

Rolnummer 1279
Arrest nr. 22/99 van 24 februari 1999

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 70 en 84, tweede lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen

Bij vonnis van 19 januari 1998 in zake de n.v. Metad tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 21 januari 1998, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Is artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, voor zover nodig in combinatie met artikel 84, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, in de interpretatie dat de in artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek voorziene fiscale boeten, opgelegd door de administratie, verschuldigd zijn ongeacht de schuld of de goede trouw van de belastingplichtige, en zonder dat de rechterlijke macht bevoegd geacht wordt om te oordelen of er enige schuld of kwade trouw aanwezig is op grond waarvan de oplegging van de boete gegrond is, en zonder dat de rechterlijke macht bevoegd geacht wordt om de evenredigheid van de opgelegde boete te beoordelen en, desgevallend rekening houdend met verzachtende omstandigheden of rechtvaardigingsgronden, een vermindering of kwijtschelding toe te staan, strijdig met het grondwettelijk non-discriminatiebeginsel (artikelen 10 en 11 van de Grondwet), gelet op het feit dat de voormelde appreciatie en milderingen overeenkomstig artikel 73 *quinquies* van het B.T.W.-Wetboek wel zijn toegestaan voor de bestraffing van dezelfde feiten via strafrechtelijke boeten ?

2. Indien het antwoord op de eerste vraag positief is, geldt dan het volgende voor wat betreft de overtredingen van de B.T.W.-reglementering die niet werden gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, en die derhalve wel aanleiding kunnen geven tot een administratieve boete, doch die niet kunnen worden gestraft met een sanctie als bedoeld in artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek : is voor wat betreft deze overtredingen artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, voor zover nodig in combinatie met artikel 84, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, in de interpretatie dat de in artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek voorziene fiscale boeten, opgelegd door de administratie, verschuldigd zijn ongeacht de schuld of de goede trouw van de belastingplichtige, en zonder dat de rechterlijke macht bevoegd geacht wordt om te oordelen of er enige schuld of kwade trouw is op grond waarvan de oplegging van de boete gegrond is, en zonder dat de rechterlijke macht bevoegd geacht wordt om de evenredigheid van de opgelegde boete te beoordelen en, desgevallend rekening houdend met verzachtende omstandigheden of rechtvaardigingsgronden, een vermindering of kwijtschelding toe te staan, strijdig met het grondwettelijk non-discriminatiebeginsel (artikelen 10 en 11 van de Grondwet), gelet op het feit dat de voormelde appreciatie en milderingen overeenkomstig het antwoord op de eerste prejudiciële vraag wel zijn toegestaan voor de administratieve geldboeten die worden opgelegd wegens overtredingen die tevens kunnen worden bestraft met strafrechtelijke boeten zoals bedoeld in artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek, gelet op het feit dat het evenredigheidsbeginsel vereist dat op een lichtere overtreding geen strengere (of zelfs geen even strenge) sanctie mag worden gesteld als op een zwaardere overtreding ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Uit de verwijzingsbeslissing en het dossier van de rechtspleging in het bodemgeschil blijkt dat de n.v. Metad, voorheen de n.v. Leenders, op 1 februari 1995 bij de Rechtbank van eerste aanleg te Tongeren verzet aantekende tegen de verdere uitvoering van een dwangbevel dat haar op 9 december 1994 werd betekend, uitgevaardigd door de waarnemend ontvanger van het tweede B.T.W.-ontvangkantoor te Hasselt op 4 november 1994. In dat dwangbevel werd 2.315.027 frank gevorderd als B.T.W. en 4.630.000 frank als geldboete, te verhogen met de intresten en de kosten.

De zaak werd bij vonnis van 20 december 1995 verwezen naar de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt.

In het vonnis waarbij de prejudiciële vragen worden gesteld, oordeelt de Rechtbank dat er afdoende redenen zijn om de door de eiseres voorgestelde prejudiciële vragen te stellen.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 21 januari 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 17 februari 1998 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 februari 1998.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Metad, Nieuwpoortlaan 17, 3600 Genk, bij op 1 april 1998 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 3 april 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 28 april 1998 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bij op 25 mei 1998 ter post aangetekende brief;
- de n.v. Metad, bij op 27 mei 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 30 juni 1998 en 16 december 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 21 januari 1999 en 21 juli 1999.

Bij beschikking van 21 oktober 1998 heeft voorzitter L. De Grève de zaak voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van 21 oktober 1998 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 18 november 1998, na de partijen te hebben uitgenodigd zich op de terechtzitting nader te verklaren over de bestaanbaarheid van het in het geding zijnde systeem van boetes met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, gelezen in samenhang met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 22 oktober 1998 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 18 november 1998 :

- zijn verschenen :
- . Mr. R. Tournicourt, advocaat bij de balie te Brussel, voor de n.v. Metad;
- . Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en E. Cerexhe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Memorie van de n.v. Metad

A.1.1. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op de overtredingen van de B.T.W.-wetgeving die zowel kunnen worden bestraft door middel van administratieve geldboeten in de zin van de artikelen 70 tot 72 van het B.T.W.-Wetboek, als door middel van strafrechtelijke sancties in de zin van artikel 73 van dat Wetboek.

A.1.2. De zienswijze van de Belgische Staat, die betoogt dat de rechter zich niet kan uitspreken over de schuld van de belastingplichtige, noch over de opportuniteit of het bedrag van de boete, is volgens de n.v. Metad strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet *junctis* artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

In verschillende arresten heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens reeds beslist dat administratieve boeten vallen onder de toepassing van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Het Hof heeft dat inmiddels ook uitdrukkelijk bevestigd wat de fiscale administratieve boeten betreft. In het recente arrest Garyfallou van 24 september 1997 heeft het Hof dat opnieuw bevestigd en daarbij duidelijk de criteria aangegeven die determinerend zijn voor de bepaling van het strafrechtelijk karakter van een administratieve boete in de zin van het voormelde artikel 6. Het Arbitragehof volgt blijkens zijn rechtspraak eenzelfde redenering als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (arresten nrs. 79/92, 82/93 en 40/97).

In casu gaat de betwisting over een administratieve B.T.W.-boete die 200 pct. bedraagt van de verschuldigde B.T.W. Dit is zeer hoog, rekening houdend met het feit dat het normale B.T.W.-tarief reeds oploopt tot 21 pct. Het is duidelijk dat die B.T.W.-boete een penaal karakter heeft in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Zij heeft een repressieve en preventieve functie. Ook de rechtsleer bevestigt algemeen dat dergelijke B.T.W.-boeten een strafkarakter hebben in de zin van de voormelde verdragsbepalingen. De oplegging van dergelijke administratieve fiscale boeten houdt dus in dat de fundamentele rechtswaarborgen waarin de voormelde verdragsbepalingen voorzien moeten worden nageleefd. Ook heel wat rechtspraak heeft die stelling gevolgd. Het strafkarakter van de administratieve B.T.W.-boeten in de voormelde zin wordt trouwens bevestigd door het B.T.W.-Wetboek zelf, nu die boeten voorkomen in het hoofdstuk betreffende de strafbepalingen. Voor zover nodig kan worden opgemerkt dat het strafkarakter van de administratieve fiscale boeten in de zin van

artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens ook reeds is erkend door de hoogste gerechtshoven in onze buurlanden. In haar advies over het recentste wetsontwerp betreffende de hervorming van de fiscale procedure heeft ook de afdeling wetgeving van de Raad van State uitdrukkelijk gesteld dat bij de oplegging van administratieve fiscale geldboeten rekening moet worden gehouden met de verplichtingen inzake rechtsbescherming die volgens het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens gewaarborgd moeten zijn bij de oplegging van dergelijke sancties. Inmiddels heeft de Regering haar wetsontwerp aangepast om de rechters ertoe in staat te stellen zich uit te spreken over de vermindering of de kwijtschelding van de door de administratie opgelegde boeten.

A.1.3. Uit hetgeen voorafgaat kunnen twee gevolgen worden afgeleid.

Het eerste gevolg is dat het materiële feit van de overtreding op zich niet voldoende is om een fiscale geldboete op te leggen. De rechter moet kunnen oordelen over de schuld van de belastingplichtige. Ongeacht de internrechtelijke kwalificatie van de administratieve fiscale sancties moet worden aangenomen dat het opleggen van een administratieve fiscale boete moet worden beschouwd als het instellen van een strafvordering in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Beide bepalingen bevatten het vermoeden van onschuld. Rekening houdend met de beslissing van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat de vervolging en de bestraffing van inbreuken moeten kunnen worden opgedragen aan de administratie, moet dus worden besloten dat wanneer de administratie meent dat de schuld van de belastingplichtige het opleggen van een administratieve boete rechtvaardigt, de belastingplichtige het recht moet hebben om die boete te betwisten en het B.T.W.-geschil voor te leggen aan een onafhankelijke en onpartijdige rechter. Die rechterlijke instantie moet dan kunnen nagaan of de belastingplichtige werkelijk schuld heeft aan de beweerde B.T.W.-overtreding. Indien de belastingplichtige geen schuld treft, kan hij niet worden gestraft en moet de administratieve boete worden opgeheven. Indien geen rechterlijke controle mogelijk zou zijn met betrekking tot de schuld van de belastingplichtige, dan zou die belastingplichtige een ongerechtvaardigde en onredelijke discriminatie ondergaan, in vergelijking met andere rechtsonderhorigen wier bestraffing wel kan worden voorgelegd aan een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie, en zeker in vergelijking met rechtsonderhorigen (belastingplichtigen) die voor dezelfde fiscale overtredingen worden gestraft door de strafrechter op grond van de artikelen 73 en volgende van het B.T.W.-Wetboek. Een dergelijke discriminatie zou strijdig zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet *juncto* artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Overigens blijkt uit de parlementaire voorbereiding van het B.T.W.-Wetboek zelf dat het de bedoeling was dat rekening zou worden gehouden met de schuld van de belastingplichtige.

Het tweede gevolg is dat de inachtneming van rechtvaardigingsgronden, verschoningsgronden en verzachtende omstandigheden vereist is. De verschillende behandeling tussen de door de administratie opgelegde boeten en de door de strafrechter opgelegde boeten, waarbij enkel met betrekking tot de laatste categorie rekening zou mogen worden gehouden met rechtvaardigings- of verschoningsgronden of met verzachtende omstandigheden die leiden tot een vermindering of zelfs een volledige kwijtschelding van de boete, is niet in redelijkheid verantwoord. Op grond van artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek kan de strafrechter voor B.T.W.-overtredingen boeten opleggen van 10.000 tot 500.000 frank. Die boeten kunnen niet worden verhoogd met de opdecieimen. De B.T.W.-boeten die door de administratie worden opgelegd kunnen oplopen tot 200 pct. van de verschuldigde B.T.W., hetgeen *in casu* resulteert in een boete van 4.630.000 frank. Het is dus duidelijk dat de B.T.W.-administratie B.T.W.-boeten kan opleggen die zeer veel hoger zijn dan de boeten die de strafrechter kan opleggen. Er kan niet worden verantwoord waarom die door de administratie opgelegde boeten niet zouden kunnen worden gereduceerd, rekening houdend met rechtvaardigings- of verschoningsgronden of verzachtende omstandigheden. Het Hof kwam in zijn arrest nr. 40/97 tot hetzelfde besluit met betrekking tot de sociale boeten.

De stelling volgens welke rechtvaardigingsgronden, verschoningsgronden en verzachtende omstandigheden enkel in acht zouden kunnen worden genomen bij boeten die door de strafrechter worden opgelegd en niet bij boeten die door de administratie worden opgelegd, leidt ertoe dat de administratie in feite de macht krijgt om in elk concreet geval te beslissen of al dan niet met dergelijke omstandigheden rekening kan worden gehouden, zonder dat de belastingplichtige enig verweer heeft tegen de door de administratie genomen beslissing. Immers, gelet op het strafkarakter van de administratieve B.T.W.-boeten vallen zij onder de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel waarin artikel 14.1 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten voorziet. Bijgevolg mag de cumulatie van strafrechtelijke en administratieve boeten principieel niet meer worden toegepast, zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State deed opmerken in een advies over een Vlaams decreet en zoals het Europees Hof voor de Rechten van de Mens oordeelde met betrekking tot

artikel 4 van het Zevende Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens in het arrest Gradinger van 23 oktober 1995. Dit houdt dus in dat wanneer een strafrechter reeds een geldboete of een gevangenisstraf heeft uitgesproken, geen administratieve geldboete meer kan worden opgelegd. Dit houdt tevens in dat wanneer een administratieve sanctie is opgelegd, een strafvordering wegens hetzelfde feit onontvankelijk is. Welnu, het openbaar ministerie krijgt normalerwijze pas kennis van B.T.W.-overtredingen via de fiscale administratie. De administratie kan er in dat geval dus zelf voor kiezen of zij een administratieve boete wil opleggen, dan wel of zij de bestraffing overlaat aan de strafrechter. Indien de inachtneming van rechtvaardigings- en verschoningsgronden en verzachtende omstandigheden uitgesloten zou zijn bij de oplegging van een administratieve B.T.W.-boete, dan zou een B.T.W.-ambtenaar dus aan een B.T.W.-belastingplichtige elk recht op verweer (voor zover dat gegrond is op rechtvaardigings- of verschoningsgronden of verzachtende omstandigheden) kunnen ontnemen, door er gewoon voor te zorgen dat hij een administratieve boete oplegt vooraleer een strafvervolgning is ingesteld. Dit kan op geen enkele wijze worden verantwoord.

Artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14.1 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten vereisen, zoals het Franse Hof van Cassatie uitdrukkelijk heeft bevestigd in zijn arrest van 29 april 1997, dat de rechter bij wie het geschil omtrent de administratieve boete aanhangig wordt gemaakt, zich met volle bevoegdheid kan uitspreken over de principiële verschuldigdheid en het bedrag van de boete.

A.1.4. Op de eerste prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat het strijdig zou zijn met het grondwettelijk non-discriminatiebeginsel (voor zover nodig in samenhang met de hiervoor aangehaalde verdragsbepalingen) indien de administratieve B.T.W.-boete verschuldigd zou zijn ongeacht de schuld van de belastingplichtige, en indien de rechter zich niet zou kunnen uitspreken over de schuld van de belastingplichtige, en indien de rechter de door de administratie opgelegde boete niet zou kunnen verminderen of « kwijtschelden », rekening houdend met rechtvaardigings- of verschoningsgronden of verzachtende omstandigheden.

A.2.1. De tweede prejudiciële vraag betreft specifiek de lichtere overtredingen van de B.T.W.-reglementering. Die kunnen enkel worden bestraft met administratieve geldboeten. De vraag rijst of de rechter ook in die gevallen de bevoegdheid heeft om zich uit te spreken over het bedrag van de administratieve geldboeten.

A.2.2. Volgens de n.v. Metad moet de rechter inderdaad ook die beoordelingsbevoegdheid hebben ten aanzien van lichtere overtredingen en de daarop toepasselijke lichtere geldboeten op grond van het evenredigheidsbeginsel. Gelet op het feit dat, overeenkomstig het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, verzachtende omstandigheden of rechtvaardigings- en verschoningsgronden wel in aanmerking moeten kunnen worden genomen bij de door de administratie opgelegde boeten voor overtredingen die werden begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, moet worden besloten dat die verzachtende omstandigheden of rechtvaardigings- en verschoningsgronden *a priori* zeker ook moeten kunnen worden aangevoerd door een belastingplichtige die dezelfde overtreding beging zonder bedrieglijk opzet en zonder het oogmerk om te schaden, en die aldus enkel met een administratieve boete kan worden bestraft. Hierbij moet immers rekening worden gehouden met het principe van de evenredigheid volgens hetwelk op een lichtere overtreding geen strengere sanctie - volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen zelfs geen even strenge sanctie - mag worden gesteld dan op een zwaardere overtreding. Indien een rechter die de schuld van een belastingplichtige vaststelt met betrekking tot een lichte overtreding geen enkele vermindering van de door de administratie opgelegde boete zou kunnen uitspreken, dan zou die belastingplichtige op een onredelijke en onevenredige wijze worden gediscrimineerd ten opzichte van een andere belastingplichtige die juist dezelfde overtreding heeft begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden. Het is immers best mogelijk dat deze laatste een veel lagere boete krijgt, rekening houdend met het feit dat de rechter in zijn geval overeenkomstig het antwoord op de eerste prejudiciële vraag wel rekening kan en moet houden met verzachtende omstandigheden of rechtvaardigings- of verschoningsgronden.

In zijn beoordeling moet het Hof rekening houden met het evenredigheidsbeginsel omdat dit een onderdeel vormt van het grondwettelijk non-discriminatiebeginsel en omdat de Belgische B.T.W.-reglementering is uitgevaardigd ter uitvoering van Europese richtlijnen. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt uit artikel 5 van het E.G.-Verdrag dat de lid-Staten de evenredigheid moeten naleven bij de oplegging van sancties wegens de niet-naleving van het gemeenschapsrecht en van de ter uitvoering van het gemeenschapsrecht door de nationale wetgever genomen maatregelen. Het is de nationale rechter die moet oordelen of de door de nationale wetgever voorgeschreven sancties voldoen aan het evenredigheidsbeginsel. Indien de Belgische rechter een

administratieve B.T.W.-boete te zwaar vindt, heeft hij dus niet alleen het recht maar ook de plicht om de door de administratie opgelegde boete te verminderen of eventueel volledig op te heffen.

Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, inzonderheid het arrest Garyfallou van 24 september 1997, volgt dat zelfs indien een administratieve sanctie niet echt « zwaar » is, zij daarom toch niet buiten het toepassingsgebied van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens valt, omdat alle administratieve fiscale geldboeten, zowel de lichte als de zware, in wezen een repressief en preventief karakter hebben. Indien iemand die een zware overtreding heeft begaan, en daarom een zware sanctie riskeert, recht heeft op de inachtneming van verzachtende omstandigheden en rechtvaardigings- of verschoningsgronden, vereist het non-discriminatiebeginsel dat met dezelfde strafverminderende of strafuitsluitende omstandigheden rekening moet worden gehouden ten gunste van iemand die een lichtere overtreding begaan heeft. Het is trouwens ook praktisch ondoenbaar om een onderscheid te maken tussen lichte en zware administratieve sancties.

De B.T.W.-overtredingen kunnen slechts voor de strafrechter worden vervolgd indien zij ernstig zijn, namelijk indien zij zijn begaan « met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden ». Welnu, vermits bij de bestraffing van die ernstige overtredingen wel rekening kan en moet worden gehouden met rechtvaardigings- en verschoningsgronden en verzachtende omstandigheden, zou het niet redelijk verantwoord zijn indien niet met dezelfde omstandigheden rekening zou kunnen worden gehouden bij de beboeting van de lichte overtredingen (cf. arrest nr. 40/97, overweging B.7.2).

A.2.3. Wat betreft de overtredingen van de B.T.W.-reglementering die niet werden gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, en die wel aanleiding kunnen geven tot een administratieve boete doch niet kunnen worden bestraft met een sanctie als bedoeld in artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek, dient derhalve te worden besloten dat het grondwettelijk non-discriminatiebeginsel, voor zover nodig in samenhang met de aangehaalde bepalingen en beginselen, aldus moet worden geïnterpreteerd dat het verbiedt dat die overtredingen zouden worden bestraft indien de belastingplichtige geen schuld heeft; dat het tevens verbiedt dat de rechter niet de bevoegdheid zou hebben om de schuld van de belastingplichtige te beoordelen, en dat het tevens verbiedt dat de rechter niet de bevoegdheid zou hebben om de administratieve boete te verminderen of zelfs volledig « kwijt te schelden », rekening houdend met rechtvaardigings- of verschoningsgronden of verzachtende omstandigheden.

Memorie van de Ministerraad

A.3.1. In beide vragen wordt het oordeel van het Hof gevraagd over de verenigbaarheid met het grondwettelijk gelijkheidsvoorschrift van een regeling waarbij fiscale boeten verschuldigd zijn,

- a) ongeacht de schuld of de goede trouw van de belastingplichtige;
- b) zonder dat de rechterlijke macht bevoegd wordt geacht om te oordelen of er enige schuld of kwade trouw aanwezig is op grond waarvan de oplegging van de boete gegrond is;
- c) zonder dat de rechterlijke macht bevoegd wordt geacht om de evenredigheid van de opgelegde boete te beoordelen en, in voorkomend geval rekening houdend met verzachtende omstandigheden of rechtvaardigingsgronden, een vermindering of kwijtschelding toe te staan.

In het verwijzingsvonnis wordt niet aan het Hof gevraagd te zeggen of de regeling betreffende fiscale boetes wel zo is; ook niet welke temperingen in dat verband in aanmerking kunnen of moeten komen. Het vonnis is aldus gesitueerd in de hypothese, die de rechter blijkbaar zo scherp mogelijk heeft omschreven, van de gevolgen van een stelsel waarbij aan de fiscale boeten een vergoedend karakter wordt toegeschreven. Ten slotte wordt ook niet gevraagd of de in de wet vastgestelde boeten al dan niet te hoog zijn om aan dat vergoedend karakter te beantwoorden.

A.3.2. De ongelijkheid waarop de eiseres in het bodemgeschil haar stelling construeert, zou bestaan tussen de personen die een inbreuk op fiscale wetten hebben gepleegd, en *in casu* op de wetgeving inzake B.T.W., en de personen die worden vervolgd en veroordeeld volgens inbreuken op andere wetten. Die zienswijze houdt op zich reeds een verwarring in. Het in aanmerking nemen van verzachtende omstandigheden, hoewel geldend als algemene regel in het Strafwetboek, kent toch een aantal uitzonderingen. Buiten het Strafwetboek mogen

verzachtende omstandigheden enkel door de rechter in aanmerking worden genomen wanneer de wet, die de bedoelde inbreuken bestraft, daarin uitdrukkelijk voorziet. Voor sommige misdrijven bestaat een vermoeden *iuris et de iure* van het moreel element. Verschoningsgronden kunnen enkel worden aangevoerd in de bij de wet bepaalde gevallen. Het louter tegenover elkaar stellen van toestanden waarin de rechter volledig vrij oordeelt over schuld en straf, en toestanden waarin de rechter geen enkele vrijheid heeft, is nogal simplistisch. Het is normaal dat de wet verschillen invoert in de behandeling van verschillende toestanden.

A.3.3. Bij de ontleding van fiscale inbreuken in het algemeen en van inbreuken op de wetgeving inzake B.T.W. in het bijzonder, moeten de volgende particulariteiten in acht worden genomen :

a) individueel gezien moet voor elke inbreuk op een fiscale wet, evenals andere inbreuken, een passende bestraffing worden opgelegd; dat is het eigenlijke penale aspect van de sanctie;

b) daarnaast valt niet te ontkennen dat de fiscale inbreuk een budgettair verlies betekent voor de Schatkist; dat verlies moet worden vergoed;

c) het verlies is niet beperkt tot de ontdoken belasting; dat geldt in het bijzonder voor de B.T.W., die is opgevat om een product te belasten door heffingen in de productie- en distributiecycclus; een onregelmatigheid die de heffing in één fase ontduikt, brengt gevolgen mee voor de volgende fasen en leidt bovendien meestal ook tot ontduiking van inkomstenbelastingen;

d) de fiscale fraude als sociaal verschijnsel verplicht de overheid tot het inrichten en bezoldigen van een complex bestuur om controle over de toepassing van de wet uit te oefenen; in hun geheel gezien moeten de financiële kosten van de controle onder de gevolgen van de fiscale fraude worden opgenomen.

Zelfs indien men aan de administratieve boeten een gemengd karakter toeschrijft, penaal en vergoedend, dan nog is de te vergoeden schade belangrijk genoeg om die boeten aan een eigen juridisch stelsel te onderwerpen.

A.3.4. Het probleem van het grondwettelijk gelijkheidsvoorschrift kan onder twee aspecten worden bekeken.

Ofwel wordt de traditionele leer prijsgegeven en wordt het vergoedend karakter van de fiscale boete genegeerd. Ook dan kan toch niet worden ontkend dat de fiscale inbreuken zeer specifieke kenmerken vertonen, en dat ze daardoor grondig verschillen van de inbreuken die door het Strafwetboek worden bestraft. Omdat de bestraffing van de fraude een belang vertoont voor de Schatkist en omdat een correcte heffing van de belastingen van belang is voor een correcte werking van alle openbare diensten, is het redelijk dat de wet mogelijke afwijkingen in het opleggen van de voorgeschreven sancties tot het uiterste zou beperken.

Ofwel wordt het traditioneel vergoedend karakter van de fiscale boete erkend. In dat geval moet men aannemen dat het de rechter niet kan worden toegestaan, de wettelijk bepaalde vergoedingen naar aanleiding van een subjectieve appreciatie te wijzigen. De rechter die moet vonnissen over een auto-ongeval, kan de strafsancie wegens onopzettelijke verwondingen moduleren; maar voor de vergoeding van de bewezen schade van de burgerlijke partij kan hij geen verzachtende omstandigheden in aanmerking nemen. Dat biedt dan weer een verantwoording voor de regel dat enkel de Minister van Financiën kwijtschelding of vermindering van de boete mag toestaan. Er valt daarbij op te merken dat het vastleggen van de boetes volgens een vooraf bepaalde schaal van inbreuken, enerzijds, willekeur in de administratieve beslissingen voorkomt en, anderzijds, met de vrije beoordeling van de rechter onverenigbaar is.

A.3.5. Volgens de in het verwijzingsvonnis gestelde eerste vraag moet het probleem worden ontleed « gelet op het feit dat de voormelde appreciatie en milderingen overeenkomstig artikel 73^{quinquies} van het B.T.W.-Wetboek wel zijn toegestaan voor de bestraffing van dezelfde feiten via strafrechtelijke boeten ». Hieromtrent valt op te merken dat de toepassing van artikel 85 van het Strafwetboek volgens artikel 73 enkel geldt « onverminderd de fiscale geldboeten ». Het systeem is aldus logisch : voor de eigenlijke penale sancties wordt de vrijheid van appreciatie van de strafrechter behouden; voor de vergoedende sancties moeten integendeel de tarieven van de wet worden toegepast.

De administratieve en de penale boete beantwoorden aan verschillende juridische constructies met een verschillende *ratio legis*. Zij kunnen dan ook verschillende kenmerken vertonen : strafrechtelijke sancties vallen weg door het overlijden van de veroordeelde, wat niet het geval is voor administratieve boeten; strafrechtelijke

sancties staan op het strafregister, administratieve boeten niet; de regelen inzake herhaling, medeplichtigheid en samenloop zijn van toepassing op strafrechtelijke sancties, niet op administratieve boeten; strafrechtelijke boeten zijn nooit als bedrijfslast aftrekbaar, administratieve boeten wel; administratieve sancties geven geen aanleiding tot vrijheidsstraffen. De mogelijkheid om verzachtende omstandigheden toe te passen op penale sancties doet dus geen afbreuk aan het bindend karakter van administratieve boeten en is er niet mee strijdig.

A.3.6. De tweede in het verwijzingsvonnis gestelde vraag verschilt van de eerste enkel doordat bovendien wordt verwezen naar het evenredigheidsbeginsel. De vraag wordt gesteld indien het antwoord op de eerste vraag positief is. De betekenis van de vraag is niet zeer duidelijk. Immers, indien het antwoord op de eerste vraag positief is, dan lijkt het duidelijk dat het verwijt van ongrondwettigheid zich tot de in de tweede vraag beoogde toestand moet uitstrekken. Bovendien kan niet worden gesteld dat de toepassing van artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek zou neerkomen op het opleggen van een lichtere sanctie op een zwaardere overtreding. Zoals eerder opgemerkt is artikel 73 immers toepasselijk « onverminderd de fiscale geldboeten », die dus integraal verschuldigd blijven.

Volledigheidshalve mag evenwel worden opgemerkt dat het aangevoerde evenredigheidsbeginsel een constructie is, eigen aan het Europees gemeenschapsrecht. Het onderhavige geschil is van louter interne aard en het gemeenschapsrecht is, op zich, niet erop van toepassing.

A.3.7. Het Hof heeft in zijn arresten nrs. 40/97 en 45/97 vragen beantwoord die met de hier gestelde vragen een zekere analogie vertonen. Daarbij moet echter worden opgemerkt dat de analogie in de termen van de gestelde vragen geenszins beantwoordt aan een analogie in de feitelijke toestanden. Het ging in die zaken over overtredingen in de sociale sector. Voor de bestraffing van fiscale fraude moet men echter in acht nemen dat het de werking zelf van de openbare diensten is die de bestraffing van de fiscale fraude noodzakelijk maakt. De argumenten die eerder werden voorgesteld om het verschil te verantwoorden tussen fiscale procedures en procedures van gemeen recht gelden ook voor het verschil tussen fiscale en sociale procedures.

A.3.8. De in de gestelde vragen omschreven beperkingen aan de bevoegdheid van de rechterlijke macht zijn, wat de bestraffing van fiscale inbreuken betreft, ten volle verantwoord. De eerste vraag moet negatief worden beantwoord. De tweede vraag, die enkel wordt gesteld indien het antwoord op de eerste vraag positief is, komt alsdan niet in aanmerking.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.4.1. De stelling van de eiseres is volkomen geconstrueerd op het postulaat dat fiscale boeten uitsluitend de aard hebben van een strafsancie. Het nochtans vergoedende karakter van die boeten, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie, wordt door haar volkomen genegeerd. Het beslechten van die discussie valt niet binnen de perken van de onderhavige procedure. De administratie is ertoe gehouden zich te gedragen naar de interpretatie van de wet zoals aangegeven door de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Overigens, zelfs indien men aan de besproken boeten een gemengd karakter zou toeschrijven, dan nog zou het vergoedend aspect belangrijk genoeg zijn om te verantwoorden dat de rechter niet over de opportuniteit van het opleggen ervan vermag te oordelen.

A.4.2. De argumenten gehaald uit artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten kunnen niet worden aangenomen.

Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn die verdragsbepalingen niet toepasselijk in fiscale aangelegenheden. De eiseres bestrijdt die rechtspraak vruchteloos. Het staat haar vrij haar stellingen voor het Europees Hof te verdedigen. Het komt aan dat Hof toe de eigen begrippen van het Verdrag uit te leggen en het toepassingsgebied ervan te omschrijven. Zolang dat niet is gebeurd, blijft de administratie gebonden aan de interpretatie van de wet zoals door het Hof van Cassatie bepaald.

De bepaling van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens betekent ten andere geenszins dat het gehele gebied van de strafbepalingen in de door de eiseres voorgestelde zin moet worden geïnterpreteerd. De toepassing van verzachtende omstandigheden kent ook op het eigenlijk penale vlak uitzonderingen. Een algeheel en ongenueanceerd onderwerpen van de wettelijke sancties inzake B.T.W. aan de

toepassing van artikel 85 van het Strafwetboek is onaanvaardbaar. Bovendien bezitten de rechtbanken een volle bevoegdheid om over de wettigheid van de opgelegde boeten te oordelen. Daardoor is voldaan aan het recht om zijn zaak door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie te zien beoordelen. Dat recht impliceert niet noodzakelijk een bevoegdheid om de toepassing ervan op grond van subjectieve overwegingen te temperen of ervan vrij te stellen. Ten slotte kunnen de voormelde verdragsbepalingen niet leiden tot een vrije beoordeling van de rechter over de opportuniteit van een veroordeling tot vergoeden van een schade. De rechter moet, zoals in andere geschillen die een schadevergoeding tot voorwerp hebben, de wettigheid van de aanspraak beoordelen. Hij heeft echter geen bevoegdheid om de in de wet zelf vastgestelde vergoeding volgens zijn persoonlijke appreciatie te verminderen. De boete is trouwens opgelegd door de wet en is door de belastingplichtige verschuldigd uitsluitend uit kracht van de wet zonder enig optreden van de administratie.

A.4.3. Het is verkeerd de artikelen 70 en 73 van het B.T.W.-Wetboek tegenover elkaar te stellen als alternatieve sancties, waarbij de bestraffing van zwaardere inbreuken lichter zou zijn dan voor minder zware feiten. Die wetsbepalingen moeten immers niet alternatief maar cumulatief worden toegepast.

Het *non bis in idem*-beginsel betekent geenszins dat de wetgever, op grond van eenzelfde inbreuk, geen cumulatieve sancties zou mogen opleggen. De stelling van de eiseres stemt ten andere niet overeen met het algemene verloop van de bestraffing van de fiscale fraude. Frauduleuze praktijken worden vastgesteld in een onderneming, praktisch altijd in een vennootschap. Vennootschappen worden niet strafrechtelijk vervolgd; voor vennootschappen is er ook geen sprake van subjectieve inzichten. Op die inbreuken worden dan ook de wettelijke boeten toegepast. De strafrechtelijke vervolgingen treffen integendeel de natuurlijke personen, die als leiders van die onderneming zijn opgetreden, en dan komt de vraag met betrekking tot een bedrieglijk opzet wel ter sprake. De door de eiseres bestreden cumulatie van sancties komt dan ook, wat de getroffen persoon betreft, in de praktijk niet voor. Het is bijgevolg volkomen onjuist dat een B.T.W.-ambtenaar aan een B.T.W.-belastingplichtige elk recht op verweer zou kunnen ontnemen door er gewoon voor te zorgen dat hij een administratieve boete oplegt vooraleer een strafvervolging is ingesteld. De boete wordt niet door een ambtenaar opgelegd; zij is krachtens de wet verschuldigd. De belastingplichtige kan de wettigheid ervan voor de rechter betwisten.

A.4.4. De stelling van de eiseres dat er een onevenredigheid zou bestaan tussen de (lichtere) bestraffing van zwaardere inbreuken, met toepassing van artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek, en de als veel zwaarder gekwalificeerde bestraffing van lichtere inbreuken, eventueel gepleegd zonder bedrieglijk opzet, zoals bepaald in artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, berust op het onjuiste uitgangspunt dat beide stelsels alternatief in plaats van cumulatief zouden zijn.

Bovendien wordt door de eiseres een begrip van het Europees Gemeenschapsrecht uit zijn context gehaald en op een onjuiste wijze uitgelegd en toegepast. Het Hof van Justitie heeft het evenredigheidsbeginsel toegepast ter beantwoording van de vraag of de sanctie die een buitenlandse firma treft al dan niet zwaarder zou zijn dan de sancties die voor dezelfde inbreuken in het interne handelsverkeer worden opgelegd. Dit beginsel betekent dus geenszins dat aan de rechter een algemene bevoegdheid wordt toegekend om de gepastheid van wettelijke voorschriften te beoordelen.

Het onderhavig geschil betreft de belasting over de toegevoegde waarde, waarvan de grondslagen inderdaad in het communautair recht worden vastgelegd. De wettelijke boete is een door de wet opgelegde verhoging van de eigenlijke fiscale schuld. Het staat de eiseres vrij een procedure in te stellen die resulteert in een aan het Hof van Justitie te stellen prejudiciële vraag om uit te maken of die belastingverhoging al dan niet met de toepasselijke richtlijnen strijdig is.

In het interne recht is het de taak van de wetgever om de gepaste maatregelen te nemen om de juiste toepassing van de fiscale wetten te verzekeren. De evenredigheid van de wettelijke boete moet *in casu* worden beoordeeld in het licht van de gepleegde fiscale fraude. Een belastingverhoging van 200 pct. komt neer op een verdriedubbeling van de belasting (63 pct. in plaats van 21 pct.). Dat moet worden beoordeeld in het raam van de omzet van een onderneming. Het feit dat het om een strikt proportionele verhoging gaat, ontnemt elk risico op willekeur. Voorts moet rekening worden gehouden met de bijzondere werking van de B.T.W. Er is in de onderhavige zaak in belangrijke mate gebruik gemaakt van fictieve facturen. Die praktijk kan zeer complexe gevolgen meebrengen, waaronder de onrechtmatige aftrek van de fictieve voorbelasting, afwenteling op de koper van de B.T.W. die niet aan de Schatkist wordt afgedragen, fictieve lasten en/of verdoken winsten in de onderneming van de fraudeur, meestal ook van zijn afnemer, enz.

Bovendien moet erop worden gewezen dat hier van een ongelijkheid geen sprake kan zijn. De wettelijke boete, in de wet zelf vastgelegd, is voor ieder die een inbreuk pleegt dezelfde.

A.4.5. Besluitend kan worden gezegd dat de wettelijke boeten integraal of minstens hoofdzakelijk een vergoedend karakter dragen. De door de Schatkist ten gevolge van de fiscale fraude geleden schade is immers complex en geenszins vergoed door de betaling van het bedrag van een individuele tekortkoming, zij het met vergoedende intresten. Dat de vergoeding door de wet zelf wordt bepaald is aldus ten volle verantwoord, temeer daar zij volledig proportioneel is met het bedrag van de vastgestelde tekortkoming. De toepassing van die wettelijke boeten is aan de controle van de rechterlijke macht onderworpen wat de wettigheid ervan betreft. De toezichtsbevoegdheid van een zelfstandige rechterlijke instantie moet niet worden uitgebreid tot de mogelijkheid om rekening te houden met verzachtende omstandigheden, minder nog om de wettelijk bepaalde schadevergoeding te verminderen op grond van subjectieve beschouwingen.

Verschillen in behandeling ten opzichte van gewone strafrechtelijke inbreuken en inbreuken zoals bedoeld in artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek zijn verantwoord :

a) ten opzichte van de gewone strafrechtelijke inbreuken door het vergoedend karakter van de bij artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek voorgeschreven boeten; daarbij komt dat ook voor andere inbreuken de mogelijkheid voor de rechter om verzachtende omstandigheden in aanmerking te nemen ook niet algemeen is;

b) ten opzichte van de in artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek bedoelde boeten : de artikelen 70 en 73 bevatten twee van elkaar onafhankelijke stelsels die elk op hun eigen gronden worden toegepast en elkaar geenszins uitsluiten. Het is dus onjuist te beweren dat op een lichtere overtreding een strengere sanctie mag worden gesteld dan op een zwaardere overtreding.

Memorie van antwoord van de n.v. Metad

A.5.1. In de prejudiciële vragen heeft de verwijzende rechter noch het penaal, noch het vergoedend karakter van de boeten uitdrukkelijk erkend. Uit de formulering van de vragen die door de n.v. Metad is voorgesteld blijkt evenwel duidelijk dat die vragen uitgaan van de zienswijze dat aan de fiscale boeten een penaal karakter kan worden toegekend. Die stelling werd trouwens bevestigd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in zijn arrest van 27 maart 1998 inzake J.J. tegen Nederland.

A.5.2. De vergelijking die de n.v. Metad maakt betreft, enerzijds, de B.T.W.-belastingplichtigen aan wie een boete wordt opgelegd door de administratie op grond van de artikelen 70, 71 en 72 van het B.T.W.-Wetboek en, anderzijds, de B.T.W.-belastingplichtigen aan wie een boete wordt opgelegd door de strafrechter op grond van de artikelen 73 en volgende. De n.v. Metad is zich ervan bewust dat verzachtende omstandigheden in een aantal uitzonderlijke gevallen niet in aanmerking worden genomen en dat verschoningsgronden enkel kunnen worden aangevoerd in de bij de wet bepaalde gevallen. Dit is *in casu* evenwel van geen belang, nu de vergelijking slaat op de B.T.W.-plichtigen die het voorwerp zijn van een administratieve boete en diegenen die een boete door de strafrechter opgelegd kunnen krijgen. Die laatstgenoemden kunnen met toepassing van artikel 73 *quinquies* van het B.T.W.-Wetboek de toepassing van de bepalingen van boek I van het Strafwetboek genieten, met inbegrip van artikel 85 ervan.

A.5.3. De bewering van de Ministerraad dat de traditionele leer aan de administratieve fiscale boeten een vergoedend karakter toekent, is niet zo traditioneel als wordt betoogd. Aanvankelijk werd door de wetgeving en de rechtspraak niet getwijfeld aan het penaal karakter van de fiscale boeten, ook niet die welke door de administratie werden opgelegd. Het is pas tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 8 juni 1867 tot invoering van het Strafwetboek dat men is gaan stellen dat die fiscale boeten ook een vergoedend karakter konden hebben, meer bepaald om ze ook op de erfgenamen te kunnen verhalen. Het is op grond van het penaal karakter dat men aan de Minister de bevoegdheid heeft gegeven om ze kwijt te schelden. De motivering die aan de oorsprong lag van de stelling dat aan de administratieve fiscale boeten ook een vergoedend karakter moet worden toegekend, is inmiddels achterhaald. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft immers beslist dat wanneer de belastingplichtige die de fiscale overtreding beging reeds is overleden voordat de boete werd opgelegd, die boete nadien niet meer kan worden verhaald op de erfgenamen, gelet op het persoonlijk karakter van de straf.

Het budgettair verlies van de Schatkist wordt of kan op een andere wijze worden verhaald. Als de boeten moeten dienen om de kosten van de administratie te dekken, gaat het om een belasting en zou de kwijtscheldingsbevoegdheid van de Minister strijdig zijn met artikel 172, tweede lid, van de Grondwet. Dat de administratieve fiscale boeten hoe dan ook toch een strafkarakter hebben, wordt elders in de memorie van de Ministerraad erkend en werd door de fiscus verdedigd in procedures omtrent de vraag of zij al dan niet een aftrekbare bedrijfsuitgave uitmaken.

Bovendien moet hoe dan ook worden opgemerkt dat de internrechtelijke kwalificatie van de administratieve fiscale boeten als straffen of als schadevergoedingen op geen enkele wijze afbreuk doet aan de kwalificatie die aan de fiscale boeten moet worden toegekend op grond van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft vier als alternatief te beschouwen criteria in overweging genomen bij de beoordeling of de fiscale boete een strafrechtelijk karakter heeft en onder de voormelde verdragsbepaling valt. Getoetst aan die criteria bezitten de in geding zijnde boeten onbetwistbaar een strafrechtelijk karakter. Het feit dat de boeten volgens een vooraf bepaalde schaal van inbreuken zijn vastgesteld betekent niet dat de belastingplichtige niet de mogelijkheid moet hebben om de vraag betreffende de aanwezigheid van schuld voor te leggen aan een onafhankelijke en onpartijdige rechter zoals daarin is voorzien door de voormelde verdragsbepalingen.

Dat de boeten worden opgelegd zodra het materieel feit van de overtreding vaststaat, ongeacht de schuld van de belastingplichtige, en dat de schuld niet kan worden beoordeeld door een onafhankelijk en onpartijdig rechter, is strijdig met het non-discriminatiebeginsel vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet *junctis* artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

De in de koninklijke besluiten nrs. 41 en 44 vastgelegde schalen houden trouwens geen rekening met de concrete omstandigheden waarin de overtreder zich bevindt. Verzachtende omstandigheden, rechtvaardigings- of verschoningsgronden moeten nochtans *in concreto* kunnen worden beoordeeld. Overigens zijn die koninklijke besluiten niet onverenigbaar met een rechterlijke beoordelingsbevoegdheid, nu in het huidige wetsontwerp betreffende de hervorming van de fiscale procedure uitdrukkelijk erin wordt voorzien dat de rechter de bevoegdheid heeft om de boeten kwijt te schelden en te verminderen, zonder dat gewag wordt gemaakt van de afschaffing van de voormelde koninklijke besluiten.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen

B.1. De prejudiciële vragen betreffen de artikelen 70 en 84, tweede lid, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna B.T.W.-Wetboek). In de prejudiciële vragen wordt ook verwezen naar de artikelen 73 en 73*quinquies* van datzelfde Wetboek.

B.2. Artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, dat opgenomen is in afdeling 1 (« Administratieve geldboeten ») van hoofdstuk XI (« Strafbepalingen »), luidt :

« § 1. Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, §§ 1, 2 en 4, 51*bis*, 52, 53, 53*ter*, 53*nonies*, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.

§ 1*bis*. Ieder die onrechtmatig aftrek van belasting heeft genoten, verbeurt een geldboete gelijk aan het dubbel van die belasting in zover die overtreding niet wordt bestraft bij toepassing van § 1, eerste lid.

§ 2. Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53*octies* en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan tweeduizend frank.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het belang van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 3. Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan tweeduizend frank.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.

§ 4. De niet in de §§ 1, 2 of 3 bedoelde overtredingen van de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54*bis*, 55, 56, § 2, 57, 58, 60 tot 63, 64, § 4, 76, § 1, en 80, of van de besluiten genomen ter uitvoering van die artikelen, worden bestraft met een geldboete van duizend frank tot honderdduizend frank per

overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

Zij die niet tot voldoening van de belasting zijn gehouden, maar aan wie bij de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54*bis* en 58, of bij de ter uitvoering ervan genomen besluiten bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, zijn bovendien, ingeval zij een overtreding hebben begaan, hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de interesten en de opgelopen geldboeten. Ten aanzien van onregelmatig in België ingevoerde goederen rust die hoofdelijke aansprakelijkheid eveneens op hen die aan de invoer of de poging tot invoer hebben deelgenomen, op de houder van de goederen en, eventueel, op degene voor wiens rekening die houder heeft gehandeld.

§ 5. Wanneer ten aanzien van goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2, bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd, bevonden wordt dat de belasting over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende belasting een geldboete ten bedrage van die belasting indien het tekort gelijk is aan of groter dan een achtste van de maatstaf waarover de belasting werd voldaan. »

B.3. Artikel 73 van het B.T.W.-Wetboek, dat opgenomen is in afdeling 2 (« Strafrechtelijke sancties ») van hoofdstuk XI (« Strafbepalingen »), luidt :

« Onverminderd de fiscale geldboeten, wordt hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 10.000 tot 500.000 frank of met één van die straffen alleen. »

B.4. Artikel 73*quinquies* van het B.T.W.-Wetboek, opgenomen in dezelfde afdeling, luidt :

« § 1. Alle bepalingen van het Eerste Boek van het Strafwetboek, met inbegrip van artikel 85, zijn van toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 73, 73*bis* en 73*quater*.

[...]

§ 3. De wet van 5 maart 1952, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1969 en 25 juni 1975, betreffende de opdecimen op de strafrechtelijke geldboeten, vindt geen toepassing op de misdrijven bedoeld in de artikelen 73, 73*bis* en 73*quater*. »

B.5. Artikel 84 van het B.T.W.-Wetboek, opgenomen in hoofdstuk XIV (« Vervolgen en gedingen. Rechten en voorrechten van de Schatkist »), luidt :

« Moeilijkheden inzake de heffing van de belasting die vóór het inleiden van een rechtsgeding ontstaan, worden opgelost door de Minister van Financiën.

De Minister van Financiën beslist ook over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten en treft met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting.

Binnen de door de wet gestelde grenzen, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten vastgesteld in dit Wetboek of in de ter uitvoering ervan genomen besluiten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. »

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.6. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, voor zover nodig in samenhang gelezen met artikel 84, tweede lid, van datzelfde Wetboek. De vraag is of al dan niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet de omstandigheid dat de fiscale geldboeten bedoeld in die bepalingen - en zulks in tegenstelling tot de strafrechtelijke geldboeten bedoeld in artikel 73 van hetzelfde Wetboek - verschuldigd zijn ongeacht de schuld of de goede trouw van de belastingplichtige en zonder dat de rechterlijke macht bevoegd wordt geacht om te oordelen of er enige schuld of kwade trouw aanwezig is, om de evenredigheid van de opgelegde boete te beoordelen en, in voorkomend geval, met toepassing van verzachtende omstandigheden of rechtvaardigingsgronden, die boete te verminderen of kwijt te schelden.

B.7. De geldboeten bedoeld in artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek zijn door de wetgever uitdrukkelijk opgevat als administratieve geldboeten (artikel 72 van het B.T.W.-Wetboek).

Die geldboeten zijn, naar gelang het geval, behoudens in de in paragraaf 4 van die bepaling bedoelde bijzondere gevallen, proportioneel aan de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting (§ 1), aan de onrechtmatig genoten aftrek (§ 1bis), aan de op de handeling verschuldigde belasting (§ 2), aan de ter zake van invoer verschuldigde belasting (§ 3) of aan de aanvullende belasting (§ 5). Zij bedragen, behoudens in het in paragraaf 5 bedoelde geval, maximaal het dubbele van de betrokken belasting.

Krachtens artikel 84, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek beslist de Minister van Financiën over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten en treft hij met de belastingschuldigen dadingen, voor zover die niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting.

Luidens artikel 84, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, daarin ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten, binnen de door de wet gestelde grenzen, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. De Koning heeft die schaal vastgesteld bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari

1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde.

B.8. Die geldboeten worden ambtshalve opgelegd vanwege het enkele feit van de niet-inachtneming, vastgesteld door de administratie, van de verplichtingen voorgeschreven bij artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek. Het bewijs van het bestaan van een moreel bestanddeel is in beginsel niet vereist; de boeten vervallen niet door het overlijden van de overtreder en zijn overdraagbaar op de erfgenamen. Zij zijn toepasselijk op de rechtspersonen.

B.9. De in artikel 70, § 2, van het B.T.W.-Wetboek bedoelde fiscale geldboeten hebben tot doel de inbreuken begaan door alle belastingplichtigen, zonder enig onderscheid, die de bij het B.T.W.-Wetboek opgelegde verplichtingen niet naleven, te voorkomen en te bestraffen. De belastingplichtige, die vooraf de sanctie kent die hij riskeert op te lopen, zal ertoe worden aangezet zijn verplichtingen na te komen. Het repressief karakter van de sanctie overheerst.

B.10. De wetgever heeft de vrijheid om aan de fiscus de taak toe te vertrouwen de fiscale inbreuken te vervolgen en te bestraffen. Hij mag ook bijzonder zware straffen opleggen in sectoren waar de omvang en de frequentie van de fraude de belangen van de gemeenschap ernstig aantasten. Niets verbiedt hem, om redenen van doeltreffendheid, aan de Minister van Financiën de taak toe te vertrouwen de inbreuken op het vlak van de B.T.W. te vervolgen, hem de bevoegdheid te geven uitspraak te doen over de aanvragen tot kwijtschelding en hem ertoe in staat te stellen dadingen te treffen.

Er dient evenwel te worden nagegaan of de door de wetgever ingevoerde regeling er niet toe leidt dat aan een categorie van personen, op een discriminerende manier, het recht wordt ontzegd op een daadwerkelijk juridisch beroep dat zowel door een algemeen rechtsbeginsel als door artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens wordt gewaarborgd.

B.11. Wanneer de invorderingsambtenaar een dwangbevel heeft uitgevaardigd met betrekking tot de betaling van fiscale boeten, wordt daarvan aan de betrokkene kennis gegeven. Het

dwangbevel kan worden gestuit door een met redenen omkleed verzet van de belastingplichtige voor de rechtbank van eerste aanleg waaronder het kantoor van de taxatie-ambtenaar ressorteert.

De rechtbank dient na te gaan of de feiten die aan de boete ten grondslag liggen bewezen zijn en de wettigheid van de aangevochten beslissing te toetsen, maar zij kan niet, volgens de interpretatie die de verwijzende rechter geeft aan artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek, op de betwiste administratieve beslissing een toetsing met volle rechtsmacht uitoefenen.

B.12. In die interpretatie heeft de categorie van de personen die door een administratieve geldboete inzake B.T.W. wordt getroffen niet de mogelijkheid een beroep in te stellen dat hen ertoe in staat stelt door een rechter te laten toetsen of een administratieve beslissing met repressief karakter in rechte en in feite verantwoord is en of zij de wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, eerbiedigt.

B.13. Een dergelijk verschil in behandeling is niet redelijk verantwoord.

Het staat aan de wetgever te beoordelen of het aangewezen is de administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer die overtredingen inzonderheid het algemeen belang schaden. Maar indien hij van oordeel is dat de administratie de mogelijkheid moet hebben om de omvang van de sanctie te moduleren, dan mag niets van wat onder de beoordeling van de administratie valt aan de controle van de rechter kunnen ontsnappen.

B.14. Vanwege de hierboven vastgestelde discriminatie, dient niet te worden overgegaan tot de vergelijkingen die, *in fine*, in de twee prejudiciële vragen zijn vermeld.

B.15. Het Hof merkt evenwel op dat de tekst van de aan zijn toetsing onderworpen bepalingen zich niet ertegen verzet dat de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, een bevoegdheid van volle rechtsmacht uitoefent die hem ertoe in staat stelt te controleren al wat onder de beoordeling van de administratie valt inzake fiscale boete. In die interpretatie is er geen discriminatie.

Om die redenen,

het Hof,

zegt voor recht :

- In zoverre het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, niet toestaat op de beslissing een fiscale geldboete op te leggen, een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen, schendt artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- In zoverre het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, toestaat op de beslissing een fiscale geldboete op te leggen, een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen, schendt artikel 70 van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 24 februari 1999.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève