

Rolnummer 4481
Arrest nr. 105/2009 van 9 juli 2009

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 73*sexies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Correctionele Rechtbank te Brussel.

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 vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 13 juni 2008 in zake het openbaar ministerie tegen R.S. en anderen, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 24 juni 2008, heeft de Correctionele Rechtbank te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek, in de interpretatie dat het de strafrechter niet is toegestaan om met volheid van rechtsmacht te oordelen over het aandeel van elk van de veroordeelde personen met betrekking tot de terugbetaling van de ontdoken belasting, 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 [geen] 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. ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- R.S.;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 11 maart 2009 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. M. Van Daele, *loco* Mr. L. De Broeck, en Mr. F. Gillijns, advocaten bij de balie te Brussel, voor R.S.;
  - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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 het bodemgeschil

De beklaagden voor de verwijzende rechter worden vervolgd voor feiten die in de vordering van het openbaar ministerie worden gekwalificeerd als overtredingen van de artikelen 73, 73*bis*, eerste lid, en 73*sexies* van het BTW-Wetboek, ontduiking van de verschuldigde btw, wegmaking van boekhouding en jaarrekeningen en het deel uitmaken van een vereniging met het oogmerk om wanbedrijven te plegen.

Personen die als daders, mededaders of medeplichtigen van misdrijven, bedoeld in de artikelen 73 en 73*bis* van het BTW-Wetboek, worden veroordeeld, zijn op grond van artikel 73*sexies* 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 strafsanctie zou kunnen worden gekwalificeerd, maar door de heersende rechtspraak in ieder geval wordt beschouwd als een civielrechtelijk gevolg van de veroordeling als mededader 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 73*sexies* van het BTW-Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De Rechtbank acht het antwoord op de door één van de beklaagden gesuggereerde prejudiciële vraag noodzakelijk om uitspraak te kunnen doen.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Standpunt van de beklaagde R.S.*

A.1. De beklaagde gaat uit van het standpunt 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.

Daarmee betwist hij de kwalificatie van de maatregel door het Hof van Cassatie als een burgerrechtelijke maatregel. Hij verwijst 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. Hij meent 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 « Strafrechtelijke sancties » van het BTW-Wetboek is reeds voldaan aan het eerste criterium, namelijk dat de inbreuk volgens de kwalificatie van het interne recht 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.

Uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling, ingevoerd door de wet van 10 februari 1981, blijkt dat de maatregel werd ingevoerd met het oog op het verscherpen van « de strafrechtelijke maatregelen, nodig voor de beteugeling van de belastingfraude ». Die maatregel is volgens de beklaagde meer dan een loutere herstelmaatregel; hij werd aangenomen met het oogmerk van leedtoevoeging, met name de overtreder zwaar in zijn patrimonium te treffen. Bijgevolg heeft de wetgever zelf een strafrechtelijke connotatie aan de in het geding zijnde bepaling gegeven.

De maatregel voegt 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.

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.

Het strafrechtelijk karakter van de in het geding zijnde maatregel blijkt onder meer uit het feit dat elke veroordeelde (mede)dader of medeplichtige schuldenaar wordt van de totaliteit van de belasting, ongeacht ieders aandeel in de ten laste gelegde fraude, dat het voorrecht van schuldplitsing niet kan worden aangevoerd en dat de betrokkene geen beroep kan doen op de verweermiddelen van de belastingplichtige.

A.2.4. Om de voormelde redenen moet artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek als een sanctie met een strafrechtelijk karakter worden aangemerkt, zodat aan de beklaagde de waarborgen zouden moeten worden geboden waarin artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens voorziet.

De beklaagde is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling artikel 6 van het voormelde Europees Verdrag en de algemene beginselen van het strafrecht schendt : de rechtzoekende heeft geen toegang tot een rechter die zich met volle rechtsmacht over de hoofdelijke gehoudenheid kan uitspreken; de toepassing van de in het geding zijnde bepaling dient op geen enkele wijze te worden gemotiveerd; het algemene en onweerlegbare karakter van de sanctie, waarbij de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid beschikt, is in strijd met het algemene beginsel van het persoonlijke karakter van de straffen en van de bewijslast in strafzaken.

A.3.1. Een rechtzoekende die voor inbreuken op de artikelen 73 en 73*bis* van het BTW-Wetboek wordt vervolgd, kan de toepassing van artikel 85 van het Strafwetboek genieten (artikel 73*quinquies* van het BTW-Wetboek) of de maatregelen waarin de wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie voorziet, terwijl zulks niet het geval is voor een rechtzoekende bij toepassing van artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek.

De beklaagde verwijst tevens naar 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. In tegenstelling tot wat artikel 50 bepaalt, beschikt de rechter die toepassing maakt van artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek niet over die mogelijkheden. Aldus heeft de wetgever een onderscheid ingevoerd tussen twee categorieën van personen naargelang zij al dan niet voor fiscale misdrijven bedoeld in artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek, worden vervolgd, zodat die bepaling een schending inhoudt van 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.

A.3.2. Het verschil in behandeling tussen verschillende categorieën van rechtzoekenden is volgens de beklaagde niet redelijk te verantwoorden en gaat verder dan noodzakelijk is om het door de wetgever nagestreefde doel – een strenge bestraffing van de belastingontduiking – te verwezenlijken. Die doelstelling kan evenzeer worden verwezenlijkt door de toepassing mogelijk te maken van de maatregelen waarin artikel 85 van het Strafwetboek en de wet van 29 juni 1964 voorzien.

A.3.3. De in het geding zijnde maatregel is volgens de beklaagde kennelijk onevenredig met het door de wetgever nagestreefde doel en gaat verder dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken. In dat verband verwijst hij naar de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de ambtshalve veroordeling bij sociaalrechtelijke misdrijven en het automatisch en levenslang karakter van het beroepsverbod in het koninklijk besluit nr. 22 (arresten nrs. 98/99, 92/2000, 57/98 en 87/98).

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.

De in het geding zijnde maatregel heeft aldus tot gevolg dat een categorie van beklaagden het recht op een eerlijk proces voor een onafhankelijke instantie, zoals door artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens wordt gewaarborgd, wordt ontzegd, zodat artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek een schending inhoudt van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de voormelde verdragsbepaling.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.4. De Ministerraad stelt vast dat de thans voorliggende prejudiciële vraag nagenoeg identiek is aan de vraag die in de zaak nr. 4465, samengevoegd met de zaak nr. 4480, is gesteld, met dien verstande dat in die zaken de vragen betrekking hebben op artikel 458 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Daarom herhaalt de Ministerraad zijn standpunt dat hij in de zaak nr. 4465 heeft uiteengezet, dat te dezen *mutatis mutandis* moet worden gelezen.

A.5. Volgens de Ministerraad gaan de prejudiciële vragen in de zaken nrs. 4465 en 4480 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 schuldplitsing 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 civielrechtelijk 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, zijn te dezen irrelevant omdat de maatregel louter een burgerrechtelijk gevolg van de strafrechtelijke veroordeling is. De maatregel heeft geen repressief karakter maar leidt enkel tot een gemakkelijke inning van de ontdoken belasting en heeft dus uitsluitend tot doel 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 definieert evenwel geen misdrijf en voorziet evenmin in de bestraffing ervan. Hij heeft enkel tot gevolg 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 is ook in verhouding met de nagestreefde doelstelling: aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die gericht zijn op het algemeen belang, moet 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 mag niet uit het oog 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 is immers om de (mede)dader en de medeplichtigen van hetzelfde misdrijf op dezelfde wijze te behandelen.

A.11. Ten slotte is de Ministerraad van oordeel dat de redenering van het Hof in zijn arrest nr. 81/2007 met betrekking tot de regelgeving inzake douane en accijnzen *mutatis mutandis* van toepassing is op de regelgeving inzake btw.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 73*sexies* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek), dat bepaalt :

« Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73*bis* 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 73 tot 73*quater* tegen hun aangestelden of beheerders, zaakvoerders of vereffenaars zijn uitgesproken ».

B.2. Uit de prejudiciële vraag volgt dat zij beperkt is tot het eerste lid van dat artikel. Zij strekt 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.

Het Hof dient die bepaling 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 en betreffende de overschrijding van de redelijke termijn, 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 beklaagde voor het verwijzende rechtscollege gaat 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). Nog volgens het Hof van Cassatie is de hoofdelijkheid een door de wet zelf aan de strafrechtelijke veroordeling verbonden burgerlijk gevolg en bestaat zij, 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 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 73*sexies*, eerste lid, in het BTW-Wetboek, namelijk onder afdeling 2 van hoofdstuk XI, 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 73 tot 73*quater* van het BTW-Wetboek 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 zijn gehouden 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. Te dien aanzien dient erop te worden gewezen dat inzake de belasting over de toegevoegde waarde, en in tegenstelling tot wat het geval is in de inkomstenbelastingen, de belasting verschuldigd is zodra de door de wet gestelde voorwaarden zijn vervuld. De veroordeling houdt dan ook de vaststelling van het bedrag van de ontdoken belasting in. De

hoofdelijk gehoudenene die het bedrag van de ontdoken belasting betwist, kan tegen die veroordeling dezelfde rechtsmiddelen waarin is voorzien in het Wetboek van strafvordering instellen als de belastingplichtige.

B.7.3. Vermits het bedrag van de ontdoken belasting over de toegevoegde waarde door de strafrechtelijke veroordeling vaststaat, kan, zodra die veroordeling definitief is, de administratie bij gebreke van voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde zich richten tot hetzij de belastingplichtige, hetzij de hoofdelijk gehoudenene.

B.7.4. Wanneer de hoofdelijk gehoudenene de ontdoken belasting betaalt, kan hij zich overeenkomstig de regels van het gemeen recht richten tot de mededaders of medeplichtigen om hun deel van de verschuldigde belasting terug te vorderen. De rechter kan zich met volle rechtsmacht uitspreken over eventuele betwistingen die zouden ontstaan tussen de mededader of de medeplichtige die de ontdoken belasting heeft betaald, en zijn mededaders of medeplichtigen op wie hij zich verhaalt.

B.7.5. Uit wat voorafgaat, volgt dat een rechter alle betwistingen die zouden voortvloeien uit de hoofdelijke gehoudenheid, met volle rechtsmacht kan beoordelen.

B.8.1. Het verwijzende rechtscollege ondervraagt het Hof nog over het feit dat de in het geding zijnde bepaling de strafrechter zou verhinderen rekening te houden met verzachtende omstandigheden, en met artikel 21<sup>ter</sup> van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering, 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 prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Rekening houdend met wat in B.7 is uiteengezet, schendt artikel 73*sexies*, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 9 juli 2009.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot