

2013•2014  
FACULTEIT RECHTEN  
*master in de rechten*

## Masterproef

Una via in het fiscaal strafvervolgingsrecht: werkbaar instrument voor  
het  
vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf?

Promotor :  
Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

Rianda Zwakhoven

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten*

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten  
in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



Universiteit Hasselt | Campus Hasselt | Martelarenlaan 42 | BE-3500 Hasselt  
Universiteit Hasselt | Campus Diepenbeek | Agoralaan Gebouw D | BE-3590 Diepenbeek



2013•2014  
FACULTEIT RECHTEN  
*master in de rechten*

## Masterproef

Una via in het fiscaal strafvervolgingsrecht: werkbaar  
instrument voor het vermijden van een niet toegelaten  
dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf?

Promotor :  
Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

Rianda Zwakhoven

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten*



## **SAMENVATTING**

Dit onderzoek strekt ertoe 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 te evalueren. Het geeft een antwoord op de vraag of het *una via*-systeem in het fiscaal strafvervolgingsrecht kan gezien worden als een werkbaar instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf. Het *non bis in idem*-beginsel maakt sinds jaren een algemeen rechtsbeginsel uit van het strafrecht. Het ligt vervat in verschillende internationale verdragen. Onder invloed van de rechtspraak en de rechtsleer is het stilaan doorgesijpeld naar het fiscaal strafvervolgingsrecht. De erkenning van het strafrechtelijk karakter van bepaalde fiscaal administratieve sancties heeft met zich meegebracht dat het bestaande fiscaal strafvervolgingsrecht niet langer stand kon houden. Tot voor de wetwijziging van 20 september 2012 was het mogelijk om inbreuken op de fiscale wetboeken te sanctioneren met belastingverhogingen en administratieve geldboeten, eventueel gecumuleerd met strafsancities op voorwaarde dat de inbreuk gepleegd werd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden. Een dergelijke situatie kan een schending van het *non bis in idem*-beginsel met zich meebrengen. Een persoon kan voor dezelfde feiten niet twee maal worden vervolgd en bestraft. Een wetgevend ingrijpen was onvermijdbaar.

Met de Wet van 20 september 2012 heeft de wetgever een systeem ingevoerd dat tracht te voorzien in een vervolging en bestraffing langs één weg, de zogenaamde *una via*-regel. De vraag stelt zich in welke mate deze wet effectief uitwerking geeft aan het *non bis in idem*-beginsel en of de wet werkelijk een werkbaar instrument is voor het vermijden van een dubbele bestraffing. De wet bevat op verschillende niveaus onvolkomendheden. Het *non bis in idem*-beginsel wordt niet ten volle gewaarborgd. Van een werkelijke ontubbeling op het niveau van de vervolging en de bestraffing is geen sprake. De mogelijkheid blijft bestaan dat de administratieve procedure parallel loopt aan de strafrechtelijke. De conformiteit met de Grondwet kan ook in vraag worden gesteld. De onafhankelijkheid van het openbaar ministerie wordt niet volledig gerespecteerd. De fiscus kan met zijn beleid grotendeels bepalen welke dossiers doorgegeven worden aan het openbaar ministerie. Daarnaast wordt een ongelijke situatie gecreëerd, doordat de *una via*-regel niet ingevoerd wordt voor alle belastingen. Bovendien is het niet duidelijk of het verbod van de deelname van de fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek nog langer houdbaar is, gelet op het capaciteitsprobleem bij de politie, het parket en het gerecht. Een dergelijk verbod blijft evenwel noodzakelijk om de rechten van de belastingplichtige te vrijwaren. Wat deze rechten van de belastingplichtige betreft kan opgemerkt worden dat het zwijgrecht in strafzaken en de medewerkingsplicht *in fiscalibus* in principe perfect verenigbaar zijn. Het recht op rechtszekerheid is daarentegen een andere kwestie. De wet geeft slechts een algemeen kader, voor het overige is men aangewezen op de parlementaire werkzaamheden en de omzendbrieven. Van een concrete uitwerking van het systeem is bijgevolg geen sprake. Ten slotte kan gewezen worden op de discrepantie die bestaat tussen de administratieve en de strafrechtelijke sancties. Van een effectief en efficiënt systeem kan derhalve geen sprake zijn. De wet is een goed begin maar bevat nog veel lacunes. Een nieuw wetgevend ingrijpen is onoverkomelijk, mede gelet op de vernietiging van een deel van de wet door het Grondwettelijk Hof op 3 april 2014.



## **DANKWOORD**

Nu ik aan het einde ben gekomen van mijn masterscriptie, lijkt het me gepast om hen te bedanken die me hebben bijgestaan gedurende het gehele proces.

Eerst en vooral wens ik mijn promotor Prof. dr. Caroline Vanderkerken te bedanken voor de uitstekende begeleiding tijdens de totstandkoming van mijn masterscriptie. Zij heeft me met raad en daad bijgestaan. Haar inzicht en kennis hebben een meerwaarde betekend voor de verdere uitwerking van mijn masterscriptie.

Daarnaast wens ik Gerda Vervecken en Jan Buys te bedanken voor de tijd die ze hebben vrijgemaakt om mijn vragen te beantwoorden. Met enthousiasme hebben ze me geïnformeerd over de praktijk. Hun kritische suggesties brachten nieuwe inzichten met zich mee.

Ik zou graag mijn ouders, Valentin Zwakhoven en Daisy Olaerts, willen bedanken. Dankzij hen heb ik de mogelijkheid gekregen om deze vijfjarige opleiding aan de Universiteit Hasselt succesvol af te ronden. Ondanks het feit dat zij niet altijd even goed zullen hebben begrepen waar ik al die tijd aan heb gewerkt, hebben zij steeds geïnteresseerd geluisterd en hebben ze het proces op de voet gevolgd.

Ten slotte wil ik mijn vriend, Kenneth Pirotte bedanken en alle andere personen voor de interesse en de steun die ze me hebben gegeven tijdens het maken van dit werk.

Rianda Zwakhoven, Hasselt, 11 mei 2014.



# INHOUDSOPGAVE

<b>Samenvatting</b> .....	<b>1</b>
<b>Dankwoord</b> .....	<b>3</b>
<b>Inleiding</b> .....	<b>11</b>
<b>1 Het non bis in idem-beginsel</b> .....	<b>13</b>
1.1 <i>Non bis in idem</i> in strafzaken .....	13
1.1.1 Principe van het gezag van gewijsde.....	13
1.1.2 Voorwaarden .....	15
1.1.2.1 Met betrekking tot de vroegere uitspraak	15
A Een eindbeslissing van de strafrechter .....	15
B Een eindbeslissing van een Belgische strafrechter?.....	16
i) <i>Bevoegdheid van de Belgische strafrechter overeenkomstig artikel 13 V.T.Sv.</i> .....	17
ii) <i>De bevoegdheid van de Belgische strafrechter overeenkomstig artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst</i> .....	17
C Een eindbeslissing die in kracht van gewijsde getreden is .....	18
1.1.2.2 Met betrekking tot de nieuwe vervolgingen	19
A Identiteit van het feit .....	19
i) Voortgezette of collectieve misdrijven.....	20
ii) Voortdurende misdrijven .....	21
iii) Gewoontemisdrijven.....	21
B Identiteit van de persoon.....	22
1.2 <i>Non bis in idem</i> in fiscalibus.....	23
1.2.1 Het <i>una via</i> -principe.....	23
1.2.2 Het karakter van de administratieve sancties .....	24
1.2.2.1 De erkenning van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens	24
1.2.2.2 De bevestiging van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie op nationaal niveau	26
1.2.3 <i>Non bis in idem</i> in <i>fiscalibus</i> volgens de rechtspraak.....	28
1.2.3.1 <i>Non bis in idem</i> volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens	28
1.2.3.2 <i>Non bis in idem</i> volgens het Hof van Cassatie	31
1.2.3.3 <i>Non bis in idem</i> volgens het Grondwettelijk Hof	33



1.3	Conclusie.....	35
<b>2</b>	<b>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 .....</b>	<b>37</b>
2.1.	De totstandkoming van de <i>Una Via</i> -wet .....	37
2.2	De invoering van de <i>una via</i> -regel.....	39
2.2.1	Eerste pijler: het subsidiariteitsbeginsel .....	39
2.2.2	Tweede pijler: het <i>non bis in idem</i> -beginsel .....	40
2.3	Het <i>una via</i> -overleg tussen de fiscale administraties en het openbaar ministerie .....	41
2.3.1	De actoren van het <i>una via</i> -overleg .....	41
2.3.1.1	De rol van het openbaar ministerie .....	42
2.3.1.2	De rol van de fiscale administratie .....	43
2.3.1.3	De rol van de politie .....	44
2.3.2	Kenmerken van het <i>una via</i> -overleg .....	45
2.3.2.1	Een facultatief werkoverleg... ..	45
2.3.2.2	...dat plaatsvindt voorafgaand aan de effectieve vervolging .....	46
2.3.3	De uiteindelijke beslissing aan het einde van het overleg.....	47
2.3.3.1	Een beslissing van het openbaar ministerie .....	47
2.3.3.2	Criteria .....	48
A	Richtlijnen uitgewerkt door het College van procureurs-generaal .....	50
B	Richtlijnen uitgewerkt door de minister van Financiën .....	51
2.3.4	De mogelijkheid tot informatie-uitwisseling en advies na het overleg.....	51
2.4	Het <i>non bis in idem</i> -beginsel <i>sensu stricto</i> bij geen overleg .....	52
2.5	Verhoging van de fiscale penale boetes.....	54
<b>3</b>	<b>Una via als instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf.....</b>	<b>55</b>
3.1	Verenigbaarheid met het <i>non bis in idem</i> -beginsel .....	55
3.1.1	Cumulatie van administratieve sancties en strafsancties.....	55
3.1.1.1	Het <i>una via</i> -overleg en het <i>non bis in idem</i> -beginsel .....	55
3.1.1.2	Enkel het vermijden van een dubbele bestraffing? .....	59
A	Strafrechtelijke na administratieve afhandeling.....	59
i)	Voorafgaande fiscaal administratieve sanctie maakt strafvervolging onmogelijk .	59

ii)	De vernietiging van artikelen 3, 4 en 14 van de <i>Una Via</i> -wet .....	62
B	Administratieve na strafrechtelijke afhandeling .....	64
C	Conclusie .....	66
3.1.2	Cumulatie van administratieve sancties .....	67
3.1.3	Het strafrechtelijk karakter van de fiscaal administratieve sancties .....	68
3.2	Conformiteit met de Grondwet .....	69
3.2.1	Onafhankelijkheid van het Openbaar Ministerie .....	69
3.2.2	Het gelijkheidsbeginsel .....	72
3.2.2.1	Geen vermijding van een dubbele bestraffing voor registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen .....	72
3.2.2.2	Ongelijkheid in het kader van het <i>una via</i> -overleg .....	74
A	Een onvoldoende nauwkeurig criterium van onderscheid voor het bepalen van de te volgen weg .....	74
B	Onderscheid tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige als belanghebbende partijen .....	76
3.2.2.3	Geen verhoging van de strafrechtelijke geldboetes in het kader van de successierechten .....	78
3.3	Wat met de deelname van de fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek? .....	79
3.4	Verenigbaarheid met de rechten van de belastingplichtige .....	82
3.4.1	De verenigbaarheid van het zwijgrecht in strafzaken met de medewerkingsplicht <i>in fiscalibus</i> .....	82
3.4.2	Het gebrek aan rechtszekerheid .....	84
3.5	Discrepantie tussen de administratieve sancties en de strafrechtelijke sancties .....	86
	<b>Conclusie .....</b>	<b>89</b>
	<b>Bibliografie .....</b>	<b>93</b>
	<b>Bijlagen .....</b>	<b>107</b>



## LIJST VAN BIJLAGEN

- Bijlage 1** Instructie van de Bijzondere Belastinginspectie betreffende de kennisgeving bij de procureur des Konings (artikel 29, lid 2 Sv.), Brussel, 3 oktober 2011.
- Bijlage 2** VERVECKEN, G., "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", 19 september 2013, 10 p.
- Bijlage 3** Samenvatting van het gesprek met G. VERVECKEN, Advieur-E.a. Inspecteur Diensthoofd BBi te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014.
- Bijlage 4** Samenvatting van het gesprek met J. BUYS, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014.
- Bijlage 5** Audiobestanden van het gesprek met G. VERVECKEN, Advieur-E.a. Inspecteur Diensthoofd BBi te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014 en J. BUYS, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014.



## INLEIDING

Wanneer een belastingplichtige een inbreuk pleegt op de belastingwetboeken riskeert hij een administratieve sanctie en in sommige situaties zelfs een strafsanctie. De administratieve sancties zijn in talrijke rechtsdomeinen drastisch toegenomen. De sanctionering met behulp van administratieve sancties gaat sneller en is bovendien veel efficiënter dan het vervolgen langs strafrechtelijke weg. De laatste jaren is evenwel een evolutie waar te nemen op het gebied van de kwalificatie van deze administratieve sancties. Onder invloed van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, werd het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties stilaan maar zeker aanvaard. De aanvaarding van dit repressief karakter van administratieve sancties brengt de toepassing van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna EVRM) met zich mee. Het *non bis in idem*-beginsel ligt impliciet vervat in dit artikel 6 van het EVRM, waardoor het zich tevens opdringt in het fiscaal strafvervolgingsrecht vanaf het moment dat de fiscaal administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft.

In het eerste hoofdstuk zal bijgevolg ingegaan worden op de principiële draagwijdte van het *non bis in idem*-beginsel. Om een goed begrip te krijgen van het principe is het noodzakelijk na te gaan welke uitlegging juist moet worden gegeven aan het *non bis in idem*-beginsel in het strafrecht. In dit rechtsdomein is het beginsel sinds jaar en dag een recht waar iedereen, die het voorwerp uitmaakt van een strafrechtelijke vervolging, zich op kan beroepen. Vervolgens zal worden overgegaan op een studie van het beginsel in het kader van het fiscaal strafvervolgingsrecht. Opdat het beginsel *non bis in idem* van toepassing kan zijn in het fiscaal recht is het noodzakelijk te achterhalen in welke mate fiscaal administratieve sancties gekwalificeerd kunnen worden als strafsancties. Wanneer de criteria vaststaan om het strafrechtelijk karakter te bepalen, kan tevens worden vastgesteld welke betekenis aan het *non bis in idem*-beginsel moet worden gegeven *in fiscalibus*. In het onderzoek naar de draagwijdte van het beginsel zal de nadruk worden gelegd op de invloed die zowel de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens als de interne rechtspraak heeft gehad op de ontwikkeling van het begrip.

Nadat is gebleken dat het belang van het principe *non bis in idem* in grote mate is toegenomen in het fiscaal strafvervolgingsrecht, zal worden overgegaan tot een bespreking 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 (hierna *Una Via*-wet). Met de *Una Via*-wet heeft de wetgever getracht uitwerking te geven aan het *non bis in idem*-beginsel in het kader van het fiscaal strafvervolgingsrecht. Deze wet heeft als doelstelling eenheid te creëren in de wijze waarop fiscale overtredingen door de overheid aangepakt worden. In het tweede hoofdstuk zal het systeem worden belicht dat werd ingevoerd door de *Una Via*-wet. Hierbij zal aandacht worden besteed aan de doelstellingen die aan de grondslag liggen van de wet, alsmede aan het instellen van een *una via*-overleg. Daarnaast zal worden beschreven in welke mate uitwerking wordt gegeven aan het *non bis in idem*-beginsel.

Ten slotte zal in het laatste hoofdstuk worden nagegaan of de *Una Via*-wet werkelijk kan gezien worden als een werkbaar instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf. In dit onderdeel ligt de focus op een kritische benadering van de nieuwe wet. Met de invoering van de *Una Via*-wet werden verschillende doelstellingen nagestreefd, de vraag stelt zich of deze werkelijk worden bereikt. Één van de hoofddoelstellingen is het invoeren van een effectief en efficiënt systeem ter vrijwaring van het *non bis in idem*-beginsel. Hier zal worden nagegaan of het systeem het beginsel effectief respecteert, rekening houdend met de uitlegging die eraan wordt gegeven in de rechtspraak. Naast het waarborgen van het principe *non bis in idem*, zijn er nog andere aspecten die meespelen in de beoordeling van het systeem als werkbaar instrument. Het is noodzakelijk dat de wet conform is met de Grondwet, in het bijzonder met de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie en het gelijkheidsbeginsel. Daarnaast kan gedacht worden aan de verenigbaarheid met de rechten van de belastingplichtige en het verbod op deelname aan het strafonderzoek door de fiscale ambtenaren. Daarenboven dient de uitwerking van het *una via*-systeem te leiden tot een efficiëntiewinst. Het opleggen van administratieve sancties is in het verleden zeer efficiënt gebleken en had een voldoende ontradend effect. De invoering van de *Una Via*-wet mag niet ten koste gaan van de efficiënte en effectieve aanpak van de fiscale misdrijven. Ondanks het feit dat een ontdubbeling op het niveau van de bestraffing noodzakelijk is, kan de vraag worden gesteld of het systeem niet nefast is voor het anti-fraudebeleid in België. Geruime tijd is sprake geweest van een discrepantie tussen de fiscaal administratieve sancties en de strafsancities die opgelegd kunnen worden wanneer een belastingplichtige zich schuldig maakt aan een fiscaal misdrijf. Deze discrepantie dient teniet gedaan te worden door de *Una Via*-wet opdat het fiscaal strafvervolgingsbeleid kan zorgen voor effectieve en efficiënte aanpak van de fiscale fraudedossiers in België. Al deze aspecten zullen belicht worden om uiteindelijk te kunnen concluderen of er werkelijk sprake kan zijn van een goed en werkbaar systeem ter vermindering van een dubbele bestraffing na de invoering van de *Una Via*-wet.

# 1 HET *NON BIS IN IDEM*-BEGINSEL

Dit hoofdstuk handelt over de vereisten die het *non bis in idem*-beginsel stelt met het oog op het voorkomen van een niet toegelaten dubbele bestraffing. Allereerst zal de draagwijdte van het beginsel in strafzaken worden onderzocht. Elk van de voorwaarden voor de toepassing van het verbod op een dubbele bestraffing zal afzonderlijk worden belicht. Vervolgens zal worden nagegaan wat de betekenis van de *non bis in idem*-regel is *in fiscalibus*. Hierbij wordt aandacht besteed aan de evolutie in de rechtspraak met betrekking tot het karakter van een fiscaal administratieve sanctie. Gelet op de aanvaarding van het Hof van Cassatie en het Grondwettelijke Hof van het strafrechtelijke karakter, onder invloed van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, rijst de vraag naar de toepassing van het verbod op een dubbele bestraffing in het kader van een cumulatie van fiscaal administratieve sancties met strafsancities. Zowel de visie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, het Hof van Cassatie als van het Grondwettelijk Hof zal worden besproken.

## 1.1 *NON BIS IN IDEM* IN STRAFZAKEN

### 1.1.1 PRINCIPE VAN HET GEZAG VAN GEWIJSDE

Het *non bis in idem*-beginsel in strafzaken manifesteert zich in het principe van het gezag van gewijsde als grond van verval van de strafvordering.<sup>1</sup> Het gezag van gewijsde in het strafrecht blijft evenwel beperkt tot de zaken die werden voorgelegd aan de strafrechter. Een persoon die in het verleden reeds werd veroordeeld of vrijgesproken op basis van een definitief geworden vonnis of arrest kan geen tweede keer voor hetzelfde feit strafrechtelijk worden vervolgd, zelfs niet wanneer na de vrijspraak nieuwe en doeltreffende bewijzen worden gevonden.<sup>2</sup> De strafvordering vervalt vanaf het moment dat een onherroepelijke beslissing wordt genomen met betrekking tot de grond van de zaak. De definitieve beslissing heeft een negatief gezag van gewijsde, een nieuwe beslissing over dezelfde zaak wordt op deze manier verhinderd. Van een dergelijke strafrechtelijke beslissing gaat als het ware een *non bis in idem*-werking uit.<sup>3</sup> Het *non bis in idem*-beginsel uit zich in het strafrecht dus in het verbod van een tweede strafrechtelijke vervolging nadat een eerdere beslissing van de strafrechter definitief is geworden.<sup>4</sup>

De wettelijke regeling van het *non bis in idem*-beginsel in strafzaken als grond van het verval van de strafvordering werd niet als dusdanig opgenomen in het Wetboek van Strafvordering (hierna Sv.)<sup>5</sup>, noch ligt het vervat in de artikelen 23 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek<sup>6</sup>. Het principe van rechterlijk gewijsde ligt enkel vervat in artikel 339 Sv., dit betreft echter slechts het verbod van tweede vervolging na een vrijspraak door het Hof van Assisen wegens dezelfde feiten,

<sup>1</sup> Cass. 12 februari 1974, *Arr.Cass.* 1974, 640.

<sup>2</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 2010, 163-165 (hierna: R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010).

<sup>3</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2009, 824-825 (hierna: C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009).

<sup>4</sup> M.A. BEERNAERT, N. COLETTE-BASEQZ, C. GUILLAIN, P. MANDOUX, M. PREUMONT en D. VANDERMEERSCH, *Introduction à la procédure pénale*, Brussel, La Charta, 2012, 84-85 (hierna: M.A. BEERNAERT, N. COLETTE-BASEQZ, C. GUILLAIN, P. MANDOUX *et al.*, 2012).

<sup>5</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 4, 824-825.

<sup>6</sup> Cass. 26 mei 1972, *Arr.Cass.* 1972, 907, Cass. 28 april 1981, AR 6439, *Arr.Cass.* 1980-81, 986; Cass. 18 juli 1995, AR P.95.889.N, *Arr.Cass.* 1995, 709; Cass. 16 juni 2004, AR P.04.0281.F, *Arr. Cass.* 2004, 1094.



ongeacht de juridische omschrijving daarvan. Desondanks aanvaardt het Hof van Cassatie al geruime tijd dat het *non bis in idem*-beginsel een algemeen rechtsbeginsel uitmaakt.<sup>7</sup> Het beginsel is ingegeven door overwegingen van billijkheid en rechtszekerheid.<sup>8</sup> Het Hof bevestigde daarenboven expliciet dat het verbod van tweede vervolging niet wordt beheerst door het Gerechtelijk Wetboek. Het verbod is een algemeen beginsel van het strafrecht dat wordt uitgedrukt in verschillende bepalingen van dat recht.<sup>9</sup> In 2008 werd het karakter van algemeen rechtsbeginsel van het verbod van twee vervolgingen tevens erkend door het Grondwettelijk Hof.<sup>10</sup>

Tegenwoordig ligt het beginsel ook in de positieve wet vervat.<sup>11</sup> Het *non bis in idem*-beginsel is een grondrecht, het is daarenboven opgenomen in verscheidene internationale verdragen.<sup>12</sup> Allereerst wordt expliciet in de regel voorzien in artikel 14, lid 7 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna BUPO-verdrag).<sup>13</sup> Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna EVRM) waarborgt het verbod op een tweede vervolging daarentegen niet expliciet. Desondanks gaan in de rechtsleer stemmen op die menen dat het principe impliciet een onderdeel uitmaakt van het recht op een eerlijk proces.<sup>14</sup> Bovendien werd dit erkend door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.<sup>15</sup> Het beginsel "*non bis in idem*" werd in 1984 wel opgenomen in het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM, meer bepaald in artikel 4.<sup>16</sup> Het Zevende Aanvullend Protocol sluit zowel een dubbele bestraffing als een dubbele vervolging uit.<sup>17</sup> In België is het protocol sinds 1 juli 2012 van toepassing. Zowel de bepaling in het BUPO-verdrag als de bepaling in het Zevende Protocol voorzien enkel het *non bis in idem*-beginsel in een nationale context, maar enkel het BUPO-verdrag heeft werking in België. In een arrest van 3 februari 2009 werd door het Hof van Cassatie bovendien reeds verwezen naar het algemeen rechtsbeginsel in combinatie met artikel 14, lid 7 BUPO-verdrag en artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM, die "een gelijkaardige regel verkondigen" volgens het Hof.<sup>18</sup> Als

---

<sup>7</sup> Cass. 22 februari 1971, *Arr.Cass.* 1971, 599; Cass. 26 juni 1972, *Arr.Cass.* 1972, 1025; Cass. 20 november 1972, *Arr.Cass.* 1973, 282; Cass. 5 oktober 1977, *Arr.Cass.* 1978, 162; Cass. 5 juni 1985, AR 4322, *Arr.Cass.* 1984-1985, 1371; Cass. 7 september 1988, AR 6898, *Arr.Cass.* 1988-89, 19; Cass. 11 mei 2004, AR P.03.1705.N, *Arr.Cass.* 2004, 813, *Pas.* 2004, 794.

<sup>8</sup> M.A. BEERNAERT, N. COLETTE-BASEQZ, C. GUILLAIN, P. MANDOUX *et al.*, 2012, *supra* noot 4, 84-85.

<sup>9</sup> Cass. 8 april 1998, AR P.97.1692.F, *Arr. Cass.* 1998, 423; Cass. 9 januari 2002, *Arr.Cass.* 2002, 77.

<sup>10</sup> GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197.

<sup>11</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 163-165.

<sup>12</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 274-275.

<sup>13</sup> Cass. 7 september 1988, AR 6898, *Arr.Cass.* 1988-89, 19; Cass. 29 mei 1990, AR 4439, *Arr. Cass.* 1989-90, 1238; Cass. 20 februari 1991, AR 8738, *RW* 1991-92, 131, *Arr. Cass.* 1990-91, 671; *Corr. Brussel*, 12 maart 1992, *Rev.dr.pén.* 1992, 913.

<sup>14</sup> M. MAUS, "Nil volentibus arduum. Mensenrechten in fiscale zaken", in De Jonckheere, M. (ed.), *Postuniversitaire studiecycclus André Spruyt. Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen.*, Brugge, Die Keure, 2011, (203) 249-251 (hierna: M. MAUS, in *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, 2011).

<sup>15</sup> EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, overweging §54.

<sup>16</sup> Artikel 4 luidt: "Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde staat voor een strafbaar feit waarvan hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die staat".

<sup>17</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken en van strafrechtelijke vervolgingen of van vervolgingen met een strafrechtelijk karakter?", *RABG* 2009, (890) 890 (hierna: P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken").

<sup>18</sup> Cass. 3 februari 2009, P.08.1742.N.

gevolg van de aanneming van de Schengenuitvoeringsovereenkomst<sup>19</sup> (hierna SUO) kreeg het beginsel tevens internationale werking.<sup>20</sup>

Het principe van het gezag van gewijsde raakt de openbare orde. Bijgevolg kan de beklagde er niet aan verzaken.<sup>21</sup> De rechter zal dit principe als grond van verval van de strafvordering ambtshalve moeten invoeren. De schending van het gezag van gewijsde kan in elke stand van het geding worden ingeroepen. Dit geldt enkel ten aanzien van de strafvordering. Het beginsel belet niet dat in het kader van de burgerlijke vordering het misdrijf door de rechter alsnog bewezen kan worden verklaard.<sup>22</sup>

## 1.1.2 VOORWAARDEN

### 1.1.2.1 Met betrekking tot de vroegere uitspraak

Het *non bis in idem*-beginsel is enkel van toepassing wanneer de vroegere uitspraak uitgaat van een strafrechter, die een beslissing heeft genomen betreffende de grond van de zaak. Daarnaast moet deze beslissing in principe uitgaan van een Belgische strafrechter. We gaan zien dat deze voorwaarde echter genuanceerd dient te worden.<sup>23</sup> Tenslotte dient deze uitspraak in kracht van gewijsde te zijn getreden.

#### A Een eindbeslissing van de strafrechter

Om het gezag van gewijsde toe te passen is vereist dat reeds een vroegere einduitspraak heeft plaatsgevonden door de strafrechter over de strafvordering, die het verval van de strafvordering met zich mee heeft gebracht.<sup>24</sup> De eindbeslissing van de strafrechter kan zowel een veroordeling, een vrijspraak als een ontslag van vervolging inhouden.<sup>25</sup> Wanneer een persoon werd vrijgesproken en achteraf nieuwe bewijzen aan het licht komen, kan hij geen tweede keer worden vervolgd. Vereist is wel dat de vonnissen of arresten betrekking hebben op de grond van de zaak.<sup>26</sup> Komen dus niet in aanmerking: een seponering<sup>27</sup>, een burgerlijke of disciplinaire veroordeling<sup>28</sup>, noch een beslissing alvorens recht te doen<sup>29</sup> of een beslissing over tussengeschieden<sup>30</sup>, noch een

<sup>19</sup> Overeenkomst ter uitvoering van het tussen de regeringen van de Staten van de Benelux Economische Unie, de Bondsrepubliek Duitsland, en de Franse Republiek op 14 juni 1985 te Schengen gesloten akkoord betreffende de geleidelijke afschaffing van de controles aan de gemeenschappelijke grenzen van 19 juni 1990, BS 15 oktober 1993, 22646.

<sup>20</sup> Artikel 54 SUO: "Een persoon die bij onherroepelijk vonnis door een overeenkomstsluitende partij is berecht, kan door een andere overeenkomstsluitende partij niet worden vervolgd ter zake van dezelfde feiten, op voorwaarde dat ingeval een straf of maatregel is opgelegd, deze reeds is ondergaan of daadwerkelijk ten uitvoer wordt gelegd, dan wel op grond van de wetten van de veroordelende overeenkomstsluitende partij niet meer ten uitvoer gelegd kan worden".

<sup>21</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 163-165.

<sup>22</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 163-165; C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 824-825.

<sup>23</sup> Cf. *infra* Een eindbeslissing van een Belgische strafrechter?, p. 16.

<sup>24</sup> Cass. 3 januari 2007, AR P.06.1456.F, *Arr.Cass.* 2007, 9, *Rev. dr. pén.* 2007, 622.

<sup>25</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 165-167.

<sup>26</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 826.

<sup>27</sup> Een seponering is immers geen vonnis (C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 825).

<sup>28</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2007, 160-161 (hierna: R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007).

<sup>29</sup> Cass. 12 april 2000, AR 9.00.0136.F, *Arr.Cass.* 2000, 781. Bijvoorbeeld de beslissing een tolk aan te wijzen, dat slechts een maatregel van inwendige aard uitmaakt (Cass. 21 januari 1987, AR 5589, *Arr.Cass.* 1986-87, 640) of de aanstelling van een deskundige (Cass. 12 april 2000, AR 9.00.0136.F, *Arr.Cass.* 2000, 781.).

<sup>30</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 826.

uitstel van de behandeling van de zaak die werd verleend door de rechter<sup>31</sup>. Buitengerechtelijke afhandelingswijzen zoals de minnelijke schikking (art. 216*bis* Sv.) en de bemiddeling (art. 216*ter* Sv.) hebben evenmin een *non bis in idem*-effect, aangezien dit geen strafrechtelijke uitspraken zijn en ze dus ook geen kracht van rechterlijk gewijsde kunnen hebben.<sup>32</sup> Daarenboven dient men acht te slaan op de aard van bepaalde maatregelen. Er kan onder andere gedacht worden aan de intrekking van het rijbewijs overeenkomstig artikel 55 Verkeerswet, dat geen straf is maar een preventieve maatregel<sup>33</sup>, aan het karakter van administratieve sancties<sup>34</sup> en aan tuchtstraffen die volgens het Hof van Cassatie niet verhinderen dat later een straf wordt opgelegd, zelfs wanneer eerder een tuchtstraf werd opgelegd<sup>35</sup>.

In beginsel komen enkel eindbeslissingen van vonnisgerechten in aanmerking om de bescherming te genieten waarin het beginsel "*non bis in idem*" voorziet.<sup>36</sup> Dit betreft uitspraken over het al dan niet bewezen zijn van de feiten en de bepaling van de straf.<sup>37</sup> Op dit beginsel wordt echter een uitzondering gemaakt wanneer een onderzoeksgerecht uitspraak doet over de grond van de zaak zoals een vonnisgerecht.<sup>38</sup> Deze situatie doet zich voor wanneer een onderzoeksgerecht een beslissing neemt inzake internering op grond van de Wet Bescherming Maatschappij<sup>39</sup> of inzake opschorting van de uitspraak van de veroordeling op basis van de Probatiewet<sup>40,41</sup>. Een beslissing inzake de voorlopige hechtenis<sup>42</sup> of inzake de regeling van de rechtspleging, denk aan de buitenvervolginstelling op basis van afwezigheid van voldoende bezwaren<sup>43</sup> vormen daarentegen geen voldoende grondslag voor het *non bis in idem*-beginsel. De vervolging kan in het laatste geval immers hernomen worden mits vaststelling van nieuwe bezwaren.<sup>44</sup>

#### *B Een eindbeslissing van een Belgische strafrechter?*

Principieel wordt als voorwaarde voor de toepassing van het beginsel "*non bis in idem*" gesteld dat de eindbeslissing dient uit te gaan van een Belgische strafrechter. In beginsel verhindert een veroordeling in het buitenland niet een tweede vervolging in België.<sup>45</sup> De Belgische strafrechter moet, ten aanzien van een op Belgisch grondgebied gepleegd misdrijf, geen rekening houden met de uitspraak die een buitenlandse rechter reeds heeft gedaan met betrekking tot dat feit.<sup>46</sup> Het is perfect mogelijk dat de Belgische strafrechter een tweede veroordeling uitspreekt. Artikel 14, lid 7 BUPO-verdrag houdt enkel een verbod in om in hetzelfde land voor hetzelfde misdrijf na een

<sup>31</sup> Cass. 9 juni 2009, P.09.0023.N, *Arr.Cass.* 2009, 1591.

<sup>32</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 825.

<sup>33</sup> Cass. 19 maart 2002, AR P.00.1603.N, *Arr.Cass.* 2002, 830, *T.Strafr.* 2003, 30.

<sup>34</sup> *Cf. infra* Het karakter van de administratieve sancties, p. 24.

<sup>35</sup> Cass. 24 november 2009, AR P.09.0965.N, *T.Strafr.* 2010, 39; Cass. 11 januari 2012, AR P.11.1867.F, *NC* 2012, 311; Cass. 29 januari 2013, P.12.0402.N, *Pas.* 2013, 245.

<sup>36</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007, *supra* noot 28, 162.

<sup>37</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 826.

<sup>38</sup> Cass. 18 juli 1995, AR P.95.889.N, *Arr.Cass.* 1995, 709; Cass. 18 september 2001, AR P.01.0913.N, *Arr.Cass.* 2001, 1469.

<sup>39</sup> Wet van 1 juli 1964 tot bescherming van de maatschappij tegen abnormalen en gewoontemisdadigers, *BS* 17 juli 1964, 7818.

<sup>40</sup> Wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie, *BS* 17 juli 1964, 7812.

<sup>41</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007, *supra* noot 28, 162.

<sup>42</sup> Cass. 29 september 1999, AR P.99.1364.F, *Arr.Cass.* 1999, 1190.

<sup>43</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 165-167.

<sup>44</sup> Artt. 246 en 247 Sv.

<sup>45</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 168.

<sup>46</sup> Cass. 15 december 1952, *Pas.* 1953, I, 262.

onherroepelijke vrijspraak of veroordeling nieuwe vervolgingen in te stellen. In België, is het artikel niet van toepassing wanneer al sprake is van een vroegere veroordeling door een buitenlandse rechter.<sup>47</sup> Dit principe moet echter genuanceerd worden in het licht van twee bepalingen, nl. artikel 13 van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering (hierna V.T.Sv.) en artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst.

*i) Bevoegdheid van de Belgische strafrechter overeenkomstig artikel 13 V.T.Sv.*

Met betrekking tot de extraterritoriale bevoegdheid van de Belgische hoven en rechtbanken is artikel 13 V.T.Sv. van belang. Indien een feit in het buitenland gepleegd werd, kan de dader in België niet een tweede maal vervolgd worden, wanneer in het buitenland de dader reeds werd vrijgesproken, of veroordeeld werd en de straf reeds ondergaan heeft, verjaard is of in geval dat de dader genade of amnestie verkreeg.<sup>48</sup> Vereist is wel dat het misdrijf zich volledig situeert op buitenlands grondgebied.<sup>49</sup> Wanneer één van de elementen van het misdrijf, constitutief dan wel verzwarend, zich heeft gerealiseerd op Belgisch grondgebied, wordt de inbreuk geacht gepleegd te zijn in België.<sup>50</sup> Wanneer een buitenlandse procedure of gerechtelijke procedures plaatsvindt voor buitenlandse rechtbanken heeft dit echter geen invloed op de ontvankelijkheid van de vervolging in België. Het is noodzakelijk dat de verdachte definitief werd vrijgesproken dan wel veroordeeld werd tot een straf die hij reeds ondergaan heeft, die verjaard is of waarvoor hem genade of amnestie werd verleend.<sup>51</sup>

*ii) De bevoegdheid van de Belgische strafrechter overeenkomstig artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst*

Artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst is daarentegen relevant wanneer het gaat om de territoriale bevoegdheid van de Belgische hoven en rechtbanken. De Schengenuitvoeringsovereenkomst is van toepassing in de zogenaamde "Schengen ruimte" waar de EU-landen deel van uitmaken op enkele uitzonderingen na, namelijk het Verenigd Koninkrijk, en Ierland. IJsland en Noorwegen zijn geassocieerd lid.<sup>52</sup> Deze overeenkomst maakt het mogelijk een dubbele bestraffing te vermijden voor wie in een overeenkomstsluitende lidstaat definitief werd veroordeeld. Wanneer men bij een onherroepelijk vonnis is berecht, kan men door een andere overeenkomstsluitende partij niet worden vervolgd op basis van dezelfde feiten.<sup>53</sup> Van belang zijn de aard, de plaats, het tijdstip en het voorwerp van de feiten.

---

<sup>47</sup> Cass. 5 mei 1999, AR P.99.0481.F, *Arr.Cass.* 1999, 617; Corr. Brussel, 12 maart 1992, *Rev.dr.pén.* 1992, 913.

<sup>48</sup> R. DECLERCQ, *Beginnelsen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 168.

<sup>49</sup> Cass. 22 februari 1994, *Arr. Cass.* 1994, 191.

<sup>50</sup> H. D., BOSLY, D. VANDERMEERSCH, en M.-A. BEERNAERT, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, La Chartre, 2010, 700-701 (hierna: H. D., BOSLY, D. VANDERMEERSCH, en M.-A. BEERNAERT, 2010).

<sup>51</sup> G. STESSENS en T. ONGENA, "Extra-territorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel", in S. BRAMMERTZ, C. DE VALKENEER, A. MASSET, T. ONGENA, B. SPRIET, G. STESSENS, P. TRAEST, D. VANDERMEERSCH, en G. VERMEULEN (eds.), *Strafprocesrecht en extraterritorialiteit*, Brugge, Die Keure, 2002, (91) 98-100 (hierna: G. STESSENS en T. ONGENA, "Extra-territorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel").

<sup>52</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 170-173 (hierna: R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2012).

<sup>53</sup> R. DECLERCQ, *Beginnelsen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 168.

Er is sprake van dezelfde feiten wanneer het een geheel van feiten vormt, die onlosmakelijk zijn verbonden met elkaar.<sup>54</sup> Hier wordt wel de voorwaarde aan gekoppeld dat in geval een straf dan wel een maatregel werd opgelegd, deze reeds daadwerkelijk ten uitvoer wordt gelegd of ondergaan werd.<sup>55</sup> Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de verdachte tot een voorwaardelijke gevangenisstraf is veroordeeld.<sup>56</sup> Een andere mogelijkheid is dat de overeenkomstsluitende staat deze straf of maatregel niet meer ten uitvoer kan leggen op grond van de wetten geldend in die staat.<sup>57</sup> Daarenboven belet een vrijspraak<sup>58</sup> of de vaststelling van de verjaring<sup>59</sup> in een overeenkomstsluitende staat eveneens een nieuwe vervolging. De volgende situaties beletten geen vervolging in België: de schorsing van de strafprocedure door een politieautoriteit die volgens de nationale rechtsorde de strafvervolging niet definitief beëindigt<sup>60</sup>, een bij verstek gewezen arrest dat nog niet werd betekend<sup>61</sup>, noch een lopende vervolging<sup>62</sup>, noch de loutere mogelijkheid dat de persoon in kwestie in een andere overeenkomstsluitende staat zou kunnen worden vervolgd<sup>63</sup>.

In het geval dat het misdrijf niet hetzelfde is als het misdrijf waar de buitenlandse veroordeling op slaat kan de Belgische rechter wel een beslissing nemen.<sup>64</sup> De kwalificatie van het feit is irrelevant, bepalend is de identiteit van het feit.<sup>65</sup> Het Hof van Cassatie is echter voorstander van een engere interpretatie. In een arrest van 29 juni 1999 oordeelde het Hof dat een veroordeling wegens de drugsuitvoer, een vervolging en veroordeling in België wegens drugsinvoer niet onmogelijk maakt.<sup>66</sup> Daarenboven doet het niet ter zake dat de feiten slechts gedeeltelijk op Belgisch grondgebied zouden hebben plaatsgevonden.<sup>67</sup>

### C *Een eindbeslissing die in kracht van gewijsde getreden is*

De eindbeslissing van de strafrechter moet in kracht van gewijsde getreden zijn. De vroegere uitspraak dient definitief en onherroepelijk te zijn.<sup>68</sup> Deze vereiste bepaalt dat de beslissing niet meer vatbaar is voor verzet, noch voor hoger beroep, noch voor voorziening in cassatie.<sup>69</sup> Volgens het Hof van Cassatie is het niet vereist dat de beslissing reeds kracht van gewijsde heeft op het moment dat de tweede rechter zich dient uit te spreken over de zaak. Volgens het Hof volstaat het dat de eerdere uitspraak in kracht van gewijsde zal zijn getreden wanneer rechtmatigheid van de tweede beslissing dient bepaald te worden door het Hof zelf.<sup>70</sup>

<sup>54</sup> Cass. 7 november 2007, NC 2009, 111, noot P. WAETERINCKX en T. VAN HOOGENBEMT.

<sup>55</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, *Manuel de procedure pénale*, Brussel, Larcier, 2009, 994-996 (hierna: M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009).

<sup>56</sup> HvJ 18 juli 2007, C-288/05, *Kretzinger*, NC 2007, 416.

<sup>57</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007, *supra* noot 28, 163-164.

<sup>58</sup> HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten*, *T.Strafr.* 2007, 26, noot P. HOET.

<sup>59</sup> HvJ 28 september 2006, C-467/04, *Gasparini*, NC 2007, 45.

<sup>60</sup> HvJ 22 september 2008, C-491/07, *Turansky*, RABG 2009, 903.

<sup>61</sup> Cass. 23 mei 2000, *Arr.Cass.* 2000, 965.

<sup>62</sup> Cass. 19 juni 2001, AR P.01.0362.N, *Pas.* 2001, 1182.

<sup>63</sup> Cass. 29 april 2003, AR P.02.1459 – P.02.1578, *Arr.Cass.* 2003, 1055.

<sup>64</sup> Cass. 29 november 1989, AR 7873, *Arr.Cass.* 1989-90, 435.

<sup>65</sup> G. STESENS en T. ONGENA, "Extra-territorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel", *supra* noot 51, (91) 103-104.

<sup>66</sup> Cass. 19 juni 2009, RW 2000-01, 124 met noot W. MAHIEU, *T.Strafr.* 2000, 100 met noot J. ROZIE, *JLMB* 2000, 502 met noot F. KUTY.

<sup>67</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007, *supra* noot 28, 161-162.

<sup>68</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 826.

<sup>69</sup> Cass. 28 september 1982, AR 7414, *Arr.Cass.* 1982-83, 150; Cass. 5 oktober 1999, AR P.99.0695.N, *Arr.Cass.* 1999, 1217; Cass. 28 december 1999, AR P.99.1839.F, *Arr.Cass.* 1999, 1678.

<sup>70</sup> Cass. 2 december 2009, P.09.1581.F, *Pas.* 2009, 2870.

Geruime tijd werd nagelaten, in arresten en vooral in samenvattingen ervan, het vereiste te vermelden dat een beslissing in kracht van gewijsde moet zijn getreden vooraleer het beginsel *non bis in idem* in werking treedt.<sup>71</sup> Tot dan was de kracht van gewijsde van de beslissing steeds vereist, naar aanleiding van deze rechtspraak leek die vereiste evenwel overbodig te zijn. Dit vormde een miskennis van het begrip verval van de strafvordering.<sup>72</sup> Tegenwoordig wordt uitdrukkelijk vereist dat de beslissing onherroepelijk is geworden.<sup>73</sup> Er bestaat echter nog steeds twijfel over de manier waarop de kracht van gewijsde van een beslissing dient te worden aangetoond.<sup>74</sup>

### **1.1.2.2 Met betrekking tot de nieuwe vervolgingen**

Opdat gebruik gemaakt kan worden van de *non bis in idem*-exceptie is vereist dat de nieuwe vervolgingen betrekking hebben op hetzelfde feit en dezelfde persoon.

#### **A Identiteit van het feit**

Vroeger ging men ervan uit dat het rechterlijk gewijsde enkel een rol speelde wanneer de nieuwe vervolging betrekking had op hetzelfde misdrijf.<sup>75</sup> Dit is tegenwoordig niet langer het geval. In principe vereist de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel thans dat de tweede vervolging dezelfde feiten als voorwerp heeft als de eerste vervolging en deze onherroepelijk werden vastgesteld tijdens de strafvervolging. De kwalificatie die aan de feiten wordt gegeven is niet doorslaggevend.<sup>76</sup> De feitenrechter beschikt over een soevereine appreciatiebevoegdheid.<sup>77</sup> De controle van het Hof van Cassatie is op dit punt slechts marginaal. Wat de identiteit van de feiten betreft, kan het Hof zijn oordeel niet in de plaats van de strafrechter stellen.<sup>78</sup> De rechter die gevat wordt ter beoordeling van de nieuwe vervolgingen, moet onderzoeken en controleren of de tweede vervolging hetzelfde voorwerp als de eerste vervolging heeft. Hierbij dient hij niet enkel aandacht te besteden aan de gebruikte bewoording in de inleidende akte, zoals de bepaling van plaats en tijd, maar ook de dossierstukken dienen ook geraadpleegd te worden.<sup>79</sup> Eenzelfde feit kan geen tweede maal vervolgd worden op basis van een andere juridische omschrijving.<sup>80</sup> Dit principe ligt in het verlengde van de verplichting van de strafrechter om aan een feit de juiste juridische kwalificatie te geven. De rechter is namelijk verplicht om het feit te onderzoeken onder alle mogelijke kwalificaties.<sup>81</sup>

Betreffende bepaalde categorieën van misdrijven vraagt het *non bis in idem*-beginsel een typische toepassing. Dit betreft meer bepaald de complexe misdrijven, waaronder de voortgezette of collectieve misdrijven, de voortdurende misdrijven en gewoontemisdrijven worden begrepen.

<sup>71</sup> Cass. 5 oktober 1977, *Arr.Cass.* 1978, 162; Cass. 14 juni 1978, *Arr.Cass.* 1978, 1208; Cass. 23 december 1980, AR 5866, *Arr.Cass.* 1980-82, 462; Cass. 16 maart 1982, AR 7066, *Arr.Cass.* 1981-82, 878.

<sup>72</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 169-170.

<sup>73</sup> Cass. 3 juni 2009, P.08.1732.F, *Arr.Cass.* 2009, 1543.

<sup>74</sup> Cass. 14 oktober 2008, AR P.08.0829.N, *T. Strafr.* 2009, 159.

<sup>75</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 827-828.

<sup>76</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009, *supra* noot 55, 997.

<sup>77</sup> Cass. 18 november 1986, AR 186, *Arr. Cass.* 1986-87, 379, *Pas.* 1987, 351.

<sup>78</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 171-182.

<sup>79</sup> H. D., BOSLY, D. VANDERMEERSCH, en M.-A. BEERNAERT, 2010, *supra* noot 50, 706.

<sup>80</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, 2009, *supra* noot 3, 827-828.

<sup>81</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 171-182.

i) *Voortgezette of collectieve misdrijven*

Voortgezette of collectieve misdrijven kenmerken zich door eenzelfde misdadig opzet. Deze misdrijven bestaan uit verschillende strafbare gedragingen, die afzonderlijk beschouwt een misdrijf vormen, maar samen als één misdrijf worden behandeld omwille van de eenheid van opzet.<sup>82</sup> In principe dient de strafrechter enkel de zwaarste straf uit te spreken, wanneer het geheel van feiten die samen een voortgezet misdrijf vormen voor hem worden gebracht.<sup>83</sup> Dit is anders wanneer de verscheidene feiten afzonderlijk worden vervolgd en de rechter vaststelt dat over bepaalde onderdelen van het voortgezet misdrijf een veroordeling bestaat die reeds in kracht van gewijsde is getreden. In een dergelijke situatie beschikt de rechter over twee opties. Enerzijds kan de strafrechter er voor opteren bij de straftoemeting rekening te houden met de eerder opgelegde straf, onder de beperking dat het geheel van de straffen niet het maximum van de zwaarste straf mag overschrijden.<sup>84</sup> Anderzijds kan hij van mening zijn dat de eerder opgelegde straf voldoende is voor het geheel.<sup>85</sup> Indien die situatie zich voordoet spreekt de strafrechter geen nieuwe straf meer uit, evenmin kan hij een verbeurdverklaring als bijkomende straf uitspreken<sup>86</sup>. De tweede rechter zal zich bijgevolg enkel uitspreken over de schuldverklaring.<sup>87</sup> In de tegenovergestelde situatie waar de rechter van mening is dat de eerder opgelegde straf niet volstaat, spreekt hij enkel een straf uit voor de feiten van de nieuwe vervolging.<sup>88</sup> De rechter dient evenwel rekening te houden met het feit dat het geheel van de straffen samengeteld het maximum van de zwaarste straf niet mag overschrijden.<sup>89</sup>

Deze regeling, die wordt voorzien bij artikel 65 Sw., kan enkel worden toegepast wanneer de feiten bij in een kracht van gewijsde getreden beslissing bewezen werden verklaard door een Belgische strafrechter.<sup>90</sup> Bijgevolg vindt het artikel geen toepassing wanneer de vorige feiten het voorwerp waren van een minnelijke schikking<sup>91</sup> of van een opschorting van de uitspraak van de veroordeling<sup>92</sup>. In geval van een verstekbeslissing moet het bewijs worden geleverd van betekening.<sup>93</sup> Daarenboven kan artikel 65 Sw. evenmin worden toegepast wanneer het één feit betreft waarvan de uitvoering in de tijd gespreid is. Hier is namelijk geen sprake van verscheidene feiten, verbonden door eenheid van opzet.<sup>94</sup>

---

<sup>82</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2006, 189-190 (hierna: C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*).

<sup>83</sup> Art. 65 Sw.

<sup>84</sup> Cass. 26 mei 1999, AR P.99.0027.F, *Arr.Cass.* 1999, 728; Cass. 31 mei 2006, AR P.06.0403.F, *Arr Cass.* 2006, 1223, *Rev.dr.pén.* 2006, 1027, *T.Strafr.* 2006, 337, noot T. DECAIGNY.

<sup>85</sup> Art. 65, lid 2 Sw.

<sup>86</sup> Gent 17 november 1998, *T.Strafr.* 2001, 340, noot G. STESENS.

<sup>87</sup> Cass. 19 februari 2002, AR P.01.1516.N, *Arr.Cass.* 2002, 553.

<sup>88</sup> Cass. 26 november 2002, AR P.01.1670.N, *Arr.Cass.* 2002, 2568.

<sup>89</sup> Cass. 26 mei 1999, AR P.99.0027.F, *Arr.Cass.* 1999, 728.

<sup>90</sup> Cass. 28 maart 2001, AR P.99.1759.F, *Arr.Cass.* 2001, 512; Cass. 17 september 2002, *RW* 2003-04, 180, noot C. DE ROY.

<sup>91</sup> Cass. 17 oktober 2000, AR P.98.1337.N, *Arr.Cass.* 2000, 1600; Cass. 16 maart 2010, P.09.1520.N, *Pas.* 2010, 848.

<sup>92</sup> Cass. 22 november 2006, AR P.06.0925.F, *Arr.Cass.* 2006, 2393; Antwerpen 16 november 2001, *T.Strafr.* 2002, 272; Corr. Antwerpen 16 oktober 2001, *RW* 2001-02, 1577, noot M. STERKENS.

<sup>93</sup> Brussel 25 oktober 2000, *RW* 2000-01, 1173, noot C. IDOMON.

<sup>94</sup> R. DECLERCQ, *Beginnelsen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 171-182.

Concluderend kan gesteld worden dat het *non bis in idem*-beginsel niet langer speelt wanneer het gaat om voortgezette misdrijven. Voor de invoering van het nieuwe artikel 65 Sw. werd dit beginsel eveneens toegepast op collectieve misdrijven. Met de wetwijziging van 11 juli 1994 werd de regel buiten werking gesteld.<sup>95</sup> Artikel 65 Sw. is gestoeld op de idee dat het *non bis in idem*-beginsel geen rol speelt in het kader van voortgezette misdrijven omdat zij niet bestaan uit één enkel strafbaar feit.<sup>96</sup> Het is echter vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie dat de verscheidende gedragingen die samen een collectief misdrijf vormen, één complexe gedraging uitmaken dus één enkel feit voorstellen.<sup>97</sup> Desondanks oordeelt het Hof dat artikel 65 Sw. niet in strijd is met artikel 14 BULO-verdrag.<sup>98</sup> Dit is op zijn minst eigenaardig te noemen aangezien dit betekent dat een voortgezet misdrijf, dat door het Hof als één enkel feit wordt beschouwd, in de situatie van artikel 65, lid 2 Sw. toch een tweede maal kan worden vervolgd. Dit betekent dat een persoon die een collectief misdrijf pleegt wel twee maal vervolgd kan worden voor hetzelfde feit, ondanks dat dit niet toegelaten wordt door artikel 14 BULO-verdrag. Het Hof zag hier weliswaar geen graten in.

ii) *Voortdurende misdrijven*

In principe kan geen tweede veroordeling worden uitgesproken voor een delictuele toestand, daterend van voor de eerste veroordeling, die constitutief was voor het vervolgte voortdurend misdrijf. Een zuivere toepassing van het *non bis in idem*-beginsel zal plaatsvinden wanneer in de eerdere veroordeling reeds de geviseerde tijdsperiode werd begrepen.<sup>99</sup> In de tegenovergestelde situatie zal nog steeds een beroep gedaan kunnen worden op artikel 65 Sw.<sup>100</sup> Tenslotte kan de delictuele toestand in stand worden gehouden na de vroegere, definitieve veroordeling, met als gevolg dat een nieuwe vervolging mogelijk blijft.<sup>101</sup>

iii) *Gewoontemisdrijven*

Een gewoontemisdrijf bestaat uit verschillende gedragingen, die elk op zichzelf geen strafbaar feit opleveren. Wanneer ze echter gewoonlijk gepleegd worden, dan wel bij herhaling maken ze wel een misdrijf uit. De gewoonte dergelijke feiten te plegen dient bestraft te worden.<sup>102</sup> Een gewoontemisdrijf kan, net als een voortdurend misdrijf, slechts één maal vervolgd worden en tot een straf leiden. Indien sprake is van een gewoontemisdrijf, dient nagegaan te worden of de nieuw vervolgte gedragingen, begrepen werden onder de gedragingen die als constitutief werden aanzien voor de eerste vervolging van het gewoontemisdrijf, wanneer deze gepleegd werden voor de eerdere definitieve veroordeling. Wanneer deze vraag positief beantwoord dient te worden zal toepassing worden gemaakt van het *non bis in idem*-beginsel.<sup>103</sup>

<sup>95</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2012, *supra* noot 52, 174-175.

<sup>96</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009, *supra* noot 55, 997-998.

<sup>97</sup> Cass. 19 april 1983, AR 7666, *Arr.Cass.* 1982-83, 988.

<sup>98</sup> Cass. 22 juni 2004, P.04.0310.N, *Arr.Cass.* 2004, 1162.

<sup>99</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2012, *supra* noot 52, 175.

<sup>100</sup> Cf. *supra* Voortgezette of collectieve misdrijven, p. 20.

<sup>101</sup> Cass. 22 april 1968, *Pas.* 1986, 995, Cass. 13 november 1973, *Pas.* 1974, 291.

<sup>102</sup> C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, *supra* noot 82, 191-192.

<sup>103</sup> R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 2010, *supra* noot 2, 171-182.



Daarnaast is het mogelijk dat bij de oude, reeds vervolgd, gedragingen en de nieuwe gedragingen hetzelfde delictueel opzet aanwezig is. Dit maakt een tweede vervolging onmogelijk.<sup>104</sup> Als deze nieuwe feiten daarentegen samen een nieuw gewoontemisdrijf vormen, kan de rechter zich uitspreken over de feiten zonder inbreuk te plegen op het beginsel "*non bis in idem*".<sup>105</sup> Indien een tweede reeks feiten werd gepleegd duidelijk na de eerste reeks feiten, maar voor de eerste veroordeling, is het eveneens mogelijk een tweede vervolging in te stellen zonder een inbreuk te plegen op de regel *non bis in idem*, op voorwaarde dat de gedragingen door een ander opzet waren ingegeven.<sup>106</sup>

## B *Identiteit van de persoon*

De toepassing van het *non bis in idem*-beginsel vereist niet alleen dat de nieuwe vervolgingen betrekking hebben op dezelfde feiten. Het is tevens vereist dat de eerste definitieve uitspraak van de strafrechter en de tweede vervolging betrekking hebben op dezelfde persoon.<sup>107</sup> Deze persoon moet bovendien optreden in dezelfde hoedanigheid.<sup>108</sup>

Allereerst belet niets dat meerdere personen achtereenvolgens worden vervolgd voor hetzelfde feit.<sup>109</sup> Het beginsel strekt zich dus niet uit tot de mededaders en medeplichtigen van een strafbaar feit. Wat hen betreft is de tweede rechter helemaal vrij, hij is niet gebonden door de beslissing van de eerste rechter.<sup>110</sup> De tweede rechter kan de tenlastelegging niet bewezen verklaren louter op basis van de bevindingen van de eerste rechter<sup>111</sup>, noch kan hij de veroordeling van een later vervolgd beklagde baseren op de verleende vrijspraak of motieven van de eerste rechter<sup>112</sup>. Na een eerdere veroordeling of vrijspraak van een eerste persoon, is het perfect mogelijk een tweede persoon op basis van dezelfde feiten te vervolgen.<sup>113</sup> Elke persoon die vervolgd wordt dient de mogelijkheid te krijgen om zijn verweermiddelen te doen gelden.<sup>114</sup> Een eerdere uitspraak in die zaak betreffende een andere persoon kan noch in zijn voordeel, noch in zijn nadeel spelen<sup>115</sup>, zelfs wanneer dit zou leiden tot onderling strijdige beslissingen<sup>116</sup>. Wanneer deze tegenstrijdige beslissingen pertinent onvereenigbaar zijn, bestaat evenwel de mogelijkheid tot herziening door het Hof van Cassatie, overeenkomstig artikel 443, 1° Sv. Na herziening, zal de zaak worden doorverwezen naar het Hof van Beroep, die zich zal moeten buigen over de vraag wie veroordeeld en wie vrijgesproken moet worden. Daarnaast is het mogelijk om een beroep te doen op artikel 443, 3° Sv. wanneer het bewijs dat de veroordeelde onschuldig is of dat een strengere strafwet is toegepast dan die welke hij werkelijk heeft overtreden, schijnt te volgen uit een feit dat zich heeft voorgedaan sedert zijn veroordeling, of uit een omstandigheid waarvan hij het bestaan niet heeft

<sup>104</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2012, *supra* noot 52, 175-176.

<sup>105</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009, *supra* noot 55, 998.

<sup>106</sup> Cass. 21 november 1984, AR 3845, *Arr. Cass.* 1984-85, 408.

<sup>107</sup> Cass. 7 november 1995, AR P.94.521.N, *Rev.dr.pén.* 1996, 751.

<sup>108</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009, *supra* noot 55, 999.

<sup>109</sup> Cass. 13 mei 1975, *Arr. Cass.* 1975, 989.

<sup>110</sup> H. D., BOSLY, D. VANDERMEERSCH, en M.-A. BEERNAERT, 2010, *supra* noot 50, 710.

<sup>111</sup> Cass. 26 maart 1973, *Arr.Cass.* 1973, 746.

<sup>112</sup> Cass. 7 januari 1986, AR 9783, *Arr.Cass.* 1985-86, 630.

<sup>113</sup> R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, 2007, *supra* noot 28, 167-168.

<sup>114</sup> Cass. 19 april 2006, AR P.05.1547.F, *Arr.Cass.* 2006, 884, concl. D. VANDERMEERSCH.

<sup>115</sup> Cass. 18 januari 1972, *Pas.* 1972, 482; Cass. 26 maart 1973, *Pas.* 1973, 708.

<sup>116</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, 2009, *supra* noot 55, 999.

kunnen aantonen ten tijde van het geding. In een dergelijke situatie wordt slechts de eerste veroordeling vernietigd.<sup>117</sup>

Bovendien kan een fysieke persoon die als strafrechtelijk verantwoordelijke gedagvaard wordt voor een misdrijf gepleegd in de schoot van een rechtspersoon, zich niet op het *non bis in idem*-beginsel beroepen. Dit betreft de situatie waarin reeds een eindbeslissing is genomen met betrekking tot hetzelfde misdrijf in de schoot van die rechtspersoon, waarbij een andere fysieke persoon als strafrechtelijk verantwoordelijke ter verantwoording werd gedagvaard.<sup>118</sup>

## **1.2 NON BIS IN IDEM IN FISCALIBUS**

### **1.2.1 HET UNA VIA -PRINCIPE**

Voor de aanneming van de *Una via*-wet van 20 september 2012 was het mogelijk fiscale misdrijven zowel administratief als strafrechtelijk te bestraffen. De fiscale wetgeving met betrekking tot de meeste federale belastingen voorzag uitdrukkelijk in de mogelijkheid tot het strafrechtelijk vervolgen van fiscale misdrijven, onafhankelijk van een eerdere of latere fiscaal administratiefrechtelijke sanctionering van de inbreuk. De belastingplichtige die zich schuldig maakte aan een overtreding van de fiscale wetgeving kon veelvuldig bestraft worden voor dezelfde inbreuk. Om billijkheidsoverwegingen was deze cumulatie van sancties te betreuren.<sup>119</sup> Daarenboven rezen vragen betreffende de verenigbaarheid met het *non bis in idem*-beginsel.<sup>120</sup> Dit beginsel maakt een algemeen rechtsbeginsel uit. In fiscale aangelegenheden zorgt het voor een verbod van cumulatie van administratieve sancties, met een repressief karakter en strafsancities. Bijgevolg hebben zowel nationale als internationale rechtscollages zich meerdere malen gebogen over de kwestie. Uit deze rechtspraak blijkt echter dat veel onenigheid bestaat over de toepassing van het beginsel *in fiscalibus*.<sup>121</sup> In het verleden had artikel 6 EVRM zelfs geen betekenis in het kader van de sanctionering met fiscaal administratieve geldboeten en belastingverhogingen.<sup>122</sup>

De Wet tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van fiscale wetgeving en tot verhoging van fiscale boetes beoogt een einde te maken aan deze onbillijke behandeling van fiscale inbreuken. De wet tracht eenheid te creëren op het niveau van de handhaving van fiscale overtredingen door de overheid.<sup>123</sup> Met de invoering van het *una via*-principe beoogt de wet tevens het *non bis in idem*-beginsel met betrekking tot de administratieve en strafrechtelijke sancties wettelijk te verankeren.<sup>124</sup> Het *non bis in idem*-beginsel in strafzaken brengt met zich mee dat noch een tweede bestraffing, noch een dubbele berechting mogelijk is van

<sup>117</sup> Cass. 18 april 1984, AR 3488, *Arr.Cass.* 1983-84, 1108; Cass. 11 december 1990, AR 4934, *Arr.Cass.* 1990-91, 406.

<sup>118</sup> Cass. 7 november 1995, AR P.94.521.N, *Rev.dr.pén.* 1996, 751.

<sup>119</sup> M. MAUS en S. DE MEULENAER, *Everest handboek fiscaal strafrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 31-32.

<sup>120</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, (2) 3 (hierna: M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet").

<sup>121</sup> Cf. *infra Non bis in idem in fiscalibus* volgens de rechtspraak, p. 28.

<sup>122</sup> I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve geldboeten", *R.Cass.* 2000, (213) 213 (hierna: I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter").

<sup>123</sup> M. ZAGHEDEN, "Una via: de gulden middenweg of de weg zoek? Een analyse van het wetsvoorstel una via in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving", in *Fiscale Hogeschool* (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 - Directe Belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 2012, (217) 230 (hierna: M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 - Directe Belastingen*).

<sup>124</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 - Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 237.

hetzelfde feit.<sup>125</sup> Dit beginsel werkt door de aanname van de Wet van 20 september 2012 ook door in het fiscaal recht, meer bepaald in de situatie waar een strafrechtelijke sanctie kan worden opgelegd samen met een administratieve sanctie.<sup>126</sup> Aan deze wetwijziging is een heel debat voorafgegaan waarin de rechtspraak een zeer belangrijke rol heeft gespeeld, zowel wat betreft de aanvaarding van het strafrechtelijk karakter van de fiscaal-administratieve sanctie als wat betreft de concrete toepassing van het *non bis in idem*-beginsel in *fiscalibus*.

## 1.2.2 HET KARAKTER VAN DE ADMINISTRatieve SANCTIES

Het *non bis in idem* beginsel zoals dit bestaat in het strafrecht kan slechts toegepast worden wanneer sprake is van een cumulatie van administratieve sancties en strafsancities, op voorwaarde dat deze administratieve sancties een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van het EVRM.<sup>127</sup> Hier heeft lange tijd onenigheid over bestaan in de rechtspraak. Voornamelijk betreffende de kwalificatie van geldboetes in de het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna WBTW) en belastingverhogingen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (hierna WIB92) rezen problemen. Enkel indien deze fiscaal administratieve sancties worden aanzien als werkelijke straffen dringt de toepassing van artikel 6 EVRM zich op. Het al dan niet strafrechtelijk karakter van fiscaal administratieve boetes heeft aldus verreikende gevolgen wanneer het gaat om de rechtsbescherming van de belastingplichtige.<sup>128</sup>

### 1.2.2.1 De erkenning van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft reeds meerdere malen geoordeeld dat het karakter van strafvervolgning niet uitgesloten wordt door de internrechtelijke kwalificatie van een administratieve sanctie. Naast de internrechtelijke kwalificatie<sup>129</sup>, dient tevens rekening te worden gehouden met de aard van de overtreding evenals met de aard en ernst van de sanctie.<sup>130</sup> De vraag stelt zich evenwel in welke mate de internrechtelijke kwalificatie als administratieve sanctie nog doorslaggevend zal zijn in de toekomst.<sup>131</sup> De aard van de overtreding en de zwaarte van de sanctie worden aangeduid als doorslaggevende criteria.<sup>132</sup> Met betrekking tot de ernst van de sanctie is het van belang na te gaan in welke mate sprake is van een preventief en repressief karakter.<sup>133</sup> Hier wordt toepassing gemaakt van een feitelijke benadering.<sup>134</sup> Deze criteria werden

<sup>125</sup> Cf. *supra* *Non bis in idem* in strafzaken, p. 13.

<sup>126</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 238.

<sup>127</sup> J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 124.

<sup>128</sup> M. MAUS, "Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal-administratieve sancties", *AJT* 1998-99, (981) 981-982 (hierna: M. MAUS, "Kritische bemerkingen").

<sup>129</sup> De internrechtelijke kwalificatie van de overtreding had slechts een relatieve waarde (I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter", *supra* noot 122, (213) 214).

<sup>130</sup> A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 109.

<sup>131</sup> F. DERUYCK, "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys en Breesh, 1996, (23) 28-29 (hierna: F. DERUYCK, in *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, 1996).

<sup>132</sup> I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter", *supra* noot 122, (213) 214.

<sup>133</sup> J. ROZIE, "Ceci n'est pas une peine... Over de vraag hoe lang het hybride Belgische sanctiebegrip nog overeind kan blijven?", in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, P. TRAEST en R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij: liber amicorum Luc Huybrechts*, Mortsel, Intersentia, 2010, (319) 324 (hierna: J. Rozie, "Ceci n'est pas une peine"); F. DERUYCK, in *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, 1996, *supra* noot 131, (23) 32; F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem* et le cumul des sanctions administrative et pénale à l'épreuve de la Cour constitutionnelle", *Rev.dr.pén.* 2007, (977) 995 (hierna: F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem*").

<sup>134</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken", *supra* noot 17, (890) 892.

door het Hof vooropgesteld in het arrest *Engel* van 6 juni 1976.<sup>135</sup> Zowel in zaken betreffende belastingverhogingen, administratieve boetes en fiscale heffingen worden deze criteria getoetst. Indien de voornoemde administratieve sancties voldoen aan de *Engel*-criteria besluit het Hof tot een kwalificatie als strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM<sup>136</sup> Deze criteria werden vervolgens herbevestigd in de arresten *Öztürk*<sup>137</sup> en *Lütz*<sup>138</sup>.

In het arrest *Garyfallou* ging het Europees Hof over tot een versoepeling van deze criteria. Waar eerst cumulatief voldaan diende te zijn aan de criteria, volstaat het sindsdien dat minstens één van de criteria aanwezig is om te besluiten dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft. Bovendien is het eveneens mogelijk tot een strafrechtelijk aard van de administratieve sanctie te concluderen op basis van de onderlinge samenhang van de *Engel*-criteria, wanneer de criteria afzonderlijk niet op een doorslaggevende manier wijzen op de strafrechtelijke aard van de sanctie.<sup>139</sup> Het Hof heeft niet te oordelen dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft, willen voorkomen dat Staten de bepalingen van het EVRM zouden omzeilen door straffen te depenaliseren. Door straffen om te zetten in administratieve sancties, zouden staten anders de strafrechtelijke waarborgen van het EVRM buiten toepassing kunnen laten. Omdat het EVRM, en meer bepaald artikel 6 EVRM kan worden toegepast is het noodzakelijk dat administratieve sancties worden gekwalificeerd als een straf.<sup>140</sup> Essentieel is de doelstelling die beoogd wordt met de sanctie. Wanneer de sanctie hoofdzakelijk een ontradend en vergeldend karakter heeft zal deze hoogstwaarschijnlijk gekwalificeerd worden als een strafsancie. In de tegenovergestelde situatie waar de sanctie wordt opgelegd met het oog op herstel of vergoeding, is het strafrechtelijk karakter niet aanwezig.<sup>141</sup>

In het arrest *Ruotsalainen* ging het Europees Hof voor de Rechten van de Mens nog een stap verder. Daar waar eerst enkel vaststond dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter kon hebben, oordeelt het Hof in dit arrest dat het eveneens mogelijk is dat een belasting van strafrechtelijke aard is. De zwaarte van een belasting kan namelijk wijzen op het repressief karakter van de sanctie. Dit is met name het geval wanneer door de zwaarte van de belasting het financieel doel wordt overschreden. De sanctie was niet bedoeld om de gederfde inkomsten van de Schatkist te compenseren. De interne kwalificatie als administratieve sanctie is bovendien irrelevant.<sup>142</sup> Een heffing kan aldus eveneens een strafrechtelijk karakter hebben, net als een administratieve sanctie.<sup>143</sup> Wanneer het Hof besluit dat een sanctie een strafrechtelijk karakter

---

<sup>135</sup> EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, nr. 22.

<sup>136</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 22 (hierna: C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*).

<sup>137</sup> EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1984, Serie A, nr. 73.

De beoordeling dient op een autonome wijze te gebeuren door toetsing van de drie vooropgestelde criteria (F. DERUYCK, in *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, 1996, *supra* noot 131, (23) 28).

<sup>138</sup> EHRM 25 augustus 1987, nr. 9912/82, *Lütz/ Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1987, Serie A, nr. 123.

<sup>139</sup> EHRM 24 september 1997, nr. 18996/91, *Garyfallou Aebe/Griekenland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1997, V, 1821.

<sup>140</sup> J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 122.

<sup>141</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken", *supra* noot 17, (890) 894.

<sup>142</sup> EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, *TFR* 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

<sup>143</sup> M. ZAGHEDEN, "Cumul van administratieve en strafrechtelijke boetes – Non bis in idem", *AFT* 2010, afl. 11, (36) 37 (hierna: M. ZAGHEDEN, "Cumul van administratieve en strafrechtelijke boetes").

heeft, wordt eenzelfde karakter toegekend aan de vervolging en de procedure die kan zorgen voor de oplegging ervan.<sup>144</sup>

### **1.2.2.2 De bevestiging van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie op nationaal niveau**

Het strafrechtelijk karakter van fiscaal-administratieve sancties, in de zin van artikel 6 EVRM en artikel 14 BUPO-verdrag, wordt door het Hof van Cassatie slechts herkend sinds 1999.<sup>145</sup> Voorheen was het Hof van oordeel dat een belastingverhoging inzake directe belastingen "geen uitspraak doet over de gegrondheid van de tegen een belastingplichtige ingestelde strafvordering en derhalve tegen hem geen veroordeling uitspreekt".<sup>146</sup> De administratieve sancties hadden, volgens het Hof, in hoofdzaak tot doel de rechten van de Schatkist te vrijwaren door middel van een gepaste vergoeding. Administratieve sancties zouden een vergoedend karakter hebben overeenkomstig de fiscale wetboeken.<sup>147</sup> Het Hof was van oordeel dat de wetgever uitdrukkelijk de wil had geuit om de fiscaal administratieve sancties niet als strafsancities te bestempelen. Het beginsel wordt zeer restrictief geïnterpreteerd door het Hof.<sup>148</sup> Het opleggen van administratieve sancties vormde in de ogen van het Hof geen strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM. Bijgevolg werd geruime tijd beslist dat de toepassing van een belastingverhoging, zoals bepaald in het WIB92, een strafrechtelijke veroordeling wegens fiscale misdrijven niet in de weg stond.

In de arresten van 5 februari 1999 is een ommekeer te merken in de visie van het Hof van Cassatie. Het Hof erkende in deze arresten weliswaar impliciet het feit dat administratieve sancties inzake BTW en inkomstenbelastingen een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM en artikel 14 BUPO-verdrag.<sup>149</sup> Wanneer een boete wordt opgelegd inzake BTW moeten aldus de waarborgen van artikel 6 EVRM en artikel 14 BUPO-verdrag nageleefd worden. Dit betekent dat zelfs wanneer de strafvervolging wordt overgelaten aan administratieve instanties, de waarborgen van beide verdragen gewaarborgd moeten worden.<sup>150</sup> Gezien de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, was het eerder standpunt van het Hof niet langer houdbaar. Desondanks stelt het Hof van Cassatie strenge criteria voorop opdat een administratieve sanctie gekwalificeerd kan worden als een strafsancitie in de zin van artikel 6 EVRM en artikel 14 BUPO-verdrag. Net als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, baseert het Hof van Cassatie zich op de internrechtelijke kwalificatie van de sanctie, de aard van de overtreding en de ernst en zwaarte van de sanctie. Het Hof lijkt evenwel voorstander te zijn van een cumulatieve toepassing van deze criteria vooraleer besloten kan worden tot een strafrechtelijke kwalificatie van

<sup>144</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken", *supra* noot 17, (890) 894.

<sup>145</sup> Cass. 5 februari 1999, AR C.98.0398.N, *Arr.Cass.* 1999, 155, Cass. 5 februari 1999, AR C.97.0441.N, *Arr.Cass.* 1999, 142.

<sup>146</sup> Cass. 15 januari 1991, AR 2153, *Arr.Cass.* 1990-91, 504, *Pas.* 1991, 444; Cass. 27 september 1991, AR 7448, *Arr.Cass.* 1991-92, 99, concl. GOEMINNE.

<sup>147</sup> Cass. 11 oktober 1996, AR F.93.0132.N, *Pas.* 1996, 978.

<sup>148</sup> M. MAUS, "Kanttekeningen rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM", *TPR* 1999, (332) 334 (hierna: M. MAUS, "Kanttekeningen"); F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem*", *supra* noot 133, (977) 983.

<sup>149</sup> Cass. 5 februari 1999, AR C.98.0398.N, *Arr.Cass.* 1999, 155.

<sup>150</sup> C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 332 (hierna: C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*).

de administratieve sanctie, op zijn minst zal het Hof alle criteria meenemen in zijn beoordeling.<sup>151</sup> Indien niet aan deze criteria voldaan is, dringt de toepassing van artikel 6 EVRM zich volgens het Hof van Cassatie niet op. Het Hof wilt als het ware de doorwerking van artikel 6 EVRM *in fiscalibus* ten zeerste beperken.<sup>152</sup> In een dergelijke situatie dient dan ook geen rekening te worden gehouden met de zwaarte van de opgelegde administratieve sanctie bij de oplegging van de strafrechtelijke sanctie bij een tweede vervolging en al zeker niet met het verbod van dubbele bestraffing.<sup>153</sup> Dit verandert evenwel niets aan het feit dat artikel 6 EVRM sindsdien een zekere betekenis heeft gekregen in het kader van de fiscaal administratieve bestraffing.<sup>154</sup> In het arrest van 25 mei 1999<sup>155</sup> en van 6 mei 2002<sup>156</sup> heeft het Hof bovendien gesteld dat enkel sprake kan zijn van een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter wanneer de sanctie niet enkel tot doel heeft de schade te vergoeden, maar in essentie herhaling van gelijkaardige feiten tracht te vermijden. Daarenboven dient het te gaan om een zeer zware sanctie, rekening houdend met het bedrag ervan, die zowel een repressief als preventief karakter heeft. Het is evenwel de vraag of een sanctie van 371 840,29 euro (toen nog 15 000 000 Belgische frank<sup>157</sup>) niet gekwalificeerd moet worden als een sanctie met strafrechtelijk karakter<sup>158</sup>.

Evenals het Hof van Cassatie, paste het Grondwettelijk Hof (toen nog het Arbitragehof) een voorzichtige benadering toe. Het Hof volgt in zekere mate de rechtspraak van het EHRM, maar brengt hier en daar eigen accenten aan.<sup>159</sup> In een arrest van 24 februari 1999 werd door het Arbitragehof het repressief karakter erkend van fiscale boeten. Dit arrest had betrekking op administratieve geldboeten opgelegd overeenkomstig artikel 70 WBTW Volgens het Hof hadden de boeten voorzien in artikel 70 WBTW tot doel inbreuken op het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde te voorkomen en te bestraffen, om zo de belastingplichtige die op de hoogte is van de sanctie die hij riskeert, te ontraden een dergelijke inbreuk te plegen. Het repressief karakter van deze boete overheerst waardoor de sanctie gekwalificeerd dient te worden als een strafsancie.<sup>160</sup> Uit deze rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, kan afgeleid worden dat zij eveneens de strafrechtelijke aard van fiscaal administratieve geldboeten aanvaarden. De sancties die men oplegt voor deze inbreuken mogen bovendien bijzonder zwaar zijn. Daarenboven mag rekening worden gehouden met de frequentie en omvang van de fiscale fraude en het feit dat de belangen van de gemeenschap ernstig worden aangetast door fraude.<sup>161</sup> In een arrest van 17 maart 1999 heeft het Hof zijn standpunt nogmaals impliciet bevestigd, in het kader van successierechten.<sup>162</sup> Deze rechtspraak dient vanzelfsprekend eveneens van toepassing te zijn op de belastingverhogingen in de inkomstenbelasting. Er bestaat tegenwoordig dan ook geen twijfel meer

---

<sup>151</sup> I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter", *supra* noot 122, (213) 218; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*, *supra* noot 150, 333.

<sup>152</sup> M. MAUS, "Kanttekeningen", *supra* noot 148, (332) 335.

<sup>153</sup> A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 109; I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter", *supra* noot 122, (213) 218.

<sup>154</sup> I. VAN DE WOESTIJNE, "Het strafrechtelijk karakter", *supra* noot 122, (213) 213.

<sup>155</sup> Cass. 25 mei 1999, *RW* 2000-01, 25.

<sup>156</sup> Cass. 6 mei 2002, *JTT* 2002, 458.

<sup>157</sup> Cass. 25 mei 1999, *RW* 2000-01, 25.

<sup>158</sup> J. Rozie, "Ceci n'est pas une peine", *supra* noot 133, (319) 329.

<sup>159</sup> J. Rozie, "Ceci n'est pas une peine", *supra* noot 133, (319) 325.

<sup>160</sup> Arbitragehof 24 februari 1999, nr. 22/99, *JLMB* 1999, 532.

<sup>161</sup> C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*, *supra* noot 150, 335.

<sup>162</sup> Arbitragehof 17 maart 1999, nr. 32/99, *BS* 19 juni 1999, 23305.

over het feit dat fiscaal administratieve sancties een strafrechtelijk karakter hebben.<sup>163</sup> Dit brengt het gevaar van een dubbele bestraffing met zich mee, enerzijds via de administratieve procedures en anderzijds via de strafrechtelijke procedure.<sup>164</sup>

### **1.2.3 NON BIS IN IDEM IN FISCALIBUS VOLGENS DE RECHTSPRAAK**

Als gevolg van de aanvaarding van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie stelt zich de vraag naar de doorwerking van artikel 6 EVRM *in fiscalibus*. Het bestaan van de fiscale boetes komt niet in het gedrang.<sup>165</sup> Er kan evenwel de vraag rijzen naar de verenigbaarheid van de cumulatie van administratieve sancties en strafsancities met het *non bis in idem*-beginsel, dat impliciet vervat ligt in artikel 6 EVRM.<sup>166</sup> Één van de doelstellingen van de *Una via*-wet is het fiscaal strafrecht in België in overeenstemming te brengen met het *non bis in idem*-beginsel. Zowel de internationale als nationale rechtspraak is van groot belang wanneer het gaat om de draagwijdte die aan het beginsel wordt gegeven in het kader van fiscaal strafrecht. Hoewel het beginsel op internationaal niveau algemeen wordt aanvaard, bestaat op nationaal niveau een grote terughoudendheid, in het bijzonder van het Hof van Cassatie.

#### **1.2.3.1 Non bis in idem volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens**

Voor 2009 was de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens niet altijd even eenduidig. In het arrest *Gradinger* van 23 oktober 1995 kwam het Europees Hof voor de Rechten van de Mens tot de conclusie dat artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM geschonden is wanneer op basis van dezelfde gedraging twee sancties worden opgelegd. De verschillen inzake benaming, aard en strekking van de overtreding tussen de strafrechtelijke en administratieve sancties zijn niet van belang volgens het Hof.<sup>167</sup> Op 30 juli 1998 kwam het Hof echter tot een andere conclusie in de zaak *Oliveira*. Volgens het Hof is het mogelijk één handeling meerdere keren te berechten, wanneer die handeling bestaat uit twee afzonderlijke strafbare feiten die niet in een keer vervolgd kunnen worden. Dit maakt bijgevolg geen schending uit van artikel 4 van het Zevende Protocol. Bij de tweede vervolging dient niettemin bij het opleggen van de straf rekening te worden gehouden met de zwaarte van de eerste straf.<sup>168</sup> In 1999 heeft het Hof voor het eerst de leer van de essentiële bestanddelen geïntroduceerd in zijn rechtspraak. Het Europees Hof was in het arrest *Ponsetti en Chesnel* van oordeel dat niet besloten kan worden tot een schending van het *non bis in idem*-beginsel indien de essentiële bestanddelen van de delicten niet dezelfde zijn.<sup>169</sup> In de zaak *Fischer* ging het Hof verder in op de leer van de essentiële bestanddelen. Het Europees Hof wees op het feit dat twee delicten die in naam verschillen, hetzelfde feit kunnen uitmaken wanneer de essentiële bestanddelen overeenkomen. Het Hof ging aldus over tot onderzoek van de essentiële bestanddelen van de delicten. Wanneer deze

<sup>163</sup> M. MAUS, "Kritische bemerkingen", *supra* noot 128, (981) 982-985.

<sup>164</sup> J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 124.

<sup>165</sup> F. DERUYCK, in *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, 1996, *supra* noot 131, (23) 36.

<sup>166</sup> J. PUT, "Bis, sed non idem. Een denkoefening over de toepassing van het non bis in idem-beginsel op de cumulatie van administratieve en strafsancities", *RW* 2001-02, (937) 938 (hierna: J. PUT, "Bis sed non idem").

<sup>167</sup> EHRM 23 oktober 1995, nr. 15963/90, *Gradinger/Oostenrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1996, Serie A, nr. 328-C.

<sup>168</sup> EHRM 30 juli 1998, nr. 25711/94, *Oliveira/Zwitserland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1998, V, 1990.

<sup>169</sup> EHRM 14 september 1999, nr. 36855/97 en 41731/98, *Ponsetti en Chesnel/Frankrijk*, *RUDH* 1999, 434.

bestanddelen slechts gedeeltelijk overlappen zou een tweede vervolging bijgevolg niet uitgesloten zijn.<sup>170</sup>

Uit bovenstaande arresten blijkt dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens sinds 1999 van mening was dat het beginsel *non bis in idem* enkel in het gedrang komt wanneer de opeenvolgende vervolgingen betrekking hebben op feiten die essentieel dezelfde bestanddelen bevatten.<sup>171</sup> In het arrest *Zolothoukhine* van 10 februari 2009 nam het Hof echter afstand van dit standpunt. Sindsdien vereist de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel volgens het Hof dat het gaat om substantieel dezelfde feiten. Het vereiste dat de essentiële bestanddelen dezelfde moeten zijn valt weg. Deze vereiste is volgens het Hof niet in overeenstemming met de *ratio legis* van artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM<sup>172</sup> De regel *non bis in idem* wordt dus geschonden wanneer dezelfde feiten een tweede maal worden vervolgd. De juridische kwalificatie van de inbreuk noch de inhoudelijke interpretatie van de eerdere vervolging zijn van belang.<sup>173</sup> Het verbod op dubbele bestraffing dringt zich op wanneer een tweede vervolging plaatsvindt op basis van dezelfde feiten, dan wel feiten die op zichzelf dezelfde zijn als deze die aanleiding gaven tot de eerste vervolging. Bijgevolg omvat dit ook afzonderlijke feiten die onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden.<sup>174</sup> De strafrechter dient *in concreto* te oordelen of feiten onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Sinds het arrest *Zolotoukhine* past het Hof aldus een feitelijke benadering toe op het begrip strafbaar feit, zoals het Hof van Justitie al eerder deed in het kader van artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst.<sup>175</sup> Het *non bis in idem*-beginsel speelt aldus wanneer er sprake is van een vergelijkbaar sanctiesysteem en wanneer dezelfde feiten een tweede maal vervolgd worden.<sup>176</sup>

In het arrest *Ruotsalainen* van 16 juni 2009 heeft het Europees Hof zijn visie uit het arrest *Zolotoukhine* nogmaals bevestigd, ditmaal in een fiscale aangelegenheid. Het Hof diende te oordelen of de cumulatie van een fiscaal administratieve sanctie met een strafsancie al dan niet in strijd was met het *non bis in idem*-beginsel. De zaak had betrekking op een fraudegeval met autobrandstof. Tijdens een verkeerscontrole van de Finse politie kwam aan het licht dat de heer *Ruotsalainen* rondreed met laag belaste brandstof. De heer *Ruotsalainen* diende daardoor een strafrechtelijke geldboete te betalen. Daarenboven moest hij een aanvullende motorvoertuigbelasting betalen. Het bedrag van deze aanvullende belasting werd verdrievoudigd omwille van het feit dat de heer *Ruotsalainen* betrapt was op het rijden met te laag belaste

<sup>170</sup> EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97, *Franz Fischer/Oostenrijk*, overweging §25.

<sup>171</sup> EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97, *Franz Fischer/Oostenrijk*, overweging §25; EHRM 7 december 2006, nr. 37301/03, *Hauser-Sporn/Oostenrijk*, overwegingen §§45-46.

<sup>172</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, T.Strafr. 2009, 128.

<sup>173</sup> B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete in fiscalibus niet meer mogelijk ingevolge recente rechtspraak Europees Hof?", *TFR* 2010, (510) 512 (hierna: B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete").

<sup>174</sup> M. MAUS, "Fiscaaladministratieve sanctionering en rechtsbescherming", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (201) 249-250 (hierna: M. MAUS, in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*).

<sup>175</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 24-25; C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 278; A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na arresten Zolotoukhin en Ruotsalainen", in F. DERUYCK (ed.), *Strafrecht meer... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, (1) 13-14 (hierna: A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties").

<sup>176</sup> M. ZAGHEDEN, "Cumul van administratieve en strafrechtelijke boetes", *supra* noot 143, (36) 37.



brandstof. Deze aanvullende belasting maakt een administratieve sanctie uit, met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM. Bijgevolg kwam het Hof tot de conclusie dat het beginsel *non bis in idem in casu* geschonden was. Van een inbreuk op dit beginsel is sprake wanneer na een eerste bestraffing met een sanctie in de zin van artikel 6 EVRM, dezelfde persoon, voor dezelfde feiten of feiten die substantieel dezelfde zijn een tweede maal vervolgd wordt.<sup>177</sup> Het feit dat voor de ene inbreuk opzet vereist is en voor de andere niet is irrelevant.<sup>178</sup> Daarenboven dringt het beginsel zich tevens op wanneer het gaat om onderscheiden feiten, die evenwel als onlosmakelijk met elkaar verbonden moeten worden beschouwd. Feiten kunnen als onlosmakelijk worden aanzien rekening houdend met hun voorwerp en aard. Eenzelfde misdadig opzet volstaat echter niet.<sup>179</sup>

Naar aanleiding van de rechtspraak in het arrest *Ruotsalainen* werd het beginsel *non bis in idem* geïntroduceerd *in fiscalibus*. Uit dit arrest vloeit duidelijk voort dat een belastingplichtige niet langer twee maal bestraft kan worden voor dezelfde feiten door de cumulatie van fiscale administratieve sancties, met strafrechtelijk karakter en strafsancties.<sup>180</sup> Een verschil met betrekking tot het moreel element is niet van belang, zolang het gaat om substantieel dezelfde feiten.<sup>181</sup> De eerdere beslissing moet definitief en onherroepelijk zijn.<sup>182</sup> In het arrest *Tomasovic* heeft het Europees Hof er bovendien nog op gewezen dat het in mindering brengen van de eerste sanctie op de tweede sanctie compleet irrelevant is. Het blijft een dubbele bestraffing en een inbreuk op het *non bis in idem*-beginsel. Het verzachten van de dubbele sanctie doet hier geen afbreuk aan.<sup>183</sup> Sinds het arrest *Ruotsalainen* volstaat het niet langer te besluiten tot verschillende feiten op basis van een verschil in het moreel bestanddeel.<sup>184</sup> Dit arrest heeft met andere woorden tot gevolg dat wanneer een belastingplichtige reeds strafrechtelijk werd vervolgd en bestraft, geen fiscaal administratieve sancties meer kunnen worden opgelegd door de administratie.<sup>185</sup>

In het arrest *Maresti* wees het Europees Hof voor de Rechten van de Mens vervolgens nogmaals expliciet op het feit dat het verzachten van de straf bij de tweede vervolging, door de straf opgelegd van bij de eerste vervolging ervan af te trekken nog steeds betekent dat een persoon tweede maal wordt vervolgd voor hetzelfde misdrijf. Een nationale rechter die deze redenering toepast, is op de hoogte van het feit dat de beklaagde een tweede maal wordt vervolgd voor hetzelfde feit, de nationale rechter zou zich dan ook schuldig maken aan een schending van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM.<sup>186</sup> Vereist is evenwel dat de eerdere

---

<sup>177</sup> EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

<sup>178</sup> B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete", *supra* noot 173, (510) 512-513.

<sup>179</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken", *supra* noot 17, (890) 895-897.

<sup>180</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 25-26.

<sup>181</sup> J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 128; A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties", *supra* noot 175, (1) 15.

<sup>182</sup> P. HOET, "Gelijkheid van feiten of van inbreuken", *supra* noot 17, (890) 898.

<sup>183</sup> EHRM 18 oktober 2010, nr. 53785/09, *Tomasovic/Kroatië*, JLMB 2013, 576, noot F. KONINGS.

<sup>184</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 5; B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete", *supra* noot 173, (510) 510-513; A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties", *supra* noot 175, (1) 1-19; L. VERMEULEN, "Over het *non bis in idem*-principe", *RW* 2011-12, 1673-1679.

<sup>185</sup> M. ZAGHEDEN, "Cumul van administratieve en strafrechtelijke boetes", *supra* noot 143, (36) 38.

<sup>186</sup> EHRM 25 juni 2009, nr. 55759/07, *Maresti/Kroatië*, overwegingen §§68-69.

veroordeling of vrijspraak definitief is geworden.<sup>187</sup> De beslissing dient dus in kracht van gewijsde te zijn getreden, er mogen geen gewone rechtsmiddelen meer mogelijk zijn.<sup>188</sup>

Tenslotte dient erop gewezen te worden dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zich niet enkel beperkt tot het toepassen van het verbod van dubbele bestraffing voor dezelfde feiten op zaken betreffende de cumulatie van administratieve sancties en strafsancties.<sup>189</sup> Het Hof oordeelt bovendien dat elke nieuwe procedure verboden is wanneer reeds een sanctie werd vastgesteld voor dezelfde feiten en deze eerste sanctie definitief is geworden.<sup>190</sup>

### **1.2.3.2 Non bis in idem volgens het Hof van Cassatie**

Het Hof van Cassatie is reeds geruime tijd van mening dat de cumulatie van fiscale (straf)sancties geen probleem vormt.<sup>191</sup> In zijn arrest van 5 februari 1999 heeft het Hof uitdrukkelijk bepaald dat de toepassing van het strafrechtelijk *non bis in idem*-beginsel uitgesloten is in fiscale zaken. Het Hof stelde in dit verband dat de Belgische overheid, zonder afbreuk te doen aan het *non bis in idem*-beginsel, voor eenzelfde inbreuk administratieve en strafsancties kan bepalen, zelfs wanneer de administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter zou hebben in het licht van artikel 6 EVRM.<sup>192</sup> Met dit arrest bevestigt het Hof de stelling dat door de wetgever voor eenzelfde feit meerdere simultane methoden om te sanctioneren ingesteld kunnen worden.<sup>193</sup> Interne verschillen met betrekking tot de aard van de sanctie volstonden om het beginsel niet in het gedrang te brengen.<sup>194</sup> Dit standpunt is evenwel niet verenigbaar met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens wanneer sprake is van overtredingen die dezelfde essentiële constitutieve elementen bevatten.<sup>195</sup> Desalniettemin wordt met het arrest erkend door het Hof dat artikel 6 EVRM en artikel 14 BUPO-verdrag toepasselijk zijn op fiscale sancties wanneer deze een repressief karakter hebben.<sup>196</sup> Het *non bis in idem*-beginsel komt niet in het gedrang wanneer verschillende sancties worden opgelegd, door twee parallelle sanctioneringsmethoden die evenwel met elkaar verbonden zijn.<sup>197</sup> Dit standpunt werd door het Hof van Cassatie herhaald in een arrest van 24 januari 2002. Het *non bis in idem*-beginsel verzet zich niet tegen een cumulatie tussen een fiscaal administratieve sanctie, met strafrechtelijk karakter, en een strafsanctie, aldus het Hof. Een rechter mag bij de beoordeling van de redelijkheid van de fiscaal administratieve sanctie evenwel rekening houden met de hoogte van de reeds opgelegde sancties<sup>198, 199</sup> Het Hof is

<sup>187</sup> L. VERMEULEN, "Over het "non bis in idem"-principe", *RW* 2011-12, (1673) 1678.

<sup>188</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 5.

<sup>189</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 23.

<sup>190</sup> EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, overweging §35.

<sup>191</sup> A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties", *supra* noot 175, (1) 4.

<sup>192</sup> Cass. 5 februari 1999, AR C.98.0398.N, *Arr.Cass.* 1999, 155; Cass. 5 februari 1999, AR C.97.0441.N, *Arr.Cass.* 1999, 142.

<sup>193</sup> M. MAUS, in *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, 2011, *supra* noot 14, (203) 251-252.

<sup>194</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 280.

<sup>195</sup> S. VANDROMME, "Verduidelijkingen in het leerstuk van de *ne bis in idem*-werking van een administratieve sanctie t.a.v. een navolgende strafvervolgning", *RW* 2008-09, (529) 532.

<sup>196</sup> J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 126; A. ALEN, "Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arrest van 5 februari 1999", *RW* 1999-2000, (630) 638 (hierna: A. ALEN, "Naar een betere rechtsbescherming").

<sup>197</sup> M. MAUS, "Kritische bemerkingen", *supra* noot 128, (981) 985; J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 125.

<sup>198</sup> In het licht hiervan kan verwezen worden naar het vonnis van 24 november 2008 van de rechtbank van eerste aanleg van Gent (Rb. Gent 24 november 2008, *FJF* 2009, 945). De rechtbank oordeelde dat een

voorzitter van een zwakke werking.<sup>200</sup> Het opleggen van een administratieve sanctie leidt niet principieel tot het verval van de strafvordering.<sup>201</sup> Volgens het Hof wordt het beginsel aldus niet in het gedrang gebracht wanneer de eerste strafsanctie in rekening wordt gebracht.<sup>202</sup> Het is evenwel niet duidelijk op welke wijze rekening moet worden gehouden met de eerdere sanctie.<sup>203</sup> Het geeft een vrij enge invulling aan het beginsel, die onverenigbaar is met artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM. Dit artikel verbiedt niet alleen een dubbele bestraffing maar tevens een dubbele vervolging.<sup>204</sup>

Dit standpunt van het Hof maakt echter een inbreuk uit op de regel *non bis in idem*, dat in België reeds geruime tijd wordt erkend als een algemeen rechtsbeginsel<sup>205</sup>. Uit de omschrijving van de regel *non bis in idem* in het strafrecht bleek reeds dat de strafvordering vervalt wanneer een persoon bij een in kracht van gewijsde gegane beslissing door de rechter strafrechtelijk werd veroordeeld voor dezelfde inbreuk.<sup>206</sup> Bijgevolg is het voor de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel voldoende dat een eindveroordeling werd uitgesproken ten aanzien van dezelfde persoon, op basis van dezelfde feiten. Nergens is vereist dat eenheid dient te bestaan tussen de verscheidene sanctioneringsmethoden. Bijgevolg kan nog steeds een beroep worden gedaan op artikel 6 EVRM of artikel 14 BUDO-verdrag door de rechtsonderhorige. Omwille van het strafrechtelijk karakter van de fiscaal administratieve geldboete heeft het beginsel *non bis in idem* tevens een werking in fiscalibus. Het feit dat er sprake is van een alternatieve strafsanctionering doet hier geen afbreuk aan. De redenering van het Hof kan daarom dan ook niet gevolgd worden volgens MAUS.<sup>207</sup>

In een later arrest heeft het Hof van Cassatie zijn zienswijze kracht bij gezet. Bij arrest van 25 mei 2011 oordeelde het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel niet wordt geschonden wanneer de constitutieve bestanddelen van de twee misdrijven in wezen niet dezelfde zijn. Dit is het geval wanneer het strafbaar gestelde moreel bestanddeel van beide misdrijven verschillend is. Dit arrest betrof echter een niet fiscale zaak. Het Hof was van oordeel dat de werkloze die tekort is geschoten aan zijn verplichting om zijn controlekaart door te halen, naast een tijdelijke schorsing in het verkrijgen van een werkloosheidsuitkering door de RVA, eveneens aan een strafrechtelijke vervolging kan onderworpen worden indien de inbreuk met een bedrieglijk opzet werd gepleegd.<sup>208</sup> Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de cumulatie van sancties in principe is toegelaten op

---

belastingverhoging van 50% in de personenbelasting tot 10% kon worden herleid, omwille van het feit dat de belastingplichtige reeds eerder strafrechtelijk was veroordeeld voor de feiten.

<sup>199</sup> Cass. 24 januari 2002, AR C.00.0234.N – AR C.00.0442.N, AFT 2002, 201, Pas. 2002, 226.

<sup>200</sup> J. PUT, "Bis sed non idem", *supra* noot 166, (937) 944.

<sup>201</sup> S. VANDROMME, RW 2008-09, (529) 532.

<sup>202</sup> B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete", *supra* noot 173, (510) 511; A. ALEN, "Naar een betere rechtsbescherming", *supra* noot 196, (630) 636; F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem*", *supra* noot 133, (977) 1004.

<sup>203</sup> J. PUT, "Bis sed non idem", *supra* noot 166, (937) 947.

<sup>204</sup> S. VANDROMME, RW 2008-09, (529) 532.

<sup>205</sup> Cass. 22 februari 1971, Arr.Cass. 1971, 599; Cass. 26 juni 1972, Arr.Cass. 1972, 1025; Cass. 20 november 1972, Arr.Cass. 1973, 282; Cass. 5 oktober 1977, Arr.Cass. 1978, 162; Cass. 5 juni 1985, AR 4322, Arr.Cass. 1984-1985, 1371; Cass. 7 september 1988, AR 6898, Arr.Cass. 1988-89, 19; Cass. 11 mei 2004, AR P.03.1705.N, Arr.Cass. 2004, 813, Pas. 2004, 794.

<sup>206</sup> Cf. *supra* *Non bis in idem* in strafzaken p. 13.

<sup>207</sup> M. MAUS, "Kritische bemerkingen", *supra* noot 128, (981) 985-988.

<sup>208</sup> Cass. 25 mei 2011, AR P.11.0199.F, JLMB 2012, 112, noot O. COENEGRACHTS, JT 2011, 651, noot J. NEVEN en H. MORMONT, JTT 2012, 50, concl. J. GENICOT, noot G. RANERI, NJW 2011, 772, noot C. CONINGS, RW 2011-12, 1673, noot L. VERMEULEN.

voorwaarde dat de sanctionering toekomt aan twee verschillende instanties.<sup>209</sup> Het *non bis in idem*-beginsel zou dus wel een rol kunnen spelen wanneer het gaat om hetzelfde strafstel.<sup>210</sup> Dit lijkt echter niet weerhouden te worden in de lagere rechtspraak. Het Hof van Beroep van Antwerpen is van oordeel zowel een belastingverhoging als een administratieve boete kan worden opgelegd voor eenzelfde overtreding van fiscale voorschriften. Het opleggen van beide administratieve sancties vormt volgens het Hof geen inbreuk op het *non bis in idem*-beginsel.<sup>211</sup> Deze rechtspraak valt echter te betwisten wanneer men rekening houdt met het strafrechtelijk karakter van fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM.<sup>212</sup> Het Hof van Cassatie lijkt wel voorstander te zijn van de aanrekening. Dit houdt in dat de eerste sanctie in rekening moet worden gebracht bij het opleggen van de tweede sanctie.<sup>213</sup> Op dit punt wijst de rechtspraak van het Hof in de richting van de *Oliveira*-arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de mens.<sup>214</sup>

In het arrest van 25 mei 2011 volgt het Hof van Cassatie de visie van het Grondwettelijk Hof van 18 juni 2008. Beide arresten liggen in de lijn van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens tussen 1999 en 2009. Het *non bis in idem*-beginsel komt volgens deze rechtspraak niet in het gedrang wanneer het moreel element verschillend is bij de tweede vervolging. Het moreel element maakt deel uit van de juridische kwalificatie en deze dient identiek te zijn, opdat het verbod op een tweede vervolging toegepast wordt.<sup>215</sup> Dit arrest van het Hof van Cassatie staat lijnrecht tegenover de visie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het arrest *Zolothoukhine*<sup>216</sup>. Het Hof van Cassatie gaat bewust in tegen deze rechtspraak.<sup>217</sup> Volgens het Hof van Cassatie hebben artikel 14, lid 7 BUPO-verdrag en het algemeen rechtsbeginsel van het rechterlijk gewijsde een verschillende betekenis en inhoud. In artikel 14, lid 7 BUPO-verdrag gaat het over dezelfde materiële feiten, terwijl het algemeen rechtsbeginsel vereist dat de constitutieve bestanddelen van het misdrijf waaronder het morele bestanddeel valt, dezelfde zijn. Aan het *non bis in idem*-beginsel wordt aldus geen eenduidige betekenis gegeven.<sup>218</sup>

### **1.2.3.3 Non bis in idem volgens het Grondwettelijk Hof**

De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is genuanceerder dan deze van het Hof van Cassatie. Het Grondwettelijk Hof erkent dat de cumulatie van fiscale sancties uitgesloten is, weliswaar onder bepaalde voorwaarden. In een arrest van 26 april 2007 oordeelde het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel wordt geschonden wanneer eerst een administratieve geldboete werd opgelegd met een strafrechtelijk karakter en vervolgens een strafsanctie zou worden gevorderd. In deze situatie dient de strafvordering onontvankelijk te worden verklaard. Het arrest had betrekking op artikel 25, §§4 en 5 en artikel 37, §3, 1<sup>o</sup> en 2<sup>o</sup> van het Vlaamse meststoffendecreet. Deze bepalingen vormen

<sup>209</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, supra noot 136, 27-28.

<sup>210</sup> M. MAUS, in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, supra noot 174, (201) 247-248.

<sup>211</sup> Antwerpen 8 mei 2001, AFT 2001, 438.

<sup>212</sup> M. MAUS, in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, supra noot 174, (201) 247-248.

<sup>213</sup> Cass. 24 januari 2002, AR C.00.0234.N – AR C.00.0442.N, AFT 2002, 201, Pas. 2002, 226.

<sup>214</sup> Cf. supra *Non bis in idem* volgens het Hof van Cassatie, p. 31.

<sup>215</sup> CC, "Non bis in idem", NjW 2011, (772) 772.

<sup>216</sup> Cf. supra *Non bis in idem* volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, p. 28.

<sup>217</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", NjW 2012, (274) 281.

<sup>218</sup> G. RANERI, "Non bis in idem – La Cour de cassation rejette-t-elle la jurisprudence *Zolotoukhine*?", JTT 2012, (52) 52-54; L. VERMEULEN, "Over het 'non bis in idem'-principe", RW 2011-12, (1673) 1673-1679; J.F. NEVEN en H. MORMONT, "Cumul des sanctions administrative et pénale en matière de chômage: la Cour de cassation ignore-t-elle la jurisprudence de Strasbourg sur l'identité d'infraction?", JT 2011, (651) 651-655.

een inbreuk op artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, wanneer zij het mogelijk maken een administratieve geldboete met strafrechtelijk karakter en een strafsanctie te cumuleren. Hier wordt daarenboven de voorwaarde aan gekoppeld dat het gaat om overtredingen die essentieel dezelfde bestanddelen omvatten.<sup>219</sup> Het opleggen van een strafsanctie maakt een tweede vervolging onmogelijk.<sup>220</sup> Het repressief karakter van de sanctie is doorslaggevend. Telkens een sanctie voor ligt dient deze *in concreto* te worden beoordeeld. Afhankelijk van de concrete karakteristieken van de sanctie kan worden besloten tot een strafrechtelijk karakter.<sup>221</sup> Het Hof volgt de idee van het betrekken van de eerdere strafsancties tijdens de tweede vervolging dus niet.<sup>222</sup>

In een tweede arrest van 18 juni 2008 werd aan het Grondwettelijk Hof een zaak voorgelegd betreffende de cumulatie van administratieve geldboeten voorzien in artikel 445 WIB92, met strafrechtelijke sancties voorzien in artikel 449 WIB92. Het Hof stelde dat het beginsel *non bis in idem* niet geschonden was. De rede hiervoor kan gevonden worden in het feit dat de constitutieve bestanddelen van beide strafbare feiten niet identiek zijn, het morele bestanddeel van beide strafbaarstellingen verschilt. Enkel artikel 449 WIB92 vereist een bedrieglijk opzet of een oogmerk om te schaden.<sup>223</sup> Het Hof lijkt hier gebruik te maken van de onvolkomenheden die terug te vinden zijn in de rechtspraak van het EHRM, om zo de bescherming van het *non bis in idem*-beginsel niet al te verregaande gevolgen te geven.<sup>224</sup>

Het Grondwettelijk Hof opteert aldus voor een sterke werking. Dit houdt in dat het opleggen van een fiscaal administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter leidt tot het verval van de strafvordering als gevolg van het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*.<sup>225</sup> Wat echter opvalt is dat het Hof in beide arresten streng is in zijn beoordeling van het beginsel. Het Hof gaat in zijn beoordeling na of de administratieve sanctie en strafrechtelijke sanctie in soortgelijke bewoordingen hetzelfde gedrag strafbaar stellen en of beide bepalingen identiek dezelfde essentiële bestanddelen bevatten.<sup>226</sup> In principe wordt de cumulatie van administratieve sancties die een strafkarakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM en strafsancties, gezien als een inbreuk op het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*.<sup>227</sup> Indien zowel de bewoording als de essentiële bestanddelen van beide inbreuken identiek zijn is het Grondwettelijk Hof zeer streng in zijn beoordeling. In een dergelijke situatie is de cumulatie van de administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter en de strafsanctie immers ontoelaatbaar gelet op het gelijkheidsbeginsel zoals voorzien in de Grondwet.<sup>228</sup> De rechtspraak

---

<sup>219</sup> Arbitragehof 26 april 2007, nr. 67/2007, *BS* 13 juni 2007, 31988.

<sup>220</sup> F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem*", *supra* noot 133, (977) 1002-1003.

<sup>221</sup> F. LUGENTZ, "Le principe *Non bis in idem*", *supra* noot 133, (977) 992-993.

<sup>222</sup> A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties", *supra* noot 175, (1) 10.

<sup>223</sup> GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197.

<sup>224</sup> S. VANDROMME, *RW* 2008-09, (529) 533.

<sup>225</sup> L. VERMEULEN, "Over het "*non bis in idem*"-principe", *RW* 2011-12, (1673) 1678; J. PUT, "Bis sed non idem", *supra* noot 166, (937) 944.

<sup>226</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 279; B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete", *supra* noot 173, (510) 511.

<sup>227</sup> M. MAUS, in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, *supra* noot 174, (201) 248-249.

<sup>228</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 32; L. VERMEULEN, "Over het "*non bis in idem*"-principe", *RW* 2011-12, (1673) 1678.

van het Hof wordt tevens gevolgd door de lagere rechtspraak.<sup>229</sup> Oorspronkelijk was de redenering van het Grondwettelijk Hof in overeenstemming met de visie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.<sup>230</sup> In het arrest *Zolotoukhine* nam het Europees Hof echter afstand van dit standpunt.<sup>231</sup> Het Grondwettelijk Hof heeft, in tegenstelling tot het Hof van Cassatie, echter niet meer de mogelijkheid gekregen zich uit te spreken over de kwestie na de wijziging van het standpunt van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De toekomst zal uitwijzen of het Grondwettelijk Hof eenzelfde feitelijke benadering zal toepassen als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.<sup>232</sup>

### 1.3 CONCLUSIE

In het strafrecht maakt het *non bis in idem*-beginsel sinds jaar en dag een algemeen rechtsbeginsel uit. In de fiscale strafvervolgning werd dit beginsel slechts recentelijk ingevoerd. Lange tijd ging men ervan uit dat de fiscaal administratieve sancties geen strafsancties uitmaakten in de zin van artikel 6 EVRM. Onder invloed van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft men echter niet anders gekund dan de evolutie te ondergaan. Het Europees Hof oordeelde reeds geruime tijd dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter kan hebben. Met de erkenning van het strafrechtelijk karakter van de fiscaal administratieve sanctie, wordt de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel ook noodzakelijk, aangezien dit impliciet vervat zit in artikel 6 EVRM. Indien een fiscaal administratieve sanctie wordt opgelegd naast een strafsanctie is er namelijk sprake van een niet-toelaatbare cumulatie van strafrechtelijke sancties. De cumulatie van fiscaal administratieve sancties met strafsancties is derhalve niet langer houdbaar geworden. Aan de zijde van het Hof van Cassatie is een zekere terughoudendheid op te merken. Zij zijn eerder voorstander van een systeem van aanrekening. Het werkelijk vermijden van een cumulatie van administratieve sancties en strafsancties verdedigen zij daarentegen niet. Voor wat betreft het Grondwettelijk Hof zal het slechts een kwestie van tijd zijn. In het verleden is al gebleken dat het Grondwettelijk Hof de rechtspraak volgt van het EHRM. Het lijkt daarom ook zeer aannemelijk dat zij dezelfde lijn gaan volgen in de toekomst. De ontwikkeling in de rechtspraak en rechtsleer brengt met zich mee dat het niet toepassen van het *non bis in idem*-beginsel betreffende fiscale misdrijven stilaan onhoudbaar wordt. Het is bijgevolg niet verwonderlijk dat op 20 september 2012 een wet werd aangenomen tot invoering van het *una via*-principe om zo toekomstige inbreuken op het principe te voorkomen.

---

<sup>229</sup> Brussel 3 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 521.

<sup>230</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 279.

<sup>231</sup> Cf. *supra Non bis in idem* volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, p. 28.

<sup>232</sup> C. CONINGS, "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, (274) 279.



## **2 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**

Onder invloed van de rechtspraak is het *non bis in idem*-beginsel, dat al geruime tijd een algemeen rechtsbeginsel uitmaakt van het strafrecht, langzaam maar zeker binnengesijpeld in het domein van de bestraffing van fiscale overtredingen door de overheid. Volgens de gevestigde rechtspraak hebben de meeste administratieve sancties die voorzien zijn in de fiscale wetboeken een strafrechtelijk karakter. Wanneer deze sancties opgelegd worden naast een strafsancie kan het *non bis in idem*-beginsel in het gedrang worden gebracht.<sup>233</sup> De invoering van het *una via*-principe heeft tot doel om op een efficiënte manier de strijd tegen fiscale fraude te organiseren. Het dubbel gebruik van overheidsmiddelen dient door de toepassing van het *una via*-principe vermeden te worden. Opdat dit doel verwezenlijkt kan worden wordt gebruik gemaakt van de overlegprocedure uitgewerkt in de nota van de werkgroep "Una via". Het overleg zal georganiseerd worden tussen de gerechtelijke, de politionele en de fiscale overheden, met respect voor het subsidiariteitsbeginsel, het *non bis in idem*-beginsel en de algemene rechtsprincipes.<sup>234</sup>

### **2.1. DE TOTSTANDKOMING VAN DE UNA VIA-WET**

In 2007 werd een voorstel ingediend tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken. Deze onderzoekscommissie werd ermee belast de behandeling te onderzoeken van de grote fiscale dossiers van de laatste 15 jaar. De strijd tegen de fiscale en financiële fraude van grote omvang werd geruime tijd inefficiënt aangepakt, denk bijvoorbeeld aan de KB-Lux affaire<sup>235</sup>. Jarenlang werden fiscale en gerechtelijke onderzoeken gevoerd naar dergelijke fraudedossiers zonder resultaat omdat de zaken vaak verjaard zijn. De parlementaire onderzoekscommissie kreeg de opdracht toegewezen om remedies te zoeken voor de oorzaken van het systematisch mislukken van deze dossier.<sup>236</sup> Binnen het kader van de strijd tegen de fiscale fraude werd door de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude gewezen op de noodzaak om eenheid te brengen in de samenwerking tussen de fiscale administraties en het gerecht, alsook beide instanties te versterken opdat ieder zijn opdracht doeltreffend kan uitvoeren. In haar zevende aanbeveling heeft de parlementaire onderzoekscommissie een voorstel gedaan tot het instellen van een *una via*-regel in fiscale strafzaken.<sup>237</sup> Één van de grote problemen dat zich in het verleden voordeed was dat zeer veel fiscale fraudedossiers bijna automatisch zowel administratief als strafrechtelijk werden vervolgd. Vanaf het moment dat een overtreding van de

<sup>233</sup> Cf. *supra* *Non bis in idem* in fiscalibus p. 23.

<sup>234</sup> Wetsvoorstel (R. TERWINGEN *et al.*) tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6 (hierna: Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001).

<sup>235</sup> Rijke klanten van KB-Lux (het Luxemburgse filiaal van KBC) werden geronseld door Belgische agentschappen van de Kredietbank. Daarnaast heeft de Kredietbank mechanismen ontwikkeld om zwart geld van criminele oorsprong wit te wassen.

<sup>236</sup> Voorstel (J.M. NOLLET *et al.*) tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie om de grote fiscale fraude-dossiers te onderzoeken, *Parl.St.* Kamer 2007, nr. 52K0034/001, 3-4.

<sup>237</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie (J.M. NOLLET, R. TERWINGEN en A. MATHOT) over het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 222 (hierna: Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004).



fiscale wetgeving werd begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden was zowel de fiscale administratie als het parket bevoegd voor hetzelfde dossier. Met de invoering van het *una via*-beginsel zou de cumul van beide systemen vermeden moeten worden.<sup>238</sup>

De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude heeft in haar verslag van 7 mei 2009 het voorstel gedaan om een complexe overlegstructuur te ontwikkelen met bijhorende overlegorganen die zouden worden samengesteld uit vertegenwoordigers van de fiscale administratie en de gerechtelijke instanties. Door middel van dit overleg zouden de fiscale fraudezaken gekanaliseerd moeten worden. De organen zouden beslissen of een fiscaal fraudedossier al dan niet via de strafrechtelijke weg dan wel via de administratieve weg zou worden aangepakt.<sup>239</sup> Deze aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie heeft op 20 oktober 2009 aanleiding gegeven tot een eerste wetsvoorstel tot invoering van de "una via"-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F.<sup>240</sup> Het voorstel bleef echter van geen kritiek gespaard. Door onder andere de kritiek van de Raad van State<sup>241</sup> met betrekking tot de verenigbaarheid met artikel 151 van de Grondwet, werd het voorstel snel afgevoerd.

In 2009 binnen de schoot van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude werd een werkgroep "Una Via" opgericht door de ministerraad. Deze expertenwerkgroep, bestaande uit magistraten van het openbaar ministerie en topfunctionarissen van de betrokken departementen, had tot taak onderzoek te voeren naar hoe uitvoering gegeven kan worden aan de zevende aanbeveling van de onderzoekscommissie. Uit dit onderzoek blijkt dat een openhartig overleg noodzakelijk is tussen de bevoegde overheden om het *una via*-principe toe te passen in de aanpak van fiscale fraude<sup>242</sup>. Dit overleg dient evenwel plaats te vinden met respect voor de respectievelijke bevoegdheden van het openbaar ministerie en de fiscale administraties. Daarenboven dienen te allen tijde de principes van de rechtstaat te worden gevrijwaard.<sup>243</sup> Hier is in 2011 het wetsvoorstel tot instelling van het *una via*-principe<sup>244</sup> uit voortgevloeid, dat in 2012 uiteindelijk heeft geleid tot de aanneming van de *Una Via*-wet.

---

<sup>238</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking: een onmogelijk huwelijk?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1317, 14 november 2012, (8) 8 (hierna: F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking").

<sup>239</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 223-231.

<sup>240</sup> Wetsvoorstel tot invoering van de *de una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.*, Kamer 2009-10, nr. 2210/001.

<sup>241</sup> Advies van de Raad van State nr. 47 426/2 van 9 december 2009 betreffende het wetsvoorstel tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/002 (hierna: Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002).

<sup>242</sup> Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep "Una Via" (thema 9), 15 december 2010; Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (J. CROMBEZ), 2012-2013, 8-10.

<sup>243</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 5-6.

<sup>244</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234.

## 2.2 DE INVOERING VAN DE *UNA VIA*-REGEL

De kerngedachte die verscholen gaat achter de invoering van de *una via*-regel was en is nog steeds dat overtredingen van de fiscale wetgeving ofwel gerechtelijk ofwel administratief worden bestraft.<sup>245</sup> Wanneer een dossier administratief wordt afgehandeld, gaat dit gepaard met eventuele belastingverhogingen of administratieve boetes. Indien de voorkeur uitgaat naar een strafrechtelijke afhandeling, bestaat de mogelijkheid tot het opleggen van bijhorende strafrechtelijke sancties.<sup>246</sup> Uit de aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie blijkt dat het voornamelijk de bedoeling was kleinschalige fiscale fraude langs administratieve weg te laten aanpakken, terwijl voor dossiers van grootschalige fiscale fraude overleg zou plaatsvinden tussen de fiscale administraties, het gerecht en de politie. Dit overleg zou betrekking hebben op de manier waarop een bepaald dossier behandeld moet worden, met name via de administratieve of de gerechtelijke weg.<sup>247</sup> De invoering van de *una via*-regel mocht echter niet gepaard gaan met kosten. Het uitwerken van een goede regeling waarbij de bestaande structuren onderling beter op elkaar worden afgestemd, zou de ontvangsten van de Staat zelfs doen toenemen. De strijd tegen fiscale fraude zou efficiënter worden gevoerd. Daarenboven zou het voorkomen van een gelijktijdig administratief en gerechtelijk onderzoek besparingen met zich mee moeten brengen.<sup>248</sup> Bij de keuze voor de administratieve weg dan wel de strafrechtelijke weg dienen het subsidiariteitsbeginsel en het *non bis in idem*-beginsel steeds in acht te worden genomen.<sup>249</sup>

### 2.2.1 EERSTE PIJLER: HET SUBSIDIARITEITSBEGINSEL

Het beginsel van subsidiariteit uit zich in het feit dat de fiscale administraties bevoegd blijven voor de opsporing, met inbegrip van het vaststellen van fiscale fraude, de fiscale schuld en de invordering. Zij blijven hiervoor over al hun wettelijke middelen beschikken.<sup>250</sup> Wanneer zich een schending voordoet van de fiscale regelgeving, behoort de fiscale administratie een administratieve procedure te volgen, om na afloop een administratieve sanctie op te leggen.<sup>251</sup> De kleinere dossiers zullen hoogstwaarschijnlijk bij de administratie blijven terwijl de moeilijkere dossiers strafrechtelijk worden afgehandeld.<sup>252</sup> De onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht worden aangewend binnen de wettelijke grenzen, wanneer de wettelijke middelen van de fiscale administraties niet volstaan om de fiscale fraude te onderzoeken en te bestraffen. Volgens de toelichting van de wet dient het voorziene overleg te zorgen voor een verdeling van de fiscale fraudedossiers. De fiscale administraties beschikken over de middelen, de ambtenaren maar ook over de kennis om de ontdoken belasting snel en efficiënt vast te stellen en vervolgens te inkohieren. De rechterlijke macht beschikt daarentegen over uitgebreidere onderzoeksmiddelen. Bijgevolg dienen de fiscale fraudedossiers die eerder eenvoudige fraude omvatten waarbij de middelen van de fiscale

---

<sup>245</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 222.

<sup>246</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, (5) 5-6 (hierna: B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding").

<sup>247</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 222-223.

<sup>248</sup> Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting (L. VAN BIESEN) over het wetsvoorstel tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 46-47 (hierna: Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005).

<sup>249</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 7.

<sup>250</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>251</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 230-231.

<sup>252</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *Una Via*-Wet", *supra* noot 120, (2) 11.

administraties voldoende blijken, aan deze administraties te worden toegewezen. Wanneer uit de fiscale fraudedossiers de noodzaak blijkt van gerechtelijke onderzoeksmiddelen zou het gerecht de voorkeur moeten genieten.<sup>253</sup>

### **2.2.2 TWEDE PIJLER: HET *NON BIS IN IDEM*-BEGINSEL**

Een tweede pijler die bij de uitwerking van de *Una Via*-wet hoog in het vaandel werd gedragen is het *non bis in idem*-beginsel.<sup>254</sup> Wanneer overtredingen van de fiscale wetgeving met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden werden begaan, maken zij eveneens een strafrechtelijke inbreuk uit.<sup>255</sup> Het opsporen van deze inbreuken, alsmede het vervolgen ervan behoort tevens tot de bevoegdheid van de politie en het Openbaar Ministerie.<sup>256</sup> Bijgevolg lopen in de praktijk de administratieve procedure en de strafrechtelijke procedure vaak door elkaar. Dit brengt het risico met zich mee dat de verschillende beperkte overheidsmiddelen inefficiënt worden ingezet voor eenzelfde fraudedossier. Omwille van het gebrek aan efficiëntie met betrekking tot de inzet van deze middelen, maar ook van tijd en personen kan geen sprake zijn van een optimale aanpak van de strijd tegen fiscale fraude noch van optimale resultaten in het kader van deze strijd.<sup>257</sup> De situatie waarbij gelijktijdig door de fiscus en het gerecht gebruik wordt gemaakt van overheidsmiddelen, als gevolg van het parallel werken dient te allen tijde vermeden te worden. De *una via*-regel betekent net dat één richting gekozen moet worden. Deze keuze dient echter gemaakt te worden in overleg met de betrokken administratieve diensten en het gerecht.<sup>258</sup> Op deze manier wil men bewerkstelligen dat de beschikbare middelen niet langer tegelijk kunnen ingezet worden op dossiers die parallel lopen.<sup>259</sup> Met de instelling van het *una via*-principe in het fiscaal recht, wordt dus allereerst een ontdubbeling voorzien op het niveau van de vervolging.

Indien een fiscale overtreding zowel via de administratieve als de strafrechtelijke weg kan worden afgehandeld, stelt zich nog een tweede probleem. In een dergelijke situatie ontstaat het risico van dubbele bestraffing. Eenzelfde fiscale overtreding kan zowel met toepassing van de fiscale als met toepassing van de strafrechtelijke procedure worden vervolgd. Het *non bis in idem*-beginsel kan in het gedrang worden gebracht, met name wanneer naast de administratieve boete die opgelegd wordt door de fiscale administratie tevens een strafrechtelijke sanctie wordt uitgesproken door het gerecht.<sup>260</sup> In het arrest *Zolotoukhine* van 10 februari 2009 werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens reeds gewezen op het dwingend karakter van dit beginsel.<sup>261</sup> Met de invoering van de *una via*-regel tracht men te voorkomen dat een dergelijke situatie zich nog voor zal doen in de toekomst.<sup>262</sup> Zowel een dubbele bestraffing als een dubbele vervolging dient aldus vermeden te worden.

<sup>253</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St. Kamer 2011-12*, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>254</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St. Kamer 2011-12*, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>255</sup> Art. 449 WIB92.

<sup>256</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St. Kamer 2011-12*, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>257</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 5-6.

<sup>258</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 4.

<sup>259</sup> F. SMET, "'Una via' en minnelijke schikking", *supra* noot 238, (8) 8.

<sup>260</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St. Kamer 2011-12*, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6-7.

<sup>261</sup> Cf. *supra Non bis in idem* volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens p. 28.

<sup>262</sup> Cf. *infra* Het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto* bij geen overleg p. 52.

## 2.3 HET *UNA VIA*-OVERLEG TUSSEN DE FISCALE ADMINISTRATIES EN HET OPENBAAR MINISTERIE

Ter voorkoming van het dubbel gebruik van overheidsmiddelen en met het oog op het vermijden van een vervolging langs strafrechtelijke weg, die parallel loopt aan de vervolging via administratieve weg wordt in de *Una Via*-wet voorzien in een overleg. De idee van een openhartig overleg dat reeds terug te vinden was in de nota van de werkgroep "Una Via" wordt door deze wet ingevoerd. Het overleg zal betrekking hebben op de aanpak van individuele, concrete dossiers<sup>263</sup> dan wel fraudefenomenen<sup>264, 265</sup> Overeenkomstig het *una via*-principe dient het overleg ervoor te zorgen dat een bepaald fraudedossier door het openbaar ministerie dan wel door de fiscale administratie wordt behandeld.<sup>266</sup> De meest gepaste weg voor dat concrete fraudedossier of fraudefenomeen dient gekozen te worden.<sup>267</sup> Op deze manier tracht men te zorgen voor een ontdebbling op het niveau van de vervolging.<sup>268</sup> Het betreft een driehoeksoverleg dat zal plaatsvinden tussen de fiscale administratie, het openbaar ministerie en eventueel de politionele overheden.<sup>269</sup> De wettelijke basis voor dit overleg tussen de betrokken actoren is te vinden in artikel 29 Sv., waaraan een derde lid werd toegevoegd door artikel 2 van de *Una Via*-Wet, het artikel luidt als volgt: "*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*". Voorheen vond een dergelijk, weliswaar informeel overleg, plaats naar aanleiding van de kennisgeving die kon gegeven worden overeenkomstig lid 2 van artikel 29 Sv.. Met dit overleg wilde de fiscus verzekeren dat na de kennisgeving, het fraudedossier daadwerkelijk zou worden vervolgd op het strafrechtelijk niveau<sup>270</sup>. Door de invoeging van een lid 3 wordt dit informeel overleg geïnstitutionaliseerd. Dit brengt een versoepeling van de procedure met zich mee, aangezien de machtiging op basis van artikel 29, lid 2 Sv. niet langer vereist is<sup>271</sup>.

### 2.3.1 DE ACTOREN VAN HET *UNA VIA*-OVERLEG

In principe zal een wederkerig overleg plaatsvinden tussen de gewestelijke directeur, de magistraten van het openbaar ministerie, en hun medewerkers. De *Una Via*-wet maakt het mogelijk dat de gewestelijke directeur van de Directe Belastingen, de Registratierechten, de Griffie- en Successierechten, de BTW en de gewestelijke directeur waarvan de ambtenaren van de BBI afhangen overleg plegen met de procureur des Konings, en omgekeerd. Het overleg vindt plaats in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude. De bevoegde politionele overheden kunnen

<sup>263</sup> In het kader van het operationeel overleg.

<sup>264</sup> In het kader van het strategisch overleg.

<sup>265</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9.

<sup>266</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude – De wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe bij de vervolging van fiscale misdrijven: wegomleidingen blijven mogelijk", *Notariaat* 2013, afl. 5, (5) 5 (hierna: W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude").

<sup>267</sup> T. DE CLERCK, "Una via : het einde van een tweesporenbeleid inzake fraudedossiers?", *Pacioli* 2013, afl. 357, (4) 5 (hierna: T. DE CLERCK, "Una via").

<sup>268</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 6.

<sup>269</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 6.

<sup>270</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 949.

<sup>271</sup> T. DE CLERCK, "Una via", *supra* noot 267, (4) 5.

eveneens betrokken worden bij het overleg.<sup>272</sup> Het overleg kan plaatsvinden op initiatief van de gewestelijke directeur of op initiatief van de procureur des Konings. De politionele overheden kunnen slechts deelnemen aan het overleg.<sup>273</sup> Aangezien de fiscale substituten werkzaam zijn op het niveau van het hof van beroep, zal op dit niveau het overleg georganiseerd worden.<sup>274</sup> In de omzendbrief van het College van procureurs-generaal wordt evenwel gesteld dat het operationeel overleg georganiseerd zal worden op het niveau van het gerechtelijk arrondissement.<sup>275</sup> Fiscale substituten kunnen namelijk eveneens toegewezen worden aan een gerechtelijk arrondissement, waar geen hof van beroep is gevestigd.<sup>276</sup> Met het overleg wil men de procureur des Konings vanuit zijn grondwettelijke bevoegdheid in staat stellen om te oordelen of het opstarten van een opsporingsonderzoek noodzakelijk is, dan wel of een gerechtelijk onderzoek gevorderd moet worden en of de feiten van het concreet dossier aanleiding kunnen geven tot individuele vervolgingen.<sup>277</sup> De procureur zal deze beslissing nemen op grond van de informatie die hem tijdens het overleg ter kennis wordt gebracht.<sup>278</sup>

### **2.3.1.1 De rol van het openbaar ministerie**

Een magistraat van het openbaar ministerie gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden zit het overleg met de fiscale administratie voor. Het overleg vindt plaats op het parket, en wordt tevens door hen georganiseerd.<sup>279</sup> De substituten gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden moeten hoofdzakelijk tot zelfs uitsluitend worden ingezet om de fiscale fraudedossiers, waar een strafrechtelijke procedure werd gekozen, te behandelen. Hetzelfde geldt voor de ambtenaren van de FOD Financiën die gedetacheerd worden bij de procureur des Konings. Zij werken uitsluitend aan de fiscale fraudedossiers of de andere dossiers met fiscale elementen.<sup>280</sup> Ondanks het feit dat in artikel 29, lid 3 Sv. enkel sprake is van de procureur des Konings, is het aannemelijk dat ook andere magistraten van het openbaar ministerie<sup>281</sup> mogen deelnemen aan het overleg wanneer deze instaan voor de uitoefening van het fraudedossier.<sup>282</sup>

Daarnaast wordt per gerechtelijk arrondissement een referentiemagistraat aangesteld, die gespecialiseerd is in fiscale zaken. De identiteit van de referentiemagistraat wordt doorgegeven aan de coördinatiedienst op het gebied van antifraude van de fiscus (AFC). Deze coördinatiedienst vormt het centraal aanspreekpunt van het parket, waaraan informatie wordt doorgegeven met betrekking tot aanhangigmakingen en beschikkingen tot buitenvervolginstelling, met alle details over de zaak. Op basis van deze inlichtingen kan de fiscus de *una via*-regel toepassen.<sup>283</sup> Het AFC

---

<sup>272</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 5.

<sup>273</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 231.

<sup>274</sup> K. JANSSENS, "Omszendingbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 2.

<sup>275</sup> Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 17 (hierna: Omzendbrief nr. 11/2012).

<sup>276</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 950.

<sup>277</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9.

<sup>278</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 234.

<sup>279</sup> K. JANSSENS, "Omszendingbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 3.

<sup>280</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 19.

<sup>281</sup> Art. 144ter Ger.W.; artt. 479 en 483 Sv.; artt. 103 en 125 GW en art. 155 Ger.W.

<sup>282</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 7.

<sup>283</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 16-17; K. JANSSENS, "Omszendingbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 3; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 9.

staat zelf echter volledig buiten het overleg dat georganiseerd wordt tussen de fiscus en het openbaar ministerie.<sup>284</sup>

### **2.3.1.2 De rol van de fiscale administratie**

De fiscale administraties die mogen deelnemen aan het overleg, zijn enkel de administraties voorzien in artikel 29, lid 2 Sv.. Bijgevolg beschikken enkel de Administratie der directe belastingen, de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen, de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit over deze mogelijkheid.<sup>285</sup> Administraties van "zuiver" lokale, provinciale of regionale belastingen en douaneadministraties kunnen bijgevolg geen overleg plegen.<sup>286</sup> Het overleg dat kan plaatsvinden heeft betrekking op de inkomstenbelastingen, de belasting over de toegevoegde waarde, de registratie-, hypotheek en griffierechten, de successierechten en de diverse rechten en taksen zoals bepaald bij het Wetboek diverse rechten en taksen.<sup>287</sup> De fiscale administratie neemt deel aan het overleg via de gewestelijke directeur of de ambtenaar die door hem wordt aangewezen.<sup>288</sup> Een bepaalde graad of functie is niet vereist voor het aanwijzen van een ambtenaar die de administratie kan vertegenwoordigen tijdens het overleg.<sup>289</sup> Hoogstwaarschijnlijk zal het wel de ambtenaar zijn die het individuele fraudedossier behandelt of expertise heeft in het desbetreffende fraudefenomeen, die samen met de gewestelijke directeur dan wel alleen zal deelnemen aan het overleg.<sup>290</sup>

De wet stelt een verbod in dat bepaalt dat het verboden is voor de fiscale ambtenaren om actief mee te werken aan het strafonderzoek.<sup>291</sup> Doordat de fiscale ambtenaren binnen het kader van het overleg uit het toepassingsgebied gelicht worden van deze bepaling, wordt het overleg mogelijk gemaakt.<sup>292</sup> De gewestelijke directeur of de ambtenaar die door hem wordt aangewezen heeft niet de hoedanigheid van getuige.<sup>293</sup> Dit brengt met zich mee dat de ambtenaren niet enkel gegevens mogen uitwisselen, maar dat zij tevens directe medewerking mogen verlenen aan het gerechtelijk onderzoek.<sup>294</sup> Dit is op zijn minst opmerkelijk te noemen. Met de inwerkingtreding van het Charter van de belastingplichtige<sup>295</sup> wilde men ervoor zorgen dat het de belastingadministratie verboden wordt deel te nemen aan huiszoekingen, plaatsopnemingen en verhoren door de onderzoeksrechter of het parket. Wanneer de fiscale ambtenaar de feitelijke leiding van het strafonderzoek zou hebben, zou dit een inbreuk uitmaken op het recht van verdediging. De benadeelde partij werd namelijk vertegenwoordigd door de fiscale administratie, die nadien aanslagen vestigde gebaseerd

---

<sup>284</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 17.

<sup>285</sup> Art. 29, lid 2 Sv.

<sup>286</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 7.

<sup>287</sup> Art. 460, §2 WIB92; art. 74, §2, lid 2 WBTW; art. 207septies, §2, lid 2 W.Reg.; art. 133nonies, §2, lid 2 W.Succ. en art.207nonies, §2, lid 2 WDRT.

<sup>288</sup> Art. 29, lid 3 Sv.

<sup>289</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 7.

<sup>290</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6 en 8; Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 35 en 37.

<sup>291</sup> Art. 463, lid 4 WIB 92; art. 74bis, lid 4 WBTW; art. 207octies, lid 4 W.Reg.; art. 133decies, lid 4 W.Succ. en art. 207decies, lid 4 WDRT.

<sup>292</sup> X., "Una via voor fiscale strafzaken", *NJW* 2012, (719) 719.

<sup>293</sup> Art. 463, lid 4 WIB92; art. 74bis, lid 4 WBTW; art. 207octies, lid 4 W.Reg.; art. 133decies, lid 4 W.Succ. en art. 207decies, lid 4 WDRT.

<sup>294</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 236.

<sup>295</sup> Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408.

op dat strafonderzoek. Ter compensatie van deze beperking werd een magistraat aangesteld bij het openbaar ministerie gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden.<sup>296</sup> Nadien is zelfs de mogelijkheid ontstaan om fiscale ambtenaren te detacheren naar het openbaar ministerie.<sup>297</sup>

Met de wetswijziging van 20 september 2012 wordt de rol van de fiscale administratie dus opnieuw uitgebreid. Dit kan leiden tot een nieuwe discussie met betrekking tot de verenigbaarheid van het systeem met de rechten van verdediging.<sup>298</sup> Hier moet echter opgemerkt worden dat in de toelichting bij de artikels wordt aangestipt dat de invoering van het *una via*-principe niet tot doel heeft de fiscale ambtenaar te laten deelnemen aan het gerechtelijk onderzoek. Het voorziet enkel in de mogelijkheid om aan het overleg met het openbaar ministerie deel te nemen, om zo ervoor te zorgen dat het openbaar ministerie een gefundeerde beslissing kan nemen rekening houdend met de ernst van de feiten.<sup>299</sup> Aan artikel 463 WIB92, artikel 74bis WBTW, artikel 207octies W.Reg., artikel 133decies W.Succ. en artikel 207decies WDRT werd een extra lid toegevoegd om te vermijden dat de deelname van de ambtenaren aan het overleg tot de nietigheid van het overleg zou leiden.<sup>300</sup> De visie dat de ambtenaar effectief directe medewerking zou verlenen aan het gerechtelijk onderzoek dient dan ook in vraag te worden gesteld<sup>301</sup>, hoewel de wet deze effectieve medewerking niet letterlijk uitsluit<sup>302</sup>.

### **2.3.1.3 De rol van de politie**

Naast het openbaar ministerie en de fiscale administratie, kan de politie eveneens deelnemen aan het overleg. Deze deelname houdt echter niet in dat de politie enkel aanwezig mag zijn tijdens het overleg. Als gevolg van de amendering van het wetsvoorstel hebben zij een actieve stem gekregen tijdens het overleg.<sup>303</sup> De gerechtelijke directeur van de federale gerechtelijke politie neemt deze taak op zich, eventueel vergezeld door de zonechef van de lokale politie en medewerkers die het dossier beheersen. De aanwezigheid van de politie wordt nergens in de wet vereist. Desalniettemin wijst de omzendbrief erop dat hun aanwezigheid in de praktijk wenselijk is, aangezien men op deze manier een zicht krijgt op de beschikbare politiecapaciteit.<sup>304</sup> Een zicht op de politiecapaciteit is van belang om te achterhalen in welke mate de politie beschikt over de middelen en het personeel om een dergelijk fiscaal fraudedossier goed en tijdig af te handelen. Fiscale fraudedossiers betreffen een zeer specifieke materie. De politie moet voldoende mensen beschikbaar hebben die over de nodige kennis beschikken. Indien dit niet het geval is, kan het dossier beter administratief afgehandeld worden. Zeker wanneer men de efficiëntiewinst in zijn achterhoofd houdt, die wordt nagestreefd met de *Una Via*-wet<sup>305</sup>.

<sup>296</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, supra noot 123, (217) 237.

<sup>297</sup> Wet 10 juni 1997 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan de ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking gesteld van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur, BS 18 juli 1997, 18880.

<sup>298</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, supra noot 123, (217) 237.

<sup>299</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, supra noot 234, 12-13.

<sup>300</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, supra noot 234, 6.

<sup>301</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", supra noot 120, (2) 8; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, supra noot 136, 112.

<sup>302</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking", supra noot 238, (8) 9.

<sup>303</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, supra noot 248, 15.

<sup>304</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, supra noot 275, 17-18.

<sup>305</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, supra noot 234, 3.

## 2.3.2 KENMERKEN VAN HET *UNA VIA*-OVERLEG

### 2.3.2.1 Een facultatief werkoverleg...

Het overleg tussen de betrokken actoren is een vorm van facultatief werkoverleg. Het is de bedoeling dat de fiscale administraties en het openbaar ministerie tijdens dit overleg informatie uitwisselen, zodat deze laatste de mogelijkheid krijgt de meest geschikte weg te kiezen om het fiscale fraudedossier te behandelen.<sup>306</sup> Er werden geen praktische modaliteiten bepaald in de wet, noch met betrekking tot de vorm en regelmaat, noch met betrekking tot de duur.<sup>307</sup> De wet bepaalt evenwel dat de fiscale ambtenaren, met name de gewestelijke directeur of gedelegeerd ambtenaar, die deelnemen aan het overleg gehoord kunnen worden anders dan als getuige. Daarenboven dient de gewestelijke directeur het openbaar ministerie de elementen betreffende de feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn mee te delen.<sup>308</sup> De omzendbrief van het College van procureurs-generaal vereist wel dat het overleg zo snel mogelijk plaatsvindt na het ontdekken van de fraude.<sup>309</sup> Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat het inwinnen van aanvullende informatie noodzakelijk is om met kennis van zaken te kiezen welke weg het meest geschikt is voor een bepaald fraudedossier.<sup>310</sup> Dit maakt het mogelijk voor de gewestelijke directeur en de magistraten van het openbaar ministerie om afspraken te maken over het feit of er al dan niet een administratieve sanctie opgelegd moet worden.<sup>311</sup> Bovendien is het aangewezen dat binnen de twee werkdagen volgend op het overleg of zelfs onmiddellijk na dit overleg een beslissing wordt genomen over de weg die gevolgd zal worden met betrekking tot dat specifieke fraudedossier.<sup>312</sup>

Tijdens het overleg worden slechts een selectie van dossiers behandeld. Het *una via*-overleg heeft geenszins betrekking op alle fiscale fraudedossiers.<sup>313</sup> Zowel de fiscale administratie als het openbaar ministerie hebben de mogelijkheid over concrete dossiers overleg te plegen met elkaar. In het derde lid dat toegevoegd werd aan artikel 29 Sv. staat vermeldt dat de fiscus overleg "kan" plegen met de procureur des Konings. Daarnaast "kan" het overleg ook plaatsvinden op initiatief van de procureur des Konings.<sup>314</sup> Het overleg heeft aldus een facultatief karakter. Noch langs de zijde van de fiscus, noch langs de zijde van het openbaar ministerie lijkt een verplichting te bestaan tot overleg over elk fiscaal fraudedossier.<sup>315</sup> Bijgevolg is het perfect mogelijk dat de fiscale administratie besluit een fiscaal fraudedossier van ernstige en georganiseerde fiscale fraude zelf af te handelen, zonder dat zij het openbaar ministerie van dit dossier moet inlichten.<sup>316</sup> De belastingplichtige kan zelf het overleg op geen enkel moment afdwingen.<sup>317</sup> Wanneer een magistraat van het openbaar ministerie evenwel zou weigeren op een verzoek tot overleg van de

<sup>306</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 12.

<sup>307</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 5.

<sup>308</sup> Art. 462 en 463 WIB92; art. 74*bis* en 74*ter* WBTW; art. 207*septies* en 207*octies* W.Reg.; art. 133*nonies* en 133*decies* W.Succ.

<sup>309</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 16.

<sup>310</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 8.

<sup>311</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 231.

<sup>312</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 16, 18 en 34.

<sup>313</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

<sup>314</sup> Art. 29, lid 3 Sv.

<sup>315</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6; CB, "Una via: opsporingsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *Fiscoloog* 2012, afl. 1315, 31 oktober 2012, (9) 9 (hierna: CB, "Una Via: opsporingsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet").

<sup>316</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 6.

<sup>317</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 10.



fiscale administraties in te gaan, zou deze de idee achter artikel 29, lid 3 Sv. en van de omzendbrief nr. 11/2012 van het College van procureurs-generaal niet respecteren.<sup>318</sup>

Aangezien het overleg slechts een facultatief karakter heeft, blijft de regeling van artikel 29, lid 2 Sv.<sup>319</sup> van toepassing op de overige dossiers waarover geen overleg werd gepleegd. Omwille van dit facultatief karakter zal geen overleg plaatsvinden betreffende alle fiscale fraudedossiers, maar slechts met betrekking tot deze die door de fiscale administraties of het openbaar ministerie worden geselecteerd.<sup>320</sup> Bijgevolg bestaat de mogelijkheid nog steeds dat bepaalde dossiers zowel administratiefrechtelijk als strafrechtelijk vervolgd worden.<sup>321</sup> Voor de overige dossiers, waarover geen overleg werd gepleegd, blijft dus een machtiging vereist van de gewestelijke directeur om fiscale misdrijven aan de procureur des Konings bekend te maken.<sup>322</sup> Indien deze machtiging niet zou worden gegeven riskeert men dat de strafvordering niet ontvankelijk wordt bevonden.<sup>323</sup>

Wanneer een voorafgaand overleg plaatsvindt tussen de fiscus en het openbaar ministerie is een dergelijke machtiging uitdrukkelijk niet vereist.<sup>324</sup> Dit voorafgaand overleg kan niet de nietigheid van de akte van de rechtspleging tot gevolg hebben.<sup>325</sup> Aan artikel 460, §2 WIB92, artikel 74, §2 WBTW, artikel 207septies, §2 W.Reg., artikel 133nonies, §2 W.Succ. en artikel 207nonies WDRT werd namelijk een lid toegevoegd, dat luidt als volgt: "*Het openbaar ministerie kan de strafrechtelijk strafbare feiten vervolgen waarvan het tijdens het in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bedoelde overleg kennis heeft genomen*". Bijgevolg kan het openbaar ministerie vervolgingen instellen van die feiten waarvan hij kennisneemt tijdens het overleg met de fiscus.<sup>326</sup> Uit de voorbereidende werkzaamheden van de wet blijkt ook duidelijk dat het overleg niet beschouwd kan worden als een klacht of een aangifte die is gedaan door de ambtenaren van de belastingbesturen van de Federale Overheidsdienst Financiën.<sup>327</sup>

### **2.3.2.2 ...dat plaatsvindt voorafgaand aan de effectieve vervolging**

Het overleg gaat vooraf aan de effectieve aanpak van de fiscale overtreding. Het wordt niet beschouwd als een element van de procedure, noch kan het gezien worden als een akte van rechtspleging. De beoordelingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie kan op deze manier dus op geen enkele manier beperkt worden.<sup>328</sup> Het overleg biedt het openbaar ministerie de mogelijkheid om met kennis van zaken te beslissen over de noodzaak van het opstarten van een

<sup>318</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 8.

<sup>319</sup> Voor een uitgebreide bespreking van deze bepaling zie F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolgung", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 99-115.

<sup>320</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

<sup>321</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 - Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 231; B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

<sup>322</sup> X., "Una via voor fiscale strafzaken", *NJW* 2012, (719) 719.

<sup>323</sup> Art. 460, §2, lid 1 WIB92; art. 74, §2, lid 1 WBTW; art. 207septies, §2, lid 1 W.Reg.; art. 133nonies, §2, lid 1 W.Succ. en art. 207nonies, §2, lid 1 WDRT.

<sup>324</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

<sup>325</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>326</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 9.

<sup>327</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 12.

<sup>328</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9-10; Omzendbrief AFZ 9/2012 betreffende de wet van 20/09/2012 tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, 23 oktober 2012, 3 (hierna: Omzendbrief AFZ 9/2012).

opsporingsonderzoek dan wel het vorderen van een gerechtelijk onderzoek.<sup>329</sup> Welke weg ook wordt gekozen tijdens het overleg, in de verdere administratieve of strafrechtelijke behandeling van het dossier blijven de fiscale administratie en het openbaar ministerie de mogelijkheid hebben informatie uit te wisselen overeenkomstig de bestaande wettelijke mogelijkheden<sup>330, 331</sup>. De wet vereist echter nergens dat de fiscus, of de procureur des Konings zich zou terugtrekken zodra de andere autoriteit beslist het onderzoek af te handelen.<sup>332</sup>

### **2.3.3 DE UITEINDELIJKE BESLISSING AAN HET EINDE VAN HET OVERLEG**

Wanneer het overleg heeft plaatsgevonden dient overeenkomstig het *una via*-principe bepaald te worden of het fiscale fraudedossier administratief dan wel strafrechtelijk zal worden afgehandeld.<sup>333</sup> Indien gekozen wordt voor de administratieve weg, zal de fiscale administratie het fraudedossier zelf aanpakken en beboeten. Indien de strafrechtelijke weg de voorkeur geniet, is het aan het openbaar ministerie om de fiscale fraude te onderzoeken en te vervolgen. De fiscale administratie kan vanaf dat moment niet langer administratieve sancties toepassen en moet zich beperken tot het vaststellen van de fiscale schuld.<sup>334</sup> De bestraffing komt dan toe aan het strafgerecht.<sup>335</sup> Bovendien kan wanneer gekozen wordt voor de strafrechtelijke weg, gebruik gemaakt worden van alle onderzoeksmiddelen waarover gerechtelijke instanties beschikken in het kader van een strafrechtelijk onderzoek, zoals een huiszoeking, observaties, telefoontap, enzovoort.<sup>336</sup> Op welke wijze de beslissing van het openbaar ministerie moet worden geformaliseerd is nergens vastgelegd. Hoogstwaarschijnlijk zal deze beslissing schriftelijk worden vastgesteld. Wanneer het openbaar ministerie besluit een fiscaal fraudedossier strafrechtelijk af te handelen, is het zelfs noodzakelijk een afschrift van deze beslissing bij het dossier te voegen. Uit dit afschrift zou namelijk blijken dat de machtiging voorzien bij artikel 29, lid 2 Sv. niet noodzakelijk is.<sup>337</sup>

#### **2.3.3.1 Een beslissing van het openbaar ministerie**

De uiteindelijke beslissingsbevoegdheid komt toe aan het parket, meer bepaald aan de procureur des Konings. Bij het toepassen van de *una via*-regel dient het grondwettelijk beginsel van onafhankelijkheid van het parket steeds gerespecteerd te worden<sup>338</sup>. Hier werd ook expliciet naar verwezen in de voorbereidende werkzaamheden.<sup>339</sup> De beslissingsbevoegdheid van het openbaar ministerie mag op geen enkele manier beperkt worden, noch door het opleggen van strenge criteria, noch door nauwkeurige instructies die gegeven zouden worden om de keuze tussen de

---

<sup>329</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9.

<sup>330</sup> *Cf. infra* De mogelijkheid tot informatie-uitwisseling en advies na het overleg, p. 51.

<sup>331</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9-10; Omzendbrief AFZ 9/2012, *supra* noot 328, 3.

<sup>332</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 6.

<sup>333</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 5.

<sup>334</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9.

<sup>335</sup> T. DE CLERCK, "Una via", *supra* noot 267, (4) 6.

<sup>336</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 231.

<sup>337</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 9.

<sup>338</sup> Art. 151, §1 GW.

<sup>339</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 4-5.

administratieve en de strafrechtelijke afhandeling te bepalen.<sup>340</sup> De minister van Justitie heeft echter wel het recht richtlijnen uit te werken inzake het te volgen strafrechtelijk beleid.<sup>341</sup>

De Raad van State heeft in haar advies van 29 december 2009 bij het wetsvoorstel van 2009 gewezen op het feit dat de keuze om een bepaald dossier administratief af te handelen niet in de eerste plaats mag toekomen aan de fiscus. Het openbaar ministerie zou op deze manier niet meer de mogelijkheid krijgen een vervolging in te stellen, als de fiscus beslist een administratieve sanctie op te leggen.<sup>342</sup> Via het aangiftevereiste van artikel 29, lid 2 Sv. werd reeds voordien grotendeels door de fiscus bepaald welk dossier strafrechtelijk vervolgd moest worden. Dit verandert echter niets aan het feit dat het parket vrij is om te vervolgen wanneer zij in kennis worden gesteld van een fiscaal misdrijf.<sup>343</sup> Wanneer overleg plaatsvindt tussen de fiscus en het openbaar ministerie komt het dus toe aan die laatste om te oordelen of het een dossier al dan niet gaat behandelen. De uiteindelijke beslissing wordt soeverein door het parket genomen.<sup>344</sup> De politie net als de fiscale administratie hebben enkel de opdracht van expert met adviserende functie. Zij beschikken over een uitgebreide dossierkennis waardoor zij de voor- en nadelen van de administratieve dan wel de strafrechtelijke weg voor een concreet dossier kunnen aangeven. Het advies van de administratieve en de politieke overheden is evenwel nooit bindend.<sup>345</sup> Het openbaar ministerie zal de fiscus op de hoogte moeten stellen van zijn uiteindelijke beslissing. Hoewel dit nergens wordt vereist, is dit noodzakelijk om de goede gang van zaken te vrijwaren. De fiscus zal daarnaast in kennis moeten worden gesteld van het volledige fiscale fraudedossier, alsook van de gevestigde belasting.<sup>346</sup>

### **2.3.3.2 Criteria**

Tijdens het overleg tussen de bevoegde instanties dient een keuze te worden gemaakt over de meest geschikte weg om het fiscale fraudedossier te behandelen. De vraag stelt zich op basis van welke criteria deze keuze dient te worden gemaakt. Uit de toelichting blijkt dat bij het nemen van de beslissing enkel moet worden rekening gehouden met de algemene rechtsprincipes, het subsidiariteitsprincipe en het *non bis in idem*-principe.<sup>347</sup> In de wet worden geen criteria naar voor geschoven waarop de keuze tussen de administratieve dan wel de strafrechtelijke afhandeling gebaseerd kan worden. Het opzet dat de wetgever heeft nagestreefd met de invoering van de wet was enkel een algemeen wetgevend kader scheppen, waaraan concrete invulling zou worden gegeven via omzendbrieven.<sup>348</sup> Deze werkwijze komt de transparantie en openheid van het systeem echter niet ten goede. Het zou zelfs gezien kunnen worden als een belemmering van een performant *una via*-beleid.<sup>349</sup> Desondanks zouden nauwkeurige criteria zorgen voor een beperking

---

<sup>340</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 4; K. JANSSENS, "Omsendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 2.

<sup>341</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 7.

<sup>342</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241, 11.

<sup>343</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 7.

<sup>344</sup> Omsendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 18.

<sup>345</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 11.

<sup>346</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 950.

<sup>347</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>348</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 8.

<sup>349</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 232.

van de beslissingsbevoegdheid van het parket, de enige optie was bijgevolg het opstellen van algemene criteria die enigszins een aanwijzing zijn voor de weg die gekozen moet worden.<sup>350</sup>

Desalniettemin kunnen enkele criteria vermeld worden die eventueel kunnen wijzen op een voorkeur voor de administratieve weg dan wel de strafrechtelijke afhandeling. Allereerst stelt het actieplan van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude dat de keuze voor de ene of de andere weg afhankelijk kan zijn van twee aspecten, namelijk enerzijds de ernst van de feiten (geen eenvoudige fiscale fraude, bedrieglijk opzet, oogmerk om te schaden, ernstige of echt georganiseerde fraude, complexe mechanismen, georganiseerd door criminele organisaties) en anderzijds de noodzakelijke onderzoeksmiddelen (gerechtelijke onderzoeksmiddelen, geen medewerking).<sup>351</sup> Dit leiden zij af uit de verschillende criteria die vermeld worden in de toelichting:

- Enerzijds de dossiers die betrekking hebben op eerder eenvoudige fiscale fraude, waarbij de onderzoeksmiddelen van de fiscale administraties volstaan en anderzijds de fiscale fraudedossiers waarbij gerechtelijke onderzoeksmiddelen die gebruikt kunnen worden tijdens de strafrechtelijke afhandeling noodzakelijk blijken.<sup>352</sup>
- Enkel die overtredingen van de fiscale wetten die werden begaan met het oogmerk om te schaden of met een bedrieglijk opzet, vormen tevens strafrechtelijke inbreuken die zowel administratief als strafrechtelijk afgehandeld kunnen worden.<sup>353</sup>
- De fiscale administratie zal in staan voor de administratieve afhandeling van het dossier, alsmede administratieve sancties opleggen wanneer een belastingplichtige volledige medewerking verleent aan de vestiging en betaling van de ontdoken belasting. Wanneer het evenwel gaat om een fiscaal fraudedossier dat betrekking heeft op ernstige of georganiseerde fraude is strafrechtelijke afhandeling aangewezen met de daarbij horende strafrechtelijke sancties.<sup>354</sup> De beslissing kan dus afhankelijk zijn van de mate waarin de belastingplichtige zich al dan niet verzet tegen de fiscale rechtzetting.<sup>355</sup>
- Wanneer sprake is van ernstige fiscale fraude waarbij complexe mechanismen werden gebruikt, eventueel georganiseerd door een criminele organisatie, zal de strafrechtelijke afhandeling aangewezen zijn.<sup>356</sup>

Het belangrijkste element dat in aanmerking dient genomen te worden is welke weg het best is om dat specifiek dossier tot een goed einde te brengen. Daarbij dient gewaakt te worden over de expertise afkomstig uit meerdere disciplines en de middelen die noodzakelijk zijn bij de afhandeling van het dossier.<sup>357</sup> Voor het overige wijst het actieplan, net als de toelichting, op de concrete invulling die wordt gegeven aan het overleg in de omzendbrieven van respectievelijk het College van procureurs-generaal en van de minister van Financiën. Deze omzendbrieven moeten bepalen aan welke criteria voldaan moet zijn opdat het operationele overleg mag/moet plaatsvinden, in

---

<sup>350</sup> T. DE CLERCK, "Una via", *supra* noot 267, (4) 5.

<sup>351</sup> Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (J. CROMBEZ), 2012-2013, 10.

<sup>352</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7.

<sup>353</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

<sup>354</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7; Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 36.

<sup>355</sup> W. DEFOOR, "Strijd tegen de fiscale fraude", *supra* noot 266, (5) 6.

<sup>356</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7; Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 36-37; Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 14.

<sup>357</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 7.

welke fase een bepaald dossier kan voorgelegd worden voor overleg, de termijn waarbinnen een beslissing moet worden genomen en de wijze waarop de fiscale administratie op de hoogte moet worden gebracht door het openbaar ministerie van het feit dat de strafvordering werd geopend of lastens wie een zaak aanhangig is gemaakt.<sup>358</sup>

#### A *Richtlijnen uitgewerkt door het College van procureurs-generaal*

Ondanks het feit dat de beslissingsbevoegdheid van het openbaar ministerie niet beknot mag worden<sup>359</sup>, zijn in de omzendbrief van het College van procureurs-generaal toch enkele algemene criteria uitgewerkt. Allereerst dient na te worden gegaan of de gerechtelijke weg daadwerkelijk een meerwaarde oplevert, rekening houdend met de middelen die ingezet moeten worden om de fiscale fraude te achterhalen. Daarnaast dient ook aandacht te worden besteed aan het bedrag en de omvang van de fraude, de toegepaste mechanismen, de beschikbare politiecapaciteit, de vereiste termijnen om vervolgingen tot een definitieve beslissing te doen leiden of om een einde te stellen aan de vastgestelde fraude, enzovoort. Er wordt het voorbeeld gegeven van ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude door een criminele organisatie waar bijzondere opsporingsmethoden zoals telefoontaps, aanhoudingsbevelen vereist zouden zijn en waarvoor een gerechtelijke procedure verkozen wordt.<sup>360</sup>

De omzendbrief maakt bovendien een onderscheid tussen verschillende scenario's. Wanneer de lokale of federale politie geconfronteerd wordt met een situatie van eenvoudige fiscale fraude, wordt deze zaak geseponneerd door het parket. Vervolgens wordt de fiscus op de hoogte gebracht, via de AFC<sup>361</sup>, met het oog op de verdere administratieve afhandeling van de zaak. In de tegenovergestelde situatie waar de politie een geval van ernstige fiscale fraude ontdekt bestaan er twee mogelijkheden. Enerzijds kan het zijn dat het parket onmiddellijk van oordeel is dat de fraude strafrechtelijk vervolgd moet worden. De fiscus zal dan eveneens op de hoogte worden gesteld van het geval, via de AFC<sup>362</sup>, maar dit enkel met het oog op het vaststellen en invorderen van de juiste belasting. Anderzijds kan het overleg met de fiscus worden aangevangen, om zo te bepalen welke weg het meest geschikt is voor dat specifieke dossier. Wanneer de fiscus kennis neemt van ernstige fraude, dient deze het parket ervan op de hoogte te brengen ofwel dient een aanvraag te worden gedaan tot overleg.<sup>363</sup>

---

<sup>358</sup> Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (J. CROMBEZ), 2012-2013, 11.

<sup>359</sup> Cf. *supra* De rol van het openbaar ministerie p. 42.

<sup>360</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 16.

<sup>361</sup> Art. 2 Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

<sup>362</sup> Art. 2 Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

<sup>363</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 31-34; K. JANSSENS, "Omkendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 3.

## B Richtlijnen uitgewerkt door de minister van Financiën

Net als het College van procureurs-generaal, werden voor de fiscale administraties richtlijnen uitgewerkt in twee circulaire's.<sup>364</sup> De circulaire van de fiscale administraties van 23 oktober 2012 bepaalt dat *"wanneer de belastingplichtige of de belastingschuldige aan het herstel van de belasting of de ontdoken rechten meewerkt en er geen noodzaak of meerwaarde is om op de strafrechtelijke weg beroep te doen, is het verkieslijk om zelfs de ernstige en georganiseerde fiscale fraude op het niveau van de fiscale sancties op toe te passen"*. Bijgevolg dient de keuze voor de strafrechtelijke weg enkel te gebeuren wanneer sprake is van ernstige fiscale fraude die het toepassen van onderzoeksmiddelen en aan strafrechtelijke inbreuken aangepaste sancties noodzakelijk maken.<sup>365</sup>

### 2.3.4 DE MOGELIJKHEID TOT INFORMATIE-UITWISSELING EN ADVIES NA HET OVERLEG

Na het overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie bestaat de mogelijkheid tot het uitwisselen van informatie. Hier wordt sinds de wetwijziging expliciet in voorzien door de invoeging van artikel 462 WIB92 en artikel 74ter WBTW, die bepalen dat *"In het kader van de kennisgeving en het overleg bedoeld in artikel 29, tweede en derde lid, van het Wetboek van strafvordering, deelt de bevoegde gewestelijke directeur of de ambtenaar die hij aanwijst, de gegevens van het fiscaal dossier met betrekking tot de feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten mede aan het openbaar ministerie"*.

In het kader van het overleg en in geval van een behoorlijk gemachtigde aangifte of klacht is de fiscale administratie gehouden de gegevens van het fiscale fraudedossier aan het openbaar ministerie mee te delen. Hieruit volgt dat het openbaar ministerie van de administratie de mededeling mag eisen van de gegevens van het dossier.<sup>366</sup> In het Wetboek Registratierechten, het Wetboek Successierechten en in het Wetboek Diverse Rechten en taksen werd deze mogelijkheid niet voorzien. De *una via*-regel dient met betrekking tot deze belastingen namelijk niet nageleefd te worden.

Wanneer het overleg tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie, overeenkomstig artikel 29, lid 3 Sv., heeft plaatsgevonden wordt door de administratie een fiche opgesteld. Deze fiche dient via elektronische weg overgemaakt te worden aan het AFC. Op deze manier wordt het mogelijk gemaakt het stelsel te evalueren.<sup>367</sup>

Daarnaast blijven de bestaande wettelijke mogelijkheden tot gegevensuitwisseling bestaan, zelfs na het overleg. Wanneer de administratie kennis neemt van feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn, kan deze nog steeds de procureur des Konings hiervan in kennis stellen, overeenkomstig

---

<sup>364</sup> Omzendbrief nr. 11/2012 AFZ 8/2012 betreffende de "Una via"-wet en de wijzigingen aan het Wetboek der registratie- hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen, 22 oktober 2012 (hierna: Omzendbrief nr. 11/2012 AFZ 8/2012); Omzendbrief AFZ 9/2012, *supra* noot 328.

<sup>365</sup> Omzendbrief AFZ 9/2012, *supra* noot 328, 1.

<sup>366</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 9.

<sup>367</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 9.

artikel 29, lid 2 Sv.. De procureur des Konings kan bovendien de gewestelijke directeur om advies vragen<sup>368</sup> of eventueel toegang verlenen aan de fiscale ambtenaren om inzage te krijgen in het dossier.<sup>369</sup> Het advies dat het openbaar ministerie kan vragen op basis van artikel 461, lid 1 WIB92, artikel 74, §3 WBTW, artikel 207septies, §3 W.Reg., artikel 133nonies, §3 W.Succ. en artikel 207nonies, §3 WDRT is onafhankelijk van de wijze waarop het openbaar ministerie kennis heeft gekregen van het strafbaar feit. Er kan bijgevolg een advies worden gevraagd van de administratie wanneer het openbaar ministerie kennis heeft genomen van de feiten als gevolg van politionele informatie, overleg of een klacht van derden. Het is niet vereist dat het gaat om een behoorlijk gemachtigde aangifte of klacht van de fiscale administratie.<sup>370</sup> De adviesvraag is zelfs mogelijk indien het openbaar ministerie zelf het overleg heeft aangevraagd op basis van artikel 29, lid 3 Sv..<sup>371</sup> De termijn waarbinnen dit advies wordt verleend dient echter zo kort mogelijk te worden gehouden.<sup>372</sup>

Tenslotte blijft de wet van 28 april 1999 inzake de bestrijding van de fiscale fraude<sup>373</sup> gewoon van toepassing. Allereerst dient de minister van Financiën geïnformeerd te worden door de magistraten van het openbaar ministerie wanneer zij een geval van fiscale fraude vaststellen<sup>374</sup>.<sup>375</sup> De fiscale administratie kan informatie bekomen uit het strafdossier.<sup>376</sup> Bijgevolg blijft voor de ambtenaren van de fiscale administraties de mogelijkheid bestaan om wijzigingen door te voeren en eventueel de aanslag te wijzigen. Bovendien bestaat daardoor nog steeds de mogelijkheid voor de administraties om een administratieve boete op te leggen<sup>377</sup>.<sup>378</sup>

## 2.4 HET NON BIS IN IDEM-BEGINSEL SENSU STRICTO BIJ GEEN OVERLEG

Voor de situatie waarin geen *una via*-overleg heeft plaatsgevonden, wordt voorzien in een *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto*. De *Una Via*-wet tracht voor deze fiscale dossiers tevens te voorzien in een regeling die voorziet in het vermijden van een cumulatieve bestraffing. De cumulatiebepaling die voorheen voorzien werd bij de artikel 449 WIB92 en artikel 73 WBTW werd geschrapt<sup>379</sup>. Hiermee wordt de cumulatieve toepassing van administratieve sancties en strafsancities vermeden<sup>380</sup>. De wetgever heeft op deze manier trachten tegemoet te komen aan de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het arrest *Zolotoukhine*.<sup>381</sup> In het oorspronkelijk wetsvoorstel stond daarenboven bepaald dat de administratieve sancties niet

<sup>368</sup> Art. 461, lid 1 WIB92; art. 74, §3 WBTW; art. 207septies, §3 W.Reg.; art. 133nonies, §3 W.Succ. en art. 207nonies, §3 WDRT.

<sup>369</sup> CB, "Una Via: opspringsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *supra* noot 315, (9) 10.

<sup>370</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 10.

<sup>371</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 12.

<sup>372</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 10.

<sup>373</sup> Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *BS* 25 juni 1999, 23916.

<sup>374</sup> Art. 2 Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

<sup>375</sup> CB, "Una Via: opspringsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *supra* noot 315, (9) 10.

<sup>376</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 10.

<sup>377</sup> Dit dient echter genuanceerd te worden.

*Cf. infra* Het *una via*-overleg tussen de fiscale administraties en het openbaar ministerie, p. 41.

<sup>378</sup> CB, "Una Via: opspringsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *supra* noot 315, (9) 10.

<sup>379</sup> Artt. 5 en 18 *Una Via*-wet.

<sup>380</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 10.

<sup>381</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.ent.* 2013, (3) 7.

langer opeisbaar zijn dan wel kunnen worden opgelegd als het openbaar ministerie van mening is dat de inbreuk strafrechtelijk moet worden afgehandeld<sup>382</sup>. Deze regeling werd evenwel niet behouden in de *Una Via*-wet die werd aangenomen op 20 september 2012. De wet voorziet voortaan in een schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties die werden opgelegd wanneer het openbaar ministerie de strafvordering uitoefent<sup>383</sup>. Met het amendement van 27 maart 2012<sup>384</sup> werd hier eveneens de schorsing van de verjaring van de vordering tot voldoening van de administratieve sanctie waarvan de opeisbaarheid werd geschorst aan toegevoegd. Hiermee wil men vermijden dat fiscale misdrijven onbestraft blijven, wanneer een einde komt aan de strafvervolgning door een beschikking van buitenvervolginstelling<sup>385</sup>.

Het systeem van schorsing dat voorzien wordt bij de *Una Via*-wet zorgt ervoor dat de belastingverhoging en de fiscale geldboeten niet opeisbaar zijn gedurende de periode dat het openbaar ministerie de strafvervolgning uitoefent, overeenkomstig artikel 460 WIB92 of artikel 74 WBTW. De schorsing van de opeisbaarheid en de verjaring houdt op vanaf het moment dat de zaak aanhangig wordt gemaakt bij de correctionele rechtbank.<sup>386</sup> Dit kan onder andere een vrijwillige verschijning bij proces-verbaal, een rechtstreekse dagvaarding voor het vonnisgerecht of een onmiddellijke verschijning betekenen.<sup>387</sup> Vanaf dat moment zijn de belastingverhoging en de fiscale geldboeten definitief niet meer opeisbaar. Een beschikking tot buitenvervolginstelling zorgt er evenwel voor dat de administratieve sancties opnieuw opeisbaar worden. Een dergelijke beslissing maakt tevens een einde aan de schorsing van de verjaring.<sup>388</sup> Zo verkrijgt de administratie de mogelijkheid om de belastingverhoging dan wel de fiscale geldboete te vorderen. Daarnaast kan de administratie gedwongen uitvoeringsmaatregelen nemen ten aanzien van de persoon tegen wie een strafvervolgning werd ingesteld door het openbaar ministerie, maar werd ontslagen van rechtsvervolgning.<sup>389</sup>

Het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto* werd enkel ingevoerd voor de inkomstenbelasting en de belasting op de toegevoegde waarde.<sup>390</sup> Het principe is niet van toepassing met betrekking tot registratie-, hypotheek en griffierechten, successierechten en diverse rechten en taksen. Met betrekking tot deze belasting kan enkel een *una via*-overleg plaatsvinden op basis van artikel 29, lid 3 Sv.. Dit artikel is namelijk van toepassing op alle belastingen. Er kan vanuit worden gegaan dat dit een bewuste keuze is geweest van de wetgever. Voor de opheffing van de rechtsgrond voor dubbele bestraffing inzake registratie- en successierechten is het noodzakelijk dat een overleg wordt gevoerd met de Gewesten. Zowel het Wetboek Registratierechten als het Wetboek Successierechten bevat belastingen die Gewestelijke belastingen zijn. Dit onderdeel zou worden

---

<sup>382</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 17-18 en 20-21.

<sup>383</sup> Artt. 444, lid 5 en 445, lid 4 WIB92; art. 72, lid 2 WBTW.

<sup>384</sup> Amendementen (VAN DER MAELEN *et al.*) op het wetsvoorstel tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, 53K1973/004, 2-3 en 5-6 (Hierna verkort: Amendementen, 53K1973/004).

<sup>385</sup> JVD, "Una via": beslissing na overleg tussen Administratie en parket", *Fiscoloog* 2012, afl. 1297, 23 mei 2012, (1) 2 (hierna: JVD, "Una via": beslissing na overleg tussen Administratie en parket").

<sup>386</sup> Artt. 444, lid 5 en 445, lid 4 WIB92; art. 72, lid 2 WBTW.

<sup>387</sup> T. DE CLERCK, "Una via", *supra* noot 267, (4) 7.

<sup>388</sup> Artt. 444, lid 5 en 445, lid 4 WIB92; art. 72, lid 2 WBTW.

<sup>389</sup> Amendementen, 53K1973/004, *supra* noot 384, 2-3 en 5.

<sup>390</sup> Artt. 444, lid 5 en 445, lid 4 WIB92; art. 72, lid 2 WBTW.



uitgesteld tot bij het overleg omtrent de Bijzondere Financieringswet<sup>391</sup>.<sup>392</sup> De vraag kan gesteld worden of dit geen inbreuk vormt op het *non bis in idem*-beginsel en het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.<sup>393</sup>

## 2.5 VERHOOGING VAN DE FISCALE PENALE BOETES

Naast een ontduubeling op het niveau van de vervolging en de bestraffing, voert de *Una Via*-wet een verhoging door van de fiscale penale boetes. Een dergelijke verhoging was noodzakelijk om ervoor te zorgen dat de boetes die kunnen worden opgelegd langs de administratieve weg en de strafsancties die kunnen worden opgelegd in het kader van de strafrechtelijke afhandeling beiden een even groot ontradend effect hebben. Daarnaast dienden zowel de administratieve als de strafsancties proportioneel te zijn aan het vergrijp.<sup>394</sup> De *Una Via*-wet zorgt voor een verhoging van het maximumbedrag van de fiscale boetes van 12 500 euro of 125 000 euro<sup>395</sup> tot 500 000 euro<sup>396</sup>. Daarnaast wordt de Wet van 5 maart 1952 betreffende de opdécimes op de strafrechtelijke geldboeten<sup>397</sup> van toepassing op de misdrijven omschreven in de verschillende fiscale wetboeken<sup>398</sup>. Voortaan kan de strafrechtelijke geldboete aldus oplopen tot 3 000 000 euro.

Deze dubbele verzwaring werd evenwel niet doorgevoerd voor alle belastingen. De verhoging werd doorgevoerd in het Wetboek inkomstenbelastingen, het Wetboek BTW en het Wetboek Diverse Rechten en Taksen. Daarenboven werd in het Wetboek Registratierechten enkel een verzwaring doorgevoerd met betrekking tot de fiscale misdrijven die zijn begaan in het kader van de registratierechten die federaal zijn gebleven<sup>399</sup>. De verhoging werd ingeschreven in de artikelen die de Programmawet van 27 december 2006<sup>400</sup> heeft ingevoerd, om te benadrukken dat de verzwaring die werd doorgevoerd van 12 500 euro naar 125 000 euro alleen geldt voor registratierechten die geen gewestbelasting zijn. Deze beperking is een gevolg van het advies van de Raad van State waarin wordt gesteld dat *“de federale wetgever niet meer bevoegd is om een regeling inzake strafrechtelijke sancties ervoor uit te werken met uitzondering van de mogelijkheid voor de federale wetgever om de sancties vast te stellen voor schending van procedureregels, die hij nog kan uitvoeren zolang hij zorgt voor de dienst van de belastingen in kwestie”*.<sup>401</sup> Hetzelfde werd geoordeeld door het Arbitragehof op 20 april 2005<sup>402</sup>. Een gelijkaardige verzwaring is niet doorgevoerd in het kader van de successierechten.

---

<sup>391</sup> Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

<sup>392</sup> CB, “Una Via: opspringsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet”, *supra* noot 315, (9) 11.

<sup>393</sup> Cf. *infra* Una via als instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf p. 55.

<sup>394</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 8.

<sup>395</sup> Artt. 35-38; 48-50; 67-69 en 82 van de Programmawet (I) van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006.

<sup>396</sup> Artt. 450, 452 en 456 WIB92; artt. 73, 73bis en 73quater WBTW; artt. 206, lid 2, 206bis, lid 3 en 207bis, lid 2 W.Reg.; art. 207 WDRT.

<sup>397</sup> Wet van 5 maart 1952 betreffende de opdécimes op de strafrechtelijke geldboeten, *BS* 3 april 1952, 2606.

<sup>398</sup> Art. 457, §2 WIB92; art. 73quinquies, §3 WBTW; art. 207ter, §3 W.Reg. en art. 207quinquies, §3 WDRT.

<sup>399</sup> CB, “Verhoging strafrechtelijke sancties: voor welke belastingen?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1317, 14 november 2012, (10) 10 (hierna: CB, “Verhoging strafrechtelijke sancties: voor welke belastingen?”).

<sup>400</sup> Programmawet (I) van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006, 75178.

<sup>401</sup> Ontwerp van Programmawet (I) – Deel II, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51K2773/002.

<sup>402</sup> Arbitragehof 20 april 2005, nr. 72/2005, overweging B.13.2.

### **3 UNA VIA ALS INSTRUMENT VOOR HET VERMIJDEN VAN EEN NIET TOEGELATEN DUBBELE BESTRAFFING VAN HET FISCAAL MISDRIJF**

Met de invoering van het *una via*-beginsel in het fiscaal strafvervolgingsrecht heeft men getracht ervoor te zorgen dat de afhandeling van fiscale fraudedossiers nog slechts langs één weg kan gebeuren. Ofwel wordt gekozen voor de administratieve afhandeling van het fraudedossier, ofwel voor de gerechtelijke, namelijk de strafrechtelijke afhandeling. De vraag die zich stelt is of de invoering 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 werkelijk zorgt voor een effectieve en efficiënte beteugeling en afhandeling langs één weg.

#### **3.1 VERENIGBAARHEID MET HET *NON BIS IN IDEM*-BEGINSEL**

##### **3.1.1 CUMULATIE VAN ADMINISTRatieve SANCTIES EN STRAFSANCTIES**

Het *non bis in idem*-beginsel valt uiteen in twee vormen: het *non bis in idem*-beginsel *sensu lato* en het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto*. Het *non bis in idem*-beginsel *sensu lato* beschermt een persoon tegen het onderworpen worden aan meer dan één vervolgingsprocedure, en het meermaals bestraft worden voor dezelfde strafbare gedraging. Het zorgt met andere woorden voor een ontduubeling zowel op het niveau van de bestraffing als op het niveau van de vervolging. Deze uitlegging wordt tevens gevolgd in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens<sup>403</sup>. Het *non bis in idem*-beginsel *sensu lato* uit zich, volgens THIEL en LIPPENS<sup>404</sup>, in de invoering van het *una via*-overleg tussen de fiscale administraties en het Openbaar Ministerie. Het is terug te vinden in artikel 2 van de *Una Via*-wet. Het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto* beperkt zich daarentegen tot een ontduubeling op het niveau van de sanctionering van het fiscaal misdrijf, wanneer geen overleg heeft plaatsgevonden. Een persoon wordt enkel beschermd tegen een dubbele bestraffing door enerzijds, de fiscale administraties met administratieve sancties en anderzijds, de gerechtelijke afhandeling met bijhorende strafsancities. Deze ontduubeling op het vlak van bestraffing is terug te vinden in de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una via*-wet. De vraag stelt zich in welke mate de *Una Via*-wet zorgt voor de effectieve invoering van het *non bis in idem*-beginsel, zoals dit wordt vooropgesteld in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Een kritische analyse van het *una via*-overleg alsmede van de ontduubeling op het niveau van de sanctionering is hierbij noodzakelijk.

##### **3.1.1.1 Het *una via*-overleg en het *non bis in idem*-beginsel**

Het *non bis in idem*-beginsel *sensu lato* wordt met de invoering van het *una via*-overleg ingevoerd in het fiscaal strafvervolgingsrecht. Met artikel 2 van de *Una Via*-wet wordt een derde lid toegevoegd aan artikel 29 Sv.. Artikel 29, lid 3 Sv. voorziet voortaan in de mogelijkheid voor de gewestelijke directeur of de ambtenaar die hij aanwijst, tot het plegen van overleg met de procureur des Konings over concrete dossiers in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude. Het

<sup>403</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128.

<sup>404</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 9.

initiatief kan daarnaast ook uitgaan van de procureur des Konings zelf. De politionele overheden kunnen eveneens deelnemen aan het overleg.

Door het organiseren van dit wederzijds overleg tussen de gewestelijke directeur en de magistraten van het Openbaar Ministerie, verkrijgt de procureur des Konings de mogelijkheid om vanuit zijn grondwettelijke bevoegdheid een oordeel te vormen over het feit of het opstarten van een opsporingsonderzoek of het vorderen van een gerechtelijk onderzoek noodzakelijk is en in welke mate de feiten een individuele vervolging met zich mee kunnen brengen. Wanneer dit overleg is afgelopen wordt overeenkomstig het *una via*-principe bepaald welke weg het fraudedossier zal volgen. Indien gekozen wordt voor de administratieve afhandeling zullen de fiscale administraties zelf de fraude in het fiscaal dossier aanpakken en vervolgens beboeten. De keuze voor de strafrechtelijke weg maakt het daarentegen mogelijk voor het openbaar ministerie om de fiscale fraude strafrechtelijk te onderzoeken en te vervolgen.<sup>405</sup> Het *una via*-overleg tracht in zekere mate te voorzien in een ontduubeling op het niveau van de vervolging van fiscale fraude. Eens voor de strafrechtelijke afhandeling van het dossier is gekozen, moeten de fiscale administraties zich beperken tot het bepalen van de fiscale schuld. De vervolging zal vanaf dan gebeuren via de strafrechtelijke weg. Dit vormt eveneens een veruitwendiging van het subsidiariteitsbeginsel dat centraal stond bij het uitwerken van het wetsvoorstel<sup>406, 407</sup>. SMET werpt echter de kritiek op dat niet letterlijk bij wet wordt voorzien in een verbod tot het opleggen van administratieve sancties door de fiscus, nadat het gerechtelijk onderzoek wordt ingesteld. De wet voorziet enkel in de schorsing van de opeisbaarheid.<sup>408</sup> De vraag stelt zich dan ook of de fiscus nog steeds de mogelijkheid heeft een administratieve sanctie op te leggen wanneer hij de belasting vaststelt en in welke mate werkelijk wordt voorzien in een ontduubeling op het niveau van de sanctionering van het fiscale misdrijf.<sup>409</sup> Bovendien is van een theoretische verankering van de ontduubeling op het niveau van de vervolging evenmin sprake, al kan dit in de praktijk wel het geval zijn. De wet bepaalt nergens dat de mogelijkheid tot handelen van de administratie beperkt wordt, of hun onderzoek gestaakt wordt nadat de strafrechtelijke weg werd gekozen. JVD werpt nog op dat het omgekeerde evenmin het geval is. Nergens in de *Una via*-wet wordt vereist dat het parket zich van iedere actie zou onthouden vanaf het moment dat de fiscale administratie zorgt voor de afhandeling van het dossier.<sup>410</sup>

---

<sup>405</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 9.

<sup>406</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 6.

*Cf. supra* Eerste pijler: het subsidiariteitsbeginsel 39.

<sup>407</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7.

<sup>408</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking, *supra* noot 238, (8) 8.

<sup>409</sup> *Cf. infra* Enkel het vermijden van een dubbele bestraffing? p. 59.

<sup>410</sup> Verslag namens de Commissie voor de Financiën en voor de Economische Aangelegenheden (LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boete, *Parl.St.* Senaat 2011-12, nr. 5-1592/3, 3 (hierna: Verslag namens de Commissie, nr. 5-1592/3); JVD, "Una via': beslissing na overleg tussen Administratie en parket", *supra* noot 385, (1) 1.

Het *una via*-overleg betreft slechts een werkoverleg met een facultatief karakter. Er worden geen juridische gevolgen aan verbonden door de *Una via*-wet.<sup>411</sup> Het blijft mogelijk dat dossiers in bepaalde situaties dubbel behandeld worden.<sup>412</sup> THIEL en LIPPENS zijn terecht van mening dat de invoering van het *una via*-principe slechts een vrijblijvende toevoeging is, en dus geen revolutionaire omwenteling uitmaakt van het fiscaal fraudebestrijdingsbeleid.<sup>413</sup> De memorie van toelichting benadrukt daarenboven dat het overleg geen afbreuk doet aan de bestaande wettelijke mogelijkheden voor de fiscale administraties en het openbaar ministerie om indiciën uit te wisselen van fiscale fraude tijdens de verdere administratieve of gerechtelijke procedure. Vervolgens wordt ook uitdrukkelijk verwezen naar artikel 29, lid 2 Sv., dat het mogelijk maakt voor de fiscale administraties om feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ter kennis te brengen aan de procureur des Konings.<sup>414</sup> SPEECKE merkt op dat de invoering van het *una via*-overleg slechts een nuancering vormt op het bestaande proces van kennisgeving mits machtiging. Voordien vond al informeel overleg plaats tussen de fiscus en het parket naar aanleiding van artikel 29, lid 2 van het Wetboek van Strafvordering. Met de invoering van het *una via*-overleg werd dit overleg volgens hem gelegaliseerd, waardoor de fiscale administratie relatief zeker kan zijn van de strafrechtelijke vervolging van het dossier. Daarnaast kan de procureur des Konings op zijn beurt nog steeds advies vragen aan de gewestelijke directeur overeenkomstig artikel 461 van het WIB92 of inzage verlenen in het strafdossier aan de ambtenaren van de fiscale administraties overeenkomstig artikel 327 van het WIB92. Tenslotte kan nog verwezen worden naar artikel 2 van de Wet van 28 april 1999<sup>415</sup> dat bepaalt dat de magistraten van het openbaar ministerie de opdracht hebben de minister van Financiën in te lichten over de fiscale fraude die zij vaststellen.<sup>416</sup>

Uit het bovenstaande volgt dat het parket de mogelijkheid behoudt om andere misdrijven die aan het licht komen tijdens het fiscaal onderzoek te vervolgen. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie waarin de administratieve afhandeling wordt gekozen en tijdens het fiscaal onderzoek krijgt de fiscale administratie kennis van een diefstal. In een dergelijke situatie speelt in hoofde van de administratie nog steeds de verplichte kennisgeving van artikel 29, lid 1 en 2 Sv.. Bovendien dient de mogelijkheid voor de fiscale administratie te blijven bestaan om belastingen te heffen en eventuele navorderingen door te voeren. Wanneer bijvoorbeeld naar aanleiding van het *una via*-overleg besloten wordt om te kiezen voor de strafrechtelijke weg en tijdens het strafonderzoek eveneens fraude inzake registratierechten wordt ontdekt, zijn de magistraten van het openbaar ministerie verplicht de minister van Financiën in te lichten op basis van artikel 2 van de Wet van 28 april 1999, waardoor de fiscale administratie de mogelijkheid krijgt navorderingen door te voeren voor de ontdoken registratierechten.<sup>417</sup>

---

<sup>411</sup> A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, (220) 227-228 (hierna: A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering").

<sup>412</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

<sup>413</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 102.

<sup>414</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 10.

<sup>415</sup> Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *BS* 25 juni 1999, 23916.

<sup>416</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 956.

<sup>417</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 102-103.

Volgens de memorie van toelichting blijft het bijgevolg mogelijk voor de ambtenaren van de fiscale administraties om de aanslag te wijzigen en regularisaties door te voeren alsmede om deze feiten te bestraffen met een administratieve sanctie.<sup>418</sup> VERSTRAETEN<sup>419</sup>, THIEL en LIPPENS<sup>420</sup> betreuren deze passage echter. Samen met hen ben ik van mening dat na het *una via*-overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie overeenkomstig artikel 29, lid 3 Sv., enkel nog een administratieve sanctie kan worden opgelegd door de fiscale administraties wanneer wordt gekozen voor de administratieve afhandeling, en dus niet voor de strafrechtelijke weg. De fiscus beschikt enkel over de mogelijkheid tot het opleggen van een administratieve boete wanneer het parket hen inlicht over de fiscale fraude, zonder zelf over te gaan tot vervolging. Voor wat betreft de wijzigingen van de aanslag en de regularisaties stelt zich daarentegen geen enkel probleem, aangezien het hier gaat om de aanslag zelf. VERSTRAETEN<sup>421</sup> zet zijn redenering kracht bij door te verwijzen naar de nieuwe artikelen 444 en 445 van het WIB92. In deze artikelen wordt uitdrukkelijk bepaald dat belastingverhogingen en fiscale boetes niet langer opeisbaar zijn wanneer het openbaar ministerie de strafvordering uitoefent. Bijgevolg is het niet langer mogelijk administratieve sancties op te leggen wanneer het openbaar ministerie beslist de inbreuken strafrechtelijk te vervolgen. Voor wat betreft de aanslag zelf, kunnen wel nog wijzigingen worden aangebracht.

Daarenboven dient het facultatieve karakter van het overleg nog eens extra benadrukt te worden. Dit facultatieve karakter brengt met zich mee dat de belastingplichtige, die ervan verdacht wordt een fiscaal misdrijf te hebben gepleegd, zelf niet over de mogelijkheid beschikt om het overleg tussen de fiscus en het parket af te dwingen. Het overleg heeft bijgevolg slechts betrekking op een selectie van dossiers en dus niet op alle fiscale fraudedossiers.<sup>422</sup> Net als THIEL en LIPPENS, ben ik de mening toegedaan dat er geen sprake kan zijn van een echte ontdubbeling op het niveau van de vervolging van de fiscale misdrijven. Het plaatsvinden van het *una via*-overleg is afhankelijk van de goede wil van de fiscale administraties en van het openbaar ministerie. Enkel zij beschikken over een initiatiefrecht in het kader van artikel 29, lid 3 van het Wetboek van Strafvordering. Het facultatieve karakter sluit niet uit dat de twee procedures parallel naast elkaar kunnen lopen.<sup>423</sup> SPEECKE merkt bovendien op dat het in de praktijk vaak de fiscus zal zijn die een bepaald fraudedossier voorlegt voor overleg. Hij stelt zich daarom terecht de vraag in welke mate de fiscus zal overgaan tot overleg en wat de achterliggende rede van de beslissing tot het plegen van overleg in een dergelijke situatie zal zijn. Wanneer de fiscus enkel besluit over te gaan tot overleg als het een dossier betreft waarvoor de fiscale onderzoeksmiddelen volstaan of waarin de belastingplichtige volledige medewerking verleent, zal het dossier hoogstwaarschijnlijk administratief worden afgehandeld.<sup>424</sup> Het facultatieve karakter biedt evenmin zekerheid in het kader van de efficiënte inzet van middelen. De mogelijkheid blijft bestaan dat dossiers dubbel behandeld worden. VERSTRAETEN<sup>425</sup> haalt het voorbeeld aan waarin een klacht door een particulier wordt ingediend, zowel bij het parket als bij de BBI, zonder dat overleg wordt gepleegd tussen

---

<sup>418</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 10.

<sup>419</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 8.

<sup>420</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 103.

<sup>421</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 8.

<sup>422</sup> A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering", *supra* noot 411, (220) 227-228.

<sup>423</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 104.

<sup>424</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 956.

<sup>425</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 6.

beide instanties. In een dergelijke situatie blijven beide procedures parallel naast elkaar lopen. Van efficiënte inzet van middelen kan bijgevolg in een dergelijke situatie geen sprake zijn, noch van een werkelijke ont dubbeling op het niveau van de vervolging van het fiscale misdrijf. Door SPEECKE<sup>426</sup> wordt nog aangehaald dat het tweesporenbeleid ondanks een keuze tijdens het overleg blijft bestaan. Wanneer geopteerd wordt voor de strafrechtelijke afhandeling, blijft de fiscale procedure tot vestiging en inning van de belastingen bestaan naast de strafprocedure tot het opleggen van strafsancities.

Ten slotte moet gewezen worden op de parlementaire voorbereiding, waarin wordt gesteld dat de keuze voor een bepaalde weg niet altijd definitief moet zijn. Wanneer zich nieuwe feiten voordoen of het misdrijf minder ernstig blijkt te zijn dan bij de aanvang van het onderzoek, bestaat de mogelijkheid om het dossier een andere richting uit te sturen met alle gevolgen van dien voor de rechten van de belastingplichtige.<sup>427</sup> Een dergelijke redenering staat veraf van de motieven die de *Una via*-wet tracht na te streven, zoals tevens wordt opgemerkt door LECOCQ en CECI<sup>428</sup>.

### **3.1.1.2 Enkel het vermijden van een dubbele bestraffing?**

De *Una Via*-wet lijkt enkel het verbod op een dubbele bestraffing te waarborgen, of anders gezegd het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto*. Uit de rechtspraak van het EHRM<sup>429</sup> blijkt echter dat het *non bis in idem*-beginsel zowel een ont dubbeling inhoudt op het niveau van de bestraffing als op het niveau van de vervolging. Wanneer geen overleg heeft plaatsgevonden, kan de belastingplichtige zich nog steeds beroepen op de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet die voorzien in het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto*. Deze bepalingen voorzien in de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties. De vraag stelt zich of een dergelijke schorsing in geval van een tweede vervolging wel verenigbaar is met de rechtspraak van het Hof.

#### **A Strafrechtelijke na administratieve afhandeling**

##### *i) Voorafgaande fiscaal administratieve sanctie maakt strafvervolging onmogelijk*

Het *non bis in idem*-beginsel *sensu stricto* wordt enkel voorzien inzake inkomstenbelasting en BTW, voor de registratierechten, de successierechten noch voor de diverse rechten en taksen wordt eenzelfde regeling ingevoerd. Hier stelt zich allereerst een probleem betreffende de conformiteit met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>430</sup>. Daarnaast stelt zich de vraag of het *non bis in idem*-beginsel werkelijk wordt gerespecteerd door de aanpassing van de artikelen 444 en 445 van het WIB92 en artikel 72 van het WBTW. Deze artikelen voorzien enkel in de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sanctie en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening wanneer het openbaar ministerie de strafvordering uitoefent overeenkomstig artikel 460 van het WIB92, respectievelijk artikel 74 van het WBTW. De administratieve sancties worden enkel definitief niet opeisbaar vanaf het moment van aanhangigmaking bij de correctionele

<sup>426</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 949.

<sup>427</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 29-30.

<sup>428</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 20.

<sup>429</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, *TFR* 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

<sup>430</sup> *Cf. infra* Geen vermijding van een dubbele bestraffing voor registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen p. 72.

rechtbank. De beschikking van buitenvervolginstelling maakt daarentegen een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring. Bijgevolg worden de voordien opgelegd administratieve sancties in een dergelijke situatie gewoon terug opeisbaar. KONINGS<sup>431</sup> merkt dan ook terecht op dat de *Una Via*-wet enkel voorziet in het voorkomen van een dubbele bestraffing, terwijl het *non bis in idem*-beginsel eveneens een ontdubbeling op het niveau van de vervolging vereist.

Voor de situatie waar de strafvervolging plaatsvindt na het vastleggen van een definitieve aanslag alsmede van de fiscaal administratieve sancties wordt tot op heden niets geregeld in de wetgeving. De kritiek van SMET<sup>432</sup> is te volgen wanneer hij wijst op het strafkarakter van de fiscaal administratieve sancties en het feit dat deze niet ongedaan gemaakt kunnen worden. Er stelt zich namelijk een probleem wanneer men besluit het fiscaal misdrijf alsnog strafrechtelijk te vervolgen nadat een administratieve sanctie definitief is geworden<sup>433</sup>. Een dergelijke situatie is onverenigbaar met het *non bis in idem*-beginsel en zou, zoals SPEECKE<sup>434</sup> en KONINGS<sup>435</sup> opmerken, moeten leiden tot de onontvankelijkheid van de strafvordering.

MAUS heeft terecht gewezen op het feit dat een dergelijke regeling niet in overeenstemming is met de vereisten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens uit het arrest *Zolotoukhine*<sup>436</sup>. Overeenkomstig de rechtspraak van het EHRM kan eenzelfde persoon niet twee maal worden vervolgd of worden gestraft voor dezelfde feiten, dan wel substantieel dezelfde feiten. Een kleine nuancering is hier op zijn plaats. Er is slechts sprake van een echte schending van het *non bis in idem*-beginsel wanneer een persoon werd veroordeeld of vrijgesproken en deze eerste beslissing in kracht van gewijsde is getreden.<sup>437</sup> Het Hof van Cassatie heeft daarentegen geoordeeld dat het volstaat dat de eerste beslissing in kracht van gewijsde is getreden op het moment dat de tweede beslissing aan het Hof van Cassatie wordt voorgelegd voor een wettigheidstoezicht. Zelfs wanneer de eerste beslissing nog niet definitief is, is het dus af te raden om een tweede beslissing te nemen aangezien deze toch zal worden vernietigd in cassatie.<sup>438</sup> Hieruit kan worden afgeleid dat een dubbele vervolging principieel mogelijk is, maar dat een dubbele bestraffing finaal uitgesloten is. Eens een vervolging definitief wordt, ook wanneer geen sprake is van een veroordeling maar van een vrijspraak, zal de tweede vervolging teniet worden gedaan. MAUS<sup>439</sup> besluit dan ook terecht dat de draagwijdte van het *non bis in idem*-beginsel miskend wordt door deze nieuwe regeling.

---

<sup>431</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem* et la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans la répression des infractions fiscales", *JLMB* 2013, (581) 587 (hierna: F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*").

<sup>432</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking, *supra* noot 238, (8) 8.

<sup>433</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal? *Electa una via, recursus ad alteram non datur*: La loi du 20 septembre 2012", *JT* 2013, (165) 172 (hierna: J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?").

<sup>434</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 951.

<sup>435</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 594 en 600.

<sup>436</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 5-1592/3, *supra* noot 410, 4-5.

<sup>437</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 7.

<sup>438</sup> Cass. 2 december 2009, P.09.1581.F, *Pas.* 2009, 2870.

<sup>439</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 7.

De nieuwe regeling die werd ingevoerd door de *Una Via*-wet heeft principieel tot gevolg dat de strafprocedure vanaf het begin wordt uitgesloten wanneer voordien een fiscaal administratieve sanctie werd opgelegd. De nieuwe wetgeving maakt een schending uit van het verbod op een dubbele vervolging, wanneer deze regeling voorziet in de mogelijkheid tot het vervolgen van een belastingplichtige nadat deze belastingplichtige al administratief werd bestraft. De wet voorziet enkel in de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sanctie. Dit wil met andere woorden zeggen dat de belastingplichtige wordt bestraft door de fiscus, vooraleer de strafvervolging plaatsvindt. Bijgevolg wordt *in se* elke strafrechtelijke vervolging uitgesloten. Wanneer het parket het *non bis in idem*-beginsel wenst te respecteren zou zij zelfs geen strafvervolging mogen instellen. De administratieve sancties moeten enkel een definitief karakter hebben, opdat een dergelijke situatie zich voordoet.<sup>440</sup>

Inzake de inkomstenbelasting wordt de aanslag en de sanctie die daarmee gepaard gaat definitief wanneer geen bezwaar wordt aangetekend door de belastingplichtige binnen de termijn van zes maanden.<sup>441</sup> In het kader van de BTW bestaat geen verzettermijn. Vanaf het moment dat de belastingplichtige de sanctie heeft vereffend, kan deze enkel een vordering tot teruggave instellen. Een dergelijke vordering kan slechts ingesteld worden op zeer beperkte gronden.<sup>442</sup> Een geldboete die betaald werd door de belastingplichtige zal bijgevolg vaak onmiddellijk definitief zijn. Zelfs wanneer de administratieve sanctie nog geen definitief karakter heeft verkregen kan dit evenmin leiden tot een dubbele bestraffing, hoewel de strafrechtelijke vervolging in principe nog mogelijk blijft. Zodra de administratieve sanctie dan wel de strafsancie definitief wordt, vindt het *non bis in idem*-beginsel ten volle uitwerking. De andere sanctie komt dan te vervallen. Eenmaal de administratieve sanctie een definitief karakter verkrijgt, hetzij door het definitief beëindigen van de geschillenprocedure, hetzij door het verstrijken van de fiscale verzettermijnen, leidt dit automatisch tot de onontvankelijkheid van de strafvervolging.<sup>443</sup>

Deze stelling werd echter genuanceerd door de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie. Het advies van de advocaat-generaal heeft betrekking op het *non bis in idem*-beginsel in het kader van het *Unierecht*, meer bepaald op artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie<sup>444</sup>. Advocaat-generaal CRUZ VILLALON stelde hierin het volgende: "*Ik ben derhalve van mening dat artikel 50 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet belet een strafrechtelijke procedure in te leiden voor dezelfde feiten waarvoor reeds een definitieve administratieve sanctie is opgelegd, voor zover de strafrechter rekening kan houden met een eerder opgelegde administratieve sanctie om de door hem op te leggen straf te verlichten*".<sup>445</sup> In de omzendbrief van het College van procureurs-generaal wordt tevens verwezen naar dit citaat.<sup>446</sup> SMET<sup>447</sup> en JANSSENS<sup>448</sup> stelden zich evenwel de vraag of deze verantwoording wel stand kan houden.

<sup>440</sup> Zie eveneens: Verslag namens de Commissie, nr. 5-1592/3, *supra* noot 410, 6-7.

<sup>441</sup> Art. 371 WIB92. Voor de regeling met betrekking tot de rechtsmiddelen: artt. 366-379 WIB92.

<sup>442</sup> Artt. 75-80 WBTW.

<sup>443</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 7-8.

<sup>444</sup> Art. 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie: "*Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet*".

<sup>445</sup> HvJ C-617/10, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON, overweging §96.

<sup>446</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 9.

<sup>447</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking, *supra* noot 238, (8) 9.



ii) *De vernietiging van artikelen 3, 4 en 14 van de Una Via-wet*

Op 3 april 2014 heeft het Grondwettelijk Hof<sup>449</sup> een beslissing genomen in het kader van de verenigbaarheid van de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet met het *non bis in idem*-beginsel. In haar arrest volgt het Hof een redenering die gelijkaardig is aan deze die hierboven reeds werd omschreven.

Allereerst wordt door het Hof benadrukt dat niets kan verantwoorden dat een categorie van personen de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel wordt geweigerd, terwijl de voorwaarden voor die toepassing zijn vervuld. Vervolgens wordt verwezen naar artikel 14, lid 7 van het BUPO-verdrag waarin vermeld wordt dat niemand voor een tweede keer mag worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij al overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken, alsmede naar artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM en artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Uit het arrest *Zolotoukhine* volgt dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens een ruime invulling geeft aan het *non bis in idem*-beginsel. Het beginsel verbiedt "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"<sup>450</sup>. Daarenboven wordt verwezen naar het arrest *Pacifico* van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens waarin wordt gesteld dat artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM een waarborg omvat die "geldt wanneer nieuwe vervolgingen worden ingesteld en de vroegere beslissingen tot vrijspraak of veroordeling reeds in kracht van gewijsde is gegaan"<sup>451, 452</sup>.

Rekening houdend met het overheersende repressief karakter van de fiscale geldboetes waarin artikel 445 van het WIB92 en artikel 70 van het WBTW voorzien en van de belastingverhoging bepaald in artikel 444 van het WIB92, kunnen deze administratieve sancties gezien worden als sancties van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM en artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Hoewel artikelen 449 van het WIB92 en 73 van het WBTW voor de toepassing van de strafsancities vereisen dat er sprake is van een bedrieglijk opzet dan wel van het oogmerk om te schaden, voorzien de artikelen 444 en 445 van het WIB92 en het artikel 70 van het WBTW in de bestraffing van feiten die in wezen identiek zijn.<sup>453</sup> Hieruit kan volgens het Hof worden afgeleid 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. Dit evenwel op voorwaarde dat de feiten, zoals de strafbaarstellingen vervat in artikelen 449 van het WIB92 en 73 van het WBTW, in wezen dezelfde zijn als die waarvoor de belastingplichtige al eerder werd veroordeeld.<sup>454</sup>

---

<sup>448</sup> K. JANSSENS, "Omzendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 1.

<sup>449</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.18.3.

<sup>450</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128, overweging §82.

<sup>451</sup> EHRM 20 november 2012, nr. 17995/08, *Pacifico/Italië*, overweging §73; EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128, overweging §83.

<sup>452</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.15.1 en B.15.2.

<sup>453</sup> Zie hieromtrent: EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS, overweging §56.

<sup>454</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.17.1.

Vanaf het moment dat de administratieve sanctie een definitief karakter verkrijgt, zou het niet langer mogelijk moeten zijn om een strafvervolging in te stellen. Overeenkomstig de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verkrijgt een administratieve sanctie een definitief karakter na afloop van de termijnen waarin is voorzien om gewone beroepen tegen die beslissing in te stellen dan wel na het uitoefenen van die beroepen.<sup>455</sup> Het Grondwettelijk Hof verwijst vervolgens naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie van 3 januari 2012<sup>456</sup>. Het Hof van Cassatie heeft daarin geoordeeld dat *“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 belastingsautoriteiten inzake personenbelasting opgelegde sancties in dat die sancties niet meer met een bezwaar bij de belastingautoriteiten kunnen worden betwist en niet meer met een gewoon rechtsmiddel voor de rechter kunnen worden aangevochten”*. Wanneer een geldboete dan wel een belastingverhoging wordt opgelegd, met een strafrechtelijk karakter, is het noodzakelijk dat de overige vervolgingen tegen dezelfde persoon uitdoven, op voorwaarde dat het gaat om feiten die in wezen identiek zijn.<sup>457</sup>

Het Grondwettelijk Hof benadrukt verder dat het opsporingsonderzoek niet langer geopend kan worden, van zodra een definitieve administratieve sanctie werd opgelegd met een strafrechtelijk karakter. Indien het opsporingonderzoek al geopend zou zijn, zal het openbaar ministerie moeten seponeren. Dezelfde redenering dient te worden doorgetrokken naar het gerechtelijk onderzoek. De zaak kan niet aanhangig worden gemaakt bij de onderzoeksrechter. Wanneer een gerechtelijk onderzoek wordt gevoerd, zal het onderzoeksgerecht hier een einde aan moeten maken door een beschikking van buitenvervolginstelling. Hetzelfde kan geconcludeerd worden met betrekking tot de saisine van het vonnisgerecht. De zaak kan niet meer aanhangig gemaakt worden bij het vonnisgerecht en indien dit al zou zijn gebeurd, kan het rechtscollege enkel besluiten tot de onontvankelijkheid of de uitdoving van de strafvordering. De enige manier waarop één van bovenstaande procedures aangevat zouden kunnen worden is in het kader van het ontdekken van nieuwe feiten. In een dergelijke situatie staat het *non bis in idem*-beginsel er niet aan in de weg om een strafvervolging in te stellen, voor zover deze zich niet uitstrekt tot de feiten die in wezen identiek zijn aan die waarvoor reeds een administratieve sanctie werd opgelegd.<sup>458</sup>

Bij de artikelen 444 en 445 van het WIB92 en het artikel 72 van het WBTW wordt enkel voorzien in een schorsing van de opeisbaarheid van de fiscale geldboetes en belastingverhogingen, van zodra de strafvordering werd ingesteld overeenkomstig artikel 460 van het WIB92 of artikel 74 van het WBTW. De fiscaal administratieve sancties worden slechts definitief onopeisbaar vanaf het moment dat het fiscaal misdrijf bij de correctionele rechtbank aanhangig wordt gemaakt. In geval van een beschikking tot buitenvervolginstelling worden de administratieve sancties zelfs terug opeisbaar. De vraag die het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 3 april 2014 heeft beantwoord, heeft betrekking op deze schorsing en de verenigbaarheid met het *non bis in idem*-beginsel. De regeling

<sup>455</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128, overwegingen §§107-108.

<sup>456</sup> Cass. 3 januari 2012, AR P.11.0894.N., *Pas.* 2012, 8, overweging 14.

<sup>457</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.17.1. en B.17.2.

<sup>458</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.17.2.

die wordt voorzien in de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet maakt het mogelijk dat na het opleggen van een fiscale geldboete of belastingverhoging met een definitief karakter, dezelfde persoon op basis van dezelfde feiten nog onderworpen kan worden aan een strafvervolgning. Het is zelfs mogelijk dat dezelfde persoon, voor feiten die in wezen identiek zijn aan die waarvoor hij administratief werd veroordeeld, wordt doorverwezen naar het vonnisgerecht.

Het Hof besluit terecht dat de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet een schending uitmaken van het *non bis in idem*-beginsel wanneer zij het mogelijk maken voor het openbaar ministerie om een strafvervolgning in te stellen, nadat een persoon reeds definitief administratief werd veroordeeld tot een geldboete dan wel een belastingverhoging met strafrechtelijk karakter. Eenzelfde schending doet zich voor wanneer na een dergelijke definitieve administratieve veroordeling de mogelijkheid blijft bestaan om de zaak aanhangig te maken bij het vonnisgerecht of wanneer de zaak reeds aanhangig is bij een rechtscollege, de regeling niet voorziet in een verplichting tot beëindiging van het onderzoek.<sup>459</sup>

Met het arrest van 3 april 2014 worden de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet vernietigd. Dit impliceert dat men in principe terug bij af is. De regeling tot het vermijden van een dubbele bestraffing wordt geschrapt uit de wet. De belastingplichtige kan zich bijgevolg niet meer op een wettelijke bepaling beroepen die het *non bis in idem*-beginsel waarborgt. Dit verandert echter niets aan het feit dat het beginsel vervat zit in artikel 14, lid 7 van het BUPO-verdrag en artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM. Daarenboven blijft de cumulatieregeling geschrapt uit het Wetboek van de inkomstenbelastingen en het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Het Grondwettelijk Hof heeft terecht besloten tot een strijdigheid met het *non bis in idem*-beginsel. De regeling die werd uitgewerkt bij de *Una Via*-wet bevatte enorme tekortkomingen in het kader van de effectieve uitwerking van het *non bis in idem*-beginsel in ons Belgische recht. Een nieuw optreden van de wetgever is onontbeerlijk.

#### *B Administratieve na strafrechtelijke afhandeling*

Naast het feit dat het *non bis in idem*-beginsel ervoor zorgt dat geen strafrechtelijke sancties meer mogen worden opgelegd nadat de administratieve sanctie definitief werd, is het omgekeerde eveneens waar. De fiscus kan evenmin administratieve sancties opleggen wanneer de belastingplichtige reeds strafrechtelijk werd vervolgd en door middel van een definitieve rechterlijke beslissing werd veroordeeld dan wel werd vrijgesproken.<sup>460</sup> In het oorspronkelijk wetsvoorstel<sup>461</sup> werd voorzien in een regeling die bepaalde dat de fiscale administratie geen administratieve sancties mag toepassen vanaf het moment dat het openbaar ministerie de fiscale administratie mededeelt dat het opsporingsonderzoek is opgestart voor de overtredingen in een concreet dossier. In plaats van een schorsing van de opeisbaarheid van de fiscaal administratieve sancties, zouden de sancties vanaf de strafrechtelijke vervolging onopeisbaar worden. Deze bepaling werd vreemd genoeg niet overgenomen in de *Una Via*-wet die vandaag de dag van toepassing is. MAUS merkt terecht op dat hierdoor opnieuw de deur wordt geopend voor een

<sup>459</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.18.3.

<sup>460</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 5-1592/3, *supra* noot 410, 7-8.

<sup>461</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 18.

dubbele vervolging en zelfs een dubbele bestraffing.<sup>462</sup> Voor de situatie waarin de administratieve procedure plaatsvindt, na het opstarten van de strafvervolging wordt niets geregeld door de *Una Via*-wet.<sup>463</sup> Wanneer een administratieve sanctie wordt opgelegd tijdens de strafrechtelijke procedure, zou deze geschorst kunnen worden.<sup>464</sup> Indien de strafrechtelijke procedure al is afgesloten, is het opleggen van een administratieve sanctie evenwel niet uitgesloten.<sup>465</sup> Er doet zich bijgevolg een ongelijke behandeling voor, zonder dat een objectieve rechtvaardiging voor handen is.

Daarnaast bepaalt de *Una Via*-wet in artikelen 3, 4 en 14 dat de administratieve sancties slechts definitief onopeisbaar worden vanaf de aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank. Deze bepalingen hebben echter slechts betrekking op de administratieve sancties die reeds werden opgelegd voor de strafvervolging werd ingesteld. THIEL en LIPPENS zijn terecht van mening dat de mogelijkheid om administratieve sancties op te leggen moet worden ontzegd aan de fiscus na de aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank.<sup>466</sup> Volgens MAUS moet worden aangenomen dat deze bepalingen ook impliceren dat geen administratieve sancties meer kunnen worden opgelegd van zodra een zaak aanhangig wordt gemaakt bij de correctionele rechtbank. Hij is van mening dat de fiscus dient te verzaken aan zijn sanctiebevoegdheid, zelfs wanneer de belastingplichtige wordt vrijgesproken.<sup>467</sup> Dit lijkt een logisch gevolg. Het is onwaarschijnlijk dat de wetgever in een dergelijke situatie wel zou toelaten om een administratieve sanctie op te leggen. Men had er echter goed aan gedaan om deze situatie eveneens in te schrijven in de wet, om zo elke rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige weg te nemen.

Uit de artikelen 444 en 445 van het WIB92 en het artikel 74 van het WBTW blijkt, zoals hierboven reeds werd gezegd, dat de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sanctie wordt beëindigd door een beschikking van buitenvervolginstelling. De term "buitenvervolginstelling" impliceert dat voor een bepaald dossier een onderzoeksrechter werd aangesteld. Een dergelijk dossier gaat naar de raadkamer, die beslist over een eventuele buitenvervolginstelling of een verwijzing naar de rechtbank. De vertegenwoordiger van de vice-eerste minister en minister van Financiën en Duurzame Ontwikkeling belast met Ambtenarenzaken stelde echter dat hier enkel de seponering wordt bedoeld. Bij een seponering bevindt het dossier zich bij het parket en is de onderzoeksrechter nog niet tussengekomen. Dit blijkt helemaal niet uit de wettekst. De term buitenvervolginstelling is een bewuste beslissing, aangezien men op deze manier vermijdt dat bij een dergelijke procedure geen enkele boete zou kunnen worden opgelegd.<sup>468</sup> In de omzendbrief van het college van procureurs-generaal wordt daarenboven verder gepreciseerd dat de wetgever de beschikking tot buitenvervolginstelling beoogd heeft, waarvoor geen beroep werd ingesteld. Indien wel een beroep werd ingesteld bij de kamer van inbeschuldigingstelling dient de beslissing in beroep te worden afgewacht. Wanneer de kamer de beschikking tot buitenvervolginstelling

---

<sup>462</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 8.

<sup>463</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 597-598.

<sup>464</sup> Art. 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 en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

<sup>465</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 600.

<sup>466</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 108.

<sup>467</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 8.

<sup>468</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 9.

bevestigt, zorgt dit tevens voor de beëindiging van de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties en van de verjaring. Wanneer de beslissing teniet wordt gedaan door de kamer van inbeschuldigingstelling, wordt de zaak aanhangig gemaakt bij de correctionele rechtbank waardoor de administratieve sancties definitief niet opeisbaar worden.<sup>469</sup>

CB<sup>470</sup>, JVD<sup>471</sup>, SPEECKE<sup>472</sup>, THIEL en LIPPENS<sup>473</sup> werpen terecht op dat dit kan leiden tot een onrechtvaardige situatie. Wanneer een persoon bij de regeling van de rechtspleging zou worden doorverwezen naar de correctionele rechtbank en vervolgens wordt vrijgesproken door de rechter zou deze elke sanctie ontlopen. Indien een belastingplichtige tijdens de regeling van rechtspleging buitenvervolgung wordt gesteld, riskeert deze nog steeds een administratieve sanctie. Men heeft er met andere woorden voordeel bij om te worden doorverwezen naar de correctionele rechtbank om daar vervolgens te worden vrijgesproken. In de parlementaire voorbereiding wordt eveneens gewezen op de discriminatie die door een dergelijke regeling kan ontstaan<sup>474</sup>, zoals ook wordt beaamd door LECOCQ en CECI<sup>475</sup>. SPEECKE<sup>476</sup> merkt evenwel op dat dit probleem zich in de praktijk zelden zal manifesteren. De fiscale administraties zullen de fiscaal administratieve sanctie moeilijk kunnen verdedigen wanneer het openbaar ministerie het niet de moeite vindt om de belastingplichtige te vervolgen.

### C Conclusie

De *Una Via*-wet vrijwaart het *non bis in idem*-beginsel niet ten volle. Het *una via*-overleg brengt geen effectieve ontduubeling op het niveau van de strafvervolgung met zich mee. De schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties werd door het Grondwettelijk Hof reeds strijdig bevonden met het *non bis in idem*-principe. Bovendien kan men zich afvragen waarom de wetgever geen regeling heeft uitgewerkt voor het opleggen van administratieve sancties na een strafvervolgung, zoals oorspronkelijk werd voorzien bij het wetsvoorstel. Als gevolg van het arrest van het Grondwettelijk Hof, krijgt de wetgever een nieuwe kans om deze keer een effectieve en efficiënte regeling uit te werken die het *non bis in idem*-beginsel ten volle respecteert. Het is te hopen dat deze kans met beide handen wordt gegrepen. Daarnaast zal altijd het risico blijven bestaan dat de belastingplichtigen onderworpen worden aan een dubbele bestraffung. De belastingplichtige is verplicht de belastingen te betalen, evenwel zonder belastingverhogung wanneer wordt geopteerd voor de strafrechtelijke afhandeling. Daarenboven kan de verbeurdverklaring van het vermogensvoordeel verkregen uit de fiscale fraude worden opgelegd, eventueel gekoppeld aan boetes.<sup>477</sup> De cumulatie van bovenstaande sancties leidt niet altijd tot een billijke uitkomst.<sup>478</sup> Desondanks wordt een dergelijke situatie niet als problematisch aanzien door

<sup>469</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 21.

<sup>470</sup> CB, "Una Via: opsprongsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *supra* noot 315, (9) 11.

<sup>471</sup> JVD, "Una via: beslissing na overleg tussen Administratie en parket", *supra* noot 385, (1) 2-3.

<sup>472</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 952.

<sup>473</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 107.

<sup>474</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, *supra* noot 248, 32.

<sup>475</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 19.

<sup>476</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 952.

<sup>477</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", *supra* noot 120, (2) 22; F. SMET, "Una via: ontduubeling fiscale vervolgung en sanctionering?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8 februari 2012, (8) 10.

<sup>478</sup> O.m. F. VAN VOLSEM, "Witwassen: de sancties", *T.Strafr.* 2011, (420) 421.

het Hof van Cassatie.<sup>479</sup> De belastingplichtige kan daardoor verplicht worden om de belastingen te betalen, én de strafrechtelijke boete, én een verbeurdverklaring.<sup>480</sup>

### 3.1.2 CUMULATIE VAN ADMINISTRatieve SANCTIES

Met de invoering van de *Una via*-wet wordt enkel voorzien in een, weliswaar gebrekkige, regeling voor de cumulatie van administratieve sancties met strafsancities. Voor de cumulatie van administratieve sancties onderling wordt echter geen regeling uitgewerkt. In navolging van de rechtspraak<sup>481</sup> impliceert het *non bis in idem*-beginsel dat een dubbele bestraffing van dezelfde persoon voor dezelfde feiten verhinderd moet worden, tenminste wanneer het gaat om sancties met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 van het EVRM. Ik ben samen met ZAGHEDEN<sup>482</sup>, van mening dat het *non bis in idem*-beginsel eveneens gerespecteerd moet worden in het kader van de cumulatie van administratieve sancties, voor zover deze een strafrechtelijk karakter hebben. DE CLERCK<sup>483</sup> haalt het voorbeeld aan van ondernemingsfraude. Zowel de administratieve sancties die kunnen worden opgelegd in het kader van de inkomstenbelasting<sup>484</sup> als deze van de BTW<sup>485</sup> hebben in de meeste gevallen een strafrechtelijk karakter. Bijgevolg is ook dan een dubbele vervolging en bestraffing niet toegelaten. Er mag slechts één fiscaal administratieve sanctie worden opgelegd wil men in overeenstemming zijn met het *non bis in idem*-beginsel.

MAUS werpt terecht op dat tevens in het kader van de administratieve bestraffing voorzien moet worden in een *una via*-systeem. Deze lacune dient in de toekomst te worden opgevuld. De nieuwe regeling van vandaag heeft totaal geen aandacht voor dit probleem.<sup>486</sup> Door de *Una Via*-wet worden alle fiscaal administratieve sancties behandeld als strafsancities. Ondanks het feit dat dit kan leiden tot zeer onbillijke situaties<sup>487</sup>, is het niet logisch dat de lijn niet wordt doorgetrokken naar de cumulatie van administratieve sancties onderling.<sup>488</sup> Het zou kunnen dat de wetgever deze keuze bewust gemaakt heeft, omdat niet alle administratieve sancties gezien moeten worden als strafsancities. Dit wordt ook opgeworpen door VERVECKEN<sup>489</sup> en VAN STEENBERGE<sup>490</sup>. Een gedeeltelijke depenalisering van het fiscaal recht is in mijn ogen zelfs aan te raden. Er mag echter niet uit het oog worden verloren dat fraude inzake inkomstenbelastingen en fraude inzake BTW niet altijd eenzelfde feit of wezenlijk eenzelfde feit uitmaken, zoals wordt benadrukt door DE JAEGER en VAN VOLSEM<sup>491</sup>. Elke cumulatie van administratieve sancties betekent dus niet *per se* een schending van het *non bis in idem*-beginsel.

<sup>479</sup> Cass. 8 november 2005, AR P.05.0996.N, NC 2006, 126, noot J. ROZIE.

<sup>480</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 956.

<sup>481</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128.

<sup>482</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, supra noot 123, (217) 248.

<sup>483</sup> T. DE CLERCK, "Una via", supra noot 267, (4) 8.

<sup>484</sup> Zie rechtspraak i.v.m. WIB92: Antwerpen 23 april 2002, *FJF* 2002, 619; Rb. Bergen 12 maart 2003, *FJF* 2003, 553.

<sup>485</sup> Zie rechtspraak i.v.m. art. 70 WBTW: EHRM 25 september 2007, nr. 20656/03, *Loncke/ België*, *FJF* 2008, 1030, *RGCF* 2007, 456, noot M. VAN BRUSTEM en E. VAN BRUSTEM.; GwH 6 november 2008, nr. 157/2008, *BS* 23 januari 2009, 4201; GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008, *BS* 26 juni 2008, 33013; Cass. 16 februari 2007, *TFR* 2007, 934.

<sup>486</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, (5) 9.

<sup>487</sup> Cf. *infra* Het strafrechtelijk karakter van de fiscaal administratieve sancties p. 68.

<sup>488</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", supra noot 431, (581) 601.

<sup>489</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 1-2.

<sup>490</sup> A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering", supra noot 411, (220) 229-231.

<sup>491</sup> M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet", supra noot 120, (2) 23.

### 3.1.3 HET STRAFRECHTELIJK KARAKTER VAN DE FISCAAL ADMINISTRATIEVE SANCTIES

Opdat het *non bis in idem*-beginsel van toepassing is in het kader van het fiscaal recht is het noodzakelijk dat fiscaal administratieve sancties, met een strafrechtelijk karakter, kunnen worden opgelegd naast strafsancties. Naar aanleiding van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is gebleken dat administratieve sancties een repressief karakter kunnen hebben waardoor het *non bis in idem*-beginsel ter sprake kan komen. Dit beginsel heeft eveneens een betekenis wanneer het gaat om fiscaal administratieve sancties.<sup>492</sup> VERVECKEN merkt echter terecht op dat niet elke belastingverhoging of administratieve boete aanzien kan worden als een sanctie met strafrechtelijk karakter. Om haar standpunt kracht bij te zetten verwijst zij naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.<sup>493</sup> In het arrest *Jussila* kwam het Hof tot het besluit dat een belastingverhoging van 10% geen strafsanctie is, waardoor een dergelijke belastingverhoging perfect combineerbaar is met een strafrechtelijke sanctie.<sup>494</sup> Een proportionele BTW verhoging van 200% werd in het arrest *Sylvester Horeca Service* daarentegen wel aanzien als een straf met strafrechtelijk karakter.<sup>495</sup> Tussen deze grenzen van 10% en 200% liggen een waaier aan andere tarieven. De *Una Via*-wet houdt hier geen rekening mee en bestempelt alle fiscaal administratieve sancties als sancties met een strafrechtelijk karakter. Dit kan leiden tot zeer onbillijke situaties, zeker wanneer gedacht wordt aan kleine inbreuken zoals het per vergissing verkeerd invullen van uw aangifte van personenbelasting. Daarom stelt VERVECKEN voor om enkel de administratieve sancties vanaf een belastingverhoging van 50% te kwalificeren als een strafsanctie. Slechts wanneer een belastingverhoging van 50% of meer zou worden opgelegd, zou deze niet langer gecombineerd kunnen worden met een strafrechtelijke sanctie.<sup>496</sup>

De grens vaststellen op een belastingverhoging van 50% of meer valt te rechtvaardigen wanneer men de regeling bekijkt die werd uitgewerkt in het KB tot uitvoering van het Wetboek van Inkomstenbelastingen<sup>497</sup>. Er wordt slechts een belastingverhoging van 50% of meer opgelegd wanneer sprake is van een fiscale inbreuk, die begaan werd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden.<sup>498</sup> Daarenboven beschikt de fiscus over een zekere marge om te bepalen op welke wijze ze een inbreuk willen sanctioneren. Zij kunnen rekening houden met het berouw van de belastingplichtige maar ook met het aantal vergrijpen waar die persoon zich reeds aan schuldig heeft gemaakt. Alle fiscaal administratieve sancties op eenzelfde wijze behandelen lijkt niet rechtvaardig. Daarenboven worden slechts vanaf een belastingverhoging van 50% nalatigheidsintresten aangerekend door de FOD Financiën<sup>499</sup>. VERVECKEN is terecht van mening dat een belastingverhoging van 10% kwalificeren als een strafsanctie onbillijk is. Zij stelt voor om het "*non bis in idem luik*" uit de *Una via*-wet te beperken tot die administratieve sancties van een belastingverhoging van 50% of meer. Het gedeelte van de administratieve sanctie dat 50%

<sup>492</sup> EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

<sup>493</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 1.

<sup>494</sup> EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, overwegingen §§34-35 en 38.

<sup>495</sup> EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Sylvester's Horeca Service/België*, overwegingen §§29-30.

<sup>496</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 1.

<sup>497</sup> Artt. 225-229 KB WIB92.

<sup>498</sup> Artt. 225, C en D; 226, C en D en 228, C en D KB WIB92.

<sup>499</sup> Artt. 414-415 WIB92.

overstijgt, zou komen te vervallen of aangerekend kunnen worden wanneer het fiscale fraudedossier wordt verwezen naar de correctionele rechtbank.<sup>500</sup>

Op deze manier zou in mijn ogen worden voorzien in een effectief systeem van fraudebestrijding. Allereerst wordt de "gewone" burger niet getroffen door een strafsanctie wanneer hij een kleine inbreuk pleegt op de fiscale wetboeken. De belastingplichtige zou slechts een administratieve sanctie opgelegd kunnen krijgen, welke voldoende ontradend is indien het slechts een klein vergrijp betreft. Daarnaast zouden de grote fraudeurs niet zomaar weggkomen met hun grote inbreuk. Zij zouden enerzijds verplicht zijn de administratieve sanctie, beperkt tot een belastingverhoging van minder dan 50%, moeten betalen om zo hun plicht te voldoen aan de schatkist. De "gewone" burger zou hierdoor niet de kost moeten dragen van de jarenlange gemiste belastingopbrengst als gevolg van die grote fraude. Anderzijds zou de strafrechtelijke vervolging een ontradend effect met zich mee kunnen brengen. Een strafrechtelijke procedure brengt, wanneer de fraude werd gepleegd door een bedrijf, reputatieschade met zich mee en een strafblad, wanneer het een natuurlijke persoon betreft. De grote fiscale fraude zou op deze manier werkelijk aangepakt kunnen worden. De fraudeur is met de *Una Via*-wet zelfs beter af wanneer men het gebrek aan een overgangsregeling in het kader van de verhoging van de fiscaal penale boetes erbij betreft<sup>501</sup>. Dit kan niet te bedoeling zijn, in het bijzonder wanneer men rekening houdt met het feit dat het instellen van het *una via*-principe tot doel had de grote fraude beter aan te pakken<sup>502</sup>.

### **3.2 CONFORMITEIT MET DE GRONDWET**

Naast het vrijwaren van het *non bis in idem*-principe, is het eveneens noodzakelijk om na te gaan in welke mate de *Una Via*-wet de Grondwet respecteert. De onafhankelijkheid van het openbaar ministerie moet te allen tijde in acht worden genomen. In het verleden bij het Wetsvoorstel van 20 oktober 2009<sup>503</sup> is reeds gebleken dat deze onafhankelijkheid niet altijd gerespecteerd wordt wanneer een *una via*-systeem wordt ingevoerd<sup>504</sup>. Het is bijgevolg van belang om na te gaan of de nieuwe *Una Via*-wet dit grondwettelijk beginsel van artikel 151 van de Grondwet wel vrijwaart. Daarnaast moet worden nagegaan in welke mate de *Una Via*-wet verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel, dat gewaarborgd wordt door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

#### **3.2.1 ONAFHANKELIJKHEID VAN HET OPENBAAR MINISTERIE**

De uiteindelijke beslissingsbevoegdheid in het kader van het *una via*-overleg dient toe te komen aan het openbaar ministerie. Overeenkomstig artikel 151, §1 van de Grondwet moet het openbaar ministerie onafhankelijk zijn bij het nemen van beslissingen in het kader van de individuele opsporing en vervolging van misdrijven. Desondanks, kan de bevoegde minister, die volgens de Raad van State<sup>505</sup> enkel de minister van Justitie kan zijn, richtlijnen uitvaardigen in het kader van het te volgen strafrechtelijk beleid. Artikel 143*quater* van het Gerechtelijk Wetboek preciseert

<sup>500</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 1-2.

<sup>501</sup> Cf. *infra* Discrepancie tussen de administratieve sancties en de strafrechtelijke sancties p. 86.

<sup>502</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 222-223.

<sup>503</sup> Wetsvoorstel (D. VAN DER MAELEN *et al.*) tot invoering van de *de una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/001.

<sup>504</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241.

<sup>505</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241, 9, voetnoot 13.



verder dat de minister van Justitie de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid vastlegt, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, nadat hij het advies van het college van procureurs-generaal heeft ingewonnen. Enkel de minister van Justitie zal richtlijnen kunnen opleggen aan het openbaar ministerie in het kader van artikel 143<sup>quater</sup> van het Gerechtelijk Wetboek, om conform te zijn met artikel 151, §1, tweede zin van de Grondwet.<sup>506</sup>

Volgens VERSTRAETEN, THIEL en LIPPENS is het bepalen van criteria die de beslissingsbevoegdheid van het openbaar ministerie op voorhand beperken uitgesloten. Dit maakt volgens hen een inbreuk uit op het grondwettelijk beginsel dat werd vastgelegd in artikel 151 van de Grondwet.<sup>507</sup> De memorie van toelichting bevestigt dit standpunt. Er wordt uitdrukkelijk op gewezen dat criteria die in het verleden bepaald werden zoals het vaststellen van een grensbedrag om al dan niet tot strafrechtelijke vervolging over te gaan botsen met artikel 151 van de Grondwet. Hetzelfde kan gezegd worden over criteria met betrekking tot het moreel bestanddeel van het strafbaar feit en de omstandigheden van recidive.<sup>508</sup> Deze mening kan kracht bij worden gezet door te verwijzen naar het advies van de Raad van State<sup>509</sup>. Dit advies werd gepubliceerd naar aanleiding van het wetsvoorstel van 20 oktober 2009. Allereerst verwijst de Raad van State in zijn advies naar de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof<sup>510</sup> waarin wordt gesteld 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”*<sup>511</sup>. Criteria vooraf vaststellen is volgens de Raad van State, in navolging van de rechtspraak van het Grondwettelijk, aldus uit ten boze.<sup>512</sup> Het nieuw wetsvoorstel tot invoering van de *Una Via*-wet werd niet voorgelegd aan de Raad van State. Dit valt te betreuren, gelet op de vele opmerkingen die de Raad van State geformuleerd heeft bij het eerste wetsvoorstel.<sup>513</sup>

De *Una via*-wet voorziet in een wederzijds, weliswaar facultatief overleg. Op grond van het *una via*-beginsel dient na dit overleg te worden geopteerd voor de strafrechtelijk of de administratieve afhandeling. Om conform te zijn met de Grondwet, dient de keuze primair toe te komen aan het openbaar ministerie. De Raad van State heeft in zijn advies geoordeeld dat de keuze voor de wijze van afhandeling van de fiscale fraude niet in de eerste plaats toekomt aan de fiscale administraties. Wanneer de administratie zou beslissen een administratieve sanctie op te leggen, zou het openbaar ministerie zijn mogelijkheid verliezen om nog een vervolging in te stellen. Een dergelijke regeling zou strijdig zijn met de bevoegdheid van het openbaar ministerie om te oordelen of de strafvordering al dan niet ingesteld moet worden, zoals vervat in artikel 151, §1 van de

<sup>506</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 111.

<sup>507</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 7; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 10.

<sup>508</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 5.

<sup>509</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241.

<sup>510</sup> Arbitragehof 14 juli 1997, nr. 52/97, *BS* 15 augustus 1997, 21050.

<sup>511</sup> Verslag namens de Commissie voor de Justitie (T. GIET en F. LOZIE) over het wetsontwerp tot instelling van het college van procureurs-generaal en tot instelling van het ambt van nationaal magistraat, *Parl.St.* Kamer 1996-97, nr. 49K0867/006, 4.

<sup>512</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241, 8-10.

<sup>513</sup> A. LECOCQ en E. CECL, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 9.

Grondwet.<sup>514</sup> In de memorie van toelichting wordt uitdrukkelijk gewezen op het advies van de Raad van State en het respect voor de bevoegdheden van de fiscale administraties en het openbaar ministerie alsmede voor de principes van de rechtstaat.<sup>515</sup> Zolang de voorrang van het openbaar ministerie gerespecteerd wordt, ben ik van mening, samen met THIEL en LIPPENS<sup>516</sup>, dat zich geen schending voordoet van artikel 151, §1 van de Grondwet.

Desondanks, dient dit standpunt volgens VERSTRAETEN genuanceerd te worden. Voor de invoering van de *Una Via*-wet bestond enkel het stelsel van artikel 29, lid 2 Sv., dat voorziet in de mogelijkheid voor de fiscus om aangifte te doen van de strafrechtelijk strafbare fiscale feiten. Dit betreft echter geenszins een verplichting aan de zijde van de fiscus. Via hun aangiftebeleid kunnen de fiscale administraties in zekere mate reeds bepalen welke dossiers aan een strafrechtelijke vervolging worden onderworpen. Het facultatief karakter van het *una via*-overleg zorgt er daarenboven des te meer voor dat de fiscale administraties in zekere mate kunnen bepalen welke dossiers de strafrechtelijke weg zullen volgen. De fiscus kan namelijk bewust ervoor kiezen om het parket niet in te lichten over een concreet dossier om zo de strafrechtelijke afhandeling ervan te vermijden.<sup>517</sup> Het toevoegen van een nuancering is hier evenwel noodzakelijk. In het verslag van het Rekenhof van april 2010<sup>518</sup> betreffende de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, heeft het Hof gewezen op de noodzaak van een motivering in het kader van artikel 29, lid 2 Sv.. Op basis van deze bepaling bestaat geen verplichting om alle strafrechtelijk strafbare feiten waarvan de fiscus in kennis wordt gesteld, aan te geven aan het parket. De fiscus kan zelf bepalen welke feiten worden gemeld aan het parket. Bijgevolg kunnen problemen ontstaan met betrekking tot de gelijke behandeling van de belastingplichtigen. Het Hof stelt daarom onder andere voor om een systeem van systematische verantwoording te creëren voor de afgesloten zaken waarin niet werd overgegaan tot een aangifte bij het parket. Uit de instructie van 3 oktober 2011 van de Bijzondere Belastinginspectie<sup>519</sup> blijkt dat alle dossiers die het voorwerp uitmaken van een kennisgeving in het kader van artikel 29, lid 2 Sv. voortaan gemotiveerd moeten worden. Gelet op de motivering die gegeven dient te worden in het kader van de kennisgeving aan het parket, lijkt het dus logisch dat in eenzelfde regeling zal worden voorzien voor wat betreft het *una via*-overleg. Het *una via*-overleg kan namelijk gezien worden als een formalisering van het onofficiële overleg dat reeds plaatsvond tussen de fiscus en het parket naar aanleiding van de kennisgeving aan de procureur des Konings. Van echte willekeur kan er dus geen sprake zijn. Wanneer de fiscus zowel de kennisgevingen op basis van artikel 29, lid 2 Sv. als de beslissing tot het aangaan van het *una via*-overleg op grond van lid 3 van datzelfde artikel dient te motiveren, wordt het risico op ongelijke behandeling van de belastingplichtige sterk verminderd. Dit verandert evenwel niets aan het feit dat de fiscus met zijn beleid nog steeds kan bepalen welke dossiers tot bij het parket komen. J. Buys<sup>520</sup> is van mening dat in een volkomen eerlijk systeem alles gemeld moet worden

<sup>514</sup> Advies van de Raad van State, nr. 52K2210/002, *supra* noot 241, 11.

<sup>515</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 4-6.

<sup>516</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, *supra* noot 136, 110.

<sup>517</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 7-9.

<sup>518</sup> Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, april 2010, 52-53.

<sup>519</sup> Instructie van de Bijzondere Belastinginspectie betreffende de kennisgeving bij de procureur des Konings (artikel 29, lid 2 Sv.), *bijlage 1*, Brussel, 3 oktober 2011.

<sup>520</sup> Samenvatting van het gesprek met J. Buys, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014, *bijlage 4*.

aan het openbaar ministerie. Deze zou dan binnen een beperkte termijn de mogelijkheid krijgen om een beslissing te nemen. Wanneer het openbaar ministerie niet tijdig een beslissing neemt, wordt de zaak afgehandeld door de administratieve diensten. Elke belastingplichtige zou op dezelfde manier worden behandeld. De gevolgen voor de efficiëntie van het systeem zijn in mijn ogen in een dergelijke situatie niet te onderschatten. Men zou geconfronteerd worden met enorme vertragingen, terwijl deze net moeten verdwijnen uit het beleid.

Ten slotte wil ik zelf opmerken dat met de huidige *Una Via*-wet de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie in het kader van zijn beslissingsbevoegdheid op basis van artikel 151 van de Grondwet om nog een andere reden gedeeltelijk wordt uitgehold. Met het arrest van 2 april 2014 heeft het Grondwettelijk Hof<sup>521</sup> duidelijk gesteld dat een strafvervolging onmogelijk wordt wanneer voordien reeds een geldboete of een belastingverhoging werd opgelegd door de fiscale administraties, op voorwaarde dat deze administratieve sancties een definitief en strafrechtelijk karakter hebben. Indien de fiscale administratie besluit over te gaan tot het opleggen van een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter, brengt dit automatisch met zich mee dat de strafvervolging niet langer kan worden ingesteld noch worden voortgezet. Bijgevolg kan de fiscus door zijn beleid bepalen of een bepaald dossier al dan niet wordt onderworpen aan een strafvervolging. Wanneer zij zo vlug als mogelijk na het ontdekken van de fiscale fraude een fiscale geldboete of een belastingverhoging opleggen, kunnen zij ervoor zorgen dat het dossier nooit de strafrechtelijke weg zal volgen, mits deze sanctie een definitief karakter verkrijgt. In een dergelijke situatie wordt de mogelijkheid van het openbaar ministerie tot het nemen van een beslissing in het kader van de strafvervolging *in se* uitgesloten. Eens het openbaar ministerie kennis heeft gekregen van een fiscaal misdrijf beschikt zij wel over de vrijheid om te beoordelen of zij zal overgaan tot vervolging. Wederom blijkt dus dat veel afhankelijk zal zijn van de goede wil van beide instanties om de meest opportune weg te kiezen voor een bepaald dossier.

### **3.2.2 HET GELIJKHEIDSBEGINSEL**

#### **3.2.2.1 Geen vermijding van een dubbele bestraffing voor registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen**

Bij het lezen van de *Una via*-wet wordt onmiddellijk duidelijk dat een ongelijkheid wordt gecreëerd voor wat betreft de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties en het verloop van de verjaring voor wat betreft de vordering tot voldoening<sup>522</sup>. Enkel inzake de inkomstenbelasting en de BTW wordt voorzien in een schorsing. In het Wetboek Registratierechten, het Wetboek Successierechten en het Wetboek van Diverse Rechten en Taksen werd een dergelijke schorsing niet ingevoegd. In het kader van de registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen wordt de belastingplichtige bijgevolg compleet uitgesloten van deze schorsing. MAUS<sup>523</sup> is, samen met JANSSENS<sup>524</sup>, ZAGHEDEN<sup>525</sup>, SPEECKE<sup>526</sup>, THIEL en LIPPENS<sup>527</sup>, van mening dat deze

<sup>521</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

<sup>522</sup> Artt. 444 en 445 WIB92; art. 72 WBTW.

<sup>523</sup> M. MAUS, "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc. Act.* 2012, afl. 19, (5) 7; M. MAUS, "De registratie- en successierechten en het una via-beginsel in fiscale strafzaken", *Registratierechten* 2013, (20) 22.

<sup>524</sup> K. JANSSENS, "Omzendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 2.

<sup>525</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, supra noot 123, (217) 244.

<sup>526</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 953.

belastingplichtigen evenveel recht hebben op de schorsing als de belastingplichtigen in de inkomstenbelasting en de BTW. Beide belastingplichtigen hebben recht om slechts één keer bestraft te worden in geval van fiscale fraude. Het was van meet af aan duidelijk dat deze nieuwe regeling de toets van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel niet zou kunnen doorstaan.

Bovendien kan gewezen worden op het feit dat de cumulatieregel, die voordien voorzien werd bij wet, enkel werd geschrapt uit artikel 449 WIB92 en artikel 73 WBTW. Zowel in het Wetboek Registratierechten, het Wetboek Successierechten als in het Wetboek Diverse Rechten en Taksen blijft de cumulatieregel behouden<sup>528</sup>. Voor dit soort belastingen blijft nog steeds de mogelijkheid bestaan om een administratieve sanctie op te leggen naast een strafrechtelijke sanctie. Zoals wordt opgemerkt door JANSSENS<sup>529</sup>, is het *non bis in idem*-beginsel principieel ook van toepassing op die belastingen. De rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het arrest *Zolotoukhine*<sup>530</sup> maakte het principieel onmogelijk om in het Belgische recht nog toepassing te maken van de artikelen 449 WIB92, 73 WBTW, 206 W.Reg., 133 W.Succ. en 207 WDRT. Deze bepalingen moeten als gevolg van deze rechtspraak buiten werking worden gesteld. Sinds het *Zolotoukhine*-arrest is het uit den boze om correctionele straffen op te leggen bovenop de fiscaal administratieve sancties met strafrechtelijk karakter. MAUS<sup>531</sup> wijst terecht op het feit dat deze cumulatieregel diende te verdwijnen uit ons Belgische recht. Het feit dat de *Una via*-wet enkel de cumulatieregel schrapt uit de artikelen 449 WIB92 en 73 WBTW valt niet te begrijpen. In het kader van de registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen heeft men evenveel recht op een cumulatieverbod. De artikelen 206 W.Reg., 133 W.Succ. en 207 WDRT kunnen nog steeds worden toegepast door de rechter, al gaat dit regelrecht in tegen de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en artikel 4 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM.

Op bovenstaande lacunes werd al gewezen in een voorstel tot amendement om het systeem uit te breiden naar de andere belastingen. De voorgestelde aanpassing werd evenwel niet doorgevoerd, zonder opgave van een reden.<sup>532</sup> Hetzelfde werd opgemerkt in de omzendbrief van het college van procureurs-generaal. Hierin wordt besloten dat de niet uitbreiding tot de registratierechten, de successierechten en de diverse rechten en taksen "*tegenstrijdig lijkt met de geest van de 'una via'-wet*".<sup>533</sup> Bovendien werd gewezen op de noodzaak van een herstelwet, aangezien het volgens hen zou gaan om een vergetelheid.<sup>534</sup> In de circulaire van de Administratie van Fiscale Zaken wordt echter gesteld dat het ontbreken van een identieke regeling in het kader van het Wetboek Registratierechten, het Wetboek Successierechten en het Wetboek Diverse Rechten en Taksen te wijten is aan het feit dat in deze wetboeken eveneens Gewestelijke belastingen zijn opgenomen. Voor dergelijke belastingen is een overleg vereist met de Gewesten, overeenkomstig de Bijzondere

---

<sup>527</sup> C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, supra noot 136, 111.

<sup>528</sup> Art. 206 W. Reg.; art. 133 W. Succ.; art. 207 W. Taksen.

<sup>529</sup> K. JANSSENS, "Omkendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, (1) 2.

<sup>530</sup> EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128.

<sup>531</sup> M. MAUS, "De registratie- en successierechten en het una via-beginsel in fiscale strafzaken", *Registratierechten* 2013, (20) 22.

<sup>532</sup> Amendement betreffende het wetsontwerp tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boete *Parl.St.* Senaat 2011-12, 5-1592/2, 1-2.

<sup>533</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, supra noot 275, 10.

<sup>534</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, supra noot 275, 27 en 29

Financieringswet<sup>535</sup>. Om de totstandkoming van de *Una Via*-wet niet te vertragen, heeft het parlement besloten om in het kader van de registratierechten, de successierechten en de diverse rechten en taksen het vereiste overleg af te wachten, volgens de Administratie.<sup>536</sup> Dat het niet om een vergetelheid gaat wordt nogmaals beaamd door BOURS<sup>537</sup>, CB<sup>538</sup> en, DE BOLLE<sup>539</sup> DECUYPER<sup>540</sup>, die er allen op wijzen dat uitstel niet noodzakelijk afstel moet impliceren.

Dit verandert in mijn ogen evenwel niets aan het feit dat het *non bis in idem*-beginsel tevens voor deze belastingen ten volle gewaarborgd moet worden. Het uitstel zorgt enkel voor meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtigen en brengt discriminatie met zich mee. Uiteindelijk zal de wetgever eenzelfde regeling moeten inschrijven in het Wetboek Registratierechten, het Wetboek Successierechten en het Wetboek Diverse Rechten en Taksen. Indien men dit niet zou doen riskeert men dat de regeling als strijdig met het gelijkheidsbeginsel wordt aanzien door het Grondwettelijk Hof. Daarenboven bestaat het risico dat België veroordeeld wordt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens omwille van de strijdigheid met artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM, dat rechtstreekse werking heeft, en de rechtspraak in de arresten *Zolotoukhine* en *Ruotsalainen*. Met het arrest van 3 april 2014 van het Grondwettelijk Hof werd deze ongelijkheid evenwel gedeeltelijk teniet gedaan. De artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet werden vernietigd waardoor de wetgever de mogelijkheid krijgt om deze keer wel een *non bis in idem*-regeling in te voeren voor alle belastingen. Desondanks blijft de ongelijkheid tussen enerzijds de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde en anderzijds de registratierechten, de successierechten en de diverse rechten en taksen bestaan voor wat betreft het cumulatieverbod dat enkel wordt voorzien in de artikelen 449 WIB92 en 73 WBTW.

### **3.2.2.2 Ongelijkheid in het kader van het *una via*-overleg**

A *Een onvoldoende nauwkeurig criterium van onderscheid voor het bepalen van de te volgen weg*

De vzw "*Liga van de belastingplichtige*" heeft in haar verzoekschrift van 18 april 2013 aan het Grondwettelijk Hof de vraag gesteld naar de verenigbaarheid van het *una via*-overleg met de Grondwet. Er werd een schending opgeworpen van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In het kader van het *una via*-overleg werden geen abstracte criteria vooropgesteld om te bepalen welke weg een bepaald dossier zou volgen na het voorziene overleg tussen de fiscale administraties en het openbaar ministerie. De Liga wijst onterecht op een driedelige indeling tussen kleinere dossiers, de grootste dossiers en de moeilijkere dossiers.<sup>541</sup> Bij een grondige lezing van de parlementaire voorbereiding blijkt duidelijk dat slechts twee criteria werden bepaald, namelijk enerzijds die dossiers waarbij de wettelijke middelen van de fiscale administratie voldoende blijken om de fraude aan te pakken (de zogenaamde eenvoudige dossiers), en anderzijds die dossiers van

<sup>535</sup> Artt. 3-5 Bijzondere Financieringswet.

<sup>536</sup> Omzendbrief nr. 11/2012 AFZ 8/2012, *supra* noot 364, punt 3.

<sup>537</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?", *supra* noot 433, (165) 172.

<sup>538</sup> CB, "Una Via: opspringsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *supra* noot 315, (9) 11.

<sup>539</sup> G. DE BOLLE, "Commentaire La loi 'una via': l'élimination du fondement juridique de la possibilité d'une double sanction", *Rec.gén.enr.not.* 2013, (72) 73.

<sup>540</sup> J. DECUYPER, "De 'una via'-wet en het Wetboek der Successierechten", *Successierechten* 2013, afl. 5, (6) 8.

<sup>541</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.2.1.

fiscale fraude waarvoor de gerechtelijke onderzoeksmiddelen noodzakelijk blijken.<sup>542</sup> De Ministerraad wijst zelf ook op de verkeerde interpretatie van de parlementaire voorbereiding.<sup>543</sup> De verdere uitwerking van de criteria bepaald in de parlementaire voorbereiding wordt overgelaten aan de minister van Justitie.<sup>544</sup> Het bovenstaande verandert echter niets aan het feit dat de belastingplichtige op wie een vermoeden van fiscale fraude rust niet op voldoende wijze kan voorzien of hij zal vervolgd worden door de administratie dan wel door het parket. Het is van kapitaal belang dat de belastingplichtige de sancties kan voorzien die hij riskeert, want deze verschillen naar gelang gekozen wordt voor een administratieve afhandeling of voor een strafrechtelijke afhandeling.<sup>545</sup> Het gebrek aan abstracte criteria kan aldus zorgen voor rechtsonzekerheid bij de belastingplichtige en creëert een ongelijke behandeling op basis van onbepaalde criteria.

Desalniettemin, valt het bij het doornemen van de parlementaire voorbereiding op dat de wetgever bewust heeft gekozen om geen dwingend criterium te bepalen. Dit wordt ook benadrukt door het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 3 april 2014. Het Hof wijst erop dat het niet bepalen van een dwingend criterium het mogelijk maakt dat, op algemene en abstracte wijze, de soorten van fiscale misdrijven kunnen worden bepaald die ofwel door het openbaar ministerie worden vervolgd, ofwel door de belastingadministratie worden gesanctioneerd. Bovendien kunnen enkel fiscale misdrijven die worden gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, zowel aan een administratieve sanctie als aan een strafrechtelijke vervolging onderworpen worden. Enkel ten aanzien van belastingplichtigen die verdacht worden van fiscale fraude bestaat aldus onzekerheid met betrekking tot de repressieve weg die gevolgd zal worden. Indien geen sprake is van een bedrieglijk opzet of van een oogmerk om te schaden, kan men als belastingplichtige niet strafrechtelijk bestraft worden.<sup>546</sup> Volgens het Hof kan de wetgever niet verweten worden dat hij geen algemene en abstracte verdeling heeft ingevoerd van de soorten fiscale fraude die behoren tot de bevoegdheid van hetzij de belastingadministratie, hetzij het openbaar ministerie. Uit het voorgaande volgt bovendien dat de situatie van de belastingplichtige die zich schuldig maakt aan fiscale fraude, niet vergelijkbaar is met deze van een belastingplichtige die een fiscaal misdrijf pleegt zonder het oogmerk om te schaden en zonder bedrieglijk opzet. Voor alle belastingplichtigen die verdacht worden van fiscale fraude wordt op dezelfde wijze een keuze gemaakt met betrekking tot de te volgen repressieve weg.<sup>547</sup> Het Hof<sup>548</sup> besluit dan ook terecht dat er zich geen schending voordoet van het gelijkheidsbeginsel, zoals ingeschreven in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.<sup>549</sup> Ondanks dat zich geen schending voordoet van het gelijkheidsbeginsel, ben ik wel van oordeel dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige niet gediend is met een dergelijke regeling<sup>550</sup>.

---

<sup>542</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7.

<sup>543</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.2.5.

<sup>544</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 7.

<sup>545</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.2.1 en A.2.2.

<sup>546</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.3.2.

<sup>547</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.3.3.

<sup>548</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.3.4.

<sup>549</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.3.4.

<sup>550</sup> *Cf. infra* Verenigbaarheid met de rechten van de belastingplichtige p. 82.

## B *Onderscheid tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige als belanghebbende partijen*

Met de invoering van het *una via*-overleg ontstaat in zekere mate een ongelijke behandeling tussen enerzijds, de belastingadministratie die kan deelnemen aan het overleg, en anderzijds, de belastingplichtige die volledig buiten het overleg blijft. De vzw "*Liga van de belastingplichtige*" heeft dit tevens opgeworpen in haar verzoekschrift van 18 april 2013 dat werd ingediend bij het Grondwettelijk Hof. De belastingadministratie krijgt in het kader van het *una via*-overleg een belangrijke functie toebedeeld bij het bepalen van de weg die voor een bepaald fraudedossier wordt gevolgd. De Liga werpt terecht op dat de belastingadministratie de keuze van het parket kan beïnvloeden door de wijze waarop zij het dossier aan het openbaar ministerie voorstellen.<sup>551</sup> In de parlementaire voorbereiding wordt benadrukt dat geen afbreuk mag worden gedaan aan de onafhankelijke beslissingsbevoegdheid van het openbaar ministerie, in het kader van artikel 151 van de Grondwet.<sup>552</sup> De vrijheid van het parket wordt tijdens het overleg behouden. Desondanks kan niet ontkend worden dat het overleg gevolgen zal hebben voor de keuze van het parket.<sup>553</sup> Daarenboven mag niet uit het oog worden verloren dat de Belgische Staat, die in de toekomst mogelijk burgerlijke partij is, een zekere invloed kan uitoefenen op de wijze waarop de vervolgingen worden gevoerd, zoals terecht wordt aangehaald door de Liga. Door de invloed die de belastingadministratie heeft op het vervolg van de procedure, beschikt deze over de mogelijkheid om druk uit te oefenen op de belastingplichtige. Wanneer de belastingplichtige niet zou overgaan tot het aanvaarden van de resultaten van een fiscale controle, kan de administratie overgaan tot overleg met het parket, tijdens hetwelk wordt bepaald of al dan niet wordt overgegaan tot een strafvervolging tegen de belastingplichtige.<sup>554</sup>

De Liga is daarnaast van oordeel dat een ongelijkheid wordt gecreëerd tussen aan de ene zijde de personen die verdacht worden van fiscale fraude, en aan de andere zijde de personen die een ander wanbedrijf of een andere misdaad hebben gepleegd. Enkel de eerste categorie zal onderworpen worden aan een overleg tussen de fiscale administratie, het parket en de politie om zo te bepalen welke procedure het best gevolgd kan worden in het kader van de afhandeling van het dossier.<sup>555</sup> Daarnaast wordt nog gewezen op het feit dat de belastingplichtige geen toegang heeft tot de documenten en de gegevens die worden bezorgd ter ondersteuning van de overlegvergadering. Dit volgt uit het feit dat het *una via*-overleg een werkoverleg vormt, en dus geen procedurehandeling.<sup>556</sup> Het voorgaande verandert evenwel niets aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn recht van toegang tot het dossier uit te oefenen, noch om eventueel rechtsmiddelen uit te oefenen. Het openbaar ministerie blijft beschikken over de mogelijkheid om de belastingplichtige te horen. De belastingplichtige wordt aldus niet totaal uitgesloten, zoals terecht wordt aangehaald door de Ministerraad.<sup>557</sup> Desondanks bevindt de belastingplichtige zich in

<sup>551</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.1.

<sup>552</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 4-6.

<sup>553</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.2.

<sup>554</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.3.

<sup>555</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.3.

<sup>556</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.4.

<sup>557</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging A.3.8.

bepaalde situaties in een nadeligere positie dan de belastingadministratie, beide in hun hoedanigheid als klager, waardoor sprake kan zijn van een ongelijke behandeling.

Het Grondwettelijk Hof wijst echter op de verschillen die bestaan tussen beide klagers, deze werden niet in aanmerking genomen door de Liga, maar mogen naar mijn mening zeker niet uit het oog worden verloren. Fiscale misdrijven tasten niet enkel een persoonlijk belang aan, zij tasten de hele gemeenschap aan door de overheid de middelen te ontnemen die noodzakelijk zijn voor haar goede werking. Er bestaan wel degelijk essentiële verschillen tussen beide klagers, namelijk enerzijds de belastingplichtige en anderzijds de belastingadministratie.<sup>558</sup> Daarenboven beaamt het Hof dat door het overleg op geen enkel moment het recht van het openbaar ministerie wordt ontnomen om al dan niet te vervolgen. De beoordelingsruimte waarover het openbaar ministerie beschikt, overeenkomstig artikel 151 van de Grondwet, blijft bestaan. Onafhankelijk van de suggesties die worden gedaan door de belastingadministratie tijdens het overleg, belet niets de procureurs des Konings om de feiten waarover het *una via*-overleg plaatsvond, strafrechtelijk te vervolgen. Ook in de tegenovergestelde situatie verplicht niets het openbaar ministerie om een opsporingsonderzoek te openen. Voor wat betreft de informatie die het parket ontvangt van de belastingadministratie tijdens het overleg, wordt de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie evenmin aangetast. De procureur des Konings beschikt steeds over de mogelijkheid om onderzoek te voeren naar de informatie die zij verkregen heeft van de belastingadministratie. Op deze wijze kan hij altijd nagaan in welke mate de informatie waarheidsgetrouw werd weergegeven.<sup>559</sup> Het parket is dus geenszins afhankelijk van de informatie die zij verkrijgen tijdens het overleg.

De vraag naar de gelijkheid van de partijen tijdens de strafprocedure werd eveneens opgeworpen door SMET. Er wordt namelijk voorzien in een overleg tussen de fiscale administraties, die een belanghebbende partij zijn in het kader van het onderzoek, en de procureur des Konings.<sup>560</sup> Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof blijkt evenwel dat essentiële verschillen bestaan tussen de belastingplichtigen en de administraties. Bijgevolg doet er zich geen schending voor van het gelijkheidsbeginsel<sup>561</sup>. Ondanks het feit dat er geen sprake is van een ongelijke behandeling, zijn LECOCQ en CECI<sup>562</sup> terecht van mening dat de wet in gebreke blijft wanneer het aankomt op de rechten van de belastingplichtige. De belastingplichtige blijft volledig buiten het overleg en wordt, als is het maar gedeeltelijk, onderworpen aan de willekeur van de fiscus en het parket.

---

<sup>558</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.6.3 en B.7.

<sup>559</sup> GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, overweging B.6.1 en B.6.2.

<sup>560</sup> F. SMET, "Una via: ontdebelling fiscale vervolging en sanctionering?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8 februari 2012, (8) 9.

<sup>561</sup> Cf. *supra* Onderscheid tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige als belanghebbende partijen p. 76.

<sup>562</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 17.



### **3.2.2.3 Geen verhoging van de strafrechtelijke geldboetes in het kader van de successierechten**

In het kader van de inkomstenbelastingen, de belastingen over de toegevoegde waarde, de registratierechten en de diverse rechten en taksen wordt telkens voorzien in een verhoging van de strafrechtelijke boetes<sup>563</sup>. In het Wetboek Successierechten is een dergelijke verhoging nergens te bespeuren. Dit is op zijn minst vreemd te noemen aangezien de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers<sup>564</sup> en de werkgroep "Una via" beide gewezen hebben op de noodzaak van een algemene strafverzwaring. Deze strafverzwaring werd niet doorgevoerd voor wat betreft de successierechten. De opdecimen voorzien in het strafrecht worden evenmin van toepassing verklaard, terwijl dit voor de inkomstenbelastingen, de belastingen op de toegevoegde waarden, de registratierechten en de diverse rechten en taksen wel werd gedaan<sup>565</sup>. Nergens wordt een verklaring gegeven voor deze lacune.

ZAGHEDEN merkt op dat niet dezelfde rechtvaardiging ingeroepen kan worden als in het kader van het niet voorzien van een dubbele bestraffing voor de registratierechten, de successierechten en de diverse rechten en taksen<sup>566</sup>. De verhoging van de geldboetes maakt namelijk deel uit van het formeel fiscaal recht, waardoor het principieel valt onder de bevoegdheid van de federale wetgever. Het optrekken van de strafrechtelijke fiscale boetes diende bijgevolg niet uitgesteld te worden tot na het overleg met de Gewesten.<sup>567</sup> CB verwijst evenwel naar het advies van de Raad van State<sup>568</sup> dat werd gegeven in het kader van de registratierechten. Voor wat betreft de registratierechten heeft de wetgever zich in de *Una Via*-wet beperkt tot een verhoging van de fiscaal strafrechtelijke boetes die kunnen worden opgelegd wanneer het gaat om de federale registratierechten. Voor de successierechten, die een gewestbelasting zijn op basis van artikel 3 van de Bijzondere Financieringswet, kan dit een verklaring zijn voor het niet verhogen van de boetes. De belasting tot vergoeding der successierechten<sup>569</sup> en de belasting op de collectieve beleggingsinstellingen en dergelijke meer<sup>570</sup> zijn geen gewestbelastingen. Het valt dan ook niet te begrijpen waarom de wetgever deze belastingen niet heeft verhoogd, mede gelet op het feit dat eind 2006 wel een verhoging werd doorgevoerd voor diezelfde belastingen<sup>571,572</sup>.

DECUYPER nuanceert de impact van deze lacune echter door te wijzen op het feit dat zware fiscale fraude op het niveau van de successierechten eerder zelden voorkomt. De dossiers zullen bijgevolg grotendeels afgehandeld worden op het niveau van de fiscale administraties.<sup>573</sup> Toch, moeten die zeldzame dossiers van zware fiscale fraude op het vlak van successierechten eveneens vermeden worden. En hoe kan dit beter worden bereikt dan door eenzelfde verzwaring van de strafrechtelijke

<sup>563</sup> Artt. 450, 452 en 456 WIB92; artt. 73, 73bis en 73quater WBTW, artt. 206, lid 2, 206bis, lid 3 en 207bis, lid 2 W.Reg. en art. 207 WDRT.

<sup>564</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 249.

<sup>565</sup> Art. 457, §2 WIB92; art. 73quinquies, §3 WBTW; art. 207ter, §3 W.Reg. en art. 207quinquies, §3 WDRT.

<sup>566</sup> Cf. *supra* Geen vermijding van een dubbele bestraffing voor registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen p. 72.

<sup>567</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 251.

<sup>568</sup> Ontwerp van Programmawet (I) – Deel II, *Parl.St.*, Kamer 2006-2007, nr. 2773/002, 399.

<sup>569</sup> Art. 147 e.v. W.Succ.

<sup>570</sup> Art. 161 e.v. W.Succ.

<sup>571</sup> Art. 159 en 162 W.Succ.

<sup>572</sup> CB, "Verhoging strafrechtelijke sancties: voor welke belastingen?", *supra* noot 399, (10) 10-11.

<sup>573</sup> J. DECUYPER, "De "una via"-wet en het Wetboek der Successierechten", *Successierechten* 2013, afl. 5, (6) 8.

fiscale boetes door te voeren en de opdecimen van toepassing te verklaren, net als in het kader van de inkomstenbelastingen, de belastingen op de toegevoegde waarden, de registratierechten en de diverse rechten en taksen?

### **3.3 WAT MET DE DEELNAME VAN DE FISCALE AMBTENAREN AAN HET STRAFONDERZOEK?**

Wanneer tijdens het *una via*-overleg een keuze wordt gemaakt voor de strafrechtelijke afhandeling van het dossier, stelt zich de vraag in welke mate deze keuze werkelijk definitief is. De strafrechtelijke weg sluit op geen enkele manier het toekomstig contact uit tussen de fiscus en het parket, zoals VERSTRAETEN het verwoordt gaat het om een echtscheiding met onderlinge toestemming tussen de fiscus en het parket.<sup>574</sup> Ondanks de scheiding blijven de fiscale administraties en het openbaar ministerie goede vrienden.

Indien wordt gekozen voor de strafrechtelijke afhandeling van het dossier blijft de fiscus het strafrecht als het ware helpen. De fiscus staat in voor de berekening van de ontdoken belasting. De fiscale administraties dragen het fiscale fraudedossier over aan het openbaar ministerie, en dit samen met de reeds gevestigde belastingen. De invoering van het *una via*-principe maakt het voor de fiscus in een dergelijke situatie enkel onmogelijk om nog bijkomend een administratieve sanctie op te leggen.<sup>575</sup> Er kan dus geen sprake zijn van een deelname van de ambtenaren van de fiscale administraties aan het strafrechtelijk onderzoek.<sup>576</sup> Het verbod om alleen als getuige op te treden is enkel niet van toepassing binnen het strikte kader van het *una via*-overleg.<sup>577</sup> Daarenboven dient erop gewezen te worden dat de fiscus evenmin definitief verdwijnt uit het strafproces. De mogelijkheid tot burgerlijke partijstelling blijft bestaan. Deze zal voor wat betreft directe belastingen echter beperkt blijven tot het vaststellen van de kost van de fraude.<sup>578</sup>

Ondanks het feit dat het Charter van de Belastingplichtige<sup>579</sup> de doelstelling had de rechten van de belastingplichtige te vrijwaren, kan de vraag worden gesteld in welke mate het efficiënt is om de fiscus buiten het strafonderzoek te houden.<sup>580</sup> Uit de parlementaire voorbereiding bij de *Una via*-wet blijkt dat één van de hoofddoelstellingen van de wet efficiëntiewinst is. De invoering van het *una via*-systeem moet zowel tijd- als kostenbesparend zijn.<sup>581</sup> Een eerste probleem door VERVECKEN in dit verband wordt opgeworpen is het bestaan van verschillende ontvangers. Fiscaal administratieve sancties worden geïnd door de ontvangers directe belastingen of de ontvangers BTW. Wanneer het fiscaal misdrijf strafrechtelijk wordt afgehandeld en een correctionele geldboete wordt opgelegd is de invordering de taak van de Ontvanger Penale Boeten. Hier stellen zich volgens VERVECKEN structurele problemen. De pecuniaire kant van de veroordeling, zoals de verbeurdverklaring van genoten vermogensvoordelen en correctionele boeten, zou slechts matig

<sup>574</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 8.

<sup>575</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 8.

<sup>576</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, (945) 953.

<sup>577</sup> Art. 463 WIB92; art. 74bis WBTW; art. 207octies W.Reg.; art. 133decies W.Succ.; art. 207decies WDRT.

<sup>578</sup> B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding", *supra* noot 246, (5) 8.

<sup>579</sup> Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408.

<sup>580</sup> O.m. M. MAUS, "Over het charter van de belastingplichtige en de fiscale rechtsbescherming na de Wet-Franchimont en het cassatiearrest van 9 december 1997", *Not.Fisc.M.* 1999, (77) 78-79.

<sup>581</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 3.

tot niet worden ingevorderd. De goed werkende Ontvangstkantoren van de BTW en de Directe belastingen worden vervangen door minder efficiënte Ontvangers Penale Boeten. Bovendien zou het met het oog op efficiëntie beter zijn één ontvanger aan te wijzen per dossier<sup>582</sup>.<sup>583</sup> Hetzelfde probleem werd reeds opgeworpen in het actieplan van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude van 2008-2009.<sup>584</sup> De noodzaak van de aanpak van het probleem met betrekking tot de tenuitvoerlegging van de penale boeten wordt eveneens beaamd door het Rekenhof in zijn verslag van 2007 met betrekking tot tenuitvoerlegging van de patrimoniale straffen.<sup>585</sup> Uit het verslag van 2014 in het kader van de opvolgingsaudit blijkt dat nog steeds geen verbetering en coördinatie werd ingevoerd tussen de FOD Financiën en de FOD Justitie.<sup>586</sup> Het probleem met betrekking tot de tenuitvoerlegging van de penale boeten bestaat vandaag de dag dus nog altijd. Met het oogpunt op de efficiëntie die wordt nagestreefd door de wet, is het noodzakelijk dat een samenwerkingsbeleid wordt uitgestippeld waardoor de boeten snel worden geïnd. J. Buys<sup>587</sup> benadrukt evenwel dat reeds verschillende initiatieven werden genomen om dit probleem te verhelpen. Zo bestaat tegenwoordig de mogelijkheid om na de aangifte van uw belastingen, de boeten die u nog open heeft staan in mindering te brengen van het bedrag dat u terug dient te krijgen van de Staat. Daarnaast wordt met de aanname van de Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken<sup>588</sup> het systeem ook enigszins verbeterd.

Daarenboven blijkt uit het Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude, waarin verwezen wordt naar de definitieve nota van de werkgroep "Una Via"<sup>589</sup>, dat zich een capaciteitsprobleem voordoet op het niveau van het openbaar ministerie, het gerechtelijk onderzoek, de onderzoeksgerechten en de rechtbanken ten gronde.<sup>590</sup> VERVECKEN leidt hier terecht uit af dat nood is aan fiscale expertise op alle niveaus binnen justitie en binnen de politie. Zij wijst op de onmiddellijk inzetbare expertise die aanwezig is bij de Bijzondere Belastinginspectie. Deze expertise is beschikbaar zonder dat er een extra kostprijs aan verbonden is. VERVECKEN stelt daarom voor om een systeem te voorzien waarbij de dossiers van ernstige of georganiseerde fraude die administratief behandeld werden door een fiscale ambtenaar, door deze ambtenaar verder te laten behandelen wanneer het dossier wordt aangenomen door de procureur des Konings, naar aanleiding van artikel 29, lid 2 of 3 Sv.. Dit zou mogelijk worden gemaakt door de BBI-medewerker van statuut te laten veranderen voor dat specifieke dossier. De medewerker zou het onderzoek verder voeren in zijn hoedanigheid van Officier Gerechtelijke politie. Het toekennen van een

---

<sup>582</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Advieure-E.a. Inspecteur Diensthof BBI te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

<sup>583</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 3-4.

<sup>584</sup> Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (C. DEVLIES), 2008-2009, 61-62.

<sup>585</sup> Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de tenuitvoerlegging van de patrimoniale straffen – Penale boeten en bijzondere verbeurdverklaringen, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, februari 2007, 17-18 en 54-59.

<sup>586</sup> Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de uitvoering van de penale boeten – Opvolgingsaudit, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, januari 2014, 5-7.

<sup>587</sup> Samenvatting van het gesprek met J. BUYS, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014, *bijlage 4*.

<sup>588</sup> Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken, *BS* 8 april 2014, 29894.

<sup>589</sup> Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep "Una Via" (thema 9), 15 december 2010.

<sup>590</sup> Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (J. CROMBEZ), 2012-2013, 14-15.

politiebevvoegdheid aan alle ambtenaren is inefficiënt en niet opportuun.<sup>591</sup> De statuutwijziging voor een bepaald dossier zou daarentegen de capaciteitsproblemen kunnen oplossen. Daarnaast zou het tijd- en kostenbesparend zijn. De ambtenaar is als gevolg van de administratieve procedure reeds vertrouwd met het dossier, terwijl justitie en politie het dossier volledig moeten onderzoeken vooraleer ze er vertrouwd mee zijn. De BBi-medewerkers behouden hierdoor ook hun motivatie, aangezien ze zien dat hun werk niet voor niets is geweest. In het Sociaal Recht werd een gelijkaardige regeling uitgewerkt, waarbij de sociale controleurs door de Arbeidsauditeur een politieke taak toegewezen kunnen krijgen, dit naast hun administratieve taken,<sup>592</sup><sup>593</sup> Het systeem lijkt dan ook te werken. In het Wetsvoorstel "Una Via" van 19 november 2010<sup>594</sup> en in de zevende aanbeveling van de Parlementaire Onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers<sup>595</sup> werd een gelijkaardige denkpiste gevolgd. Het voorstel is aldus niet uit de lucht gegrepen en heeft veel potentieel wanneer de wetgever een goede regeling zou uitwerken die eveneens de rechten van de belastingplichtige respecteert.

In theorie heeft een dergelijk ingrijpen veel potentieel. Zelf vraag ik me evenwel af of dit in de praktijk wel haalbaar is zonder afbreuk te doen aan de rechten van de belastingplichtige. In het KB van 21 januari 2007<sup>596</sup> dat voorziet in de detachering van fiscale ambtenaren wordt bepaald dat *"De ter beschikking gestelde ambtenaar geen zaken mag behandelen die hij behandeld heeft of waarvan hij kennis had in gevolge zijn functies bij zijn administratie van oorsprong. Hij mag eveneens geen melding maken aan de procureur des Konings of de arbeidsauditeur van informatie die op een gelijkaardige wijze werd verkregen, behalve bij naleving van de wetten en reglementen die ter zake van kracht zijn"*<sup>597</sup>. Het is dus zeer onwaarschijnlijk dat dit wel wordt toegelaten wanneer een fiscale ambtenaar van statuut zou wijzigen in het kader van een concreet dossier. Bovendien worden op het niveau van justitie voldoende initiatieven genomen zoals het voorzien in opleidingen binnen het kader van de Hoge Raad van Justitie en het Instituut Gerechtelijke Opleidingen om dit kennisprobleem te verhelpen<sup>598</sup>.

---

<sup>591</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 5-7.

<sup>592</sup> O.m. T. MESSIAEN en F. BLOMME, "De bevoegdheden en plichten van de sociale inspecteurs", in T. MESSIAEN en F. BLOMME, *Handboek sociaal strafrecht. Het nieuwe sociaal strafwetboek*, Gent, Story, 2010, 111-182.

<sup>593</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 7.

<sup>594</sup> Wetsvoorstel (D. VAN DER MAELEN *et al.*) tot invoering van de *de una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/001, 10-12.

<sup>595</sup> Verslag namens de onderzoekscommissie, nr. 52K0034/004, *supra* noot 237, 43-44 en 232.

<sup>596</sup> KB 21 januari 2007 tot vaststelling van de regels waarbij ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking worden gesteld van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur teneinde hen bij te staan in de uitoefening van hun taken, *BS* 2 februari 2007, 05509.

<sup>597</sup> Art. 19 KB 21 januari 2007 tot vaststelling van de regels waarbij ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking worden gesteld van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur teneinde hen bij te staan in de uitoefening van hun taken.

<sup>598</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Adviseur-E.a. Inspecteur Diensthoofd BBi te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

### 3.4 VERENIGBAARHEID MET DE RECHTEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE

#### 3.4.1 DE VERENIGBAARHEID VAN HET ZWIJGRECHT IN STRAFZAKEN MET DE MEDEWERKINGSPLICHT *IN FISCALIBUS*

Uit het voorgaande blijkt reeds dat een dubbele vervolging niet wordt uitgesloten. Wanneer de fiscale administratie nog steeds over de mogelijkheden beschikt om het onderzoek verder te zetten, wordt de belastingplichtige verplicht een evenwicht te zoeken tussen enerzijds de medewerkingsplicht in het kader van fiscale zaken, en anderzijds het zwijgrecht dat geldt voor strafzaken.<sup>599</sup> Dit probleem stelt zich enkel wanneer een belastingplichtige het risico loopt om zowel het voorwerp uit te maken van een fiscale procedure als van een strafrechtelijke procedure. Principieel dient de belastingplichtige zich te kunnen beroepen op zijn zwijgrecht eenmaal hij het voorwerp uitmaakt van een strafvervolging<sup>600</sup>. Het vermoeden van onschuld en het recht op een eerlijk proces liggen beiden vervat in artikel 6 EVRM. Het zwijgrecht maakt impliciet deel uit van deze bepaling<sup>601</sup>. Het recht wordt daarenboven expliciet beschermd door artikel 14 BUPO-verdrag. Zowel het Hof van Cassatie<sup>602</sup> als het Grondwettelijk Hof<sup>603</sup> erkennen het zwijgrecht als een algemeen rechtsbeginsel van het strafrecht.

De vraag stelt zich allereerst of het zwijgrecht van toepassing is in het kader van het fiscaal recht. Uit de rechtspraak blijkt namelijk dat fiscaal administratieve sancties vaak een repressief karakter hebben. Desondanks is er geen sprake van een werkelijke strafvervolging, het betreft slechts een administratieve procedure. Artikel 6 EVRM kan principieel niet worden toegepast op de fiscale geschillen. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens kan zich evenmin uitspreken over deze geschillen.<sup>604</sup> Dit werd eveneens bevestigd in de rechtspraak van het Europees Hof<sup>605</sup> en van het Hof van Cassatie<sup>606</sup>. Tijdens de administratieve procedure waarbij enkel het bedrag van de belasting wordt bepaald kan bijgevolg geen toepassing worden gemaakt van het zwijgrecht<sup>607</sup>.

In het kader van de fiscale vervolging bestaat wel een medewerkingsverplichting, die impliceert dat de belastingplichtige de vragen dient te beantwoorden welke betrekking hebben op de belastingheffing. Tussen het zwijgrecht enerzijds, en de medewerkingsverplichting anderzijds, dient een evenwicht gevonden te worden wanneer de belastingplichtige later een strafrechtelijke vervolging riskeert. Om te bepalen in welke mate het zwijgrecht speelt, is het van belang te bepalen vanaf welk moment sprake kan zijn van een inverdenkingstelling en of dit al mogelijk is tijdens een fiscaal controleonderzoek.<sup>608</sup> Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie waarin een belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een fiscaal onderzoek en de kans bestaat dat hij tevens wordt onderworpen aan een strafvervolging. Het Europees Hof voor de Rechten van de

<sup>599</sup> F. SMET, "‘Una via’: ontubbeling fiscale vervolging en sanctionering?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8 februari 2012, (8) 10.

<sup>600</sup> EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, *Funke/Frankrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1993, Serie A, nr. 256-A, overweging §44.

<sup>601</sup> Cass. 23 december 1998, *JLMB* 1999, 61.

<sup>602</sup> Cass. 13 januari 1999, *RDJP* 1999, 323.

<sup>603</sup> Arbitragehof 25 januari 2001, nr. 4/2001, *BS* 10 februari 2001, 3706.

<sup>604</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?", *supra* noot 433, (165) 168.

<sup>605</sup> EHRM 22 maart 2005, nr. 25069/03, *Rodriguez-Porto Perez/Spain*, overweging §1.b.

<sup>606</sup> Cass. 8 april 1976, *Pas.* 1976, I, 871; Cass. 20 april 1990, *Pas.* 1990, I, 957.

<sup>607</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?", *supra* noot 433, (165) 168.

Zie in dit verband: Rb. Bergen 12 januari 2005, nr. 2005/280, *FJF* 2005, 965; Rb. Bergen 8 januari 2008, *Le Fiscologue* 2008, afl. 1128, 6; Rb. Bergen 15 januari 2008, *Le Fiscologue* 2008, afl. 1128, 4; Rb. Brussel 15 oktober 2008, *RGCF* 2010, 54, noot N. PIROTTE.

<sup>608</sup> C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*, *supra* noot 150, 396-397.

Mens heeft reeds in 1996 besloten dat de antwoorden die verplicht moeten worden gegeven tijdens een administratieve procedure, niet kunnen worden gebruikt om de belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van het onderzoek te beschuldigen.<sup>609</sup> In 2012 stelde het Hof dat de belastingplichtige niet verplicht kan worden een antwoord te geven op een vraag tijdens de fiscale procedure wanneer hij zichzelf daardoor bloot zou stellen aan een strafvervolging. Indien een dergelijke verplichting wel zou bestaan, zou dit strijdig zijn met artikel 6 EVRM en het recht om zichzelf niet te beschuldigen.<sup>610</sup> Van een strafprocedure zou, volgens het Hof, reeds sprake zijn wanneer tijdens een administratieve procedure administratieve sancties kunnen worden opgelegd met een strafrechtelijk karakter.<sup>611</sup>

Maar vanaf wanneer geldt het zwijgrecht nu werkelijk? Wanneer een belastingplichtige kan verwachten dat hij het voorwerp zal uitmaken van een strafvervolging, is er sprake van een materiële inverdenkingstelling. Vanaf het moment dat tegen een belastingplichtige een inverdenkingstelling in materiële zin geldt, kan hij zich beroepen op zijn zwijgrecht.<sup>612</sup> Dit zwijgrecht is evenwel geenszins absoluut. Zoals hierboven reeds werd vermeld, is de belastingplichtige verplicht de vragen te beantwoorden die enkel betrekking hebben op de belastingheffing, zelfs indien dit met zich mee zou brengen dat het fiscale misdrijf kenbaar wordt.<sup>613</sup> De belastingplichtige kan evengoed verplicht worden documenten voor te leggen met het oog op de belastingheffing.<sup>614</sup> Indien de administratieve procedure parallel blijft lopen aan de strafrechtelijke procedure blijft dit probleem bestaan. Zelfs wanneer enkel een administratief onderzoek lopende is, kan de kans bestaan dat in de toekomst een strafvervolging wordt ingesteld. De belastingplichtige zal continu een evenwicht moeten zoeken tussen zijn zwijgrecht en zijn medewerkingsplicht, zoals terecht wordt opgemerkt door SPEECKE.<sup>615</sup> Dezelfde vraag werd tevens opgeworpen tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet in het kader van de mogelijkheid om het dossier een andere richting in te sturen.<sup>616</sup> Om beide principes voldoende te kunnen vrijwaren is het noodzakelijk om toepassing te maken van het proportionaliteitsbeginsel, zoals wordt opgeworpen door BOURS. Het administratief onderzoek mag niet zo ver gaan dat de belastingplichtige verplicht wordt om zichzelf te beschuldigen. Het zwijgrecht mag daarentegen evenmin zo ver gaan dat het verzamelen van informatie voor de vaststelling van de belasting tijdens het administratief onderzoek onmogelijk wordt gemaakt.<sup>617</sup> In elke situatie dient een afweging te worden gemaakt van beide principes, met als voorwaarde dat dit niet mag leiden tot het volledig buiten werking stellen van het zwijgrecht dan wel van de medewerkingsplicht.

---

<sup>609</sup> EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, *Saunders/Verenigd Koninkrijk*, Rep.Eur.Court. HR 1996, VI, 2044, overwegingen §§ 75-76.

<sup>610</sup> EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, *Chambaz/Zwitserland*, FJF 2012, 848, overweging §54.

<sup>611</sup> EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, *JB/ Zwitserland*, TFR 2002, 776, overwegingen §§70-71.

<sup>612</sup> C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*, supra noot 150, 397.

<sup>613</sup> M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 716.

<sup>614</sup> C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming*, supra noot 150, 421.

<sup>615</sup> J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", TFR 2014, (945) 947 en 956.

<sup>616</sup> Verslag namens de Commissie, nr. 53K1973/005, supra noot 248, 29-30.

<sup>617</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?", supra noot 433, (165) 169.

In de praktijk lijken zich niet echt problemen te stellen met betrekking tot de verenigbaarheid van beide beginselen. De fiscus kan een dossier openen en tijdens het onderzoek besluiten het door te geven aan het openbaar ministerie, maar dit mag *in se* niet de bedoeling zijn geweest van het administratief onderzoek. Het kan niet dat de fiscus eerst alle gegevens verzamelt met als doel deze door te geven aan het parket, zoals wordt opgemerkt door J. Buys.<sup>618</sup> G. VERVECKEN beaamt dit en benadrukt dat een fiscaal dossier wordt samengesteld op basis van stukken zoals de boekhouding, facturen, bestelbonnen en dergelijke meer.<sup>619</sup>

### 3.4.2 HET GEBREK AAN RECHTSZEKERHEID

Een ander recht van de belastingplichtige dat niet altijd gevrijwaard blijft, is zijn recht op rechtszekerheid. Het gebrek aan criteria in de wet zorgt soms voor onzekerheid voor de belastingplichtige. Uit de parlementaire voorbereiding en de omzendbrieven kunnen drie criteria gedistilleerd worden: de onderzoeksmiddelen, de ernst van de feiten en de omstandigheden waarin het onderzoek plaatsvindt. De *Una via*-wet bepaalt geen criteria en er wordt geen betekenis gegeven aan de begrippen ernstige of georganiseerde fraude of simpele fiscale fraude<sup>620</sup>. Een delegatiebepaling wordt evenmin voorzien door de wet, waardoor men terug dient te vallen op de parlementaire voorbereiding en de omzendbrieven.<sup>621</sup> Volgens J. Buys<sup>622</sup> is het onmogelijk om concrete criteria te voorzien bij wet, omdat het openbaar ministerie een zekere appreciatiemarge moet behouden. Het is onmogelijk om elke specifieke situatie bij wet te voorzien. De abstracte criteria maken het mogelijk om in elke situatie rekening te houden met de specifieke omstandigheden van de zaak. De wordt nogmaals bevestigd door G. VERVECKEN<sup>623</sup>. Het bedrag noch het plegen van valsheid in geschriften zijn voldoende om te besluiten tot een geval van ernstige fiscale fraude.

Zoals LECOCQ en CECI terecht opmerken, bestaat geen enkele vorm van controle naar de motivering van de beslissing die wordt genomen naar aanleiding van het *una via*-overleg. Zij argumenteren daarom dat het installeren van een controle *ex ante*, in het kader van de onderzoeksmiddelen, door een onafhankelijke magistraat aan te raden kan zijn.<sup>624</sup> In de omzendbrief van het college van procureurs-generaal wordt de aanstelling van een referentiemagistraat voorzien, die gespecialiseerd is in fiscale zaken. De hoofdtaak van deze referentiemagistraat valt uiteen in het bijstaan van de magistraten bij het maken van de juiste keuze tijdens het overleg en het zorgen voor een juist begrip van de zaak.<sup>625</sup> LECOCQ en CECI vinden het evenwel noodzakelijk dat hiernaast voorzien wordt in een controle *ex ante*, zoals werd ingevoerd in het kader van de minnelijke

---

<sup>618</sup> Samenvatting van het gesprek met J. Buys, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014, *bijlage 4*.

<sup>619</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Advieure-E.a. Inspecteur Diensthoud BBI te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

<sup>620</sup> J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal?", *supra* noot 433, (165) 171.

<sup>621</sup> A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering", *supra* noot 411, (220) 228.

<sup>622</sup> Samenvatting van het gesprek met J. Buys, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014, *bijlage 4*.

<sup>623</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Advieure-E.a. Inspecteur Diensthoud BBI te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

<sup>624</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 11.

<sup>625</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 16.

schikking<sup>626</sup>. De controle *ex ante* maakt het volgens hen mogelijk om na te kunnen gaan of de keuze wel gebaseerd is op objectieve elementen die blijken uit het fraudedossier dat wordt voorgelegd tot overleg. Voor wat betreft de ernst van de feiten, stellen zij een controle *ex post* voor, welke het mogelijk zou maken een concrete invulling te geven aan het begrip "ernst".<sup>627</sup> Door het gebrek aan concretisering van het begrip "ernst", bestaat het risico dat vaak een subjectieve invulling wordt gegeven aan het begrip. Dit gaat telkens ten koste van de belastingplichtige. Dezelfde onzekerheid bestaat in het kader van de omstandigheden van het onderzoek. Of de belastingplichtige al dan niet medewerking verleent aan het onderzoek wordt eveneens op een subjectieve wijze beoordeeld in het kader van het overleg. Zelfs wanneer de belastingplichtige zijn volledige medewerking zou verlenen aan het onderzoek, verzekert niets dat hij daarom niet onderworpen zal worden aan een strafvervolging.<sup>628</sup> De abstracte criteria maken het mogelijk om elk fiscaal fraudedossier individueel te beoordelen. Niet alles kan vastgelegd worden in concrete criteria. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie waarbij het gaat om fraude gepleegd in het kader van een familiebedrijf, waarbij de zaakvoerder er alles aan heeft willen doen om het bedrijf te redden. Een dergelijke situatie voorzien door het bepalen van concrete criteria is niet evident.<sup>629</sup> Dit verandert evenwel niets aan het feit dat de abstracte, algemene criteria rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige met zich meebrengen. Er ontstaat een gevaar van willekeur dat de rechten van de belastingplichtige niet ten goede komt.

Een andere lacune in de *Una Via*-wet, die in het verlengde ligt van het voorgaande, is het gebrek aan een proces-verbaal van het overleg, zoals terecht wordt opgeworpen door KONINGS. Door het opstellen van een proces-verbaal zou de belastingplichtige de mogelijkheid krijgen om kennis te nemen van datgene wat gezegd wordt tijdens het overleg tussen de fiscus, het parket en de politie. Hieruit zou de invloed blijken die de fiscale administratie heeft gehad op het overleg en de eventuele subjectieve argumenten aangehaald door de fiscus zouden aan het licht komen. Door het gebrek aan een proces-verbaal kan geen enkele controle plaatsvinden.<sup>630</sup> De belastingplichtige wordt bijgevolg geacht blindelings te vertrouwen op de fiscus en het parket, zonder enige vorm van controle.

Ten slotte kan gewezen worden op het ontbreken van een bepaling met betrekking tot de duur van het *una via*-overleg. Het is onduidelijk of dit overleg een uur duurt, dan wel dagen of zelfs maanden. De omzendbrief van het College van procureurs-generaal<sup>631</sup> brengt evenmin duidelijkheid. Bijgevolg kan aan de belastingplichtige niet gegarandeerd worden dat het overleg tussen de fiscus, het parket en de politie niet permanent plaatsvindt, eventueel zelfs tot aan het einde van het strafrechtelijk onderzoek. Een continue dialoog tussen de verschillende instanties wordt met andere woorden niet uitgesloten.<sup>632</sup>

---

<sup>626</sup> Omzendbrief nr. 6/2012 van de Minister van Justitie en het College van procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 30 mei 2012, 8.

<sup>627</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 11.

<sup>628</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 11-12.

<sup>629</sup> Samenvatting van het gesprek met J. Buys, Strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF) te Brussel van 29 april 2014, *bijlage 4*.

<sup>630</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 591-592.

<sup>631</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 17-18.

<sup>632</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 591.



### 3.5 DISCREPANTIE TUSSEN DE ADMINISTRATIEVE SANCTIES EN DE STRAFRECHTELIJKE SANCTIES

Met de verhoging van de fiscale penale boetes tracht men de discrepantie die bestaat tussen de administratieve sancties en de strafrechtelijke sancties weg te werken. De invoering van het *una via*-beginsel in de fiscale strafvervolging maakt het noodzakelijk dat de boetes opgelegd door de fiscale administratie en de straf opgelegd via de strafrechtelijke weg, proportioneel zijn en beide een even groot ontradend effect hebben.<sup>633</sup> In het verleden is meermaals gebleken dat de strafrechtelijke sancties die opgelegd kunnen worden in fiscale strafdossiers dit ontradend effect helemaal niet teweegbrengen. Dit werd ook bevestigd door de parlementaire onderzoekscommissie in haar aanbeveling 46 en de expertenwerkgroep "*una via*". De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers heeft in haar aanbeveling 46 gewezen op de grote discrepantie die er bestond tussen de proportionele fiscaal administratieve sancties enerzijds, en de eigenlijke strafrechtelijke geldboetes in de fiscale codificaties. De proportionele fiscale administratieve sancties kunnen oplopen tot 200% van de ontdoken belasting wat zorgt voor astronomisch hoge bedragen. De strafrechtelijke geldboeten bleven echter beperkt tot maximaal 125 000 euro vanaf 2007, en voordien tot 12 500 euro<sup>634</sup>, onafhankelijk van de omvang van de fraude.<sup>635</sup> LECOCQ en CECI stellen zich de vraag of met de verhoging van de fiscaal strafrechtelijke boetes werkelijk een ontradend effect werd nagestreefd. Rekening houdend met de budgettaire context, denken zij dat de verhoging tot doel heeft de rechter de mogelijkheid te geven om hoge boetes op te leggen die de schatkist van de staat op voldoende wijze kunnen spijzen.<sup>636</sup> Zelf ben ik overtuigd van het ontradend effect dat een verhoging van de fiscaal strafrechtelijke boetes met zich mee kan brengen in combinatie met de toepassing van de opdecimen, al zal dit slechts te merken zijn op lange termijn.

Van de verhoogde fiscale penale geldboetes gaat geen retroactieve werking uit. Overeenkomstig artikel 2 van het Strafwetboek, alsmede artikel 15 BUPO-verdrag en artikel 7 EVRM heeft enkel een mildere straf terugwerkende kracht. De strengere strafwet is enkel van toepassing wanneer het gaat om toekomstige delicten, namelijk op fraude die werd gepleegd vanaf 1 november 2012. Het *non bis in idem*-beginsel is echter wel reeds van toepassing op alle dossiers vanaf de inwerkingtreding van de wet<sup>637</sup>, want hier gaat het om een procedurewet<sup>638</sup>. Het is niet verwonderlijk dat ZAGHEDEN<sup>639</sup>, SMET<sup>640</sup>, Konings<sup>641</sup> en JANSSENS<sup>642</sup> wijzen op de verrassende gevolgen die een combinatie van beide regels met zich meebrengen. Allereerst geniet de belastingplichtige die strafrechtelijk wordt vervolgd voor de correctionele rechtbank voor feiten van voor 1 november 2012 het voordeel dat de fiscaal administratieve sancties niet langer opeisbaar zijn. Daarnaast zal deze persoon het geluk hebben dat hij nog niet gestraft kan worden met de zwaardere

<sup>633</sup> Wetsvoorstel, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, *supra* noot 234, 8.

<sup>634</sup> Artt. 35-38; 48-50; 67-69 en 82 van de Programmawet (I) van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006.

<sup>635</sup> Omzendbrief nr. 11/2012, *supra* noot 275, 17-18.

<sup>636</sup> A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, (3) 8.

<sup>637</sup> Art. 3 Ger.W.

<sup>638</sup> O.m. E. VAN MUYLEN, "Conflict van strafwetten in de tijd", *AJT* 1998-1999, (517) 523-525.

<sup>639</sup> M. ZAGHEDEN, in *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, *supra* noot 123, (217) 251-252.

<sup>640</sup> F. SMET, "'Una via' en minnelijke schikking", *supra* noot 238, (8) 9.

<sup>641</sup> F. KONINGS, "Le principe *non bis in idem*", *supra* noot 431, (581) 603.

<sup>642</sup> K. JANSSENS, "Una via treedt in werking op 1 november... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, (8) 9.

strafrechtelijke boetes. Op alle hangende strafzaken, alsmede alle zaken die in de nabije toekomst worden aanhangig gemaakt bij de rechter zullen de lage oude boetes van toepassing zijn. Daarenboven zullen de boetes niet vermeerderd kunnen worden met de opdecimen. De belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van een hangende fiscale strafzaak komt door de nieuwe wet in een gunstigere situatie terecht. Desalniettemin nuanceert SMET<sup>643</sup> het voorgaande door te verwijzen naar de andere sancties die opgelegd kunnen worden in het kader van een strafrechtelijke procedure, zoals de verbeurdverklaring en de gevangenisstraf. Dit verandert echter niets aan het feit dat de belastingplichtige, al is het slechts tijdelijk, begunstigd wordt door de nieuwe wetgeving. Op korte termijn zal geen sprake zijn van een vergroot ontradend effect door de verhoging van de fiscaal strafrechtelijke boetes.

Daarenboven moet gewezen worden op het effect dat de invoering van het *una via*-beginsel heeft op de hoogte van de sanctie die kan worden opgelegd wanneer een persoon zich schuldig maakt aan een fiscaal misdrijf. Wanneer de fraude strafrechtelijk wordt gesanctioneerd, ontstaat een verbod tot het opleggen van fiscaal administratieve sancties. Bij een dergelijke strafrechtelijke afhandeling blijft de sanctie dus beperkt tot de verhoogde, geplafonneerde bedragen zoals bepaald bij de artikelen 450, 452 en 456 WIB92, de artikelen 73, 73bis en 73quater WBTW, de artikelen 206, lid 2, 206bis, lid 3 en 207bis, lid 2 W.Reg. alsmede artikel 207 WDRT. Het wegvallen van de administratieve sanctie vormt een compensatie voor de verhoging van de strafrechtelijke boetes, volgens JANSSENS<sup>644</sup>. Hij is van mening dat de impact van de nieuwe regeling ondermijnd wordt, doordat deze compensatie in de praktijk niet even snel in werking zal treden als het vervallen van de administratieve sancties. De administratieve sancties kunnen in een dergelijke situatie veel hoger liggen. De nieuwe regeling brengt op korte termijn dus geen verbetering met zich mee, zoals tevens wordt opgemerkt door SMET<sup>645</sup>. Het was bijgevolg beter geweest dat de wetgever in de *Una via*-wet een overgangsmaatregel zou hebben uitgewerkt<sup>646</sup>. In het verleden werden de fiscaal strafrechtelijke geldboetes laag gehouden omwille van de torenhoge administratieve sancties die men riskeerde<sup>647</sup>. Het voorzien in een regeling waarbij de administratieve geldboetes kunnen aangerekend worden tijdens de strafrechtelijke vervolging zou een efficiëntere aanpak van de fiscale fraude met zich mee hebben gebracht<sup>648</sup>. De belastingfraudeur zou geen voordeel hebben gehaald uit een dergelijk systeem waarmee de doelstelling die werd vooropgesteld door de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers eveneens zou worden verwezenlijkt.

---

<sup>643</sup> F. SMET, "Una via' en minnelijke schikking, *supra* noot 238, (8) 9.

<sup>644</sup> K. JANSSENS, "Una via treedt in werking op 1 november... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, (8) 9.

<sup>645</sup> F. SMET, "Una via': ontubbeling fiscale vervolging en sanctionering?", *Fiscooloog* 2012, afl. 1282, 8 februari 2012, (8) 9.

<sup>646</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 4.

<sup>647</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Adviseur-E.a. Inspecteur Diensthof BBi te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

<sup>648</sup> Samenvatting van het gesprek met G. Vervecken, Adviseur-E.a. Inspecteur Diensthof BBi te Antwerpen van dinsdag 29 april 2014, *bijlage 3*.

Zelfs wanneer de verhoogde fiscaal penale boetes zullen worden toegepast in de toekomst blijft het een feit dat de fraudeur voordeel haalt uit een strafrechtelijke afhandeling vanaf een belastingfraude van 6 000 000 euro. De maximale correctionele geldboete die opgelegd kan worden is 500 000 euro, welke verhoogd kan worden met 6 opdecimen. Voor feiten gepleegd vanaf 1 november 2012 kan maximaal een strafrechtelijke geldboete worden opgelegd van 3 000 000 euro. Wanneer de belastingfraude van meer dan 6 000 000 euro administratief afgehandeld zou worden door het opleggen van een belastingverhoging van 50% zou de sanctie meer bedragen dan 3 000 000 euro, inclusief opdecimen. In een dergelijke situatie heeft de belastingplichtige er voordeel bij om strafrechtelijk vervolgd te worden. De belastingplichtige kan gebruik maken van de procedure van vrijwillige verschijning om zo de hogere administratieve boete te ontlopen. De fiscus beschikt over een ruimere bestraffingsmogelijkheid dan justitie. Dit is vreemd gelet op het feit dat justitie de meeste macht heeft.<sup>649</sup> J. BUYS merkt echter op dat het niet volstaat om enkel de hoogte van de boetes met elkaar te vergelijken. Er zijn andere aspecten die eveneens in rekening moeten worden gebracht. Wanneer de zaak door de rechtbank wordt behandeld, dient de persoon advocatenkosten en gerechtskosten te betalen. Daarenboven mag niet uit het oog worden verloren dat een strafrechtelijke procedure vaak ook reputatieschade met zich mee brengt voor bedrijven. Dit raakt grote bedrijven vaak erger dan een geldboete die betaald moet worden.

Ten slotte kan de vraag worden gesteld naar de evenredigheid van de sancties. VAN STEENBERGE pleit voor een proportionele bestraffing. Het risico dat bestaat op een disproportionele bestraffing wordt namelijk nogmaals vergroot door de vermenigvuldiging van de maximumboetes met factor 24.<sup>650</sup> De geplafonneerde strafrechtelijke geldboetes houden principieel geen rekening met de grootte en de ernst van de fiscale fraude. De fiscaal administratieve sancties zijn daarentegen evenredig aan de fraude die gepleegd werd. Het lijkt dan ook verstandig om een systeem in te voeren van geschaalde procentuele correctionele geldboetes.<sup>651</sup> Op deze manier kan de sanctie beter afgestemd worden op de inbreuk. De belastingplichtige zou eveneens voordeel halen uit een dergelijk systeem. Disproportionele bestraffing wordt op deze manier vermeden. Een evenredige bestraffing zou ervoor kunnen zorgen dat de kleine fraudeur niet op dezelfde manier wordt bestraft als zij die zich schuldig maken aan ernstige en vaak georganiseerde fraude. Wanneer een regeling zou worden uitgewerkt, vergelijkbaar aan deze van de belastingverhogingen in de administratieve procedure, zou eveneens een ontradend effect kunnen teweeg gebracht worden. Een systeem van proportionele bestraffing heeft potentieel, mits aandacht wordt besteed aan de goede uitwerking ervan.

---

<sup>649</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 2.

<sup>650</sup> A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering", *supra* noot 411, (220) 228-229.

<sup>651</sup> G. VERVECKEN, "Deel 1: Managementondersteuning Fraudebestrijding", *bijlage 2*, 19 september 2013, 2.

## CONCLUSIE

De ontwikkeling van een *una via*-systeem in het kader van het fiscaal strafvervolgingsrecht is een werk van lange adem. In het strafrecht is het *non bis in idem*-beginsel reeds jaren een algemeen rechtsbeginsel, dat tevens vervat ligt in verschillende internationale verdragen zoals het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, het Zevende Aanvullend Protocol bij dit verdrag en het Internationaal Verdrag inzake de burgerrechten en politieke rechten. Wanneer een persoon vervolgd wordt wegens het plegen van een misdrijf heeft deze recht op een eerlijk proces. Het recht om niet twee maal bestraft te worden voor dezelfde feiten zit hier impliciet in vervat. In het strafrecht uit dit principe zich in het gezag van gewijsde. Dezelfde persoon mag, na definitief veroordeeld te zijn bij een eindbeslissing, voor dezelfde feiten niet nog eens vervolgd en bestraft worden. Onder invloed van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft het *non bis in idem*-beginsel ook een betekenis gekregen in het fiscaal strafvervolgingsrecht. Het Hof heeft geoordeeld dat administratieve sancties onder bepaalde voorwaarden een strafsanctie uitmaken, waardoor zij onderworpen kunnen worden aan artikel 6 EVRM. Dezelfde redenering werd later tevens gevolgd door het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie. Vanaf het ogenblik dat een fiscaal administratieve sanctie gekwalificeerd kan worden als een sanctie met strafrechtelijk karakter zijn de rechten die gelden in het kader van het strafrecht hierop van toepassing. Dit brengt met zich mee dat in het fiscaal strafvervolgingsrecht voortaan rekening zal moeten gehouden worden met het *non bis in idem*-beginsel. Een fiscaal administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter kan bijgevolg niet langer gecumuleerd worden met een strafsanctie wanneer een fiscaal misdrijf zich voordoet. Een inbreuk op de fiscale wetboeken die tevens kan gesanctioneerd worden in het strafrecht, vereist een bedrieglijk opzet of een oogmerk om te schaden. Wanneer een belastingplichtige zich schuldig maakt aan dergelijke feiten is het niet langer mogelijk deze zowel via de administratieve als via de strafrechtelijke weg te sanctioneren. Volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dient te worden voorzien in een ontduubeling op het niveau van de vervolging en de bestraffing van substantieel dezelfde feiten.

Aangezien in het fiscaal recht de mogelijkheid tot het cumuleren van administratieve sancties met strafsancties expliciet werd ingeschreven, was een wetgevend ingrijpen noodzakelijk om een eventuele veroordeling door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens te vermijden. Op 20 september 2012 werd de Wet aangenomen tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes. Deze wet heeft tot doel te voorzien in een meer effectieve en efficiënte aanpak van de grote fiscale fraudedossiers, rekening houdend met het subsidiariteitsbeginsel, het *non bis in idem*-beginsel en de beginselen van de rechtstaat. Er wordt een tweeledig systeem ingevoerd die enerzijds voorziet in een *una via*-overleg en anderzijds in een schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties vanaf het moment dat de strafvordering wordt uitgeoefend door het openbaar ministerie. Het systeem dient ervoor te zorgen dat een fiscaal fraudedossier niet langer onderworpen wordt aan een administratief onderzoek dat parallel loopt aan het strafrechtelijk onderzoek. Het zou een efficiëntiewinst moeten creëren, waarbij zowel op tijd als middelen wordt bespaard. Voortaan dient een fiscaal dossier slechts te worden afgehandeld via één weg. Daarnaast is de ultieme doelstelling

dat een fiscaal misdrijf niet meer dubbel bestraft kan worden. De wet tracht als het ware te voorzien in een ontduubeling op het niveau van de vervolging en de bestraffing, zoals wordt vereist in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De vraag stelt zich evenwel of deze doelstelling werkelijk wordt bereikt. Kan de invoering van de *una via*-regel in het fiscaal strafvervolgingsrecht gezien worden als een werkbaar instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf?

Ondanks het feit dat de wet een stap is in de goede richting, zijn er enkele onvolkomenheden waar de aandacht op gevestigd moet worden. Allereerst rijst twijfel naar de verenigbaarheid van het *una via*-systeem met het *non bis in idem*-beginsel. De wet voorziet nergens expliciet in een ontduubeling op het niveau van de vervolging. Noch van de administratie, noch van het openbaar ministerie wordt vereist dat zij hun onderzoek stopzetten wanneer gekozen wordt voor de strafrechtelijke dan wel de administratieve afhandeling. Gelet op de besparingen van tijd en middelen die men wil bewerkstelligen, lijkt men hier niet in te slagen. Daarenboven kan nog steeds geen sprake zijn van een regeling die volledig in overeenstemming is met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Volgens deze rechtspraak kan een persoon niet twee maal vervolgd en bestraft worden voor substantieel dezelfde feiten. In een werkelijke vervolging langs één weg werd niet voorzien. Dit werd tevens bevestigd door het Grondwettelijk Hof. In zijn arrest van 3 april 2014 is het Hof van oordeel dat een regeling die voorziet in de schorsing van de opeisbaarheid van de fiscaal administratieve sancties vanaf het moment dat de strafvervolging wordt uitgeoefend onverenigbaar is met het *non bis in idem*-beginsel en het gelijkheidsbeginsel. De mogelijkheid wordt hiermee gecreëerd dat een persoon die reeds definitief een sanctie kreeg opgelegd door de fiscale administratie, een tweede maal vervolgd wordt op basis van dezelfde feiten. De artikelen 3, 4 en 14 van de *Una Via*-wet werden met dit arrest dan ook vernietigd. Van een effectief systeem ter vrijwaring van het *non bis in idem*-beginsel kan tot op heden geen sprake zijn. Een nieuw wetgevend ingrijpen is noodzakelijk om deze onrechtvaardigheid weg te werken. Bovendien kan nog opgeworpen worden dat zij die bestraft worden, door meerdere administratieve sancties te cumuleren, evenveel recht hebben op een dergelijke bescherming. Wanneer de administratieve sancties die worden opgelegd in het kader van een fiscale procedure, allen gekwalificeerd kunnen worden als strafsancities in de zin van artikel 6 EVRM, heeft de belastingplichtige evenveel recht op het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing.

Naast de problemen die rijzen in het kader van het *non bis in idem*-beginsel, stellen zich tevens enkele problemen met betrekking tot de conformiteit met de Grondwet. De onafhankelijkheid waarover het openbaar ministerie beschikt op basis van artikel 151, §1 van de Grondwet dient te allen tijde gerespecteerd te worden. Allereerst werd geen advies van de Raad van State ingewonnen om een controle uit te voeren naar het respect voor dit beginsel. Dit is op zijn minst merkwaardig te noemen, de wetgever is zo overtuigd van zichzelf dat zij een dergelijke toetsing niet noodzakelijk acht. In het verleden is weliswaar gebleken dat het respecteren van deze onafhankelijkheid niet altijd als vanzelfsprekend kan worden ervaren wanneer men een *una via*-systeem tracht in te voeren. Daarnaast is het openbaar ministerie vaak afhankelijk van het beleid van de fiscale administraties, zij beslissen over het feit of een zaak al dan niet ter kennis wordt gebracht aan het parket. Aan dit probleem is echter grotendeels verholpen door de kritiek die werd

geuit in het verslag van het Rekenhof waardoor een beslissing om een bepaalde zaak niet ter kennis te brengen aan het openbaar ministerie voortaan gemotiveerd moet worden. Een ander grondwettelijk beginsel dat niet ten volle wordt gerespecteerd door de *Una Via*-wet is het gelijkheidsbeginsel. Er wordt niet voorzien in het vermijden van een dubbele bestraffing voor registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen. Al hebben deze belastingplichtigen evenveel recht op zo een bescherming. Toch kan dit gebrek gerechtvaardigd worden. De registratierechten, successierechten en diverse rechten en taksen zijn gewestbelastingen waarvoor eerst een overleg moet gepleegd worden met de gewesten vooraleer de wetgever hier kan ingrijpen. Het gebrek aan verhoging van de strafrechtelijke geldboetes in het kader van de successierechten valt echter niet te begrijpen. In het kader van de registratierechten stelde zich geen probleem, terwijl dit eveneens gedeeltelijk een gewestelijke materie is. Los hiervan rijst nog de vraag naar de gelijke behandeling van de fiscus en de belastingplichtige die verdacht wordt van een fiscaal misdrijf. Enkel de fiscus kan deelnemen aan het *una via*-overleg. De fiscale administratie is net als de belastingplichtige belanghebbende partij. Tussen beide partijen bestaat echter een essentieel verschil omdat de fiscus het algemeen belang behartigt. Met het oog op de rechten van belastingplichtige zou het echter beter zijn dat een zekere vorm van controle wordt voorzien waardoor elke vorm van willekeur kan worden uitgesloten.

Wat deze rechten van de belastingplichtige betreft, moet gewezen worden op de rechtsonzekerheid die gecreëerd wordt door het gebrek aan concrete criteria in de wet. De keuze voor de administratieve of de strafrechtelijke afhandeling wordt gebaseerd op algemene, abstracte criteria. Het formuleren van concrete criteria is haast onmogelijk, aangezien het openbaar ministerie dient te beschikken over een zekere appreciatiemarge waarbij rekening kan gehouden worden met de specifieke omstandigheden van de zaak. Dit verandert evenwel niets aan het feit dat het met het gelet op de rechten van de belastingplichtige, aan te raden is om toch enigszins een vorm van controle mogelijk te maken. Er kan gedacht worden aan het vereisen van een motivering waaruit zou blijken dat de beslissing enkel werd gebaseerd op objectieve criteria. Willekeur zou zo beperkt kunnen worden. Een ander aspect dat vermeldenswaardig is, is de verenigbaarheid van het zwijgrecht in strafzaken met de mederwerkingsplicht *in fiscalibus*. Wanneer de strafrechtelijke en de administratieve procedure door elkaar kunnen lopen, bestaat het risico dat één van deze rechten geschonden wordt. Dit probleem lijkt zich in de praktijk echter niet te stellen aangezien men zich tijdens de fiscale procedure hoofdzakelijk bezighoudt met het verzamelen van stukken. De verplichting tot het voorleggen van stukken tijdens de fiscale procedure wordt door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens niet gezien als een schending van het zwijgrecht. De medewerkingsplicht kan echter niet zo ver gaan dat alle gegevens worden verzameld tijdens het fiscaal onderzoek met het oog op de uiteindelijke bestraffing via het strafrecht. Een dergelijke situatie zou wel een inbreuk kunnen uitmaken op het zwijgrecht en de rechten van de belastingplichtige. Voor wat de deelname van de fiscus aan het strafonderzoek betreft, is het beter dat de fiscus buiten het strafonderzoek wordt gehouden. De rechten van de belastingplichtige moeten ten volle gevrijwaard blijven. Zelfs wanneer zich een capaciteitsprobleem voordoet bij justitie, is het niet aan de fiscale administratie om dit op te lossen door zijn ambtenaren mee te laten werken aan het strafonderzoek. Het *una via*-overleg zorgt er net voor dat die dossiers waarvoor geen capaciteit is bij politie en justitie administratief afgehandeld kunnen worden. Fiscale

fraudedossiers kunnen op dit punt perfect efficiënt worden aangepakt zonder dat een deelname van de fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek vereist is.

Als laatste moet het probleem van de discrepantie tussen de administratieve sancties en de strafrechtelijke sancties worden vermeld. De fiscus beschikt over een veel grotere sanctioneringsbevoegdheid dan justitie. Dit is niet logisch rekening houdend met het feit dat justitie over de grootste macht beschikt. De vraag kan ook gesteld worden of de *Una Via*-wet werkelijk zorgt voor een betere aanpak van de grote fiscale fraude. Door het gebrek aan overgangsmaatregelen haalt de fraudeur zelfs voordeel uit het systeem. De zwaardere penale boetes zijn slechts van toepassing op feiten gepleegd vanaf 1 november 2012, terwijl het *non bis in idem*-beginsel onmiddellijk van toepassing is. De grote fraudeurs doen er goed aan om nu via vrijwillige verschijning hun zaak strafrechtelijk afgehandeld te zien, aangezien de maximale boetes die opgelegd kunnen worden slechts 12 500 euro tot 125 000 euro bedragen. Fiscaal administratieve sancties kunnen daarentegen oplopen tot een belastingverhoging van 50%. Of hiermee werkelijk wordt gezorgd voor een betere aanpak van de grote fiscale fraude is dus nog maar de vraag. De wetgever had beter een systeem van proportionele bestraffing ingevoerd, waarbij de sancties afgestemd kunnen worden op de ernst van het fiscaal misdrijf.

De *una via*-regel mag dan wel met de juiste bedoelingen zijn ingevoerd in het fiscaal strafvervolgingsrecht, van een werkbaar instrument ter vermijding van een dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf kan echter geen sprake zijn. Er rijzen zowel problemen in het kader van het *non bis in idem*-beginsel als het gelijkheidsbeginsel. De rechten van de belastingplichtige worden niet steeds gevrijwaard. De aanpak van de grote fiscale fraude is op lange termijn misschien verbeterd, op korte termijn is er enkel sprake van een verslechtering. Na de vernietiging van een deel van de *Una Via*-wet door het Grondwettelijk Hof is een nieuw wetgevend ingrijpen onvermijdelijk. Hopelijk grijpt de wetgever de kans om bij de uitwerking van deze nieuwe wettelijke regeling de onvolkomenheden weg te werken uit het systeem.

## **BIBLIOGRAFIE**

### **WETGEVING**

#### **INTERNATIONAALRECHTELIJKE WETGEVING**

Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en fundamentele vrijheden van 4 november 1950, *CETS* nr. 005.

Protocol nr. 7 bij het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele vrijheden van 22 november 1984, *CETS* nr. 117.

Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten van 19 december 1966, *United Nations Treaty Series*, vol. 999, 171.

Overeenkomst ter uitvoering van het tussen de regeringen van de Staten van de Benelux Economische Unie, de Bondsrepubliek Duitsland, en de Franse Republiek op 14 juni 1985 te Schengen gesloten akkoord betreffende de geleidelijke afschaffing van de controles aan de gemeenschappelijke grenzen van 19 juni 1990, *BS* 15 oktober 1993, 22646.

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, *Pb.L.* 26 oktober 2012, afl. 326, 391.

#### **INTERNE WETGEVING**

Grondwet van 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994, 4054.

Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.

Wetboek van 17 november 1808 van strafvordering, *Bull.Off.* 27 november 1808.

Strafwetboek van 8 juni 1867, *BS* 9 juni 1867, 3133.

Wetboek van 2 maart 1927 diverse rechten en taksen, *BS* 6 maart 1927, 927.

Wetboek van 31 maart 1936 der successierechten, *BS* 7 april 1936, 2403.

Wetboek van 30 november 1939 der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 1 december 1939, 8002.

Wet van 5 maart 1952 betreffende de opdécimes op de strafrechtelijke geldboeten, *BS* 3 april 1952, 2606.

Wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie, *BS* 17 juli 1964, 7812.

Wet van 1 juli 1964 tot bescherming van de maatschappij tegen abnormalen en gewoontemisdadigers, *BS* 17 juli 1964, 7818.

Gerechtelijk Wetboek van 10 oktober 1967, *BS* 31 oktober 1967, 11360

Wet van 16 maart 1968 betreffende de politie over het wegverkeer, *BS* 27 maart 1968, 3146.



Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, 7046.

Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408.

Wetboek van 10 april 1992 van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 30 juli 1992, 17120.

Wet 10 juni 1997 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan de ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking gesteld van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur, *BS* 18 juli 1997, 18880.

Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *BS* 25 juni 1999, 23916.

Programmawet (I) van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006, 75178.

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, *BS* 22 oktober 2012, 64132.

Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken, *BS* 8 april 2014, 29894.

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 13 september 1993, 20105.

KB 21 januari 2007 tot vaststelling van de regels waarbij ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking worden gesteld van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur teneinde hen bij te staan in de uitoefening van hun taken, *BS* 2 februari 2007, 05509.

## **VOORBEREIDENDE DOCUMENTEN**

Verslag namens de Commissie voor de Justitie (T. GIET en F. LOZIE) over het wetsontwerp tot instelling van het college van procureurs-generaal en tot instelling van het ambt van nationaal magistraat, *Parl.St.* Kamer 1996-97, nr. 49K0867/006.

Ontwerp van Programmawet (I) – Deel II, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51K2773/002.

Voorstel (J.M. NOLLET *et al.*) tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie om de grote fiscale fraude-dossiers te onderzoeken, *Parl.St.* Kamer 2007, nr. 52K0034/001.

Verslag namens de onderzoekscommissie (J.M. NOLLET, R. TERWINGEN en A. MATHOT) over het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004.

Wetsontwerp tot invoering van een Sociaal Strafwetboek, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K1666/001.

Wetsvoorstel (D. VAN DER MAELEN *et al.*) tot invoering van de *de una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/001.

Advies van de Raad van State nr. 47 426/2 van 9 december 2009 betreffende het wetsvoorstel tot invoering van de *de una via*-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/002.

Wetsvoorstel (R. TERWINGEN *et al.*) tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001.

Amendementen (VAN DER MAELEN *et al.*) op het wetsvoorstel tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, 53K1973/004.

Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting (L. VAN BIESEN) over het wetsvoorstel tot instelling van het "*una via*"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005.

Amendementen (I. FAES en L. MAES) op het wetsontwerp tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boete, *Parl.St.* Senaat 2011-12, nr. 5-1592/2.

Verslag namens de Commissie voor de Financiën en voor de Economische Aangelegenheden (LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boete, *Parl.St.* Senaat 2011-12, nr. 5-1592/3.

## **RECHTSPRAAK**

### **EUROPEES HOF VOOR DE RECHTEN VAN DE MENS**

EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, nr. 22.

EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1984, Serie A, nr. 73.

EHRM 25 augustus 1987, nr. 9912/82, *Lütz/ Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1987, Serie A, nr. 123.

EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, *Funke/Frankrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1993, Serie A, nr. 256-A.

EHRM 23 oktober 1995, nr. 15963/90, *Gradinger/Oostenrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1996, Serie A, nr. 328-C.

EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, *Saunders/Verenigd Koninkrijk*, *Rep.Eur.Court. HR* 1996, VI, 2044.

EHRM 24 september 1997, nr. 18996/91, *Garyfallou Aebe/Griekenland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1997, V, 1821.

EHRM 30 juli 1998, nr. 25711/94, *Oliveira/Zwitserland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1998, V, 1990.

EHRM 14 september 1999, nr. 36855/97 en 41731/98, *Ponsetti en Chesnel/Frankrijk*, *RUDH* 1999, 434.

EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, *JB/ Zwitserland*, *TFR* 2002, 776.

EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97, *Franz Fischer/Oostenrijk*.

EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Silvester's Horeca Service/België*.

EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*.

EHRM 22 maart 2005, nr. 25069/03, *Rodriguez-Porto Perez/Spain*.

EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*.

EHRM 7 december 2006, nr. 37301/03, *Hauser-Sporn/Oostenrijk*.

EHRM 25 september 2007, nr. 20656/03, *Loncke/ België*, *FJF* 2008, 1030, *RGCF* 2007, 456, noot M. VAN BRUSTEM en E. VAN BRUSTEM.

EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, *RABG* 2009, 871, noot P. HOËT, *T.Strafr.* 2009, 128.

EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, *TFR* 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

EHRM 25 juni 2009, nr. 55759/07, *Maresti/Kroatië*.

EHRM 18 oktober 2010, nr. 53785/09, *Tomasovic/ Kroatië*, *JLMB* 2013, 576, noot F. KONINGS.

EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, *Chambaz/Zwitserland*, *FJF* 2012, 848.

EHRM 20 november 2012, nr. 17995/08, *Pacifico/Italië*.

## **EUROPEES HOF VAN JUSTITIE**

HvJ 28 september 2006, C-467/04, *Gasparini*, *NC* 2007, 45.

HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten*, *T.Strafr.* 2007, 26, noot P. HOËT.

HvJ 18 juli 2007, C-288/05, *Kretzinger*, *NC* 2007, 416.

HvJ 22 september 2008, C-491/07, *Turansky*, *RABG* 2009, 903.

HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON.

## **GRONDWETTELIJK HOF**

Arbitragehof 14 juli 1997, nr. 52/97, *BS* 15 augustus 1997, 21050.  
Arbitragehof 24 februari 1999, nr. 22/99, *JLMB* 1999, 532.  
Arbitragehof 17 maart 1999, nr. 32/99, *BS* 19 juni 1999, 23305.  
Arbitragehof 25 januari 2001, nr. 4/2001, *BS* 10 februari 2001, 3706.  
Arbitragehof 20 april 2005, nr. 72/2005, *BS* 11 mei 2005, 22238.  
Arbitragehof 26 april 2007, nr. 67/2007, *BS* 13 juni 2007, 31988.  
GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008, *BS* 26 juni 2008, 33013.  
GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197.  
GwH 6 november 2008, nr. 157/2008, *BS* 23 januari 2009, 4201.  
GwH 15 mei 2008, nr. 79/2008, *BS* 26 juni 2008, 33013.  
GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

## **HOF VAN CASSATIE**

Cass. 15 december 1952, *Pas.* 1953, I, 262.  
Cass. 22 april 1968, *Pas.* 1986, 995.  
Cass. 22 februari 1971, *Arr.Cass.* 1971, 599.  
Cass. 18 januari 1972, *Pas.* 1972, 482.  
Cass. 26 mei 1972, *Arr.Cass.* 1972, 907.  
Cass. 26 juni 1972, *Arr.Cass.* 1972, 1025.  
Cass. 20 november 1972, *Arr.Cass.* 1973, 282.  
Cass. 26 maart 1973, *Arr.Cass.* 1973, 746.  
Cass. 26 maart 1973, *Pas.* 1973, 708.  
Cass. 13 november 1973, *Pas.* 1974, 291.  
Cass. 12 februari 1974, *Arr.Cass.* 1974, 640.  
Cass. 8 april 1976, *Pas.* 1976, I, 871.  
Cass. 5 oktober 1977, *Arr.Cass.* 1978, 162.  
Cass. 14 juni 1978, *Arr.Cass.* 1978, 1208.  
Cass. 23 december 1980, AR 5866, *Arr.Cass.* 1980-82, 462.  
Cass. 28 april 1981, AR 6439, *Arr.Cass.* 1980-81, 986.  
Cass. 16 maart 1982, AR 7066, *Arr.Cass.* 1981-82, 878.

Cass. 28 september 1982, AR 7414, *Arr.Cass.* 1982-83, 150.

Cass. 19 april 1983, AR 7666, *Arr.Cass.* 1982-83, 988.

Cass. 18 april 1984, AR 3488, *Arr Cass.* 1983-84, 1108.

Cass. 21 november 1984, AR 3845, *Arr.Cass.* 1984-85, 408.

Cass. 5 juni 1985, AR 4322, *Arr. Cass.* 1984-1985, 1371.

Cass. 7 januari 1986, AR 9783, *Arr.Cass.* 1985-86, 630.

Cass. 18 november 1986, AR 186, *Arr. Cass.* 1986-87, 379, *Pas.* 1987, 351.

Cass. 21 januari 1987, AR 5589, *Arr.Cass.* 1986-87, 640.

Cass. 7 september 1988, AR 6898, *Arr.Cass.* 1988-89, 19.

Cass. 29 november 1989, AR 7873, *Arr.Cass.* 1989-90, 435.

Cass. 20 april 1990, *Pas.* 1990, I, 957.

Cass. 29 mei 1990, AR 4439, *Arr.Cass.* 1989-90, 1238.

Cass. 11 december 1990, AR 4934, *Arr.Cass.* 1990-91, 406.

Cass. 15 januari 1991, AR 2153, *Arr.Cass.* 1990-91, 504, *Pas.* 1991, 444.

Cass. 20 februari 1991, AR 8738, *RW* 1991-92, 131, *Arr. Cass.* 1990-91, 671.

Cass. 27 september 1991, AR 7448, *Arr.Cass.* 1991-92, 99, concl. GOEMINNE.

Cass. 22 februari 1994, *Arr. Cass.* 1994, 191.

Cass. 18 juli 1995, AR P.95.889.N, *Arr.Cass.* 1995, 709.

Cass. 7 november 1995, AR P.94.521.N, *Rev.dr.pén.* 1996, 751.

Cass. 11 oktober 1996, AR F.93.0132.N, *Pas.* 1996, 978.

Cass. 8 april 1998, AR P.97.1692.F, *Arr. Cass.* 1998, 423.

Cass. 23 december 1998, *JLMB* 1999, 61.

Cass. 13 januari 1999, *RDJP* 1999, 323.

Cass. 5 februari 1999, AR C.98.0398.N, *Arr.Cass.* 1999, 155.

Cass. 5 februari 1999, AR C.97.0441.N, *Arr.Cass.* 1999, 142.

Cass. 5 mei 1999, AR P.99.0481.F, *Arr.Cass.* 1999, 617.

Cass. 25 mei 1999, *RW* 2000-01, 25.

Cass. 26 mei 1999, AR P.99.0027.F, *Arr.Cass.* 1999, 728.

Cass. 29 september 1999, AR P.99.1364.F, *Arr.Cass.* 1999, 1190.

Cass. 5 oktober 1999, AR P.99.0695.N, *Arr.Cass.* 1999, 1217.

Cass. 28 december 1999, AR P.99.1839.F, *Arr.Cass.* 1999, 1678.

Cass. 12 april 2000, AR 9.00.0136.F, *Arr.Cass.* 2000, 781.

Cass. 23 mei 2000, *Arr.Cass.* 2000, 965.

Cass. 17 oktober 2000, AR P.98.1337.N, *Arr.Cass.* 2000, 1600.

Cass. 28 maart 2001, AR P.99.1759.F, *Arr.Cass.* 2001, 512.

Cass. 19 juni 2001, AR P.01.0362.N, *Pas.* 2001, 1182.

Cass. 18 september 2001, AR P.01.0913.N, *Arr.Cass.* 2001, 1469.

Cass. 9 januari 2002, *Arr.Cass.* 2002, 77.

Cass. 24 januari 2002, AR C.00.0234.N – AR C.00.0442.N, *AFT* 2002, 201, *Pas.* 2002, 226.

Cass. 19 februari 2002, AR P.01.1516.N, *Arr.Cass.* 2002, 553.

Cass. 19 maart 2002, AR P.00.1603.N, *Arr.Cass.* 2002, 830, *T.Strafr.* 2003, 30.

Cass. 6 mei 2002, *JTT* 2002, 458.

Cass. 17 september 2002, *RW* 2003-04, 180, noot C. DE ROY.

Cass. 26 november 2002, AR P.01.1670.N, *Arr.Cass.* 2002, 2568.

Cass. 29 april 2003, AR P.02.1459 – P.02.1578, *Arr.Cass.* 2003, 1055.

Cass. 11 mei 2004, AR P.03.1705.N, *Arr.Cass.* 2004, 813, *Pas.* 2004, 794.

Cass. 16 juni 2004, AR P.04.0281.F, *Arr.Cass.* 2004, 1094.

Cass. 22 juni 2004, P.04.0310.N, *Arr.Cass.* 2004, 1162.

Cass. 8 november 2005, AR P.05.0996.N, *NC* 2006, 126, noot J. ROZIE.

Cass. 19 april 2006, AR P.05.1547.F, *Arr.Cass.* 2006, 884, concl. D. VANDERMEERSCH.

Cass. 31 mei 2006, AR P.06.0403.F, *Arr Cass.* 2006, 1223, *Rev.dr.pén.* 2006, 1027, *T.Strafr.* 2006, 337, noot T. DECAIGNY.

Cass. 22 november 2006, AR P.06.0925.F, *Arr.Cass.* 2006, 2393.

Cass. 3 januari 2007, AR P.06.1456.F, *Arr.Cass.* 2007, 9, *Rev.dr.pén.* 2007, 622.

Cass. 16 februari 2007, *TFR* 2007, 934.

Cass. 7 november 2007, *NC* 2009, 111, noot P. WAETERINCKX en T. VAN HOOGENBEMT.

Cass. 14 oktober 2008, AR P.08.0829.N, *T.Strafr.* 2009, 159.

Cass. 3 februari 2009, P.08.1742.N., *Arr.Cass.* 2009, 367.

Cass. 3 juni 2009, P.08.1732.F, *Arr.Cass.* 2009, 1543.

Cass. 9 juni 2009, P.09.0023.N, *Arr.Cass.* 2009, 1591.

Cass. 24 november 2009, AR P.09.0965.N, *T.Strafr.* 2010, 39.

Cass. 2 december 2009, P.09.1581.F, *Pas.* 2009, 2870.

Cass. 16 maart 2010, P.09.1520.N, *Pas.* 2010, 848.

Cass. 25 mei 2011, AR P.11.0199.F, *JLMB* 2012, 112, noot O. COENEGRACHTS, *JT* 2011, 651, noot J. NEVEN en H. MORMONT, *JTT* 2012, 50, concl. J. GENICOT, noot G. RANERI, *NJW* 2011, 772, noot C. CONINGS, *RW* 2011-12, 1673, noot L. VERMEULEN.

Cass. 3 januari 2012, AR P.11.0894.N., *Pas.* 2012, 8.

Cass. 11 januari 2012, AR P.11.1867.F, *NC* 2012, 311.

Cass. 29 januari 2013, P.12.0402.N, *Pas.* 2013, 245.

## **HOVEN VAN BEROEP**

Antwerpen 8 mei 2001, *AFT* 2001, 438.

Antwerpen 16 november 2001, *T.Strafr.* 2002, 272.

Antwerpen 23 april 2002, *FJF* 2002, 619.

Brussel 25 oktober 2000, *RW* 2000-01, 1173, noot C. IDOMON.

Brussel 3 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 521.

Gent 17 november 1998, *T.Strafr.* 2001, 340, noot G. STESENS.

## **RECHTBANKEN VAN EERSTE AANLEG**

### ZETELEND IN FISCALE EN BURGERLIJKE ZAKEN

Rb. Bergen 12 maart 2003, *FJF* 2003, 553.

Rb. Bergen 12 januari 2005, nr. 2005/280, *FJF* 2005, 965.

Rb. Bergen 8 januari 2008, *Le Fiscologue* 2008, afl. 1128, 6.

Rb. Bergen 15 januari 2008, *Le Fiscologue* 2008, afl. 1128, 4.

Rb. Brussel 15 oktober 2008, *RGCF* 2010, 54, noot N. PIROTTE.

Rb. Gent 24 november 2008, *FJF* 2009, 945.

## **RECHTBANKEN VAN EERSTE AANLEG**

### ZETELEND IN CORRECTIONELE ZAKEN

Corr. Brussel, 12 maart 1992, *Rev.dr.pén.* 1992, 913.

Corr. Antwerpen 16 oktober 2001, *RW* 2001-02, 1577, noot M. STERKENS.

## RECHTSLEER

### BOEKEN

BEERNAERT, M.A., COLETTE-BASEQZ, N., GUILLAIN, C., MANDOUX, P., PREUMONT, M. en VANDERMEERSCH, D., *Introduction à la procédure pénale*, Brussel, La Charta, 2012, 420 p.

BOSLY, H.D., VANDERMEERSCH, D. en BEERNAERT, M.A., *Droit de la procédure pénale*, Brugge, La Charte, 2010, 1593 p.

DECLERCQ, R., *Beginnelsen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 2010, 1954 p.

DE NAUW, A., *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 137 p.

FRANCHIMONT, M., JACOBS, A. en MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, Brussel, Larcier, 2009, 1462 p.

MAUS, M., *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 858 p.

MAUS, M. en DE MEULENAER, S., *Everest handboek fiscaal strafrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 300 p.

SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 270 p.

THIEL, C. en LIPPENS, S., *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131 p.

VAN DEN WYNGAERT, C., *Strafrecht, strafprocesrecht & internationaal strafrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2006, 1314 p.

VAN DEN WYNGAERT, C., *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2009, 1286 p.

VANDERKERKEN, C., *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 539 p.

VERSTRAETEN, R., *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2007, 1193 p.

VERSTRAETEN, R., *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1372 p.

### BIJDRAGEN IN BOEKEN

DE NAUW, A., "Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na arresten Zolotoukhin en Ruotsalainen", in F. Deruyck (ed.), *Strafrecht meer... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 1-19.

DERUYCK, F., "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys en Breesh, 1996, 23-41.

DERUYCK, F., "Het instellen van de fiscale strafvervolging", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 99-115.



MAUS, M., "Nil volentibus arduum. Mensenrechten in fiscale zaken", in De Jonckheere, M. (ed.), *Postuniversitaire studiecycclus André Spruyt. Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen.*, Brugge, Die Keure, 2011, 203-268.

MAUS, M., "Fiscaaladministratieve sanctionering en rechtsbescherming", in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 201-280.

MESSIAEN, T en BLOMME, F., "De bevoegdheden en plichten van de sociale inspecteurs", in T. MESSIAEN en F. BLOMME, *Handboek sociaal strafrecht. Het nieuwe sociaal strafwetboek*, Gent, Story, 2010, 111-182.

ROZIE, J., "Ceci n'est pas une peine... Over de vraag hoe lang het hybride Belgische sanctiebegrip nog overeind kan blijven?", in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, M. ROZIE, P. TRAEST en R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij: liber amicorum Luc Huybrechts*, Mortsel, Intersentia, 2010, 319-335.

STESSENS, G. en ONGENA, T., "Extra-territorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel", in S. BRAMMERTZ, C. DE VALKENEER, A. MASSET, T. ONGENA, B. SPRIET, G. STESSENS, P. TRAEST, D. VANDERMEERSCH, en G. VERMEULEN (eds.), *Strafprocesrecht en extraterritorialiteit*, Brugge, Die Keure, 2002, 91-125.

ZAGHEDEN, M., "Una via: de gulden middenweg of de weg zoek? Een analyse van het wetsvoorstel una via in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving", in Fiscale Hogeschool (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 2012, 217-253.

## **BIJDRAGEN IN TIJDSCHRIFTEN**

ALEN, A., "Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arrest van 5 februari 1999", *RW* 1999-2000, 630-638.

BOURS, J.P., "Droit pénal ou fiscal? *Electa una via, recursus ad alteram non datur*: La loi du 20 septembre 2012", *JT* 2013, 165-173.

CB, "Una via: opsporingsonderzoek schorst fiscale sancties (nog) niet", *Fiscoloog* 2012, afl. 1315, 31 oktober 2012, 9-11.

CB, "Verhoging strafrechtelijke sancties: voor welke belastingen?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1317, 14 november 2012, 10-11.

CC, "Non bis in idem", *NjW* 2011, 772.

CONINGS, C., "Ne bis in idem. Tijd voor hetzelfde 'idem'", *NjW* 2012, 274-282.

COOPMAN, B. en HENS, K., "Samenloop van straf en boete in fiscalibus niet meer mogelijk ingevolge recente rechtspraak Europees Hof?", *TFR* 2010, 510-513.

- DE BOLLE, G., "Commentaire La loi 'una via': l'élimination du fondement juridique de la possibilité d'une double sanction", *Rec.gén.enr.not.* 2013, 72-73.
- DE CLERCK, T., "Una via : het einde van een tweesporenbeleid inzake fraudedossiers?", *Pacioli* 2013, afl. 357, 4-8.
- DECUYPER, J., "De 'una via'-wet en het Wetboek der Successierechten", *Successierechten* 2013, afl. 5, 6-8.
- DEFOOR, W., "Strijd tegen de fiscale fraude – De wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe bij de vervolging van fiscale misdrijven: wegomleidingen blijven mogelijk", *Notariaat* 2013, afl. 5, 5-8.
- DE JAEGER, M. en VAN VOLSEM, F., "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 2-23.
- DE NAUW, A., *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 137 p.
- HOET, P., "Gelijkheid van feiten of van inbreuken en van strafrechtelijke vervolgingen of van vervolgingen met een strafrechtelijk karakter?", *RABG* 2009, 890-902.
- JANSSENS, K., "Omzendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc Act.* 2012, afl. 37, 1-3.
- JANSSENS, K., "Una via treedt in werking op 1 november... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, 8-9.
- JVD, "'Una via': beslissing na overleg tussen Administratie en parket", *Fiscoloog* 2012, afl. 1297, 23 mei 2012, 1-3.
- KONINGS, F., "Le principe *non bis in idem* et la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans la répression des infractions fiscales", *JLMB* 2013, 581-603.
- LECOCQ, A. en CECI, E., "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, 3-24.
- LUGENTZ, F., "Le principe *Non bis in idem* et le cumul des sanctions administrative et pénale à l'épreuve de la Cour constitutionnelle", *Rev.dr.pén.* 2007, 977-1006.
- MAUS, M., "Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal-administratieve sancties", *AJT* 1998-99, 981-989.
- MAUS, M., "Kanttekeningen rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM", *TPR* 1999, 332-361.
- MAUS, M., "Over het charter van de belastingplichtige en de fiscale rechtsbescherming na de Wet-Franchimont en het cassatiearrest van 9 december 1997", *Not.Fisc.M.* 1999, 77-90.
- MAUS, M., "Una via in fiscale strafzaken: een weg vol putten en builen", *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, 5-9.
- MAUS, M., "De registratie- en successierechten en het una via-beginsel in fiscale strafzaken", *Registratierechten* 2013, 20-23.

NEVEN, J.F., en MORMONT, H., "Cumul des sanctions administrative et pénale en matière de chômage: la Cour de cassation ignore-t-elle la jurisprudence de Strasbourg sur l'identité d'infraction?", *JT* 2011, 651-655.

Put, J., "Bis, sed non idem. Een denkoefening over de toepassing van het non bis in idem-beginsel op de cumulatie van administratieve en strafsancties", *RW* 2001-02, 937-949.

RANERI, G., "Non bis in idem – La Cour de cassation rejette-t-elle la jurisprudence Zolotoukhine?", *JTT* 2012, 52-54.

SMET, F., "Una via': ontdubbeling fiscale vervolging en sanctionering?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8 februari 2012, 8-10.

SMET, F., "Una via' en minnelijke schikking: een onmogelijk huwelijk?", *Fiscoloog* 2012, afl. 1317, 14 november 2012, 8-10.

SPEECKE, J., "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2014, 945-956.

VAN DE WOESTIJNE, I., "Het strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve geldboeten", *R.Cass.* 2000, 213-218.

VANDROMME, S., "Verduidelijkingen in het leerstuk van de *ne bis in idem*-werking van een administratieve sanctie t.a.v. een navolgende strafvervolging", *RW* 2008-09, 529-533.

VAN MUYLEN, E., "Conflict van strafwetten in de tijd", *AJT* 1998-1999, 517-529.

VAN STEENBERGE, A., "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 220-231.

VAN VOLSEM, F., "Witswassen: de sancties", *T.Strafr.* 2011, 400-424.

VERMEULEN, L., "Over het *non bis in idem*-principe", *RW* 2011-12, 1673-1679.

VERSTRAETEN, B., "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 5-9.

X., "Una via voor fiscale strafzaken", *NJW* 2012, 719–720.

ZAGHEDEN, M., "Cumul van administratieve en strafrechtelijke boetes – Non bis in idem", *AFT* 2010, afl. 11, 36-39.

## **ANDERE BRONNEN**

### **VERSLAGEN VAN HET REKENHOF**

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de tenuitvoerlegging van de patrimoniale straffen – Penale boeten en bijzondere verbeurdverklaringen, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, februari 2007.

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, april 2010.

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de uitvoering van de penale boeten – Opvolgingsaudit, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, januari 2014.

## **OMZENDBRIEVEN**

Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012.

Omzendbrief nr. 11/2012 AFZ 8/2012 betreffende de "Una via"-wet en de wijzigingen aan het Wetboek der registratie- hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen, 22 oktober 2012.

Omzendbrief AFZ 9/2012 betreffende de wet van 20/09/2012 tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, 23 oktober 2012.

Omzendbrief nr. 6/2012 van de Minister van Justitie en het College van procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 30 mei 2012.

## **DOCUMENTEN VAN HET COLLEGE VOOR DE STRIJD TEGEN DE FISCALE EN SOCIALE FRAUDE**

Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (C. DEVLIES), 2008-2009.

Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep "Una Via" (thema 9), 15 december 2010.

Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude (J. CROMBEZ), 2012-2013.



## **BIJLAGEN**

### **BIJLAGE 1 INSTRUCTIE VAN DE BIJZONDERE BELASTINGINSPECTIE BETREFFENDE DE KENNISGEVING BIJ DE PROCUREUR DES KONINGS (ARTIKEL 29, LID 2 SV.), BRUSSEL, 3 OKTOBER 2011.**

Brussel, 3 oktober 2011

**BIJZONDERE BELASTINGINSPECTIE**

---

SB/7376/II

#### **INSTRUCTIE**

##### **Kennisgeving bij de procureur des Konings Artikel 29, 2<sup>de</sup> lid Sv.**

Deze instructie werd opgemaakt naar aanleiding van de besprekingen tijdens het strategisch seminarie van 19 en 20 november 2010.

Alle overwegingen waarop deze instructie steunt zijn opgenomen in het verslag van het seminarie dat op het intranet van de BBI beschikbaar is. Zij worden bijgevolg niet opnieuw in deze instructie verwerkt.

Deze instructie bevat dus uitsluitend praktische richtlijnen inzake de kennisgeving bij het gerecht.

#### **1. De actoren**

Op straffe van nietigheid van de vervolgingen die het Openbaar Ministerie zou instellen, moeten de kennisgevingen van fiscale inbreuken gebeuren door een machtiging van de gewestelijk directeur (art. 29, 2<sup>de</sup> lid W. Sv. – art. 460, §2 WIB 92 – art. 74, §2 WBTW).

De kennisgeving wordt voorbereid door de inspectie (team) die belast is met het betrokken dossier. Het ontwerp wordt opgesteld op initiatief van deze inspectie of op vraag van de directeur, van de gewestelijk directeur of van de administrateur – generaal.

Het ontwerp wordt aan de directeur meegedeeld die het, samen met zijn advies, onverwijld aan de gewestelijk directeur overmaakt.

In voorkomend geval stuurt de gewestelijk directeur het ontwerp terug om aan te vullen of te wijzigen in de zin die hij aangeeft.

Indien de gewestelijk directeur van mening is dat :

- de kennisgeving voorbarig is, duidt hij de termijn aan waarin het ontwerp van kennisgeving opnieuw kan overgelegd worden ;
- de feiten niet moeten worden kennisgegeven, deelt hij zijn motivering (zie infra nr. 2) mee aan de auteurs van het ontwerp.

De beslissing van de gewestelijk directeur moet binnen een redelijke termijn gebeuren. Dit geldt tevens voor de eventuele aanpassingen die hij van het ontwerp zou vragen.

Wanneer de gewestelijk directeur een kennisgeving verzendt naar het parket, verzendt hij eveneens een kopie ervan, ter informatie, naar de centrale administratie en naar de andere gewestelijk directeurs van de BBL.

Uiterlijk bij het afsluiten van elk dossier deelt de inspectie (team) die de leiding heeft, de reden(en) mee waarom voor het betrokken dossier geen kennisgeving is gebeurd. Deze mededeling gebeurt door een van het controleverslag onderscheiden document (zie infra nr.3) en langs hiërarchische weg.

## **2. De motivering**

Voor alle dossiers, die niet het voorwerp uitmaken van een kennisgeving, moet een motivering worden gegeven

De volgende motieven kunnen ingeroepen worden :

- a) De vastgestelde feiten vormen geen fiscaal misdrijf, ofwel ontbreekt het materieel element, ofwel is het moreel element niet aanwezig.
- b) De feiten zijn reeds gekend bij het gerecht, zelfs in hun fiscale kwalificatie. Dit kan het geval zijn wanneer het fiscaal onderzoek een gevolg is van de inzage in een gerechtsdossier.
- c) De beperkte omvang van de gevolgen van de fraude.
- d) Dit is geen limitatieve lijst, andere motieven kunnen ingeroepen worden. Deze moeten dan geval per geval uiteengezet worden.

## **3. Termijn en Niveau**

De motivering moet dossier per dossier gegeven worden. Ze moet echter opgenomen worden in het "zaakverslag".

Ze moet er ten laatste bij het afsluiten van de zaak in opgenomen worden voor alle desbetreffende dossiers.

## **4. Feed back**

- Aan de centrale administratie : in het kader van de voor performantiemanagement elk semester te verstrekken gegevens wordt ook gevraagd per inspectie het aantal tijdens het semester afgehandelde dossiers te vermelden die het voorwerp waren van een kennisgeving.
- Aan de parketten : het "controleverslag" kan verzonden worden naar de parketten die een zekere interesse getoond hebben om de fiscale behandeling van een dossier dat

hen ter kennis is gebracht, op te volgen. Indien spontaan, dan moet deze mededeling voldoen aan de voorschriften van artikel 29, 2° lid W. Sv.

Frank Philipsen  
Administrateur – generaal dd.





## DEEL 1 : Managementondersteuning Fraudebestrijding

---

### A. Optimaliseren samenwerking Parket – Justitie

Middels optimaliseren van:

- de **Una Via** wet (Wet 20/9/2012, BS, 22/10/2012)
- en de Wet op de **Verruimde Minnelijke Schikking** (artikel 216bis W.Sv)

#### A.1. Inzake het "*non-bis-in-idem* luik" uit de Una Via Wet:

**Eerste verbeterpunt:**

Niet elke administratieve sanctie is zomaar te kwalificeren als een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter (hetgeen nu door het "*non bis in idem*-luik" uit de Una Via wel gebeurt). "*Non bis in idem*" betekent dat een persoon niet tweemaal mag gestraft worden voor dezelfde feiten met een strafsanctie.

Het arrest 'Jussilla' EHRM bestempelde een belastingverhoging van 10 % (2006) niet als een strafsanctie (dus combineerbaar met een strafsanctie); het 'Sylverster Horeca Service' arrest EHRM (2004) noemde een proportionele btw verhoging van 200 % een straf met strafrechtelijk karakter, dus geen administratieve sanctie niettegenstaande de Belgische fiscus het een administratieve sanctie noemt en blijft noemen. Echter, tussen 10 % en 200 % ligt nog een ganse waaier van tarieven.

De wetgever/circulaire Minister zou ervan uit kunnen gaan dat slechts administratieve sancties vanaf 50 % een strafrechtelijk karakter hebben en niet kunnen gecombineerd worden met een tweede strafrechtelijke sancties, minstens moet verrekend worden. Ook pas vanaf 50 % belastingverhoging worden nalatigheidsintresten aangerekend door de FOD Financiën.

Een belastingverhoging van 10 % gelijkstellen met een strafsancties (zoals nu gedaan wordt) is onbillijk.

De wetgever/circulaire Minister zou het "*non bis in idem luik*" uit de Una Via zo kunnen aanpassen/interpreteren dat bij verwijzing naar de correctionele rechter slechts het gedeelte van de administratieve sancties dat 50 % te boven gaat, komt te vervallen of (beter nog) dient te worden aangerekend op de uiteindelijke sanctionering opgelegd door de bodemrechter.

**Extra bonus van eerste verbeterpunt:**

Als een fiscale fraudezaak bij Justitie verjaart en er komt geen bestraffing (zie btw carrousel in Brussel) of de redelijke termijn is overschreden en er komt geen bestraffing (btw carrousel in Brussel), ... houden minstens de administratieve sancties van de FOD Financiën tot 50 % stand.

**Tweede verbeterpunt:**

De maximale correctionele geldboete die justitie kan opleggen (bij een efficiënt en transparant justitieel apparaat) is 500.000 euro maal 6 (opdecimen) = 3.000.000 euro voor feiten gepleegd vanaf 1/11/2012.

Vanaf een belastingfraude van 6.000.000 euro (met belastingverhoging van 50 %) loont het om una via naar justitie te gaan (vb. middels procedure: vrijwillige verschijning?)

Diegene die de meeste macht (justitie) heeft dient m.i. ook de ruimste pecuniaire bestraffingsmogelijkheid te hebben (cfr. Nederland), hetgeen in casu niet het geval is.

Daarvoor dienen ofwel de administratieve sancties naar beneden te gaan, ofwel de correctionele geldboetes naar boven.

**Derde verbeterpunt:**

Een geschaalde procentuele correctionele geldboete (analoog aan de belastingverhogingen) is een beter sanctiemiddel dan huidige absolute bedragen. Een bestraffing die recht evenredig is met de grootte van de fiscale fraude is gepaster.

**Vierde verbeterpunt:**

De Una Via wet beoogde een efficiëntiewinst. De toelichting bij het Wetsvoorstel stelt immers op blz. 6 (letterlijk): "*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 niet efficiënt om de FOD Financiën administratieve sancties te laten opleggen, "on hold" te plaatsen bij een strafonderzoek en vervolgens "vervallen" te verklaren bij verwijzing naar de correctionele rechter die dan "zijn" straf oplegt.

De ontvanger der belastingen/btw dient op te nemen in boeken, dient in te vorderen, invordering te staken, terug te storten, uit de boeken te schrappen, .... Het lijkt efficiënter te zijn dat de ultieme bodemrechter de ultieme straf oplegt en rekening houdt met hetgeen de administratie reeds oplegde, invorderde, ... De bodemrechter kan als hij de administratieve sanctie te zwaar vond, terug geven of een bijkomend deel opleggen. Het 'aanrekeningsprincipe' uit de non bis in idem rechtsleer brengt efficiëntiewinst. Cfr. Nederland: na verzuimboete is een vergrijpboete mogelijk bij nieuwe bezwaren. Bij vergrijpboete wordt verzuimboete verrekend: geen verval van verzuimboete als vergrijpboete wordt vernietigd.

Voorstel tot herschrijving van de sanctionering (tweede, derde en vierde verbeterpunt):

Artikel 449 WIB wordt:

*"Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een geldboete van 50 % tot 200% van de ontdoken belasting of met één van die straffen alleen.*

*De reeds vóór de aanvang van de strafvervolging ingekohierde administratieve sancties worden aangerekend op de uiteindelijk opgelegde correctionele geldboete."*

Artikel 450 WIB luidt:

*"Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt en hierbij valsheid pleegt in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften of die van een zodanig vals geschrift gebruik maakt, wordt gestraft met gevangenisstraf van een maand tot vijf jaar en met een geldboete van 50 % tot 200% van de ontdoken belasting of met één van die straffen alleen.*

*De reeds vóór de aanvang van de strafvervolging ingekohierde administratieve sancties worden aangerekend op de uiteindelijk opgelegde correctionele geldboete."*

**Vijfde verbeterpunt:**

Zoals reeds aangehaald beoogde de Una Via wet een efficiëntiewinst. De administratieve sancties worden geïnd door de ontvangers directe

belastingen/ontvangers btw. Zoals gesteld komen deze sancties te vervallen wanneer de zaak aanhangig wordt gemaakt bij de correctionele rechter. De uiteindelijke correctionele geldboete dient ingevorderd te worden door de Ontvanger Penale Boeten.

Er dient opgemerkt te worden dat er thans reeds een structureel probleem bestaat bij de Ontvanger Penale Boeten. De pecuniaire kant van veroordelende vonnissen en arresten (verbeurdverklaringen van genoten criminele vermogensvoordelen, correctionele boeten) worden thans matig tot niet ingevorderd. Er is een groot probleem vastgesteld bij het "geldelijk" uitvoeren van veroordelende vonnissen en arresten.

Het is dan ook weinig efficiënt om goed werkende Ontvangkantoren (Btw, Directe belastingen) verantwoordelijk voor administratieve sancties te vervangen door een minder goed functionerende Ontvangers Penale Boeten.

Hoe gaan Ontvangers Penale Boeten dit éxtra werk uitvoeren nu gebleken is dat ze thans reeds onvoldoende middelen hebben om hun huidige "core-business" uit te voeren (cfr. verslag Rekenhof, cfr. eerste actieplan DEVLIES )

#### **Zesde verbeterpunt:**

Overgangsmaatregel uitwerken! Het "*non-bis in idem luik*" verhoogt de correctionele geldboete voor fiscale fraude tot 500.000 euro (maal 6). Artikel 2 SW stelt dat een strengere strafwet niet retroactief kan/mag toegepast worden. De correctionele geldboete van 500.000 euro kan enkel opgelegd worden voor feiten gepleegd vanaf 1/11/2012 (datum inwerkingtreding Una Via wet).

Echter, procedurewetten treden onmiddellijk in werking op alle hangende zaken. Het "vervallen" zijn van de administratieve sancties eens een bodemrechter gevat is, wordt beschouwd als een procedurewet. Zodoende komen de opgelegde belastingverhogingen in quasi alle hangende fraudezaken te vervallen en worden ze vervangen door maximum van 12.500 euro (voor feiten tot 7/1/2007) en maximum van 125.000 euro (voor feiten van 7/1/2007 tot 1/11/2012).

Het komt onnatuurlijk over om langs de ene kant de administratieve sancties te beschouwen als strafsancities wat de "*non bis in idem*" kwalificatie betreft, en ze vervolgens niet meer te beschouwen als strafsancities wanneer het om het bepalen van het maximum – plafond van correctionele straf gaat voor vroegere feiten. Eén zienswijze dringt zich op.



## A.2. Inzake het "Una Via luik" uit de Una Via Wet:

### Verbeterpunt:

Creëren van "win-win" situatie voor alle betrokken actoren in het fraude bestrijdend landschap..

Daarom: Voor de dossiers van ernstige en/of georganiseerde fraude die door BBi aangebracht worden bij en aangenomen worden door pdK (zowel middels bestaande artikel 29, 2<sup>de</sup> lid W. Sv. als middels nieuw artikel 29, 3<sup>de</sup> lid W. Sv) mogen de BBi-medewerkers blijven voortwerken als soort van Officier Gerechtelijke politie voor de vervolgende en onderzoekende magistraten. BBi medewerkers volgen hun dossier en veranderen voor dit dossier van statuut (van administratief naar OGP).

Verschillende problemen worden zodoende tegelijk opgelost, namelijk:

- capaciteitsprobleem bij eco-fin politie (zie memorie van toelichting bij de Wet Verruimde MS en definitieve nota werkgroep 9 "Una Via" dd. 3/12/2010)
- kennisprobleem (cfr. definitieve nota werkgroep 9 "Una Via" dd. 3/12/2010)
- motivatie van BBi-medewerkers
- de maatschappij is gebaat bij een zelfverzekerde publieke dienst.

BBi-medewerkers krijgen zodoende een strafrechtelijke pet indien pdK hun dossier voor Una-Via aanneemt (cfr. sociale controleurs en arbeidsinspectie die voor Arbeidsauditeur werken; cfr. FIOD in Nederland)

De definitieve nota van de Werkgroep "Una Via" stelt terzake terecht op blz. 7

*" Om de strijd tegen de fiscale fraude te verbeteren zou men zich op nuttige wijze kunnen inspireren op wat reeds actueel bestaat in ons land op het vlak van de strijd tegen de sociale fraude en waarmee zeer goede resultaten worden bereikt of wat er momenteel bestaat in Nederland op het vlak van de strijd tegen de fiscale fraude en eveneens goede resultaten kan voorleggen."*

Verder stelt deze definitieve nota (blz. 7 e.v.): *"om de efficiëntie van de strijd tegen grote fiscale fraude te verbeteren is het tevens aangewezen om de oorzaken te bespreken die momenteel de doeltreffendheid van de strafrechtelijke fiscale vervolgingen belemmeren. Deze oorzaken zijn:*

- I. *Op het vlak van de onderzoeken:*
  - a) *geen specifieke behandeling voor de fiscale dossiers*

- b) *geen specifiek korps van onderzoekers voor de fiscale dossiers (tenzij door de fiscale assistenten ter beschikking gesteld door de FOD Financiën bij de federale politie en de parketten)*
  - c) *Politionele capaciteitsproblemen:*
    - i. *Soms een weigering door een politiedienst om het dossier te behandelen*
    - ii. *Soms maanden wachttijd om een dossier te kunnen opstarten*
    - iii. *Dikwijls duurt het jaren om een dossier af te sluiten*
  - d) *problemen inzake politionele competentie, in het bijzonder wanneer er complexe mechanismen worden gebruikt*
  - e) *geen mogelijkheid tot samenwerking tussen fiscus en politie (artikel 463, al. 1 WIB 92) ..."*
- II. *Op het niveau van de vervolging door het openbaar ministerie:*
- a) *Het oprichten van de specifieke functie van substituten pdK gespecialiseerd in fiscale zaken ... maar een verlaging van de vereisten op het niveau van de voorwaarden tot benoeming omwille van een gebrek aan kandidaten;*
  - b) *Geen wettelijke verplichting om de specifieke functie van substituut van de pdK gespecialiseerd in fiscale zaken werkelijk uit te oefenen of om enkel fiscale (of financiële) dossiers te behandelen;*
  - c) *Ze moeten geen voortgezette opleiding volgen (in zulk een technisch en evoluerende materie vervaagt de specifieke en juiste expertise reeds na een tiental jaren;*
  - d) *De substituten van de pdK gespecialiseerd in fiscale zaken moeten eveneens andere dossiers behandelen, van thuisdienst zijn, en weekenddiensten op het justitiepaleis (in gemeen recht), ...*
  - e) *Endemische overbelasting > achterstand > overschrijding van de redelijke termijn, ...*
  - f) *Aanzetting tot fraude wegens het gebrek aan (snelle) bestraffing*
- III. *Op het niveau van het gerechtelijk onderzoek:*
- a) *Het Gerechtelijke Wetboek bevat niet de functie van onderzoeksrechter gespecialiseerd in fiscale (of financiële) zaken terwijl in het algemeen de meest complexe dossiers overgemaakt worden voor onderzoek ... en geen enkele specifieke competentie in fiscaal recht (financieel, boekhoudkundig, ...) is vereist in hoofde van de onderzoeksrechter om de complexe fiscale (financiële) dossiers te behandelen,*
  - b) *...*
  - c) *...*
  - d) *Er is geen kader van ter beschikking gestelde ambtenaren van de FOD Financiën bij de onderzoeksrechter*
  - e) *...*
- IV. *Op het niveau van de onderzoeksgerechten (de raadkamer en de kamer van inbeschuldigingstelling):*
- a) *Geen enkele competentie eigen aan fiscaal (financieel, boekhoudkundig) recht is vereist in hoofde van de voorzitter van de raadkamer en van de magistraatsvoorzitters en zetelende raadsheren in de KI om complexe fiscale (financiële) dossiers te behandelen ..."*

- V. *Op het niveau van de rechtbanken ten gronde (eerste aanleg en hof van beroep):*
- a) *geen enkele competentie eigen aan het fiscaal (financieel, boekhoudkundig) recht is wettelijk vereist in hoofde van de rechter ten gronde om de complexe fiscale dossiers te behandelen*
  - b) *..."*

Dit is een duidelijke, niet mis te verstane hulpkreet van Justitie en Politie geuit via de werkgroep "Una Via".

**Eenzijds** is er een nood aan fiscale expertise binnen het justitieel landschap op alle niveaus: politie, openbaar ministerie, onderzoeksrechters, onderzoeksgerechten (RK en KI) en bodemrechters, hof van beroep, ...

**Anderzijds** is er onmiddellijk inzetbare expertise aanwezig bij de BBi. Zo zitten er een honderdtal ambtenaren bij de BBi Gent voor de provincies Oost- en West-Vlaanderen; een honderdtal bij de BBi Antwerpen voor de provincies Antwerpen en Limburg en een honderdtal bij de BBi Brussel (Vlaams Brabant). Daar zit de ruimte en de expertise zonder extra kostprijs.

Al deze ambtenaren een politionele bevoegdheid (bij)geven, lijkt niet opportuun. Doch telkens een BBi dossier van ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude wordt aangebracht bij en aangenomen door het OM, lijkt het verstandig en efficiënt (tevens motivatie bevorderend) om de BBi ambtenaren enkel voor dat dossier een politionele (bij) taak te geven, zoals bijvoorbeeld sociale controleurs een politionele taak (bij)krijgen (naast hun administratieve taken) telkens ze gevorderd worden door een Arbeidsauditeur in een specifiek dossier. Met het bestaande personeel, zonder extra middelen kan verholpen worden aan het expertise-probleem van het strafrechtelijk apparaat.

Bovendien was deze denkpiste in grote lijnen vervat in het Wetsvoorstel "Una Via" dd. 19/11/2010 en in aanbeveling 7 van de Parlementaire Onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers (2009).

### **A.3. Inzake Wet Verruimde Minnelijke Schikking**

#### **Eerste verbeterpunt:**

Artikel 216bis, par. 6 W. Sv stelt dat de belastingen en intresten dienen betaald te zijn alvorens er kan gesproken worden over een verruimde minnelijke schikking. Veelal berekent het berekeningsprogramma van de FOD Financiën geen vergoedende intresten (die zodoende ook niet kunnen gevraagd/betaald worden bij een verruimde minnelijke schikking).



Immers, het berekeningsprogramma van de FOD Financiën berekent slechts nalatigheidsintresten bij het opleggen van een belastingverhoging van 50 %. Bij een belastingverhoging van 10 %, ... worden geen vergoedende intresten aangerekend. Deze verhogingen (van 10 %, ...) zijn als het ware deze vergoedende intresten, gezien de belastingcontrole waarbij ze opgelegd/betaald worden zich meestal enige tijd later voordoet. Middels het "non bis in idem luik" uit de Una Via wet krijgen deze "vergoedende" belastinghogingen nochtans een strafrechtelijk karakter.

Het lijkt aangewezen om het berekeningsprogramma van de FOD Financiën aan te passen (met dito wetswijziging) zodoende dat bij alle wijzigingen in de belastbare grondslag automatisch een soort van vergoedende intrest (nalatigheidsintrest) wordt berekend.

#### **Tweede overweging (wijdverbreid misverstand)**

De VVSBG (verruimde minnelijke schikking) staat in het wetboek Strafvordering (artikel 216 bis Sv). Het is géén straf opgelegd door een rechter, doch een artikel/procedure uit het strafprocesrecht. De straffen staan immers in het Strafwetboek en worden opgelegd door een onafhankelijke rechter. Ook de Raad van State hamerde op de terminologie "verval strafvordering tegen betaling van een geldsom" om alle connotatie naar een strafrechtelijke straf te vermijden, juist omdat deze VVSBG wordt opgelegd door een procureur. Het is géén straf in de strafrechtelijke betekenis is.

Het "non bis in idem" beginsel stelt dat (slechts) éénmaal mag gestraft worden met een strafrechtelijke sanctie. Aangezien de VVSBG géén straf is, kan de belastingverhoging van de FOD Financiën perfect behouden worden.

## **B. Optimaliseren samenwerking FOD Financiën – Sociale Zekerheid**

### **Eerste verbeterpunt: gezamenlijke akkoorden (btw, directe belastingen, RSZ) mogelijk maken**

Het gezamenlijk uitvoeren van belastingcontroles en controles inzake sociale zekerheid is aan te bevelen (bv. In de strijd tegen zwart werk – niet betalen van personenbelasting-bedrijfsvoorheffing-sociale zekerheidsbijdragen-btw)

Echter, bij het uitwerken van een gezamenlijk akkoord vormt artikel 43decies, par. 1 van het KB van 13 juli 2007 (BS, 10 september 2007) vaak een struikelblok.

In tegenstelling tot de belastingen is de RSZ gebonden aan starre invorderingsregels/afbetalingsplannen. Artikel 43decies par 1 van het KB van 13 juli 2007 limiteert een maximale wettelijke afbetalingstermijn tot 12 mensualiteiten in 18 maanden per vervallen kwartaal of per schuld<sup>1</sup>. Wetende dat de RSZ-bijdragevoeten vrij hoog liggen (voor werkgeversbijdragen: min 34 %, werknemersbijdragen: 13,07 %) is zulk een afbetalingsplan onrealistisch. Onrealistische afbetalingsplannen leiden zelden tot deugdelijke “gezamenlijke” akkoorden.

### C. Optimaliseren samenwerking FOD Financiën – Regionale overheid

Bij samenwerking tussen overheidsdiensten wordt veelal op federaal niveau gedacht (samenwerking tussen FOD Financiën, RSZ, Justitie).

Het loont om na te denken over samenwerkingen tussen FOD Financiën en regionale overheidsdiensten

Bijvoorbeeld: Een informatie-uitwisseling tussen het Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie (IWT) en de 2<sup>de</sup> Inspectie BBi bracht zogenaamde “Dutch Sandwich” constructies aan het licht. Zo vroegen bedrijven innovatiesubsidies aan bij het Vlaams Agentschap IWT teneinde wetenschappelijk onderzoek bij bedrijven te ondersteunen. Wanneer dit onderzoek leidde tot een uitvinding, werd deze gepatenteerd in een belastingparadijs (vb. Liechtenstein) zodoende dat de wereldwijde royalty's toekwamen in het belastingparadijs ten nadele van België. Het bedrijf draagt de kosten van onderzoek en ontwikkeling, krijgt Vlaamse subsidies, krijgt vrijstelling van bedrijfsvoorheffing... en loopt daarna de opbrengsten mis omdat de uitvinding wordt gepatenteerd door een verbonden vennootschap in een belastingparadijs. België mist zodoende vennootschapsbelasting. De royalty's lopen langs Nederland om tevens de roerende voorheffing te ontwijken.

<sup>1</sup> Art. 43decies. § 1. Het afbetalingsplan toegestaan aan de werkgever die de voorwaarden van artikelen 43octies et 43nonies vervult, en de eventuele subplannen die het omvat, geldt voor een maximumperiode van achttien maanden, waarbij het aantal toegestane maandelijkse afbetalingen nooit twaalf maandelijkse afbetalingen per vervallen kwartaal of schuld mag overschrijden

#### **D. Optimaliseren samenwerking tussen diensten FOD Financiën: Douane**

##### **Aandachtspunt:**

Optimale samenwerking tussen de verschillende administraties van de FOD Financiën dient nagestreefd te worden zo ook met de douanediensden.

Een aandachtspunt hierbij is de nieuwe SALDUZ-wetgeving (bijstand advocaat bij elk verhoor) die louter in het strafrechtelijk gebeuren van toepassing is, doch ook bij onze **douanediensden** gezien zij een apart strafrecht hebben. Hoe dient hiermee omgegaan te worden bij samenwerking van diverse fiscale administraties met douane?

### **BIJLAGE 3 SAMENVATTING VAN HET GESPREK MET G. VERVECKEN, ADVIEUR-E.A. INSPECTEUR DIENSTHOOFD BBI TE ANTWERPEN VAN DINSDAG 29 APRIL 2014.**

Tijdens het gesprek van 29 april 2014 werden enkele kritische opmerkingen met betrekking tot het *una via*-systeem voorgelegd aan G. VERVECKEN, werkzaam als inspecteur diensthoofd bij de Bijzondere Belastinginspectie te Antwerpen. Hieronder wordt een korte samenvatting gegeven van haar visie vanuit haar positie bij de fiscus. Voor de uitgebreide uiteenzetting verwijs ik naar de audiobestanden in bijlage 5. G. VERVECKEN stelt zelf ook enkele verbeterpunten voor. De uitgebreide bespreking van deze verbeterpunten is terug te vinden in de tekst in bijlage 2.

#### **1 DE CONFORMITEIT MET DE GRONDWET**

Op basis van artikel 151, §1 van de Grondwet beschikt het openbaar ministerie over een onafhankelijke beslissingsbevoegdheid in het kader van het strafrechtelijk onderzoek. G. VERVECKEN bevestigt dat deze onafhankelijkheid soms in het gedrang werd gebracht door het feit dat de fiscale administratie kon beslissen welk dossier werd doorgegeven aan het parket. Overeenkomstig artikel 29, lid 2 Sv. bestaat de mogelijkheid om een fiscaal misdrijf ter kennis te brengen van de procureur des Konings, mits machtiging van de gewestelijke directeur. Op dit systeem is kritiek geuit door het Rekenhof in het verslag van april 2010<sup>652</sup>. Sindsdien is het noodzakelijk dat de beslissing om een dossier niet ter kennis te brengen aan het openbaar ministerie voldoende gemotiveerd wordt door de belastingsambtenaar dan wel de gewestelijke directeur. Dit wordt ook bevestigd in de instructie van de bijzondere belastinginspectie<sup>653</sup>. Dezelfde redenering kan worden doorgetrokken naar het *una via*-overleg. Zowel in het kader van artikel 29, lid 2 Sv. als lid 3 moet de administratie in het controleverslag verantwoorden waarom zij het noodzakelijk acht om het openbaar ministerie niet in te lichten.

#### **2 DE DEELNAME VAN DE FISCALE AMBTENAREN AAN HET STRAFONDERZOEK**

Op het niveau van justitie is een gebrek aan capaciteit en finesse merkbaar. Volgens G. VERVECKEN is dit gebrek aan expertise te wijten aan het feit dat onvoldoende fiscale dossiers worden afgehandeld door het parket. Het fiscaal recht is steeds in verandering, het is niet altijd evident om up to date te blijven wanneer zo weinig fiscale dossiers de strafrechtelijke weg volgen. Op het niveau van justitie worden evenwel voldoende initiatieven genomen zoals het voorzien in opleidingen binnen het kader van de Hoge Raad van Justitie en het Instituut Gerechtelijke Opleidingen.

Bovendien stelt zich een probleem in het kader van de tenuitvoerlegging van de strafrechtelijke sancties. De Ontvanger Penale Boeten vordert de boetes niet altijd tijdig in. G. VERVECKEN is van mening dat dit probleem grotendeels te wijten is aan het feit dat men binnen het kader van het strafrecht niet rekenplichtig is. Binnen het fiscaal recht is men rekenplichtig en staat men met zijn eigen vermogen in voor de bedragen die worden ingeschreven in de boeken. Het risico is hier groter waardoor men minder laks omspringt met de invordering. Ze wijst tevens op het gebrek aan

<sup>652</sup> Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, [www.ccrek.be](http://www.ccrek.be), Brussel, april 2010.

<sup>653</sup> Instructie van de Bijzondere Belastinginspectie betreffende de kennisgeving bij de procureur des Konings (artikel 29, lid 2 Sv.), *bijlage 1*, Brussel, 3 oktober 2011.

efficiëntie dat het systeem vandaag met zich meebrengt. Voor invordering van de belastingen, de strafrechtelijke boetes en de verbeurdverklaringen is telkens een andere ontvanger verantwoordelijk. Het zou beter zijn om één ontvanger per dossier aan te wijzen. Nu moet elke ontvanger een eensluidend afschrift toegezonden krijgen van het vonnis of arrest. Iedere ontvanger staat in voor de invordering van zijn deel. Van efficiëntie kan dus geen sprake zijn.

### **3 DE RECHTEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE**

Allereerst stelt zich het probleem van de verenigbaarheid van het zwijgrecht in strafzaken met de medewerkingsplicht tijdens de fiscale procedure. G. VERVECKEN merkt op dat dit probleem zich in de praktijk niet stelt. Tijdens de fiscale procedure maakt het in principe niet uit wat de belastingplichtige verklaart, het zijn de stukken die van belang zijn. De medewerkingsplicht heeft betrekking op de stukken die wettelijk verplicht zijn om ze te houden. Een vraag om inlichtingen heeft enkel betrekking op het voorleggen van die documenten zoals de boekhouding, facturen, rekeningen en bestelbonnen. De fiscus respecteert reeds lange tijd het zwijgrecht. Zij verhoren niet, dit is een taak die toekomt aan het strafrecht. G. VERVECKEN is evenwel van mening dat het zwijgrecht niet zo ver mag gaan dat wettelijke stukken mogen achtergehouden worden. Indien tijdens de fiscale procedure belastende stukken worden verkregen, worden deze zelfs geweerd uit het strafrechtelijk onderzoek. Zelfs wanneer de belastingplichtige vrijwillig is overgegaan tot een bekentenis zal dit niet gebruikt worden tijdens de strafrechtelijke procedure. Een fiscaal dossier is opgebouwd door middel van documenten, deze volstaan om de schuld aan te tonen.

Daarnaast kan nog de vraag gesteld worden naar de rechtsonzekerheid die gecreëerd wordt door de wet. In de parlementaire voorbereiding en de omzendbrieven worden slechts algemene, abstracte criteria geformuleerd om te bepalen welke weg een bepaald dossier het best kan volgen. G. VERVECKEN stelt vast dat dit niet meer dan logisch is. Het is moeilijk om een omschrijving te geven van ernstige fiscale fraude en concrete criteria vast te stellen die hierop wijzen. Ernstige fraude wordt vaak gekoppeld aan valsheid in geschriften. In elk fraudedossier van een zekere omvang is er sprake van één of andere valsheid. Ze haalt het voorbeeld aan van een bedrijf dat slechts eenmaal zijn opbrengsten minimaliseert door zwartwerkt of zijn kosten opdrijft door fictieve of privékosten in te schrijven. In een dergelijke situatie is er sprake van een valse boekhouding. Het is daarentegen niet zeker of de fraude daardoor als ernstig moet worden bestempeld. Op basis van het bedrag kan men evenmin bepalen of het om ernstige fraude gaat. De administratie kan van oordeel zijn dan fraude van 50 000 euro ernstig is, terwijl het openbaar ministerie dit helemaal niet zo ervaart. Onderscheidende criteria vaststellen die bepalen wat ernstige en niet ernstige fraude is, lijkt echter onmogelijk. Algemene en abstracte criteria zijn bijgevolg onvermijdbaar. Dit verandert echter niets aan het feit dat ernstige fraude het best strafrechtelijk wordt afgehandeld.

#### **4 DE VERHOOGING VAN DE FISCALE PENALE BOETEN**

Allereerst wordt door G. VERVECKEN opgeworpen dat de wetgever beter in een overgangsregeling had voorzien. Door de invoering van de *Una Via*-wet worden de strafrechtelijke boetes verhoogd, maar deze zijn slechts van toepassing voor de feiten die gepleegd zijn na de inwerkingtreding van de wet. Het *non bis in idem*-beginsel is evenwel onmiddellijk van toepassing. Zij die zich in het verleden schuldig hebben gemaakt aan een fiscaal misdrijf halen bijgevolg voordeel uit de wet. Wanneer zij vrijwillig verschijnen, is de hoogste boete die kan worden opgelegd 12 500 euro respectievelijk 125 000 euro. G. VERVECKEN wijst bovendien op het feit dat de strafrechtelijke boetes in het verleden zo laag zijn gehouden net omwille van die hoge administratieve sancties die men riskeerde. Daarenboven is het volgens haar onlogisch dat een administratie hogere sancties kan opleggen dan justitie, rekening houdend met de grotere macht die justitie zou moeten hebben.

G. VERVECKEN verdedigt tevens de visie dat hoewel ze de strijd voor de administratieve sancties hebben verloren, nog steeds de mogelijkheid bestaat om voor alle administratieve sancties nalatigheidsintresten te eisen. Wanneer de sanctionering wordt overgelaten aan justitie kunnen deze intresten geëist worden als een soort van vergoeding. Op deze manier zou financieel het verlies van de administratieve sancties amper merkbaar zijn.

#### **5 SLOTBESCHOUWINGEN**

G. VERVECKEN is van oordeel dat de wetgever beter de tijd had genomen om een betere *una via*-regeling uit te werken. Naar aanleiding van de vernietiging van een deel van de wet door het Grondwettelijk Hof, zijn de fiscale administraties opnieuw verplicht de administratieve sancties op te leggen en in te vorderen. Dit behoort tot hun taak als uitvoerende macht. Het risico van een dubbele bestraffing blijft bijgevolg bestaan. Volgens haar is het probleem ook overroepen. In de parlementaire voorbereiding wordt erop gewezen dat het parallel lopen van de fiscale en de strafrechtelijke procedure te veel tijd en middelen kost. De meeste dossiers worden evenwel administratief afgehandeld. Vaak worden zaken zelfs via de Minister van Financiën doorgegeven aan de administratie. Voor die enkele dossiers die toch dubbel behandeld worden, kan slechts een beperkte efficiëntiewinst teweeggebracht worden. Ten slotte benadrukt G. VERVECKEN dat de samenwerking tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie steeds goed is verlopen. Een werkelijke verbetering van deze samenwerking was bijgevolg niet noodzakelijk. Het lijkt erop dat de *una via*-regel eerder een politiek probleem was. Met de aanneming van de *Una Via*-wet kan erop gewezen worden dat uitvoering werd gegeven aan de zevende aanbeveling van de werkgroep "una via". Dit lijkt positief in de ogen van het grote publiek. Of werkelijk iets werd gedaan aan de aanpak van de grote fiscale fraudedossier is nog maar de vraag.



## **BIJLAGE 4 SAMENVATTING VAN HET GESPREK MET J. BUYS, STRATEGISCH ANALIST BIJ DE DIRECTIE VAN DE BESTRIJDING VAN DE ECONOMISCHE EN FINANCIËLE CRIMINALITEIT (DJF) TE BRUSSEL VAN 29 APRIL 2014.**

Tijdens het gesprek van 29 april 2014 werden enkele kritische opmerkingen met betrekking tot het *una via*-systeem voorgelegd aan J. Buys, werkzaam als strategisch analist bij de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit (DJF). Hieronder wordt een korte samenvatting gegeven van zijn visie vanuit zijn positie bij de federale politie. Voor de uitgebreide uiteenzetting verwijs ik naar de audiobestanden in bijlage 5.

### **1 DE CONFORMITEIT MET DE GRONDWET**

Een eerste aspect is de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie die te allen tijde gerespecteerd moet worden. J. Buys merkt op dat men vandaag de dag vaak afhankelijk is van de fiscale diensten, zij beslissen namelijk of een bepaald misdrijf gemeld wordt aan het openbaar ministerie of niet. Dit maakt het moeilijk om een strafrechtelijk beleid uit te stippelen, aangezien het parket niet noodzakelijk van alle zaken in kennis wordt gesteld. In een volkomen eerlijk systeem zou volgens J. Buys alles gemeld moeten worden aan het openbaar ministerie. Deze zou dan binnen een beperkte termijn de mogelijkheid krijgen om een beslissing te nemen. Wanneer het openbaar ministerie niet tijdig een beslissing neemt, wordt de zaak afgehandeld door de administratieve diensten. Ondanks het gebrek aan efficiëntie dat gepaard gaat met een dergelijk systeem, zou zo elke belastingplichtige op dezelfde manier worden behandeld.

### **2 DE DEELNAME VAN DE FISCALE AMBTENAREN AAN HET STRAFONDERZOEK**

Binnen het kader van het strafrechtelijk onderzoek stelt zich een capaciteitsprobleem. Zowel op het niveau van de politie, het parket als het gerecht is een gebrek aan expertise merkbaar wanneer het gaat om fiscale dossiers. Volgens J. Buys is het evenwel niet evident om specialisten op dat domein aan te trekken, aangezien deze in de privé vaak meer kansen krijgen. Daarom is het ook noodzakelijk dat tijdens het overleg rekening wordt gehouden met factoren zoals de beschikbare politiecapaciteit. Het is beter dat de strafrechtelijke afhandeling zich beperkt tot een aantal dossiers die zij goed ten einde kunnen brengen. Hierbij dient aandacht besteed te worden aan het personeel dat beschikbaar kan gesteld worden, met de nodige kennis. Het is beter om enkele dossiers goed af te handelen en de rest over te laten aan de administratie. Een voorbeeld van een dossier dat best strafrechtelijk afgehandeld kan worden is een complex dossier met BTW carrousels. Vaak zijn huiszoekingen en andere onderzoeksdaden noodzakelijk, het afhandelen van het dossier op het niveau van de fiscale administratie is dan haast onmogelijk.

Bovendien stelt zich een probleem in het kader van de tenuitvoerlegging van de fiscale penale boetes. De Ontvangers Penale Boeten werken niet altijd even snel en effectief als de ontvangstkantoren van de BTW en de Directe belastingen. J. Buys wijst echter op de vele initiatieven die reeds genomen zijn om aan dit probleem te verhelpen. Zo bestaat tegenwoordig de mogelijkheid om na de aangifte van uw belastingen, de boeten die u nog open heeft staan in mindering te brengen van het bedrag dat u terug dient te krijgen van de Staat. De openstaande boeten kunnen op deze manier onmiddellijk ingehouden worden. Dit is zeer effectief. Daarnaast



werden door de aanneming van de Wet houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken<sup>654</sup> de mogelijkheden verbeterd om de straf uit te voeren wanneer de persoon terug over vermogen beschikt. Vaak maken personen hun vermogen weg wanneer zij een veroordeling riskeren. Indien zij na enkele jaren dit vermogen terug aanspreken worden de straffen dan ten uitvoer gelegd.

### **3 DE RECHTEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE**

In het kader van de verenigbaarheid met de rechten van de belastingplichtigen werden twee problemen naar voor geschoven. Allereerst stelt zich de vraag naar de verenigbaarheid van het zwijgrecht in strafzaken met de medewerkingsplicht tijdens de fiscale procedure. Volgens J. Buys zijn beide beginselen grotendeels verenigbaar met elkaar. Tijdens de fiscale procedure kan men steeds weigeren om zijn medewerking te verlenen, al kan hier eventueel een sanctie aan worden gekoppeld. Het fiscaal onderzoek heeft hoofdzakelijk tot doel de belastingen te innen. De hoofddoelstelling is niet de bestraffing. De strafrechtelijke procedure heeft daarentegen wel principieel een repressief karakter. Hier spelen de rechten vervat in het EVRM en het BUPO-verdrag een grote rol. Als persoon dient men niet mee te werken aan zijn eigen vervolging. Het fiscaal onderzoek mag bijgevolg niet zo ver gaan dat hier al het belastend materiaal wordt verzameld om dit vervolgens door te geven aan het parket. Gelet op de loyaleit van de bewijsvoering, kan het niet dat tijdens het fiscaal onderzoek afspraken worden gemaakt om het volledig dossier erna door te geven aan het parket. De fiscus kan een dossier openen en tijdens het onderzoek besluiten het door te geven aan het openbaar ministerie, maar dit mag *in se* niet de bedoeling zijn geweest van het administratief onderzoek.

Ten tweede kan de vraag worden gesteld naar het gebrek aan rechtszekerheid. De keuze voor de strafrechtelijke dan wel de administratieve afhandeling wordt niet gebaseerd op concrete criteria. De parlementaire voorbereiding en de omzendbrieven maken slechts gebruik van zeer algemene criteria. J. Buys merkt op dat het moeilijk is om concrete criteria in een wet te gieten. Er zijn verschillende factoren die een invloed hebben op de beslissing van het parket: de zwaarte van het vergrijp, de impact op de maatschappij, het feit dat de zaak de pers heeft gehaald waardoor men eerder geneigd gaat zijn om te vervolgen, de publieke opinie. Daarnaast is het van belang dat men rekening houdt met het feit of het een eerste vergrijp is. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een familiebedrijf dat al generaties lang in de familie is. Het faillissement dreigt en de zaakvoerder wil alles doen om het bedrijf te redden. Al deze criteria in de wet inschrijven is onmogelijk. In elk specifiek geval wordt een evaluatie doorgevoerd. Het is noodzakelijk dat het openbaar ministerie een zekere appreciatiemarge behoudt om rekening te houden met de omliggende omstandigheden.

---

<sup>654</sup> Wet van 11 februari 2014 houdende diverse maatregelen ter verbetering van de invordering van de vermogensstraffen en de gerechtskosten in strafzaken, *BS* 8 april 2014, 29894.

#### **4 DE VERHOOGING VAN DE FISCALE PENALE BOETES**

Het is een feit dat een zekere discrepantie bestaat tussen de sancties die een persoon riskeert in het kader van een administratieve procedure en een strafrechtelijke procedure. J. Buys werpt echter op dat het niet juist is om enkel de hoogte van de sancties te vergelijken. Er zijn andere aspecten die eveneens in rekening moeten worden gebracht. In het kader van het strafrecht riskeert men allereerst opdecimen. Daarnaast mogen de gevolgen van een strafrechtelijke procedure niet onderschat worden. Wanneer de zaak door de rechtbank wordt behandeld, dient de persoon advocatenkosten en gerechtskosten te betalen. Daarenboven mag niet uit het oog worden verloren dat een strafrechtelijke procedure vaak ook reputatieschade met zich mee brengt voor bedrijven. Dit raakt grote bedrijven vaak erger dan een geldboete die betaald moet worden.

#### **5 SLOTBESCHOUWINGEN**

Het *una via*-overleg heeft nog niet vaak plaatsgevonden. Het systeem is volop in ontwikkeling. De administratieve afhandeling en de strafrechtelijke afhandeling hebben beide hun waarde. Soms is het evenwel beter een dossier administratief af te handelen omdat de politie, het parket en het gerecht onvoldoende capaciteit hebben om elk dossier tot een goed einde te brengen. Wanneer een dossier zo wraakroepend is en er sprake is van een zeer zwaar vergrijp dat tot in de punten werd uitgewerkt moet het evenwel strafrechtelijk worden afgehandeld. De strafrechtelijke procedure kan mensen bewust maken van het feit dat het niet betalen van belastingen en het plegen van fraude helemaal geen kleine inbreuk uitmaakt. Grote bedrijven zien zichzelf vaak niet als misdadiger, het strafrechtelijk apparaat kan echter vrij confronterend zijn. Indien een dossier enkel administratief wordt afgehandeld, is het risico op normvervaging veel te groot. Het is beter om een aantal gevallen eruit te lichten en deze strafrechtelijk af te handelen. Op deze manier kan men voorbeelden stellen en een ontradend effect teweegbrengen. Strafrecht is er niet om elk individueel geval van fiscale fraude te bestraffen.



**BIJLAGE 5    AUDIOBESTANDEN VAN HET GESPREK MET G. VERVECKEN, ADVIEUR-E.A. INSPECTEUR DIENSTHOOFD BBI TE ANTWERPEN VAN DINSDAG 29 APRIL 2014 EN J. BUYS, STRATEGISCH ANALIST BIJ DE DIRECTIE VAN DE BESTRIJDING VAN DE ECONOMISCHE EN FINANCIËLE CRIMINALITEIT (DJF) TE BRUSSEL VAN 29 APRIL 2014.**

## Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

**Una via in het fiscaal strafvervolgingsrecht: werkbaar instrument voor het vermijden van een niet toegelaten dubbele bestraffing van het fiscaal misdrijf?**

Richting: **master in de rechten-rechtsbedeling**

Jaar: **2014**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

**Zwakhoven, Rianda**

Datum: **15/05/2014**