

Rolnummer 5626
Arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014

ARREST

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 2, 3, 4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, ingesteld door de vzw « Liga van belastingplichtigen ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en A. Alen, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 18 april 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 22 april 2013, heeft de vzw « Liga van belastingplichtigen », met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Lensstraat 13, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 2, 3, 4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 22 oktober 2012).

De Ministerraad heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 4 februari 2014 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Achtari *loco* Mr. T. Afschrift, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij;

. Mr. P. Schaffner, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en T. Merckx-Van Goey verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van het beroep

A.1. De verzoekende partij is van mening dat haar vordering tot vernietiging van de bestreden bepalingen ontvankelijk is aangezien zij een collectief belang nastreeft dat onderscheiden is van dat van haar leden en van het algemeen belang. Bovendien zet zij uiteen dat haar activiteiten duurzaam en concreet zijn.

De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van het beroep niet.

Ten aanzien van artikel 2 van de bestreden wet

A.2.1. De verzoekende partij voert in een eerste middel aan dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet geschonden zijn in zoverre de wetgever twee categorieën van personen op basis van een onbepaald criterium heeft vastgesteld. Volgens haar kunnen de belastingplichtigen op wie een vermoeden van fiscale fraude rust, immers niet voorzien of zij zullen worden vervolgd door de administratie dan wel door het parket, terwijl die kwestie van kapitaal belang is, omdat de sancties die zij riskeren in beide gevallen verschillend zijn.

De verzoekende partij merkt op dat in de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet een onderscheid wordt gemaakt tussen de kleinere dossiers, de grootste dossiers en de moeilijkere dossiers. Die begrippen zijn volgens haar echter relatief, zodat het verschil in behandeling in werkelijkheid berust op een criterium dat de wet niet aangeeft. Volgens de verzoekende partij leidt de toepassing van die bepaling derhalve tot een discriminatie.

Diezelfde partij merkt op dat, hoewel het juist is dat tijdens de parlementaire voorbereiding is gepreciseerd dat het wettelijke kader moest worden behouden en dat in bindende richtlijnen moest worden voorzien, de bestreden bepaling, ten aanzien van het overleg, het enige relevante wettelijke kader vormt, terwijl het gebruik van bindende richtlijnen, met name genomen door de minister van Financiën, vragen doet rijzen ten aanzien van zijn veronderstelde onbevoegdheid om het beleid inzake strafvervolgung, zelfs in fiscale zaken, uit te werken.

A.2.2. De verzoekende partij onderstreept voorts dat het gebruik van het criterium « moeilijker dossiers », die zullen worden toevertrouwd aan het parket of aan de administratie volgens het principe « *una via* », eveneens getuigt van de onvoorzienbaarheid van de criteria van onderscheid, omdat het beginsel zelf geen criterium kan zijn dat de toepassing ervan bepaalt.

Die partij besluit bijgevolg dat het verschil in behandeling redelijk noch objectief verantwoord is.

A.2.3. De Ministerraad betwist in de eerste plaats de ontvankelijkheid of op zijn minst de gegrondheid van het middel om reden dat de referentienormen die worden aangevoerd ter ondersteuning van het middel, niet correct zijn. Volgens de Ministerraad beoogt de uiteenzetting van het middel immers een schending van het wettigheidsbeginsel aan te tonen door de voorzienbaarheid van de door de wetgever gehanteerde criteria te bekritisieren.

De verzoekende partij bevestigt evenwel dat zij wel degelijk een verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen bekritiseert en niet een schending van het wettigheidsbeginsel.

A.2.4. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de verzoekende partij zich vergist wat de draagwijdte van de bestreden bepaling betreft.

De Ministerraad onderstreept dat de wetgever, door te voorzien in het betwiste overleg, de doeltreffendheid van de bestrijding van fiscale fraude beoogt te versterken, de dubbele aanwending van overheidsmiddelen zoveel mogelijk beoogt te vermijden en het beginsel *non bis in idem* beoogt na te leven, waarbij rekening wordt gehouden met het subsidiariteitsbeginsel bij de behandeling van de fiscale dossiers en met de bevoegdheid van het openbaar ministerie inzake de beoordeling van de vervolgingen, zoals verankerd in artikel 151 van de Grondwet.

Volgens de Ministerraad is de bestreden bepaling een relevante maatregel om de beschreven doelstellingen te verwezenlijken, gelet op de bij artikel 51 van de Grondwet opgelegde vereisten, het subsidiariteitsbeginsel en het beginsel *non bis in idem*. Hij merkt op dat de wet precies wegens die vereisten geen specifiekere criteria bevat teneinde te bepalen of een dossier door de fiscus dan wel door het parket zal worden behandeld.

A.2.5. De Ministerraad is voorts van mening dat de bestreden bepaling geen drie criteria voor de verdeling van de dossiers tussen de fiscus en het openbaar ministerie heeft ingevoerd, en dat de verzoekende partij de parlementaire voorbereiding in dat verband verkeerd interpreteert. De Ministerraad preciseert dat de dossiers die klaarblijkelijk uitgebreide onderzoeksbevoegdheden vereisen (« grootste » dossiers), net als de dossiers die klaarblijkelijk niet meer onderzoeksbevoegdheden vereisen dan die waarover de belastingadministratie beschikt (« eenvoudige » dossiers) het voorwerp zullen uitmaken van beknopte debatten tijdens het betwiste overleg, terwijl sommige dossiers grondigere debatten zullen vereisen.

De verzoekende partij repliceert evenwel dat een dergelijk onderscheid, in de veronderstelling dat het vaststaat, terwijl het niet is opgenomen in de wettekst, vaag blijft.

A.2.6. De Ministerraad merkt overigens op dat de aanneming van een bindende richtlijn inzake strafbeleid is voorgeschreven bij artikel 151, § 1, van de Grondwet en dat de aan de ambtenaren van de belastingadministratie gegeven richtlijn niet ertoe strekt hen in staat te stellen invloed uit te oefenen op het strafbeleid, noch dat mee te definiëren.

De verzoekende partij onderstreept evenwel dat bij het overleg zal worden beslist of strafvervolgingen dienen te worden ingesteld, zodat het wel degelijk op basis van de inlichtingen van de fiscus is, en niet op basis van die welke worden verkregen naar aanleiding van de onderzoeken die worden geleid in het kader van de strafprocedure, dat de beslissing zal worden genomen. Die partij is bovendien van mening dat het openbaar ministerie alleen kennis zal hebben van de dossiers die de fiscus hem zal bezorgen, zodat die laatste beschikt over een bevoegdheid van eerste selectie.

A.2.7. De Ministerraad merkt voorts op dat de bestreden bepaling geen enkel verschil in behandeling creëert, aangezien het betwiste overleg niets verandert aan de respectieve bevoegdheden van de fiscus en het openbaar ministerie.

Diezelfde partij onderstreept daarnaast dat niet de bestreden bepaling de twee categorieën van de in het middel beoogde rechtzoekenden in het leven heeft geroepen, aangezien artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering reeds, wanneer de administratie niet meende te beschikken over de middelen om de frauderende belastingplichtige te vervolgen en gepast te bestraffen, toeliet het dossier aan het parket te bezorgen. Volgens die partij zou er geen eerste selectie van de dossiers door de fiscus gebeuren en zou die eerste selectie in elk geval, in de veronderstelling dat die zou bestaan, haar oorsprong vinden in het beginsel van subsidiariteit van de strafrechtelijke weg.

De Ministerraad merkt ten slotte op dat de belastingplichtige zelf belang erbij heeft om zo snel mogelijk te weten welke weg (strafrechtelijke of administratieve) zal worden gekozen om hem te vervolgen. Volgens hem maakt het gegeven dat de bestreden bepaling niet toelaat het procedurele lot van alle dossiers inzake fiscale fraude te regelen, die niet ongrondwettig.

A.3.1. De verzoekende partij is in een tweede middel van mening dat de bestreden bepaling de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, in zoverre zij aan de belastingadministratie, via de procedure van overleg met de procureur des Konings, een belangrijke functie toekent bij het bepalen van de dossiers waarbij er via de strafrechtelijke weg zal worden vervolgd.

De verzoekende partij merkt op dat, krachtens de bestreden bepaling, de belastingadministratie in geval van nood een beroep zal kunnen doen op het parket en dat de beslissing tot strafrechtelijke vervolging van de belastingplichtige zal worden beïnvloed door de wijze waarop het dossier door de belastingadministratie aan het openbaar ministerie zal worden voorgesteld. Volgens die partij zou de wetgever op die manier een dubbele discriminatie invoeren op het niveau van de klager en van de persoon tegen wie de klacht wordt ingediend.

A.3.2. Zij is van mening, enerzijds, dat geen enkele klager een analoge bevoegdheid inzake overleg met het parket geniet. Zelfs de Belgische Staat, behalve in fiscale zaken, beschikt niet over een dergelijke invloed. Volgens die partij zou het beginsel *non bis in idem*, waarvan het beginsel *una via* een toepassing is, echter volkomen kunnen zijn nageleefd zonder een dergelijke overlegprocedure in te voeren. De verzoekende partij erkent dat de wetgever overigens heeft willen vermijden om parallelle procedures te voeren, maar de maatregel die is aangenomen om dat doel te bereiken, houdt volgens haar een discriminatie in.

Voorts onderstreept zij in dat verband dat de vrijheid om te vervolgen die het parket behoudt, niet zou volstaan om een dergelijke aantasting van het gelijkheidsbeginsel te verantwoorden, omdat, in de praktijk, het overleg gevolgen zal hebben voor de keuze van het parket, tenzij de nutteloosheid ervan wordt toegegeven.

A.3.3. De verzoekende partij is anderzijds van mening dat de wetgever een discriminatie invoert onder de personen tegen wie een klacht is ingediend. Aldus bevindt de van fiscale fraude verdachte persoon zich in een minder gunstige situatie dan de persoon die een ander wanbedrijf of een andere misdaad heeft gepleegd, aangezien zijn situatie het voorwerp zal hebben uitgemaakt van een overleg tussen het parket, de belastingadministratie en de politie teneinde te bepalen welke procedure het best wordt gevolgd opdat de klacht

wordt aanvaard. Bovendien zou de Belgische Staat, mogelijke toekomstige burgerlijke partij, een invloed hebben op de wijze waarop de vervolgingen worden gevoerd.

Volgens de verzoekende partij kan geen enkel objectief criterium een dergelijk verschil in behandeling verantwoorden waarvan de gevolgen de gewone strafvordering overstijgen. Zij vreest immers dat de belastingadministratie druk zal uitoefenen op de belastingplichtige om de resultaten van een fiscale controle te aanvaarden door hem te preciseren dat, in geval geen akkoord wordt bereikt, zij een recht van overleg met het parket zal genieten wanneer zal moeten worden bepaald of dat laatste een strafvervolging tegen die belastingplichtige wil instellen.

A.3.4. Dezelfde partij onderstreept ten slotte dat de situatie van de belastingplichtige des te nadeliger is daar hij zelfs geen toegang kan hebben tot de gegevens en documenten die zijn bezorgd ter ondersteuning van de overlegvergadering, omdat die laatste niet moet worden beschouwd als een procedurehandeling, maar als een gewoon werkoverleg.

A.3.5. De Ministerraad repliceert dat de bestreden bepaling geen enkele strafbaarstelling creëert en geen afbreuk doet aan de rechten van de belastingplichtigen, aangezien de belastingadministratie en het openbaar ministerie, waartussen het betwiste overleg plaatsheeft, reeds beschikken over de bevoegdheid om de frauderende belastingplichtigen te vervolgen en aanwijzingen van belastingfraude uit te wisselen. Die partij is van mening dat de passages van de parlementaire voorbereiding in verband met het behoud van het bestaande wettelijke kader in die zin moeten worden begrepen.

A.3.6. De Ministerraad weerlegt ook het idee dat het openbaar ministerie de belastingadministratie absoluut nodig zal hebben om zijn standpunt over een bepaald dossier te bepalen, aangezien het parket beschikt over een beoordelingsvrijheid inzake vervolgingen en over eigen onderzoeksmiddelen.

Hij verwerpt evenzeer de interpretatie volgens welke de administratie een beroep zou kunnen doen op het parket wanneer zij hulp nodig heeft, aangezien het uitsluitend gaat om het regelen van een overleg teneinde aan het openbaar ministerie de zorg toe te vertrouwen om de belastingplichtige te vervolgen wanneer het onderzoek van zijn dossier aanzienlijkere onderzoeksmiddelen vergt dan die waarover de belastingadministratie beschikt.

De verzoekende partij verwondert zich erover dat, gelet op het door de wetgever erkende doel (de ontduubeling van de procedures vermijden), de Ministerraad aanvoert dat zowel het openbaar ministerie als de belastingadministratie een onderzoek kunnen aanvatten vóór het betwiste overleg, interpretatie die volgens haar overigens wordt tegengesproken door de parlementaire voorbereiding.

A.3.7. Volgens de Ministerraad bestaat het verschil in behandeling tussen de belastingadministratie en de andere klagers, verschil dat door de verzoekende partij wordt aangevoerd, niet, aangezien iedere persoon die een klacht indient, daarmee hoopt invloed uit te oefenen op de beslissing om te vervolgen door stukken in te dienen die een eenzijdige visie op het dossier weergeven. De Ministerraad merkt bovendien op dat het betwiste overleg niet waarborgt dat strafvervolgingen tegen de betrokken belastingplichtige worden ingesteld.

De verzoekende partij is van haar kant van mening dat het niet realistisch is de burgerlijkepartijstelling en de betwiste overlegprocedure met elkaar te vergelijken, temeer daar, in het kader van een traditionele klacht, het openbaar ministerie pas vervolgt na een opsporingsonderzoek of een gerechtelijk onderzoek. Zij onderstreept voorts dat de situatie van de fiscus niet vergelijkbaar is met die van welke klager dan ook, omdat, voor die klager, geen mogelijkheid bestaat een overlegvergadering met de vervolgende overheid te verkrijgen. Zij is daarnaast van mening dat het zeer theoretisch is te stellen dat het openbaar ministerie kan beslissen om een belastingplichtige wiens dossier door de belastingadministratie wordt voorgesteld als een dossier dat een ernstige fiscale fraude inhoudt, niet te vervolgen. Voor de rest onderstreept de verzoekende partij dat het ingevoerde systeem nutteloos is, aangezien het, indien de fiscus niet over voldoende onderzoeksmiddelen meende te beschikken, zou hebben volstaan dat hij zich burgerlijke partij stelde.

De Ministerraad onderstreept dat, in de meeste gevallen, de administratieve procedures aanvangen nadat de fiscus kennis heeft mogen nemen van het strafdossier dat tegen de belastingplichtige is opgesteld wegens gedragingen die aansluiten bij de « witteboordcriminaliteit ». Hij is daarom van mening dat daaruit niet voortvloeit dat het parket zijn onderzoeksbevoegdheden noodzakelijkerwijs moet uitoefenen vóór de overlegvergadering.

Ten slotte is hij van mening dat de argumentatie van de verzoekende partij tegenstrijdig is, in zoverre zij meent, enerzijds, dat de fiscus niet kan worden vergeleken met welke andere klager dan ook, terwijl zij anderzijds, verklaart dat de bestreden bepaling ertoe leidt dat die twee categorieën verschillend worden behandeld. Volgens de Ministerraad dient te worden beschouwd dat de belastingadministratie en de andere klagers zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden, gelet op de bijzondere opdrachten die aan de belastingadministratie zijn toegekend.

A.3.8. Wat overigens de aangevoerde discriminatie betreft onder personen tegen wie de klacht is ingediend, onderstreept de Ministerraad dat de bestreden bepaling het recht van toegang tot het dossier waarover een beklagde en de bestuurde beschikken, noch de bestaande rechtsmiddelen wijzigt. Daarnaast merkt hij op dat het openbaar ministerie altijd beschikt over de mogelijkheid om de klager te horen.

De verzoekende partij is daarentegen van mening dat het openbaar ministerie niet ertoe gehouden is de klager te horen, terwijl het ertoe verplicht is overleg met de fiscus te plegen wanneer die laatste daarom verzoekt, hetgeen aan die partij een onbetwistbaar voordeel toekent. Bovendien is zij van mening dat de opname in de lijst van personen die van ernstige fiscale fraude worden verdacht, op die personen *de facto* een vermoeden van schuld doet wegen.

Ten aanzien van de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet

A.4.1. De verzoekende partij voert een eerste vernietigingsmiddel aan, afgeleid uit de schending, door de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre de in die artikelen vervatte maatregelen niet relevant zijn om het door de wetgever nagestreefde doel te bereiken.

De verzoekende partij voert immers aan dat het doel van de wetgever, dat erin bestaat parallel werk tussen de fiscus en het parket te voorkomen, niet wordt bereikt door de bestreden maatregelen, omdat die laatste niet voorzien in het verbod, voor het parket, om op te treden wanneer de belastingadministratie met het dossier is belast, noch, omgekeerd, in het verbod voor de administratie om op te treden (of in de beperking van haar bevoegdheden om op te treden) wanneer het parket beslist de belastingplichtige in kwestie strafrechtelijk te vervolgen.

A.4.2. Volgens de verzoekende partij leidt dat tot een discriminatie onder belastingplichtigen, waarbij enkel sommigen een dubbel onderzoek ondergaan, terwijl zij zich bevinden in een situatie die analoog is aan die van de personen die slechts met een enkele onderzoeksprocedure zullen worden geconfronteerd.

A.4.3. De Ministerraad repliceert dat de bestreden bepalingen het doel dat erin bestaat fiscale fraude te bestrijden en zoveel mogelijk de ontubbeling van de administratieve en strafrechtelijke procedures te voorkomen, op relevante wijze nastreven door het overlegsysteem bepaald in artikel 2 van de bestreden wet aan te vullen. De Ministerraad merkt in dat verband op dat, wanneer het overleg niet tot een goed einde is gebracht, de bestreden bepalingen het mogelijk maken de naleving van het beginsel *una via* te waarborgen. Hij voegt nog eraan toe dat de controle die het Hof uitoefent ten aanzien van de relevantie van een fiscale maatregel, marginaal is.

Diezelfde partij onderstreept overigens dat het beginsel *non bis in idem* in acht moet worden genomen, zelfs indien de wetgever het niet uitdrukkelijk bevestigt.

A.4.4. De Ministerraad betwist voorts de verklaring van de verzoekende partij volgens welke de bestreden bepalingen een discriminatie zouden invoeren in het nadeel van de belastingplichtigen die aan een dubbel onderzoek worden onderworpen. Hij is aldus van mening dat alle belastingplichtigen wier dossier geen bijzondere onderzoeksmiddelen vereist, administratief zullen worden vervolgd, zodat er geen verschil in behandeling bestaat onder vergelijkbare categorieën van personen. Voor het overige merkt de Ministerraad op dat niets verbiedt een dubbel onderzoek te voeren.

De verzoekende partij onderstreept de ongepastheid om, als middel om een bepaling te verdedigen die de ontubbeling van procedures beoogt te bestrijden, het argument aan te voeren volgens hetwelk het voeren van een dubbel onderzoek niet verboden is. Evenzo verwondert zij zich over het argument volgens hetwelk het beginsel *non bis in idem* altijd zou moeten worden nageleefd, los van de voorschriften van de bestreden wet, terwijl een van die doelstellingen precies erin bestond de naleving van dat beginsel te verzekeren en terwijl de Belgische Staat in het verleden stelselmatig in gebreke is gebleven de naleving ervan te verzekeren. De

verzoekende partij is ten slotte van mening dat de Ministerraad niet heeft aangetoond dat het in sommige gevallen onmogelijk is dat de fiscus en het openbaar ministerie parallelle onderzoeken voeren.

A.5.1. De verzoekende partij voert een tweede middel aan dat is afgeleid uit de schending, door de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre, enerzijds, de wetgever een onverantwoord verschil in behandeling invoert tussen de belastingplichtige die het voorwerp heeft uitgemaakt van een strafrechtelijk vonnis ten gronde en diegene die een beschikking tot buitenvervolginstelling heeft genoten en in zoverre, anderzijds en in ondergeschikte orde, de wetgever voorziet in de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties wanneer de belastingplichtige strafrechtelijk wordt vervolgd.

A.5.2. De verzoekende partij voert in de eerste plaats aan dat, terwijl het door de wetgever erkende doel erin bestond het beginsel *non bis in idem* na te leven, beginsel dat integraal deel uitmaakt van het recht op een eerlijk proces, de bestreden bepalingen, die voorzien in de toepassing van het systeem *una via*, niet in overeenstemming zijn met dat beginsel. Volgens die partij wordt echter aangenomen dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden wanneer een wetgeving in strafvervolgingen voorziet, zonder dat die wetgeving de toepassing van andere sancties van repressieve aard uitsluit.

De verzoekende partij voert aan dat, wanneer de belastingplichtige door het openbaar ministerie naar de correctionele rechtbank wordt verwezen, de bestreden bepalingen erin voorzien dat de fiscale sancties en geldboeten definitief niet-opeisbaar worden, terwijl, wanneer de belastingplichtige een buitenvervolginstelling geniet, de eerder uitgesproken administratieve sancties opnieuw opeisbaar zullen worden.

De verzoekende partij acht dat verschil in behandeling discriminerend, omdat zij niet inziet waarom een klaarblijkelijk onschuldige belastingplichtige meer wordt bestraft dan diegene die is berecht na verwijzing door een strafgerecht en in voorkomend geval door dat laatste is veroordeeld.

A.5.3. De Ministerraad voert aan dat het door de verzoekende partij bekritiseerde verschil in behandeling redelijk verantwoord is. Wanneer de persoon strafrechtelijk wordt veroordeeld, is het volgens de Ministerraad logisch dat die niet administratief kan worden bestraft. Omgekeerd, wanneer die persoon door het strafgerecht wordt vrijgesproken, is het evenzeer logisch en conform het beginsel *non bis in idem* dat die niet het voorwerp kan uitmaken van een administratieve sanctie en dat de eventuele door de belastingadministratie uitgesproken sancties bijgevolg niet opeisbaar worden. De Ministerraad is daarentegen van mening dat de belastingplichtige die een beschikking tot buitenvervolginstelling geniet, op rechtmatige wijze anders wordt behandeld door de wetgever.

Immers, volgens de Ministerraad is het criterium van onderscheid objectief, aangezien het bestaat in de aard van de gewezen beslissing. De Ministerraad merkt overigens op dat dat criterium geen onevenredige gevolgen heeft in het licht van inzonderheid het beginsel *non bis in idem*, omdat de beslissing tot buitenvervolginstelling niet hetzelfde gezag heeft als een beslissing tot vrijspraak of veroordeling, en omdat het beginsel *non bis in idem* niet wordt geschonden wanneer een persoon die een buitenvervolginstelling heeft genoten, daarna administratief wordt bestraft. Volgens de Ministerraad bevinden die categorieën van personen zich in wezenlijk verschillende situaties.

A.5.4. De verzoekende partij onderstreept evenwel dat het beginsel *non bis in idem* niet het enige doel is dat met de bestreden bepaling wordt nagestreefd en dat de bestreden bepalingen, in de veronderstelling dat zij dat werkelijk doen, de naleving van dat beginsel bijgevolg niet kunnen waarborgen door een of meer andere doelstellingen van de wetgever te schenden, met name de wil om een betere samenwerking te verzekeren tussen de fiscus en het openbaar ministerie en om een einde te maken aan de ontdubbeling van de procedures. Dat is echter te dezen wel degelijk het geval, volgens de verzoekende partij.

De Ministerraad repliceert dat de verklaring – die moet worden geverifieerd – dat de bestreden bepalingen, omdat zij het beginsel *non bis in idem* naleven, het nastreven van andere doelstellingen minder goed verzekeren, niet zou kunnen leiden tot de ongrondwettigheid van de bestreden bepalingen. Hij is van mening dat de wetgever geen ander keuze had dan het bekritiseerde verschil in behandeling in te voeren, omdat het beginsel *non bis in idem* een dergelijk onderscheid oplegde.

A.5.5. De verzoekende partij merkt voorts op dat de Ministerraad zich ertoe beperkt te preciseren dat de bestreden bepalingen ernaar streven de cumulatie van de vervolgingen zoveel mogelijk te vermijden, terwijl het beginsel *non bis in idem* volgens hem in alle gevallen dient te worden nageleefd.

De Ministerraad is daarentegen van mening dat het mechanisme van de dubbele sanctie moet worden vermeden in het kader van de uitvoering van de bestreden bepalingen, hetgeen het geval is.

A.5.6. Daarnaast merkt de verzoekende partij op dat zowel het openen van een opsporingsonderzoek of van een gerechtelijk onderzoek als de verwijzing naar de raadkamer vervolgingshandelingen zijn en dat het doel bestaande in het voorkomen van de dubbele procedures in werkelijkheid niet kan worden bereikt, aangezien, nog vóór het overleg, volgens de Ministerraad, de procureur des Konings wordt geacht zijn eigen onderzoeksbevoegdheden te hebben uitgeoefend, en aangezien een opsporingsonderzoek of een gerechtelijk onderzoek voorafgaat aan de door de raadkamer gewezen verwijzingsbeschikking. In geval van buitenvervolginstelling zal het echter nog mogelijk zijn vervolgingen op fiscaal niveau in te stellen. De verzoekende partij merkt aldus op dat het door de wetgever gekozen criterium om het beginsel *non bis in idem* zogenaamd na te leven, indruist tegen de andere doelstellingen van de bestreden wet.

De verzoekende partij onderstreept voorts dat het relatieve gezag van de beslissing tot buitenvervolginstelling verantwoord is omdat, in geval van nieuwe elementen, het gerechtelijk onderzoek opnieuw kan worden geopend, zodat het niet noodzakelijk is aan de administratie haar vervolgingsbevoegdheid opnieuw te geven indien de persoon het voorwerp heeft uitgemaakt van een beslissing tot buitenvervolginstelling wanneer nieuwe elementen zouden opduiken, omdat in een dergelijk geval kan worden overwogen het gerechtelijk onderzoek te heropenen. Bovendien merkt de verzoekende partij op dat de wetgever de vraag niet heeft beslecht of, na de beschikking tot buitenvervolginstelling en de toepassing van een administratieve sanctie, het parket het dossier kan heropenen in geval van nieuwe feiten, hetgeen in strijd zou zijn met het beginsel *non bis in idem*.

De verzoekende partij is voorts van mening dat het gekozen criterium van onderscheid niet logisch is in zoverre het de belastingadministratie toestaat om op onbetwistbare wijze het bestaan van fiscale fraude aan te tonen, zelfs wanneer een rechter geen enkele aanwijzing van fiscale fraude zou hebben vastgesteld, terwijl het doel van de wetgever erin bestond de samenwerking tussen de belastingadministratie en het openbaar ministerie te verbeteren.

De Ministerraad repliceert door te onderstrepen dat een beschikking tot buitenvervolginstelling niet kan worden geïnterpreteerd als het bewijs van klaarblijkelijke onschuld van de belastingplichtige, maar alleen als de vaststelling dat er niet voldoende elementen bestaan die de fiscale fraude bewijzen. Voorts merkt hij in dat verband op dat het opleggen van een administratieve sanctie niet vereist dat het voornemen om schade toe te brengen, wordt bewezen, in tegenstelling tot de strafrechtelijke incriminatie. Hij verwijst in dat verband naar het arrest nr. 91/2008 van het Hof en benadrukt bovendien dat de belastingplichtige steeds beschikt over een beroep tegen de beslissing waarmee hem een administratieve sanctie wordt opgelegd.

Volgens de Ministerraad zouden de bestreden bepalingen voor het overige zo moeten worden geïnterpreteerd dat zij verbieden om een gerechtelijk onderzoek opnieuw te openen wanneer een definitieve strafrechtelijke administratieve sanctie is uitgesproken tegen de belastingplichtige.

A.5.7. De verzoekende partij onderstreept overigens de verwarring als gevolg van een verklaring tijdens de parlementaire voorbereiding, met name tussen de begrippen « buitenvervolginstelling » en « seponering ». Volgens haar, en ook al kunnen de verklaringen in de parlementaire voorbereiding geen voorrang hebben op de duidelijke tekst van de wet, maken die het mogelijk het doel van de wetgever beter te bepalen, doel dat erin zou hebben bestaan het mogelijk te maken dat zelfs een beslissing tot seponering de opeisbaarheid van de fiscale sancties schorst. Zij besluit hieruit dat het criterium van onderscheid in wezen onvoldoende objectief is, omdat het de werkelijke wil van de wetgever niet weergeeft.

De Ministerraad is van mening dat de verzoekende partij de parlementaire voorbereiding in dat verband klaarblijkelijk verkeerd interpreteert. Volgens die partij is de wettekst niet onduidelijk en wordt hij overigens bevestigd door de omzendbrief nr. 11/2012 van het College van procureurs-generaal bij de hoven van beroep.

A.5.8. De verzoekende partij voert vervolgens aan dat de bestreden bepalingen voorzien in de schorsing van de opeisbaarheid van de fiscale administratieve sancties wanneer de belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van strafvervolgingen. Volgens haar vloeit hieruit voort dat de beoogde hypothese die is waarin strafvervolgingen worden ingesteld nadat een administratieve sanctie is opgelegd, terwijl het beginsel *non bis in idem* zich verzet tegen de mogelijkheid zelf dat het parket in een dergelijk geval vervolgingen instelt. Ook al erkent zij dat het beginsel slechts van toepassing is wanneer de eerste sanctie definitief is geworden, is het niet

uitgesloten dat dit te dezen het geval is. Bovendien herinnert zij eraan dat, volgens het Hof van Cassatie, het volstaat dat de beslissing definitief is geworden op het ogenblik dat de wettigheid van de daaruit voortvloeiende strafrechtelijke beslissing voor het Hof wordt betwist.

De verzoekende partij besluit dat, in zoverre de bestreden bepalingen het niet mogelijk maken het beginsel *non bis in idem* volwaardig na te leven, die bepalingen zijn aangetast door een gebrek aan relevantie. Zij is bovendien van mening dat zij niet evenredig zijn, aangezien zij zelfs van toepassing zijn wanneer de toepassing ervan tot een schending van het beginsel *non bis in idem* leidt.

A.5.9. De verzoekende partij voegt eraan toe dat, omgekeerd, de wetgever niet uitsluit dat de fiscus een sanctie van strafrechtelijke aard oplegt aan een belastingplichtige, hoewel hij weet dat het openbaar ministerie tegen hem vervolgingen heeft ingesteld. Zij is van mening dat, ook vanuit die invalshoek, de bestreden bepalingen relevant noch evenredig zijn. In dat verband voert de verzoekende partij aan dat het evenredigheidsbeginsel zich in elke hypothese er tegen verzet dat een strafgerecht geenszins rekening ermee houdt dat een administratieve sanctie reeds voor dezelfde feiten is opgelegd.

A.5.10. De Ministerraad merkt, enerzijds, op dat geen enkele norm verplicht om in de wet te vermelden dat het beginsel *non bis in idem* moet worden nageleefd en, anderzijds, dat de strafvervolgingen moeten eindigen wanneer de administratieve sancties definitief zijn geworden wegens de verplichte naleving van het beginsel *non bis in idem*. Om dezelfde reden is hij van mening dat het uitgesloten is dat de fiscus een sanctie uitsprekt, terwijl hij weet dat strafvervolgingen zijn ingesteld, zoals dat overigens blijkt uit de parlementaire voorbereiding.

De verzoekende partij heeft vragen bij het nut van de bestreden wet wanneer het beginsel *non bis in idem* in elk geval moet worden nageleefd en bij de volledigheid van die laatste indien het noodzakelijk was dat beginsel in een wettekst om te zetten. Zij merkt daarnaast op dat de belastingplichtige geen enkele zekerheid heeft dat de fiscus of het parket het beginsel *non bis in idem* niet weigert toe te passen om reden dat de wet die wordt verondersteld dat om te zetten, niet voorziet in een oplossing voor het bijzondere geval dat hen aanbelangt.

A.5.11. De Ministerraad merkt ten slotte op dat in elk geval voor de belastingplichtige alleen het feit telt te voorkomen dat hem een administratieve sanctie wordt opgelegd terwijl hij op definitieve wijze strafrechtelijk is vrijgesproken of veroordeeld.

A.6.1. De verzoekende partij voert een derde middel aan dat is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet, in zoverre de wetgever, met schending van het wettigheidsbeginsel, het beginsel *non bis in idem* dat is verankerd in het recht van de Europese Unie, zou hebben geschonden.

De verzoekende partij herinnert in dat verband eraan dat de bestreden bepalingen niet uitsluiten dat administratieve vervolgingen worden ingesteld na een beslissing tot een buitenvervolginstelling, dat zij niet erin voorzien dat de strafvervolgingen eindigen zodra de administratieve sancties definitief zijn geworden en dat zij niet uitsluiten dat de administratie een belastingplichtige bestraft terwijl zij weet dat tegen hem strafvervolgingen zijn ingesteld.

A.6.2. De Ministerraad verwijst naar de weerlegging die hij heeft uiteengezet ten aanzien van het tweede middel van de verzoekende partij en is van mening dat het derde middel identiek is aan het tweede middel.

De verzoekende partij repliceert dat, hoewel de aangevoerde omstandigheden gedeeltelijk identiek zijn, het derde middel wel degelijk een specifieke draagwijdte heeft, omdat het steunt op de tegenstrijdigheid van de bestreden wet met het algemeen rechtsbeginsel van de Europese Unie dat het beginsel *non bis in idem* is.

- B -

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging, enerzijds, van artikel 2 en, anderzijds, van de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2012 « tot instelling van het ‘ *una via* ’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving tot verhoging van de fiscale penale boetes ».

Ten aanzien van artikel 2 van de bestreden wet

B.2.1. Artikel 2 van de bestreden wet bepaalt :

« Artikel 29 van het Wetboek van strafvordering, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 23 maart 1999, wordt aangevuld met een derde lid, luidende :

‘ De in het tweede lid bedoelde gewestelijke directeur of de ambtenaar die hij aanwijst, kan in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude over concrete dossiers overleg plegen met de procureur des Konings. De procureur des Konings kan de strafrechtelijk strafbare feiten waarvan hij kennis heeft genomen tijdens het overleg, vervolgen. Het overleg kan ook plaatsvinden op initiatief van de procureur des Konings. De bevoegde politionele overheden kunnen deelnemen aan het overleg. ’ ».

B.2.2. Die bepaling vindt haar oorsprong in een wetsvoorstel, dat is geamendeerd tijdens de parlementaire voorbereiding. Dat voorstel werd als volgt verantwoord :

« De strijd tegen de fiscale fraude vereist een wederkerig overleg tussen de gewestelijke directeur en de magistraten van het openbaar ministerie die de vervolging uitoefenen, en hun respectieve medewerkers. De voornoemde fiscale fraude manifesteert zich in concrete dossiers zodat, om de efficiëntie en de effectiviteit van dit overleg in functie van de fraudebestrijding te garanderen, dit overleg dient te kunnen gebeuren op basis van concrete dossiers. Met dit artikel wordt dit wederzijds overleg mogelijk gemaakt.

Dit overleg dient om de procureur des Konings vanuit zijn grondwettelijke bevoegdheid in staat te stellen een oordeel te vormen over de noodzaak om een opsporingsonderzoek op te starten of een gerechtelijk onderzoek te vorderen en of dat de feiten kunnen leiden tot individuele vervolgingen in het fiscale fraudedossier. Na dit overleg zal volgens het ‘ *una via* ’-principe bepaald worden of het fraudedossier de administratieve weg, dan wel de strafrechtelijke weg zal volgen.

Bij het volgen van de administratieve weg zullen de fiscale administraties de fraude in een fiscaal dossier zelf aanpakken en beboeten. Bij het volgen van de strafrechtelijke weg zal het openbaar ministerie de fiscale fraude strafrechtelijk onderzoeken en vervolgen. Op dat

moment zullen de fiscale administraties zich beperken tot het vaststellen van de fiscale schuld, zonder administratieve sancties toe te passen.

Het noodzakelijke overleg kan echter niet als een element van de procedure beschouwd worden, noch de beoordelingsbevoegdheid van het openbaar ministerie beperken.

Het overleg dient dus beschouwd te worden als een werkoverleg dat plaatsvindt voorafgaand aan de effectieve aanpak van de fiscale overtreding en dus niet als een akte van rechtspleging » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, p. 9).

B.2.3. Voorts werd in dat verband onderstreept :

« In haar advies Nr. 47 426/2 van 9 december 2009 heeft de Raad van State nogmaals herhaald dat de inmenging in de organisatie van diensten van algemeen bestuur alleen in overeenstemming is met de grondwettelijke verdeling van de bevoegdheden tussen de wetgevende en de uitvoerende macht, indien ze door uitzonderlijke omstandigheden is verantwoord of indien ze bepalingen betreft die krachtens de Grondwet alleen door de wetgever kunnen worden vastgesteld.

Verder wordt in dat advies herinnerd aan de respectieve bevoegdheden van de uitvoerende en de rechterlijke macht. [...]

[...]

Het Grondwettelijk Hof heeft in haar arrest nr. 52/97 van 14 juli 1997 onderstreept dat de richtlijnen inzake strafrechtelijk beleid ‘ algemene criteria en modaliteiten (kunnen) bevatten om het opsporings- en vervolgingsbeleid uit te oefenen ’. Zij mogen evenwel niet ‘ leiden tot het buiten werking stellen van een wet of impliceren dat de minister van Justitie een individueel negatief injunctierecht zou uitoefenen ’.

De organisatie van het ‘ *una via* ’-principe waarbij de keuze gemaakt wordt of een fiscaal fraudedossier al dan niet via de administratieve weg aangepakt moet worden, ofwel via de strafrechtelijke weg dient vervolgd te worden, zal dus steeds de voormelde grondwettelijke toetsing moeten kunnen doorstaan. Hierbij zal elk vooraf opgelegd criterium de beoordelingsbevoegdheid van het openbaar ministerie, bijvoorbeeld met betrekking tot het moreel bestanddeel van het strafbare feit, van het bedrag van de ontdoken belasting of van de omstandigheid van recidive, beperken en dus botsen met artikel 151 van de Grondwet.

Om alleen een administratieve bestraffing toe te passen, kan volgens de Raad van State in beginsel niet aanvaard worden dat de keuze in de eerste plaats toekomt aan de administratie, met als gevolg dat indien de administratie besluit een administratieve sanctie op te leggen, het openbaar ministerie geen vervolging meer kan instellen.

Bovendien moet rekening gehouden worden met het feit dat bij het toekennen van een beoordelingsbevoegdheid inzake strafrechtelijke vervolging aan een overlegorgaan waarvan ambtenaren deel uitmaken, deze ambtenaren — in tegenstelling tot de magistraten van het openbaar ministerie — niet als onafhankelijk van het hiërarchisch gezag van de minister, en dus van de uitvoerende macht, kunnen worden beschouwd (Advies RvS 11 461/1).

[...]

Het toepassen van het ‘*una via*’-principe heeft tot doel om de strijd tegen de fiscale fraude op een efficiënte manier te organiseren opdat een dubbel gebruik van overheidsmiddelen vermeden wordt. Het is dan ook noodzakelijk dat de ambtenaar met een graad van directeur of met een hogere graad die deelneemt aan het overleg zich kan laten bijstaan door de ambtenaren die het individueel dossier behandelen of een expertise hebben in het fraudefenomeen dat besproken wordt.

Dit overleg tussen de gerechtelijke, politionele en fiscale overheden zal mogelijk worden met respect voor de algemene rechtsprincipes en uitgaande van het subsidiariteitsprincipe en het principe ‘*non bis in idem*’.

Het subsidiariteitsprincipe betekent dat de opsporing inclusief het vaststellen van fiscale fraude en de fiscale schuld alsook van de invordering, de taak blijft van de fiscale administraties met al hun wettelijke middelen waarover deze beschikken. Indien deze wettelijke middelen weliswaar niet voldoende zijn om de fiscale fraude aan te pakken en te beboeten, is het noodzakelijk dat de onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht kunnen aangewend worden binnen de wettelijke grenzen.

Tevens vormen alle overtredingen van de fiscale wetten begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, een strafrechtelijke inbreuk waardoor het opsporen en het vervolgen van deze inbreuken ook behoren tot de respectievelijke bevoegdheid van de politie en het openbaar ministerie. Op die manier kan de situatie ontstaan dat eenzelfde fiscale overtreding aangepakt wordt met toepassing van de fiscale procedure en ook strafrechtelijk vervolgd wordt. Dit is een overlapping die niet alleen inefficiënt is met betrekking tot de inzet van verschillende beperkte overheidsmiddelen voor eenzelfde fraudedossier, maar die ook strijdig kan zijn met het ‘*non bis in idem*’ principe, met name wanneer zowel de fiscale administraties een administratieve boete zouden opleggen en het gerecht ook nog strafrechtelijke sancties zou uitspreken. Het dwingend karakter van dit principe is op 10 februari 2009 verduidelijkt in het arrest ZOLOTUKHIN van de Grote Kamer van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Hierbij is de ingestelde strafrechtelijke vervolging die in hoofdzaak betrekking had op eenzelfde inbreuk waarvoor hij al administratiefrechtelijk was veroordeeld, beschouwd als een overtreding van artikel 4 van protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EHRM).

De fiscale administraties beschikken over de knowhow, de middelen en de ambtenaren om op basis van de vastgestelde feiten de ontdoken belasting op een snelle en efficiënte manier vast te stellen alsook in te kohieren. Tevens zijn de onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht uitgebreider dan deze van de fiscale administraties, zodat binnen het voorziene overleg een verdeling van de fiscale fraudedossiers gemaakt kan worden in :

- enerzijds die dossiers van eerder eenvoudige fiscale fraude waarbij de wettelijke middelen van de fiscale administratie voldoende blijken om de fraude aan te pakken;
- en anderzijds die dossiers van fiscale fraude waarvoor de gerechtelijke onderzoeksmiddelen noodzakelijk blijken.

Zoals in de Grondwet en het Gerechtelijk Wetboek bepaald, stelt de minister van Justitie de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid vast, inclusief die van het opsporings- en

vervolgingsbeleid, nadat hij het advies van het college van procureurs-generaal heeft ingewonnen. Het is dus binnen het strafrechtelijk beleid van de minister van Justitie en het college van procureurs-generaal dat een dossier van fiscale fraude of een dossier waarbij de belastingplichtige volledige medewerking verleent aan de vestiging en de betaling van de ontdoken belasting, afgehandeld zal worden door de fiscale administratie met de bijhorende administratieve sancties.

Een dossier van ernstigere of echt georganiseerde fraude zal daarentegen strafrechtelijk vervolgd worden met strafrechtelijke sancties. In het geval dat rechtstreeks wordt gekozen voor de strafrechtelijke weg, zullen de fiscale administraties zich beperken tot de vaststelling van de ontdoken belastingen zonder een administratieve sanctie op te leggen » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, pp. 4-7).

B.2.4. Tijdens de bespreking van het wetsvoorstel in de Senaat werd voorts benadrukt :

« Het is dan ook de bedoeling dat het bij artikel 2 van het wetsontwerp in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering ingevoerde overleg zo vroeg mogelijk in de procedure plaatsvindt, zodat tussen de gewestelijke directeur en de magistraten van het openbaar ministerie die de vervolging uitoefenen, kan worden afgesproken of er al dan niet administratieve boetes moeten worden opgelegd. [...]

[...]

[...] Juist door het overleg zal het opleggen van de administratieve boete, die een latere strafrechtelijke vervolging in het gedrang zou kunnen brengen, kunnen worden vermeden. Het goed werkend overleg moet juist voor gevolg hebben dat de gerechtelijke instanties over voldoende capaciteit en tijd beschikken om zich te verdiepen in de ernstige fiscale fraudedossiers, die dan later voor de strafrechter worden beslecht.

[...]

[...] De bedoeling van het ontworpen artikel 29, derde lid, Wetboek van strafvordering, is dan ook dat het overleg plaatsvindt voordat er een strafrechtelijke vervolging is gestart. Men moet uiteraard uitgaan van de grondwettelijke onafhankelijkheid en autonomie van de procureur des Konings. Van zodra echter het Openbaar ministerie een onderzoeksrechter zal hebben gevorderd, kan er moeilijk nog een overleg worden georganiseerd. Dan zijn de artikelen 460 tot 463 WIB 92 van toepassing. [...] [De] bedoeling van het ‘*una via*’-wetsontwerp is om bij het in het ontworpen artikel 29, derde lid, Sv., voorziene overleg een dossier een bepaalde richting te geven : ofwel administratief fiscaal, ofwel gerechtelijk. Eens een onderzoeksrechter is gevorderd, kan het juridisch niet meer dat men nog de administratief-fiscale weg zou volgen. Dit is onmogelijk in het huidige strafrechtssysteem.

[...]

[Als] er bij het parket, via anonieme brief of welk feit ook, een begin is van fiscaal dossier waarvoor het parket van oordeel is dat een opsporingsonderzoek moet worden verdergezet en het parket de bevoegdheden gebruikt van de politiediensten om verder te gaan met dit onderzoek — daar waar het van in den beginne duidelijk is dat het inbreuken betreft die beter administratief zouden worden beboet — [moet] een dergelijk dossier [...] kunnen

behandeld worden op het bedoelde overleg. Dat is dan inderdaad een dossier waarvoor een opsporingsonderzoek werd aangevat, maar waarvoor, na het bedoelde overleg, de administratieve weg kan worden gevolgd.

[...]

[...] Eens er een keuze is gemaakt, is deze definitief. Het is niet de bedoeling van het nieuwe systeem om herhaaldelijke overlegmomenten te organiseren om eenzelfde dossier te bespreken. Het overleg heeft tot doel om te bepalen welke weg een bepaald dossier moet volgen: hetzij administratief-fiscaal, hetzij gerechtelijk » (*Parl. St.*, Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, pp. 41-46).

B.3.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Die partij verwijt de wetgever een discriminerend verschil in behandeling te hebben ingevoerd door geen voldoende nauwkeurig criterium van onderscheid vast te stellen dat het mogelijk maakt de hypothesen te bepalen waarin de belastingplichtigen op wie een vermoeden van fiscale fraude rust, ofwel strafrechtelijk zullen worden vervolgd, ofwel administratief zullen worden gesanctioneerd.

B.3.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling, aangehaald in B.2.2, blijkt dat de wetgever met opzet geen dwingend criterium van onderscheid heeft vastgesteld dat het mogelijk maakt om, op algemene en abstracte wijze, de soorten fiscale misdrijven te bepalen die ofwel door het openbaar ministerie worden vervolgd, ofwel door de belastingadministratie worden gesanctioneerd.

Toch kunnen alleen de fiscale misdrijven die worden gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, het voorwerp uitmaken van zowel strafrechtelijke vervolgingen als een administratieve sanctie, zodat alleen de belastingplichtigen die verdacht worden van fiscale fraude, kunnen worden geconfronteerd met een onzekerheid ten aanzien van de repressieve weg (strafrechtelijk of administratief) die te hunnen aanzien zal worden gevolgd. Omgekeerd wordt het fiscaal misdrijf dat zonder bedrieglijk opzet of zonder het oogmerk om te schaden wordt gepleegd, niet strafrechtelijk bestraft en kan de daarvan verdachte persoon derhalve alleen administratief worden gesanctioneerd.

B.3.3. De wetgever kan niet worden verweten geen algemene en abstracte verdeling te hebben ingevoerd van de soorten fiscale fraude die tot de bevoegdheid van hetzij de belastingadministratie, hetzij het openbaar ministerie behoort.

B.3.4. De bestreden bepaling schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet, aangezien voor alle belastingplichtigen die worden verdacht van fiscale fraude, op dezelfde wijze een keuze moet worden gemaakt met betrekking tot de te volgen repressieve weg.

B.4. Het eerste middel is niet gegrond.

B.5. De verzoekende partij bekritiseert voorts, in een tweede middel, het verschil in behandeling dat door de bestreden bepaling wordt ingevoerd, in zoverre die laatste aan de belastingadministratie een belangrijke rol zou toekennen bij het bepalen van de dossiers van fiscale fraude die strafrechtelijk zullen worden vervolgd. Geen enkele andere klager zou een dergelijke rol spelen in het verloop van de inleidende fase van de strafvervolgingen en geen enkele persoon die ervan wordt verdacht een ander dan fiscaal misdrijf te hebben gepleegd, zou worden geconfronteerd met een dergelijk overleg tussen het openbaar ministerie en de klager, mogelijke toekomstige burgerlijke partij.

B.6.1. Het invoeren van een procedure dankzij welke het openbaar ministerie en de belastingadministratie overleg plegen over de repressieve weg (strafrechtelijke of administratieve) die het meest geschikt is in een bijzonder dossier van fiscale fraude, past binnen de beoordelingsruimte die artikel 151, § 1, van de Grondwet aan de wetgever laat, temeer daar dat overleg, ongeacht de afloop ervan, de procureur des Konings niet zou kunnen beletten om de feiten waarover dat overleg is gevoerd, strafrechtelijk te vervolgen.

Omgekeerd is de procureur des Konings evenmin ertoe gehouden een opsporingsonderzoek te openen ten aanzien van de feiten die de belastingadministratie hem ter kennis heeft gebracht tijdens het bij de bestreden bepaling geregelde overleg. Hij beschikt overigens over de mogelijkheid vervolgens het noodzakelijk onderzoek te voeren teneinde, in voorkomend geval, de informatie te bevestigen die de belastingadministratie hem heeft meegedeeld en is dus niet afhankelijk van die informatie.

B.6.2. Hieruit vloeit voort dat de bestreden bepaling het openbaar ministerie niet het recht ontnemt om al dan niet vervolgingen in te stellen.

B.6.3. De fiscale misdrijven tasten bovendien de hele gemeenschap aan door de overheid de middelen te ontnemen die nodig zijn voor haar goede werking.

B.7. Wegens de essentiële verschillen die bestaan tussen de gemeenrechtelijke klager en de belastingadministratie is het bestreden verschil in behandeling niet zonder redelijke verantwoording.

B.8. Het tweede middel is niet gegrond.

Ten aanzien van de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet

B.9.1. De artikelen 3, 4 en 14 van de bestreden wet bepalen :

« Art. 3. Artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 20 juli 2000, wordt aangevuld met een vijfde lid, luidende :

‘ Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingsschuld, worden de opeisbaarheid van de belastingverhoging en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening geschorst wanneer het openbaar ministerie de strafvordering overeenkomstig artikel 460 uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de belastingverhoging definitief niet opeisbaar. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolginstelling een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring. ’

Art. 4. Artikel 445 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 28 december 2011, wordt aangevuld met een nieuw lid, luidende :

‘ Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingsschuld, worden de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening geschorst wanneer het openbaar ministerie de strafvordering overeenkomstig artikel 460 uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de fiscale geldboeten definitief niet opeisbaar. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolginstelling een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring. ’ ».

« Art. 14. Artikel 72 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993, wordt aangevuld met een tweede lid, luidende :

‘ Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingsschuld, worden de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening geschorst wanneer het openbaar ministerie de in artikel 74 bedoelde strafvordering uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de fiscale geldboeten definitief niet opeisbaar. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolginstelling een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring. ’ ».

B.9.2. Die bepalingen vloeien voort uit amendementen op het oorspronkelijke wetsvoorstel die als volgt zijn verantwoord :

« Dit amendement verduidelijkt vanaf welk tijdstip de belastingverhoging niet meer opeisbaar wordt, namelijk het tijdstip waarop de zaak aanhangig wordt gemaakt bij de strafrechter. De beslissing van het openbaar ministerie om te seponeren zal evenmin invloed hebben op de opeisbaarheid van de belastingverhoging.

Bovendien voorziet dit amendement uitdrukkelijk in de opheffing van de schorsing van de opeisbaarheid van de belastingverhoging. Zo kan de administratie de betaling van een belastingverhoging vorderen (en eventueel ook gedwongen uitvoeringsmaatregelen nemen) lastens een persoon tegen wie het openbaar ministerie een strafvordering heeft ingesteld, maar die van rechtsvervolginstelling wordt ontslagen.

Het amendement voorziet daarenboven in een schorsing van de verjaring van de vordering tot voldoening van een belastingverhoging waarvan de opeisbaarheid door de aanhangigmaking van de strafvordering werd geschorst en verduidelijkt dat de beschikking van buitenvervolginstelling een einde maakt aan de schorsing van de verjaring. Deze maatregel verhindert dat de belastingverhoging verjaart wegens de duur van het gerechtelijk onderzoek » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1973/004, p. 2. Zie ook *ibid.*, pp. 3 en 5).

B.9.3. Tijdens de bespreking in de commissie heeft een vertegenwoordiger van de minister van Financiën voorts gepreciseerd :

« De concrete procedureregels, met respect voor de autonomie van het openbaar ministerie, zullen geregeld worden via omzendbrieven van de ministers van Financiën en Justitie. Zo zal geregeld moeten worden dat de fiscus in kennis wordt gesteld van de naam van natuurlijke persoon of rechtspersoon, de strafrechtelijk strafbare feiten die het voorwerp uitmaken van de strafvordering of van de aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1973/005, p. 8).

B.10. Artikel 15 van de bestreden wet bepaalt :

« Art. 15. In artikel 74 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 4 augustus 1986 en gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 15 maart 1999, worden de §§ 2 en 3 vervangen als volgt :

‘ § 2. Het openbaar ministerie kan geen vervolging instellen indien het kennis heeft gekregen van de feiten ten gevolge van een klacht of een aangifte van een ambtenaar die niet de machtiging had waarvan sprake is in artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van strafvordering.

Het openbaar ministerie kan echter de strafrechtelijk strafbare feiten vervolgen waarvan het tijdens het in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bedoelde overleg kennis heeft genomen.

§ 3. Onverminderd het in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bedoelde overleg, kan de procureur des Konings, indien hij een vervolging instelt wegens feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, het advies vragen van de bevoegde gewestelijke directeur. De procureur des Konings voegt het feitenmateriaal waarover hij beschikt bij zijn verzoek om advies. De gewestelijke directeur antwoordt op dit verzoek binnen vier maanden na de ontvangst ervan.

In geen geval schorst het verzoek om advies de strafvordering. ’ ».

B.11.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij, enerzijds, niet op relevante wijze het doel zouden nastreven dat erin bestaat de parallelle uitvoering van de fiscale en strafrechtelijke onderzoeken te voorkomen en in zoverre zij, anderzijds, een verschil in behandeling onder de belastingplichtigen zouden invoeren, waarbij alleen sommigen onder hen worden geconfronteerd met een dubbel onderzoek, strafrechtelijk en fiscaal.

B.11.2. Het Hof merkt in de eerste plaats op dat het doel dat de verzoekende partij ter ondersteuning van haar middel aanvoert, in tegenstelling tot hetgeen zij beweert, niet wordt nagestreefd door de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet, maar wel door artikel 2 ervan.

Zoals de Ministerraad opmerkt, beogen de artikelen 3, 4 en 14 van de bestreden wet immers de situatie waarin strafvervolgingen plaatshebben na het opleggen van een administratieve sanctie, namelijk precies de hypothese waarin een cumulatie van de fiscale en strafrechtelijke onderzoeken mogelijk was, ongeacht of het in artikel 2 van de bestreden wet beoogde overleg niet heeft plaatsgehad dan wel, indien dat overleg heeft plaatsgehad, het niet mogelijk heeft gemaakt de repressieve weg te bepalen die diende te worden gevolgd.

Artikel 15 van de bestreden wet staat evenzeer los van het doel waarvan de verzoekende partij gewag maakt, aangezien dat artikel het openbaar ministerie uitsluitend mogelijk wil maken om de feitelijke elementen te gebruiken die hem ter kennis zijn gebracht tijdens het overleg met de belastingadministratie en om, tijdens de strafvervolgingen die het instelt, het advies van de bevoegde gewestelijke directeur in te winnen.

B.11.3. Bovendien, hoewel het juist is dat de wetgever, met het aannemen van de in artikel 2 van de bestreden wet beoogde overlegprocedure, een cumulatie van de administratieve en strafrechtelijke onderzoeken trachtte te voorkomen, moest een dergelijk doel, zoals in B.2.3 is uiteengezet, worden verzoend met andere vereisten waarmee de wetgever eveneens rekening heeft gehouden, zoals het subsidiariteitsbeginsel – krachtens hetwelk het in de regel aan de belastingadministratie staat om de onderzoeken aan te vatten, zelfs ten aanzien van feiten die als fiscale fraude kunnen worden gekwalificeerd – en de wil om het openbaar ministerie de mogelijkheid te waarborgen zich uit te spreken over de opportuniteit om in een bepaald dossier van fiscale fraude strafrechtelijk te vervolgen.

B.11.4. Ten slotte voeren de bestreden bepalingen geen enkel verschil in behandeling in onder de belastingplichtigen die worden verdacht van fiscale fraude en die allen zijn blootgesteld aan het risico om, in voorkomend geval, het voorwerp uit te maken van onderzoeksmaatregelen, zowel vanwege de fiscus als vanwege het openbaar ministerie.

B.12. Het eerste middel is niet gegrond.

B.13.1. Het tweede en derde middel gericht tegen de artikelen 3, 4, 14 en 15 van de bestreden wet verwijten die bepalingen de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet te schenden, in zoverre zij, enerzijds, discriminaties zouden invoeren bij de toepassing van het beginsel *non bis in idem* en in zoverre zij, anderzijds, dat beginsel zouden schenden.

B.13.2. Artikel 15 van de bestreden wet regelt niet de cumulatie van de vervolgingen of van de strafrechtelijke en administratieve sancties. Dat artikel staat derhalve los van de in die middelen geformuleerde kritiek.

In zoverre zij betrekking hebben op artikel 15 van de bestreden wet zijn het tweede en het derde middel van de verzoekende partij derhalve niet ontvankelijk.

B.14. Een verschil in behandeling dat sommige personen het voordeel van het beginsel *non bis in idem* ontzegt, kan niet worden verantwoord wegens de aard zelf van het in het geding zijnde beginsel. Niets zou immers kunnen verantwoorden dat een categorie van personen de toepassing van het beginsel *non bis in idem* wordt geweigerd, terwijl de voorwaarden voor die toepassing zijn vervuld.

B.15.1. Krachtens het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, dat ook is gewaarborgd door artikel 14, lid 7, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, mag niemand voor een tweede keer worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds « overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land » bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken. Dat beginsel is eveneens opgenomen in artikel 4 van het ten opzichte van België op 1 juli 2012 in werking getreden Zevende Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en, wat het toepassingsgebied ervan betreft, in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verbiedt het beginsel *non bis in idem* « een persoon te vervolgen of te berechten voor een tweede ‘ misdrijf ’ voor zover identieke feiten of feiten die in hoofdzaak dezelfde zijn, eraan ten grondslag liggen » (EHRM, grote kamer, 10 februari 2009, *Zolotoukhine* t. Rusland, § 82).

B.15.2. Zoals het Europees Hof voor de Rechten van de Mens opmerkt, omvat artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens een waarborg die « geldt wanneer nieuwe vervolgingen worden ingesteld en de vroegere beslissing tot vrijspraak of veroordeling reeds in kracht van gewijsde is gegaan » (EHRM, grote kamer, 10 februari 2009, voormeld, § 83; 20 november 2012, *Pacifico* t. Italië, § 73).

B.16.1. De fiscale geldboete waarin artikel 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1192) en artikel 70 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW-Wetboek) voorzien en de belastingverhoging bepaald in artikel 444 van het WIB 1992 hebben een overheersend repressief karakter en vormen bijgevolg sancties van strafrechtelijke aard in de zin van

artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.16.2. De fiscale geldboete waarin artikel 445 van het WIB 1992 en artikel 70 van het BTW-Wetboek voorzien en de strafsanctie waarin artikel 449 van het WIB 1992 en artikel 73 van het BTW-Wetboek voorzien, bestraffen feiten die in wezen identiek zijn, hoewel de artikelen 449 van het WIB 1992 en 73 van het BTW-Wetboek, voor de toepassing van de strafrechtelijke sanctie waarin zij voorzien, vereisen dat bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden wordt vastgesteld (zie, in dat verband, EHRM, 16 juni 2009, *Ruotsalainen t. Finland*, § 56). Hetzelfde geldt voor de belastingverhoging bepaald in artikel 444 van het WIB 1992 en de strafsanctie bepaald in artikel 449 van het WIB 1992, die beide een niet-aangifte of een onvolledige of onjuiste aangifte vanwege de belastingplichtige kunnen bestraffen.

B.17.1. Hieruit volgt dat de administratieve geldboete of de belastingverhoging die op definitieve wijze worden opgelegd aan de belastingplichtige, zich verzetten tegen het instellen van nieuwe strafvervolgingen tegen die persoon voor feiten die, zoals de strafbaarstellingen vervat in de artikelen 449 van het WIB 1992 en 73 van het BTW-Wetboek, in wezen dezelfde zijn als die waarvoor hij reeds is veroordeeld.

Een administratieve sanctie krijgt een definitief karakter na afloop van de termijn waarin is voorzien om de gewone beroepen tegen die beslissing in te stellen of na de uitoefening van die beroepen (EHRM, grote kamer, 10 februari 2009, *Zolotoukhine t. Rusland*, §§ 107-108).

Aldus heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« De vereiste dat de eerste berechting of bestraffing op het ogenblik van de tweede berechting of bestraffing moet afgesloten zijn met een uitspraak die overeenkomstig de wet en het procesrecht van het land definitief is, houdt wat betreft door de belastingautoriteiten inzake personenbelasting opgelegde sancties in dat die sancties niet meer met een bezwaar bij de belastingautoriteiten kunnen betwist en niet meer met een gewoon rechtsmiddel voor de rechter kunnen worden aangevochten » (Cass., 3 januari 2012, P.11.0894.N, punt 14).

B.17.2. Vanaf dat ogenblik kan de belastingplichtige bijgevolg niet meer strafrechtelijk worden vervolgd voor feiten die in wezen dezelfde zijn als die waarvoor hij administratief is veroordeeld, waarbij de strafvervolgingen kunnen ingaan vanaf de fase van het opsporingsonderzoek.

Het opleggen, bij een definitieve beslissing, van een geldboete of van een belastingverhoging die, zoals te dezen, een strafrechtelijk karakter vertonen, moet immers noodzakelijk, wegens het beginsel *non bis in idem*, leiden tot de uitdoving van de daaruit voortvloeiende vervolgingen tegen dezelfde persoon voor feiten die in wezen identiek zijn.

Uit dat beginsel vloeit voort dat een opsporingsonderzoek niet kan worden geopend. Indien een dergelijk opsporingsonderzoek reeds aan de gang was, zou het aan het openbaar ministerie staan dat te seponeren. Het openbaar ministerie kan geen zaak meer aanhangig maken bij een onderzoeksrechter. Indien een gerechtelijk onderzoek reeds aan de gang was, zou het aan het onderzoeksgerecht staan daaraan een einde te maken bij een beschikking tot buitenvervolginstelling. Een saisine van de vonnisgerechten is niet meer mogelijk en indien bij die rechtscolleges reeds een zaak aanhangig was gemaakt, zouden zij alleen de niet-ontvankelijkheid of de uitdoving van de strafvordering kunnen vaststellen.

Indien, nadat de administratieve sanctie een definitief karakter heeft gekregen, nieuwe feiten zouden opduiken die aangeven dat de omvang van de fraude groter is dan de aanvankelijk ontdekte fraude, zou het beginsel *non bis in idem* zich niet ertegen verzetten dat strafvervolgingen worden ingesteld tegen de betrokken belastingplichtige, voor zover het niet zou gaan om feiten die in wezen identiek zijn aan die waarvoor hij het voorwerp heeft uitgemaakt van de administratieve sanctie.

B.18.1. De artikelen 3, 4 en 14 van de bestreden wet bepalen dat de opeisbaarheid van de fiscale geldboete of van de belastingverhoging uitgesproken tegen een belastingplichtige wordt geschorst vanaf het ogenblik dat het openbaar ministerie, tegen diezelfde belastingplichtige, de strafvordering instelt overeenkomstig artikel 460 van het WIB 1992 of artikel 74 van het BTW-Wetboek.

Wanneer de onderzoeksgerechten, waarvoor de zaak aanhangig is gemaakt door het openbaar ministerie, een beschikking tot buitenvervolginstelling aannemen, wordt een einde gemaakt aan de schorsing van de opeisbaarheid van de geldboeten en belastingverhogingen die tegen de belastingplichtige zijn uitgesproken. Omgekeerd, wanneer de belastingplichtige wordt verwezen naar de correctionele rechtbank door het openbaar ministerie of wegens de verwijzingsbeschikking van de raadkamer, worden de fiscale geldboeten en de belastingverhogingen definitief niet-opeisbaar.

B.18.2. Hieruit volgt dat de zelfs definitieve uitspraak van een fiscale geldboete of van een belastingverhoging, tegen een belastingplichtige, niet ertoe leidt te beletten dat die persoon het voorwerp uitmaakt van daaruit voortvloeiende strafvervolgingen, of zelfs dat hij wordt verwezen naar een vonnisgerecht, zelfs wanneer de hem verweten feiten in wezen identiek zijn aan die waarvoor hij administratief is veroordeeld.

B.18.3. De wetgever heeft het beginsel *non bis in idem* dus geschonden door het openbaar ministerie mogelijk te maken strafvervolgingen in te stellen (door een opsporingsonderzoek te openen of niet te sluiten of door de strafvordering op gang te brengen) tegen een persoon die reeds voor in wezen identieke feiten het voorwerp heeft uitgemaakt van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter die definitief is geworden, alsook door toe te staan dat die persoon, wegens in wezen identieke feiten wordt verwezen naar een strafgerecht, of, indien voor dat rechtscollege reeds een zaak aanhangig is gemaakt, door dat laatste toe te staan het onderzoek van de zaak voort te zetten.

B.18.4. Hieruit volgt dat de artikelen 3, 4 en 14 van de bestreden wet in strijd zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.19. Daar het derde middel niet kan leiden tot een ruimere vernietiging, dient het niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 3, 4 en 14 van de wet van 20 september 2012 « tot instelling van het ‘ *una via* ’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving tot verhoging van de fiscale penale boetes »;
- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 3 april 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels