RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

nr. 215.773 van 17 oktober 2011
in de zaak A. 200.396/IX-7164

In zake : Leon CZUPPER
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Arne Vandaele en Heleen Vandermeersch
kantoor houdend te 1050 Brussel
Louizalaan 99
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën
die woonplaats kiest bij
de Rechtskundige Dienst van de FOD Financiën
gevestigd te 1030 Brussel
North Galaxy - Toren B - 26ste verdieping
Koning Albert II-laan 33, bus 15

I. Voorwerp van de vordering

1. De vordering, ingesteld op 31 mei 2011, strekt tot de schorsing van de tenuitvoerlegging van de beslissing van 5 april 2011 van de FOD Financiën, Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, waarbij de vraag van Leon Czupper tot inzage van zijn volledig fiscaal dossier wordt verworpen.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een nota ingediend.

Eerste auditeur-afdelingshoofd Walter Van Noten heeft een verslag opgesteld.

Met toepassing van artikel 90, § 1, vierde lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, is de zaak verwezen naar een kamer met drie leden.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 5 september 2011.

Kamervoorzitter André Vandendriessche heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Arne Vandaele, die in eigen naam en loco advocaat Heleen Vandermeersch verschijnt voor de verzoekende partij, en inspecteur Jan De Vleeschouwer, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur-afdelingshoofd Walter Van Noten heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. Op 7 januari 2011 zendt de FOD Financiën, Bijzondere Belastinginspectie, aan de verzoekende partij een kennisgeving waarbij de onderzoekstermijn naar fiscale onregelmatigheden bij toepassing van artikel 333, derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) wordt verlengd. In deze kennisgeving vermeldt de Bijzondere Belastinginspectie dat op basis van gegevens die zij heeft verkregen van de Franse belastingadministratie een vermoeden bestaat dat de verzoekende partij inkomsten

van buitenlandse oorsprong zou hebben ontvangen die zij niet heeft aangegeven. Deze kennisgeving luidt als volgt:

> "Op 7 juli 2010 heeft de Franse belastingadministratie, in toepassing van het dubbelbelastingverdrag tussen Frankrijk en België van 10.03.1964 en de Europese Richtlijn 77/799/EEG van 19.12.1977, inlichtingen overgemaakt aan de Belgische Administratie van de bijzondere belastinginspectie.
>
> Uit deze informatie blijkt dat u vermeld staat als zijnde titularis, rechthebbende, economisch begunstigde of volmachthebber van één of meerdere bankrekeningen waarvan de IBAN code begint met de letters 'CH' (Zwitserland).
>
> Bijgevolg kan de fiscale administratie vermoeden dat u inkomsten van buitenlandse oorsprong hebt ontvangen.
>
> Wij hebben echter vastgesteld dat u inzake de personenbelasting voor de jaren 2004 tem 2008 geen aangifte van inkomsten van buitenlandse oorsprong heeft gedaan.
>
> De vaststelling van dergelijke onregelmatige praktijken laat de fiscale administratie toe om bij toepassing van art. 333, 3de lid WIB 92 onderzoeken te verrichten binnen de aanvullende termijn van vier jaar nadat de termijn van drie jaar is verstreken die ingaat op 1 januari van het jaar dat slaat op het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is.
>
> Deze brief geldt als de voorafgaande kennisgeving zoals voorgeschreven door hogergenoemde bepaling van het WIB 92."

3.2. Op 10 januari 2011 zendt de Bijzondere Belastinginspectie een vraag om inlichtingen aan de verzoekende partij met betrekking tot de aanslagjaren 2005 tot en met 2010 (inkomsten 2004 tot en met 2009). De verzoekende partij dient deze vraag om inlichtingen op grond van artikel 316 WIB 92 in principe schriftelijk te beantwoorden binnen een dwingende termijn van één maand te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de verzending van deze aanvraag.

3.3. Op 9 februari 2011 richten de raadslieden van de verzoekende partij aan de Bijzondere Belastinginspectie een schriftelijk verzoek tot inzage in het fiscaal dossier. Zij stellen dat op de vraag om inlichtingen slechts kan geantwoord worden nadat van het volledig fiscaal dossier inzage is verleend. Het verzoek luidt als volgt:

"(…)

Met betrekking tot de voormelde aangetekende brieven d.d. 7 januari 2011 en 10 januari 2011 worden voor en namens onze cliënt de hiernavolgende grieven, argumenten, antwoorden en opmerkingen geformuleerd.

Omtrent de rechtsgeldigheid van de aangetekende brief d.d. 7 januari 2011 -als voorafgaande kennisgeving bedoeld in artikel 333, 3de lid WIB92- wordt vooreerst uitdrukkelijk voorbehoud geformuleerd.

Onze cliënt weet niet over welke informatie of inlichtingen uw Administratie kennelijk beschikt (waarvan gewag wordt gemaakt in de aangetekende brief d.d. 7 januari 2011).

De aangetekende brief d.d. 7 januari 2011 bevat geen enkel concreet en/of nauwkeurig gegeven omtrent wat uit de verkregen informatie dan wel zou blijken, doch beperkt zich slechts tot de algemene omschrijving van een aantal mogelijke hypothesen, op grond waarvan de fiscale Administratie meent te kunnen vermoeden dat onze cliënt inkomsten van buitenlandse oorsprong heeft ontvangen die niet werden aangegeven.

Met de aangetekende brief d.d. 7 januari 2011 wordt dan ook geenszins op nauwkeurige wijze kennis gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die ten aanzien van de heer Czupper zouden bestaan voor het geviseerde tijdperk.

Niet alleen omtrent de rechtsgeldigheid van de aangetekende brief d.d. 7 januari 2011 als voorafgaande kennisgeving bedoeld in artikel 333, 3de lid WIB92 doch ook omtrent de rechtsgeldigheid van de aangetekende brief d.d. 10 januari 2011 als vraag om inlichtingen bij toepassing van artikel 316 WIB92 wordt uitdrukkelijk voorbehoud geformuleerd.

Op grond van het grondwettelijk verankerd recht van openbaarheid van bestuur en krachtens de bepalingen van de Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur vragen wij U, in naam van onze cliënt, inzage te verlenen van het volledige fiscaal dossier. Bij die gelegenheid zal gebeurlijk worden gevraagd een kopie van bepaalde stukken ter beschikking te stellen.

Tegen de achtergrond van de beginselen van behoorlijk bestuur komt het voor dat een fiscale overheid omtrent de rechtsgeldigheid van haar handelingen en haar optreden volledige transparantie moet kunnen bieden. Elke beoordeling omtrent de rechtsgeldigheid van zowel de kennisgeving d.d. 7 januari 2011 als de vraag om inlichtingen d.d. 10 januari 2011, wordt de belastingplichtige onmogelijk gemaakt zolang deze geen inzage van het volledige dossier heeft kunnen bekomen.

De antwoordtermijn van één maand met betrekking tot de 'VRAAG OM INLICHTINGEN' (cf. uw aangetekende brief d.d. 10 januari 2011) kan dan ook slechts een aanvang nemen op de datum waarop de inzage van het volledige fiscaal dossier daadwerkelijk zal zijn verleend.

(…)."

3.4. Met een brief van 11 februari 2011 wordt het verzoek tot inzage in het fiscaal dossier gedeeltelijk afgewezen. De Bijzondere Belastinginspectie beroept zich op de uitzonderingsgrond van artikel 6, § 2, 2°, van de wet van

11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur en artikel 28quinquies van het Wetboek van Strafvordering (afgekort: Sv.) om de inzage in de documenten verkregen van de Franse belastingadministratie te weigeren. De Bijzondere Belastinginspectie stelt in haar brief onder meer het volgende:

> "(…)
>
> De Administratie is van mening dat de inzage en de kopijname verkregen van de Franse belastingadministratie dient te worden geweigerd op grond van artikel 6, § 2, 2° van de wet betreffende de openbaarheid van bestuur dd. 11 april 1994.
>
> Krachtens de bepalingen van dit artikel moet de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument worden afgewezen wanneer de openbaarmaking van het bestuursdocument afbreuk doet aan een bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting.
>
> De bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting waarnaar de bovengenoemde wet verwijst is ondermeer deze van artikel 28quinquies van het wetboek van strafvordering.
>
> Artikel 28quinquies, § 1, van het wetboek van strafvordering bepaalt immers dat het opsporingsonderzoek, behoudens de wettelijke uitzonderingen, geheim is. Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht. Hij die dit geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek.
>
> De inlichtingen waarvan sprake maken deel uit van een opsporingsonderzoek bij het Antwerpse en Brusselse parket waaraan respectievelijk de notitienummers AN.27.97.866-10 en BR.78.97.10747/10 werden toegekend.
>
> In het kader van het aldus lopende opsporingsonderzoek verwijzen wij dan ook naar de geheimhoudingsplicht zoals die blijkt uit artikel 28quinquies, § 1, van het wetboek van strafvordering.
>
> Beide parketten hebben immers hun onderzoek opgestart op basis van de inlichtingen die werden verkregen van de Administratie. Het Brusselse parket heeft de gegevens opgevraagd middels een verzoek dd. 25 augustus 2010 vanwege de procureur P. Gérard, het Antwerpse parket middels een verzoek dd. 2 september 2010 vanwege de procureur P. Van Calster.
>
> Wij beroepen ons dan ook op de uitzonderingsverplichting zoals die blijkt uit artikel 6, § 2, 2° van de wet betreffende de openbaarheid van bestuur dd. 11 april 1994.
>
> De inzage en kopijname van de inlichtingen verkregen van de Franse belastingadministratie wordt u niet toegestaan.
>
> De inzage en kopijname van uw overig fiscaal dossier wordt evenwel toegestaan.
>
> (…)."

3.5. Op 18 februari 2011 dient de verzoekende partij bij de Bijzondere Belastinginspectie een verzoek tot heroverweging in. Gelijktijdig vraagt zij de Commissie voor de toegang tot en hergebruik van bestuursdocumenten advies te verstrekken.

3.6. In haar advies van 14 maart 2011 oordeelt de Commissie voor de toegang tot en hergebruik van bestuursdocumenten dat artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 in combinatie met artikel 28quinquies, § 1 Sv. niet dienstig kan worden ingeroepen om aan de verzoekende partij inzage in haar fiscaal dossier gedeeltelijk te weigeren. De Commissie stelt onder meer het volgende:

> "(…)
> Artikel 32 van de Grondwet en de wet van 11 april 1994 huldigen de principiële openbaarheid van alle bestuursdocumenten. De toegang kan enkel worden geweigerd wanneer één of meer uitzonderingen kunnen of moeten worden ingeroepen.
> De Commissie stelt vast dat de BBI Antwerpen 3 in de eerste plaats de toegang tot het gevraagde bestuursdocument weigert op grond van artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april 1994 in combinatie met artikel 337 WIB 92. Artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april verplicht immers een administratieve overheid om de openbaarmaking te weigeren wanneer de openbaarmaking afbreuk doet aan een bij wet ingestelde geheimhoudingsplicht. Zoals uit de adviespraktijk van de Commissie en uit de rechtspraak van de Raad van State blijkt, moet om te bepalen of er afbreuk wordt gedaan aan een bij wet ingestelde geheimhoudingsplicht, worden nagegaan welk doel de geheimhoudingsplicht op het oog heeft. Het is slechts wanneer aan dit doel afbreuk wordt gedaan, dat de openbaarmaking moet worden geweigerd. Het fiscaal geheim zoals aanwezig in artikel 337 WIB 92 beoogt de belastingplichtige te beschermen tegenover derden. Er wordt dus geen afbreuk aan het fiscaal geheim gedaan als de fiscale administratie een bestuursdocument of informatie in een bestuursdocument verstrekt die op de cliënt van de aanvragers betrekking heeft.
> De BBI Antwerpen 3 roept ook artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april 1994 in combinatie met artikel 28quinquies, § 1 van het Wetboek van Strafvordering in om de openbaarmaking te weigeren. Artikel 28quinquies van het Wetboek van Strafvordering werd ingevoerd door artikel 5 van de wet van 12 maart 1998 tot verbetering van de strafrechtspleging in het stadium van het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek. Uit de parlementaire voorbereiding van die wet (Parl. St. De Kamer, 1996 - 1997, stuk nr. 857/1, 7 en 26) blijkt dat dit artikel uitdrukkelijk het geheim van het opsporingsonderzoek invoert en dat dit geldt zowel ten aanzien van de dader, het slachtoffer als ten aanzien van derden en het publiek. Het werd noodzakelijk geacht voor het goede verloop van het vooronderzoek om te verhinderen dat het vrijkomen van informatie tot gevolg zou hebben dat belangrijke bewijselementen verloren

gaan en voor de bescherming van de rechten van de verdachte om te verhinderen dat het vrijgeven van informatie kan leiden tot een publieke veroordeling, waardoor het recht op vermoeden van onschuld en het recht op privacy worden geschonden. Het opsporingsonderzoek is 'het geheel van daden om misdrijven te onderzoeken, de daders en bewijzen ervan op te sporen en de elementen te vergaren die nuttig zijn om de strafvordering uit te oefenen' en vindt plaats onder de leiding en het gezag van het openbaar ministerie. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het geheim van het vooronderzoek niet absoluut is en gemilderd dient te worden ten aanzien van de pers om het recht op vrije meningsuiting voorzien in artikel 10 EVRM te waarborgen.

T.a.v. de verdachte heeft het principe van het geheim karakter van het vooronderzoek tot gevolg dat hij in principe niet wordt betrokken bij de onderzoeksverrichtingen, behalve bij de verrichtingen die hemzelf betreffen en dat hem het resultaat van deze verrichtingen niet wordt meegedeeld. In deze fase heeft de verdachte noch zijn advocaat inzage in het strafdossier.

De Commissie is van mening dat artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april 1994 in combinatie met artikel 28quinquies, § 1 van het Wetboek van Strafvordering niet dienstig kunnen worden ingeroepen om inzage te weigeren. Artikel 28quinquies, § 1 van het Wetboek van Strafvordering bepaalt dat het opsporingsonderzoek in principe geheim is en dat eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, gebonden is door het geheim van het onderzoek. Die bepaling is echter niet van toepassing op de ambtenaren van de Bijzondere Belastinginspectie, vermits zij op grond van artikel 463, eerste lid WIB 92 slechts als getuige mogen worden gehoord. Het is belastingambtenaren dan ook verboden om actief aan het opsporingsonderzoek of het gerechtelijk onderzoek mee te werken, en zij mogen niet als deskundige optreden of aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoren deelnemen (Hof van Cassatie, 17 december 2008, AR P.2008.0878.F, te raadplegen via www.cass.be). Het gegeven dat de informatie waartoe toegang wordt gevraagd ook het voorwerp uitmaakt van een opsporingsonderzoek, belet niet dat het om een bestuursdocument in de zin van de wet van 11 april 1994 blijft gaan. In artikel 1, tweede lid, 2°, van de wet wordt 'bestuursdocument' immers omschreven als 'alle informatie, in welke vorm ook, waarover een administratieve overheid beschikt'. Het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek staan trouwens los van het fiscaal onderzoek.

(…)."

3.7. Met een aangetekende brief van 5 april 2011 deelt de Bijzondere Belastingsinspectie aan de verzoekende partij mee dat zij van mening blijft dat geen inzage en afschrift kan worden toegestaan van de inlichtingen die verkregen werden van de Franse belastingadministratie. Die beslissing is onder meer gesteund op de volgende overwegingen:

“Krachtens de bepalingen van het artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april 1994 moet de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument worden afgewezen wanneer de openbaarmaking van het bestuursdocument afbreuk doet aan een bij de wet ingestelde geheimhoudingsverplichting.

De bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting waarnaar de bovengenoemde wet verwijst is ondermeer deze van artikel 28quinquies van het wetboek van strafvordering.

Artikel 28quinquies, § 1, van het wetboek van strafvordering bepaalt dat het opsporingsonderzoek, behoudens de wettelijke uitzonderingen, geheim is. Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht. Hij die dit geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het strafwetboek.

Artikel 28quinquies van het wetboek van strafvordering werd ingevoerd door artikel 5 van de Wet van 12 maart 1998 (Wet Franchimont) tot verbetering van de strafrechtspleging in het stadium van het strafonderzoek.

Door de Franchimonthervormingen is het geheim van het onderzoek het basisprincipe dat het opsporings- en het strafonderzoek beheerst. Dit principe beoogt zowel het privé-leven van de betrokken personen als het vermoeden van onschuld te respecteren.

Anderzijds beoogt het geheim van het opsporings- en het strafonderzoek eveneens aan de Procureur des Konings en de onderzoeksrechter een zo ruim mogelijke vrijheid te geven om een niet-tegensprekelijk onderzoek te voeren. Het geheim van het onderzoek is noodzakelijk gezien het vroegtijdig informeren tot gevolg kan hebben dat belangrijke bewijselementen verloren gaan.

Zowel u als de Commissie zijn van mening dat de bepaling

‘Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht.’

niet van toepassing is op ambtenaren van de BBI gezien deze enkel hun beroepshalve medewerking zouden kunnen verlenen aan een strafonderzoek door als getuige te worden verhoord zoals bepaald in artikel 463 WIB’92.

De wet van 4 augustus 1986, het zogenaamde charter van de belastingplichtige, heeft met ingang van 1 februari 1987, de medewerking van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek ingesnoeid.

Ingevolge artikel 63 van de wet van 4 augustus 1986 werd in het WIB'92 artikel 463 WIB'92 ingevoegd dat stelt dat ambtenaren van de directe administratie en van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie slechts als getuige mogen worden gehoord.

Ingevolge deze wetswijzigingen mogen de ambtenaren niet meer optreden als deskundigen, noch deelnemen aan huiszoekingen, inbeslagnamen, verhoren, confrontaties en internationale rogatoire commissies.

Er wordt blijkbaar uit het oog verloren dat zelfs na de wet van 4 augustus 1986 nog samenwerking mogelijk blijft tussen de gerechtelijke overheden enerzijds en de ambtenaren van de belastingadministraties anderzijds.

De ambtenaren mogen, ook na het charter, steeds inlichtingen verstrekken aan het parket of aan de onderzoeksrechter en hun zelfs het fiscaal dossier

meedelen zoals herhaaldelijk bevestigd tijdens de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 4 augustus 1986. (zie o.m. Gedr. St. Senaat, 310, 1985-1986, nr. 2/2°, blz. 20; Gedr, St. Kamer, 576, 1985-1986, nr. 7, blz. 49 en 102)

De Administratie kan spontaan of op aanvraag alle nuttige inlichtingen en bescheiden overmaken aan de procureur des Konings of aan de onderzoeksrechter. De wet van 4 augustus 1986 heeft daar niets aan veranderd. (Cass. 29 maart 1994, F.J.F. nr. 94, 200; GOEMINE Ph. Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige, 606)

Artikel 337, 2de lid, WIB'92 bepaalt trouwens uitdrukkelijk dat ambtenaren van de administratie van de directe belastingen onder meer aan de parketten en de griffies van de hoven en aan alle gerechten inlichtingen mogen verstrekken welke nodig zijn van hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen.

De Administratie heeft dan ook haar beroepshalve medewerking verleend aan het opsporingsonderzoek gezien de Administratie de gegevens waarover zij beschikte heeft overgemaakt aan het Brussels en Antwerps parket middels het respectievelijk verzoek van dd. 25 augustus 2010 vanwege procureur P. Gérard, en middels het respectievelijk verzoek dd. 2 september 2010 vanwege de procureur P. Van Calster.

De inlichtingen waarvan sprake maken momenteel deel uit van een opsporingsonderzoek bij het Brusselse en Antwerpse parket waaraan respectievelijk de notitienummers BR.78.97.10747/10 en AN.27.97.866-10 werden toegekend.

De Administratie blijft bij haar standpunt zijnde dat geen inzage en afschrift van de inlichtingen verkregen van de Franse belastingadministratie kan worden toegestaan op grond van artikel 6, § 2, 2° van de wet betreffende de openbaarheid van bestuur dd 11 april 1994 en artikel 28quinquies, §1, van het wetboek van strafvordering.

De inzage en afschrift van uw overig fiscaal dossier wordt toegestaan."

Dit is de bestreden beslissing.

IV. Onderzoek van de vordering

4. Overeenkomstig artikel 17, § 2, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State kan slechts tot de schorsing van de tenuitvoerlegging worden besloten onder de dubbele voorwaarde dat ernstige middelen worden aangevoerd die de vernietiging van de bestreden beslissing kunnen verantwoorden en dat de onmiddellijke tenuitvoerlegging van de beslissing een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kan berokkenen.

Ernst van het eerste onderdeel van het enig middel

Standpunt van de partijen

5. De verzoekende partij voert de schending aan van artikel 32 van de Grondwet en van de artikelen 4 en 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur.

Zij stelt dat de verwerende partij zich ten onrechte beroept op artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 in combinatie met artikel 28quinquies, § 1, Sv. om de inzage van de inlichtingen die verkregen werden van de Franse belastingadministratie te weigeren. Zij merkt op dat de openbaarheid van bestuur een fundamenteel recht is dat door artikel 32 van de Grondwet en artikel 4 van de wet van 11 april 1994 gewaarborgd wordt, zodat iedere bestuurde in beginsel het recht heeft ieder bestuursdocument in te zien en er een afschrift van te krijgen, behalve in de gevallen en de uitzonderingen die in de wet zijn vastgelegd. Deze uitzonderingen dienen restrictief te worden geïnterpreteerd en concreet te worden verantwoord. Volgens de verzoekende partij gaat de Bijzondere Belastinginspectie eraan voorbij dat het geheim van het opsporingsonderzoek slechts betrekking heeft op de strafdossiers die in het kader van een dergelijk onderzoek worden samengesteld. De documenten waarvan inzage wordt gevraagd hebben echter betrekking op informatie die door de Bijzondere Belastingsinspectie rechtstreeks van de Franse belastingadministratie verkregen werd, en zijn dus niet afkomstig van een opsporingsonderzoek. De Bijzondere Belastinginspectie kan de inzage van die informatie dan ook niet weigeren op grond van het geheim van het opsporingsonderzoek.

De verzoekende partij wijst er vervolgens op dat artikel 28quinquies, § 1, Sv. de verplichting tot geheimhouding enkel oplegt aan "eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek", maar dat sinds de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen (het zgn. Charter van de belastingplichtige) de fiscale

ambtenaren niet meer beroepshalve hun medewerking mogen verlenen aan het strafonderzoek en zij enkel nog als getuigen kunnen worden gehoord. De verzoekende partij betwist dan ook het standpunt van de Bijzondere Belastingsinspectie dat de fiscale ambtenaren hun medewerking verlenen aan het strafonderzoek in de zin van artikel 28quinquies, § 1, Sv. wanneer zij inlichtingen overmaken aan het parket. Door het Charter van de belastingplichtige werd een principiële scheiding doorgevoerd tussen het strafrechtelijk en het fiscaal onderzoek. De omstandigheid dat door de fiscus informatie uit een fiscaal dossier aan de gerechtelijke overheid werd overgemaakt, doet geen afbreuk aan die beperkte draagwijdte van artikel 28quinquies, § 1, Sv.

Voor zoveel als nodig merkt de verzoekende partij op dat artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 ook niet in combinatie met artikel 337 WIB 92 kan worden ingeroepen om haar inzage van haar fiscaal dossier te weigeren. De geheimhoudingsplicht van artikel 337 WIB 92 kan immers niet tegen de belastingplichtige zelf worden ingeroepen wanneer deze inzage vraagt van een document van persoonlijke aard waarin enkel gegevens van hemzelf voorkomen.

6. De verwerende partij antwoordt dat volgens artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 de administratieve overheden een verzoek tot openbaarmaking moeten afwijzen wanneer dit afbreuk doet aan een bij de wet ingestelde geheimhoudingsverplichting en dat de tekst van de wet niet vereist dat de geheimhoudingsverplichting specifiek gericht is tot de ambtenaren van de administratie die de weigeringsbeslissing neemt maar dat het voldoende is dat de wet een geheimhoudingsverplichting instelt ten opzichte van de persoon die om de inzage vraagt.

Zij stelt vervolgens dat de inzage van de inlichtingen die bekomen werden van de Franse belastingadministratie wordt geweigerd omdat deze stukken zijn opgevraagd door de procureurs des Konings te Brussel en Antwerpen en het opsporingsonderzoek krachtens artikel 28quinquies Sv. in de

regel geheim is, zeker ten aanzien van de persoon tegen wie het onderzoek loopt. Volgens de verwerende partij gaat de Commissie voor toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten er in haar advies ten onrechte van uit dat de geheimhoudingsplicht specifiek moet geadresseerd zijn aan de ambtenaren die moeten oordelen of al dan niet inzage wordt verleend. De wettekst stelt echter deze bijkomende voorwaarde niet. Het is voldoende dat afbreuk wordt gedaan aan een bij de wet ingestelde geheimhoudingsverplichting.

Bovendien, zo stelt de verwerende partij, is de belastingadministratie betrokken bij het opsporingsonderzoek aangezien ook na de wet van 4 augustus 1986 nog samenwerking mogelijk blijft tussen de gerechtelijke overheden enerzijds en de ambtenaren van de belastingsadministratie anderzijds. Het is trouwens enkel de Belgische fiscus die aan de Franse belastingadministratie toestemming kan vragen om de meegedeelde inlichtingen te gebruiken in een strafprocedure.

Beoordeling

7. Artikel 32 van de Grondwet bepaalt:

> "Ieder heeft het recht elk bestuursdocument te raadplegen en er afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet, het decreet of de regel bedoeld in artikel 134."

Het Grondwettelijk Hof heeft uit de algemene omschrijving die artikel 32 van de Grondwet hanteert, afgeleid dat de grondwetgever het recht op openbaarheid van de bestuursdocumenten heeft ingeschreven als een grondrecht. Uitzonderingen op de openbaarheid van bestuursdocumenten zijn slechts mogelijk onder de voorwaarden vastgesteld door de wet, het decreet of de ordonnantie. Zij moeten worden verantwoord en moeten beperkend worden geïnterpreteerd (arrest nr. 17/97 van 25 maart 1997, overweging B.2.1. en 2.2., nr. 150/2004 van 15 september 2004, overweging B.3.2.).

De Raad van State sluit zich aan bij die rechtspraak.

8. Artikel 4, eerste lid, van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur bepaalt:

> "Het recht op het raadplegen van een bestuursdocument van een federale administratieve overheid en op het ontvangen van een afschrift van het document bestaat erin dat eenieder, volgens de voorwaarden bepaald in deze wet, elk bestuursdocument ter plaatse kan inzien, dienomtrent uitleg kan krijgen en mededeling in afschrift kan ontvangen."

Artikel 6, § 2, van dezelfde wet bepaalt:

> "Een federale of niet-federale administratieve overheid wijst de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument, die met toepassing van deze wet is gedaan, af, wanneer de openbaarmaking van het bestuursdocument afbreuk doet:
> 1° (…)
> 2° aan een bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting;
> 3° (…)
> 4° (…)".

Elke uitzondering op het inzagerecht moet beperkend uitgelegd worden. Artikel 6, § 2, kan geen grondslag vormen om aan een bestuurde systematisch de inzage van zijn fiscaal dossier te weigeren. Het beroep op die bepaling moet concreet verantwoord worden met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak.

9. In de bestreden beslissing stelt de verwerende partij dat het geheim van het strafonderzoek haar verbiedt de inlichtingen waarover zij beschikte en die bij haar door de procureur des Konings waren opgevraagd, openbaar te maken overeenkomstig artikel 4 van de wet van 11 april 1994 omdat de Bijzondere Belastinginspectie, door het overmaken van de gegevens die zij van de Franse belastingadministratie had verkregen, beroepshalve haar medewerking verleend heeft aan een opsporingsonderzoek en zij derhalve tot geheimhouding verplicht is op grond van artikel 28quinquies, § 1, van het Wetboek van Strafvordering.

10. Artikel 28bis, § 1, van het Wetboek van Strafvordering omschrijft het opsporingsonderzoek als “het geheel van de handelingen die ertoe strekken de misdrijven, hun daders en de bewijzen ervan op te sporen en de gegevens te verzamelen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering”.

Artikel 28quinquies, § 1, van het Wetboek van Strafvordering bepaalt:

> “Behoudens de wettelijke uitzonderingen is het opsporingsonderzoek geheim.
>
> Eenieder die beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen aan het opsporingsonderzoek, is tot geheimhouding verplicht. Hij die dit geheim schendt, wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek.”

Aangenomen wordt dat de verplichting tot geheimhouding geldt voor alle personen die, ongeacht hun functie, in het kader van hun professionele activiteit, kennis krijgen van elementen van een opsporingsonderzoek en dat zij niet geldt voor derden, waaronder de personen die als getuige een verklaring afleggen en in die hoedanigheid kennis krijgen van gegevens uit en betrokken worden in een strafdossier.

11. De Bijzondere Belastinginspectie is van mening dat zij beroepshalve haar medewerking heeft verleend aan het opsporingsonderzoek en bijgevolg tot geheimhouding verplicht is, omdat zij de inlichtingen die zij verkreeg van de Franse belastingadministratie, heeft overgemaakt aan de parketten te Brussel en Antwerpen.

Sinds de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen (“Charter van de belastingplichtige”) is de medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek aan strikte regels onderworpen. Het strafonderzoek en het fiscaal onderzoek dienen onafhankelijk van elkaar te verlopen. Volgens

artikel 463, eerste lid, WIB 92 mogen de ambtenaren van de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging, slechts als getuige worden gehoord. Uit die bepaling heeft het Hof van Cassatie -onder meer in zijn arrest van 17 december 2008, nr. AR P.08.0878F- afgeleid dat de voormelde ambtenaren niet actief aan het opsporingsonderzoek of het gerechtelijk onderzoek mogen meewerken door erin op te treden als deskundige of deel te nemen aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoren, maar dat zulks geen afbreuk doet aan hun verplichting om de procureur des Konings of de onderzoeksrechter alle inlichtingen te verstrekken waarom zij verzoeken.

12. Door het indienen bij de procureur des Konings van een aangifte van een misdrijf, nemen de belastingsambtenaren geen deel aan het opsporingsonderzoek. Zij doen dit evenmin wanneer zij antwoorden op een vraag van de procureur des Konings en hem gegevens uit hun dossier overmaken. Zij hebben in wezen geen andere hoedanigheid dan die van getuige en vallen dan ook niet onder artikel 28quinquies, § 1, van het Wetboek van Strafvordering.

13. Te dezen is de betrokkenheid van de Bijzondere Belastinginspectie bij het opsporingsonderzoek beperkt gebleven tot het overmaken van de informatie die zij van de Franse belastingsdiensten verkregen heeft. De ambtenaren hebben daarmee niet meegewerkt aan een strafonderzoek en vallen niet onder de geheimhoudingsplicht van artikel 28quinquies, § 1, van het Wetboek van Strafvordering.

14. De omstandigheid dat de medegedeelde documenten in een strafdossier opgenomen zijn, verhindert niet dat zij het karakter hebben van “bestuursdocument” in de zin van artikel 4 van de wet van 11 april 1994.

15. In haar nota met opmerkingen voert de verwerende partij aan dat zij zich op de uitzondering van artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 kan beroepen om de inzage van bestuursdocumenten te weigeren, zelfs wanneer de bij

de wet ingestelde geheimhoudingsplicht niet specifiek zou gelden voor de ambtenaren van de administratie aan wie de vraag tot inzage gericht is. Uit het arrest nr. 134.863 van 14 september 2004 inzake Van Hamme en Vekemans leidt zij af dat de inzage moet geweigerd worden in documenten die vallen onder de bij de wet vastgestelde geheimhoudingverplichting ten opzichte van de persoon die om inzage ervan vraagt. Die deductie is evenwel niet correct. Het arrest zegt immers niets over de verplichting om inzage in bestuursdocumenten te weigeren in het geval dat de geheimhoudingsverplichting niet is opgelegd aan de ambtenaren van de administratie tot wie de vraag tot inzage gericht is. Het arrest doet slechts uitspraak over de vraag of de aan het bestuur opgelegde geheimhoudingsplicht kan worden ingeroepen tegen degene wiens belangen door die geheimhoudingsplicht beschermd wordt. Uit het arrest blijkt niet dat de inzage van bestuursdocumenten kan geweigerd worden omdat de mededeling van die documenten onder het beroepsgeheim van iemand anders valt.

16. Wat voorafgaat doet de Raad van State in de huidige stand van de rechtspleging besluiten dat de verwerende partij zich niet op artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 en artikel 28quinquies, § 1, van het Wetboek van Strafvordering kan beroepen om aan de verzoekende partij de inzage te weigeren van de stukken die zij van de Franse belastingsdiensten heeft ontvangen.

Het middel is ernstig.

Moeilijk te herstellen ernstig nadeel

Standpunt van de partijen

17. De verzoekende partij voert aan dat zij geconfronteerd wordt met een situatie waarbij haar rechten van verdediging en haar grondrechten ernstig worden geschaad doordat zij haar fiscale situatie niet met kennis van zaken kan evalueren om aan de hand daarvan haar verweer op een ernstige manier te organiseren. De administratie heeft haar immers enkel in kennis gesteld van het

feit dat er tegen haar aanwijzingen inzake belastingontduiking zouden bestaan, zonder dat er wordt aangeduid om welke aanwijzingen het zou gaan. Zij loopt het risico dat haar in een zeer nabije toekomst een bericht tot wijziging van aangifte zal ter kennis worden gebracht of dat de fiscale administratie zal overgaan tot het vestigen van een aanslag van ambtswege, zonder dat zij de wettigheid van het lopende fiscaal onderzoek kan nagaan. Volgens de rechtsleer bestaat het recht op inzage van het fiscaal onderzoek nochtans reeds tijdens de fiscale controle en onderzoeksfase. Aangezien op 31 december 2011 de buitengewone aanslagtermijn van zeven jaar verstrijkt vanaf één januari van het aanslagjaar voor de inkomsten van 2004 (aanslagjaar 2005), is volgens de verzoekende partij de kans reëel dat de verwerende partij spoedig zal overgaan tot het vestigen van een bijkomende aanslag, zonder dat zij inzage krijgt van haar fiscaal dossier. De loutere schending van het recht van verdediging wegens de ongeoorloofde weigering tot inzage van haar fiscaal dossier waardoor het doel van het grondwettelijk gewaarborgd recht op toegang tot bestuursdocumenten wordt miskend maakt volgens de verzoekende partij op zich reeds een ernstig nadeel uit.

18. De verwerende partij werpt vooreerst op dat de eventuele schorsing van de bestreden beslissing niet tot gevolg heeft dat de verzoekende partij de stukken die werden meegedeeld door de Franse belastingadministratie zal kunnen inzien. De schorsing van de bestreden beslissing zou het nadeel dat de bestreden beslissing voor de verzoekende partij meebrengt, niet kunnen verhelpen.

De verwerende partij is vervolgens van oordeel dat de verzoekende partij niet in redelijkheid kan beweren dat zij haar eigen fiscale situatie niet kent en onwetend is over haar buitenlandse rekeningen. Het door de verzoekende partij ingeroepen moeilijk te herstellen ernstig nadeel komt de verwerende partij bovendien niet als rechtmatig voor, omdat de verzoekende partij pas bij het verstrijken van de termijn om op de vraag om inlichtingen te antwoorden inzage in haar fiscaal dossier heeft gevraagd en die vraag kennelijk tot doel had tijd te winnen en de gevraagde inlichtingen niet te verstrekken. De verzoekende partij heeft nooit ontkend dat zij een bankrekening heeft in het

buitenland. Zij heeft haar vordering tot schorsing pas ingediend toen de termijn van zestig dagen bijna verstreken was, zodat het ingeroepen nadeel minstens moet gerelativeerd worden.

De verwerende partij merkt ten slotte op dat de fiscale procedure zich nog in het stadium van het inwinnen van informatie bevindt, zodat er nog geen sprake kan zijn van moeilijkheden om een verweer op te bouwen. De in het kader van de fiscale procedure al genomen beslissingen (verlenging van de onderzoekstermijn en het niet verlengen van de termijn om te antwoorden op de vraag om inlichtingen) worden door de verzoekende partij trouwens niet aangevochten voor de daartoe bevoegde fiscale rechter.

Beoordeling

19. De omstandigheid dat de schorsing van de bestreden beslissing nog niet betekent dat de verzoekende partij de stukken die door de Franse belastingsdiensten werden medegedeeld zal kunnen inzien, kan geen reden zijn om de vordering af te wijzen, aangezien een schorsing de verwerende partij kan aanzetten om zonder verwijl de aangelegenheid te heroverwegen en zij daarbij rekening zal moeten houden met de overwegingen van het schorsingsarrest. Dergelijk voordeel rechtvaardigt een beroep op de versnelde procedure van de schorsing.

20. De verzoekende partij heeft de inzage van haar fiscaal dossier gevraagd in het kader van het onderzoek dat de Bijzondere Belastinginspectie tegen haar voert op grond van het vermoeden van het bestaan van inkomsten van buitenlandse oorsprong waarvan geen aangifte is gedaan. De onmogelijkheid van de verzoekende partij om inzage te krijgen van -haar onbekende- stukken die door de Bijzondere Belastinginspectie kunnen gebruikt worden om alsnog haar fiscale situatie opnieuw te bepalen, heeft tot gevolg dat zij niet bij machte is om haar standpunt daartegenover te bepalen terwijl de verwerende partij aan het uitblijven

van de gevraagde inlichtingen binnen zeer afzienbare tijd negatieve gevolgen kan verbinden.

Met het bestreden besluit plaatst de verwerende partij de verzoekende partij in een positie waarin het haar onmogelijk is om met kennis van zaken de fiscale administratie te woord te staan met betrekking tot gegevens die aanleiding kunnen geven tot voor haar nadelige beslissingen. Dit vormt voor haar een nadeel dat, ook omdat het in essentie de miskenning van de finaliteit van het grondwettelijk beschermd recht op toegang tot bestuursdocumenten betreft, ernstig is en een schorsing rechtvaardigt. Het feit dat de verwerende partij nog geen beslissing genomen heeft in verband met eventuele bijkomende aanslagen of fiscale boeten doet daaraan geen afbreuk. Evenmin het feit dat de verzoekende partij haar eigen situatie kent en zij er door de wet toe gehouden is om een waarheidsgetrouwe aangifte in te dienen. En de omstandigheid dat de verzoekende partij zich niet verzet heeft tegen de beslissingen van de verwerende partij omtrent de termijn waarbinnen de gevraagde inlichtingen verstrekt moesten worden, doet geen afbreuk aan de vaststelling dat het fiscaal onderzoek tegen de verzoekende partij nog loopt en de inzage van de gevraagde stukken haar daarbij onmiddellijk van nut kan zijn.

BESLISSING

De Raad van State beveelt de schorsing van de tenuitvoerlegging van de beslissing van 5 april 2011 van de FOD Financiën, Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, in de mate daarbij de vraag van Leon Czupper tot inzage van zijn fiscaal dossier wordt verworpen.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van 17 oktober 2011, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

André Vandendriessche,	kamervoorzitter,
Daniël Moons,	staatsraad,
Bert Thys,	staatsraad,

bijgestaan door

Wim Geurts,	griffier.

De griffier	**De voorzitter**
Wim Geurts	**André Vandendriessche**