

Rolnummer 4532
Arrest nr. 117/2009 van 16 juli 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en artikel 73*sexies*, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Correctionele Rechtbank te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 6 oktober 2008 in zake het openbaar ministerie tegen Luc Perdu en anderen, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 oktober 2008, heeft de Correctionele Rechtbank te Gent de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schenden art. 458 van het Wetboek Inkomstenbelasting en art. 73*sexies*, 1° lid van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met art. 6.1 van het Europese 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 belasting een straf is in de zin van art. 6.1 van het EVRM ? »;

2. « Schenden art. 458 van het Wetboek Inkomstenbelasting en art. 73*sexies*, 1° lid van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, in de interpretaties 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, gelezen in samenhang met artikel 6 E.V.R.M. ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Luc Perdu, wonende te 8000 Brugge, Kleine Moerstraat 5, en Jean-Pierre Thiré, wonende te 9000 Gent, Nekkersputstraat 225;

- Pierre Verschaffel, wonende te 9070 Heusden, Mussenstraat 25;

- de Ministerraad.

De Ministerraad heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 21 april 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Van Mulders *loco* Mr. P. Traest, advocaten bij de balie te Brussel, voor Pierre Verschaffel;

. Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse 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*

Zeven beklaagden worden vervolgd voor fiscale fraude.

In het kader van die procedure stelt het verwijzende rechtscollege voormelde prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

A.1.1.1. Na de wetsgeschiedenis en de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen te hebben uiteengezet, voeren Luc Perdu en Jean-Pierre Thiré aan dat die bepalingen een strafsanctie inhouden in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Volgens hen zijn die bepalingen immers normen met een algemeen karakter waarvan het doel preventief en repressief is. Zij wijzen tevens erop dat de hoofdelijkheid alle personen raakt zonder onderscheid, fraude beoogt te voorkomen en een ernstige maatregel is, mede gelet op het bedrag dat mogelijkterwils verschuldigd is.

A.1.1.2. Nog volgens die partijen blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen dat die geen herstelfunctie hebben, maar zijn aangenomen teneinde de strijd tegen de belastingontduiking te verscherpen. Zij wijzen tevens op een aantal « bijzonderheden » van de in het geding zijnde bepalingen, met name het feit dat (1) het integrale bedrag van de belasting kan worden gevorderd bij elk van de mededaders of medeplichtigen, ongeacht ieders aandeel in de ten laste gelegde fraude; (2) het voorrecht van schuldplitsing niet kan worden aangevoerd; (3) de gehoudene geen beroep kan doen op de verweermiddelen van de belastingschuldige; (4) de hoofdelijkheid automatisch wordt toegevoegd aan een veroordeling opgelegd op grond van de artikelen 73 en 73bis van het BTW-Wetboek of van de artikelen 449 tot 452 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zonder dat de uitspraak hieromtrent dient te worden gemotiveerd.

A.1.1.3. Volgens Luc Perdu en Jean-Pierre Thiré schenden de in het geding zijnde bepalingen op drieërlei wijze artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de algemene beginselen van het strafrecht : (1) de hoofdelijk gehoudene kan de belastingschuld niet betwisten, wat in strijd zou zijn met het recht op toegang tot de rechter; (2) de uitspraak dient niet te zijn gemotiveerd wat de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen betreft, wat in strijd zou zijn met de motiveringsplicht; (3) het algemeen en onweerlegbaar karakter van de sanctie zou in strijd zijn met het persoonlijk karakter van de straffen en de bewijslast in strafzaken.

A.1.1.4. Ofschoon niet wordt aangegeven tussen welke categorieën van personen een verschil in behandeling zou bestaan, blijkt volgens diezelfde partijen uit de prejudiciële vragen dat het verwijzende rechtscollege het Hof vraagt de grondwettigheid van de in het geding zijnde bepalingen na te gaan in zoverre ze rechtzoekenden de waarborgen van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de maatregelen van de wet van 29 juni 1964 ontzeggen, terwijl rechtzoekenden die het voorwerp uitmaken van een straf die waarborgen en die maatregelen wel kunnen genieten.

A.1.1.5. In zoverre volgens het Hof van Cassatie de door de in het geding zijnde bepalingen voorgeschreven hoofdelijkheid soortgelijk 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, 2185, en *Pas.*, 2002, 1952), wijzen die partijen erop dat volgens die bepaling de rechter alle veroordeelden of sommige van hen kan vrijstellen van de hoofdelijkheid mits hij de redenen van

de vrijstelling opgeeft en het door ieder persoonlijk te dragen aandeel in de kosten bepaalt. De rechter die de in het geding zijnde bepalingen toepast, heeft die mogelijkheid niet.

A.1.2.1. Volgens Pierre Verschaffel vloeit uit de door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens aangenomen criteria van een straf voort dat de door de in het geding zijnde bepalingen voorgeschreven hoofdelijke gehoudenheid een straf is. Hij wijst erop dat de inbreuk als gevolg waarvan de hoofdelijke gehoudenheid ontstaat, door het interne recht als een strafrechtelijke inbreuk wordt beschouwd en dat de hoofdelijke gehoudenheid aanleiding kan geven tot een bijzonder zware aantasting van het patrimonium van de betrokkenen. Uit het arrest *Hamer t. België* van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 27 november 2007 blijkt, volgens hem, dat een maatregel die internrechtelijk wordt gekwalificeerd als zijnde een maatregel van burgerlijke aard die samenhangt met een strafvordering, als een straf in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens moet worden beschouwd. Hij verwijst ook naar rechtspraak van het Hof waaruit blijkt dat bepaalde maatregelen die door de Belgische wet van rechtswege worden opgelegd als gevolg van een strafrechtelijke veroordeling als een straf moeten worden beschouwd.

A.1.2.2. Dat door de hoofdelijke gehoudenheid de ontdoken belastingen worden geïnd en dat die gehoudenheid vergelijkbaar zou zijn met datgene waarin is voorzien in artikel 50 van het Strafwetboek leidt, volgens die partij, niet tot een ander besluit. Pierre Verschaffel wijst erop dat de hoofdelijke gehoudenheid de overheid toelaat de ontdoken belastingen te innen bij één enkele mededader of medeplichtige, zelfs indien die geen enkel voordeel uit het misdrijf heeft gehaald en ook al kan de betrokkene overeenkomstig de belastingwetgeving niet als belastingplichtige worden beschouwd.

A.1.3.1. Volgens de Ministerraad blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie dat de hoofdelijke gehoudenheid waarin artikel 458 van het WIB 1992 voorziet, geen straf is, maar het burgerrechtelijke gevolg van een veroordeling. De omvang van die hoofdelijkheid is, volgens hem, tevens beperkt, vermits ze (1) slechts van toepassing is op de gevallen vermeld in de artikelen 449 tot 452 van het WIB 1992, (2) enkel geldt voor het bedrag van de ontdoken belastingen en niet voor de belastingverhogingen, (3) de ontvangers alle mogelijkheden tot invordering van de totaliteit van de ingekohierde belasting moeten aanwenden ten aanzien van de belastingplichtige zelf, alvorens een hoofdelijke schuldenaar aan te spreken en (4) de daders en mededaders die hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de ontdoken belasting over een recht van verhaal beschikken op de andere hoofdelijk aansprakelijke personen.

A.1.3.2. De door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens ontwikkelde criteria om na te gaan of een maatregel al dan niet een straf uitmaakt, zijn volgens de Ministerraad irrelevant, vermits artikel 458 van het WIB 1992 geen misdrijf definieert of bestraft: die bepaling houdt louter een burgerrechtelijk gevolg in van de strafrechtelijke veroordeling voor de misdrijven bepaald in de artikelen 449 tot 452 van het WIB 1992. Nog volgens die partij leidt de toepassing van de door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens ontwikkelde criteria niet tot een ander besluit: (1) internrechtelijk wordt de maatregel niet gekwalificeerd als een straf; (2) de maatregel heeft geen repressief karakter vermits de inbreuk die wordt bestraft niet in artikel 458 van het WIB 1992 is gelegen, maar in de artikelen 449 tot 452 van datzelfde Wetboek; (3) ten slotte heeft die maatregel louter tot doel de schade te herstellen die door de belastingontduiking is berokkend en heeft hij geen repressief karakter. Ofschoon de Ministerraad erkent dat de hoofdelijke gehoudenheid een zware maatregel kan zijn, wijst hij erop dat de hoofdelijke medeschuldenaar over een verhaalsrecht beschikt jegens de andere medeschuldenaars.

A.1.3.3. Ook de in artikel 73*sexies* van het BTW-Wetboek bepaalde hoofdelijke gehoudenheid is volgens de Ministerraad geen straf. Die partij wijst erop dat het btw-stelsel als geheel geen verband houdt met het Belgisch strafrecht, «zodat de geldboeten, waarop de besturen die de belasting over de toegevoegde waarde onder hun bevoegdheid [hebben,] vat hebben, en de eventuele daaraan verbonden rechten, plichten en procedures niet gevat zijn door de hier voorliggende prejudiciële vraag». Zij wijst tevens erop dat de hoofdelijke gehoudenheid eveneens voorkomt in artikel 51*bis* van het BTW-Wetboek, dat een onderdeel is van hoofdstuk VIII («Regeling voor de voldoening van de belasting») van dat Wetboek.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

A.2.1.1. Volgens Luc Perdu en Jean-Pierre Thiré blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen dat de wetgever het gemaakte onderscheid zelf niet pertinent en noodzakelijk achtte. Zij wijzen erop dat de wet van 10 februari 1981 «betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking» de toepassing van artikel 85 van het Strafwetboek en de wet van 29 juni 1964 «betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie» uitsloot voor fiscale misdrijven, maar dat het koninklijk

besluit nr. 41 van 2 april 1982 « tot wijziging van de fiscale wetgeving inzake strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking » en de wet van 4 augustus 1986 « houdende fiscale bepalingen » daarvan teruggekomen zijn. Daaruit blijkt, volgens hen, dat de wetgever van oordeel was dat het in 1981 nagestreefde doel - de bestraffing van de belastingontduiking - evenzeer kon worden bereikt middels de toepassing van verzachtende omstandigheden of van de wet van 29 juni 1964.

A.2.1.2. Nog volgens die partijen is de in het geding zijnde maatregel, in de interpretatie dat de rechter de sanctie niet kan matigen naar gelang van het aandeel van de rechtzoekende in de feiten, onevenredig ten opzichte van het nagestreefde doel. Zo zou, volgens hen, een beklagde van wie de strafrechter oordeelt dat hij geen vermogensvoordeel heeft ontvangen uit de gepleegde feiten of dat hij slechts een zeer beperkt aandeel heeft in die feiten, hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de gehele belastingschuld. Zij zijn van oordeel dat het verschil in behandeling des te minder te verantwoorden is, gelet op het feit dat de strafrechter bij de toepassing van de artikelen 449 en 450 van het WIB 1992 en van de artikelen 73 en 73bis van het BTW-Wetboek wel toepassing kan maken van de artikelen 21ter en 85 van het Strafwetboek, of van de wet van 29 juni 1964, maar hij dat niet kan wanneer hij de sanctie oplegt waarin de in het geding zijnde bepalingen voorzien, en dit ofschoon die sanctie een noodzakelijke aanvulling is van de straffen bepaald in de artikelen 449 en 450 WIB 1992 en in de artikelen 73 en 73bis van het BTW-Wetboek.

A.2.1.3. Die partijen verwijzen tevens naar het arrest nr. 87/98 van 15 juli 1998, waarin het Hof oordeelde dat een beroepsverbod dat het automatische gevolg is van een strafrechtelijke veroordeling, verder ging dat wat noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt, volgens hen, nog dat de wetgever streng vermag op te treden voor zover een categorie van beklagden niet het recht op een eerlijk proces voor een onafhankelijke en onpartijdige instantie wordt ontzegd, wat te dezen het geval zou zijn.

A.2.2.1. Pierre Verschaffel voert aan dat, vermits de hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belastingen als een straf dient te worden beschouwd, de strafrechter over de hoofdelijke gehoudenheid uitspraak moet kunnen doen zoals over elke andere straf. Hij verwijst naar de rechtspraak van het Hof waaruit zou blijken dat het niet redelijk is verantwoord de rechter te verbieden rekening te houden met de antecedenten, de inspanningen of de mogelijkheid van de betrokkene om zijn gedrag te wijzigen.

A.2.2.2. Uit het arrest nr. 156/2004 van het Hof van 22 september 2004 zou, volgens die partij, voortvloeien dat ook wanneer de hoofdelijke gehoudenheid wordt beschouwd als een automatisch burgerrechtelijk gevolg van een veroordeling, de rechter in staat zou moeten zijn de hoofdelijke gehoudenheid te moduleren gelet op de zware gevolgen die de maatregel kan hebben.

A.2.2.3. Pierre Verschaffel wijst ten slotte erop dat de in het geding zijnde bepalingen geen enkel onderscheid maken tussen, enerzijds, daders en mededaders en, anderzijds, medeplichtigen, zodat de feitenrechter geenszins rekening kan houden met de mate waarin een beklagde aan de totstandkoming van de strafbare feiten heeft meegewerkt.

A.2.3.1. De Ministerraad stelt vast dat in de zaken nrs. 4465 en 4481 een soortgelijke prejudiciële vraag werd gesteld. Hij verwijst dan ook allereerst naar de memories die hij in die zaken heeft ingediend.

A.2.3.2. Nog volgens die partij kunnen de regels inzake het strafrecht niet worden toegepast op een louter burgerrechtelijke maatregel, zoals de hoofdelijke gehoudenheid. Zij wijst erop dat de misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 van het WIB 1992 wel onder de toepassingsfeer van de algemene beginselen van het strafrecht vallen, zodat bij de strafrechtelijke veroordeling van die misdrijven rekening kan worden gehouden met verzachtende omstandigheden of uitstel kan worden verleend.

A.2.3.3. Voor zover het Hof zou oordelen dat er toch een verschil in behandeling is, zou dat verschil, volgens de Ministerraad, redelijk verantwoord zijn : (1) het verschil berust op een objectief criterium, namelijk de hoedanigheid van de schuldeiser; (2) er moet rekening worden gehouden met het nagestreefde doel - het voorkomen van belastingfraude - en met het feit dat de belastingen van openbare orde zijn; (3) de maatregel is in verhouding met die doelstelling, in zoverre de hoofdelijk aansprakelijke schuldenaars een verhaalsrecht hebben op elkaar en de administratieve richtlijnen bepalen dat in eerste instantie de vervolging moet worden ingezet tegen de belastingplichtige.

A.2.3.4. Nog volgens de Ministerraad kan er in geval van hoofdelijke gehoudenheid geen sprake zijn van het moduleren van een sanctie. Vermits artikel 73sexies van het BTW-Wetboek een regeling voor de voldoening van de belasting bevat, zouden, volgens die partij, de artikelen 170 en 172 van de Grondwet en artikel 84, tweede

lid, van het BTW-Wetboek het moduleren verhinderen. De objectieve aard van het btw-stelsel, zoals omschreven door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, zou die onmogelijkheid om te moduleren nog versterken.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vragen betreffen artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en artikel 73*sexies*, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek).

B.1.2. Artikel 458, eerste lid, van het WIB 1992 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 ».

B.1.3. Artikel 73*sexies*, eerste lid, van het BTW-Wetboek 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 ».

B.2. De prejudiciële vragen strekken ertoe van het Hof te vernemen of die bepalingen bestaanbaar zijn 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.

Het Hof dient die artikelen te onderzoeken in de interpretatie dat de strafrechter niet de bevoegdheid zou hebben om zich met volle rechtsmacht uit te spreken over het aandeel van de daders en de medeplichtigen in de terugbetaling van de ontdoken belasting, of om de sanctie van de hoofdelijke aansprakelijkheid te individualiseren overeenkomstig de gemeenschappelijke strafbepalingen betreffende de verzachtende omstandigheden, betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie en betreffende de overschrijding van de redelijke termijn.

B.3. Het verwijzende rechtscollege, in zijn prejudiciële vragen, en de beklaagden voor dat rechtscollege, in hun memories, gaan ervan uit dat de hoofdelijke gehoudenheid waarin de

in het geding zijnde bepalingen voorzien, 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 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, eerste lid, in het WIB 1992 en van artikel 73*sexies*, eerste lid, in het BTW-Wetboek, namelijk respectievelijk onder afdeling II van titel VII, hoofdstuk X, van het WIB 1992 en onder afdeling 2 van hoofdstuk XI van het BTW-Wetboek, met als opschrift « Strafrechtelijke sancties », volstaat niet om de maatregel internrechtelijk te kwalificeren als een strafsanctie. Net als artikel 50 van het Strafwetboek strekken die bepalingen 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 452 van het WIB 1992 en de artikelen 73 en 73*bis* van het BTW-Wetboek zijn uitgesproken, hij 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 bepalingen blijkt, beperkt de hoofdelijkheid waartoe mededaders of medeplichtigen krachtens die bepalingen 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 bepalingen voorzien, 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 bepalingen voorzien, 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.

Wat artikel 458, eerste lid, van het WIB 1992 betreft

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 bedoeld in het WIB 1992. 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.

Wat artikel 73sexies, eerste lid, van het BTW-Wetboek betreft

B.7.5. Inzake de belasting over de toegevoegde waarde, en in tegenstelling tot wat het geval is in de inkomstenbelastingen, is de belasting verschuldigd 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 gehoudene 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.7.6. 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 wenden tot hetzij de belastingplichtige, hetzij de hoofdelijk gehoude.

B.7.7. Wanneer de hoofdelijk gehoude 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.7.8. 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 bepalingen de strafrechter zouden verhinderen rekening te houden met verzachtende omstandigheden, en met artikel 21^{ter} 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 vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Rekening houdend met wat in B.7 is uiteengezet, schenden artikel 458, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 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 16 juli 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt