloeit uit deze onregelmatige kopiename is op onrechtmatige wijze verkregen.

4.2.6. De bedrijfsvisitatie op het adres (...) werd op onrechtmatige wijze uitgevoerd. Niet alleen heeft de administratie het bedrijfsgebouw zonder voorafgaande toestemming van de geïntimeerde betreden maar bovendien werd de naderhand veronderstelde toestemming tot toegang verkregen van een daartoe onbevoegde persoon én werd de kopiename van de digitale bestanden zonder bijstand van de geïntimeerde uitgevoerd. Blijkens het proces-verbaal onder stuk 8 (administratief dossier) blijkt dat D.D.V. zich ook vragen stelde over het rechtmatig karakter van bepaalde onderzoekshandelingen, waarna de administratie hem klaarblijkelijk een aantal pagina's aan wetteksten heeft overhandigd. Het zou van behoorlijk bestuur getuigen mocht de administratie in dergelijke situatie de betrokkene op objectieve manier inlichten over zijn/haar plichten én rechten (zoals het recht om toestemming te weigeren), in plaats van te stellen dat de administratie het recht heeft om de bedrijfslokalen te betreden en een bundel wetteksten te overhandigen waarvan over de draagwijdte in de praktijk dermate veel discussie bestaat dat het onmogelijk van een leek kan worden verwacht dat deze zijn rechten en plichten hieruit kan afleiden na een eenmalige lezing in een gespannen context zoals een fiscale visitatie met bijstand van de politie. Mocht dergelijke informatie op voorhand zijn gegeven, dan zou de administratie zich wel kunnen beroepen op haar stelling dat de afwezigheid van uitdrukkelijk protest/verzet door een gewone werknemer de toestemming van de belastingplichtige met de toegang en de bedrijfsvisitatie impliceert.

Bij gebrek aan voorafgaande toestemming met de toegang tot het bedrijfsgebouw is deze fiscale visitatie onregelmatig. Ook de eigenmachtige kopiename van de digitale bestanden is onregelmatig. De door de administratie tijdens deze bedrijfsvisitatie bekomen gegevens werden op onrechtmatige wijze verkregen. Gelet op deze onregelmatigheden en het gevolg dat daaraan moet worden gegeven (zie hierna), gaat het hof niet in op de overige onregelmatigheden aangehaald door de geïntimeerde.

4.2.7. Zoals blijkt het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 is de toestemming van de belastingplichtige met het betreden van de beroepslokalen essentieel voor de legitimiteit en wettelijkheid van de fiscale visitatie en de in het kader daarvan gestelde onderzoeksdaden. Indien de administratie zonder de toestemming van de belastingplichtige het bedrijfsgebouw betreedt en navolgend onderzoekshandelingen stelt, dwingt de administratie haar rechten af waartoe zij niet bevoegd is en schendt zij artikel 63 WBTW. Het bewijsmateriaal dat op dergelijke manier is verkregen door de fiscale administratie, moet worden geweerd. Gelet op het essentiële karakter van de toestemming van de belastingplichtige in het licht van hogere rechtsnormen dient het hof niet verder te toetsen aan lagere rechtsnormen, zoals vervat in de Antigoon-toets die bovendien niet wettelijk is verankerd.

Zelfs indien de Antigoon-toets in deze omstandigheden zou moeten/kunnen worden toegepast, is het duidelijk dat het gebruik van bewijs dat zonder de toestemming van de belastingplichtige werd verkregen, de toets aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces niet kan doorstaan. Sinds het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 116/2017 van 12 oktober 2017 is het duidelijk dat de bevoegdheden die de fiscale administratie tijdens een fiscale visitatie heeft de toets aan hogere rechtsnormen enkel doorstaan indien de administratie de verplichting om toegang te verlenen niet afdwingt ten opzichte van de belastingplichtige (behoudens bij de bij wet voorziene middelen, zie ook randnummer 4.2.2 hierboven). Van een behoorlijk handelende administratieve overheid kan dan ook worden verwacht dat zij pas toegang neemt tot de niet publiek toegankelijke delen van een bedrijfsgebouw wanneer zij dit heeft gevraagd aan de belastingplichtige (en zijn toestemming hiervoor heeft bekomen), en dat zij niet eigenmachtig toegang neemt tot een bedrijfsgebouw indien zij niemand aantreft. Van een behoorlijk handelende administratieve overheid kan eveneens worden verwacht dat zij voorafgaand aan het stellen van onderzoekshandelingen tijdens een fiscale visitatie een (gevolmachtigde van de) belastingplichtige spreekt om het kader van de fiscale visitatie te duiden (alsook de rechten en plichten van

de belastingplichtige), en dat zij niet eigenmachtig onderzoekshandelingen verricht indien geen persoon aanwezig is van wie zij redelijkerwijze kan veronderstellen dat deze de belastingplichtige kan vertegenwoordigen. Door te handelen in weerwil van deze duidelijke vereisten waarvan de bbi-ambtenaren kennis moeten hebben gehad gelet op de rechtspraak die voorafgaand aan 20 september 2019 werd gewezen, heeft de fiscale administratie opgetreden buiten de grenzen van de wet. De gestelde onregelmatigheden getuigen minstens van een grove onachtzaamheid die principieel niet te verenigen zijn met de loyaliteit en de regelmatigheid van de bewijsgaring die in een rechtsstaat moet kunnen worden verwacht van de fiscale administratie wanneer zij haar onderzoeksbevoegdheden uitoefent. Dergelijk handelen druist zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende fiscale overheid mag worden verwacht dat het gebruik van alzo verkregen bewijs als ontoelaatbaar moet worden beschouwd. Bovendien, door het begaan van de gestelde onregelmatigheden heeft de administratie aan de belastingplichtige de kans en het beslissingsrecht ontnomen om de administratie toegang te verlenen dan wel de toegang te weigeren. Het bewijs zou dus niet zomaar zijn verkregen mochten de onregelmatigheden niet zijn begaan.

De stelling van de administratie dat in dit fiscale dossier het algemeen belang sowieso zwaarder doorweegt dan het individuele belang van de belastingplichtige omdat er sprake zou zijn van fraude, ontnemt aan de Antigoon-toets haar concrete nut. Het hof moet een concrete beoordeling maken van de feiten en kan niet enkel omwille van het algemeen belang de gestelde onregelmatigheden goedkeuren.

De taxatie die is gesteund op dit onrechtmatig verkregen bewijs moet worden nietig verklaard. Gelet op dit oordeel dienen de overige middelen die de geïntimeerde desbetreffend ontwikkelt, niet te worden ontmoet.

### 4.3. Omtrent de verjaring

De geïntimeerde stelt dat de op grond van artikel 70, § 2 WBTW verschuldigde geldboetes van 200 % op facturen (...) en (...) verjaard zijn aangezien deze facturen betrekking hebben op diensten die vóór 1 januari 2013 zijn gesteld waarvoor de oorzaak van opeisbaarheid zich aldus stelde vóór 2013.

De datum van opeisbaarheid van een geldboete voor de berekening van de termijn van verjaring in de zin van artikel 81*bis* WBTW is de datum waarop de inbreuk werd begaan. Artikel 22, § 1 WBTW bepaalt enkel de datum van opeisbaarheid van de belasting (btw), vandaar dat de BTW-handleiding de datum van opeisbaarheid van de geldboete gevestigd op grond van artikel 70, § 1 WBTW ook situeert op dit moment. De inbreuk die aan de geïntimeerde wordt verweten, is evenwel het vermelden van onjuiste gegevens op voormelde facturen (...) en (...) wat kan worden gesanctioneerd op grond van artikel 70, § 2 WBTW. Factuur (...) werd uitgereikt in 2013. Gelet op het gebruikte volgnummer voor factuur (...) kan ervan worden uitgegaan dat ook deze factuur werd uitgereikt in 2013 (niettegenstaande de vermelde datum van april 2011, wat, gelet op het gebruikte volgnummer alsook het feit dat deze factuur werd teruggevonden in de boekhoudkundige stukken voor 2013, een vergissing blijkt te zijn). Het is op dat ogenblik dat de onjuiste gegevens werden vermeld, het is op dat ogenblik dat de boetes verschuldigd werden, dat de vordering tot voldoening van de geldboete ontstaat en het is op dat ogenblik dat de geldboetes opeisbaar werden. Op datum van opname van deze geldboete in het innings- en invorderingsregister in december 2020 was deze geldboete nog niet verjaard.

Het is evenmin correct dat een geldboete automatisch verjaard is wanneer de btw die als berekeningsbasis voor de geldboete wordt gebruikt, verjaard is. De (verjaarde) btw-schuld is immers enkel de berekeningsbasis voor de geldboete en bovendien is de verjaring slechts een exceptie of verweermiddel.

Het incidenteel hoger beroep van de geïntimeerde wordt afgewezen als ongegrond.

### 4.4. Omtrent de verantwoording van de taxatie

4.4.1. Uit de laatste paragraaf van randnummer 4.2.7 volgt dat de taxatie enkel overeind kan blijven indien en in de mate dat de taxatie verantwoord wordt door bewijs dat op rechtmatige wijze werd bekomen.

Het hof kan geen rekening houden met het bewijs dat werd verzameld tijdens de bedrijfsvisitatie in (...) (met inbegrip van de verklaringen afgelegd door de daar aanwezige werknemers). De gegevens opgenomen in de aanvraag om machtiging tot huisvisitatie van 5 september 2019 kunnen wel in aanmerking worden genomen voor zover deze voldoen aan de vereiste bewijsstandaard, alsook de vaststellingen opgenomen

in het proces-verbaal van huisvisitatie opgemaakt op 25 september 2019 met inbegrip van de verklaringen die toen zijn afgelegd door F.D.K. en C.D.K. Ook met de informatie bekomen van de Luxemburgse autoriteiten, met de gegevens uit het VIES-systeem, met het onderzoek van de openbare jaarrekeningen, met het onderzoek van het Luxemburgse ondernemingsregister en met de vaststellingen en verklaringen opgenomen in de processen-verbaal van 7 oktober 2019 en 24 oktober 2019 kan rekening worden gehouden.

4.4.2. Het is de administratie toegelaten om zowel het bestaan als het bedrag van de belastingschuld te bepalen aan de hand van vermoedens (artikel 59, § 1 WBTW). Overeenkomstig artikel 8.1, 9° BW is een feitelijk vermoeden een bewijsmiddel waarbij de rechter het bestaan van één of meer onbekende feiten afleidt uit het voorhanden zijn van één of meer bekende feiten. Het vermoeden kan slechts worden aanvaard wanneer met zekerheid het bestaan van het vast te stellen gegeven uit het bekende feit kan worden afgeleid. Het is niet noodzakelijk dat de vermoedens die uit de vastgestelde feiten worden afgeleid hieruit noodzakelijkerwijze volgen. Het volstaat dat ze hieruit kunnen volgen (zie ook Cass. 20 juni 2014, F.12.0196.F, op [juportal.be](http://juportal.be)). Een feitelijk vermoeden kan niet zelf op een ander feitelijk vermoeden steunen (zie ook Cass. 21 december 1990, RW 1990-91, 1141). Ofschoon de feiten die de rechter als uitgangspunt van zijn redenering neemt, moeten vaststaan, dit wil zeggen moeten bewezen zijn, belet geen enkele wetsbepaling evenwel dat de aannahme van dit feit zelf het resultaat kan zijn van een bewijsvoering door vermoedens (zie ook Cass. 22 mei 2014, F.13.0086.N, op [juportal.be](http://juportal.be)).

De stelling van de administratie is dat de dienstverrichter, P. sa, kwalificeert als een in België gevestigde belastingplichtige voor doeleinden van de btw. In dit geval was de plaats van de diensten geleverd door P. sa aan de geïntimeerde in België gelokaliseerd en diende P. sa Belgische btw aan te rekenen en door te storten aan de Belgische Schatkist, terwijl zij de facturen aan de geïntimeerde steeds heeft uitgereikt zonder btw (m.n. met verlegging van heffing). Gelet op de onjuiste vermeldingen op deze facturen uitgereikt aan de geïntimeerde, heeft de administratie aan de geïntimeerde een geldboete opgelegd op grond van artikel 70, § 2 WBTW.

Het komt toe aan de administratie om deze stelling te bewijzen (desgevallend met toepassing van artikel 8.4, derde lid BW). De geïntimeerde draagt aldus niet als eerste de bewijslast dat de zetel van economische activiteit van P. sa is gevestigd in Luxemburg; het is pas wanneer de administratie haar stelling bewijst, dat van de geïntimeerde kan worden verwacht dat zij het tegendeel bewijst.

Het wordt niet betwist dat de statutaire zetel van P. sa is gevestigd in Luxemburg. Evenwel moet voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw de economische realiteit in aanmerking worden genomen. De zetel van economische activiteit voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw heeft betrekking op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Bij het bepalen van de plaats van de zetel van economische activiteit van een vennootschap dient rekening te worden gehouden met tal van factoren, waarvan de belangrijkste zijn de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van deze vennootschap wordt bepaald. Ook andere elementen, zoals de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, waar de administratie en de boekhouding zich bevinden en waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld, kunnen in aanmerking worden genomen. Bijgevolg kan een fictieve vestiging, zoals die welke kenmerkend is voor een brievenbusmaatschappij of een schijnvennootschap, niet worden aangemerkt als zetel van vestiging voor toepassing van de btw (zie ook o.m. HvJ van 28 juni 2007, zaak C-73/06, Planzer Luxembourg, randnummers 60-63).

Niettegenstaande uit de gegevens die het hof als bewijs in aanmerking mag nemen (zie randnummer 4.4.1) blijkt dat de zetel van economische activiteit van P. sa in 2019 voor toepassing van de btw-wetgeving moet worden gesitueerd in België, ligt dit bewijs niet voor voor het jaar 2013. Aangezien de navordering het jaar 2013 betreft, dient de administratie te bewijzen dat P. sa in 2013 kwalificeerde als een in België gevestigde belastingplichtige voor doeleinden van de btw. Hoe de toestand was in 2019, is daarbij van weinig belang, in het bijzonder omdat het bestuur van P. sa is gewijzigd in 2015.

Uit de gegevens die het hof als bewijs in aanmerking mag nemen, blijkt voor 2013 het volgende:

- H.D.K. was de enige werknemer van P. sa,
- mevrouw M., woonachtig in Luxemburg, was vast vertegenwoordiger van de bestuurder van P. sa,
- P. sa leverde op grond van de Technical Advice and Support Agreement (overeenkomst voor technisch advies en ondersteuning) van 31 januari 2011 diensten uitsluitend aan Belgische klanten die verbonden vennootschappen van de geïntimeerde zijn (nl. I. nv en de geïntimeerde)
- de statutaire zetel van P. sa was gevestigd op een postbusadres in Luxemburg (samen met 92 tot 117 andere vennootschappen) op het adres van de firma S. die volgens haar website de mogelijkheid verschaft om kleine kantoren te huren en waarvan de bestuurder de heer L.C. is, zoon van mevrouw M. Op dit adres is ook T. sa gevestigd, waarvan mevrouw M. general manager is sinds 1997, en dat het boekhoudkantoor is van P. sa en de andere Luxemburgse vennootschappen van de groep.

Uit deze gegevens kan niet worden afgeleid dat de zetel van economische activiteit van P. sa in 2013 voor toepassing van de btw-wetgeving moet worden gesitueerd in België. De verklaringen van de kinderen van H.D.K. zijn voor 2013 niet relevant aangezien zij in 2019 werden afgelegd en qua periode te algemeen zijn om hieruit af te leiden dat de door hen geschetste situatie ook voor 2013 gold. Zijn aanwezigheid bij projecten van D. nv en S. nv in de periode 2010-2015 resp. vanaf 2013 impliceert niet dat de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van P. sa werden genomen in België en dat in België de centrale bestuurstaken werden uitgeoefend. Dat de statutaire zetel van P. sa in 2013 op een postbusadres in Luxemburg was gevestigd, dat uitsluitend voor Belgische verbonden vennootschappen diensten werden verricht of dat H.D.K. de enige werknemer van P. sa was, impliceert evenmin dat de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van P. sa werden genomen in België en dat in België de centrale bestuurstaken werden uitgeoefend. Het wordt niet betwist dat mevrouw M., bestuurder van P. sa in 2013, woonachtig is in Luxemburg en haar vertegenwoordigingsbevoegdheid daadwerkelijk uitoefende (cfr. bankverrichtingen). Met de door de administratie als cruciaal beschouwde e-mails van mevrouw M., waaruit zou blijken dat zij als bestuurder instructies krijgt van de in België gevestigde bestuurders (zie proces-verbaal, p. 22-24/36), mag het hof geen rekening houden. Uit de stukken 6 en 16 (bundel geïntimeerde) blijkt dat de algemene vergaderingen in die periode in Luxemburg werden gehouden en er als fiscaal inwoner werd beschouwd. Stukken waaruit blijkt dat de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van P. sa werden genomen in België en dat in België de centrale bestuurstaken werden uitgeoefend, liggen niet voor.

Het bestaan van een Belgische economische zetel afleiden uit het feit dat er geen bewijzen van kosten van levensonderhoud of nutsvoorzieningen van H.D.K. in Luxemburg voorliggen of van stukken waaruit concreet zou blijken dat H.D.K. ten tijde van de feiten vanuit Luxemburg prestaties verrichtte, doet afbreuk aan de bewijslast die rust op de administratie. Het hof merkt terzake op dat niet H.D.K. bestuurder was van P. sa in 2013, maar wel mevrouw M.

4.4.3. Het hof besluit dat de taxatie niet wordt verantwoord door de gegevens die het hof als bewijs in aanmerking mag nemen (zie randnummer 4.4.1). Om die reden wordt integrale ontheffing verleend voor de opgelegde geldboete. De opname in het innings- en invorderingsregister (schuldbummer (...)) onder nummer (...) wordt om die reden vernietigd. Gelet op dit oordeel dienen de overige middelen die de geïntimeerde terzake nog ontwikkelt, niet te worden ontmoet.

## 5. De gerechtskosten

Niettegenstaande het principaal hoger beroep deels gegrond is en het incidenteel beroep wordt afgewezen als ongegrond, wordt de initiële vordering van de geïntimeerde gegrond verklaard. De appelland dient dan ook als de in het ongelijk gestelde partij te worden beschouwd en de gerechtskosten van het hoger beroep te dragen.

Overeenkomstig het eerste lid van artikel 1022 Ger. W., vervangen bij wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat, heeft slechts de partij die in het gelijk gesteld wordt recht op een rechtsplegingsvergoeding.

Vermits de waarde van de vordering, bepaald zoals voorzien in de artikelen 557 tot 562 en artikel 618 Ger. W., zich in de schijf van 250.000,01 tot 500.000,00 euro bevindt, is het basisbedrag van 10.500,00 euro toepasselijk voor de procedure in hoger beroep.

## BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak;

Het hof beslist als volgt:

- het principaal hoger beroep van de appellant is ontvankelijk en deels gegrond;
- het incidenteel hoger beroep van de geïntimeerde is ontvankelijk doch ongegrond;
- het bestreden vonnis wordt vernietigd, behoudens waar het de vordering ontvankelijk verklaart;
- het hof doet opnieuw recht ten gronde en verklaart de vordering van de geïntimeerde gegrond als volgt:
  - zegt voor recht dat de geïntimeerde de middels proces-verbaal van 9 december 2020 gevorderde proportionele geldboete niet verschuldigd is;
  - vernietigt de opname in het innings- en invorderingsregister onder schuldnummer (...) op datum van 15 december 2020 en uitvoerbaar verklaard op 16 december 2020;
  - het hof beveelt de terugbetaling van alle op grond van voormelde opname in het innings- en invorderingsregister ten onrechte geïnde sommen, vermeerderd met moratoriumintrest;
- het hof veroordeelt de appellant tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:
  - aan de kant van de appellant (doch te zijnen laste blijvend):
    - bijdrage begrotingsfonds hoger beroep: 24,00 EUR
  - aan de kant van de geïntimeerde:
    - rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 10.500,00 EUR

Aldus gewezen en uitgesproken in de openbare terechtzitting van het hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, recht doende in fiscale zaken, op 4 februari 2025.

Aanwezig:

Frederieke Compernelle, raadsheer, wn. voorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

ARREST 300162596

Over deze akte

---

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2023/AR/857, 4 februari 2025 (rolnr : 2023/AR/857)



Afkondigingsdatum: 04/02/2025

---

 Versie 2025

Belasting over de toegevoegde waarde

Beginselen van behoorlijk bestuur

Recht op een eerlijk proces.

Antigoon-toets

Rechtspraak » Btw » Btw Vandewinckele » Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2024/AR/961, 24 juni 2025 (rolnr : 2024/AR/961)

# Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2024/AR/961, 24 juni 2025 (rolnr : 2024/AR/961)

## Samenvatting 1

Het hof behandelt een fiscaal geschil tussen de Belgische Staat en een belastingplichtige onderneming, waarbij de kern draait rond de toepassing van fiscale onderzoeksbevoegdheden, de vrijgave van digitale data, en de grenzen van het beroepsgeheim.

De fiscale administratie beschikt over ruime bevoegdheden om een boekenonderzoek uit te voeren, inclusief het recht op inzage in digitaal bijgehouden bestanden en mailboxen die beroepsmatig worden gebruikt. De belastingplichtige is verplicht om deze gegevens in een leesbare en verstaanbare vorm voor te leggen. De administratie mag ook kopieën maken van deze data op de uitrusting van de belastingplichtige, mits dit gebeurt in aanwezigheid van de ambtenaren.

Het hof beveelt de ontzegeling van digitale data vanaf 1 januari 2018, met uitzondering van gegevens die onder het beroepsgeheim vallen. Correspondentie met advocaten en accountants moet eerst worden gefilterd en beoordeeld door de bevoegde tuchtoverheid, conform artikel 334 WIB 92. Indien deze correspondentie onder het beroepsgeheim valt, mag de fiscus er geen inzage in krijgen.

Het arrest verduidelijkt dat een pretaxatiegeschil geen aanleiding geeft tot een schorsing van de onderzoekstermijnen. De voorlopige maatregel tot sekwestrering van data schorst de termijnen niet. Op 24 juni 2025 zijn enkel de aanslagjaren binnen de gewone en uitgebreide onderzoekstermijnen nog controleerbaar. Voor oudere jaren is een nieuwe kennisgeving vereist.

Het hof erkent het zwijgrecht van de belastingplichtige in strafrechtelijke contexten. In deze zaak is er sprake van een "criminal charge" sinds de kennisgeving van 13 september 2022. Wilsafhankelijk materiaal mag niet worden gebruikt voor strafvervolgning of boetes, enkel voor belastingheffing. Het hof voorziet daarom in waarborgen om het recht op niet-zelfincriminatie te beschermen.

Het hof bevestigt dat het vonnis niet uitvoerbaar is bij voorraad, conform artikel 377 WIB 92 en artikel 92bis WBTW. Deze bepalingen primeren op het algemeen procesrecht en laten geen uitzondering toe, zelfs niet in het kader van een vordering tot betaling van een dwangsom.

Commentaar:

© FOD Financiën, 15-08-2025, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be)

## Samenvatting 2

Fiscale visitaties (art. 319 WIB92; art. 63 BTW-Wetboek) kunnen ook niet-financiële stukken tot voorwerp hebben zoals handelscorrespondentie en interne correspondentie, zo analoog als digitaal.

Digitale gegevens mogen door de Administratie gekopieerd worden. Zuivere private correspondentie en deze met derden die onder het beroepsgeheim valt, dienen geweerd, in voorkomend geval na tussenkomst van de betrokken tuchtoverheid. Bij het onderzoek van de data mogen enkel fiscaal relevante data weerhouden worden.

Het verbod op fishing expeditions en de beginselen van behoorlijk bestuur vereisen dat de Administratie de belastingplichtige op de hoogte brengt van de gehanteerde selectiecriteria dan wel van wat zij selecteerden.

De rechter kan een dwangsom opleggen voor het voorleggen van data, wanneer uit voordien gestelde handelingen blijkt dat de belastingplichtige niet volledig uitvoering geeft aan haar fiscale verplichtingen.

Commentaar:

Art. 319 [Federale tekst], Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Art. 63, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

2024/AR/961 - In de zaak van:

C. BV, ON ...,

met zetel te G., ...,

appellante,

hebbende als raadsman mr. L.C., advocaat te A., ..., en mr. R.M., advocaat te A., ...,

tegen

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, ON 0308.357.159,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Adviseur  
Generaal Bijzondere Belastinginspectie Gent, met burelen te 9050 LEDEBERG, Zuiderpoort, Gaston  
Crommenlaan 6 bus 803,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. V.H.R., advocaat te S.-A., ...,

partij mede inzake:

D.F., advocaat,

met kantoor te O.,..., in zijn hoedanigheid van curator over het faillissement S.E. BV, destijds met zetel te B.,  
..., KBO-nummer: ..., in faling verklaard bij vonnis van de ondernemingsrechtbank Gent, afdeling B. dd.  
10.10.2023

hebbende als raadsman mr. D.F., advocaat te O., ...,

wijst het hof het volgend arrest:

## 1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift neergelegd op 5 juni 2024 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B., tiende kamer, op 15 april 2024 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 23/2640/A, waarvan de partijen stellen dat het werd betekend op 6 mei 2024.

De zaak werd in hoger beroep ingeleid op de openbare zitting van 3 september 2024, waarop de partijen verzochten om de zaak aan te houden met betrekking tot de door de appellante verzochte voorafgaande maatregelen op grond van artikel 19, derde lid Ger.W. De zaak werd met betrekking tot de toepassing van artikel 19, derde lid Ger.W. voor behandeling gesteld op de openbare zitting van 17 september 2024, waarop de partijen hun middelen en besluiten hebben voorgedragen. Bij arrest van 24 september 2024 werden de vorderingen gesteld door de appellante op grond van artikel 19, derde lid Ger.W. afgewezen.

De partijen hebben vervolgens hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 25 maart 2025, waarna het debat werd gesloten. Daarna nam het hof de zaak in beraad.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

## 2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

2.1. De appellante maakt deel uit van een groep vennootschappen actief in de detailhandel via internet onder de naam T., die verspreid zijn over België, China, Hong Kong en de Filipijnen. De Belgische vennootschappen, waaronder de appellante en bv S.E.(failliet verklaard bij vonnis van de ondernemingsrechtbank Gent, afdeling B. op 10 oktober 2023, met als curator Mr. F.D.), houden zich bezig met de aan- en verkoop, opslag, logistiek, dienst na verkoop en herstellingen en kwaliteitscontrole. De productie van de goederen gebeurt in China en de vennootschap op de Filipijnen houdt zich bezig met klantenservice, boekhouding, marketing, verkoop, logistiek, informatica ontwikkeling, personeelszaken en ontwerp.

De heer D.V. is bestuurder van de appellante. Mevrouw P.V. is oprichter en (enige) aandeelhouder van de appellante.

2.2. Op 29 maart 2022 voerde de BBI onaangekondigde visitaties uit in toepassing van artikel 319 WIB 92 en artikel 63 WBTW op de toenmalige maatschappelijke zetel van de appellante te R. alsook op haar vestiging te G.. Op dezelfde dag werden onaangekondigde visitaties uitgevoerd op de zetel en in de vestigingen van bv S.E. te I., G. en Z. Tijdens deze visitaties werd een kopie genomen van data op de bedrijfscomputers, waaronder mailboxen. Aangezien tijdens de visitatie bij bv S.E. te Z. volgens de BBI geen integrale kopie van de mailbox ...@... kon worden genomen, werd met mevrouw V. afgesproken om op 31 maart 2022 de ontbrekende data uit deze mailbox te vervolledigen. Op 31 maart 2022 werd dit ter plaatse geweigerd door bv S.E. in aanwezigheid van haar raadslieden. Ook met het door de BBI voorgestelde alternatief, namelijk kopienamen met verzegeling, stemde bv S.E. niet in.

Bij e-mail van 2 april 2022 stelde de raadsman van de appellante dat de mailbox gefilterd en gezuiverd moest worden van alle vertrouwelijke briefwisseling/mailverkeer onder verwijzing naar de artikelen 6 en 8 EVRM. Ze verzocht de administratie tevens om een inventaris te bezorgen van de gekopieerde bestanden, van het proces-verbaal van retentie van de boekhoudkundige stukken en van de processen-verbaal betreffende de visitatie van 29 maart 2022. Deze verzoeken werden herhaald bij e-mails van 15 april en 26 april 2022.

Bij vragen om inlichtingen gedateerd op 4 april 2022 verzocht de administratie aan de appellante om een aantal documenten met betrekking tot de aanslagjaren 2019, 2020 en 2021 te bezorgen. Het door de appellante gevraagde uitstel om op deze vragen te antwoorden gelet op de omvang van de vragen en de hoeveelheid aan informatie, werd door de administratie geweigerd op 13 april 2022. Op deze vragen om inlichtingen werd op 6 mei 2022 partieel geantwoord.

Op 14 april 2022 volgde een visitatie in de vestiging te Z., aangekondigd bij brief van 1 april 2022 gericht aan bv I., in aanwezigheid van mevrouw V. en de raadslieden van de appellante. Tijdens deze visitatie verzocht de fiscale administratie opnieuw om inzage in en kopienamen van de mailbox ...@..., en gaf daarbij toelichting over de procedure die zij toepaste omtrent de digitale kopienamen van data. Zij benadrukte dat de belastingplichtige aan de informaticacel een lijst mocht overhandigen met mails die in eerste instantie uit het onderzoek dienden te worden gefilterd om reden van het beroepsgeheim. De appellante weigerde de inzage en kopienamen en stelde dat een mailbox niets te maken heeft met de boekhouding zoals bedoeld in artikel 315 WIB 92.

Na deze visitaties verplaatste de appellante haar maatschappelijke zetel naar G. met ingang van 15 mei 2022.

Bij brief van 11 mei 2022 kondigde de BBI een vervolgisitatie aan in hoofde van de appellante op 16 mei of op 24 mei 2022, alsook kondigde zij aan dat inzage kon worden genomen in het fiscaal dossier op 10 juni 2022. De raadslieden van de appellante lieten op 13 mei 2022 weten dat de datum voor inzage hen niet paste met verzoek om een aantal alternatieve data voor te stellen alsook dat een nieuwe vervolgccontrole op dergelijke korte termijn niet opportuun was o.m. gelet op het fairplaybeginsel, het redelijkheidsbeginsel alsmede de wapengelijkheid. De administratie hield evenwel vast aan de controle op 24 mei 2022, hetgeen werd bevestigd bij aangetekende brief van 16 mei 2022 met vraag om o.m. alle documenten beschikbaar te houden die niet werden overgemaakt in het antwoord op de vraag om inlichtingen van 4 april 2022 alsook om de toegang tot de data van de beroepsmatige mailboxen gezien slechts een beperkte periode kon worden gekopieerd. De mogelijkheid tot inzage werd verplaatst naar 14 juni 2022.

Bij e-mail van 20 mei 2022 verzochten de raadslieden van de appellante met aandrang om de vervolgvizitatie uit te stellen tot er inzage kon worden genomen van het fiscaal dossier, alsook werd aangekondigd dat de heer D.V. niet aanwezig kon zijn op 24 mei 2022.

Op 24 mei 2022 werd de aangekondigde controle uitgevoerd op het nieuwe adres te B. alsook op de vestiging te G.. Op het adres te B. kon niemand worden aangetroffen. De toegang tot de vestiging te G. werd geweigerd door een werknemer van de appellante die stelde te handelen in opdracht van de heer D.V..

Op 14 juni 2022 werd door de raadsman van de appellante inzage genomen in het fiscaal dossier en werd aangekondigd dat de nog ontbrekende documenten zouden worden aangeleverd. Op 4 juli 2022 ontving de raadsman van de appellante kopie van het fiscaal dossier op een harde schijf.

2.3. Aangezien de administratie van mening was dat de appellante haar medewerkingsverplichting schond, dagvaardde de Belgische Staat middels exploit betekend op 20 juni 2022 zowel de appellante als bv S.E. in kort geding om te verschijnen voor de Voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B., zetelend in kortgeding, om o.m. het volgende te horen bevelen, onder verbeurte van een dwangsom:

In hoofdorde:

- de toegang tot de maatschappelijke zetel en vestigingseenheid te G. en alle andere locaties waar de appellante dan wel bv S.E. haar bedrijfsactiviteit uitoefent;
- de overlegging van de voor de belastingheffing noodzakelijke boeken en bescheiden, met in begrip van alle elektronische gegevens, alsook toelating om de Belgische Staat tot kopienamen te laten overgaan, waaronder
  - de data van de in de dagvaarding specifiek genoemde beroepsmatige mailboxen vanaf 1 juli 2018;
  - het kasboek van de boekjaren vanaf 1 juli 2018;
  - het dagontvangstenboek van de boekjaren vanaf 1 juli 2018;
  - alle aan- en verkoopfacturen van de boekjaren vanaf 1 juli 2018;
  - de tabel der bedrijfsmiddelen;
  - het teruggaafregister met betrekking tot de periode vanaf 1 juli 2018;
  - de bewijsstukken inzake de verrichte vrijgestelde intracommunautaire leveringen vanaf 1 juli 2018;
  - de bewijsstukken inzake de verrichte verkopen op afstand vanaf 1 juli 2018;
- te zeggen voor recht dat de Belgische Staat het recht heeft om deze documenten en data in retentie te nemen;

In ondergeschikte orde:

- te horen bevelen dat als bewarende maatregel binnen de 48u na betekening van het vonnis alle digitale data op de volledige ICT-infrastructuur van de appellante dan wel bv S.E. wordt bevroren, bv. door het maken door of namens de appellante dan wel bv S.E. van een integrale kopie van de aanwezige data op externe drager(s) van de appellante dan wel bv S.E., onder het toezicht van de Belgische Staat. Bijkomend dat deze externe gegevensdrager(s) met deze veiligheidskopie(s) worden verzegeld in het bijzijn van de appellante dan wel bv S.E. en de Belgische Staat en als dusdanig worden neergelegd ter griffie van de rechtbank, dit in afwachting van een definitieve beslissing ten gronde.

Bij vonnissen van 26 augustus 2022 oordeelde de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B., zetelend in kort geding, als volgt:

Wijst de vorderingen van eiseres wat betreft de grond van de zaak af als ontvankelijk, maar ongegrond.

Wijst de vorderingen wat betreft de uitvoerbaarheid op de minuut en de betekening op alle dagen en uren af als zonder voorwerp.

Veroordeelt eiseres tot de overige kosten van de procedure, in haar hoofde aldus niet nader te begroten en

in hoofde van verweerster te begroten op 1 680,00 euro rechtsplegingsvergoeding.

2.4. Op 10 augustus 2022 bezorgde de appellante nog documenten aan de administratie in antwoord op voormelde vragen om inlichtingen van 4 april 2022.

Op 1 september 2022 verzocht de appellante aan de administratie om minstens een kopie te ontvangen van alle fysieke stukken die de administratie had meegenomen tijdens de visitatie op 29 maart 2022.

Op 13 september 2022 werd aan de appellante een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn toegestuurd voor de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019 (balansdatum op 30 juni). Daarin werden de volgende aanwijzingen van belastingontduiking in hoofde van de appellante opgenomen:

- de uitbetaling van zwarte bezoldigingen bij S.E.bv en C. bv,
- het gebruik van valse facturen en/of manipulatie van facturen,
- de vermenging van handelsgoederen tussen S.E.bv en C. bv,
- onverklaarbare betalingen / geen link tussen betalingen en aankoopfacturen,
- winstverschuivingen naar postbusvennootschappen in belastingparadijzen (Hong Kong).

Op 4 oktober 2022 vond een nieuwe aangekondigde visitatie plaats op de zetel van S.E. te B. alsook in de vestiging van de appellante te G., waarbij documenten met betrekking tot de uitgebreide onderzoekstermijn ter retentie werden meegenomen.

Op 24 november 2022 vond een overleg plaats tussen de administratie, de boekhouder van S.E. en de raadslieden van S.E. omtrent tekortkomingen die de administratie stelt te hebben vastgesteld in de boekhouding van S.E. en van de appellante. De administratie was van mening dat de door de appellante overgelegde exports van de digitale boekhouding oncontroleerbaar waren, en stelde voor om deze exports zelf te nemen in het bijzijn van S.E. bv.

2.5. De Belgische Staat stelde hoger beroep in tegen de vonnissen van 26 augustus 2022. Deze hogere beroepen werden ontvankelijk en gegrond verklaard bij arresten van dit hof van 13 juni 2023 in de zaken met rolnummers 2022/RK/26 (Belgische Staat t/bv C.) en 2022/RK/27 (Belgische Staat t/bv S.E.), waarin het hof oordeelde als volgt:

- het hof vernietigt de bestreden beschikking gewezen op 26 augustus 2022 door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B.;
- opnieuw rechtdoende, verklaart het hof zich bevoegd om kennis te nemen van de vorderingen van de Belgische Staat en verklaart de vorderingen van de Belgische Staat lastens de geïntimeerde [huidige appellante] ontvankelijk en in de volgende mate gegrond;
- het hof beveelt de volgende maatregelen:
  - het hof beveelt de integrale kopienamen van de volgende mailboxen voor de periode vanaf [1 oktober 2015 (in de zaak tegen bv S.E.) dan wel 21 juni 2016 (in de zaak tegen de appellante)] tot heden:
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
    - ...@...
  - alsook de integrale kopienamen van alle digitale data op de volledige ICT-infrastructuur van de geïntimeerde [huidige appellante] (met inbegrip van de digitale data van de geïntimeerde [huidige appellante] die bewaard worden in de cloud), door of namens de geïntimeerde [huidige appellante] op haar uitrusting onder toezicht van de Belgische Staat en in het bijzijn van de aangestelde gerechtelijk sekwester, binnen de 72u na betekening van dit arrest;
  - het hof beveelt het sekwester over voormelde kopie(s) op grond van artikel 1961 oud BW en stelt als gerechtelijk sekwester aan, gerechtsdeurwaarder P.V.O., met standplaats te ...,

A. (contactadres: ..., G.), ... en ..., ...@..., met als opdracht:

- zich te begeven naar het adres/de adressen opgegeven door de partijen teneinde aanwezig te zijn bij voormelde kopiename, zich voormelde kopie(s) te laten overhandigen door de geïntimeerde [huidige appellante] en over te gaan tot verzegeling van deze kopie(s) onmiddellijk volgend op de beëindiging van de kopiename, in het bijzijn van de beide partijen;
- voormelde verzegelde kopie(s) te bewaken en te bewaren, en niemand hiertoe toegang te geven tenzij dit bij beslissing vanwege de bevoegde rechter in de op te starten procedure wordt opgelegd/toegelaten dan wel de beide partijen hierover een schriftelijk akkoord hebben;

en machtigt de aangestelde gerechtelijk sekwester bijkomend om:

- zich voor de uitvoering van de opdracht te laten bijstaan of te laten vervangen door een gerechtsdeurwaarder naar zijn keuze;
- zich zo nodig door één of meerdere IT-deskundigen naar eigen keuze te laten bijstaan bij de uitvoering van zijn opdracht.

het hof zegt voor recht dat de kosten en lonen van de sekwester door elk van de partijen bij helften moet worden geprovisioneerd, en laat het aan de bodemrechter over te beslissen welke partij deze kosten uiteindelijk dient te dragen; het hof zegt voor recht dat voormelde maatregel van rechtswege komt te vervallen indien (een van) de partijen geen geschil aangaande het gebruik van deze digitale data voor de bevoegde rechtbank aanhangig zal hebben gemaakt vóór 15 september 2023, in welk geval de onder sekwester gestelde kopie(s) wordt/worden ontzegeld door de gerechtelijk sekwester en terug worden bezorgd aan de geïntimeerde [huidige appellante]; het hof wijst de overige vorderingen af als ongegrond; Gevolg gevend aan voormelde arresten van 13 juni 2023, die kracht van gewijsde hebben, werd overgegaan tot kopiename van voormelde mailboxen en de digitale data van zowel de appellante als bv S.E. tussen donderdag 6 juli en maandag 10 juli 2023 met bijstand van I-Force. Er deden zich volgens de BBI verschillende onregelmatigheden voor:

- Wat betreft de mailboxen werd op 6 juli 2023 rond 10u30 vastgesteld dat deze zich op een Microsoft 365-omgeving bevonden, waarvoor de paswoorden ontbraken. De paswoorden konden door de externe IT-verantwoordelijke niet worden aangeleverd daar het beheer van deze omgeving op naam van een andere firma W.C.R.L. staat. Ook I-Force stelde vast dat de personeelsleden van S.E. BV zich in de Microsoft 365-organisatie van W.C.R.L. bevinden en er dus op de server geen kopij van de mailboxen kan worden gemaakt. Het paswoord werd uiteindelijk op 6 juli 2023 om 13u50 gegeven door de advocaat van de appellante.
- Wat de boekhouding betreft, verklaarde de heer D.V. dat de boekhouding per email werd overgemaakt naar de Filipijnen en dat hij geen login en paswoorden heeft van de boekhoudingsystemen OOOO en Quick Books. Ook tot de systemen Magento, Teams group accounting, Paypal, Transferwise, IDEAL, Qantani en de website www.T.be kon geen toegang worden genomen aangezien de inloggegevens ontbraken.
- De fiscale administratie stelde op 6 juli 2023 rond 13u20 vast dat er op 21 juni 2023 een deel van de server werd verwijderd.
- I-Force stelde vast dat er van de initiële door Microsoft opgegeven grootte (142 GB) van de mailboxen na een 2e downloadpoging slechts 22,2 GB werd geëxporteerd, en dat de kopiename van de aanwezige fileserver was gelukt.

De sekwester sekwestreerde twee (identieke) kopieën van de digitale data in uitvoering van de twee arresten.

De appellante beklagde zich bij e-mail van 10 juli 2023 over de verstoring die deze lange kopiename had gehad op haar operationele werking.

2.6. Bij vraag om inlichtingen gedateerd op 10 oktober 2023 verzocht de administratie aan de appellante om met betrekking tot de aanslagjaren 2017 tot en met 2023 gegevens mee te delen van Belgische en buitenlandse financiële rekeningen. De administratie verwees naar de mogelijke toepassing van artikel 322 WIB 92. Gelet op de niet-afhaling van dit aangetekend schrijven, werd de vraag om inlichtingen opnieuw aan de appellante verstuurd bij gewone brief van 7 november 2023. Nadat uitstel van de antwoordtermijn

werd verkregen, werd op de vraag om inlichtingen bij brief van 20 november 2023 geantwoord. Op 28 november 2023 maakte de appellante de gevraagde PayPal-bestanden over vanaf 1 januari 2020.

2.7. De zaken ten gronde tegen de appellante, enerzijds, en bv S.E., anderzijds, werden door de Belgische Staat aanhangig gemaakt bij de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B. bij dagvaardingen betekend op 14 september 2023. De zaak tegen de appellante was bij de rechtbank gekend onder rolnummer 23/2640/A en de zaak tegen bv S.E. was bij de rechtbank gekend onder rolnummer 23/2641/A. De Belgische Staat vorderde in de beide zaken (i) de vrijgave van de gesekwestreerde stukken, en (ii) in toepassing van artikel 381 WIB 92 en artikel 92ter WBTW onder verbeurte van een dwangsom, kopieën te maken van de digitale data van de systemen ODOO, QUICKBOOKS, MAGENTO, TEAM GROEP ACCOUNTING, PAYPAL, TRANSFERWISE, IDEAL, QANTANI en data van de website www.T.be betreffende de appellante dan wel bv S.E..

In de zaak tegen bv S.E. is de appellante volgend op het faillissement van bv S.E. op 10 oktober 2023 vrijwillig tussengekomen ten bewarende titel, stellende dat de ontzegeling van de kopie van de digitale data van bv S.E. ook de ontzegeling van de digitale data van de appellante zou betekenen aangezien de digitale data van de beide vennootschappen op dezelfde drager werden gekopieerd.

Bij vonnis van 15 april 2024 oordeelde de tiende kamer van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B. in de zaak tegen de appellante (gekend onder het rolnummer 23/2640/A) als volgt:

Verklaart de hoofdeis toelaatbaar en gegrond in volgende mate.

Beveelt dat uit de verzegelde mailboxen ter uitvoering van het arrest van het hof van beroep te Gent d.d. 13 juni 2023 (AR nr. 2022/RK/26), alle rechtstreekse e-mails van 29 maart 2022 t.e.m. 10 juli 2023 van de BV C. (e-mailadressen eindigend op de extensie @s..eu of @T..eu) naar de raadslieden (e-mailadressen eindigend op de extensie @s.tax) en omgekeerd, gefilterd worden door de gerechtelijk sekweste, gerechtsdeurwaarder P.V.O., in aanwezigheid van eiser (of een vertegenwoordiger) en de BV C..

Beveelt dat de resterende mails en digitale data van de onder sekweste gestelde kopieën worden ontzegeld door de gerechtelijk sekweste en voorgelegd worden aan eiser overeenkomstig de artikelen 315 en 315bis WIB 92 en artikel 61 WBTW.

Veroordeelt de BV C. om overeenkomstig artikel 315 en 315bis WIB 1992 en artikel 61 WBTW, binnen de 48 u na betekening van het vonnis, op haar uitrusting en in bijzijn van eiser, kopies te maken in de door eiser gewenste vorm van de volgende digitale gegevens voor de periode van 1 januari 2015 tot en met 13 juni 2023, alsook de informaticabewerkingen te verrichten die door eiser nodig worden geacht om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen:

- ODOO;
- QUICKBOOKS;
- MAGENTO;
- TEAMS GROEP ACCOUNTING;
- PAYPAL;
- TRANSFERWISE;
- IDEAL;
- QANTANI;
- DATA VAN DE WEBSITE: WWW.T.. EU;

En dit onder verbeurte van een dwangsom van 2.500 EUR per dag dat de BV C. niet volledig voldoet aan deze verplichting te rekenen vanaf 48u na betekening van huidig vonnis en met een maximum van. 50.000,00 EUR.

Veroordeelt de BV C. tot betaling van de kosten en lonen van de sekweste, met inbegrip van de provisie t.b.v. 3.559,47 EUR die door eiser werd betaald.

Veroordeelt de BV C. tot de kosten van het geding, met inbegrip van de dagvaardingskosten t.b.v. 176,01 EUR en de rechtsplegingsvergoeding t.b.v. 1.800 EUR."

Het is tegen dit vonnis (hierna, het bestreden vonnis) dat de appellante hoger beroep heeft ingesteld. De geïntimeerde tekende incidenteel beroep aan tegen de beslissing van de eerste rechter omtrent de toepassing van artikel 377 WIB 92 en artikel 92*bis* WBTW (nl. de niet-uitvoerbaarheid bij voorraad).

In de zaak tegen bv S.E. (gekend bij voormelde rechtbank onder het rolnummer 26/2641/A) oordeelde de rechtbank bij vonnis van 15 april 2024 op gelijkaardige wijze en verklaarde zij de eis in vrijwillige tussenkomst van de appellante toelaatbaar doch ongegrond. De appellante werd tevens solidair met bv S.E. veroordeeld tot de kosten van het geding. Tegen dit vonnis werd, na betekening van dit vonnis op 6 mei 2024 op verzoek van de Belgische Staat, geen hoger beroep ingesteld. Dit vonnis is in kracht van gewijsde getreden.

2.8. Bij brief van 7 mei 2024 meldde de administratie aan de appellante dat zij tot uitvoering van het vonnis van 15 april 2024 zou overgaan en dat zij zich hiertoe op 8 mei 2024 zou aanbieden op de maatschappelijke zetel van de appellante te G. om de ontbrekende digitale data te kopiëren zoals bevolen door de rechtbank.

Op 8 mei 2024 werden op de maatschappelijke zetel van de appellante data gekopieerd, waarbij de appellante een voorbehoud liet noteren aangezien zij hoger beroep zou aantekenen tegen het vonnis, het vonnis volgens haar niet uitvoerbaar was bij voorraad en zij in hoger beroep ook de kopienamen zou betwisten. De appellante stelde haar toestemming niet te geven met de kopienamen gelet op de niet-uitvoerbaarheid van de vonnissen, maar deze ook niet te willen verhinderen. In het proces-verbaal dat de administratie opstelde over de kopienamen op 8 mei 2024 werden de volgende vaststellingen genoteerd:

- De heer D.V. verklaarde dat Quickbooks en Magento nooit werden gebruikt door de appellante. Hij bezorgde de fiscale administratie een PDF-document waarin de applicaties waren opgenomen samen met de loggegevens.
- De fiscale administratie kon PayPal-rapporten downloaden en kopiëren voor de periode van 1 januari 2017 tot en met 13 juni 2023. De data voor 2016 was niet beschikbaar.
- Van de applicatie TransferWise werden exporten verricht van Statements and reports voor de gewenste periode, van Statement of fees voor de periode 2021–2023 en van account details van drie bankrekeningen (een BE, GB en USD-rekening) voor de periode van 1 juli 2016 tot en met 13 juni 2023 en dit voor de munten PHP, GBP, EUR en USD.
- De drie verschillende servers van ODOO waren niet toegankelijk via de laptops van de fiscale administratie. Via de laptop van de heer D.V. kon toegang worden genomen tot elk van de drie linken, waarop telkens data aanwezig was. Op de vraag van de fiscale administratie om deze data te exporteren en een back-up te nemen, ontstond een discussie over wie nu precies de kopie moest nemen. Uiteindelijk werd de data van op de drie linken gekopieerd.
- Het paswoord om toegang te nemen tot de Teamsgroup Accounting bleek initieel niet correct, waarna de heer D.V. toegang kon nemen tot het platform maar niet over de juiste toegangsrechten bleek te beschikken om een export te starten. De export werd uiteindelijk door iemand van Accounting uit de Filipijnen gedaan en doorgestuurd naar de heer D.V., maar in afwezigheid van de fiscale administratie. De administratie stelde vast dat de door Accounting doorgestuurde export 488MB bedroeg en dat de andere export gemaakt door de heer D.V. 645 MB bedroeg, en dat in de gekopieerde data één mailbox zat, geen chats en geen kopie van de volledige data uit de Teamsgroep Accounting.
- Wat Qantini betreft, verklaarde de appellante dat dit sedert 2017 niet meer bestaat en werd overgenomen door Mollie, waarvan de toegangsgegevens ook op het PDF-document ook stonden vermeld. De kopie van de Mollie-data voor de periode vanaf 1 juli 2016 tot en met 13 juni 2023 werd uiteindelijk door Mollie zelf bezorgd in twee exporten, en gekopieerd naar de drager van de fiscale administratie.
- De heer D.V. verklaarde dat de site www.T.eu nooit door de appellante werd gebruikt, maar dat de database wel beschikbaar was. De administratie kon een kopie nemen van de MySQL-database die gekoppeld is aan de website www.T.eu. Deze databank noemt Magento en de heer D.V. verklaarde dat Magento de T. webshop was van S.E. bv.

2.9. Het hoger beroep tegen het vonnis van 15 april 2024 gewezen in de zaak tegen de appellante (gekend onder het rolnummer 23/2640/A) werd ingeleid op de zitting van dit hof van 3 september 2024, waarop de partijen verzochten om de zaak aan te houden met betrekking tot de door de appellante verzochte

voorafgaande maatregelen op grond van artikel 19, derde lid Ger.W. De zaak werd met betrekking tot de toepassing van artikel 19, derde lid Ger.W. voor behandeling gesteld op de openbare zitting van 17 september 2024, waarop de partijen hun middelen en besluiten hebben voorgedragen. Bij arrest van 24 september 2024 werden de vorderingen gesteld door de appellante op grond van artikel 19, derde lid Ger.W. afgewezen.

## 3. De vorderingen van de partijen

### 3.1. De vordering van de appellante

De appellante vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep van appellante ontvankelijk en gegrond te verklaren;

derhalve het bestreden vonnis a quo dd. 15 april 2024 gewezen door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B., gekend onder rolnummer 23/2640/A te vernietigen en opnieuw recht te doen als volgt:

In hoofdde de vorderingen van geïntimeerde af te wijzen als zijnde ongegrond;

Dienvolgens het incidenteel beroep van geïntimeerde onontvankelijk, minstens ongegrond te verklaren;

In ondergeschikte orde en voor zover Uw Hof de vordering van geïntimeerde (gedeeltelijk) gegrond zou verklaren:

- ten aanzien van de Belgische Staat te horen bevelen om het door de sekwester gehouden zegel voorafgaand voor te leggen aan de Stafhouder en/of diens vertegenwoordiger gelet op zijn disciplinaire functie als hoofd van de Orde van Vlaamse Balies en deze op onafhankelijke wijze kan instaan voor de naleving en handhaving van het beroepsgeheim tussen cliënte en advocaat en alzo kan overgaan tot zuivering van het dossier daaropvolgend vooraleer enige ontzegeling en overhandiging kan gebeuren moest Uw Hof daartoe (gedeeltelijk) oordelen, minstens uit de verzegelde mailboxen, ter uitvoering van het arrest van het hof van beroep te Gent dd. 13 juni 2023 (rolnummer 2022/RK/26), alle (on)rechtstreekse e-mails van 29 maart 2022 t.e.m. 10 juli 2023, resp. 8 mei 2024 van appellante (e-mailadressen eindigend op de extensie @s..eu of @T..eu) naar haar raadslieden (e-mailadressen eindigend op de extensie @sansenintemationaltax) en omgekeerd, alsook van en naar de accountant met extensie @oostboek.be en @dnfle gefilterd worden door de gerechtelijk sekwester, gerechtsdeurwaarder P.V.O., in aanwezigheid van verweerster en concludante;
- Te zeggen voor recht dat er geen dwangsommen zijn verbeurd gelet op de schorsende werking van het hoger beroep en het niet-uitvoerbaar bij voorraad verklaarde vonnis a quo.

Geïntimeerde te veroordelen tot de betaling van alle kosten van het geding, te vermeerderen met de rechtsplegingsvergoeding vast te stellen in toepassing van het Koninklijk Besluit dd. 26 oktober 2007 tot vaststelling van het tarief van de rechtsplegingsvergoeding bedoeld in artikel 1022 van het Gerechtelijk Wetboek begroot op:

- 1.800,00 EUR voor de procedure in eerste aanleg
- 1.800,00 EUR voor de procedure in hoger beroep

### 3.2. De vordering van de Belgische Staat

De Belgische Staat vraagt in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep van appellante ontvankelijk doch ongegrond te verklaren;

Het incidenteel hoger beroep van concludant ontvankelijk en gegrond te verklaren;

Derhalve het vonnis a quo van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling B., gekend

onder het rolnummer 23/2640/A, te herroepen in de mate dat de eerste rechter oordeelt dat artikel 377 WIB 92 en artikel 92*bis* WBTW de uitvoerbaarheid bij voorraad beletten van een vonnis in een fiscaal geschil gewezen zoals in kort geding.

Het arrest uitvoerbaar bij voorraad te verklaren.

Appellante te veroordelen tot de kosten van het geding waar inbegrepen de geïndexeerde rechtsplegingsvergoeding ad 1.800,00 EUR.

## 4. De betwistingen en hun beoordeling

### 4.1. Omtrent de motivering van het bestreden vonnis

De appellante werpt in haar vijfde middel in ondergeschikte orde alsook in andere middelen op dat de eerste rechter de motiveringsverplichting heeft geschonden (artikel 149 GW) en in strijd is met het in kracht van gewijsde gegane arrest van 13 juni 2023.

Een eventuele schending door de eerste rechter van artikel 149 GW en van de kracht van gewijsde van het arrest van dit hof van 13 juni 2023 kan geen zelfstandige grond tot nietigheid van het bestreden vonnis opleveren. Middelen van nietigheid kunnen niet worden aangewend tegen vonnissen. Deze kunnen alleen worden vernietigd door de rechtsmiddelen bij de wet bepaald (artikel 20 Ger.W.). Dat wil zeggen dat het hof de door de partijen opgeworpen middelen ten gronde zelf op gemotiveerde en wettige wijze moet ontmoeten.

### 4.2. Omtrent de vordering tot vrijgave van de verzegelde data

4.2.1. Bij arrest van dit hof van 13 juni 2023 (gewezen in de zaak met rolnummer 2022/RK/26) werd de integrale kopiname bevolen van bepaalde mailboxen voor de periode vanaf 21 juni 2016 tot datum van het arrest en van alle digitale data op de volledige ICT-infrastructuur van de geïntimeerde, alsook werd het sekwestreerend over deze kopie(s) bevolen. Deze kopiname werd uitgevoerd tussen 6-10 juli 2023 en de kopie werd door de sekwestreerder in bewaring genomen.

In deze procedure ten gronde stelt zich de vraag hoe met betrekking tot deze gekopieerde en gesekwestreerde data verder moet worden gehandeld.

4.2.2. In essentie stelt zich de vraag naar de omvang van de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie. Deze onderzoeksbevoegdheden zijn wettelijk bepaald (zie ook artikel 105 GW). De fiscale administratie die een controle uitvoert in de hoedanigheid van administratief orgaan beschikt slechts over die bevoegdheden die de formele wetgever haar heeft verleend.

Het is niet omdat kopie werd genomen van voormelde data in uitvoering van een voorlopige maatregel bevolen door het hof, dat de fiscale administratie het recht heeft op inzage van alle gekopieerde (en thans verzegelde) data. In de mate dat bepaalde van deze data beschermd zouden zijn in die zin dat de fiscale administratie geen recht heeft op inzage in deze data aangezien haar onderzoeksbevoegdheid niet zo ver strekt, dienen deze data te worden afgezonderd voorafgaand aan de vrijgave van de (overige) gesekwestreerde data. Alvorens tot vrijgave over te gaan, dient er aldus een opsplitsing te worden gemaakt tussen (i) de data die kunnen worden onderzocht door de fiscale administratie en aldus moeten worden vrijgegeven/overgemaakt, en (ii) de data die beschermd zijn en niet ter inzage aan de fiscale administratie moeten worden overgemaakt.

Gelet op de blijvende discussie tussen de partijen, dient (de rechtbank en, uiteindelijk) het hof in dit pretaxatie geschil te bepalen welke data beschermd zijn en aldus afgezonderd/uitgefilterd moeten worden, waarna de overige data moeten worden vrijgegeven aan de fiscale administratie.

De geïntimeerde betwist dit op zich niet en ook de eerste rechter heeft deze werkwijze correct toegepast. De appellante werpt in deze procedure bepaalde middelen op die ertoe zouden leiden dat niet tot vrijgave van de gekopieerde data kan worden overgegaan.

4.2.3. Waar de partijen in hun conclusies ingaan op de al dan niet correcte medewerking van de appellante aan het fiscale onderzoek, gaat het hof hierop niet in. De vordering tot vrijgave van de gesekwestreerde data (in tegenstelling tot de vordering tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde data onder verbeurte van een dwangsom; zie hierna) is niet afhankelijk van de beoordeling of de appellante al dan niet haar medewerkingsverplichting heeft geschonden.

4.2.4. Het is alvast zo dat de fiscale ambtenaren, teneinde de verschuldigde heffing te kunnen bepalen, over ruime onderzoeksbevoegdheden beschikken en het recht hebben om tijdens een fiscale 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.

Uit de artikelen 60-63 WBTW en 315-319 WIB 92 volgt dat de administratie een recht op inzage heeft in professioneel gebruikte bestanden en data, of die nu fysiek of digitaal worden bijgehouden. Noch artikel 315 WIB 92 noch artikel 61, § 1, eerste lid WBTW beperken zich tot de wettelijk verplichte boekhoudkundige bescheiden of boeken. Immers, deze artikelen alsook artikel 315*bis* WIB 92/artikel 61, § 1, vierde lid WBTW die verwijzen naar artikel 315 WIB 92/artikel 61, § 1, eerste lid WBTW, verplichten de belastingplichtige om de (digitale) stukken die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen/om de juiste heffing van de btw te kunnen nagaan, voor te leggen aan de fiscale administratie. Het is een misvatting ervan uit te gaan dat onder deze verplicht voor te leggen stukken enkel boekhoudkundige stukken vallen. Hieronder vallen ook handelscorrespondentie en interne correspondentie over deze handelscorrespondentie. Deze laten immers toe om de belastbare inkomsten (dan wel de juiste heffing van de btw) op hun objectiviteit te beoordelen en te controleren.

Een mailbox met extensie die verwijst naar het bedrijf kan worden vermoed handelscorrespondentie te bevatten die betrekking heeft op de beroepsactiviteiten van een belastingplichtige. Een mailbox bevat immers e-mails, zijnde elektronische post. Net zoals fysieke post die naar bedrijven wordt verstuurd kan elektronische post vermoed worden betrekking te hebben op de activiteiten ontwikkeld door het bedrijf. Deze correspondentie kwalificeert aldus als handelscorrespondentie en kan fiscaal relevant zijn. Voormelde wettelijke bepalingen laten de administratie toe om de belastingplichtige te verzoeken om

beroepshalve gebruikte mailboxen, waarvan het beroepsmatig gebruik kan worden aangenomen gelet op de gebruikte extensie, ter inzage voor te leggen in een leesbare en verstaanbare vorm. Van deze beroepshalve gebruikte mailboxen kan immers worden aangenomen dat deze (minstens voornamelijk) gebruikt worden om de stukken waarvan de voorlegging is voorgeschreven door de artikelen 315 WIB 92 en 60-61 WBTW, geheel of ten dele toe te zenden. Het principiële standpunt dat de appellante op 31 maart 2022 innam omtrent de mailbox ...@...eu (nl. dat dit geen deel uitmaakt van de boekhouding en dus geen voor te leggen stukken zijn; zie proces-verbaal van informatiehandelingen van 31 maart 2022) kan niet worden gevolgd. Desgevallend kan een voorafgaande filtering nodig zijn (zie ook hierna, randnr. 4.2.8), maar dit doet niets af aan het principe dat een beroepshalve gebruikte mailbox onder het toepassingsgebied valt van artikel 315 WIB 92 en artikel 60-61 WBTW. Ook in syntheseconclusies (randnr. 68, p. 34) interpreteert de appellante het toepassingsgebied van artikel 315 WIB 92 en artikel 60-61. WBTW op een te restrictieve manier.

Voormelde bepalingen laten de administratie tevens toe om de belastingplichtige te verzoeken op de uitrusting van deze laatste en in bijzijn van de ambtenaren van de administratie een kopie te maken in de door die ambtenaren gewenste vorm van het geheel of een deel van deze mailboxen en digitale data. De administratie heeft evenwel niet het recht om dergelijke voorlegging of kopie eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet.

4.2.5. De appellante stelt de mogelijkheid van de fiscale administratie om tot inzage over te gaan van alle data die onder sekwestreer werden geplaatst, in vraag gelet op de finaliteit van deze onderzoeksmaatregel die beperkt is tot de fiscaal relevante data.

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 (elektronische) documenten hij inzage verleent en dat de belastingplichtige zijn medewerking moet verlenen voor het toegankelijk maken van beroepshalve gebruikte mailboxen en digitale data (zie ook GwH 12 oktober 2017, nr. 116/2017, op const-court.be). Wat mailboxen betreft, komt het ook aan de administratie en niet aan de belastingplichtige

toe om te beslissen welke mailboxen en e-mails al dan niet fiscaal relevant zijn (desgevallend na filtering; zie ook hierna randnr. 4.2.8). Het komt aldus aan de fiscale administratie toe om, na ontzegeling en vrijgave van de gesekwestreerde data, in eerste instantie de fiscale relevantie van de vrijgegeven data te beoordelen (zie in dit verband ook randnr. 4.2.6, laatste paragraaf).

De finaliteit van de aan de administratie toekomende onderzoeksbevoegdheid staat de algehele ontzegeling niet in de weg, aangezien enkel een algehele ontzegeling de administratie zal toelaten te beoordelen welke data fiscaal relevant zijn en welke niet. Van een schending van het legaliteitsbeginsel is in dit opzicht geen sprake. Mocht het hof bevelen om de data te ontzegelen in de mate waarin die fiscaal relevant zijn, wat het verweer van de appellante impliceert, zou het afbreuk doen aan de onderzoeksbevoegdheid van de fiscale administratie.

In dat verband spreekt het voor zich dat privé-correspondentie die niet fiscaal relevant is door de administratie terzijde zal moeten worden geschoven. Het gemengde karakter van beroepsmatig gebruikte mailboxen en chatapplicaties kan evenwel bezwaarlijk de onderzoeksmogelijkheden van de administratie beknotten. Bij gemengde mailboxen en chatapplicaties kan de gecontroleerde belastingplichtige er zich niet op beroepen dat de mailboxen en applicaties niet uitsluitend voor haar economische activiteit worden gebruikt en aldus niet het voorwerp kunnen uitmaken van een boekenonderzoek. Op die manier zou de onderzoeksbevoegdheid van de administratie immers afhankelijk worden gemaakt van de keuze van de belastingplichtige om haar mailboxen en chatapplicaties al dan niet gemengd te laten gebruiken. Indien de mailboxen privécorrespondentie bevatten en de inzage ervan de fundamentele rechten van de appellante (of haar aangestelden) zou schaden, zullen deze data met de grootst mogelijke omzichtigheid moeten worden verwerkt.

Wat de data betreft die onder het beroepsgeheim vallen, moet deze voorafgaand worden afgezonderd/gefilterd, wat de administratie niet betwist (zie ook hierna, randnr. 4.2.8). De vrijgave van de gesekwestreerde data betreft die data die overblijven na afzondering/filtering van de beschermde data.

De appellante somt nog de volgende data op die volgens haar fiscaal niet relevant zijn: persoonlijke informatie van het personeel, bedrijfsstrategieën en vertrouwelijke rapporten, persoonlijke documenten van medewerkers, gegevens van derden (zoals klanten en leveranciers). Wat deze data betreft, herhaalt het hof dat het aan de fiscale administratie toekomt om te bepalen wat al dan niet fiscaal relevant is. Mocht het hof bevelen om deze data af te zonderen van de vrij te geven data op basis van dergelijke algemene categorieomschrijving, zou het afbreuk doen aan de onderzoeksbevoegdheid van de fiscus en zou het in feite de appellante zelf zijn die bepaalt wat fiscaal relevant is en wat niet.

Wat tenslotte de backup-bestanden van persoonlijke apparaten betreft, maakt de appellante geenszins aannemelijk dat medewerkers van de appellante een back-up hebben gemaakt van de data op hun persoonlijke laptops, smartphones of andere privé-apparaten op het hen door de appellante ter beschikking gestelde apparaat (waarvan kan worden aangenomen dat het wordt gebruikt voor beroepsmatige doeleinden). Zelfs mocht dit zo zijn, zal de fiscale administratie deze data als niet fiscaal relevant (moeten) beoordelen en afzonderen.

4.2.6. In haar tweede middel in hoofdorde verzet de appellante zich tegen de integrale ontzegeling aangezien dit een verboden fishing expedition zou vormen.

De ontzegeling betreft vooreerst de digitale data op de volledige ICT-infrastructuur van de appellante. De ontzegeling van deze data op zich kwalificeert niet als een verboden fishing expedition, m.n. het hengelen naar bewijs van een fiscale overtreding waarvan geen concrete aanwijzing bestaat. In de kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn verstuurd op 13 september 2022, d.i. voorafgaand aan de kopiname, vermeldt de fiscale administratie een aantal concrete aanwijzingen die verder onderzoek vereisen, m.n. het mogelijks afleiden van winsten uit de Belgische vennootschappen via postbusvennootschappen naar belastingparadijzen, het mogelijks uitbetalen van zwarte bezoldigingen door de appellante wat ook een zwart circuit kan impliceren, het mogelijks gebruik van valse facturen en/of manipulatie van facturen, de vermenging van handelsgoederen tussen de appellante en S.E. bv wat mogelijks op winstmanipulatie kan duiden, het gebrek aan link tussen betalingen en aankoopfacturen wat een risico op frauduleuze geldstromen en winstverschuivingen met zich meebrengt. Op basis van de vaststellingen die hebben geleid tot deze concrete aanwijzingen kan de fiscale administratie in redelijkheid stellen dat de ontzegeling en

vrijgave van deze digitale data van de appellante van belang kan zijn voor de controle van de correcte belastingheffing van de appellante. Al deze aanwijzingen hebben immers fiscale relevantie. Het hoeft niet van tevoren vast te staan dat de data inderdaad van belang zijn, dat is immers net het doel van het verdere onderzoek (zie ook laatste paragraaf van dit randnummer). Voor het ontzeggen en vrijgeven van de gesekwestreerde data is het voldoende dat de administratie zich op basis van de haar reeds ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat deze data van belang zouden kunnen zijn om de correcte belastingheffing in hoofde van de appellante te bepalen. Gelet op de concrete aanwijzingen ten aanzien van de appellante die de administratie reeds op 13 september 2022 formuleerde, kan bezwaarlijk worden gesteld dat de ontzegging van deze digitale data en de vrijgave ervan aan de fiscale administratie speculatief is. Evenmin is de ontzegging van de volledige dataset excessief, aangezien dit aan de fiscale administratie zal toelaten, in het licht van de focus van haar fiscaal onderzoek in hoofde van de appellante wat tot de wettelijke opdracht van de fiscale administratie behoort, de fiscale relevantie van de data te beoordelen (en vervolgens te handelen zoals aangegeven in de laatste paragraaf van dit randnummer). Dat zich binnen deze data fiscaal niet-relevante data bevinden, zoals de appellante stelt, is geen reden om de ontzegging van de data te weigeren. Het komt immers aan de administratie zelf toe om de fiscale relevantie van de data te beoordelen en dit kan pas na ontzegging en vrijgave van de data.

Hetzelfde geldt voor de ontzegging van de mailboxen. Deze betreffen de mailboxen van P.V., aandeelhouder en mogelijks feitelijk bestuurder van de appellante, van D.V., bestuurder van de appellante, en van Y.Y. (warehouse coördinator) en R.H. (verantwoordelijke service). De fiscale administratie kan in redelijkheid stellen dat de informatie in deze mailboxen fiscaal relevant kunnen zijn, gelet op de positie die deze personen innemen binnen het bedrijf van de appellante. Het hof verwijst voor het overige naar de vorige paragraaf, die mutatis mutandis van toepassing is.

Dat zich in de gekopieerde data informatie zal bevinden van derden (zoals World Wide Capital Resources) is te wijten aan de manier waarop de appellante zichzelf heeft georganiseerd. Zij heeft haar eigen data op structurele wijze vermengd met data van derden. Dit eigen handelen van de appellante is geen reden om de ontzegging en vrijgave te weigeren. Hetzelfde geldt met betrekking tot privé-correspondentie die zich onder de gekopieerde data bevindt. Waar de inzage in data met privé-karakter een inbreuk vormt op de bescherming van de rechten opgenomen in artikel 8 EVRM, is het hof van oordeel dat voormelde bepalingen uit het WIB 92 en het WBTW voldoende duidelijk en voorzienbaar zijn en aldus een voldoende wettelijke basis vormen voor dergelijke inbreuk. Voor een belastingplichtige als de appellante is het immers redelijkerwijze voorzienbaar dat de administratie bij bedrijfsmailboxen met gemengd karakter niet zal moeten afgaan op de eigen aanwijzingen van de gecontroleerde belastingplichtige met betrekking tot de vraag welke e-mails voor de controle relevant zijn maar tot alle gegevens toegang zal hebben teneinde deze vraag zelf te kunnen beoordelen. Hetzelfde geldt met betrekking tot de andere digitale data. Alle gegevens mogen in dergelijk geval door de administratie geacht worden relevant te zijn voor de beoordeling van de fiscale toestand van de gecontroleerde belastingplichtige. Zoals gezegd, vereist een zinvolle interpretatie van de verplichting tot medewerking voorzien in voormelde artikelen van het WIB 92 en het WBTW dat de belastingadministratie niet afhankelijk is van de keuze van de belastingplichtige om te bepalen in welke documenten hij inzage verleent. De door de belastingplichtige toegelaten vermenging tussen e-mails en data met bedrijfsmatig karakter en met privé-karakter kan hieraan geen afbreuk doen. Het legitiem oogmerk van de inbreuk op artikel 8 EVRM, met name het vaststellen en invorderen van belastingen, staat niet ter discussie. Wat de noodzakelijkheidsvereiste betreft, is het belangrijk in overweging te nemen dat de belastingplichtige zelf het gemengde karakter van de data en mailboxen heeft toegelaten/georganiseerd. Het hof acht de bewijsgeving niet disproportioneel in het licht van het beoogde doel, mede gelet op het doelgebonden karakter van een fiscale controle en de proportionaliteitstoets die de onderzoeksmaatregel moet doorstaan (zie ook laatste paragraaf van dit randnummer). Het hof besluit dan ook dat de ontzegging en vrijgave van de gesekwestreerde data artikel 8 EVRM niet schendt en dat de administratie kennis kan nemen van de beroepsmatig gebruikte mailboxen en digitale data, ook al bevatten deze e-mails en data correspondentie met privé-karakter. De ontzegging van alle gekopieerde data (met uitzondering van de data die gefilterd/afgezonderd worden, zie randnr. 4.2.8 hierna) kwalificeert evenmin als een verboden fishing expedition.

Het spreekt evenwel voor zich dat de fiscale administratie tijdens de inzage steeds dient te handelen binnen de grenzen van haar fiscaal onderzoek en dat de onderzoeksmaatregel de proportionaliteitstoets moet doorstaan. De administratie heeft een doelgebonden bevoegdheid en haar onderzoeksbevoegdheden

kunnen enkel worden uitgeoefend met het oog op het vaststellen of de toepasselijke fiscale wetgeving is nageleefd. Het zal aldus voor de fiscale administratie van belang zijn om na de ontzegeling en vrijgave van de (gefilterde, zie ook randnr. 4.2.8 hierna) data, gebruik te maken van precies geselecteerde zoektermen die kaderen binnen de focus van haar fiscaal onderzoek en deze toe te passen op de vrijgegeven data, net zoals dit zou gebeuren indien de selectie in de lokalen van de belastingplichtige zelf zou plaatsvinden. Het kan inderdaad niet de bedoeling zijn dat de fiscale administratie binnen de grote pool aan vrijgegeven digitale data willekeurig zoekt naar gegevens die fiscaal relevant zouden kunnen zijn maar waarover op het ogenblik van inzage nog geen concrete aanwijzing bestaat (het zgn. hengelen naar bewijs van een fiscale overtreding waarvan geen concrete aanwijzing bestaat). De fiscale administratie moet bij vrijgave van de data doen wat de wet bepaalt, m.n. uit de pool van data de, gelet op het focus van het fiscaal onderzoek, fiscaal relevante data selecteren en deze betrekken in het verdere fiscaal onderzoek en de fiscaal niet-relevante data verwijderen (of teruggeven aan de belastingplichtige). Ook het retentierecht van de administratie strekt zich immers enkel uit tot gegevens waarvan de administratie meent dat die fiscaal relevant zijn. Gelet op de algemene data-captatie vereisen het verbod op fishing expedition en de beginselen van behoorlijk bestuur dat de administratie de appellante op de hoogte brengt hetzij van de selectiecriteria die ze hanteert hetzij van de geselecteerde (en aldus in retentie gehouden) data en eveneens bevestigt dat de andere (fiscaal niet-relevante) data werden verwijderd. Het hof kan terzake evenwel niet preventief optreden door in globo de ontzegeling en vrijgave van alle data te weigeren, maar gaat er wel van uit dat de administratie zal handelen in overeenstemming met de wet, d.i. zoals in deze paragraaf aangegeven.

4.2.7. In haar derde middel in hoofdorde stelt de appellante dat de vordering tot algehele ontzegeling in strijd is met de wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de administratie (artikel 333 WIB 92).

Het hof stelt vast dat een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn werd verstuurd op 13 september 2022 voor de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019. Bij arrest van 13 juni 2023 werd de kopienamen en sekwestrering bevolen van de mailboxen voor de periode vanaf 21 juni 2016 tot datum van het arrest.

De geïntimeerde stelt ten onrechte dat het hof zich voor de beoordeling van een inbreuk op artikel 333, derde lid WIB 92 moet terugplaatsen naar 13 Juni 2023, m.n. het bevel tot sekwestrering van de data. De ontzegeling van de onder sekwestre geplaatste data door de vrijgave ervan aan de fiscale administratie en de daaropvolgende verwerking van deze data door de fiscale administratie kwalificeert als een onderzoeksdaad in de zin van artikel 333 WIB 92 want vereisen de actieve medewerking van minstens de sekwestre die als bewaarder van de data werd aangesteld. De administratie zal in 2025 inzage krijgen van de data, alsof de data tijdens een fiscale visitatie in 2025 zouden zijn voorgelegd. Het is niet omdat de fiscale administratie op 13 juni 2023 het recht had om inzage te nemen in bepaalde data dat zij dit recht op heden nog steeds heeft. Het verloop van de tijd heeft ook een impact gehad op de toepasselijke onderzoekstermijnen/verificatietermijnen opgenomen in het WIB 92/WBTW. De voorlopige maatregel bevolen door het hof bij arrest van 13 juni 2023 heeft geen schorsing van de onderzoekstermijnen/verificatietermijnen tot gevolg gehad.

Op datum van vandaag (24 juni 2025) kan het onderzoek binnen de gewone driejarige (onderzoeks-/verificatie-)termijn inzake inkomstenbelastingen (art. 333 jo. 354 WIB 92) de aanslagjaren 2025, 2024 en 2023 betreffen alsook inzake BTW (art. 81 *bis* WBTW) de kalenderjaren 2025, 2024, 2023 en 2022. Binnen de uitgebreide zevenjarige (onderzoeks-/verificatie-)termijn kan de administratie nog onderzoek voeren inzake inkomstenbelastingen naar de aanslagjaren 2025, 2024, 2023, 2022, 2021, 2020 en 2019 (balansdatum per 30/6) en inzake btw naar de kalenderjaren 2025, 2024, 2023, 2022, 2021, 2020, 2019 en 2018 (behoudens desgevallend stuiting of schorsing, zie hierna).

De uitbreiding van de onderzoekstermijn tot zeven jaar kan in de inkomstenbelastingen evenwel slechts mits het versturen van een kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn (artikel 333, derde lid WIB 92), die is voorgeschreven op straffe van nietigheid. De wettelijke voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige op nauwkeurige wijze kennis moet geven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die ten zijnen aanzien voor het bedoeld tijdperk bestaan, heeft tot gevolg dat de kennisgeving de mogelijkheid moet bieden om de aanslagjaren die in aanmerking kunnen komen voor onderzoekingen als gevolg van een dergelijke aankondiging, te identificeren (zie ook Cass. 27 juni 2019, AR F.18.0100.F, op [juportal.be](http://juportal.be)). Artikel 333 WIB 92 heeft tot doel de periode en termijnen te preciseren waarin de administratie

haar onderzoeksbevoegdheid mag uitoefenen (zie Com.IB., nr. 333/1). De vermelding van de aanslagjaren dan wel de periode waarop de uitbreiding van onderzoekstermijn betrekking heeft, is dan ook noodzakelijk om van een rechtsgeldige kennisgeving in de zin van artikel 333, derde lid WIB 92 te kunnen spreken. De kennisgeving verstuurd op 13 september 2022 betrof de aanslagjaren 2017, 201.8 en 2019. De appellante stelt terecht dat de uitbreiding van onderzoekstermijn momenteel niet geldt voor de aanslagjaren 2020 en 2021 en dat de administratie indien zij onderzoek wenst te doen naar deze aanslagjaren een nieuwe kennisgeving overeenkomstig artikel 333, derde lid WIB 92 moet sturen. Een dergelijke kennisgeving heeft zij op heden nog niet gestuurd, als gevolg waarvan (vooralsnog) geen onderzoek in de inkomstenbelastingen kan gebeuren voor de aanslagjaren 2020 en 2021. Deze aanslagjaren vallen wel binnen de verificatietermijn die geldt binnen de btw, als gevolg waarvan dit geen reden kan zijn om de ontzegeling en vrijgave van deze data te weigeren. De ontzegeling en vrijgave van de data aan de fiscale administratie kwalificeert niet de onderzoeksdaad in de zin van artikel 333 WIB 92; dit is de inzage van deze data. Het spreekt evenwel voor zich dat de administratie voorafgaand aan de inzage (en dus onderzoek) van deze data voor doeleinden van de inkomstenbelastingen, de op straffe van nietigheid voorgeschreven wettelijke voorwaarden moet respecteren.

De administratie verwijst naar het arrest van het Hof van Cassatie van 30 mei 2022 (AR F.19.0006.N) om haar standpunt te onderbouwen dat ook de data vanaf 21 juni 2016 tot en met 30 juni 2018 moeten worden vrijgegeven aangezien het enkele feit dat documenten dateren van vóór de onderzoekstermijn, niet uitsluit dat ze zonder voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking overeenkomstig artikel 333, derde lid WIB 92, kunnen worden aangewend om inkomsten vast te stellen betreffende een belastbaar tijdperk dat zich in die onderzoekstermijn bevindt. Zoals het hof oordeelde in het arrest van 25 juni 2024 (gevoegde zaken met rolnummers 2023/AR/264 en 2023/AR/1548), is dat principe zoals door het Hof van Cassatie erkend, in die zin logisch omdat het vanzelf spreekt dat rechtshandelingen, zoals contracten, uitwerking hebben voor de toekomst en dus ook voor mogelijks (zelfs vele) jaren na het (op)stellen ervan. Wanneer die latere jaren onderzocht worden, kan de voorlegging aan de belastingadministratie van dergelijke documenten niet geweigerd worden op grond van het enkele feit dat ze dateren uit een periode voorafgaand aan de onderzoekstermijn. Dit principe biedt evenwel geen rechtsgrond voor een algemene vrijgave (ontzegeling) van alle documenten die van vóór 1 juli 2018 dateren.

De wijze om dat principe te eerbiedigen bestaat erin dat de administratie de belastingplichtige gewoon vraagt om die stukken voor te leggen.

Van een stuiting of schorsing van de verificatietermijn inzake btw op grond van artikel 83, § 1, tweede lid WBTW is geen sprake. Een zgn. pretaxatiegeschil mag dan wel een geschil inzake de toepassing van de belastingwet zijn, het is geen geschil inzake de toepassing van de belasting zelf. Er werd immers nog geen belasting bepaald/verschuldigd geacht door de administratie. Het is pas wanneer een belasting bepaald is, dat artikel 83, § 1, tweede lid WBTW van toepassing is. Dit blijkt niet alleen uit het tweede lid van artikel 83, § 1 WBTW dat het heeft over de belasting en de schuldenaar van deze belasting, uit de stuitingsgronden vermeld in artikel 83, § 1, eerste lid WBTW dat van toepassing is op de voldoening en de teruggaaf van de belasting, maar vooral uit de ratio legis van artikel 83, § 1, tweede lid WBTW dat werd ingevoegd naar aanleiding van de invoering van eenzelfde schorsingsgrond in het Wetboek van Invordering. Voor een schorsing van de verjaringstermijnen inzake btw door het aanhangig maken van een rechtsgeding in de context van een pretaxatiegeschil bestaat geen wettelijke grondslag (niet inzake btw en niet inzake inkomstenbelastingen).

Uit dit alles volgt dat de data vanaf 1 januari 2018 kunnen worden ontzegeld en vrijgegeven aan de fiscale administratie. De overige data (vanaf 21. juni 2016 tot en met 31 december 2017) moeten worden teruggegeven aan de appellante.

Het derde middel in hoofdorde van de appellante wordt afgewezen. Het achtste middel in uiterst ondergeschikte orde van de appellante is gegrond.

4.2.8. Het principe dat bepaalde data beschermd zijn door het beroepsgeheim en moeten worden uitgefilterd alvorens de resterende gegevens worden vrijgegeven voor inzage aan de fiscale administratie wordt op zich niet betwist. De eerste rechter heeft deze filtering ook bevolen, weliswaar enkel met betrekking tot de correspondentie van en naar de advocaten van de appellante. De appellante vordert in

hoger beroep ook om de correspondentie van en naar haar accountant (met extensie @...be en @...be) te filteren en af te zonderen. De appellante stelt ook dat de filtering moet gebeuren door de tuchtoverheid en niet door de gerechtelijke sekwester.

Artikel 334 WIB 92 luidt als volgt:

Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.

De basis van het beroepsgeheim, zoals in artikel 334 WIB 92 bedoeld, ligt in fundamentele beginselen die in de artikelen 6 en 8 EVRM zijn neergelegd. Artikel 334 WIB 92 verplicht de belastingadministratie ertoe om, indien de persoon die op grond van de daar vermelde wetsartikelen aangezocht wordt om boeken en bescheiden of inlichtingen over te leggen, het beroepsgeheim doet gelden, te verzoeken om tussenkomst van de bevoegde tuchtoverheid. Het komt toe aan de bevoegde tuchtoverheden, en niet aan het door het hof aangestelde sekwester, om te oordelen over de vraag of er sprake is van vertrouwelijkheid die op relevante manier belet dat de belastingadministratie kennisneemt van de betreffende documenten en/of correspondentie. Overwegingen van efficiëntie of van praktische aard laten niet toe af te wijken van artikel 334 WIB 92. Het bestreden vonnis dient op dit punt te worden hervormd.

In België, waar ook accountants een wettelijk beroepsgeheim hebben (beschermd door artikel 458 Sw.), moet dezelfde bescherming worden gegeven aan dat beroepsgeheim als aan het beroepsgeheim van advocaten. Dit beroepsgeheim is van toepassing op Oostboek en DNF, die zijn ingeschreven in het register beheerd door het ITAA (zie [www.itaab.be](http://www.itaab.be)). Waar de beginselen die zijn neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM de basis vormen voor het beroepsgeheim naar Belgisch recht, gelden deze evenzeer voor de vertrouwensrelatie die bestaat tussen cliënten van beoefenaars van andere beroepsgroepen dan advocaten die onderworpen zijn aan een beroepsgeheim, waaronder de accountants en belastingadviseurs. Immers, ook andere beroepsbeoefenaars dan advocaten voor wie een wettelijk beroepsgeheim geldt, hebben een vertrouwensrelatie met hun cliënten die beheerst wordt door de beginselen neergelegd in de artikelen 6 en 8 EVRM. Gelet op het feit dat het voorwerp van het geschil anders is dan dat van de uitspraken van het Hof van Justitie, niet in het minst omdat het een onderzoek vraagt naar de Belgische toepassing van het beroepsgeheim (en de vertrouwelijkheid die daaraan ten grondslag ligt), is het voor het huidige geschil niet determinerend dat het Hof van Justitie een beperktere draagwijdte geeft aan de vertrouwelijkheid (want enkel bescherming erkent voor briefwisseling tussen advocaten en hun cliënten, met uitsluiting van de andere beroepen). Het Hof van Justitie maakt zelf een onderscheid tussen een Unierechtelijke procedure en een nationale procedure. De bescherming die het Hof van Justitie geeft aan de vertrouwelijkheid in het kader van Unierechtelijke procedures is een minimumstandaard. Dit sluit niet uit dat nationale rechtssystemen een ruimer kader toekennen aan de vertrouwelijkheid (zoals artikel 458 Sw.). De vrees van de administratie dat de toepassing van het beroepsgeheim op accountants ertoe zou leiden dat zij geen kennis meer kan nemen van de stukken waarvan de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW de voorlegging voorschrijven, is volstrekt ten onrechte. Deze documenten zijn wettelijk voor te leggen stukken en vallen niet onder de beschermde vertrouwelijkheid van het beroepsgeheim.

Een letterlijke lezing van artikel 334 WIB 92 laat er geen twijfel over bestaan dat de woorden wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, inhouden dat elke persoon die gevraagd wordt documenten voor te leggen, inlichtingen te verstrekken, enz. op basis van die wetsbepalingen, zich op het beroepsgeheim kan beroepen, zelfs als die aangezochte persoon niet iemand is die zelf tot een beroepsgeheim is gehouden. Dat de appellante zelf niet onder het toepassingsgebied valt van artikel 458 Sw., is aldus niet relevant (zie ook Gent 25 juni 2024, samengevoegde zaken met rolnummers 2023/AR/264 en 2023/AR/1548). Er is evenmin een reden om wat dat betreft een onderscheid te maken tussen de onderscheiden beroepen waarvoor een beroepsgeheim geldt, al is het maar omdat ze telkens strafrechtelijk afdwingbaar zijn op grond van artikel 458 Sw. De bescherming van het beroepsgeheim dat aan bepaalde documenten of correspondentie verbonden is, geldt en moet dus gerespecteerd worden ongeacht waar die documenten of correspondentie worden aangetroffen en dus ook

ongeacht wie de aangezochte persoon is in de zin van artikel 334 WIB 92. De vertrouwelijkheid en dus het beroepsgeheim kan aldus worden ingeroepen ongeacht of het informatieverstrekking is die uitgaat van de geheimgerechtigde aan de geheimhoudingsplichtige of in de omgekeerde richting.

Praktisch gezien dient de door het hof aangestelde sekwester de correspondentie van en naar de dragers van het beroepsgeheim af te zonderen (zie beschikkend gedeelte van dit arrest). Deze afgezonderde correspondentie dient in eerste instantie te worden overgemaakt aan de bevoegde tuchtoverheid. Wanneer de tuchtoverheid beslist dat er sprake is van vertrouwelijke correspondentie die valt onder het beroepsgeheim, dient deze correspondentie te worden afgezonderd en teruggegeven aan de appellante zonder dat de fiscale administratie hiervan inzage kan nemen. Wanneer de tuchtoverheid beslist dat de correspondentie niet valt onder het beroepsgeheim, moet deze correspondentie worden vrijgegeven aan de fiscale administratie die er inzage kan van nemen. Het finale oordeel over de vertrouwelijkheid berust bij de bevoegde tuchtoverheid.

### 4.3. Omtrent de vordering tot kopienamen van de niet-verzegelde data onder verbeurte van een dwangsom

4.3.1. De administratie vordert om de appellante te veroordelen om (alsnog) een kopie te maken in de door de administratie gewenste vorm van de niet-verzegelde data, m.n. van de data die tussen 6-10 juli 2023 niet konden worden gekopieerd, overeenkomstig de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW, binnen de 48u na betekening van het vonnis, op haar uitrusting en in het bijzijn van de administratie. De eerste rechter heeft op vraag van de administratie aan deze veroordeling een dwangsom gekoppeld.

4.3.2. De appellante betwist vooreerst de mogelijkheid om aan deze veroordeling een dwangsom te koppelen aangezien zij volgens haar niet heeft geweigerd mee te werken aan een administratieve onderzoekshandeling opgenomen in Titel VII, Hoofdstuk III, Afdeling I van het WIB 92 dan wel in de artikelen 60, 61, 62, 62*bis* en 63 WBTW. De kopienamen in uitvoering van het arrest van dit hof van 13 juni 2023 betrof volgens haar een bewarende maatregel en geenszins een administratieve onderzoekshandeling in de zin van het WIB 92 of het WBTW. Zij stelt dat de administratie de niet-gekopieerde/verzegelde data nooit heeft opgevraagd middels dergelijke administratieve onderzoekshandeling maar deze voor het eerst heeft opgevraagd in de gerechtelijke procedure die heeft geleid tot het arrest van 13 juni 2023.

Artikel 381 WIB 92 en artikel 92*ter* WBTW (ingevoegd bij wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen) voorzien de mogelijkheid voor de fiscale administratie om een vordering tot veroordeling van de belastingplichtige tot betaling van een dwangsom in te stellen in geval van niet-naleving van zijn fiscale verplichtingen (nl. met betrekking tot de plichten van de belastingplichtige zelf, de artikelen 315-321 *decies* WIB 92 en de artikelen 60, 61, 62, 62*bis* en 63 WBTW). In weerwil van wat de appellante stelt, moet er geen sprake zijn van een belemmering van de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie maar wel van een niet-naleving door de belastingplichtige van zijn/haar fiscale verplichtingen.

Het hof stelt vast dat de bewarende maatregel tot sekwestering van bepaalde digitale data werd bevolen bij arrest van 13 juni 2023 aangezien de appellante tot op datum van dat arrest weigerde om deze digitale data over te maken aan de fiscale administratie. Op grond van de artikelen 315-315*bis* WIB 92 is een belastingplichtige zoals de appellante verplicht om beroepshalve gebruikte digitale data ter inzage voor te leggen, in een leesbare en verstaanbare vorm. Dezelfde verplichting volgt uit artikel 61 WBTW. Zoals reeds geoordeeld onder randnummer 4.2.4 van dit arrest is het toepassingsgebied van artikel 315 WIB 92 niet beperkt tot de wettelijk verplichte boekhoudkundige bescheiden of boeken, net zoals artikel 315*bis* WIB 92 van toepassing is op computersystemen die gebruikt worden om boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen (waaronder handelscorrespondentie), te houden, op te stellen, toe te zenden of te bewaren. Hetzelfde geldt inzake de btw met betrekking tot artikel 61, vierde lid WBTW. Deze wettelijke bepalingen laten de administratie toe om de belastingplichtige te verzoeken om beroepshalve gebruikte mailboxen en digitale data ter inzage voor te leggen, in een leesbare en verstaanbare vorm. Voormelde bepalingen laten de administratie tevens toe om de belastingplichtige te verzoeken op de uitrusting van deze laatste en in het bijzijn van de ambtenaren van de administratie een kopie te maken in de door die ambtenaren gewenste vorm van het geheel of een deel van

deze mailboxen en digitale data. Net omdat de appellante haar verplichtingen op grond van de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW niet naleefde, diende tot de voorlopige maatregel bij arrest van 13 juni 2023 te worden overgegaan.

De artikelen 315-315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW stellen geen bijzondere formele vereisten aan de vraag tot voorlegging van alle boeken en bescheiden die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen<sup>o</sup> en 'de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte informaticasysteem, alsook de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten. Dat de administratie om de (niet-gekopieerde/gesekwestreerde) digitale data heeft verzocht tijdens de gerechtelijke procedure die heeft geleid tot het arrest van 13 juni 2023, denatureert dit verzoek dan ook niet. Dit verzoek blijft een verzoek tot voorlegging op grond van de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW waarop de appellante verplicht was in te gaan. Het hof kon bij arrest van 13 mei 2023 overigens niet meer bevoegdheden toekennen aan de fiscale administratie dan de wet aan deze laatste toekent.

Wanneer dan geen kopie kan worden genomen van alle digitale data waarover bij arrest van 13 juni 2023 een bewarende maatregel werd bevolen, schendt de appellante niet alleen het arrest van 13 juni 2023 maar ook (en nog altijd) haar fiscale verplichtingen op grond van de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW. Tot op heden werden de gevraagde data door de appellante niet voorgelegd. Dat bepaalde data zich niet op een structuur bevonden die juridisch eigendom is van de appellante kan aan de verplichting om deze data (die betrekking hebben op de bedrijfsvoering van de appellante) voor te leggen aan de fiscale administratie geen afbreuk doen. De bewoordingen van het arrest van dit hof van 13 juni 2023 beperken deze verplichting niet.

Van een schending van het gezag van gewijsde van het arrest van 13 juni 2023 is geen sprake. Het hof heeft in dit arrest enkel geoordeeld dat niet aan de urgentievereiste is voldaan voor verzoeken tot voorlegging die niet voorafgaand aan een gerechtelijke procedure in kortgeding werden gesteld. De urgentievereiste stelt zich in huidig fiscaal geschil niet. Wat de niet-naleving van fiscale verplichtingen door de appellante betreft, heeft het hof in het arrest van 13 juni 2023 enkel geoordeeld dat niet is bewezen dat de administratie, zoals zij zelf stelt, door de geïntimeerde volledig geblokkeerd wordt in de uitoefening van haar controletaak, dat uit de diverse processen-verbaal blijkt dat de [appellante], minstens deels, [haar] medewerking verleende aan deze onderzoekshandelingen en dat ook aan de daaropvolgende controlehandelingen de [appellante], minstens deels, haar medewerking verleende. Het hof heeft in dit arrest van 13 juni 2023 gesteld dat de appellante niet ál haar fiscale verplichtingen schendt, maar heeft zich niet uitgesproken over de vraag of de appellante bepaalde van haar fiscale verplichtingen schendt. Artikel 381 WIB 92 en artikel 92*ter* WBTW laten toe om de niet-naleving van bepaalde fiscale verplichtingen door een belastingplichtige te koppelen aan een dwangsom.

4.3.3. Gelet op de verplichting die de appellante had/heeft om (een kopie van) deze data voor te leggen aan de fiscale administratie, heeft de eerste rechter terecht beslist om de vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de in het bestreden vonnis opgesomde (niet-verzegelde) data in te willigen. De eerste rechter heeft evenwel ten onrechte de voorlegging van deze data vanaf 1 januari 2015 bevolen (zie randnummer 4.2.7: de veroordeling wordt beperkt tot de periode vanaf 1 januari 2018 tot en met 13 juni 2023). De beslissing van de eerste rechter wordt (enkel) om die reden deels hervormd. Zoals reeds vermeld, kan het feit dat deze data zich niet op een structuur bevinden die juridisch eigendom is van de appellante geen afbreuk doen aan de verplichting om deze data (die betrekking hebben op de bedrijfsvoering van de appellante) voor te leggen aan de fiscale administratie. Zoals hierboven uiteengezet onder randnummer 4.3.2, is dit een verplichting van de appellante die voortvloeit uit de artikelen 315 en 315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW.

De bewoordingen van het arrest van dit hof van 13 juni 2023 beperken deze verplichting niet.

Gelet op de moeite die de appellante blijkt te hebben om uitvoering te geven aan haar fiscale verplichtingen en de moeite die zij blijkt te hebben om zich praktisch op te stellen, heeft de eerste rechter ook terecht aan deze veroordeling een dwangsom gekoppeld. In het licht van de concrete omstandigheden en het doel dat een dwangsom nastreeft, acht het hof, zelfs rekening houdend met voormelde beperkte hervorming van de hoofdveroordeling, het bedrag van de door de eerste rechter bepaalde dwangsom passend en geenszins onredelijk. Gelet op de bevestiging van de hoofdveroordeling (met beperkte hervorming op het vlak van de

begindatum), is niet het hof maar wel de eerste rechter bevoegd om uitspraak te doen over een vordering gesteund op artikel 1385*quinquies* Ger.W. De vraag of de dwangsom is verbeurd of de vraag of de hoofdveroordeling is nagekomen, behoort tot de (exclusieve) bevoegdheid van de beslagrechter. De dwangsomrechter is niet bevoegd om vast te stellen of al dan niet dwangsommen werden verbeurd. Het hof, in de veronderstelling dat het dwangsomrechter zou zijn, doet hierover dan ook geen uitspraak.

4.3.4. Op 8 mei 2024 werden in uitvoering van het bestreden vonnis enkel voormelde databases gekopieerd. De appellante maakt niet aannemelijk dat zich hieronder correspondentie beschermd door het beroepsgeheim bevindt. Dit is bovendien weinig waarschijnlijk gelet op de aard van voormelde databases. De filtering vermeld in randnummer 4.2.8 van dit arrest is voor deze data dan ook niet relevant. In de mate de fiscale administratie nog geen inzage zou hebben genomen van deze gekopieerde digitale gegevens, volgt uit dit arrest dat zij deze wel degelijk kan inzien.

## 4.4. Omtrent het nemo tenetur-beginsel

4.4.1. De appellante stelt in haar zesde middel in ondergeschikte orde dat de vordering van de Belgische Staat tot ontzegeling en inzage van de verzegelde en niet-verzegelde data in strijd is met het nemo tenetur-beginsel. Zij stelt dat ze niet kan worden gedwongen om zichzelf te incrimineren voor wat betreft wilsafhankelijk materiaal net omdat de fiscale administratie alle gekopieerde data opeist en niet enkel specifieke data waarvan zij het bestaan kent, en dat de fiscale administratie voorts niet enkel de belastingheffing beoogt en evenmin afziet van enige strafrechtelijke sanctionering.

4.4.2. Waar in het fiscaal administratiefrechtelijk controleonderzoek een plicht tot medewerking bestaat voor een belastingplichtige (zie o.m. artikelen 315 WIB 92 en 61 WBTW e.v.), komt aan deze belastingplichtige in het fiscaal strafvervolgend onderzoek een zwijgrecht toe (het nemo tenetur-beginsel; artikel 6 EVRM) (zie in het algemeen A. Zeeman, Dulden of meewerken?, Gompel & Scavina, 2019, 754p.).

Het nemo tenetur-beginsel beschermt als kern van een eerlijk proces de keuzevrijheid van een belastingplichtige om zijn procespositie te bepalen (zie ook EHRM 5 november 2002, Allan v/ VK) en veronderstelt dat in een strafprocedure geen gebruik wordt gemaakt van bewijs verkregen door methodes van onbehoorlijke dwang ten aanzien van de verdachte (zie ook EHRM 3 mei 2001, JB v/ Zwitserland; EHRM 17 december 1996, Saunders v/ VK; EHRM 4 oktober 2022, De Legé v/ Nederland). Dat er is in deze betwisting sprake is van een dwangmaatregel, kan niet worden betwist. De fiscale administratie vordert de voorlegging van de (niet-gesekwestreerde) data onder verbeurte van een dwangsom. Wat de vordering tot vrijgave van de gesekwestreerde data betreft, stelt de administratie terecht dat er geen sprake is van dwang, aangezien noch het bevel tot sekwestring zelf noch het bevel tot vrijgave van de data gekoppeld is aan enige dwangmaatregel. Zelfs indien de door het hof bevolen tussenplaatsing van een sekwestreer toch als een dwangmaatregel ten aanzien van de appellante zou kunnen worden beschouwd, dan nog geldt inzake de vordering tot vrijgave van de gesekwestreerde data hetzelfde als voor de vordering tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde data (zie hierna).

Voor zover de finaliteit van een onderzoeksdaad van de fiscale administratie enkel gericht is op de juiste belastingheffing, kan de belastingplichtige zich niet beroepen op het zwijgrecht en het recht om zichzelf niet te beschuldigen teneinde te ontkomen aan zijn medewerkingsverplichting (zie ook EHRM 16 juni 2015, Van Weerelt v/ Nederland). De waarborgen van artikel 6 EVRM, waarvan het nemo tenetur-beginsel is afgeleid, gelden vanaf het ogenblik dat het onderzoek punitief van aard wordt, nl. wanneer er sprake is van een criminal charge (zie ook EHRM 25 februari 1993, Funke v/ Frankrijk).

Het begrip criminal charge moet worden geïnterpreteerd aan de hand van de Engel-criteria (EHRM 8 juni 1976, Engel e.a. v/ Nederland), zoals ook bevestigd in het arrest van het EHRM van 16 januari 2007 in de zaak Bell v/ VK. Er is sprake van een criminal charge vanaf het moment waarop ten aanzien van de belastingplichtige door de overheid een handeling is verricht waarvan de belastingplichtige redelijkerwijze kan verwachten dat hem een punitieve sanctie zal worden opgelegd, in deze een fiscaalrechtelijke boete of belastingverhoging, dan wel dat jegens hem een strafvervolgning zal worden ingesteld (zie ook EHRM 25 februari 1993, Funke v/ Frankrijk). In deze zaak is er in hoofde van de appellante sprake van een criminal charge sinds de ontvangst van de kennisgeving van uitbreiding van de onderzoekstermijn op 13 september 2022. Vanaf dat ogenblik, m.n. het ogenblik waarop de fiscale administratie kennis heeft gegeven van de aanwijzingen van belastingontduiking die in hoofde van de appellante bestaan, kan de

appellante redelijkerwijze verwachten dat haar sancties met strafrechtelijk karakter zullen worden opgelegd. Dat er nog geen boete met strafrechtelijk karakter werd opgelegd, doet hieraan geen afbreuk. In dat verband merkt de appellante terecht op dat aan bv S.E., een verbonden vennootschap, wel al belastingverhogingen werden opgelegd in het kader van de controle volgend op dezelfde fiscale visitatie(s) op 29 maart 2022. De verdedigingsrechten van een belastingplichtige in het kader van artikel 6 EVRM dienen niet theoretisch en illusoir te zijn, maar praktisch en effectief (zie ook EHRM 9 oktober 1979, Airey v/ Ierland). Het formele kader van het fiscaal administratiefrechtelijk controleonderzoek (of de formele status van het onderzoek) kan de werking van artikel 6 EVRM aldus niet beperken.

Het recht om zichzelf niet te beschuldigen strekt zich niet uit tot het gebruik in punitieve procedures van gegevens die van de belastingplichtige verkregen kunnen worden door een beroep te doen op dwangmaatregelen, maar die een bestaan kennen onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (zgn. wilsonafhankelijk materiaal; zie ook EHRM 16 juni 2015, Van Weerelt v/ Nederland; EHRM 17 december 1996, Saunders v/ VK).

De vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde data onder verbeurte van een dwangsom, vormt een inbreuk op het nemo tenetur-beginsel in de mate dat zich onder deze data wilsafhankelijk materiaal bevindt, in het bijzonder gelet op het feit dat er in hoofde van de appellante sprake is van een criminal charge. Er kan verwacht worden dat zich onder deze gevorderde data wilsafhankelijk materiaal bevindt. De stelling van de administratie dat zij het bestaan kent van de digitale data binnen de database(s) aangezien zij weet dat de appellante gebruik maakt van deze database(s), kan niet worden gevolgd. De administratie stelt bijvoorbeeld zelf dat zich binnen de Teamsgroep Accounting een chatfunctie bevindt, waarvan zij de overlegging vordert. De administratie kan onmogelijk het bestaan kennen van de data die zich in deze chatapplicatie bevinden. De appellante dient in deze situatie (onvrijwillig) actief mee te werken aan het verstrekken van wilsafhankelijk materiaal aan de fiscale administratie. De fiscale administratie heeft tot nader order geen wettelijke mogelijkheid om deze data in beslag te nemen gedurende haar controleonderzoek.

Op de vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde data onder verbeurte van een dwangsom, zijn dan ook de waarborgen van artikel 6 EVRM (waaronder het nemo tenetur-beginsel) van toepassing. Aan de appellante moet dan ook de waarborg worden gegeven dat het wilsafhankelijk bewijsmateriaal dat werd verkregen op een wijze die artikel 6 EVRM schendt, niet later alsnog zal worden ingebracht in de bewijsvoering van een punitieve procedure. Zoals reeds vermeld, kan de verkrijging van dit bewijsmateriaal (wilsafhankelijk of niet) wel worden afgedwongen voor doeleinden van de heffing van de juiste belasting en levert de voorlegging van wilsonafhankelijk materiaal geen schending van artikel 6 EVRM op.

4.4.3. De vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde data strekt er in eerste instantie toe de juiste belastingheffing in hoofde van de appellante te bepalen want is gegrond op de medewerkingsplicht van de appellante opgenomen in de artikelen 315-315*bis* WIB 92 en artikel 61 WBTW. Ook voor zover er sprake is van wilsafhankelijk materiaal, geldt dat dit materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden (zie ook hierboven). Het nemo tenetur-beginsel is dan ook geenszins een reden om de vorderingen van de Belgische Staat af te wijzen. Gelet op de wettelijke medewerkingsverplichting in hoofde van de appellante, dienen de door de Belgische Staat gestelde vorderingen te worden toegekend, desgevallend onder verbeurte van een dwangsom. Artikel 6 EVRM staat hieraan niet in de weg.

Aangezien niet kan worden uitgesloten dat de voorgelegde (niet-gesekwestreerde) data wilsafhankelijk materiaal bevatten en gelet op de criminal charge die in hoofde van de appellante reeds bestaat, moeten de nationale autoriteiten waarborgen dat de appellante haar recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hiertoe regelgeving ontbreekt in België, moet het hof in de vereiste waarborgen voorzien (zie ook EHRM 16 juni 2015, Van Weerelt v/ Nederland). Niettegenstaande de vordering door de Belgische Staat is gesteld met het oog op belastingheffing, is het mogelijk gebruik van de gevorderde data ten behoeve van administratiefrechtelijke beboeting of bestraffing (belastingverhoging) niet uitgesloten. Teneinde te voldoen aan de eisen gesteld door artikel 6 EVRM, verklaart het hof om die reden de vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de (niet-gesekwestreerde) data gegrond, op voorwaarde dat/met dien verstande dat het wilsafhankelijk materiaal dat zich bevindt in de voorgelegde (niet-gesekwestreerde) data uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing. Mochten de alzo aan de fiscale administratie voorgelegde data

desondanks mede worden gebruikt voor doeleinden van het oplegging van een fiscale boete of belastingverhoging of zelfs een strafvervolgung, dan komt het oordeel welk gevolg moet worden verbonden aan een schending van voormelde beperking, toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist. Gelet op deze beperking acht het hof de rechten die de appellante put uit artikel 6 EVRM voldoende gewaarborgd in deze fase van het geschil, m.n. bij het inwilligen van de vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de (niet-gesekwestreerde) data, zelfs onder verbeurte van een dwangsom.

Het is prematuur om nu reeds te oordelen over de vraag welke data wilsafhankelijk zijn en welke data wilsonafhankelijk zijn. Net zoals de fiscale administratie heeft het hof geen zicht op welk materiaal zich in de voor te leggen data bevindt. Dit oordeel komt ook toe aan de rechter die over de eventuele beboeting of bestraffing beslist.

## 4.5. Omtrent de uitvoerbaarheid bij voorraad

Middels conclusies neergelegd op 4 december 2024 heeft de geïntimeerde incidenteel beroep ingesteld tegen de beslissing van de eerste rechter omtrent de (niet-)uitvoerbaarheid bij voorraad van het bestreden vonnis.

Dit incidenteel beroep is ontvankelijk. Het werd ingesteld bij eerste conclusie van de geïntimeerde in hoger beroep. De conclusie neergelegd door de geïntimeerde omtrent de door de appellante gevorderde voorlopige maatregel moet worden gezien binnen het kader van de betwisting op grond van artikel 19, derde lid WIB 92, en was niet het medium om de vorderingen van de geïntimeerde over de grond van de zaak te stellen. De geïntimeerde heeft overigens zijn voornemen om incidenteel beroep aan te tekenen tegen de beslissing van de eerste rechter omtrent de (niet-)uitvoerbaarheid bij voorraad van het bestreden vonnis opgenomen in de conclusies neergelegd omtrent de door de appellante gevorderde voorlopige maatregel. Met deloyaal procesgedrag of het in extremis instellen van incidenteel beroep, wat de wetgever met de invoering van artikel 1054, tweede lid Ger.W. wou vermijden, heeft dit niets te maken.

Het incidenteel beroep is evenwel ongegrond. Zowel artikel 377 WIB 92 als artikel 92*bis* WBTW stellen dat een gerechtelijke beslissing in een geschil betreffende de toepassing van de belastingwet niet uitvoerbaar is bij voorraad (zie ook Cass. 28 februari 2014, AR F.12.0185.F, op [juportal.be](http://juportal.be)). Als *lex specialis* primeren deze bepalingen op het bepaalde in artikel 1039 Ger.W. dat de beschikking in kort geding uitvoerbaar is bij voorraad. Uit de parlementaire voorbereiding bij de Wet van 20 november 2022 die voormelde artikelen heeft ingevoerd blijkt niet dat de wetgever een uitzondering heeft willen voorzien op de regel opgenomen in artikel 377 WIB 92 en artikel 92*bis* WBTW. Net zomin als de wetgever een schorsing heeft voorzien van de onderzoeks- en aanslagtermijnen (dan wel verificatie- en verjaringstermijnen inzake btw) bij het aanhangig maken van een rechtsgeding inzake de toepassing van de belastingwet, heeft de wetgever op de regel opgenomen in artikel 377 WIB 92 en artikel 92*bis* WBTW in een uitzondering voorzien voor geschillen waarin de toepassing van artikel 381 WIB 92 of artikel 92*ter* WBTW wordt gevorderd. Mocht het hof hierop zelf een uitzondering voorzien teneinde het verstrijken van onderzoekstermijnen te vermijden, zou het de wet miskennen. Het komt toe aan de wetgever om deze lacune op te vullen. Ook in dit geschil geldt artikel 377 WIB 92 en artikel 92*bis* WBTW als gevolg waarvan de beslissing niet uitvoerbaar is bij voorraad.

## 5. De gerechtskosten

Gelet op het wederzijds gelijk en ongelijk van de partijen moeten zij elk hun eigen gerechtskosten van de beide instanties dragen. In dat geval moet het hof die kosten niet vaststellen.

### BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak;

Het hof beslist als volgt:

- zowel het principaal hoger beroep als het incidenteel hoger beroep zijn ontvankelijk;
- het principaal hoger beroep is beperkt gegrond als volgt;
- het incidenteel hoger beroep is ongegrond;

- met betrekking tot de vordering van de Belgische Staat tot ontzegeling en vrijgave van de onder sekwester gestelde kopieën van de digitale data, wordt het bestreden vonnis hervormd behoudens waar het deze vordering ontvankelijk verklaart;
- opnieuw recht doende met betrekking tot deze vordering ten gronde, beveelt het hof het volgende:
  - beveelt dat de sekwester eerst uit de in bewaring gegeven kopie van de mailboxen en digitale data alle data voorafgaand aan 1 januari 2018 afzondert en terug bezorgt aan de appellante;
  - beveelt dat de sekwester vervolgens uit de in bewaring gegeven kopie van de mailboxen alle rechtstreekse e-mails van 29 maart 2022 tot en met 10 juli 2023 tussen (i) de appellante en haar advocaten (e-mailadressen eindigend op de extensie @s.tax), en (ii) de appellante en haar accountant (e-mailadressen eindigend op de extensie @...be en @...be) afzondert, in aanwezigheid van de appellante en de geïntimeerde, en:
    - beveelt dat de aldus afgezonderde e-mails worden overgemaakt aan de bevoegde tuchtoverheid die op grond van artikel 334 WIB 92 zal beslissen of de overlegging van deze correspondentie verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim;
    - beveelt dat, indien de tuchtoverheid beslist dat de overlegging van deze correspondentie verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim, deze correspondentie wordt overgemaakt aan de Belgische Staat;
    - beveelt dat, indien de tuchtoverheid beslist dat de overlegging van deze correspondentie niet verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim, deze correspondentie wordt teruggegeven aan de appellante zonder dat de Belgische Staat hiervan inzage kan nemen;
  - beveelt dat de sekwester ten slotte de overige in bewaring gehouden data (nl. e-mails en digitale data vanaf 1 januari 2018) ontzegt en vrijgeeft in handen van de Belgische Staat, met dien verstande dat de Belgische Staat dient te handelen in overeenstemming met wat is aangegeven in de laatste paragraaf van randnummer 4.2.6 van dit arrest;
- met betrekking tot de vordering van de Belgische Staat tot voorlegging van de niet-gesekwestreerde digitale gegevens, onder verbeurte van een dwangsom, wordt het bestreden vonnis bevestigd met dien verstande dat:
  - de veroordeling om kopie te maken van de in het bestreden vonnis opgesomde digitale gegevens geldt voor de periode van 1 januari 2018 tot en met 13 juni 2023;
  - het wilsafhankelijk materiaal dat zich bevindt in deze voor te leggen data uitsluitend mag worden gebruikt voor doeleinden van de belastingheffing;
- bevestigt voor het overige het bestreden vonnis, met uitzondering van de beslissing over de gedingkosten;
  - wijst de vordering van de appellante inzake de verbeurdverklaring van de dwangsommen af;
  - stelt vast dat de beide partijen elk hun eigen gerechtskosten van de beide instanties dragen.

Aldus gewezen en uitgesproken in de openbare terechtzitting van het hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, recht doende in fiscale zaken, op 24 juni 2025.

Aanwezig: ...

ARREST 300165513

Over deze akte

---

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2024/AR/961, 24 juni 2025 (rolnr : 2024/AR/961)



Afkondigingsdatum: 24/06/2025

 Versie 2025

Vennootschapsbelasting

Beroepsgeheim

Uitvoerbaarheid bij voorraad

Dwangsom

Schorsing termijnen n.a.v. pretaxatiegeschil

Nemo tenetur-beginsel

Kopiename

Boekenonderzoek

Verplichting kopie afleveren

Data onder sekwestre

Omvang der verplicht voor te leggen stukken

Boordeling der relevantie enkel door de administratie

Beroepsgeheim toepassingsgebied.

Visitaties