

Rolnummers 4465 en 4480
Arrest nr. 99/2009 van 18 juni 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Correctionele Rechtbank te Brussel en door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit rechter E. De Groot, waarnemend voorzitter, voorzitter M. Melchior, en de rechters P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij vonnis van 30 april 2008 in zake het openbaar ministerie en anderen tegen W.V. en anderen, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 mei 2008, heeft de Correctionele Rechtbank te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 458 van het Wetboek Inkomstenbelasting, in de interpretatie dat het zich ertegen verzet dat de strafrechter het aandeel van elk van de veroordeelde personen met betrekking tot de terugbetaling van de ontdoken belasting kan bepalen, om reden van behoorlijk gemotiveerde verzachtende omstandigheden of van overschrijding van de redelijke termijn in de zin van artikel 6 van het E.V.R.M., of dat die rechter uitstel kan verlenen voor het geheel of een gedeelte van die ambtshalve veroordeling of elke andere maatregel bedoeld in de wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang met artikel 6 van het E.V.R.M. ? ».

b. Bij arrest van 18 juni 2008 in zake het openbaar ministerie en de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, tegen G. V.R. en anderen, in zake het openbaar ministerie en Martin Michel, in zijn hoedanigheid van curator, tegen L. V.B. en anderen, en inzake het openbaar ministerie en Martin Michel, in zijn hoedanigheid van curator, tegen J.M., waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 juni 2008, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB-92), de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 6.1. van het Europees Verdrag van 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), in de interpretatie dat de erin bedoelde hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belastingen een straf is in de zin van artikel 6.1. van het EVRM;

- in zoverre deze bepaling de hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belastingen ten aanzien van zowel de dader als deelnemer automatisch en van rechtswege verbindt aan elke strafrechtelijke veroordeling wegens een fiscaal misdrijf omschreven in artikel 449 of 450 WIB-92 – zonder vordering van het openbaar ministerie, zonder tegensprekelijk debat en zonder motivering of zelfs maar een vermelding – en het zo de strafrechter niet toestaat om zich met volle rechtsmacht uit te spreken over de toepassing van de hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belastingen;

- in zoverre deze bepaling aan de strafrechter de mogelijkheid ontzegt om deze hoofdelijke gehoudenheid te matigen bij het bestaan van verzachtende omstandigheden en of in functie van het concreet aandeel van elke veroordeelde in de bewezen verklaarde fiscale misdrijven en of in functie van de genoten voordelen en in zoverre de strafrechter met betrekking tot deze hoofdelijke gehoudenheid geen (probatie-)uitstel van tenuitvoerlegging kan bevelen zoals omschreven in de wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie en zo niet in de mogelijkheid wordt gesteld een mogelijke schending van het recht op eerbiediging van de eigendom gewaarborgd door artikel 1 van het Aanvullend Protocol van 20 maart 1952 bij het Verdrag van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, te vermijden,

terwijl de strafrechter bij het opleggen van sancties die naar Belgisch intern strafrecht straffen zijn of bij het opleggen van administratieve geldboeten met een volgens de interne Belgische rechtspraak strafrechtelijk karakter met eenzelfde, vergelijkbare of zelfs beperkter financiële impact, wel beschikt over een dergelijke volle rechtsmacht na een tegensprekelijk debat ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4465 en 4480 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- W.V., in de zaak nr. 4465;
- W.T., in de zaak nr. 4465;
- F. D.P., in de zaak nr. 4480;
- W.M., in de zaak nr. 4480;
- L. V.B., in de zaak nr. 4480;
- E.P., in de zaak nr. 4480;
- de Ministerraad, in de zaken nrs. 4465 en 4480;

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- W.T., in de zaak nr. 4465;
- W.M., in de zaak nr. 4480.

Op de openbare terechtzitting van 11 maart 2009 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. H. Demedts *loco* Mr. R. Verstraeten en Mr. D. Dewandeleer, advocaten bij de balie te Brussel, voor W.T.;
 - . Mr. D. Deruyck, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor W.V.;
 - . Mr. M. Van Daele, tevens *loco* Mr. L. De Broeck, advocaten bij de balie te Brussel, voor W.M.;
 - . Mr. J. Speecke, advocaat bij de balie te Kortrijk, en Mr. E. Van Dijck, advocaat bij de balie te Brussel, voor E.P.;
 - . Mr. K. Van De Velde *loco* Mr. F. Colpaert, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

Zaak nr. 4465

De beklaagden voor het verwijzende vonnisgerecht worden vervolgd voor feiten die verband houden met een beweerde kasgeldconstructie. Daarbij zouden zij zich onder meer schuldig hebben gemaakt aan valsheid in geschriften en gebruik van valse stukken, met bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden en aan inbreuken op de artikelen 185, 305, 307 en 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, met het bedrieglijke oogmerk de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing te ontduiken, onder meer door gebruik van valse stukken alsmede door vermogensvoordelen, ten nadele van de Belgische Staat, in ruil of om niet te hebben ontvangen, in bezit, bewaring of beheer te hebben genomen, ofschoon men de oorsprong ervan kende of diende te kennen.

De personen die als (mede)daders of als medeplichtigen van misdrijven, bedoeld in de artikelen 449 tot 452 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, worden veroordeeld, zijn op grond van artikel 458 van datzelfde Wetboek hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting. De Rechtbank stelt vast dat de hoofdelijke gehoudenheid één van de meest dreigende en zwaarste sancties van het fiscaal strafrecht is, die als een burgerlijke sanctie of als een strafsancie zou kunnen worden gekwalificeerd, maar door de heersende rechtspraak in ieder geval wordt beschouwd als een civielrechtelijk gevolg van de veroordeling als (mede)dader of als medeplichtige aan fiscaalrechtelijke misdrijven. In zoverre de hoofdelijke gehoudenheid als een burgerlijke sanctie zou worden gekwalificeerd, zijn de algemene principes van het strafrecht niet van toepassing, waardoor de vraag rijst naar de bestaanbaarheid van artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De Rechtbank acht het antwoord op de door twee beklaagden gesuggereerde prejudiciële vraag noodzakelijk om uitspraak te kunnen doen.

Zaak nr. 4480

Het verwijzende rechtscollege dient zich uit te spreken over het hoger beroep dat is ingesteld tegen drie vonnissen van de vijfde correctionele kamer van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, waarbij de beklaagden werden veroordeeld voor feiten die identiek of vergelijkbaar zijn met die in de zaak nr. 4465, met inbreuk op onder meer de artikelen 261 en 269, 305 tot 312, 339, 340, eerste lid (oud), 413, 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en bepalingen van de vennootschapswetgeving.

Ook in die zaak hebben verschillende beklaagden het verwijzende rechtscollege verzocht het Hof een vraag te stellen over de grondwettigheid van artikel 458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Het verwijzende rechtscollege herinnert eveneens aan de draagwijdte van die bepaling ingevolge de rechtspraak van het Hof van Cassatie, als een van rechtswege werkend civielrechtelijk gevolg van de veroordeling van de beklagde wegens een fiscaal misdrijf, zelfs wanneer het gaat om een eenvoudige schuldigverklaring. Daaruit vloeit voort dat niet is voorzien in een mildering van de hoofdelijke gehoudenheid naar gelang van de betrokkenheid van de veroordeelde (mede)dader of medeplichtige bij de fiscale misdrijven of van het genoten voordeel.

Verschiedende beklaagden voeren aan dat de hoofdelijke gehoudenheid, die een enorme omvang kan aannemen, een straf zou zijn in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Refererend aan gezaghebbende rechtsleer, meent het verwijzende rechtscollege dat het ertoe zou kunnen worden

gebracht de hoofdelijke gehoudenheid bedoeld in artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 te beschouwen als een straf in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in welke interpretatie de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zou kunnen worden betwijfeld. Het verwijzende rechtscollege acht een antwoord op die vraag onontbeerlijk omdat het als strafrechtcollege bij de straftoemeting moet kunnen afwegen welke sanctie het al dan niet gecombineerd zal opleggen ter realisering van de doelstellingen van die straftoemeting. Het is immers van belang dat het weet of de sanctie van de hoofdelijke gehoudenheid al dan niet kan worden gemoduleerd.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de beklagden

A.1. De beklagden gaan allen uit van hetzelfde standpunt, namelijk dat de sanctie van de « hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belasting » waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet en die geldt als automatisch gevolg van de veroordeling van een persoon als (mede)dader of medeplichtige, een straf is in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Daartoe voeren zij soortgelijke argumenten aan. Hun standpunten kunnen daarom worden gegroepeerd.

Daarmee betwisten zij de kwalificatie van de maatregel door het Hof van Cassatie als een burgerrechtelijke maatregel. Zij verwijzen naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, waarin de (alternatieve) criteria werden bepaald waaraan een sanctie moet voldoen om te kunnen worden beschouwd als een « straf » in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij menen dat, wat de sanctie van de hoofdelijke gehoudenheid betreft, die criteria zelfs cumulatief aanwezig zijn.

A.2.1. Door de plaats van de in het geding zijnde bepaling onder de « strafbepalingen » van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is voldaan aan het eerste criterium, namelijk dat de inbreuk volgens de kwalificatie van het interne recht reeds een strafrechtelijk karakter heeft.

A.2.2. De bepaling heeft ook een algemene draagwijdte en de sanctie heeft een preventief en repressief doel, zodat de maatregel ook op grond van het tweede criterium van strafrechtelijke aard blijkt te zijn.

De maatregel past in het streven om, tegen de achtergrond van een groeiend belang van de rechtspersoonlijkheid in het economisch verkeer, ontdoken belastingen, zelfs in het kader van de vennootschapsbelasting, te kunnen verhalen op de achterman, een natuurlijk persoon. Verschillende beklagden leiden uit de wetgevende historiek betreffende de hoofdelijke gehoudenheid tot de ontdoken belasting af dat de wetgever zich terdege bewust was van het intrinsiek strafrechtelijke karakter van de maatregel. Het Franse Hof van Cassatie heeft een identieke maatregel (artikel 1745 van de « Code général des impôts ») overigens erkend als een strafrechtelijke sanctie.

De maatregel voegt immers van rechtswege andere personen, die geen belastingplichtigen zijn met betrekking tot de ontdoken belastingen, toe aan de eigenlijke belastingplichtige zonder dat zij ter zake enig verweer kunnen aanvoeren. Elke veroordeelde (mede)dader of medeplichtige wordt namelijk schuldenaar van de totaliteit van de belasting, op voorwaarde dat die is ingekohierd, zodat de belasting is gevestigd en voor de administratie een uitvoerbare titel tot stand werd gebracht. Daaruit volgt dat de fiscus zich voor de strafrechter geen burgerlijke partij kan stellen met het oog op het verhalen van de ontdoken belastingen bij wijze van beweerde schade en dat de burgerlijkepartijstelling, strekkend tot schadevergoeding, uitsluitend betrekking kan hebben op het nadeel waarvoor de belastingwetgeving geen eigen mogelijkheid tot herstel biedt. Het mogelijke gevolg dat voor de beklagden voortvloeit uit de in het geding zijnde bepaling wordt niet geremedieerd door het feit dat volgens de « Administratieve commentaar » de ontvangers eerst alle mogelijkheden tot invordering van de totaliteit van de ingekohierde belasting ten laste van de belastingplichtige zelf, zijn echtgenoot of vertegenwoordigers moeten aanwenden, alvorens één of meer hoofdelijke schuldenaars aan te spreken.

Evenmin beschikt de rechter over enige beoordelingsmogelijkheid, hoewel de financiële impact van die sanctie vaak veel groter is dan de eventuele geldboete. Doordat de maatregel toelaat om een beklagde toch voor de volledige belasting te laten opdraaien, zelfs wanneer zijn aandeel in het misdrijf beperkt is en hij geen noemenswaardig vermogensvoordeel eruit heeft geput, houdt hij een bijkomende straf in ten aanzien van de andere personen.

A.2.3. Ook met betrekking tot het derde criterium, namelijk de ernst van de sanctie, werd in gezaghebbende rechtsleer erkend dat de hoofdelijke gehoudenheid één van de meest dreigende en zwaarste sancties van het fiscaal strafrecht is.

Noch het hiervoor aangehaalde « subsidiaire » karakter van de invordering bij de niet-belastingplichtige beklagden, noch het feit dat de maatregel geldt voor de belasting zelf en niet voor de verhogingen en dat de hoofdelijk aansprakelijke daders en medeplichtigen over een recht van verhaal op de andere hoofdelijk aansprakelijke personen beschikken, billijken de ernst van de sanctie.

A.3.1. Wat nu specifiek de toetsing betreft aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet merken verschillende beklagden op dat er twee mogelijkheden zijn.

A.3.2. Indien het gaat om een strafsancie, dan dienen de op dergelijke sancties toepasselijke principes, namelijk de algemene rechtsbeginselen van het strafrecht, te worden toegepast. Het Hof erkent de toepassing van de algemene rechtsbeginselen op strafsancies als essentieel, zoals onder meer moge blijken uit de arresten nr. 72/92 van 18 november 1992, nr. 43/2001 van 29 maart 2001 en nr. 157/2002 van 6 november 2002. Tevens moet in een dergelijk geval het beroep op een rechter met volle rechtsmacht worden gewaarborgd.

Indien dat niet het geval zou zijn, ontstaat er immers een verschil in behandeling met andere beklagden en is een individualisering van de straf, zo kenmerkend voor het strafrecht, onmogelijk. Daarbij wordt hoofdzakelijk verwezen naar de draagwijdte van artikel 50 van het Strafwetboek, op grond waarvan in het bijzonder de principiële hoofdelijkheid van daders voor schade uit misdrijven kan worden gemilderd naar gelang van het aandeel van de veroordeelde in het misdrijf en het door hem genoten vermogensvoordeel.

A.3.3. Indien de maatregel wordt beschouwd als een burgerlijke sanctie, rijst de vraag naar de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De maatregel zou dan immers ontsnappen aan de toepassingsfeer van artikel 2 van het Strafwetboek, zou niet gepaard kunnen gaan met een uitstel, zou niet kunnen worden aangepast wegens verzachtende omstandigheden, en zou niet kunnen worden kwijtgescholden door gratie. Beklaagden die voor andere misdrijven worden vervolgd, waarop soortgelijke sancties staan, genieten daarentegen die waarborgen wel. Het louter als burgerlijk bestempelen van de sanctie, zou de toepassing uitsluiten van artikel 457, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat stelt dat alle bepalingen van boek I van het Strafwetboek, met inbegrip van hoofdstuk VII en artikel 85, van toepassing zijn op de in de artikelen 449 tot 453 bedoelde misdrijven.

A.3.4. In de visie van de beklagden verantwoordt niets dat de categorie van personen waarop de maatregel van toepassing is, verschillend zou worden behandeld in vergelijking met andere beklagden die voor de strafrechter verschijnen. Zij voelen zich gesterkt door de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de ambtshalve veroordeling bij sociaalrechtelijke misdrijven (arresten nr. 98/99 van 15 september 1999 en nr. 92/2000 van 13 juli 2000) en het automatisch karakter van het beroepsverbod in het koninklijk besluit nr. 22 (arresten nr. 57/98 van 27 mei 1998 en nr. 87/98 van 15 juli 1998).

De daarin door het Hof ontwikkelde redeneringen zijn *mutatis mutandis* relevant voor de benadering van de problematiek van de kwalificatie van de sanctie van de in het geding zijnde bepaling. Het gebrek aan vordering van het openbaar ministerie, het gebrek aan inhoudelijk debat, uitspraak en motivering van het vonnis en aldus de onmogelijkheid om de sanctie te individualiseren ten aanzien van elk van de betrokkenen, zijn de pijnpunten die voortvloeien uit de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling. Het door de wetgever nagestreefde doel zou voldoende worden gewaarborgd indien aan de strafrechter, na een tegensprekelijk debat en via een gemotiveerde uitspraak ter zake, een individualiserende beoordelingsmarge zou worden gegeven met betrekking tot de toepassing *in concreto* van die sanctie, onder meer door toepassing van artikel 85 van het Strafwetboek en van de wet van 29 juni 1964. Het feit dat de Belgische Staat een « bijzondere schuldeiser » zou zijn, is niet relevant en minstens onevenredig om de beklagden de waarborgen van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de algemene waarborgen van het strafrecht te ontfemen.

A.4. De beklaagde F. D.P. gaat ook dieper in op de vraag of de sanctie, door haar vermogensrechtelijk impact, een schending zou uitmaken van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Die bepaling vereist immers een billijk evenwicht tussen de bescherming van het recht op ongestoord genot van de eigendom en de vereisten van het algemeen belang. Door de omvang kan de sanctie onevenredig zijn en op onverantwoorde wijze afbreuk doen aan het ongestoorde genot van eigendom. Rekening houdend met de feiten en het doel zou de maatregel kennelijk onevenredig zijn.

Standpunt van de Ministerraad

A.5. Volgens de Ministerraad gaan de prejudiciële vragen uit van de verkeerde rechtsopvatting dat de hoofdelijke gehoudenheid een straf zou zijn, terwijl de maatregel, die voortspuit uit een bepaling van de wet zelf en het gevolg is dat door de wet wordt gehecht aan een veroordeling als dader, mededader of medeplichtige aan sommige misdrijven, slechts tot doel heeft schuldsplitsing tegen te gaan. De *ratio legis* van de in het geding zijnde bepaling bestond erin de dader en de medeplichtige op dezelfde wijze te straffen en een fiscale gelijkheid te verwezenlijken die alle excuses aan de ontduiking ontnemt. Aldus is de hoofdelijke aansprakelijkheid ingevoerd in het voordeel van de schuldeiser, namelijk de Belgische Staat, die zo een bijkomende mogelijkheid krijgt om de inning van de ontdoken belasting te verzekeren.

De hoofdelijke gehoudenheid is volgens de Ministerraad slechts het civielrechtelijke gevolg van een strafrechtelijke veroordeling, zelfs wanneer het gaat om een loutere schuldigverklaring. De maatregel heeft enkel tot doel om de aan de fiscus berokkende schade te herstellen door de (mede)daders en medeplichtigen aansprakelijk te stellen voor de door hen ontdoken belasting. De maatregel werkt van rechtswege en vereist zelfs niet dat de Staat burgerlijke partij is in de strafprocedure.

A.6. De Ministerraad betwist dat het, door de plaats van de in het geding zijnde maatregel in het Wetboek van de inkomstenbelastingen, om een strafbepaling gaat. Die plaats wordt verklaard door het feit dat het om een louter gevolg van een strafrechtelijke veroordeling gaat.

De omvang van de hoofdelijke gehoudenheid is volgens die partij ook beperkt. De hoofdelijke gehoudenheid is slechts van toepassing op de misdrijven vermeld in de artikelen 449 tot 452 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. In de administratieve commentaar is bepaald dat de ontvangers alle mogelijkheden tot invordering van de totaliteit van de ingekohierde belasting ten laste van de belastingplichtige zelf, zijn echtgenoot of zijn vertegenwoordigers moeten aanwenden alvorens één of meer hoofdelijke schuldenaars aan te spreken. De maatregel geldt slechts voor het bedrag van de « ontdoken belastingen », niet voor de verhogingen. En ten slotte beschikken de (mede)daders en medeplichtigen die hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de ontdoken belasting, over een recht van verhaal op de andere hoofdelijk aansprakelijke personen, en dit voor het geheel van de door hen betaalde schuld.

A.7. De criteria om na te gaan of de sanctie al dan niet strafrechtelijk van aard is en onder het toepassingsgebied van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens valt, zouden te dezen irrelevant zijn omdat de maatregel louter een burgerrechtelijk gevolg van de strafrechtelijke veroordeling is. De maatregel zou geen repressief karakter hebben maar zou enkel leiden tot een gemakkelijke inning van de ontdoken belasting en zou dus uitsluitend tot doel hebben de schade te herstellen die aan de fiscus is berokkend door de ontduiking van de belasting.

Het Hof heeft zich weliswaar reeds herhaaldelijk gebogen over de vraag of een bepaalde sanctie al dan niet een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is. Die arresten hebben evenwel alle betrekking op een sanctie die leidt tot de betaling van een bijkomend bedrag dat het herstel van de schade overstijgt. De in het geding zijnde maatregel zou geen misdrijf definiëren en zou evenmin voorzien in de bestraffing ervan. Hij zou enkel tot gevolg hebben dat de ontdoken belasting kan worden verhaald lastens elke dader of medeplichtige die voor die ontduiking strafrechtelijk werd veroordeeld.

A.8. De vermeende discriminatie is volgens de Ministerraad gebaseerd op het verkeerde uitgangspunt. Vermits de hoofdelijke gehoudenheid geen veroordeling op zich is, maar een gevolg van de strafrechtelijke veroordeling - die zelf wel onder de toepassingsfeer van de algemene beginselen van het strafrecht ressorteert - dient niet te worden onderzocht of die onder de toepassingsfeer van boek I van het Strafwetboek valt.

A.9. Zelfs indien het Hof ervan zou uitgaan dat er wel degelijk een verschil in behandeling is, dan zou dit zeker verantwoord zijn. De hoofdelijke gehoudenheid is immers louter een bijkomende waarborg dat de ontdoken belasting wordt betaald in geval van insolventie van één van de medeschuldenaars.

Het Hof heeft in het arrest nr. 107/2006 van 21 juni 2006 reeds erkend dat er een verschil in behandeling kan zijn dat berust op een objectief criterium, namelijk de hoedanigheid van de schuldeiser, die in het ene geval de Schatkist is en in het andere geval een andere schuldeiser. Er moet rekening worden gehouden met het nagestreefde doel, namelijk mogelijke fraude te voorkomen en met het feit dat de belastingen van openbare orde zijn.

De maatregel zou ook in verhouding zijn met de nagestreefde doelstelling : aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die gericht zijn op het algemeen belang, zou moeten worden aangenomen dat aan de Schatkist een bijkomende mogelijkheid tot betaling wordt gewaarborgd door het invoeren van een hoofdelijke aansprakelijkheid, zonder dat de rechter het aandeel van elk van de veroordeelde personen met betrekking tot de terugbetaling van de ontdoken belasting kan bepalen, terwijl die aansprakelijkheid in andere gevallen, met andere schuldeisers kan worden beperkt door de strafrechter. Daarbij zou niet uit het oog mogen worden verloren dat de hoofdelijk aansprakelijke schuldenaars een verhaalsrecht hebben op mekaar en dat daarenboven de administratieve richtlijnen bepalen dat in eerste instantie de vervolgingen moeten worden ingezet tegen de belastingplichtige zelf, alvorens de hoofdelijke schuldenaars aan te spreken.

A.10. Er is volgens de Ministerraad zelfs duidelijk geen discriminatie omdat de in het geding zijnde bepaling juist ertoe strekt discriminatie tegen te gaan. De bedoeling zou immers zijn om de (mede)dader en de medeplichtigen van hetzelfde misdrijf op dezelfde wijze te behandelen.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen betreffen artikel 458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) dat bepaalt :

« Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting.

De natuurlijke personen of de rechtspersonen zijn burgerlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor de geldboeten en kosten die het gevolg zijn van de veroordelingen welke krachtens de artikelen 449 tot 456 tegen hun gemachtigden of bedrijfsleiders zijn uitgesproken ».

B.2. De prejudiciële vragen strekken ertoe van het Hof te vernemen of die bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

Het Hof dient dat artikel te onderzoeken in de interpretatie dat de strafrechter niet de bevoegdheid zou hebben om zich met volle rechtsmacht uit te spreken over de daarin vervatte sanctie van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de daders en de medeplichtigen, of om die

sanctie te individualiseren overeenkomstig de gemeenrechtelijke strafbepalingen betreffende de verzachtende omstandigheden, de opschorting, het uitstel en de probatie, of ze te matigen naar gelang van het concrete aandeel van de veroordeelde in de bewezen verklaarde fiscale misdrijven of naar gelang van de genoten voordelen.

B.3. De verwijzende rechters, in hun prejudiciële vragen, en de beklaagden voor de verwijzende rechtscolleges, in hun memories, gaan ervan uit dat de hoofdelijke gehoudenheid waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, dient te worden beschouwd als een strafsanctie in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.4. Die interpretatie gaat in tegen de rechtspraak van het Hof van Cassatie die de hoofdelijke gehoudenheid inzake belastingen aanmerkt als een « civielrechtelijke sanctie [die] van rechtswege geldt » (Cass., 20 juni 1995, *Arr. Cass.*, 1995, nr. 312) of als « een herstelmaatregel die [...] van rechtswege werkt » (Cass., 21 oktober 2008, P.08.0535.N) en die « gelijkaardig is aan de hoofdelijke gehoudenheid tot teruggave ten aanzien van alle wegens een zelfde misdrijf veroordeelde personen bepaald in artikel 50 van het Strafwetboek » (Cass., 15 oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, nr. 540; 21 oktober 2008, P.08.0535.N), dat bepaalt :

« Alle wegens een zelfde misdrijf veroordeelde personen zijn hoofdelijk gehouden tot teruggave en schadevergoeding.

Zij zijn hoofdelijk gehouden tot de kosten, wanneer zij door een zelfde vonnis of arrest zijn veroordeeld.

Nochtans kan de rechter alle veroordeelden of enige van hen vrijstellen van de hoofdelijkheid, mits hij de redenen van die vrijstelling opgeeft en het door ieder persoonlijk te dragen aandeel in de kosten bepaalt.

Personen, door onderscheidene vonnissen of arresten veroordeeld, zijn alleen wegens daden van vervolging, die hun gemeen zijn, hoofdelijk gehouden tot de kosten ».

Het Hof van Cassatie oordeelde dat de hoofdelijkheid van rechtswege werkt en niet door de strafrechter moet worden uitgesproken (Cass., 15 oktober 2002, *Arr. Cass.*, 2002, nr. 540). Met betrekking tot een identieke sanctie in artikel 73, vierde lid, van het BTW-Wetboek, in de lezing van de wet van 3 juli 1969, en in artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek, zoals het werd ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, oordeelde het Hof van Cassatie dat de hoofdelijkheid een door de wet zelf aan de strafrechtelijke veroordeling verbonden burgerlijk

gevolg is en dat zij bestaat, ook al heeft de strafrechter niet uitdrukkelijk vastgesteld dat de veroordeelde hoofdelijk gehouden was tot betaling van de ontdoken belasting (Cass., 11 oktober 1996, *Arr. Cass.*, 1996, nr. 375).

De administratie kan derhalve niet enkel tegen de belastingplichtige optreden maar zij kan ook een dwangbevel uitvaardigen tegen eenieder die is veroordeeld als mededader of medeplichtige.

B.5. Op grond van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zou de hoofdelijke gehoudenheid kunnen worden beschouwd als een strafsanctie in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, indien zij volgens de internrechtelijke kwalificatie een strafrechtelijk karakter heeft, of indien uit de aard van de inbreuk, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve doel van de bestraffing, blijkt dat het om een strafsanctie gaat, of nog indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat zij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft (EHRM (grote kamer), 23 november 2006, *Jussila t. Finland*).

B.6.1. De plaats van artikel 458 in het WIB 1992, namelijk onder afdeling II van titel VII, hoofdstuk X, met als opschrift « Strafrechtelijke sancties », volstaat niet om de maatregel internrechtelijk te kwalificeren als een strafsanctie. Net als artikel 50 van het Strafwetboek strekt het immers ertoe - te dezen, van rechtswege - een in wezen burgerrechtelijk gevolg te verbinden aan de veroordeling of schuldigverklaring wegens een fiscaal misdrijf.

B.6.2. Wat het tweede en het derde in B.5 vermelde criterium betreft, dient te worden opgemerkt dat, ofschoon de in het geding zijnde maatregel het gevolg is van de veroordelingen welke krachtens de artikelen 449 tot 456 van het WIB 1992 zijn uitgesproken, hij hoofdzakelijk ertoe strekt de Staat te verzekeren dat de inkomsten die hij misliep door de belastingontduiking die mogelijk was door de misdrijven waarvoor de mededaders en medeplichtigen worden veroordeeld, uiteindelijk aan de Schatkist zullen toekomen. De hoofdelijke gehoudenheid dient ter compensatie van de schade die voor de Schatkist is ontstaan door de fout waaraan de mededaders en medeplichtigen deelachtig zijn. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft overigens erkend dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen, enerzijds, belastingverhogingen, die in sommige gevallen als een

straf kunnen worden beschouwd en, anderzijds, schadevergoedingen ter compensatie van door de Staat geleden schade (*ibid.*, § 38).

B.6.3. Zoals uit de in het geding zijnde bepaling blijkt, beperkt de hoofdelijkheid waartoe mededaders of medeplichtigen krachtens die bepaling gehouden zijn zich tot « de ontdoken belasting ». Ze geldt niet voor de belastingverhogingen, administratieve boeten, interesten en kosten.

Bovendien is een mededader of een medeplichtige slechts hoofdelijk gehouden tot de betaling van de belastingen die werden ontdoken door het misdrijf waarvoor de betrokkene is veroordeeld, zodat het mogelijk is dat het niet om de totaliteit, maar slechts om een deel van de ontdoken belasting gaat.

B.6.4. De hoofdelijkheid waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, is in wezen een burgerrechtelijke maatregel, waarvan de rechtsgevolgen worden geregeld door het Burgerlijk Wetboek. Artikel 1202 van dat Wetboek bepaalt dienaangaande:

« Hoofdelijkheid wordt niet vermoed; zij moet uitdrukkelijk bedongen zijn.

Deze regel lijdt alleen uitzondering in de gevallen waarin hoofdelijkheid bestaat van rechtswege, krachtens een bepaling van de wet ».

B.6.5. Uit wat voorafgaat, vloeit voort dat de hoofdelijke gehoudenheid waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, geen straf is in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.7.1. De betwistingen die voortvloeien uit de vaststelling van het bedrag van de ontdoken belasting, de invordering van die belasting of het verhaalsrecht van de tot de hoofdelijke gehoudenheid veroordeelde mededader of medeplichtige jegens de andere veroordeelden, moeten evenwel het voorwerp uitmaken van een rechterlijke controle met volle rechtsmacht.

B.7.2. Wanneer het bedrag van de ontdoken belasting niet vaststaat op het ogenblik van de veroordeling, zal dat bedrag worden vastgesteld overeenkomstig de eigenheid van elke belasting. In ieder geval dient de hoofdelijk gehouden schuldenaar dezelfde rechtsmiddelen te

kunnen aanwenden als de belastingplichtige. Te dien aanzien dient te worden opgemerkt dat met de wijziging, bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, van artikel 366 van het WIB 1992, het recht om bezwaar in te dienen wordt toegekend aan elke belastingschuldige die is onderworpen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dit wil zeggen aan elke persoon die kan zijn gehouden tot de betaling van de belasting.

B.7.3. Wanneer de overheid tot de invordering van de ontdoken belasting overgaat jegens een tot de hoofdelijke gehoudenheid veroordeelde mededader of medeplichtige, wat luidens de administratieve voorschriften enkel het geval zou zijn wanneer alle mogelijkheden tot invordering van de totaliteit van de ingekohierde belasting ten laste van de belastingplichtige zelf, zijn echtgenoot of zijn vertegenwoordigers zijn uitgeput, kunnen de betwistingen die hieruit zouden voortvloeien, het voorwerp uitmaken van een rechterlijke controle met volle rechtsmacht. Zo kan, wanneer twijfel bestaat over het deel van de belasting dat is ontdoken door het misdrijf waarvoor een persoon als dader, mededader of medeplichtige is veroordeeld, de vervolgte schuldenaar die betwistingen voor de bevoegde burgerlijke rechtbank brengen.

B.7.4. Bovendien zal, met toepassing van de regels van de hoofdelijkheid, de mededader of de medeplichtige die de gehele schuld of een deel ervan heeft voldaan, zich kunnen verhalen op de andere mededaders en medeplichtigen. Indien één van hen onvermogen is, wordt het door zijn onvermogen veroorzaakte verlies naar evenredigheid omgeslagen over al de andere mededaders en medeplichtigen die in staat zijn om te betalen, en degene die de schuld voldaan heeft (artikel 1214, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek).

Ook al zou het bedrag van de ontdoken belasting tot de betaling waarvan de mededader of de medeplichtige hoofdelijk is gehouden aanzienlijk zijn, zal de betrokkene een deel van dat bedrag in beginsel kunnen terugvorderen.

B.8.1. De verwijzende rechtscolleges ondervragen het Hof nog over het feit dat de in het geding zijnde bepaling de strafrechter zou verhinderen rekening te houden met verzachtende omstandigheden of de maatregelen bepaald in de wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie te verlenen.

B.8.2. Gelet op het feit dat de hoofdelijke gehoudenheid geen straf is, heeft de wetgever de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet geschonden door niet erin te voorzien dat de strafrechter zou vermogen rekening te houden met de in B.8.1 vermelde omstandigheden en maatregelen.

B.9. De toetsing aan artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, leidt niet tot een andere conclusie.

B.10. De prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Rekening houdend met wat in B.7 is uiteengezet, schendt artikel 458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 18 juni 2009.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot