

▶▶
UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De fiscale strafvervolgning in België inzake federale belastingen : stand van zaken en vooruitblik

Luna Zehner

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

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



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be

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

2022
2023



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De fiscale strafvervolgning in België inzake federale belastingen : stand van zaken en vooruitblik

Luna Zehner

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

Samenvatting

Sedert 2012 kent men binnen de Belgische rechtsorde een overlegstructuur die het mogelijk maakt voor de fiscale administratiediensten, het Openbaar Ministerie en de federale politiediensten om samen te zitten en te overleggen hoe zij een concreet fraudedossier zullen vervolgen en bestraffen. Dit is niet zonder slag of stoot gebeurd. Voorafgaand aan de introductie van dit soort afhandeling van fraudedossiers, heeft de Belgische wetgever de wetgeving hieromtrent meerdere malen moeten aanpassen, aangezien de publieke opinie niet altijd in de lijn lag met wat men voor ogen had. Als wetgever moest men niet alleen rekening houden met de fundamentele rechten van de rechtsonderhorige-belastingplichtige, maar ook met de correcte toepassing van het *non bis in idem*-beginsel. Daarnaast moest men ervoor zorgen dat de fiscus in dit verhaal niet te machtig werd met te verreikende bevoegdheden, maar anderzijds moest hij toch geen te beperkende taken aangewezen krijgen, zodat hij met zijn belastingtechnische kennis wel kon deelnemen aan de fiscale strafvervolgning. De centrale onderzoeksvraag van deze thesis luidt dusdanig als volgt: "Hoe is de positie van de fiscale ambtenaar geëvolueerd binnen het fiscaal strafprocesrecht, gelet op de gewijzigde *una via*-wetgeving, en wat biedt de toekomst?"

In dit opzicht is het belangrijk dat men een helder beeld verkrijgt omtrent de historische evolutie van de belangrijkste beginselen binnen dit kader. Daarom verschaft deze scriptie eerst een grondige uitleg van wat het *non bis in idem*-beginsel betekent binnen de internationale, supranationale en nationale rechtsorde. Wat uit dit beginsel vloeide in de Belgische wetgeving *in fiscalibus*, was dus het veelbesproken *una via*-beginsel, geïntroduceerd bij de wet van 20 september 2012. De totstandkoming, evolutie en gebreken van dit beginsel is jarenlang onderworpen geweest aan hevige kritiek, waaraan de wetgever steeds trachtte te voldoen, rekening houdend met wat de Europese rechtscolleges en wetgevers vooropstelden. De wet zelf bleek onvolmaakt te zijn, waardoor de wetgever in 2019 besloot de vernieuwde, gemoderniseerde *una via*-structuur te introduceren in de Belgische rechtsorde. Bestaande procedures werden verfijnd en aangepast conform de nieuwe rechtspraak van de Europese rechtscolleges.

De vernieuwingen bleken, wederom, ontoereikend te zijn voor sommigen. De Belgische wetgever achtte het ook nodig om ernstige en georganiseerde fraude nog strenger te beteugelen. In een wetsvoorstel van 3 februari 2022 stelde men voor om de bestaande overlegstructuur te ondersteunen door het invoeren van multidisciplinaire onderzoeksteams. Het is daarnaast ook interessant om ideeën op te doen over de landsgrenzen heen, bijvoorbeeld in Nederland, of bij andere rechtstakken, zoals het sociaal strafrecht.

Woord vooraf

Vorig academiejaar had ik het genoegen om het opleidingsonderdeel 'Fiscaal en Economisch Strafprocesrecht' te mogen volgen aan de Universiteit Hasselt. Een vak waar ik ongelooflijk door geboeid was, aangezien het beheerst wordt door een interessant principe: het *una via*-beginsel. Daarnaast speelt de fiscale ambtenaar een vrij 'onorthodoxe' rol in het proces. Al snel werd het duidelijk dat deze materie complexer is dan het lijkt van zodra men het in de praktijk toepast, wat leidde tot talloze wetwijzigingen en arresten omtrent dit onderwerp. Het is een gegeven dat me vanaf de eerste minuut in de les interesseerde, dus was ik uiterst tevreden toen ik ook dit onderwerp kreeg toegewezen.

In de afgelopen 4 maanden heb ik mij met totale overgave verdiept in deze materie om deze scriptie tot stand te brengen. Ik heb geleerd zelfstandig en accuraat onderzoek te voeren, grondige analyses te doen en nauwkeurige, heldere en beknopte argumenten op papier te zetten.

De voltooiing van deze masterproef vormt het slotstuk van mijn opleiding rechten. Natuurlijk heb ik dit nooit alleen kunnen verwezenlijken, dus daarom wil ik volgende personen bedanken die mij wijze raad hebben gegeven, hebben ondersteund en geholpen tijdens het schrijven van deze scriptie.

Mijn dank gaat in eerste plaats uit naar mijn promotor Prof. Dr. Caroline Vanderkerken om me de kans te geven over deze interessante materie te schrijven. Professor Vanderkerken heeft me steeds bijgestaan tijdens het schrijfproces. Haar onmiskenbare feedback en constructieve adviezen hebben me enorm geholpen. Zonder haar input had ik deze scriptie nooit tot een goed einde kunnen brengen. Voorts bedank ik graag de leden van de jury, die de tijd wilden nemen om mijn werk te lezen en te beoordelen.

Bovenal wil ik graag mijn ouders, Ralf en Caroline, bedanken voor motiverende woorden en onvoorwaardelijke ondersteuning.

Tenslotte bedank ik mijn broer, Louis, en mijn vrienden. Zij stonden steeds paraat om mij te voorzien van het nodige zelfvertrouwen.

Luna Zehner

Brussegem, 8 januari 2023.

Inhoudstafel

Samenvatting	i
Woord vooraf.....	ii
Inhoudstafel	iii
1. Inleiding	1
1.1. Doelstelling van het onderzoek	1
1.2. Methodologie	3
2. Het <i>non bis in idem</i> -beginsel.....	5
2.1 Internationale en supranationale rechtsorde	5
2.1.1 Europees Hof voor de Rechten van de Mens	5
2.1.2 Hof van Justitie van de Europese Unie	9
2.2 Het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties	12
2.2.1 De kwalificatie van de sanctie in het intern recht	12
2.2.2 De aard van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd.....	12
2.2.3 De ernst van de sanctie.....	13
2.3 Nationale rechtsorde	14
2.3.1 Wetgeving	14
2.3.2 Rechtspraak	15
3. Het <i>una via</i> -beginsel.....	19
3.1 De positie van de fiscale ambtenaar in de strafvervolgning vóór 2012.....	20
3.1.1 Jaren 70-80.....	20
3.1.2 Charter van de Belastingplichtige van 1986.....	22
3.1.3 De positie van de fiscale ambtenaar vóór de wet van 20 september 2012	25
3.2 Wet van 20 september 2012 tot instelling van het <i>una via</i> -principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes	28
3.2.1 Parlementaire onderzoekscommissie naar grote fiscale fraudedossiers van 2009	28
3.2.2 Una via-wet van 20 september 2012.....	29
3.2.3 De positie van de fiscale ambtenaar onder de wet van 20 september 2012.....	39
3.3 Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediens- ten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafboek	40
3.3.1 De tekortkomingen van de una via-wet van 2012	40
3.3.2 Evolutie in de rechtspraak	42

3.3.3	Het vernieuwde una via-principe in de wet van 5 mei 2019	46
3.3.4	De positie van de fiscale ambtenaar onder de wet van 5 mei 2019	48
4.	Toekomstperspectief.....	51
4.1	Tekortkomingen van de wet van 5 mei 2019	51
4.2	Wetsvoorstel van 3 februari 2022 houdende diverse fiscale en fraudebestrijding.....	52
4.3	Rechtsvergelijking.....	54
4.3.1	Sociaal strafrecht	54
4.3.2	Nederland	54
5.	Conclusie	57
6.	Lijst van geraadpleegde werken	61
6.1	Wetgeving	61
6.2	Rechtspraak.....	63
6.3	Rechtsleer	65

1. Inleiding

1.1. Doelstelling van het onderzoek

“*Electa una via non datur recursus ad alteram*”, ofwel “eens een weg gekozen, kan men geen andere meer opgaan”. In de strijd tegen fiscale fraude, had de Belgische wetgever op 20 september 2012 een wet geïntroduceerd tot instelling van het ‘*una via*’-principe in de vervolging van overtredingen van fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale geldboetes, ook wel de *una via*-wet genoemd.¹ Dit *una via*-principe houdt in dat men in de vervolging van fiscale fraude dossiers slechts één weg (cfr. Latijn: *una via*) mag inslaan om de fraudezaak te vervolgen en te bestraffen: hetzij op strafrechtelijk vlak met strafrechtelijke sancties, hetzij op fiscaal administratiefrechtelijk vlak met fiscaal administratieve sancties.

Het besluit om deze ene weg in te slaan zou gerealiseerd worden door een zogenaamd *una via*-overleg te plegen, waar de strafrechtelijk vervolgende instanties, dus de Openbare Ministeries en de bevoegde politionele overheden, samen zouden overleggen met de administratieve overheden, de fiscale administratiediensten, zoals de Bijzondere Belastinginspectie. In dat overleg zou men bepalen welke ‘weg’ men zou inslaan om het fraudedossier te beteugelen.² Hiermee had men voor ogen de toenmalige parallelle procedures te vermijden en het fraudebeleid te verbeteren op vlak van efficiëntie.

De totstandkoming van deze wet was sterk gebaseerd en beïnvloed door het *non bis in idem*-beginsel. Een algemeen rechtsbeginsel, dat haar grondslag in de internationale en supranationale wetboeken en rechtspraak vindt. Dit beginsel houdt in het algemeen in dat dezelfde persoon niet tweemaal mag vervolgd en/of bestraft worden voor dezelfde (criminele) feiten. Dit beginsel werd nauwer genuanceerd door de Europese rechtscolleges, meer bepaald het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ), en werd verankerd in wetgeving, namelijk in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (Handvest). Ook in *fiscalibus* zijn er in de loop der jaren een heel aantal principe-arresten geveld, waar de Belgische wetgever mee rekening trachtte te houden in haar kersverse *una via*-wet.

De Europese rechtscolleges stelden in het eerste decennium van deze eeuw een strikte toepassing van het *non bis in idem*-beginsel voorop in hun rechtspraak, zoals in het *Zolothukin*³ arrest van 2009 dat aanhangig was bij het EHRM. Na verloop van tijd, merkte men dat deze strikte zienswijze praktisch gezien niet haalbaar was voor fiscale fraudedossiers. Daarom heeft men in een principe-arrest van 2016 geoordeeld dat een dubbele vervolging en/of bestraffing toch mogelijk was bij fiscale fraudedossiers op voorwaarde dat de administratiefrechtelijke en strafrechtelijke

¹ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, BS 22 oktober 2012.

² Artikel 29, §3 Wetboek van Strafvordering.

³ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergey Zolothukin/Rusland*.

procedures substantieel en temporeel onlosmakend met elkaar in één sanctiestelsel verbonden waren. Dit principe-arrest kent men onder de naam *A&B tegen Noorwegen*.⁴

Als nationale wetgever kon men ook hier niet achterblijven. Weer moest men het *non bis in idem*-beginsel, zoals (opnieuw) geïnterpreteerd door de Europese rechtscolleges, kunnen vastleggen in wetgeving, wat aanleiding gaf voor een vernieuwde *una via*-wet, deze van 5 mei 2019.⁵

Eén concrete spilfiguur speelt in dit hele verhaal een zeer controversiële, maar belangrijke rol: de fiscale ambtenaar. In de loop der jaren werd zijn positie binnen deze fiscale strafvervolgning, strafprocedure en -sanctionering talloze keren onder de loep genomen en aangepast. Waar de fiscale ambtenaar in de jaren '70-'80 actief kon deelnemen aan de strafprocedure voor fiscale fraudedossiers, werd zijn rol in 1986 gereduceerd naar getuige. Daarna kon men weer deelnemen aan het *una via*-overleg en had men de exclusieve vervolgingsbevoegdheid voor eenvoudige fraudedossiers, waarna men weer bevoegdheden moest afstaan aan de strafrechtelijke instanties.

Net omdat de fiscale ambtenaar een zodanig belangrijke rol speelt in het fiscaal strafprocesrecht, én omdat zijn rol onderworpen is aan veel kritiek en wetswijzigingen, zal deze masterscriptie volgende centrale onderzoeksvraag trachten te beantwoorden: "Hoe is de positie van de fiscale ambtenaar geëvolueerd binnen het fiscaal strafprocesrecht, gelet op de gewijzigde *una via*-wetgeving, en wat biedt de toekomst?".

Deze masterproef is opgedeeld in drie grote hoofdstukken, waar er steeds een subonderzoeksvraag centraal staat, die zal bijdragen aan de beantwoording van bovenstaande centrale onderzoeksvraag. In het eerste hoofdstuk wordt het *non bis in idem*-beginsel grondig onder de loep genomen, op zowel internationaal, supranationaal als nationaal vlak.

In het tweede hoofdstuk, wordt de totstandkoming en evolutie van het *una via*-principe besproken in de Belgische wetgeving en rechtspraak. Daarvoor wordt er eerst een korte historische schets gegeven van hoe de fiscale strafprocedure werd geregeld, vooraleer er nog maar sprake was van het *una via*-principe. In dit hoofdstuk, worden beide *una via*-wetten, deze van 2012 en deze van 2019, grondig besproken met een kritische blik. Steeds wordt er teruggekoppeld naar hoe de positie van de fiscale ambtenaar in de strafprocedure onder desbetreffende wet werd geregeld.

In het derde en laatste hoofdstuk wordt er een blik geworpen op het toekomstperspectief betreffende de *una via*-wetgeving en hoe de positie van de fiscale ambtenaar er verder in zal evolueren. In dit hoofdstuk wordt er ook een korte interne rechtsvergelijking gedaan alsook een externe rechtsvergelijking, om te achterhalen of andere landen en rechtstakken een beter systeem hebben gecreëerd voor gelijkaardige problemen.

⁴ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*.

⁵ Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediens, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

1.2. Methodologie

Aan de hand van drie verklarende subonderzoeksvragen tracht deze masterscriptie de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden. De onderzoeksmethode gehanteerd in deze masterscriptie is een klassiek juridisch-normatief onderzoek uitgevoerd als een desk- en literatuurstudie, waarbij relevante wetgeving, rechtspraak en literatuur wordt bestudeerd. Aan de hand van deze informatie zal op het einde van deze masterscriptie een korte inductieve analyse worden gevoerd, waar men aan de hand van de aangehaalde observaties binnen de Belgische *una via*-wetgeving, een toekomstbeeld zal trachten te schetsen. Daarboven kan een korte rechtsvergelijking een vernieuwde blik op de feiten schetsen en suggesties bieden *de lege ferenda*.

2. Het non bis in idem-beginsel

2.1 Internationale en supranationale rechtsorde

Het *non bis in idem*-principe is een algemeen rechtsbeginsel dat in het Belgisch rechtssysteem is verankerd door middel van internationale wetgeving en rechtspraak.⁶ Het beginsel vindt zijn grondslag in onder andere: artikel 4.1 van Protocol nr. 7 bij het EVRM, artikel 50 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie en artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten. Het beginsel stelt dat men niet tweemaal berecht dan wel tweemaal bestraft mag worden voor dezelfde feiten. Het belet om die persoon, die reeds een veroordeling die kracht van gewijsde heeft verkregen of is vrijgesproken, een tweede maal wordt berecht voor dezelfde feiten. Het beginsel waarborgt twee aspecten, namelijk het verbod op een tweede berechting (*nemo debet bis vexari*), maar ook het verbod op een tweede bestraffing (*ne bis puniri in idem*).⁷

De twee grootste rechtsprekende colleges van het Europees continent hebben over de jaren veel rechtspraak ontwikkeld terzake. Daar het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) eerder rechtspreekt over de directe belastingen en zijn beslissingen baseert op Protocol 7 bij het Europees Verdrag over de Rechten van de mens (Prot. 7 EVRM), zal het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) zich eerder baseren op het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest) en zich uitspreken over gedingen die de btw betreffen.

In dit hoofdstuk staat volgende subonderzoeksvraag centraal: "Hoe is het *non bis in idem*-beginsel geëvolueerd binnen de internationale, supranationale en nationale rechtsorde in fiscale strafzaken?".

2.1.1 Europees Hof voor de Rechten van de Mens

a) Artikel 4.1 Zevende Protocol bij het EVRM

Vele auteurs zijn ervan overtuigd dat het *non bis in idem*-beginsel onuitgesproken deel uitmaakt van de waarborgen die in artikel 6 EVRM zijn vervat, aangezien dit onderdeel uitmaakt van het recht op een eerlijk proces.⁸ Artikel 6 EVRM kent in sé een toepassing van het *non bis in idem*-beginsel, doch enkel indien er sprake is van een tweede vervolging of een tweede bestraffing in hetzelfde land.⁹ Dit werd door het EHRM bekrachtigd in arrest *Nikitin* in 2004.¹⁰ In dit arrest stelde het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel moet gewaarborgd worden in de rechtspraak, doch dat ervan kan

⁶ D. BRONGERS, *De wet in gewoon Nederlands*, Amsterdam, Uitgeverij Balans, 2012, para. 119.

⁷ L. VAN DEN HERIK, E. HONDIUS, W. VOERMANS (eds.), *Introduction to Dutch law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer International, 2022.

⁸ N DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolotukhin* en *Ruotsalainen*" in F. DE RUYCK (ed.), *Strafrecht en meer... dan ooit*, Brugge, Die Keure, 2011, 3.

⁹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 181.

¹⁰ EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, r.o. 54.

afgeweken worden in bepaalde gevallen, bijvoorbeeld in het geval dat er nieuwe gegevens worden ontdekt.¹¹ Deze bescherming in artikel 6 EVRM heeft als gevolg dat de rechtsonderhorigen van de verdragsluitende staten, die het Prot. 7 EVRM niet hebben geratificeerd, toch mogen genieten van de rechtsgevolgen van het *non bis in idem*-principe.

Het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM werd in 1987 ondertekend door de verdragsluitende staten en slechts op 13 april 2012 bekrachtigd in de Belgische rechtsorde.¹² In dit protocol zijn er enkele aanvullende rechten opgenomen die het recht op een eerlijk proces moeten verzekeren aan de rechtsonderhorigen. In artikel 4.1 Prot. 7 EVRM wordt er bepaald dat niemand een tweede keer vervolgd of berecht mag worden in een strafrechtelijke procedure voor een misdrijf waarvoor hij of zij reeds definitief is vrijgesproken of veroordeeld in hetzelfde land. Aan dit beginsel worden er enkele voorwaarden gekoppeld. Zoals men kan lezen houdt deze *non bis in idem*-waarborg enkel verband met 'strafrechtelijke procedures'. Dit begrip wordt door het Hof geïnterpreteerd volgens dezelfde wijze waarop ze deze hanteert in de interpretatie van artikel 6 EVRM, namelijk: de kwalificatie van het misdrijf volgens het interne recht, de aard van het misdrijf en de ernst van de straf die de betrokken persoon kan opgelegd krijgen.¹³ Dit worden ook de Engel-criteria genoemd. Hierover later meer. Daarnaast moet de beklaagde vrijgesproken zijn of veroordeeld. Indien het geding is geëindigd door een beslissing van de eiser, is artikel 4.1 van het protocol niet van toepassing en bestaat de kans dat men voor een tweede keer kan vervolgd worden.¹⁴ Verder gaan beide procedures over hetzelfde misdrijf. Volgens het Europees Hof voor de Rechten van de mens is het voldoende als eenzelfde persoon wordt vervolgd voor dezelfde feiten voor een tweede maal, of voor feiten die in essentie dezelfde zijn, op hetzelfde ogenblik gepleegd.¹⁵

Indien de eerste vervolging is geëindigd in een definitieve beslissing, legt artikel 4.1 van het Zevende Protocol een verbod op het instellen van een tweede vervolging. Het Hof definieert de term 'definitief' als een beslissing die in kracht van gewijsde is gegaan en aldus gezag van gewijsde heeft verkregen. Dit betekent dat er geen enkel gewoon rechtsmiddel open staat voor het geding, ook wel het *res judicata*-criterium genoemd.¹⁶ In de arresten *Häkki*, *Glantz* en *Nykanen*¹⁷ verduidelijkt het Hof het *res judicata*-criterium nader. Het zou moeten gaan om ofwel uitputting van alle mogelijke rechtsmiddelen of het verstrijken van de termijnen die worden gehanteerd.¹⁸

Ook vergt het begrip 'zelfde feiten' meer duiding, aangezien het aanleiding gaf tot veel twijfel in de rechtspraak. Het Europees Hof legde drie criteria neer die moeten worden toegepast. Eerst moet het gaan over dezelfde gedraging, ongeacht de juridische kwalificatie. Ten tweede, in geval van samenloop, is het mogelijk dat men afzonderlijke vervolgingen ondergaat voor de verschillende

¹¹ P. LEMMENS, "Het recht op een eerlijk proces volgens artikel 6 van het Verdrag over de Rechten van de Mens" in P. TAELMAN (ed.), *Efficiënt procederen voor een goede rechtsbedeling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 767.

¹² Wet van 6 maart 2007 houdende instemming met het Protocol nr. 7 bij het Verdrag ter Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, gedaan te Straatsburg op 22 november 1987, *BS* 22 juni 2012.

¹³ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergey Zolothukin/Rusland*, §§52-53.

¹⁴ EHRM 27 mei 2014, nr. 4455/10, *Marguš t. Kroatië*, §120.

¹⁵ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergey Zolothukin/Rusland*, §§82, 84 en 97.

¹⁶ EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, §37.

¹⁷ S. GNEDASJ, "Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maalt?", *Fisc.Act.* 2014, afl. 20, 7-8.

¹⁸ EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, §37.

misdrijven.¹⁹ Tenslotte besluit het EHRM dat het moet gaan over dezelfde essentiële bestanddelen van de misdrijven.²⁰

Zoals hierboven reeds vermeld, is een tweede vervolging wel mogelijk indien er nieuwe feiten aan het licht zijn gekomen of indien de initiële procedure is aangetast door een fundamenteel gebrek.²¹ Ook belet het artikel niet dat twee procedures gelijktijdig lopen voor dezelfde feiten. Doch is het verplicht dat, indien de ene procedure resulteert in een definitieve beslissing, de tweede procedure wordt beëindigd.²² Voorts belet artikel 4.1 niet dat met dezelfde procedure twee verschillende sancties worden opgelegd voor eenzelfde misdrijf, bijvoorbeeld een strafrechtelijke sanctie en een administratiefrechtelijke sanctie, opgelegd door respectievelijk de strafrechter en de administratieve overheid. Hier oordeelde het Hof dat beide procedures een zodanig nauwe band hebben, dat ze als een geheel worden beschouwd.²³

b) Arrest A&B/ Noorwegen

In het arrest A&B tegen Noorwegen in 2016, behandelde het Hof de vraag of het *non bis in idem*-beginsel ook uitwerking kreeg bij procedures die zodanig geïntegreerd waren, dat ze een onlosmakend geheel vormen.

De feiten waren vrij eenvoudig. De beklaagden kregen een belastingverhoging opgelegd door de fiscale administratieve overheid na ernstige belastingontduiking ten belope van 30% van de ontdoken belastingen. Daarna werden ze op strafrechtelijk vlak vervolgd en schuldig bevonden door de Noorse strafrechter voor fiscale fraude en kregen een gevangenisstraf opgelegd van één jaar.²⁴ Het arrest werd verwezen naar het Europees Hof met twee prejudiciële vragen. Ten eerste, werd aan het Hof gevraagd om de criteria van de kwalificatie van administratieve sancties als strafsancities, de Engel-criteria, te herzien naar een meer soepele toepassing zoals voor artikel 7 EVRM.²⁵ Ten tweede werd aan het Hof gevraagd of duale procedures, dus zowel een strafvervolging als een administratieve vervolging, in strijd zijn met het *non bis in idem*-principe, dan wel in welke mate het is toegelaten.

Hier, oordeelde het Hof, spreekt men niet van twee verschillende achtereenvolgende procedures, maar van parallelle procedures.²⁶ Het Hof stelde dat enkel de strikte '*bis*'-vereiste wordt versoepeld, door het toelaatbaar te maken om twee procedures, zowel strafrechtelijk als administratiefrechtelijk, in te stellen voor dezelfde feiten indien deze beide procedures substantieel en temporeel onlosmakend met elkaar in één concreet sanctiestelsel verbonden zijn.²⁷ In deze zaak had de

¹⁹ B. EMMERSON, A. ASHWORTH, A. MACDONALD, *Human Rights and Criminal Justice*, Londen, Sweet & Maxwell, 2012, 11-43-46.

²⁰ R. ERGEC, "Convention européenne des droits de l'homme", *RPDB*, Brussel, Larcier, 2014, nr. 639, 644.

²¹ Artikel 4.2 *in fine* Protocol 7 bij het EVRM.

²² EHRM 3 oktober 2002, *Zigarella/ Italië*, 2002-IX.

²³ EHRM 13 december 2005, nr. 73661/01, *Nilsson*.

²⁴ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*, §14-40.

²⁵ D. DE WOLF, "De actuele betekenis van het 'ne bis in idem'-beginsel" in X, *Strafrecht en strafprocesrecht: doel of middel in een veranderde samenleving?*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 166.

²⁶ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*.

²⁷ *Ibid.*

strafrechter de fiscaal-administratieve sanctie in mindering gebracht. De sancties moeten daarbij ook voorzienbaar zijn en zich proportioneel verhouden ten opzichte van de inbreuken.²⁸ Het Hof houdt zich bij het principieel onmogelijk zijn van dubbele vervolgingen en dubbele bestraffingen, dus stelt men dat de meest optimale manier om het *non bis in idem*-beginsel niet te schenden, het invoeren van een *una via*-regeling is.²⁹ Al bij al is het dus wel toegelaten voor de lidstaten van het EVRM om met parallelle procedures te werken en in het kader van die procedures verschillende sancties op te leggen voor dezelfde feiten. Het Hof noemt dit het 'geïntegreerd behandelen van verschillende aspecten van hetzelfde wangedrag'.³⁰

'*Substantieel* onlosmakend', kan onderverdeeld worden in vier criteria waaraan cumulatief moet worden voldaan; ten eerste moet zowel de strafrechtelijke als de administratiefrechtelijke procedure sociaal wangedrag bestrijden. Verder dient de dubbele vervolging in feite en in rechte voorzienbaar te zijn voor de rechtsonderhorige. Ten derde moeten beide vervolgende instanties voldoende informatie uitwisselen onderling, zodat ze niet tweemaal hetzelfde onderzoek zouden voeren. Ten slotte, dient de sanctie die in de ene procedure wordt opgelegd in mindering gebracht te worden bij de straftoemeting van de andere procedure.³¹

Wat het '*temporeel* onlosmakend' criterium betreft, oordeelde het Hof dat het uitgesloten is dat de procedures opeenvolgend worden ingesteld. Daarentegen hoeven beide procedures ook niet op hetzelfde moment definitief worden beslist.³² De vervolgende staten moeten zich zodanig organiseren dat hun beleid een coherent geheel van rechtsnormen vormt. Het Hof is redelijk laks wat betreft dit temporele criterium, wat maakt dat de ene procedure mag blijven verdergezet worden, zelfs wanneer de andere procedure wordt beëindigd met een definitieve beslissing,³³ daar beide procedures worden gekwalificeerd als parallelle procedures, waartegenover het Hof zich wel vaker minder strikt opstelt. Dit resulteert dan ook in minder rechtsonzekerheid voor de rechtsonderhorigen.

Samengevat, om te oordelen of er een voldoende nauwe materiële band bestaat tussen de procedures, is het belangrijk om rekening te houden met volgende elementen. Ten eerste moet men nagaan of de verschillende procedures verschillende aspecten van het sociaal wangedrag, *in abstracto én in concreto*, beogen. Daarnaast moet de duale procedure een voldoende voorzienbaar gevolg zijn in rechte en in feite van hetzelfde ten laste gelegde gedraging. Verder moeten de procedures zodanig zijn ingericht dat ze genoeg op elkaar worden afgestemd, zodat bijvoorbeeld de bewijsgaringsprocedure niet tweemaal identiek wordt uitgevoerd, maar dat de feitelijke bevindingen van de ene procedure ook in de andere kan gebruikt worden. Ten slotte moet men in de laatste

²⁸ S. GNEDASJ, "EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestraffingen in fiscale strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?" *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 12.

²⁹ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*, r.o. 130.

³⁰ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*, §122.

³¹ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*.

³² EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*, r.o. 127.

³³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*, r.o. 130.

procedure kijken naar de reeds opgelegde sancties, waarbij er steeds rekening moet gehouden worden met de proportionaliteit van de totale sanctie.³⁴

2.1.2 Hof van Justitie van de Europese Unie

a) Artikel 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 54 Schengenuitvoeringsovereenkomst

Met de intrede van het Verdrag van Lissabon in 2009, werd het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie geïntroduceerd in de supranationale rechtsorde. Artikel 50 van het Handvest hanteert quasi dezelfde normen die zijn opgenomen in artikel 4.1 van het Zevende Protocol bij het EVRM met betrekking tot de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel én behoort tot primair Unierecht, wat betekent dat het rechtstreekse werking heeft in de lidstaten van de Europese Unie.³⁵ Het artikel is van toepassing op grensoverschrijdende kwesties of in het geval dat een norm een nationale implementatie is van Europese verordening of richtlijn.³⁶

Naast het Handvest, verzekert ook de Schengenuitvoeringsovereenkomst (SUO) van 1990 uitwerking van het *non bis in idem*-beginsel, waarbij naast de Europese Unie-lidstaten³⁷ ook Zwitserland, Liechtenstein, IJsland en Noorwegen zich verbinden om eenzelfde persoon niet tweemaal te vervolgen of te bestraffen voor dezelfde feiten.³⁸ Hier is het belangrijk om de bewoording van artikel 54 SUO grondig te analyseren. In tegenstelling tot artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 4.1 van het Zevende Protocol bij het EVRM, is het in artikel 54 SUO verboden om iemand tweemaal te vervolgen voor *dezelfde* feiten, in plaats van *strafbare* feiten.³⁹ Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in een arrest van 9 maart 2006, genaamd *Van Esbroeck*, geoordeeld dat het begrip 'dezelfde feiten' moet worden begrepen als de identiteit van dezelfde materiële feiten, dit is een geheel van onlosmakende feiten, ongeacht hun juridische kwalificatie of beschermde belangen. Een samenhang in tijd en ruimte is vereist.⁴⁰ Dat maakt dat eenheid van opzet tussen verschillende feiten onvoldoende is om te besluiten dat het gaat over dezelfde feiten. De rechter zal steeds *in concreto* moeten beoordelen of er een samenhang in tijd en ruimte aanwezig is.

Bovendien is er een eenheid van personen vereist, wat betekent dat de persoon die wordt vervolgd of bestraft, ook werd geïdencieerd in de eerste uitspraak. Als dat niet het geval is en de eerste rechter spreekt zich niet uit over desbetreffende persoon, ook niet als mededader of medeplichtige, dan kan men zich niet beroepen op de bescherming van artikel 54 SUO.⁴¹

³⁴ D. DE WOLF, "De actuele betekenis van het 'ne bis in idem'-beginsel" in X, *Strafrecht en strafprocesrecht: doel of middel in een veranderde samenleving?*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 168.

³⁵ Artikel 6.1 Verdrag van de Europese Unie.

³⁶ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren/ Åkerberg Fransson*.

³⁷ Uitgesloten van Ierland, Bulgarije en Roemenië.

³⁸ Artikel 54 SUO.

³⁹ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 171.

⁴⁰ HvJ 9 maart 2006, C-436/04, *Van Esbroeck*.

⁴¹ D. FLORE, *Droit pénal européen*, Brussel, Larcier, 2009, 500.

Ook biedt de Schengenuitvoeringsovereenkomst geen bescherming voor een dubbele vervolging in eenzelfde staat, enkel indien er een grensoverschrijdend element aan te pas komt. Zoals in het Zevende Protocol bij het EVRM, zijn er ook uitzonderingen op deze strenge interpretatie van het *non bis in idem*-principe, dewelke zijn opgenomen in artikel 55 SUO. Deze omvatten onder andere het geval waarbij de feiten een inbreuk vormen op de veiligheid van een staat of andere wezenlijke belangen van een overeenkomst sluitende partij⁴² of indien de feiten op grond waarvan in het buitenland vonnis werd gewezen, zijn begaan door een ambtenaar van de overeenkomst sluitende partij in strijd met zijn ambtsplichten⁴³.

Zoals men hierboven kan lezen, biedt artikel 54 geen bescherming voor dubbele bestraffing, enkel voor dubbele vervolging. Men mag daarbij niet naar analogie interpreteren, dat het artikel beide facetten behartigt. Deze lacune wordt opgevuld door artikel 56 SUO, die een uitdrukkelijk verbod oplegt op het tweemaal bestraffen van dezelfde feiten. In artikel 54 SUO wordt er voorts vermeld dat een staat die een tweede vervolging instelt, rekening moet houden met de reeds ondergane of ten uitvoer gelegde straffen.

b) Evolutie in rechtspraak van het Hof van Justitie

Zoals bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is er tijdens het laatste decennium ook een interessante evolutie gebeurd in rechtspraak bij het Hof van Justitie van de Europese Unie. In het arrest *Åkerberg Fransson* van 26 februari 2013 werd de heer Åkerberg Fransson gedagvaard voor een Zweedse districtsrechtbank (Haparanda tingsrätt), op strafrechtelijk vlak, voor ernstige belastingfraude. Åkerberg Fransson werd ervan beschuldigd incorrecte informatie te hebben verstrekt bij zijn belastingaangiftes in 2004 en 2005, waardoor de Zweedse schatkist btw, sociale-zekerheidsontvangsten en inkomstenbelastingen had ontlopen. Dit alles was binnen het kader van stelselmatige criminele activiteit op grote schaal, waar grote bedragen bij te pas kwamen.⁴⁴ De Zweedse administratieve overheid heeft steeds op grond van deze feiten administratieve boetes opgelegd, waartegen geen beroep open stond. De verwijzende rechter stelde aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag of de strafvordering tegen de heer Åkerberg Fransson moest worden afgewezen, vermits hij voor dezelfde feiten in een andere administratieve procedure reeds werd bestraft, wat een schending zou zijn van het *non bis in idem*-beginsel, neergeschreven in zowel artikel 4.1 Prot. 7 EVRM als artikel 50 van het Handvest.

Het Hof bood het volgende antwoord: *"het in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde 'ne bis in idem'-beginsel staat er niet aan in de weg dat een lidstaat voor dezelfde feiten (...) achtereenvolgens een fiscale sanctie en een strafrechtelijke sanctie oplegt voor zover (...) de eerste sanctie geen strafrechtelijke sanctie is."*⁴⁵ Met deze uitspraak

⁴² Artikel 55.1 b) SUO.

⁴³ Artikel 55.1 c) SUO.

⁴⁴ A. LENAERTS, V. VANOVERMEIRE, "De toepassing van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie op handelingen van de lidstaten: een analyse in het licht van arrest C-617/10 van het Hof van Justitie van 26 februari 2013 inzake *Åkerberg Fransson*", *TBP* 2016, afl. 1, 20.

⁴⁵ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren/ Åkerberg Fransson*, §37.

sloot het Hof van Justitie zich aan bij de rechtspraak van het EHRM betreffende de Engel-criteria, die zullen bepalen of een administratieve sanctie al dan niet een strafrechtelijk karakter heeft.⁴⁶ Hierover later meer.

In een later arrest van 2018, arrest *Menci*⁴⁷, begon de rechtspraak van het Hof van Justitie meer in lijn te liggen met het *A&B tegen Noorwegen* arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens inzake de draagwijdte van het *non bis in idem*-beginsel. De Italiaanse fiscus stelde vast dat een onderneming ruim EUR 280.000,00 heeft nagelaten aan btw te betalen en legt een boete op van bijna EUR 85.000,00. Daarnaast werd dezelfde onderneming vervolgd voor dezelfde feiten op strafrechtelijk vlak voor de rechtbank van eerste aanleg van Bergamo. De prejudiciële vraag rees of deze strafrechtelijke vervolging mogelijk was na het opleggen van de administratieve geldboete door de fiscus.⁴⁸

Initieel bevestigde het Hof de klassieke zienswijze op het *non bis in idem*-beginsel, verwijzend naar *Åkerberg Fransson*-arrest en artikel 50 van het Handvest. Daarnaast werd er verwezen naar artikel 54 SUO dat van toepassing is in zaken betreffende grensoverschrijdende btw-, accijns- en invoerfraude. Voorts werd er verwezen naar artikel 52, lid 1 van het Handvest, die de algemene regels voor het beperken van grondrechten bevat, namelijk dat de beperking (i) bij wet is opgelegd, (ii) beantwoordt aan een doelstelling van algemeen belang en (iii) in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.⁴⁹ De eerste voorwaarde is problematisch inzake fiscale zaken, aangezien men hier snel een inbreuk kan maken op het legaliteitsbeginsel. Voor de tweede voorwaarde oordeelt het Hof dat het "*op gebied van btw-delicten legitiem lijkt te zijn dat een lidstaat elke al dan niet opzettelijke overtreding van de regels inzake de aangifte en de inning van de btw wil ontmoedigen en bestraffen door oplegging van administratieve sancties, en tevens de ernstige overtreding van die regels, die bijzonder schadelijk is voor de samenleving en die de vaststelling van zwaardere strafrechtelijke sancties rechtvaardigt, wil ontraden en bestraffen.*"⁵⁰ De lidstaat moet bijgevolg kunnen verzekeren dat beide procedures, dus de strafrechtelijke en administratiefrechtelijke procedures op elkaar zijn afgestemd en dat de zwaarte van de opgelegde sancties wordt beperkt tot wat strikt noodzakelijk wordt geacht in verhouding met het gepleegde misdrijf.⁵¹

Volgens het Hof van Justitie, was de Italiaanse strafprocedure zodanig georganiseerd dat het te rechtvaardigen is dat zowel een strafrechtelijke procedure wordt ingesteld die losstaat van de administratiefrechtelijke fiscale procedure waarvoor er reeds een sanctie werd opgelegd. De Italiaanse wetgeving laat het toe dat de sancties beperkt worden tot wat er strikt noodzakelijk wordt geacht in verhouding tot de ernst van het delict.⁵² Indien er een mogelijkheid wordt voorzien om de strafsancie te matigen, besluit het Hof dat cumulatie van sancties en vervolgingsmaatregelen is

⁴⁶ K. VANDERHAUWAERT, "Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel – Een aantal beschouwingen", *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 305.

⁴⁷ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.

⁴⁸ T. JANSEN, "Dubbele bestraffing van btw-inbreuken kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc.Act.* 2018, afl. 11, 5.

⁴⁹ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 40 en 41.

⁵⁰ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 44.

⁵¹ T. JANSEN, "Dubbele bestraffing van btw-inbreuken kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc.Act.* 2018, afl. 11, 5.

⁵² HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 54.

toegestaan binnen de Italiaanse wetgeving. Doch mag dit niet verder gaan dan wat strikt noodzakelijk wordt geacht om de inning van btw te verzekeren.⁵³

2.2 Het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties

In artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het EVRM stipuleert men duidelijk in de eerste paragraaf dat het verbod op een tweede berechting of bestraffing enkel geldt in strafrechtelijke procedures die een 'straf' opleggen.⁵⁴ Echter dient dit autonoom geïnterpreteerd te worden, zodat administratiefrechtelijke sancties en tuchtsancties ook onder dit toepassingsgebied vallen. Dat maakt dat administratieve sancties onder bepaalde voorwaarden ook een strafrechtelijk karakter kunnen aannemen en kunnen vallen onder het toepassingsgebied van artikel 4.1 Prot. 7 EVRM dan wel artikel 6 EVRM, dat het recht op een eerlijk proces waarborgt. Dit strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie zal de bescherming van het *non bis in idem*-beginsel *sensu lato* triggeren. Het Hof zal hiervoor de Engel-criteria hanteren.⁵⁵ Deze criteria dienen alternatief toegepast te worden.

2.2.1 De kwalificatie van de sanctie in het intern recht

In eerste instantie zal men moeten nagaan hoe de feiten gekwalificeerd worden in het nationaal recht: valt de bepaling waaraan de ten laste gelegde gedraging ten gronde ligt onder het strafrecht of het administratief recht?⁵⁶ Dit criterium is volgens het Hof noodzakelijk, maar niet determinerend en dient als louter vertrekpunt te worden aanzien.⁵⁷ Indien men affirmatief kan antwoorden op deze vraag, moet men niet langer toetsen aan de volgende criteria en is artikel 6 EVRM zonder twijfel van toepassing. Bijgevolg zou dit kunnen leiden tot de schending van zowel artikel 6 EVRM als hoogstwaarschijnlijk artikel 4.1 Prot. 7 EVRM. In de gevallen waarin men oordeelt dat het eerste criterium niet van toepassing is, zal men moeten overgaan tot de toetsing van het tweede dan wel het derde criterium.

2.2.2 De aard van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd

Het tweede criterium dat wordt gehanteerd om te achterhalen of een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft, is de aard van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd. Dit criterium omvat twee aspecten. Enerzijds kijkt men naar het toepassingsgebied *ratione personae*⁵⁸ van de sanctie, anderzijds neemt men ook de *ratio legis*⁵⁹ ervan in overweging. Dit betekent dat er allereerst zal worden gekeken naar de subjectieve reikwijdte van de overtreden norm en moet men nagaan of deze algemeen van aard is, dus van toepassing is op alle rechtsonderhorigen, of deze zich

⁵³ T. JANSEN, "Dubbele bestraffing van btw-inbreuken kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc.Act.* 2018, afl. 11, 6.

⁵⁴ Artikel 4.1 Zevende Protocol bij EVRM.

⁵⁵ EHRM 8 juni 1976, nrs. 5100/71, 5101/71, 5334/71 en 5370/7, *Engel et al./Nederland*.

⁵⁶ EHRM (gr. k.) 9 oktober 2003, *Ezeh en Connors t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 90-91, ECHR 2003-X.

⁵⁷ M. MAUS, "Fiscaal -administratieve sanctionering en rechtsbescherming" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 212.

⁵⁸ *Ibid*, 213.

⁵⁹ EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*, r.o. 68.

slechts richt tot een specifieke groep van personen. Indien men oordeelt dat ze een algemeen karakter heeft, zal artikel 6 EVRM van toepassing zijn.

Ten tweede, bij *ratio legis* van de overtreden norm, kan de norm preventief of repressief van aard zijn. Het verschil tussen beide termen bestaat erin dat een preventieve norm een ontradend karakter heeft voor de rechtsonderhorigen. Voorbeelden hiervan zijn o.a. het onttrekken van een rijbewijs na een ongeval met een dronken bestuurder.⁶⁰ Repressieve sancties beogen het herstel in natura of bij equivalent van de geleden schade, alsook een bijkomend leed voor de betrokkene. Zowel het Grondwettelijk Hof als het Hof van Cassatie hebben geoordeeld dat de fiscaal administratiefrechtelijke sancties die opgenomen zijn in het wetboek van inkomstenbelasting (WIB92) en de wet btw (WBTW) een repressief karakter erop nahouden.⁶¹ De Ieperse raadkamer oordeelde in 1997 reeds dat: "*De fiscale administratieve sancties, zoals een belastingverhoging, hebben, zoals de eigenlijke strafsancities, zowel een repressief doel, met name het opleggen van leed voor niet-conform sociaal gedrag, als een preventief doel, met name het voorkomen van nieuwe inbreuken; bovendien staan de geldelijke sancties buiten verhouding tot de eventueel aan de Schatkist aangerichte schade, ten slotte zijn fiscale inbreuken die met administratieve sancties worden beteugeld tot het eigenlijke strafrecht blijven behoren, zodat meestal tegelijk strafsancities én administratieve sancties kunnen worden opgelegd.*"⁶² Het repressieve karakter van de sanctie in combinatie met de algemene aard ervan zal ervoor zorgen dat artikel 6 EVRM van toepassing zal zijn. Hierbij is de zwaarte van de sanctie niet van belang.⁶³

2.2.3 De ernst van de sanctie

Tenslotte, indien de eerste twee criteria geen toepassing kunnen vinden op de opgelegde sanctie, zal men toetsen aan het derde criterium, namelijk de ernst en zwaarte van de sanctie. Hierbij is de eigenlijk opgelegde sanctie *in concreto* irrelevant, maar zal de maximale sanctie die men kan riskeren, zoals voorzien bij wet *in abstracto*, doorslaggevend zijn.⁶⁴ Het EHRM heeft in de loop der jaren in haar rechtspraak enkele voorbeelden van sancties voorzien, die zonder twijfel als strafrechtelijk zullen bestempeld worden. Een voorbeeld daarvan is het weerlegbaar vermoeden van het strafrechtelijk karakter van de vrijheidsstraffen⁶⁵ en bij uitbreiding de voor de geldboete vervangende gevangenisstraf⁶⁶.

⁶⁰ RvS 17 december 2014, nr. 229.581, D., RW 2015-16, te verschijnen, met noot I. OPDEBEEK en S. De SOMER.

⁶¹ K. VANDERHAUWAERT, "*Una via*-principe ongrondwettelijk wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel – Een aantal beschouwingen", *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 306.

⁶² Rk. Ieper 19 september 1997, Act.fisc. 1997, afl. 39, 1, *Fisc.Koer.* 1997, noot A. KIEKENS.

⁶³ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/ Duitsland*, r.o. 53.

⁶⁴ EHRM (gr. k.) 9 oktober 2003, *Ezeh en Connors t. Verenigd Koninkrijk*, §§ 90-91, ECHR 2003-X.

⁶⁵ EHRM 9 maart 2006, nr. 5926/00, *Meneshev/Rusland*, r.o. 97.

⁶⁶ EHRM 31 mei 2011, nr. 3699/08, *Zugic/Kroatië*, r.o. 22.

2.3 Nationale rechtsorde

Nog voor er nog maar sprake was van een *una via*-wet, was het *non bis in idem*-beginsel, houdende het verbod op een tweede vervolging van dezelfde persoon voor dezelfde feiten na een definitieve rechterlijke beslissing, nergens uitdrukkelijk neergeschreven in het strikt nationale recht. Slechts twee artikelen, namelijk artikel 13 V.T. Sv. en artikel 339 Sv., bevatten bepaling die toepassing maakten van het verbod dat in het *non bis in idem*-beginsel is vervat. Toch leidde de rechtspraak af uit deze bepalingen, alsook uit andere regels, dat er een algemeen beginstel van het gezag van gewijsde bestaat, waarvan het *non bis in idem*-principe een essentieel element vormt. Ook de nationale rechtspraak erkent het beginsel als een algemeen rechtsbeginsel binnen onze nationale rechtsorde.⁶⁷

2.3.1 *Wetgeving*

a) *Artikel 13 Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering*

Het beginsel vindt toepassing in artikel 13 V.T. Sv. op buitenlandse strafvonnissen die onder de extraterritoriale bevoegdheid vallen van de Belgische hoven en rechtbanken en geldt enkel voor strafbare gedragingen die in het buitenland zijn gepleegd en op geen enkele wijze kunnen worden gelokaliseerd in België én de straf volledig werd uitgezeten in het buitenland.⁶⁸ Vreemd genoeg voorziet deze bepaling niet dezelfde bescherming tegen een tweede vervolging of bestraffing van hetzelfde misdrijf in het geval dat deze feiten zijn gepleegd op Belgisch grondgebied.⁶⁹ Als tweede voorwaarde om in aanmerking te komen voor de bescherming die artikel 13 V.T. Sv. biedt, is dat men bij de buitenlandse uitspraak ofwel werd veroordeeld ofwel werd vrijgesproken. Het is dus wel toegestaan dat de Belgische rechter een tweede straf oplegt, indien de veroordeelde zijn initiële straf slechts partieel heeft ondergaan en de rechter deze straf in mindering heeft gebracht. Toch is het belangrijk op te merken dat dit slechts een theoretische benadering is.

Zoals eerder besproken, zal dit in strijd zijn met artikel 54 van de Schengenuitvoeringsovereenkomst. Het verschil met de tekst van artikel 13 V.T. Sv. bestaat erin dat men in België niet voor een tweede keer mag vervolgd worden voor hetzelfde misdrijf, wat impliceert dat men doelt op een strafrechtelijke vervolging. Terwijl in artikel 54 SUO, gebruikt men de term 'dezelfde feiten', wat een veel breder kan toegepast worden en dus niet noodzakelijk enkel in de strafrechtelijke context.

b) *Artikel 339 Wetboek van Strafvordering*

De echte wettelijke grondslag van het *non bis in idem*-beginsel in de Belgische rechtsorde, kan men terugvinden in artikel 339 Sv. Deze luidt als volgt: "*De beschuldigde die door een hof van*

⁶⁷ Zie bv. Cass. 26 juni 1972, AC 1972, 1025; 20 november 1972, AC 1973, 282; 28 juni 1977, AC 1977, 1118.

⁶⁸ Cass. 22 februari 1994, Arr. Cass. 1994, nr. 89.

⁶⁹ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu 2012, 171.

*assisen is vrijgesproken kan niet meer worden vervolgd wegens dezelfde feiten, ongeacht de juridische omschrijving daarvan.*⁷⁰ Hoewel het verbod op een tweede vervolging voor dezelfde feiten enkel uitdrukkelijk is vastgelegd voor de vrijspraak door het hof van assisen, neemt de rechtsleer unaniem aan dat dit artikel ook de vrijspraak of vervolging door een andere Belgische rechtbank omvat.⁷¹ In het geval dat de verdachte in het buitenland werd veroordeeld of vrijgesproken, biedt artikel 339 Sv. geen bescherming: enkel uitspraken van een Belgisch hof of een Belgische rechtbank komen in aanmerking voor de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel vervat in het artikel. Daar het grensoverschrijdend element in dit artikel ontbreekt, zal artikel 13 V.T. Sv. er wel voor zorgen dat de beschuldigde die reeds in het buitenland werd veroordeeld of vrijgesproken niet voor een tweede maal voor hetzelfde misdrijf door de Belgische rechter zal worden vervolgd.

Zoals eerder opgemerkt, is er een pijnpunt bij de vergelijking tussen de twee voornoemde artikelen, aangezien de verdachte onder artikel 13 V.T. Sv. enkel wordt beschermd tegen een tweede vervolging voor exact hetzelfde (strafrechtelijke) misdrijf. In artikel 339 Sv. zal men beschermd zijn voor dezelfde feiten, ongeacht de juridische kwalificatie.⁷² Hieruit volgt ook dat indien een bepaald feit voldoet aan de omschrijving van meerdere misdrijven, kan er immers slechts één vervolging worden ingesteld, met eventuele aanname van eenheid van opzet.⁷³

In het artikel wordt duidelijk het *nemo debet bis vexari*-beginsel opgenomen, waarmee men wil beletten dat een persoon tweemaal wordt vervolgd en berecht. Over het verbod op de dubbele bestraffing, het *ne bis puniri in idem*-beginsel, wordt er in de Belgische wetgeving geen woord gerept. Hierbij kan verwezen worden naar het formeel strafprocesrecht, dat als algemeen beginsel aanneemt dat er slechts één straf kan worden opgelegd bij het berechten van een misdrijf, namelijk de zwaarste.⁷⁴

2.3.2 Rechtspraak

Nog voor de *una via*-wet van 2012 zijn intrede deed in de Belgische rechtsorde, moesten de Belgische hoven en rechtbanken hun rechtspraak steeds in overeenstemming brengen met die van de Europese rechtscollleges hoger op. Gedurende lange tijd hanteerde het Hof van Cassatie een strenge juridische interpretatie van het de '*idem*' vereiste in haar rechtspraak. Ze was van oordeel dat het beginsel niet was geschonden in de gevallen waar het strafbaar moreel bestanddeel van het sancties verschillend was.⁷⁵ In een arrest van 3 januari 2012 heeft ze dan ook geoordeeld dat niemand tweemaal mag bestraft worden krachtens het *non bis in idem*-beginsel en overeenkomstig

⁷⁰ Artikel 339 Sv.

⁷¹ D. DE WOLF, "De actuele betekenis van het 'ne bis in idem'-beginsel" in X, *Strafrecht en strafprocesrecht: doel of middel in een veranderde samenleving?*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 147.

⁷² P. WAETERINCKX en T. VAN HOOGENBEMT, "Het Hof van Cassatie en het arrest C-367/05 van het Hof van Justitie: dekt het Belgische begrip 'eenheid van opzet' het begrip 'dezelfde feiten' onder het ne bis in idem-beginsel van artikel 54 SUO?" (noot onder Cass. 27 november 2007), NC 2009, (112) 114.

⁷³ N. AUDENAERT, "Het ne-bis-in-idem-beginsel en eenheid van opzet: een goed huwelijk?" *T.Strafr.* 2018 afl. 4, 267.

⁷⁴ Artikel 62 Strafwetboek.

⁷⁵ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 5.

een in kracht van gewijsde gegane beslissing reeds is veroordeeld of vrijgesproken.⁷⁶ Als men dit toepast *in fiscalibus*, zal dit principe uitwerking hebben als men niet meer in de mogelijkheid is om bezwaar aan te tekenen of een gewoon rechtsmiddel aan te wenden. Ook hier dient de einduitspraak een definitief karakter te hebben.⁷⁷

Drie jaar later heeft het Hof haar rechtspraak verfijnd door meer duiding te bieden omtrent deze *'idem'*-vereiste. In een arrest van 17 februari 2015 stelde ze dat dezelfde feiten moet geïnterpreteerd worden als *"feiten die een onlosmakend geheel vormen, door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp."*⁷⁸ Opmerkelijk genoeg, sprak het Hof in een arrest van hetzelfde jaar zich tegen en oordeelde ze dat men nog steeds mag onderworpen worden aan een belastingverhoging van 50% na definitief veroordeeld te zijn door de correctionele rechter voor heling.⁷⁹ Het is echter belangrijk om op te merken hier dat de cassatierechter geen feitenrechter is en dat zij bijgevolg niet bevoegd is om te bepalen of de feiten al dan niet onlosmakend met elkaar verbonden zijn. In *casu* had het hof van beroep van Antwerpen geoordeeld dat het *non bis in idem*-beginsel niet was geschonden.

Doch heeft er zich een gelijkaardige evolutie voorgedaan in de rechtspraak van het Hof van Cassatie zoals in de Europese rechtscolleges. Het is een bijzondere wending in de rechtspraak voor de Belgische rechtscolleges, aangezien er steeds een strikte scheiding heerste tussen de strafrechtelijke rechters en administratieve overheid. Beide voerden steeds een autonoom onderzoek, waardoor er weinig samenhang in tijd noch substantie kon bestaan.⁸⁰ In een principearrest van 21 september 2017 trad zij in de voetsporen van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in navolging van arrest *A&B tegen Noorwegen*.⁸¹ In dit arrest gaf het Hof de nationale interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel dezelfde draagwijdte als deze die is neergelegd in artikel 4.1 Zevende Protocol bij het EVRM en artikel 14.7 IVBPR door een cumulatie van een belastingverhoging van 200% in de personenbelasting op te leggen én een btw-boete van 200%.

Zo overwoog het Hof: *"Artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, zoals uitgelegd door het EHRM, verhindert niet dat onderscheiden procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, in voorkomend geval beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vast staat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel voldoende nauw met elkaar verbonden zijn."*⁸² Zij oordeelde dit na matiging door de rechter, waarbij men de belastingverhoging al had verlaagd met 100% en daarmee rekening werd gehouden met de opgelegde btw-boete. Zo was er volgens het Hof geen schending

⁷⁶ Cass. 3 januari 2012, P.10.1294.N, nr. 1.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Cass. 17 februari 2015, *Arr.Cass.* 2015, 454.

⁷⁹ Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N. en S. VAN CROMBRUGGE, "Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef", *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 2.

⁸⁰ S. GNEDASJ, "EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestraffing in fiscale strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?", *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 8-11.

⁸¹ Cass. 21 september 2017, AR F.150081.N.

⁸² DESTERBECK, F., "Una via' in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1131.

van het *non bis in idem*-beginsel én introduceerde men het aanrekening principe, uiteengezet in arrest *A&B tegen Noorwegen*, in de Belgische rechtsorde.⁸³

Het is en blijft een controversiële manier van rechtspreken en men moet hierbij blijven rekening houden met het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. De tweede procedure mag dus níét worden ingesteld nadat de eerste procedure in kracht van gewijsde is gegaan en een definitief karakter heeft verkregen. Het blijft dus onmogelijk om een strafrechtelijke vervolging in te stellen volgend op een reeds definitief geworden administratieve uitspraak en sanctie.⁸⁴ Zoals bij de Europese rechtscolleges zal dit principe niet gelden indien er na uitspraak nieuwe feiten aan het licht komen, die geen deel uitmaken van de voorafgaande administratiefrechtelijke procedure.⁸⁵ Zoals hierboven duidelijk is, spreekt het Hof zich slechts uit over de verenigbaarheid van twee administratiefrechtelijke sancties, maar dit kan naar analogie worden uitgebreid tot de samenloop van een administratieve sanctie met een strafrechtelijke sanctie, volgens de rechtsleer.⁸⁶

⁸³ Conclusie van advocaat-generaal VAN DER FRAENEN bij Cass. 21 september 2017, AR F.150081.N.

⁸⁴ Cass. 21 september 2017, AR F.150081.N.

⁸⁵ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

⁸⁶ F. DESTERBECK, "Una via' in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1131-1132.

3. Het *una via*-beginsel

Natuurlijk is het *non bis in idem*-principe de federale wetgever niet ontgaan. In de rechtsleer klonk het al langer dat men spaarzamer moet omgaan met de dubbele bestraffing van fiscale misdrijven. Rechtsgeleerden opteerden voor voorrangregels of de vervolgingsbevoegdheid uit te besteden aan slechts één instantie, waarbij arrest *Zolothukin* meermaals werd aangehaald als grondslag.⁸⁷ In de omzendbrief nummer 11/2012⁸⁸ werd er verwezen naar het arrest *Åkerberg Fransson* bij het Hof van Justitie van de Europese Unie, waarin advocaat-generaal Cruz Villalon adviseerde dat artikel 50 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet tegenhoudt om een strafrechtelijke procedure aanhangig te maken voor dezelfde feiten waarvoor er al een administratiefrechtelijke sanctie definitief is opgelegd. Doch moet de strafrechter blijven rekening houden met de reeds eerder opgelegde administratieve sanctie om, voor zover als mogelijk, de strafsanctie in mindering te brengen. Advocaat-generaal Cruz Villalon pleit, met andere woorden, voor een zwakke werking van het *non bis in idem*-beginsel.⁸⁹

Teneinde tegemoet te komen aan de problematiek, heeft de wetgever geopteerd voor een *una via*-wet. Deze wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en van de fiscale penale boetes⁹⁰, introduceert een nieuw lid bij artikel 29 Sv. om het overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties mogelijk te maken. Dit overleg is puur operationeel met het oog op het afhandelen van een specifiek geval. Het overleg heeft ook een facultatief karakter, wat maakt dat beide instanties geen verplichting hebben om in overleg over te gaan. Toch, indien de gerechtelijke ambtenaar een verzoek tot overleg zou weigeren, zou dit in principe een inbreuk zijn op de *ratio legis* van de *una via*-wet. Slechts enkel de dossiers die door de fiscale ambtenaar en het Openbaar Ministerie worden geselecteerd, zullen worden onderworpen aan dit overleg en niet elk fiscaal fraude dossier of fiscaal dossier met strafrechtelijk karakter. Het overleg vindt plaats op federaal niveau.

Om een helder beeld te scheppen van hoe de *una via*-wet tot stand is gekomen, is het belangrijk om de historiek van het Belgisch fiscaal strafvervolgingsrecht kort te schetsen en welke evoluties zich hebben voorgedaan in de loop van de afgelopen 30 tot 40 jaar. Zoals eerder vermeld, zal het toepassingsgebied van deze thesis zich beperken tot directe en indirecte belastingen en vallen douane en accijnzen buiten het toepassingsgebied.

In dit hoofdstuk staat aldus volgende subonderzoeksvraag centraal: "Hoe is het *una via*-principe in de Belgische wetgeving tot stand gekomen en geëvolueerd en hoe verhoudt de fiscale ambtenaar zich ten opzichte van dit veranderende principe?".

⁸⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 5.

⁸⁸ Omz. Nr. 11/2012, 9.

⁸⁹ K. JANSSENS, "Omsendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc.Act.* 2012/37, 1.

⁹⁰ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012, 009416.

3.1 De positie van de fiscale ambtenaar in de strafvervolgning vóór 2012

3.1.1 Jaren 70-80

Tot de jaren 80 van de vorige eeuw kon men steunen op artikel 350 van het toenmalige Wetboek van Inkomstenbelasting (WIB)⁹¹ voor de vervolging van de boeten of andere straffen bij de wetten die van toepassing waren op de inkomstenbelasting. Toen verzocht de Administratie der Directe Belastingen het aan het Openbaar Ministerie schriftelijk om een gedraging strafrechtelijk te vervolgen en mocht het Openbaar Ministerie vorderen dat de onderzoeksrechter een vooronderzoek mocht instellen. Tegelijk bleef het uitoefenen van de openbare rechtsvordering voorbehouden aan de exclusieve bevoegdheden van de fiscale administratie.⁹² Dat maakt dat de fiscale administratie de beslissingsbevoegdheid had om te bepalen of een wangedrag inzake directe belastingen vervolgd moet worden. De onderzoeksrechter werd door het parket gevorderd ná schriftelijk verzoek van de fiscale administratie. De belastingplichtige zou door middel van een rechtstreekse dagvaarding voor de correctionele rechtbank gebracht worden.

Met ingang van 1 november 1980 werd dit stelsel gewijzigd door de invoering van artikel 47 van de wet van 8 augustus 1980.⁹³ Met dit artikel werd de regel van de exclusieve bevoegdheid tot het instellen van de strafvervolgning verplaatst van de fiscale administratie naar de Openbare Ministeries en kon men als fiscale administratie ook niet langer meer transacties afsluiten.⁹⁴ De wetgever had hiermee de bedoeling de bestrijding van fiscale fraude efficiënter te doen verlopen. Opmerkelijk genoeg had deze wet enkel toepassing op directe belastingen en viel btw buiten het toepassingsgebied. Dat kwam omdat artikel 74 van de WBTW reeds voorzag in de strafvervolgning van btw-misdrijven op initiatief van en door de parketten vanaf het begin.⁹⁵

In de rechtsleer heerste er onenigheid over deze wijziging in het fiscaal strafrecht. Volgens de ene stroming, was het problematisch omwille van het gebrek aan kennis binnen het Openbaar Ministerie. Volgens hen was het grootste probleem dat men ervoer, dat er niet genoeg expertise en *know-how* was over fiscaal recht bij de parketten die de fiscale strafzaken moesten vervolgen, om hun nieuwe toegewezen bevoegdheden tot een goed eind te brengen. Uit voorbereidende parlementaire werken bleek dat men een betere samenwerking tussen de Openbare Ministeries en fiscale administraties voor ogen had, waarbij men initiatieven toonde om een protocol op te stellen om deze samenwerking te versoepelen.⁹⁶ Een andere strekking schreef dat de fiscale administratie haar initiatiefrecht niet ten volle benutte, daar hun beslotenheid en discretie zorgde dat ze de beteugeling van belastingontduiking sneller aan anderen zou toevertrouwen dan zichzelf. Anderzijds, twijfelden de fiscale administraties aan het nut van strafrechtelijke sancties, aangezien zij zelf reeds

⁹¹ Wet van 1 juli 1964 houdende het wetboek van inkomstenbelasting, *BS* 14 juli 1964.

⁹² F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 87.

⁹³ Wet van 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen, *BS* 15 augustus 1980, 9463.

⁹⁴ Artikel 47 wet van 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen.

⁹⁵ Artikel 74 Wet van 3 juli 1969 houdende het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, 7046.

⁹⁶ *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/73, 50.

de mogelijkheid hadden om administratieve sancties op te leggen. Dit zouden de achterliggende redenen geweest zijn voor het wetsontwerp van de wet van 8 augustus 1980 op tafel te leggen.⁹⁷ De indiener van het wetsvoorstel gaf twee redenen waarom de fiscale strafvervolging een bevoegdheid moest worden van het Openbaar Ministerie. Ten eerste kon men het niet goed verantwoorden waarom het Openbaar Ministerie niet op eigen initiatief kon optreden in strafzaken, wat wel van deze instelling moet verwacht worden. Dit kon niet de taak zijn van de fiscale administraties en uit de praktijk bleek bovendien dat de administratie slechts een zeer beperkt aantal strafvervolgingen instelde.⁹⁸ Ten tweede was men van mening dat de strafvervolging gevoerd door het Openbaar Ministerie meer ontradend werkte voor de rechtsonderhorigen.⁹⁹

Ook aan de zijde van de fiscale administratie werden er stappen ondernomen om het onderzoek naar fiscale fraude volledig op punt te zetten. Onder het toezicht van de toenmalige minister van Financiën, Gaston Geens, werd er in 1978 een nieuwe 'Administratie der Bijzondere Belastinginspectie' opgericht, waarbij de Bijzondere Dienst van de Directe Belastingen en BTW werden samengevoegd.¹⁰⁰ Deze zou dienen om, op een vernieuwde manier, de fiscale fraudeproblematiek aan te pakken. Het takenpakket omvatte zaken met betrekking tot o.a. inbreuken verbonden met belangrijke en georganiseerde fiscale fraude waarbij ingewikkelde mechanismen werden aangewend of waarbij gebruik wordt gemaakt van procedures met internationale dimensies (denk maar aan bijvoorbeeld de BTW-carrousel).¹⁰¹

In tegenstelling tot andere fiscale administratie diensten, werkte de Administratie der Bijzondere Belastinginspectie zonder eigen ambtenaren, maar detacheerde verscheidene ambtenaren uit andere fiscale administratie diensten. Dit bood een verscheidenheid aan inzichten door ambtenaren bevoegd met verschillende disciplines binnen het belastingwezen. De Administratie der Bijzondere Belastinginspectie groeide in de jaren 80 uit tot het aanspreekpunt voor zowel Openbare Ministeries als politionele diensten voor het onderzoek naar en de vervolging van fiscale strafbare gedragingen. Het resulteerde zelfs in de aanduiding van de Bijzondere Belastinginspectiedienst als fiscaal deskundigen door de onderzoeksrechters en parketmagistraten in het opsporings- en/of gerechtelijk onderzoek.¹⁰² De fiscale ambtenaren hielpen de politiediensten bij het verzamelen van bewijsmateriaal bij bijvoorbeeld huiszoekingen, wat tot misnoegdheid leidde bij het Hof van Cassatie.¹⁰³

⁹⁷ Voorstel van wet betreffende de strafvordering bij het tegengaan van belastingontduiking, *Parl.St.* Senaat 1979-80, nr. 266.

⁹⁸ *Parl.St.* Senaat 1979-80, nr. 266, 2.

⁹⁹ C. VANDERKERKEN, "De fiscale strafvervolging: problemen van rechtsbescherming van de verdachte", *proefschrift voorgelegd tot het behalen van de graad van doctor in de rechten aan de Katholieke Universiteit Leuven*, december 2004, 140.

¹⁰⁰ KB 14 november 1978, *BS* 21 februari 1979.

¹⁰¹ FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, "Bijzondere Belastinginspectie – Bevoegdheden", via https://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/algemene_administraties/bijzondere_belastinginspectie (geraadpleegd 17 november 2022).

¹⁰² F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 23.

¹⁰³ Zie Cass. 14 oktober 2003, P.03.0762.N., *Antigoon*.

3.1.2 Charter van de Belastingplichtige van 1986

Helaas verliep de samenwerking niet zoals men zich had ingebeeld en werden de verwachtingen niet ingelost. Het zogenaamde protocol dat de samenwerking tussen de parketten en de fiscale administratie in detail zou regelen, kwam uiteindelijk nooit tot stand. Ook het expeditief optreden van de fiscale ambtenaars in de strafonderzoeken werden door een groot deel van de publieke opinie niet gesmaakt.¹⁰⁴ In dit verband heeft de wetgever in 1986 een einde gesteld aan die samenwerking en een nieuw wettelijk kader gecreëerd voor de wisselwerking tussen de fiscale ambtenaar en het Openbaar Ministerie, met de introductie van het Charter van de Belastingplichtige.¹⁰⁵

Twee principes zullen vanaf dan de verhouding bepalen tussen de twee instanties. Enerzijds bestond er voortaan geen actieve medewerking van de fiscale ambtenaar aan het strafonderzoek en anderzijds mochten de parketten niet langer ambtshalve optreden in de vervolging van fiscale strafzaken.

a) *De fiscus als getuige in het strafonderzoek*

De wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen bracht teweeg dat in alle fiscale wetboeken een bepaling werd geïntroduceerd dat de rol van de fiscale ambtenaar in het fiscaal strafonderzoek herleidde naar getuige "op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging". Deze bepalingen zijn onder meer artikel 463, lid 1 WIB92 en artikel 74bis WBTW en zijn nog steeds van toepassing tot vandaag de dag. Deze bepaling werd niet opgenomen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit. In de voorbereidende parlementaire stukken kon men de praktische overweging lezen, namelijk het feit dat artikel 463 WIB92 in de praktijk geen toepassing vindt met betrekking tot de bepalingen opgenomen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.¹⁰⁶ Dit maakt dat de betrokkenheid van de fiscus in de huiszoeken en verhoren meteen werd afgeschaft.¹⁰⁷

Fiscale strafzaken werden voortaan aangegeven door gemachtigde fiscale ambtenaren bij het Openbaar Ministerie, waarna het strafonderzoek van start kon gaan. Voor de ambtenaar die de feiten wou melden bij het parket, werd er een filter ingevoerd, vervat in artikel 29 Wetboek van strafvordering. De ambtelijke aangifteplicht, die reeds in dat artikel was opgenomen, verplichtte iedere gestelde overheid of ieder openbaar officier of ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of wanbedrijf om daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur

¹⁰⁴ F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 24.

¹⁰⁵ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408. Het Charter is vervat in Hoofdstuk III van de wet "Rechtszekerheid van de belastingplichtige en instelling van het ambt van substituut-procureur des Konings, gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden". De strafvervolging inzake douane en accijnzen is hier niet van toepassing.

¹⁰⁶ Vlaams Parlement, 2013-2014, st. 2210, nr. 1, p. 82.

¹⁰⁷ F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 23.

des Konings bij de rechtbank binnen wiens rechtsgebied die misdaad of dat wanbedrijf is gepleegd of waar de verdachte zou kunnen gevonden worden.¹⁰⁸

De zogenaamde 'filter' die aan de fiscaal ambtenaar werd opgelegd bij de invoering van het Charter van de Belastingplichtige in 1986, werd toegevoegd in artikel 29, §1, lid 2 Sv., en maakte het voor de fiscale ambtenaren enkel mogelijk om een misdrijf ter kennis te brengen aan de procureur na machtiging van de gewestelijke directeur waaronder zij ressorteerden. Ambtenaren bij de Administratie der Bijzondere Belastinginspectie, echter, moesten deze machtiging krijgen van hun directeur-generaal en niet de gewestelijke directeur.¹⁰⁹ Er moet weliswaar aangegeven worden dat artikel 29 Sv. zodanig veel keren is aangepast, waardoor er men in de huidige versie geen onderscheid meer maakt tussen de verschillende categorieën ambtenaren. Zodoende luidt het tweede lid van artikel 29, §1, lid 2 Sv. als volgt (in de huidige versie): "*De ambtenaren die op basis van de wet van 15 september 2013 betreffende de melding van een veronderstelde integriteitsschending in de federale administratieve overheden door haar personeelsleden, gebruik maken van het meldingssysteem, worden van de in het eerste lid bedoelde verplichting vrijgesteld.*"¹¹⁰

De beperking van de medewerking van de belastingambtenaren aan het strafrechtelijk onderzoek bleek op veel weerstand te stuiten. Ter compensatie hiervan heeft de wetgever een nieuwe functie gecreëerd, deze van substituut-procureur des Konings, gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden (die zich in praktijk niet uitsluitend met fiscale zaken konden bezighouden).¹¹¹

Men merkte al gauw dat dit mechanisme niet werkbaar was, aangezien het te strak gespannen was zodat er geen sprake was van efficiënte bestrijding van fiscale fraude. In 1992 besliste de wetgever twee uitzonderingen in te voeren op dit principe van fiscus als getuige in het strafonderzoek. Ten eerste kon men door artikel 25 van de wet van 28 december 1992 als fiscaal ambtenaar gedetacheerd worden bij de parketten die bevoegd zijn met het strafonderzoek.¹¹² De tweede uitzondering betrof de fiscale ambtenaren die ter beschikking werden gesteld van de federale politie.¹¹³ Hierover later meer.

Wat de ambtenaren van de Administratie der Bijzondere Belastinginspectie betreft, werd hun machtiging door directeur-generaal na verloop van tijd vervangen door een machtiging te verstrekken door een door het ministerie van Financiën aangewezen ambtenaar.¹¹⁴ Later, zoals het fenomeen zich ook heeft voorgedaan bij de andere fiscale ambtenaren, moesten (en moeten tot op heden) de ambtenaren van de Bijzondere Belastinginspectiedienst slechts een machtiging verkrijgen van de gewestelijke directeur (nu: hun adviseur-generaal).¹¹⁵

¹⁰⁸ Artikel 29 Sv.

¹⁰⁹ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 90.

¹¹⁰ Artikel 29, §1, lid 2 Sv.

¹¹¹ *Parl.St.*, Senaat, 1992-1993, 591/2, p. 82.

¹¹² Artikel 25 Wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, BS 31 december 1992.

¹¹³ Artikel 31 Wet van 30 maart 1994, BS 31 maart 1994.

¹¹⁴ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 91.

¹¹⁵ Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, BS, 27 maart 1999.

In de rechtspraak werd de functie van de fiscale ambtenaar verder verduidelijkt. Zo stelde het Hof van Cassatie in een arrest van 20 juni 2000 dat de fiscale ambtenaar, in zaken waarbij hij gemachtigd aangifte deed bij het parket of waar het parket ambtshalve een vervolging instelde tegen fiscale zaken, hij spontaan bijkomende inlichtingen mag verschaffen aan de procureur des Konings of de onderzoeksrechter.

b) Advies van gewestelijk directeur aan de parketten

Zoals hierboven vermeld, introduceerde het Charter van de Belastingplichtige twee principes voor de strafvervolging van fiscale strafzaken. In het tweede luik, in de gevallen waarin een strafvervolging niet werd ingesteld door voorafgaande aangifte door een gemachtigde fiscale ambtenaar, diende het Openbaar Ministerie voorafgaandelijk aan het instellen van de strafvervolging het advies van de gewestelijke directeur te vragen indien het via een ander kanaal kennis had gekregen van het bestaan van een fiscaal misdrijf.¹¹⁶

Ook hier kon men nog amper spreken over een efficiënte aanpak van fiscale fraudebestrijding. Zo beschikte de gewestelijke directeur over een termijn van vier maanden om zijn advies uit te brengen. Dat maakte dat het parket gedurende die termijn geen vervolgingen kon instellen en het onderzoek stillag.¹¹⁷ Zodoende had de wetgever beslist, met ingang van 1 maart 1993, dat het advies niet langer verplicht diende gevraagd te worden, maar slechts op facultatieve basis.¹¹⁸ Ondertussen, op heden, wordt er geen gebruik gemaakt van deze facultatieve adviesverlening.

Ondanks de talloze initiatieven van de wetgever om de problematiek van de samenwerking tussen de fiscale administraties en de Openbare Ministeries inzake strafvervolging van fiscale zaken op een efficiëntere manier te doen verlopen, bleken deze weinig tot niet functioneerden in de praktijk, zoals men voor ogen had. Enerzijds de soepele samenwerking, waarbij de fiscus actief deelnam aan het strafonderzoek, werd in de rechtsleer en rechtspraak volledig bekritiseerd en betwist. Het werd men verweten dat de vrije samenwerking een miskennis was van elke wezenlijke rechtsbescherming van de belastingplichtige-verdachte.¹¹⁹

Wanneer de wetgever dan besliste om paal en perk te stellen aan deze vrije samenwerking met de intrede van het Charter van de Belastingplichtige in 1986, waren voornamelijk de fiscale administratieve overheden en parketten misnoegd. In een wetsvoorstel tot wijziging van de regelgeving met oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude van 16 december 2005, schreef men hierover het volgende: "*De strikte scheiding tussen het fiscaal onderzoek en het strafonderzoek en het verbod op een doorgedreven samenwerking tussen het openbaar ministerie en de fiscale administratie hebben tot gevolg dat het onderzoek in fiscale fraudezaken vaak*

¹¹⁶ Wetsvoorstel tot wijziging van de regelgeving met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51K2162/001.

¹¹⁷ L. HUYBRECHTS, "Het charter van de belastingplichtige: trial and error", *Fiskofoon* 1986, 266.

¹¹⁸ Artikelen 24 en 30, §4 Wet van 28 december 1992.

¹¹⁹ DIERICK W., De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket, *AFT*, 1985, p. 175 e.v.

*grotendeels door het parket moet worden overgedaan. Deze verspilling van mankracht is nefast voor de fiscale fraudebestrijding. Niet zonder rede wordt er in de pers op gezette tijden bericht over de overdreven lange duurtijd van fiscale fraudeonderzoeken. Dit is niet langer duldbaar.*¹²⁰

3.1.3 De positie van de fiscale ambtenaar vóór de wet van 20 september 2012

a) Fiscus als getuige

Door artikel 63 van de wet van 4 augustus 1986 werden de twee procedures strikt gescheiden. De fiscale ambtenaren zullen voortaan op grond van deze bepaling slechts als getuige mogen optreden en gehoord worden op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging. Ook werd deze bepaling in verscheidene fiscale wetboeken geïntroduceerd, zonder dat men de werking retroactief toepaste. Met andere woorden, de geldigheid van de onderzoeksmaatregelen gesteld in samenwerking met de BBI voor de inwerkingtreding van de wet van 4 augustus 1986 zullen niet worden aangetast door de nieuwe bepalingen.¹²¹ Voorheen deden de fiscale ambtenaren, volgens sommige rechtsgeleerden, te actief mee aan de opsporing en strafvervolgning van fiscale misdrijven, voornamelijk de leden van de BBI. Een reden hiervoor was dat fiscale ambtenaren een uitgebreide kennis hadden omtrent controletechnieken voor het opsporen van zulke fiscale fraude.¹²²

De ambtenaren hebben zodus sinds de invoering van artikel 63 geen specifieke wettelijke bevoegdheden meer met betrekking tot het opsporen van de fiscale misdrijven noch binnen het gerecht noch binnen de gerechtelijke politie. Rechtstreekse bijstand door een belastingambtenaar is dus strikt verboden, alsook de betrokkenheid van zulke ambtenaar in eender welke daad van onderzoek. Hij kon ook niet langer worden aangeduid als deskundige in een zaak.¹²³ Men kan dus enkel de bevoegdheden uitoefenen die men heeft toegewezen gekregen in de fiscale wetboeken. Dit is niet van toepassing op dossiers betreffende douane en accijnzen. Binnen deze sector hebben de ambtenaren verregaandere bevoegdheden dewelke zijn opgesomd in het AWDA.

Het horen van een fiscale ambtenaar als getuige binnen een strafzaak grijpt in op de bewijsvoering van een fiscaal misdrijf, daar het bewijs door getuigen een algemeen bewijsmiddel is. Het zou misbruik zijn om van een getuige advies te vragen over een juridisch probleem. Een getuigenis is slechts een middel waarmee de strafrechter probeert de waarheid te achterhalen en op basis daarvan zijn definitieve uitspraak te baseren.¹²⁴

¹²⁰ Wetsvoorstel tot wijziging van de regelgeving met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51K2162/001, 15.

¹²¹ Luik 15 januari 1987, *JL* 1987, 416, noot F. CLOSE, "De invloed van artikel 63 wet van 4 augustus 1986 op de lopende strafonderzoeken".

¹²² R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen" in *Belastingrecht en strafrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1983, 29.

¹²³ C. VANDERKERKEN, "De fiscale strafvervolgning: problemen van rechtsbescherming van de verdachte", *proefschrift voorgelegd tot het behalen van de graad van doctor in de rechten aan de Katholieke Universiteit Leuven*, december 2004, 141.

¹²⁴ R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen" in *Belastingrecht en strafrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1983, 188, nr. 374.

b) *Uitzondering: ter beschikking gestelde ambtenaren*

Ondanks de aanwezigheid van substituten gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden bij de gerechtelijke overheden, was de wetgever er niet van overtuigd dat er voldoende fiscale en belastingtechnische kennis was binnen deze instanties. Omwille van deze reden bestaat er sedert 1993, ingevoerd door de wet van 28 december 1992, een uitzondering op de regel van de fiscale ambtenaar als getuige binnen het strafonderzoek. Door artikel 71 van deze wet is er de mogelijkheid voorzien voor de minister van Financiën om ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking te stellen van de gerechtelijke politie of van de Procureur des Konings en van de arbeidsauditeur om hen bij de staan bij de uitoefening van hun taken.¹²⁵ Deze wet werd verder genuanceerd door het Koninklijk Besluit van 17 juni 1994¹²⁶, gewijzigd door het Koninklijk Besluit van 22 december 2000¹²⁷, dat de uitvoeringsmodaliteiten regelt. Het doel van de wetgever was om de afwikkeling van de strafvordering inzake fiscale misdrijven te versnellen.¹²⁸ Hierin werden verdere regels gestipuleerd waaraan men zich als ter beschikking gestelde ambtenaar moest houden, alsook waar de parketten zich aan moesten houden indien zij gebruik maakten van deze ambtenaren die ter beschikking werden gesteld. De gedetacheerde ambtenaar bij het Openbaar Ministerie mag in geen enkel geval meewerken aan zaken waarvan men reeds kennis had ten tijde van hun activiteit bij de fiscale administratie. Daarnaast mag men als voormalig gedetacheerd ambtenaar niet na de terugkeer bij de fiscale administratie de zaken behandelen waaraan men heeft meegewerkt ten tijde van zijn activiteiten bij het Openbaar Ministerie. Daarbij mag men de informatie die men heeft verworven tijdens zijn werkzaamheden bij het Openbaar Ministerie niet gebruiken voor fiscale doeleinden, noch deze informatie openbaar maken.¹²⁹

Men wordt als gedetacheerde ambtenaar aanzien als officier van de gerechtelijke politie of hulpofficier van de Procureur des Konings en van de Arbeidsauditeur. Men kon in deze hoedanigheid zelfstandige daden van onderzoek stellen of aan zulke onderzoeksdaeden deelnemen. Men mocht daarenboven ook deelnemen aan verscheidene onderzoeksverrichtingen zoals huiszoekingen, inbeslagnames, confrontaties, de vermogensvoordelen begroten enzovoort. Ook zonder de aanwezigheid van de Procureur des Konings of de arbeidsauditeur.¹³⁰ De processen-verbaal van de gedetacheerde ambtenaren gelden slechts als inlichtingen en niet als bewijs van het tegendeel, wat wel het geval is voor de processen-verbaal opgesteld door politieambtenaren die bevoegd zijn voor het vaststellen van misdrijven, zoals omschreven in bijzondere strafwetgeving.¹³¹

De ambtenaren die ter beschikking worden gesteld bij de Procureur des Konings en de arbeidsauditeur zijn dus niet onderworpen aan de regel vervat in artikel 463 WIB92, waar men als

¹²⁵ Artikel 71 wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *BS* 31 december 1992.

¹²⁶ *BS* 14 juli 1994.

¹²⁷ *BS* 29 december 2000.

¹²⁸ *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 717/11, 11.

¹²⁹ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 85.

¹³⁰ Wet van 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: wijziging artikel 71 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen.

¹³¹ N. DE CAMPS, "De gedetacheerde ambtenaren bij het parket: trial and error", *TFR* 2000, 899-911, nr. 908.

ambtenaar enkel mag optreden als getuige binnen de strafprocedure. Men beschikt over een termijn van zes jaar als gedetacheerde ambtenaar, steeds hernieuwbaar met twee jaar mits eensluidend advies van de bevoegde Procureur-Generaal. De ter beschikking gestelde ambtenaar staat onder hiërarchisch gezag van de Procureur des Konings of de arbeidsauditeur. Men is dus als gedetacheerde ambtenaar verplicht bevelen uitvoeren en alle taken waarmee men belast is tot een goed eind te brengen¹³², maar verliest daarbij wel zijn taxatiebevoegdheid.¹³³

Waar men voorheen problemen ondervond waar de onderzoeksrechter, controversieel genoeg, zich rechtstreeks kon richten tot een bij de Procureur des Konings gedetacheerde ambtenaar voor onderzoeksoopdrachten uit te voeren, na goedkeuring van desbetreffende Procureur, werd door de invoering van een nieuw artikel in het Wetboek van Strafvordering een oplossing voorzien. In artikel 56, §3 Sv. staat beschreven dat men zich als onderzoeksrechter naar de politiediensten dient te wenden om een opdracht, die normaal onder de bevoegdheden van de gerechtelijke politie vallen, uit te voeren in het kader van een bepaald onderzoek.¹³⁴

Een later Koninklijk Besluit, dat van 23 januari 2007, schept verdere verduidelijking in de terbeschikkingstelling van de fiscale ambtenaren bij de federale politiediensten, meer bepaald bij de recenter opgerichte Centrale Dienst voor de bestrijding van de economische en financiële delinquentie. Deze vorm van samenwerking was reeds mogelijk sinds 1994, maar de effectieve uitvoering ervan vond pas plaats in 2001. Deze vorm van terbeschikkingstelling geldt voor een termijn van drie jaar, behoudens de mogelijkheid tot verlening. Men wordt ook aangewezen door de minister van Financiën en staat onder het hiërarchisch gezag van de directeur van de directie Bestrijding van de Economische en Financiële Criminaliteit van de algemene directie Gerechtelijke Politie van de federale politie. Qua restricties, kan men naar analogie kijken naar de verplichtingen en onthoudingen dat men als gedetacheerde ambtenaar heeft onder het gezag van de Procureur des Konings of de arbeidsauditeur. Zo mag men geen zaken behandelen waar men reeds kennis van had bij de fiscale administratie en mag men evenmin informatie uitwisselen tussen beide instanties. Dit geldt ook indien men als gedetacheerde ambtenaar terugkeert naar de fiscale administratiedienst. Daarenboven verloor men als fiscale ambtenaar voor de periode dat men bij de politie was gedetacheerd haar taxatiebevoegdheid. In de wet werden er eveneens een maximum aantal fiscale ambtenaren, die konden ter beschikking gesteld worden, opgenomen.¹³⁵ Deze ambtenaren zijn evenmin onderworpen aan het verbod opgenomen in artikel 463 WIB92 om slechts als getuige op te treden.

Samengevat bestaan er onder deze regeling twee soorten ter beschikking gestelde fiscale ambtenaren: zij die gedetacheerd zijn bij de parketmagistraten, dus de Procureur des Konings en de arbeidsauditeur, die voornamelijk belast zijn met de bijstand bij de analyse van de fiscale fraudedossiers en de voorbereiding van zulke dossiers voor de behandeling van de terechtzitting bij

¹³² Artikel 11 KB 17 juni 1994 zoals gewijzigd door KB 22 december 2000, BS 29 december 2000.

¹³³ C. BUYSSE, "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek", *TFR* 1996, 197, nr. 162.

¹³⁴ M. ROZIE, "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaalrechtelijk onderzoek" in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 47.

¹³⁵ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & Fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 114.

het vonnisgerecht. De tweede soort zijn deze ambtenaren die gedetacheerd zijn bij de federale politie en als officier van de gerechtelijke politie deelnemen aan het onderzoek van het fiscale fraudedossier zelf.¹³⁶ Men kan hier dus concluderen dat men in de praktijk de nood had om wettelijk geoorloofde vormen van samenwerking tussen justitie en fiscale administratie tot stand te brengen in navolging van de strikte scheiding ingevoerd door het Charter van de Belastingplichtige. Dit bracht dus ook met zich mee dat het proces enkel nog verder werd gecompliceerd en men bleef zoeken naar een passende oplossing.

3.2 Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes

3.2.1 Parlementaire onderzoekscommissie naar grote fiscale fraudedossiers van 2009

Op 1 november 2012 trad de wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes in werking (hierna de *Una via*-wet). De *Una via*-wet van 20 september 2012 geeft uitvoering aan de zevende aanbeveling van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fraudedossiers. Hiervan werd op 7 mei 2009 het verslag uitgebracht.¹³⁷ Het doel van deze onderzoekscommissie was om de grootste fiscale en financiële fraudedossiers van de afgelopen 15 jaar te onderzoeken en systematische fouten in hoofdte van de overheid of het Openbaar Ministerie op te lijsten en te voorzien van mogelijke remedies voor deze problemen.¹³⁸

De bevindingen van de onderzoekscommissie werden unaniem aangenomen in de Kamer van Volksvertegenwoordigers in plenaire vergadering¹³⁹, onder welke de aanbeveling voor het instellen van het zogenaamd '*una via*-overleg'. Met deze aanbeveling had men een complexe overlegstructuur uitgetekend, waarbij tal van overlegorganen, samengesteld door afgevaardigden van verscheidende overheden, administraties en gerechtsambten, zouden overleggen en beslissen of een fraudedossier op administratiefrechtelijk dan wel strafrechtelijk vlak wordt vervolgd.¹⁴⁰ De regel hield ook in dat aan kleinschalige fraudedossiers voortaan enkel een administratiefrechtelijke richting zou gegeven worden en dat de grotere dossiers werden voorgelegd aan de overlegorganen in kwestie voor het *una via*-overleg, die zullen beslissen over de manier van vervolging.¹⁴¹ De onderzoekscommissie verwijst in haar verslag naar een aantal schema's waarin de wisselwerking tussen de verschillende overlegorganen wordt geïllustreerd.¹⁴²

¹³⁶ F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 23.

¹³⁷ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 1.

¹³⁸ *Ibid*, 24.

¹³⁹ *Ibid*, 1-3.

¹⁴⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 4 en nr. 53K1973/005, 3-4.

¹⁴¹ *Parl.St.* 2008-09, nr. 52K0034/004, 222.

¹⁴² *Ibid*, 222-231.

Met een wetsvoorstel tot invoering van de *una via*-regel in fiscale strafzaken, beoogde men een Fiscaal Auditoraat en een Comité F op te richten met oog op het uitvoeren van de aanbevelingen van de onderzoekscommissie (waarbij Comité F toezicht zou uitvoeren op het Fiscaal Auditoraat, de Federale Dienst voor de Fiscale Fraudebestrijding én de Administratie).¹⁴³ Ingevolge enkele fundamentele grondwettelijke bezwaren van de afdeling Wetgeving van de Raad van State¹⁴⁴, werd er uiteindelijk niet geopteerd voor deze soort overlegstructuur.

Op 30 oktober besloot de Ministerraad een werkgroep op te richten, genaamd "*Una Via*", die binnen het College voor de Strijd tegen Fiscale en Sociale Fraude die zal onderzoeken naar de legaliteit van de voorgestelde *una via*-regeling, alsook de werking ervan in de praktijk.¹⁴⁵ Men kon concluderen dat een zekere vorm van overleg tussen het Openbaar Ministerie en die administratieve fiscale diensten, werkbaar onder de Federale Overheidsdienst Financiën, onmisbaar is in de toepassing van de *una via*-regeling om fiscale fraudedossiers effectief en efficiënt te bestrijden.¹⁴⁶ De werkgroep baseerde haar verslag op het rechtssysteem in Nederland, waar men al reeds een *una via*-regeling had opgenomen in de wetgeving voor de fiscale fraude te bestrijden.¹⁴⁷

In de eindnota van de "*Una Via*" werkgroep, heeft men zowel het subsidiariteitsbeginsel opgenomen als het *non bis in idem*-beginsel.¹⁴⁸ Het subsidiariteitsbeginsel houdt in sé in dat de fiscale autoriteiten in ieder geval van een inbreuk op de fiscale wetgeving fiscale, administratieve sancties mogen opleggen.¹⁴⁹ In dit geval kan het Openbaar Ministerie betrokken worden, met hun uitgebreide onderzoeks- en vervolgingsmogelijkheden. Anderzijds zijn er enkele fiscale wangedragingen die sowieso door een gerechtelijke instantie strafrechtelijk moeten vervolgd worden. In die gevallen zal het Openbaar Ministerie samen met de politie optreden om een opsporings- en/of gerechtelijk onderzoek te voeren. Dit gebeurt dan wel samen met de fiscale autoriteiten, wat betekent dat er een overlap tussen beide instanties mogelijk is.¹⁵⁰

Na verder overleg op zowel parlementair niveau als in expertgroepen, heeft men uiteindelijk beslist het wetsvoorstel aan te nemen van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes.¹⁵¹

3.2.2 *Una via*-wet van 20 september 2012

Het finale wetsvoorstel van de zogenaamde *una via*-wet werd op 23 december 2011 ingediend. Hierin werden de bevindingen en aanbevelingen van de verscheidende hierboven vermelde werk- en expertgroepen, alsook de adviezen van de afdeling wetgeving van de Raad van State aangenomen

¹⁴³ *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/001.

¹⁴⁴ *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52K2210/002.

¹⁴⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 19.

¹⁴⁶ Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude 2012-2013, 8.

¹⁴⁷ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 18.

¹⁴⁸ Definitieve nota van College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude, Werkgroep "*Una Via*" (thema 9), 15 december 2010, 1.

¹⁴⁹ *Ibid*, 6.

¹⁵⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 65-66.

¹⁵¹ *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 53K1973/001, 5-6 en 34-35.

als basis van het wetsvoorstel.¹⁵² Toch werd het finale wetsvoorstel zelf niet onderworpen aan het advies van de Raad van State, daar er reeds voldoende advies werd gegeven in de werkgroepen naar aanleiding van deze *una via*-wet, wat zou leiden tot oversaturatie.¹⁵³

Drie grote thema's worden in de *una via*-wet aangekaart: men voorziet in een overlegstructuur tussen de fiscale administratie en het parket samen met de politie die nader zal bepalen welke weg, waar slecht één weg (*una via*) toegestaan is, men zal inslaan om de zaak te vervolgen (a); men tracht een oplossing te bieden voor het probleem omtrent het *non bis in idem*-beginsel in fiscale strafzaken, waarbij zowel de fiscale administratieve overheden als het Openbaar Ministerie hetzelfde fiscaal wangedrag op respectievelijk administratiefrechtelijk en strafrechtelijk vlak sanctioneren (b); tenslotte wordt er bepaald dat de pecuniaire strafsancties aanzienlijk worden verhoogd, met het oog op het repressieve effect van strafsancties te versterken (c).¹⁵⁴

a) *Het una via-overleg*¹⁵⁵

Aan artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering werd er met de *una via*-wet van 20 september 2012¹⁵⁶ een derde lid toegevoegd met de bedoeling om een overleg te organiseren tussen de fiscale administraties en de Openbare Ministeries: "*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.*"¹⁵⁷ Een parallel verloop van procedures moet dus in ieder geval worden vermeden. Men was ervan overtuigd dat het invoeren van zulks overleg weinig tot geen kosten met zich zou meebrengen, daar men door onderlinge communicatie de kans van overlapping en verspilling van overheidsmiddelen zou kunnen vermijden. Aangezien de bestaande instanties zich op elkaar zouden afstemmen, zou dit als gevolg met zich meedragen dat de ontvangsten in de staatskas zouden stijgen.¹⁵⁸

Het artikel houdt verder geen procedurele regels in, wat maakt dat men flexibel te werk kan gaan met het *una via*-overleg. Verdere instructies en concrete regelgevingen, zouden volgens de toenmalige minister van Financiën, worden gegeven via omzendbrieven.¹⁵⁹ Dit overleg is facultatief, zoals in de toelichting wordt beschreven als een 'werkoverleg'¹⁶⁰, louter operationeel, dus geen

¹⁵² *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 4.

¹⁵³ A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, afl. 1, 9.

¹⁵⁴ M. DE JAÉGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 3.

¹⁵⁵ Artikelen 2, 6, 7, 8, 9, 15, 16, 17, 26, 27, 28, 29, 32 en 33 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

¹⁵⁶ Artikel 2 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

¹⁵⁷ Artikel 29 §3 Sv.

¹⁵⁸ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 46-47.

¹⁵⁹ M. ZAGHEDEN, "Una via: de gulden middenweg of de weg zoek? Een analyse van de wet tot instelling van *una via* in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving." In MAES, L., DENCJF, H., (ed.), *Fiscaal praktijkboek 2012-2013: directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 223.

¹⁶⁰ *Ibid*, 9.

element van de procedure of akte van rechtspleging¹⁶¹, en gebeurt op federaal niveau. Het facultatieve karakter van het *una via*-overleg houdt dus in dat niet élk fiscaal strafdossier wordt voorgelegd te overleg. Enkel die dossiers waarvan de fiscale administratie dan wel het Openbaar Ministerie het nodig acht het overleg te plegen, worden eraan onderworpen.¹⁶² De eventuele weigering van het Openbaar Ministerie om deel te nemen aan het overleg, is onwettig aangezien het strijdig wordt geacht met de *ratio legis* van de *una via*-wet.¹⁶³ Het feit dat het overleg op federaal niveau plaatsvindt, betekent dat er een cel kan worden opgericht die strategisch, coördinerend en analyserend functioneert.¹⁶⁴ Daarnaast werkt het overleg ook op het niveau van het hof van beroep, puur op operationeel vlak. De overdracht van het ene niveau naar het andere maakt dat de coördinatie en strategie wordt geoptimaliseerd.¹⁶⁵

Het operationeel karakter van het overleg wijst erop, volgens de voorbereidende werken, dat de Procureur des Konings steeds de bevoegdheid heeft om te oordelen over de noodzaak en opportuniteit van een opsporings- en/of gerechtelijk onderzoek, dan wel de individuele administratieve vervolging van de fraudefeiten.¹⁶⁶ Een magistraat van het Openbaar Ministerie gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden, een substituut, fungeert als organisator en voorzitter van het overleg dat plaatsvindt op het parket.¹⁶⁷ Deze (eerste) substituten mogen volgens de Omzendbrief 11/2012 uitsluitend de fiscale fraude dossiers behandelen waarvoor de gerechtelijke vervolging op strafrechtelijk vlak werd gekozen.¹⁶⁸ Zowel de gerechtelijke directeur van de federale gerechtelijke politie, zone-chef van de lokale politie, de gewestelijke directeur van de betrokken fiscale administratie of de betrokken/ aangewezen ambtenaar van de administratie kan zich tijdens het overleg laten bijstaan door één of meerdere medewerkers die het dossier kennen tijdens het operationeel overleg. Dit heeft als doelstelling de meest gepast aanpak, gerechtelijk of administratief, vast te leggen voor het desbetreffende dossier en/of fraudefenomeen. Tenslotte is het aan de Procureur des Konings om uiteindelijk na het overleg te beslissen, desgevallend na overleg met de leden van FOD Financiën en bij voorkomend geval de leden van de federale of lokale politiediensten, of een strafrechtelijke aanpak van het dossier voorhanden is. Deze beslissing gebeurt in ieder geval binnen de twee werkdagen na het *una via*-overleg.¹⁶⁹

Ofschoon het nieuwe lid bij artikel 29 Sv. enkel melding maakt van de Procureur des Konings als afgevaardigde van de parketten binnen het *una via*-overleg, mag men aannemen dat de magistraat die bevoegd is voor het dossier waarvoor de strafprocedure zal worden ingesteld, zal deelnemen aan het overleg. Dit kan, buiten de procureur des Konings, de Federale Procureur,

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 226.

¹⁶³ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 8.

¹⁶⁴ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 7-8 en 31-32 nr. 53K1973/005, 37; *Parl.St.* Senaat 2011-12, 5-1592/3, 42.

¹⁶⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 8 en nr. 53N1973/005, 37; *Parl.St.* Senaat 2011-12, 5-1592/3, 42.

¹⁶⁶ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 228.

¹⁶⁷ Omz. nr. 11/2012, 16 en 18.

¹⁶⁸ *Ibid.*, 19.

¹⁶⁹ Omz. nr. 11/2012, 18.

overeenkomstig artikel 144ter Gerechtelijk Wetboek, de Procureur-Generaal, overeenkomstig artikelen 479 en 483 Sv. en artikelen 103 en 125 Grondwet, of de arbeidsauditeur, overeenkomstig artikel 155 Gerechtelijk Wetboek, zijn.¹⁷⁰ Aan de zijde van de fiscale administratie, is het de gewestelijke directeur die bevoegd is om overleg te vragen met het Openbaar Ministerie en, in voorkomend geval, de politiediensten. Hij doet dit via een schriftelijke aanvraag met een gemotiveerde nota, waarin het vastgestelde fraudemechanisme en de identiteit van de betrokken natuurlijke of rechtspersonen in wordt beschreven.¹⁷¹ In het geval dat de gewestelijke directeur wordt vervangen, moet er bij de schriftelijke aanvraag een behoorlijk ingevulde aanstellingsakte worden toegevoegd.¹⁷² In ieder geval, zal de gewestelijke directeur, op bevel van de administratie, onmiddellijk positief antwoorden op ieder verzoek tot *una via*-overleg van de parketten.¹⁷³

Met betrekking tot de bevoegde administraties, wordt er in het overleg alleen voorzien in de administratieve instanties opgesomd in artikel 29, tweede lid Sv. Dit artikel omvat 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 Inkomstenfiscaliteit.¹⁷⁴ Het *una via*-overleg blijft slechts beperkt tot de inkomstenbelastingen en btw. Het Wetboek der Successierechten, het Wetboek Diverse Rechten en Taksen en het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten zijn hiervan uitgesloten. Toch is er een zekere vorm van driehoeksoverleg mogelijk met betrekking tot de vermelde belastingheffingen. Voor de regionale, provinciale of lokale belastingen, zoals douane en accijnzen, is het volledig uitgesloten dat er een zekere vorm van *una via*-overleg plaatsvindt. Hiervoor blijft de bestaande regeling in werking, waarbij het de fiscale administratie is toegestaan zelf de strafprocedure en -vervolgung uit te oefenen.¹⁷⁵

Zoals eerder vermeld, kreeg de fiscale ambtenaar bij de invoering van het Charter van de Belastingplichtige in 1986 de functie van een getuige in het strafvervolgingsonderzoek op straffe van nietigheid.¹⁷⁶ Bij de introductie van de *una via*-wet in 2012, haalde men aan dat men níét de bedoeling had de fiscale ambtenaar te laten deelnemen aan het gerechtelijk strafonderzoek en -vervolgung, maar enkel in overleg met het Openbaar Ministerie, duidelijkheid te scheppen over de ernst het specifiek fraudedossier en de noodzaak van het dossier al dan niet te vervolgen op gerechtelijk vlak.¹⁷⁷ De deelname van fiscale ambtenaren aan het *una via*-overleg wordt mogelijk gemaakt, zonder in een grond van nietigheid te voorzien, door de invoering van een vierde lid bij de artikelen 463 WIB92 en 74bis WBTW die luidt als volgt: "*Het eerste lid is niet van toepassing op*

¹⁷⁰ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 7.

¹⁷¹ Omz. nr. 11/2012, 23 en 26; gemeenschappelijke instructie *Una Via*, nr. 10-11.

¹⁷² Omz. nr. 11/2012, 23 en 26; gemeenschappelijke instructie *Una Via*, nr. 12.

¹⁷³ Gemeenschappelijke instructie "*una via*", nr. E.T. 123.274 en Ci.RH.81/621.284 van de fiscale administraties, 24.10.2012, nr. 12.

¹⁷⁴ Artikel 29, §2 Sv.

¹⁷⁵ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 7.

¹⁷⁶ Artikel 463, lid 1 WIB92 en artikel 74bis, lid 1 WBTW.

¹⁷⁷ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 12-13.

*ambtenaren die deelnemen aan het in artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering bedoelde overleg.*¹⁷⁸

Wat betreft de eventuele betrokkenheid van de politieoverheden, is het volgens artikel 29, §3 Sv. niet verplicht dat deze deelnemen aan het *una via*-overleg. Toch is het wenselijk dat zij in voorkomend geval deelnemen, aangezien zij de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie kunnen inlichten over de beschikbare politiecapaciteit, daar een zekere vorm van politiecapaciteit nodig is indien het fraudedossier wordt vervolgd op strafrechtelijk vlak. De bevoegde personen van de politionele overheden zijn hier dan de gerechtelijk directeur van de federale gerechtelijke politie of de zone-chef van de lokale politie, of zij die hiertoe zijn aangewezen, bijgestaan door diegenen die het dossier beheersen.¹⁷⁹

De nieuwe *una via*-regeling ingevoerd in 2012 doet geen afbreuk aan de reeds bestaande structuur, waarbij de fiscale ambtenaar aangifte kan doen of klacht kan indienen na goedkeuring van de gewestelijke directeur, op grond van artikel 29, tweede lid Sv. Deze situatie verandert wel in de gevallen waar het Openbaar Ministerie reeds informatie heeft verkregen via het *una via*-overleg. Met andere woorden, blijft de regeling opgenomen in artikel 29, lid 2 Sv. bestaan voor die dossiers die niet zijn voorgelegd te overleg tussen het parket en de fiscale administratie.¹⁸⁰ Ook aan artikelen 460, §2 WIB92 en 74, §2 WBTW werd er met de invoering van de *una via*-wet een nieuw lid¹⁸¹ toegevoegd dat luidt: *“Het Openbaar Ministerie kan de strafrechtelijk strafbare feiten vervolgen waarvan het tijdens het in het artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering bedoelde overleg kennis heeft genomen.”*¹⁸² Dit wijst er nogmaals op dat het Openbaar Ministerie de bevoegdheid heeft de vervolging in te stellen voor feiten waarvan men tijdens het *una via*-overleg kennis neemt. Dit moet dus duidelijk onderscheiden worden met de feiten waarvoor het Openbaar Ministerie de strafrechtelijke vervolging instelt ingevolge een klacht of aangifte ingediend door de fiscale ambtenaar.¹⁸³

Ook wordt er geen afbreuk gedaan aan de bestaande regeling omtrent het facultatief advies van de fiscale administratie op aanvraag van het Openbaar Ministerie. Sterker nog, artikelen 7, 15, 26, 28 en 32 van de *una via*-wet verruimen het fenomeen. Artikelen 461, eerste lid WIB92 en 74, §3 WBTW worden in het kader daarvan gewijzigd en bepalen dus als volgt: *“Onverminderd het artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering bedoelde overleg, kan de procureur des Konings, indien hij een vervolging instelt wegens feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van dit wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, het advies vragen van de bevoegde gewestelijke directeur. De procureur des Konings voegt het feitenmateriaal waarover hij beschikt bij zijn verzoek om advies. De gewestelijke directeur antwoordt op dit verzoek binnen*

¹⁷⁸ Artikel 463, lid 4 en artikel 74bis, lid 4 WBTW.

¹⁷⁹ Omz. nr. 11/2012, 17.

¹⁸⁰ C. VAN GEEL, “Wetgever stelt ‘una via’-principe in voor fiscale strafzaken”, via www.jura.be (geconsulteerd op 10 december 2022).

¹⁸¹ Artikelen 6, 15, 26, 28 en 32 wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, BS 22 oktober 2012.

¹⁸² Artikel 460, §2 lid 2 WIB92 en artikel 74, §2 lid 2 WBTW.

¹⁸³ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 12.

vier maanden na de ontvangst ervan. In geen geval schorst het verzoek om advies de strafvordering."

Het verplicht advies werd in 1992 omgezet naar een facultatief advies, wat volgens sommigen werd ervaren als een beperking, waarbij de Procureur des Konings de mogelijkheid zagezegd werd ontnomen om advies in te winnen bij de administratieve overheden. Dit is natuurlijk een misvatting. Op grond van artikel 461 WIB92 en artikel 74, §3 WBTW zal het Openbaar Ministerie in ieder geval advies kunnen opvragen aan de fiscale administraties ongeacht of hij reeds kennis had of heeft gekregen via een andere manier dan een behoorlijk gemachtigde aangifte of klacht van een fiscaal ambtenaar, of in het geval waar de magistraat van het Openbaar Ministerie reeds zelf verzocht heeft om in overleg te gaan met de administratieve overheden op grond van artikel 29, derde lid Sv.¹⁸⁴

Artikelen 6 en 17 van de *una via*-wet hebben ervoor gezorgd dat men in het WIB92 artikel 462 heeft ingevoerd op vlak van inkomstenbelastingen en op vlak van belasting over de toegevoegde waarde een nieuw artikel 74ter WBTW. Deze artikelen verzekeren dat de fiscale administratieve ambtenaren wettelijk gehouden zijn om in geval van een behoorlijk gemachtigde aangifte of klacht in het kader van het *una via*-overleg van een concreet fraudedossier, de relevante informatie mee te delen aan het Openbaar Ministerie. Andersom heeft het Openbaar Ministerie de bevoegdheid om van de fiscale administratie in het kader van het overleg, mededeling te eisen van de relevante informatie waarvan men kennis heeft genomen.¹⁸⁵

Als centraal aanspreekpunt van de dienst Coördinatie Anti-Fraude (hierna: AFC) wordt er in elk gerechtelijk arrondissement een referentiemagistraat aangesteld die gespecialiseerd is in fiscale aangelegenheden. Het AFC bezorgt aan alle parketten de nodige informatie die men nodig heeft om de *una via*-regeling correct en efficiënt toe te passen. Verder is het AFC niet betrokken bij de *una via*-overlegstructuur.¹⁸⁶ Het AFC fungeert daarnaast als evaluator van de gevoerde *una via*-gesprekken tussen administratie en parket. Van ieder dossier zal er een fiche worden opgesteld die zal worden voorgelegd aan het AFC ter evaluatie.¹⁸⁷

De wettelijke mogelijkheden voor gegevens- en informatie-uitwisseling tussen de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie, die reeds bestonden voor de intrede van de *una via*-wet, zullen blijven bestaan en worden dus niet teniet gedaan door het nieuwe ingevoerde *una via*-overleg.¹⁸⁸ Het systeem dat men met de wet van 28 april 1999 heeft vastgelegd, waar in artikel 2 vervat staat dat de magistraten van het Openbaar Ministerie de minister van Financiën moeten inlichten over de verscheidene fiscale fraudedossiers, blijft in werking. Andersom behouden de fiscale ambtenaren hun bevoegdheid om informatie te winnen uit de strafrechtelijke dossiers.¹⁸⁹

¹⁸⁴ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 12.

¹⁸⁵ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 9.

¹⁸⁶ Omz. nr. 11/2012, 16-17.

¹⁸⁷ Gemeenschappelijke instructie *Una Via*, nr. 20.

¹⁸⁸ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 10.

¹⁸⁹ C. BARBIER, "Het strafonderzoek: een goudmijn voor de fiscale administratie" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 649-681.

b) *Non bis in idem- en subsidiariteitsbeginsel in de una via-wet*

Binnen de samenwerking tussen fiscale administratie en het Openbaar Ministerie, is het belangrijk om ieders bevoegdheden nauwkeurig af te bakenen.

Aan de ene zijde, zijn de fiscale administratieve overheden exclusief bevoegd en gemachtigd om de sommen geld die voortvloeien uit ontdoken belastingen vast te stellen en op basis daarvan administratieve sancties op te leggen in geval van schending van de fiscale wetboeken en/ of de besluiten die daaraan uitvoering geven. Anderzijds, aan de kant van het Openbaar Ministerie, bestaan hun bevoegdheden erin om gedragingen die de strafwetboeken schenden te vervolgen en bijgevolg een sanctie voor te leggen aan de gerechtelijke macht voor deze schending. In het geval van een fraudedossier, waarvoor men het opportuun acht dat er een opsporingsonderzoek moet worden gevoerd, zal het Openbaar Ministerie voorafgaand bij de fiscale administratie informeren of er reeds een administratieve sanctie werd opgelegd.¹⁹⁰

Het subsidiariteitsbeginsel *in fiscalibus* betekent dat de vaststelling, sanctionering en invordering van geldsommen gehaald uit ontdoken belastingen en taksen en fiscale fraudedossiers in principe tot de bevoegdheden van de fiscale administratie behoren. Zij kunnen alle wettelijke middelen hiervoor aanwenden waarover zij beschikken. Indien deze wettelijke middelen onvoldoende geschikt blijken te zijn om grote fraudedossiers, zoals ernstige en georganiseerde fraude, efficiënt en effectief aan te pakken, zouden de middelen waarover de parketten beschikken moeten ingezet worden, rekening houdend met mogelijke wettelijke beperkingen.¹⁹¹ Alle fiscale misdrijven die gepleegd zijn met een bijzonder opzet, met name een bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, zijn in ieder geval strafrechtelijke misdrijven die het Openbaar Ministerie dient te vervolgen.¹⁹² In deze gevallen bestaat er een groot risico op overlapping van sanctionering uitgaande van zowel de fiscale administratie als het Openbaar Ministerie.¹⁹³ Dit leidt niet enkel tot overbodige hoeveelheid aan ingezette overheidsmiddelen, maar ook een schending van het *non bis in idem*-beginsel dat als algemeen rechtsbeginsel is verankerd in de Belgische rechtsorde.¹⁹⁴ Daarom is het belangrijk dat voorafgaand de dossiers worden verdeeld onder beide instanties, zodat enkel deze zaken waar er bijzondere onderzoeksmogelijkheden, zoals huiszoekingen en vrijheidsbenemingen, vereist zijn, door het Openbaar Ministerie en de politie worden vervolgd.¹⁹⁵

Het voornaamste onderscheid wordt gemaakt tussen *eenvoudige fiscale fraude* en *ernstige en georganiseerde fiscale fraude*, waarbij de dossiers van de eerste categorie doorgaans worden afgehandeld door de administratie en de tweede door het Openbaar Ministerie. Uitzonderingen op

¹⁹⁰ Omz. nr. 11/2012, 13.

¹⁹¹ *Ibid*, 13.

¹⁹² GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.3.

¹⁹³ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6.

¹⁹⁴ Omz. nr. 11/2012, 14.

¹⁹⁵ Omz. nr. 11/2012, 14; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 8.

deze regel kunnen toegelaten worden, wanneer de fiscale administratie kan rekenen op de medewerking van de belastingplichtige en het dossier aldus door de fiscale ambtenaren kan worden afgehandeld.¹⁹⁶ Helaas worden beide begrippen noch door de wet zelf, noch door de omzendbrief nr. 11/2012 verder gedefinieerd en zijn onderworpen aan de discretionaire interpretatiebevoegdheid van de fiscale administratieve overheden en het Openbaar Ministerie.¹⁹⁷

Samengevat, kan men vier verschillende criteria onderscheiden om de keuze te maken voor ofwel administratieve vervolging ofwel strafrechtelijke vervolging, welke impliciet uit de besprekingen in de Kamercommissie van het wetsvoorstel zijn afgeleid. Ten eerste moet men met het subsidiariteitsbeginsel rekening houden en onthouden dat de fiscale administratie in beginsel de vaststellings- en sanctioneringsbevoegdheid heeft voor schendingen van de inbreuken op de wetten van de fiscale wetboeken. Dus fraudedossiers worden in de regel bij voorrang door de fiscale administratie behandeld.¹⁹⁸ Anderzijds, ten tweede, zullen de dossiers waar er een bijzonder opzet aan te pas komt, vervolgd worden door het Openbaar Ministerie en de politie, aangezien deze kunnen worden gekwalificeerd als strafrechtelijke inbreuken.¹⁹⁹ Vervolgens, indien de belastingplichtige in een fraudedossier volledige medewerking biedt, kan de inbreuk, ondanks deze gekwalificeerd is als ernstige en/of georganiseerde fraude, behandeld worden door de fiscale administratieve overheden.²⁰⁰ Tenslotte, als men ontdekt dat een fiscale fraudezaak ernstiger van aard is, waarbij er gebruik wordt gemaakt van complexe structuren binnen criminele organisaties, zal het dossier strafrechtelijk worden vervolgd. Hier zal de administratie zich beperken tot de vaststelling van fiscale schuld en zal zich onthouden van enige verdere administratieve sanctionering.²⁰¹

Omdat het *una via*-overleg facultatief van aard is, kan men zich snel in een grijze zone bevinden wat betreft het *non bis in idem*-beginsel en kan de wetgever geen strikte waarborgen voorzien in de toepassing van het beginsel. Om die reden wordt er in de *una via*-wet een zekere vorm van toepassing van het *non bis in idem*-beginsel voorzien, die onmiddellijk wordt toegepast op alle geschillen, ook de hangende.²⁰² Administratieve sancties, met name de belastingverhoging en de fiscale geldboetes zijn aldus niet langer opeisbaar en worden dus geschorst indien het Openbaar Ministerie beslist om over te gaan tot de instelling van de strafvordering. Dit is ook zodanig te lezen in artikel 444, lid 5 WIB92²⁰³: "*zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op invordering van de belastingschuld, (...) de opeisbaarheid van de belastingverhoging en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening (wordt) geschorst.*" Analooq wordt deze regeling toegepast op de invordering van fiscale geldboetes in artikelen 445, lid 4 WIB92 en artikel 72, lid 2 WBTW.²⁰⁴ Met andere woorden, zolang het gerechtelijk onderzoek lopende is, worden de gevorderde fiscale sancties geschorst, alsook de

¹⁹⁶ Omz. nr. 9/2012, 1-2.

¹⁹⁷ J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?", *TFR* 2013, alf. 452, 950.

¹⁹⁸ Gemeenschappelijke instructie *Una Via*, nr. 6.

¹⁹⁹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6.

²⁰⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 7 en nr. 53K1973/005, 36.

²⁰¹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6-7 en nr. 53K1973/005, 36-37.

²⁰² A. TIBERGHEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016-2017, 1020.

²⁰³ Zoals ingevoerd door artikel 3 van de wet van 20 september tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

²⁰⁴ Artikelen 4 en 14 van de wet van 20 september tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

verjaring van de invordering van deze fiscale sancties.²⁰⁵ Aan de handelingen die reeds gesteld waren tot invordering van de sancties wordt geen afbreuk gedaan. De eigenlijke invordering wordt tot nader order geschorst.

Ook de burgerlijke vordering wordt geschorst, zolang het strafproces gaande is en nog niet tot een definitieve beslissing is gekomen, in de gevallen waarin de strafprocedure is ingezet vooraleer of gedurende de burgerlijke procedure aanhangig is gemaakt. Het Hof van Cassatie meent dat de fiscale administratieve procedure geen burgerlijke vordering uitmaakt, wat maakt dat de fiscale rechter in voorkomend geval zijn uitspraak niet moet schorsen zolang de strafprocedure nog niet tot een einde is gekomen. Indien de strafzaak en de fiscale zaak gemeenschappelijke elementen delen, mag de fiscale rechtszaak gewoon worden voortgezet. Men is in principe wel gebonden aan een uitspraak van de strafrechter, wanneer die in kracht van gewijsde is gegaan.²⁰⁶

Aangaande het *non bis in idem*-beginsel in fiscale fraudezaken, koos de wetgever bij de opstelling van de *una via*-wet als referentiepunt de strafvervolging in fiscale zaken door het Openbaar Ministerie. De strafvordering wordt door het Openbaar Ministerie behandeld vanaf het moment een rechter in de zaak wordt betrokken, hetzij een onderzoeksrechter die uiteindelijk het onderzoek zal beëindigen met de beslissing om de zaak door te verwijzen naar de raadkamer, hetzij een vonnisrechter die de finale uitspraak zal doen over de strafvordering en -sanctie. In volgende gevallen kan het Openbaar Ministerie de strafvordering instellen: ofwel vordert een onderzoeksrechter het gerechtelijk onderzoek op grond van artikelen 53 en 54 van het Wetboek van Strafvordering. Een tweede manier is wanneer men aan de beklaagde op verzoek van het Openbaar Ministerie een rechtstreekse dagvaarding betekent om te verschijnen voor de correctionele rechtbank. Dit vindt zijn grondslag in artikelen 145 en 182 Wetboek van Strafvordering. Daarnaast kan een beklaagde overeenkomstig artikel 216quater Wetboek van Strafvordering bij proces-verbaal worden opgeroepen of op grond van artikel 216quinquies Wetboek van Strafvordering worden opgeroepen met onmiddellijke verschijning voor de rechtbank. De laatste twee manieren van zaken aanhangig maken bij een strafrechtbank, dus de oproeping bij proces-verbaal en de oproeping met onmiddellijke verschijning, zijn voor fiscale fraudezaken praktisch gezien irrelevant.²⁰⁷

Bovendien wordt het opsporingsonderzoek door de wetgever uitgesloten uit het toepassingsgebied van de *una via*-regeling. Hij doet dat door de bewoording "*wanneer het Openbaar Ministerie de strafvervolging uitoefent*" te gebruiken. Het opsporingsonderzoek gebeurt voorafgaandelijk de eigenlijke instelling van de strafvervolging, aangezien het op grond van artikel 28bis, §1 Wetboek van Strafvordering wordt beschreven als "*het geheel van de handelingen die ertoe strekken de misdrijven, hun daders en de bewijzen ervan op te sporen en de gegevens te verzamelen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering.*" Te allen tijde moeten de fundamentele rechten en vrijheden van de beklaagde gewaarborgd blijven en mag men, behoudens enkele wettelijke uitzonderingen en de inbeslagneming, geen dwangmaatregelen treffen. Daarom kan het

²⁰⁵ *Parl. St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/004, 2 en nr. 53K1973/005, 8.

²⁰⁶ Artikel 4 V.T. Sv.

²⁰⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T. Strafr.* 2013, 12.

opsporingsonderzoek in het licht van artikel 4.1 Zevende Aanvullende Protocol bij het EVRM en artikel 14.7 IVBRP als bezwaarlijk worden aanzien ten opzichte van het *non bis in idem*-beginsel.²⁰⁸ De *una via*-regeling is tevens niet enkel van toepassing op de dossiers die onderwerp uitmaken van een *una via*-overleg overeenkomstig artikel 29, derde lid Sv., maar ook ieder dossier waaromtrent men geen overleg heeft gepleegd.²⁰⁹

c) *Verhoging van de pecuniaire strafsancties*

Met de invoering van de *una via*-wet in 2012, wou de wetgever ook de reeds bestaande strafrechtelijke pecuniaire sancties zodanig verhogen, dat hun repressief effect nog meer werd versterkt, zoals hun administratieve equivalenten. Hiermee wou men koste wat kost een concurrentiestrijd tussen administratie en strafrechtelijke instanties vermijden.²¹⁰ Voorheen werd de maximale geldboete bepaald op 12.500 euro (in geval van niet-verschijning of weigering te getuigen) of 125.000 euro (voor de overige gevallen), maar door de invoering van de *una via*-wet werd dit plafond verhoogd naar 500.000 euro.²¹¹ Daarenboven moet men ook, conform de wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecimen op strafrechtelijke geldboeten, de opdecimen optellen, wat voor de intrede van de *una via*-wet niet het geval was voor strafrechtelijke boeten wegens fiscale fraude.²¹² In 2018 werden de opdecimen opgetrokken naar een factor van 8, zodat de maximale geldboete 4.000.000 euro wordt. De nieuwe regels van het optrekken van de geldboeten in fiscale fraudezaken zijn, zoals vastgelegd in artikel 2 van het Strafwetboek, onderworpen aan de regels betreffende het verbod op retroactieve werking van zwaardere straffen. Ze kunnen bijgevolg enkel toegepast worden op feiten die na 1 november 2012 gepleegd werden. Dit geldt ook voor de nieuwe regels betreffende het toepassen van opdecimen op de geldboeten in fiscale fraudedossiers.²¹³

In de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fraudedossiers en in de artikelsgewijze toelichting van de *una via*-wet had men als reden aangehaald dat de pecuniaire strafsancties verhoogd zouden worden vanuit het onderliggende idee van "een bijdragende rechtvaardigheid" en opdat die boetes de "sociaaleconomische evolutie zouden weerspiegelen".²¹⁴ Ook de staatssecretaris voor de Bestrijding van de Sociale en Fiscale Fraude bevestigde dat er veel belang moet worden gehecht aan de proportionaliteit van de geldboetes. Zowel de administratieve als de strafrechtelijke boetes moeten een repressieve werking hebben en de belastingplichtige afschrikken.²¹⁵

²⁰⁸ *Parl.St.* Sentaat 2011-12, 5-1592/3, 39-40.

²⁰⁹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 10, 12-15.

²¹⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 5.

²¹¹ Artikelen 449, 450, lid 1 en 2, 452 en 456 WIB92; artikelen 73, 73bis en 73quater WBWTW.

²¹² Artikelen 13, 21, 25 en 31 wet van 20 september tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

²¹³ K. JANSSENS, "Una via treedt in werking op 1 november ... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc.Act.* 2012/37, 9.

²¹⁴ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 11-16.

²¹⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 7.

Boetes op fiscale inbreuken die onder de bevoegdheid van de gewestelijke overheden vallen, blijven ongewijzigd, waarbij de maximale geldboete 12.500 euro bedraagt.²¹⁶ Ook blijft de mogelijkheid voor het opleggen van een gevangenisstraf ongewijzigd, zoals bepaald in de fiscale wetboeken. Een combinatie van een geldboete en een gevangenisstraf is dus nog steeds mogelijk.²¹⁷

3.2.3 De positie van de fiscale ambtenaar onder de wet van 20 september 2012

De belangrijkste wijziging dat zich voordeed voor de fiscale ambtenaar bij de invoering van de *una via*-wet in 2012 wat het nieuwe lid dat aan artikel 29 Sv. werd toegevoegd dat een operationeel overleg mogelijk maakt tussen gerecht en fiscale administratie. Dit overleg heeft als doel te bepalen of een fiscaal fraudedossier moet worden voorgelegd aan het Openbaar Ministerie en de politie ter strafvervolgning of indien de fiscale administratieve overheden deze gedraging administratiefrechtelijk moet beteugelen. De wet hanteert een 'subsidiariteitsbeginsel' dat stelt dat eenvoudige fraudedossiers, of dossiers waar men geen nood heeft aan bijzondere onderzoeksmiddelen eigen aan het strafvervolgingsproces, op administratiefrechtelijk vlak worden vervolgd en gesanctioneerd. De overige dossiers, de gevallen waar er sprake is van ernstige en/of georganiseerde fraude, zullen door het Openbaar Ministerie en de politie verder worden behandeld op strafrechtelijk vlak. In dit laatste geval is de taak van de fiscale ambtenaar beperkt tot de vaststelling van de geldsom die men heeft kunnen winnen uit de ontdoken belastingen en taksen. De bestraffing wordt overgelaten aan het Openbaar Ministerie en de strafrechter. In het overleg moet men de autonomie en onafhankelijkheid van beide instanties blijven respecteren. Daarom is het zo dat bij de dossiers die op strafrechtelijk vlak worden vervolgd door het Openbaar Ministerie en de politie, de fiscus niet actief mag tussenkomen.

Ook in de fiscale wetboeken werden er nieuwe bepalingen geïntroduceerd. Zo kan het Openbaar Ministerie ingevolge het *una via*-overleg de strafrechtelijke vervolging instellen voor feiten waarvan men kennis heeft genomen tijdens het overleg. Daarnaast kan het Openbaar Ministerie voor bovengenoemde feiten advies inwinnen bij de bevoegde gewestelijke directeur vooraleer zij de strafprocedure instellen. Tenslotte wordt er ook een bepaling ingevoerd die de beperking van de fiscale ambtenaar als getuige in strafzaken afschaft voor de feiten die voorwerp uitmaken van het *una via*-overleg. Ook de zinsnede 'onverminderd de administratieve sancties' werd geschrapt in de algemene strafbepalingen van het Wetboek Inkomstenbelasting van 1992 en het btw-wetboek, wat toepasselijk gemaakt is op geldboeten op fiscale misdrijven.²¹⁸

²¹⁶ W. DEFOOR, "De wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe bij de vervolging van fiscale misdrijven: wegomleidingen blijven mogelijk", *Nieuwsbrief Notariaat* 2013, afl. 5, 7-8.

²¹⁷ Omz. nr. 11/2012, 18.

²¹⁸ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 94.

3.3 Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafboek

3.3.1 De tekortkomingen van de *una via*-wet van 2012

Ondanks de grote veranderingen die de *una via*-wet van 2012 teweegbracht, botste men in de praktijk op enkele tekortkomingen.

Zo ontdekte men dat aan het *una via*-overleg geen echte juridische gevolgen gekoppeld waren. Het *una via*-overleg is facultatief, wat maakt dat niet ieder fraudedossier eraan wordt onderworpen.²¹⁹ De dossiers die niet het onderwerp uitmaken van het overleg, worden verder behandeld door de regel beschreven in artikel 29, lid 2 Sv. Dit resulteert dus bijgevolg in de blijvende mogelijkheid dat inbreuken op de fiscale wetten dubbel vervolgd en zelfs dubbel bestraft kunnen worden.²²⁰ Men kan dus een absolute toepassing van het *non bis in idem*-beginsel niet garanderen. Daarnaast zal het overleg ook niet plaatsvinden als de belastingplichtige actief meewerkt.

Ook werd er gestipuleerd in de Parlementaire Stukken en omzendbrieven omtrent de *una via*-wet van 2012 dat men het overleg zo spoedig mogelijk wou plegen van zodra men kennis heeft genomen van de fraudefeiten.²²¹ Dit brengt complicaties omtrent het verdere verloop van het onderzoek met zich mee, daar men soms de ernst van de feiten nog dient te ontdekken en onderzoeken. Indien men reeds een *una via*-overleg heeft gepleegd en heeft gekozen voor één weg, de strafrechtelijke of de administratiefrechtelijke, hebben de bevoegde instanties niet langer de mogelijkheid om naar elkaar toe terug te koppelen in het geval dat het dossier al dan niet ernstiger blijkt te zijn, dan tijdens het *una via*-overleg duidelijk was. In zulke gevallen is het wenselijk om de keuze te hebben om een strafrechtelijke dan wel een administratieve sanctie op te leggen.²²² Rechtsgeleerde Francis Desterbeck biedt hiervoor een oplossing en schrijft voor om, in het geval dat een fraudedossier administratiefrechtelijk wordt afgehandeld en omvangrijker blijkt te zijn dan men had ingeschat en men nood heeft om strafrechtelijke onderzoeksmiddelen in te zetten, de reeds betaalde administratieve geldboeten kan terugbetalen om de zaak "sanctie-vrij" te maken. Zo kan men een schending van dubbele bestraffing binnen het *non bis in idem*-beginsel vermijden.²²³

Naast de blijvende mogelijkheid tot dubbele bestraffing, is het ook nog steeds mogelijk dat een persoon voor een tweede keer wordt vervolgd voor dezelfde feiten. Men ondervindt problemen in het geval waar een rechtspersoon wordt gesanctioneerd met een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter en de natuurlijke persoon die, via de orgaantheorie²²⁴, als verantwoordelijke

²¹⁹ W. DEFOOR, "De wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe bij de vervolging van fiscale misdrijven: wegomleidingen blijven mogelijk", *Nieuwsbrief Notariaat* 2013, afl. 5, 6.

²²⁰ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

²²¹ Omz. nr. 11/2012, 16.

²²² B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 9.

²²³ F. DESTERBECK, "Una via: de patstelling doorbroken?" *Fisc.Act.* 2015, afl. 37, 8.

²²⁴ Cass. 16 februari 2001, *Arr.Cass.* 2001, 303.

van de rechtspersoon, bijvoorbeeld de bestuurder of zaakvoerder, nogmaals op strafrechtelijke wijze kan vervolgd en gesanctioneerd worden. Ook indien er verschillende gronden van fiscale fraude onderwerp uitmaken voor administratieve of strafrechtelijke vervolging, kan men niet uitsluiten dat de opeisbaarheid van de administratieve sancties worden geschorst ten opzichte van elkaar. Bijvoorbeeld, de strafrechtelijke vervolging van fraude op vlak van inkomstenbelastingen geven geen aanleiding tot de opheffing van de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties aangaande btw-fraude.²²⁵ Er wordt namelijk bepaald in de *una via*-wet dat de schorsing van de opeisbaarheid van administratieve sancties enkel tot uiting komt in het geval van een latere strafrechtelijke vervolging, maar het zal deze tweede vervolging niet uitsluiten.²²⁶ De *una via*-wet van 2012 biedt enkel een garantie voor de schorsing van de opeisbaarheid van administratieve sancties die reeds opgelegd zijn en sluit op die manier een dubbele bestraffing uit voor deze concrete sancties.

Een derde probleem situeert zich in de naleving van het rechtszekerheidsbeginsel bij de toepassing van de *una via*-wet. Men kan de rechtsonderhorigen geen concrete criteria bieden die de afhandeling van het fraudedossier kunnen voorspellen, dus deze op administratiefrechtelijke dan wel strafrechtelijke manier zal afgehandeld zal worden.²²⁷ Zulke criteria voorschrijven zou, volgens de wetgever, indruisen tegen de onafhankelijke discretionaire vervolgingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie, dat grondwettelijk is vastgelegd in artikel 151, §1 Gw. Dit leidt ertoe dat eventuele drempelsommen neer te leggen in de wetgeving zou kunnen leiden tot ongrondwettelijkheid van zulke regels. Ook is de Raad van State van mening dat de keuze om uitsluitend administratief te sanctioneren niet uitsluitend aan de fiscale administratieve overheden mag toekomen.²²⁸ Zoals eerder vermeld, wordt er in de (voorbereidende werken) van de *una via*-wet een onderscheid gemaakt tussen eenvoudige fiscale fraude en ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude, maar er ontbreekt een verdere verduidelijking van wat deze begrippen *in concreto* inhouden, of de criteria worden zeer vaag geformuleerd.²²⁹ Aangezien het overleg wordt gepleegd op het niveau van het hof van beroep maakt dat men onder ieder rechtsgebied een andere invulling kan geven aan de begrippen eenvoudige fiscale fraude en ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude. Zo kunnen specifieke inbreuken op de fiscale (straf)wetten in het ene rechtsgebied op administratief vlak vervolgd worden, terwijl in het andere rechtsgebied dit zal vervolgd worden op strafrechtelijk vlak.²³⁰

Ook zal hier een correcte toepassing van het legaliteitsbeginsel vereist zijn, dat inhoudt dat de strafbaarheid van een gedraging wettelijk dient bepaald te zijn, wat ook te lezen is in artikelen 12, lid 2 en 14 van de Grondwet. Strafbaar gestelde gedragingen dienen in een formele wet opgenomen te worden en mogen dus niet worden voorgeschreven in een Koninklijk Besluit. De

²²⁵ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012", *T.Strafr.* 2013, 17.

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ J.P. BOURS, "Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012", *JT* 2013, 171.

²²⁸ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

²²⁹ *Parl.St.* Kamer, nr. 53K1973/005, 14.

²³⁰ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?" *TVW* 2013, 228.

Koning kan tevens zijn machtiging namens de wetgever op een voldoende nauwkeurige manier geven wanneer de essentiële elementen reeds in een formele wet zijn neergeschreven, dan bestaat de mogelijkheid om toch conform het legaliteitsbeginsel regels omtrent strafbaarstelling van gedragingen te formuleren.²³¹ Zo is het gebruik van omzendbrieven die zullen bepalen welke gedraging al dan niet indruist tegen de wet, iets dat leidt tot veel rechtsonzekerheid.²³²

Het *una via*-overleg wordt georganiseerd op federaal niveau, wat betekent dat de regeling enkel voorzien is voor inkomstenbelastingen en btw²³³, alsook de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties binnen de inkomstenbelastingen en btw.²³⁴ De bepalingen die ermee gelijklopen in de overige fiscale wetboeken, zoals het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten en het Wetboek der successierechten, blijven dus ongewijzigd. Met betrekking tot die soorten belastingen, kon men nog steeds strafsancities opleggen "*onverminderd de fiscale boeten*".²³⁵ Men verklaarde dit, daar het de bevoegdheid van de gewesten is om de bepalingen vast te leggen voor de successie-, registratie-, hypotheek- en griffierechten.²³⁶ Om de totstandkoming van de *una via*-wet op federaal niveau te vertragen, had men geopteerd voor een intrede van deze wet vooraleer men de kans had om in overleg te gaan met de gewesten en werd de introductie van de *una via*-regeling binnen de gewesten uitgesteld tot een latere datum.²³⁷ De toepassing van het *non bis in idem*-beginsel kan niet gegarandeerd worden in zulke materies, wat dus indruist tegen de *ratio legis* van de *una via*-wet én de Grondwet, aangezien het discriminatoir werd bevonden.²³⁸ Het was noodzakelijk dat men in een herstellwet voorzag om deze ongrondwettelijkheden recht te zetten. In 2015 werd de regeling betreffende het *una via*-overleg en desbetreffende bepalingen in Vlaanderen ingevoerd met het decreet van 17 juli 2015.²³⁹

3.3.2 Evolutie in de rechtspraak

a) Nationaal

In een arrest van 3 april 2014 vernietigde het Grondwettelijk Hof de artikelen 3, 4 en 14 van de *una via*-wet van 2012. Deze artikelen houden de bepalingen in betreffende de schorsing van de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten of belastingverhogingen uitgesproken tegen een belastingplichtige vanaf het ogenblik dat het Openbaar Ministerie, tegen dezelfde belastingplichtige, de strafvordering instelt.²⁴⁰ *In casu* werd er door de VZW Liga van belastingplichtigen het discriminatoir karakter opgeworpen van deze artikelen alsook artikelen 2 en 15 van de *una via*-

²³¹ GwH 30 mei 2013, nr. 74/2013.

²³² L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 164-165.

²³³ Artikel 462 WIB92 en artikel 74ter WBTW.

²³⁴ F. SMET, "Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 2.

²³⁵ Artikel 206 W. Reg., artikel 133 W. Succ. en artikel 207 WDRT.

²³⁶ J.P. BOURS, "Droit penal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012", *JT* 2013, 173.

²³⁷ Artikel 3, 4^o Bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en Gewesten van 16 januari 1989, *BS* 17 januari 1989.

²³⁸ Omz. nr. 11/2012, 12.

²³⁹ T. DUMONT, "Vlaamse codex Fiscaliteit: het decreet van 17 juli 2015 met reparaties, de oprichting van een Vlaamse ruldienst en een wijziging van de 'una via'-regeling", *Registratierechten* 2015, afl. 3, 9.

²⁴⁰ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het una via-principe", *AFT* 2020, alf. 2, 5-6.

wet.²⁴¹ De VZW Liga van belastingplichtigen was van mening dat het *una via*-overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administratieve overheden discriminatoir was, omdat de nieuwe aanvulling in artikelen 444 en 445 WIB92 en artikel 72 WBTW aanleiding geeft tot een verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen, wat in strijd is met de grondwet, meer bepaald artikelen 10, 11, 170 en 172 Gw. Wanneer de belastingplichtige door de onderzoeksgerechten buiten vervolging werd gesteld met een beschikking tot buitenvervolginstelling, werd de schorsing van de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten en belastingverhogingen opgeheven die tegen die betrokken belastingplichtige waren uitgesproken. *Vice versa*, wanneer de belastingplichtige werd doorverwezen naar de raadkamer of moest voorkomen bij de correctionele rechtbank, werden de opgelegde fiscale geldboeten en de belastingverhogingen definitief niet-opeisbaar.²⁴²

Een definitieve uitspraak wat betreft een fiscale geldboete of een belastingverhoging, belette dus niet dat de belastingplichtige voorwerp uitmaakte van een daaruit vloeiende vervolging op strafrechtelijk vlak, of dat hij, voor dezelfde feiten die onderwerp uitmaakten van de administratieve vervolging, naar een vonnisgerecht of de raadkamer werd doorverwezen. De *una via*-regeling die toen van toepassing was, bleek onvoldoende voorspelbaar te zijn voor de rechtsonderhorigen.²⁴³ Het Grondwettelijk Hof bevestigde, zoals men al meerdere malen in de rechtsleer had gestipuleerd, dat er een voldoende nauwkeurig criterium ontbrak om een onderscheid te kunnen maken, maar merkte op dat reeds een onderscheid tussen de soorten fiscale fraude *in abstracto* aanwezig is, en dat de rechtsonderhorige zich op de algemene bevoegdheden van het Openbaar Ministerie kan beroepen om te achterhalen of een fiscaal fraudedossier al dan niet voorwerp zal uitmaken van een strafrechtelijke dan wel administratiefrechtelijke procedure. Enkel de dossiers waar het bijzonder opzet aanwezig is, dus de dossiers waar de belastingplichtige fraude heeft begaan met een bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, kunnen voorwerp uitmaken van zowel een strafrechtelijke als administratiefrechtelijke vervolging. De dossiers waar er geen bijzondere opzet aanwezig is, worden bijgevolg enkel op administratiefrechtelijk vlak vervolgd en gesanctioneerd.²⁴⁴ Om die reden achtte het Grondwettelijk Hof artikel 2 van de *una via*-wet van 2012 niet ongrondwettelijk, aangezien alle belastingplichtigen eraan onderworpen zijn.²⁴⁵

Wat de VZW Liga van belastingplichtigen ook opwierp was dat de rol van de fiscale ambtenaar met de invoering van de *una via*-wet drastisch is veranderd. Ze beweerden dat de fiscale ambtenaar een rol van 'aanklager' op zich nam door fiscale fraudedossiers die moesten worden onderworpen aan een strafrechtelijke vervolging onder de aandacht van het Openbaar Ministerie te brengen. Het *una via*-overleg maakt dus dat er een verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen ontstaat.²⁴⁶ Het Hof oordeelde hierover dat het *una via*-overleg het Openbaar Ministerie niet in de weg staat om dossiers strafrechtelijk te vervolgen, ongeacht wat het resultaat zou zijn van

²⁴¹ J. ROSELETH, "Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de *una via*-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel", *RABG* 2014/19, 1345-1351.

²⁴² J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, alf. 2, 6.

²⁴³ J. ROSELETH, "Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de *una via*-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel", *RABG* 2014/19, 1345-1351.

²⁴⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B. 3.3.

²⁴⁵ *Ibid*, B. 3.4.

²⁴⁶ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.5.

desbetreffend overleg. Dit druist dus niet in tegen wat er in bepaling 151, §1 van de Grondwet staat geschreven. Andersom is het Openbaar Ministerie niet gehouden om verplicht de strafrechtelijke vervolging in te stellen, desondanks het resultaat van het *una via*-overleg zou zijn dat de strafrechtelijke vervolging opportuun is. Het Openbaar Ministerie is en blijft volledig onafhankelijk in het beslissen over de strafrechtelijke vervolging.²⁴⁷ Om die reden had het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat de ongrondwettelijkheid van artikel 15 van de *una via*-wet ongegrond was.²⁴⁸

Het Hof van Cassatie oordeelde ook dat in het licht van het al dan niet instellen van meerdere vervolgingen of het al dan niet opleggen van meerdere sancties men als nationale rechter daartoe is toegestaan indien men een voldoende nauwe band op materieel en temporeel vlak kan vaststellen tussen deze procedures. Dit geldt ook indien één van deze procedures reeds beëindigd is met een definitieve beslissing.²⁴⁹

b) *Supranationaal en internationaal*

Zoals in het eerste hoofdstuk al uitvoerig is besproken, heeft er zich op internationaal en supranationaal niveau een ommekeer voor gedaan in de rechtspraak. Zo werd de interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel in het arrest *A&B tegen Noorwegen*²⁵⁰ van 15 november 2016 door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens genuanceerd. Met het arrest *Zolothukin*²⁵¹ had het EHRM besloten om het *non bis in idem*-beginsel principieel strikt toe te passen in haar rechtspraak, waardoor een combinatie van een administratiefrechtelijke procedure en bestraffing samen met een strafrechtelijke vervolging en bestraffing voor substantieel dezelfde feiten strikt onmogelijk was. Dergelijke cumul is sinds *A&B tegen Noorwegen* wel toegelaten, doch onder strikte voorwaarden.

Zo moet er volgens het Hof een "voldoende nauwe materiële en temporele band" bestaan tussen de feiten om een gelijktijdige procedure en eventueel meerdere straffen op te leggen voor het desbetreffende dossier. De procedures zouden zodanig gecombineerd moeten zijn dat ze in een samenhangend geheel kunnen geïntegreerd worden.²⁵² Hieraan zijn weliswaar een aantal criteria verbonden. Men moet in dit opzicht onderzoeken of de einddoelen die beide procedures beogen verschillend of complementair zijn en elkaar dus aanvullen, zodat verschillende aspecten van het onwettelijk gedrag worden behandeld door een verschillende procedure. Ten tweede zou, conform het legaliteitsbeginsel, deze dubbele vervolging en/of bestraffing voor de rechtsonderhorige voldoende voorzienbaar moeten zijn, zowel in rechte als in feite. Daarenboven moeten de vervolgende instanties zich zodanig organiseren dat de procedures op een manier gevoerd worden waarbij men zo min mogelijk dubbel werk verricht. Men vereist dus in een zeker opzicht een soort samenwerking tussen de bevoegde overheden zodat herhaling, zoals in de bewijsvoering bijvoorbeeld, vermeden wordt. Idealiter, vormt de ene (latere) procedure een aanvulling op de

²⁴⁷ Artikel 151, §1 Gw.

²⁴⁸ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.6.3-B.8.

²⁴⁹ Cass. 21 september 2017, AR F.15.0081.N.

²⁵⁰ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen*.

²⁵¹ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergey Zolothukin/Rusland*.

²⁵² J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, alf. 2, 6.

eerdere procedure. Tenslotte, is het noodzakelijk indien er reeds een sanctie is opgelegd in één van de procedures dat men hiermee rekening houdt in de andere procedure en dat de vervolgende instantie deze reeds opgelegde sanctie in mindering brengt, zodat alle sancties bij elkaar opgeteld proportioneel blijven.

Naast een materiële verbondenheid tussen de procedures, is er ook een temporeel verband noodzakelijk. Dit betekent niet dat de procedures van start tot einde volledig gelijktijdig verlopen, maar ook hier moet men discretionair kunnen beoordelen dat er een samenhang in tijd bestaat.²⁵³

In een arrest van 18 mei 2017 heeft het Europees Hof voor de rechten van de Mens dit toetsingskader omtrent het *non bis in idem*-beginsel voor het eerst volledig toegepast. Men kon vaststellen *in casu* dat de doelstellingen die werden beoogd met de strafrechtelijke vervolging en de administratiefrechtelijke vervolging complementair van aard waren. Ook was de vervolging door meerdere instanties voor de rechtsonderhorige voldoende voorzienbaar. De sancties die reeds opgelegd waren in het kader van een fiscaal administratiefrechtelijke procedure werden door de strafrechtelijk vervolgende instanties in mindering gebracht bij de vervolging op strafrechtelijk vlak. De gerechtelijke politie had op vlak van bewijsgaring een apart onderzoek gevoerd, desondanks het feit dat de fiscale administratie reeds een onderzoek had gevoerd en bewijzen had verzameld voor de administratiefrechtelijke kant van de zaak, waar de gerechtelijke politie over kon beschikken. Dit maakte dat er onafhankelijke procedures waren gevoerd die voor een groot deel overlaptten. Desalniettemin bleek die overlapping niet aanwezig te zijn op temporeel vlak, waar dus ook het schoentje knelde voor het Hof. Het besliste dat er een onvoldoende nauwe band was tussen de procedures op materieel vlak, omwille van de onafhankelijk gevoerde onderzoeken omtrent bewijsgaring. Ook op temporeel vlak was er geen voldoende nauwe band tussen de administratiefrechtelijke procedure en de strafrechtelijke procedure. Omwille van beide argumenten besliste het Hof om het *non bis in idem*-beginsel strikt toe te passen.²⁵⁴

Zoals eerder vermeld, heeft dezelfde evolutie zich voorgedaan bij het Hof van Justitie van de Europese Unie met de zaak *Luca Menci* van 20 maart 2018.²⁵⁵ Om het geheugen op te frissen, worden hier nog eens de criteria opgelijst die het Hof van Justitie had gecreëerd in desbetreffend arrest op supranationaal vlak. Het Hof oordeelde dat *“artikel 50 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan tegen een persoon een strafvervolging kan worden ingesteld wegens het verzuim de verschuldigde btw binnen de wettelijke termijnen te betalen, terwijl die persoon voor dezelfde feiten reeds een herroepelijk geworden administratieve sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van dat artikel 50 is opgelegd, op voorwaarde dat die regeling:*

- *een doel van algemeen belang nastreeft dat een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen, te weten de strijd tegen btw-delicten, waarbij die vervolgingsmaatregelen en die sancties elkaar aanvullende doelen moeten hebben,*

²⁵³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, A&B/ Noorwegen.

²⁵⁴ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*.

²⁵⁵ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.

- *regels bevat waarmee voor onderlinge afstemming kan worden gezorgd, opdat de extra belasting die voor de betrokkenen uit een cumulatie van procedures voortvloeit, tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt, en*
- *voorziet in regels waarmee ervoor kan worden gezorgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties is beperkt tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van het delict in kwestie.*²⁵⁶

Deze criteria zijn te vergelijken met dewelke het EHRM had voorgeschreven. Voor het Hof van Justitie is het voornaamste dat de nationale rechter zich ervan bewust is dat een cumulatie van sancties opleggen is toegestaan, maar dat het de ernst van het gepleegde delict niet te buiten gaat.²⁵⁷

3.3.3 *Het vernieuwde una via-principe in de wet van 5 mei 2019*

Het doel van de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensdiensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafbboek was tweeledig. Enerzijds moest het de bestaande *una via*-regeling die deels werd vernietigd door het Grondwettelijk Hof aanpassen en daarnaast wou de Belgische wetgever haar bestaande regeling conformeren aan de nieuwe supranationale en internationale rechtspraak.²⁵⁸ Wederom werd er gesleuteld aan artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering. De drie principes waarop het Openbaar Ministerie kennis krijgt van fiscale fraude, blijven in werking. Dit omvat de ambtelijke aangifte van artikel 29, §1 Sv. en de uitzondering vervat in artikel 29, §2 Sv. waar men een machtiging vereist van een adviseur-generaal als fiscale ambtenaar. Hier moet men als ambtenaar wel eerst de gegrondheid van de zaak nagaan vooraleer men terugkoppelt met het parket. In artikel 29, §3 Sv. wordt het vernieuwde *una via*-overleg neergeschreven. De fundamentele van de wet van 2012 worden behouden, maar enkele elementen waren toch toe aan grondige aanpassing.²⁵⁹

Men wil in deze wet afstappen van het toenmalig subsidiariteitsbeginsel, dat tot dan inhield dat de vaststelling van de fiscale fraude en de vaststelling van de corresponderende sanctie met dat wangedrag en de invordering ervan door de fiscale autoriteiten werd behandeld met alle wettelijke middelen waarover zij beschikken. Volgens het subsidiariteitsbeginsel, zou het dossier slechts worden doorgeschoven naar het Openbaar Ministerie indien de wettelijke middelen van de fiscale administraties onvoldoende blijken te zijn om een efficiënt en volledig onderzoek te voeren.²⁶⁰

De adviseur-generaal kreeg de verplichting om ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, meteen te melden aan de Procureur des Konings, waardoor het dossier zo snel mogelijk kan worden voorgelegd ter overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administratieve overheden, zodat er geen overlap ontstaat tussen de twee vervolgingen en onderzoeken. Hiervoor werden criteria

²⁵⁶ HvJ 20 maart 2018, *FJF* 2019, afl. 1, 14, noot, *RW* 2018-19, afl. 36, 1437, *Soc.Kron.* 2018, afl. 7, 289, *TFR* 2019, afl. 561, 455, noot L. VERMEIRE en L. CASSIMON en J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het una via-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 7.

²⁵⁷ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.

²⁵⁸ Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensdiensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

²⁵⁹ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 97.

²⁶⁰ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54K3515/005, 203.

vastgelegd bij Koninklijk Besluit om ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, te kunnen identificeren. In de voorbereidende werken voor de wet van 5 mei 2019, haalde men voorbeelden aan, zoals de noodzaak om dwangmaatregelen te moeten hanteren of ernstige aanwijzingen van financiering van een terroristische of criminele organisatie.²⁶¹ Dit is neergeschreven in het nieuwe artikel 29, §4 Sv. De bedoeling van de wetgever was om te voorkomen dat de administratieve diensten te subjectief beoordelen welke dossiers al dan niet worden voorgelegd ter overleg.²⁶² Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 voert uit wat er in artikel 29, §4 Sv. werd bepaald. In dit KB werd er niet echt iets nieuws opgenomen, behalve een nuancering op wat men in de voorbereidende werken aanhaalde als 'eerste' criterium voor de identificatie van ernstige fraude, al dan niet georganiseerd. Dat eerste criterium omvat de feiten die zich kenmerken door het ernstig en georganiseerde karakter ervan.²⁶³ Dit georganiseerde karakter kan men volgens het KB veronderstellen indien men gebruik maakt van "*complexe constructies of mechanismen, eventueel met internationale dimensie*". De feiten kunnen ook als ernstig worden beschouwd, wanneer men moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken pleegt of in de gevallen waar men gebruik maakt van valse stukken.²⁶⁴

Het *una via*-overleg dat plaatsvindt in het geval dat er een melding van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude had voorheen een facultatief karakter. Dit wordt met de wet van 2019 veranderd naar een verplicht overleg. Iedere keer wanneer de adviseur-generaal melding krijgt van een aanwijzing van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, is hij verplicht dit door te geven aan de Procureur des Konings die op zijn beurt verplicht is met de fiscale administratie een overleg te plegen over hoe het dossier zal vervolgd en bestraft worden. Dit is ook duidelijk te lezen in de Parlementaire Stukken ter voorbereiding van de nieuwe *una via*-wet: "*In een tweede lid²⁶⁵ legt de ontworpen tekst bovendien een verplicht overleg op tussen het openbaar ministerie, de belastingadministratie en in voorkomend geval de politie over de dossiers die door de belastingadministratie werden aangegeven. Dat overleg moet gebeuren binnen een maand na de melding van de feiten. De beoordelingsbevoegdheid van het openbaar ministerie wordt in geen geval beperkt door die nieuwe bepalingen. De criteria verplichten de belastingadministratie bepaalde feiten aan het openbaar ministerie mee te delen en houden een verplicht overleg in. Het openbaar ministerie blijft evenwel vrij om te beslissen om die feiten te vervolgen.*"²⁶⁶ Hierin is dus ook duidelijk vervat dat het Openbaar Ministerie nog steeds beschikt over volledige onafhankelijkheid over de vervolgingsbevoegdheid op strafrechtelijk vlak van de ter overleg voorgelegde dossiers, ook indien er reeds een administratief onderzoek aanvang heeft genomen. Dit resulteert in een heel flexibele interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel.

Om toch een zekere toepassing van het beginsel te garanderen, werd, zoals eerder vermeld, artikel 29bis, lid 2 Sv. aangepast conform de nieuwe ontwikkelingen in de rechtspraak. In dit artikel

²⁶¹ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, *Parl.St.* Kamer 2019, 54K3515/001.

²⁶² *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54K3515/005, 73.

²⁶³ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54K3515/001, 9.

²⁶⁴ Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, §4 van het Wetboek van strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

²⁶⁵ Cfr. artikel 29bis, lid 2 Sv.

²⁶⁶ *Parl.St.* Kamer 2018-19 nr. 54K3515/001, 8.

werd het aan het Openbaar Ministerie toegelaten om een strafvervolgning in te stellen, ondanks het feit dat er in het kader van een administratieve procedure reeds een belastingverhoging of dergelijke administratieve sanctie werd opgelegd. Deze strafrechtelijke vervolging is slechts toegestaan "voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud". Dit laatste werd met het amendement van 12 maart 2019²⁶⁷ toegevoegd aan de voorbereidende werken voor de wet van 5 mei 2019 om tegemoet te komen aan de *A&B tegen Noorwegen* rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Volgens dit arrest moet er een voldoende nauwe band bestaan in materiële en temporele zin tussen de twee onderzoeken: "*whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplications in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set.*"²⁶⁸

Een onredelijk zware straf moet in dat geval koste wat kost vermeden worden, waarbij de strafrechter rekening moet houden met de reeds opgelegde administratieve sancties. Men zal hiervoor het in artikel 450bis, lid 1 WIB92 en artikel 73bis/1, lid 1 WBTW vervatte aanrekeningsprincipe toepassen. Deze luidt als volgt: "*teneinde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijke zware straf zou worden onderworpen, de rechter bij de straftoemeting rekening houdt met de verschillende fiscale (of administratieve) (geld)boeten*".²⁶⁹ Deze verplichting werd niet opgelegd aan de fiscale ambtenaar, in de gevallen waarbij een dossier onderwerp uitmaakt van een fiscaal administratief onderzoek en reeds werd bestraft op strafrechtelijk vlak. Men mag hierbij aannemen dat het aanrekeningsprincipe geldt naar analogie met de verplichting van het Openbaar Ministerie.²⁷⁰ Uiteindelijk zal het aan de strafrechter of de civiele rechter zijn om discretionair na te gaan of het *non bis in idem*-beginsel *in concreto* is nageleefd in ieder dossier.²⁷¹

Ook de meldplicht van de Procureur des Konings werd in het kader van de wet van 5 mei 2019 aangepast. Waar hij voorheen enkel gevallen van ernstige fiscale fraude diende te melden aan de minister van Financiën moet hij sedert de vernieuwde *una via*-wet iedere aanwijzing van fiscale fraude melden waar hij kennis van neemt tijdens een strafrechtelijk onderzoek. Daarnaast moet hij de minister van Financiën ook meteen het recht tot inzage van het strafrechtelijk dossier verlenen,²⁷² en een afschrift van het dossier laten nemen, tenzij deze inzage en afname van een afschrift de lopende strafrechtelijke onderzoeken in gevaar kunnen brengen.²⁷³

3.3.4 De positie van de fiscale ambtenaar onder de wet van 5 mei 2019

Met de invoering van de wet van 5 mei 2019 werd er in de voorafgaande titel van het wetboek van strafvordering (V.T.Sv.) een nieuw artikel 4bis toegevoegd: "*In geval de strafvordering wordt*

²⁶⁷ *Parl. St.* Kamer 2018-19 nr. 54K3515/005.

²⁶⁸ EHRM 15 november 2016, *A&B t. Noorwegen*, nr. 132.

²⁶⁹ Artikel 450bis, lid 1 WIB92 en artikel 73bis/1, lid 1 WBTW.

²⁷⁰ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, alf. 2, 9.

²⁷¹ *Parl. St.* Kamer 2018-19 nr. 54K3515/001, 93.

²⁷² *Ibid*, 276.

²⁷³ Artikel 29bis, lid 1 Sv.

ingesteld wegens de feiten bedoeld in artikel 29, §§ 3 en 3 en 29bis Sv. [dit zijn feiten die strafbaar zijn naar luid van de belastingwetten; ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, dit alles zowel in directe als in indirecte belastingen], neemt de strafrechter benevens de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomst in de strafzaak. Zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, worden de procedures voor de burgerlijke rechtbanken, die betrekking hebben op dezelfde vordering, beëindigd en verdergezet voor de strafrechter. De bevoegde belastingadministratie wordt minstens twee maanden vooraf op de hoogte gebracht van de bepalingen van de rechtsdag voor het vonnisgerecht”.²⁷⁴

Dit artikel geeft de strafrechter voortaan de bevoegdheid om zich, in fiscale fraudezaken die bij hem aanhangig zijn, niet enkel uit te spreken over de strafvordering maar ook de burgerlijke vordering tot betaling van de belastingen, de opcentiemen en de opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren.²⁷⁵ Hiervoor zal de bevoegde fiscale administratie twee maanden voor de zittingsdag voor het vonnisgerecht ter kennis worden gebracht. Het betreft een zelfstandige vordering waarbij de fiscale administratie als tussenkomende partij zal optreden in de strafzaak. Met andere woorden zal de strafrechter zich moeten uitspreken over de burgerlijke vordering, ook in de gevallen waarbij de strafzaak uitdraait op een vrijspraak. Het vonnis zal als uitvoerbare titel fungeren om de belastingen in te vorderen wanneer de strafrechter beslist dat de belastingen verschuldigd zijn.²⁷⁶

De wet schrijft voor van zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, de procedures voor de burgerlijke rechtbanken die betrekking hebben tot dezelfde feiten, beëindigd worden. De wetgever wou met dit nieuwe artikel 4bis V.T.Sv. het fiscaal contentieux laten integreren in het strafproces, zodat de fiscale administraties een burgerlijke vordering kunnen instellen bij de strafrechtbank in situaties waarin het Openbaar Ministerie had beslist de feiten strafrechtelijk te vervolgen waarvan zij op basis van artikel 29, §2 en 3 Sv. ter kennis werd gebracht en dit voor zowel eenvoudige fraudedossiers als dossiers van ernstige fraude, al dan niet georganiseerd. De rechter zal oordelen over zowel het belastingmisdrijf als de belastingschuld, inclusief de administratieve sancties die voortvloeien uit de hangende strafbare feiten.

De wetgever wou het proces vereenvoudigen en versnellen door beide procedures te integreren, wat ook tot een besparing van kosten kan leiden, aangezien de fiscale rechters worden ontlast. Zo schreef men in de voorbereidende werken: *“De hervorming zal een vereenvoudiging en versnelling van de procedure tot gevolg hebben. Zo zal de administratie sneller over een eindbeslissing kunnen beschikken en de belastingplichtige zal ook sneller duidelijkheid krijgen. De heer Van Dooren denkt zelfs in termen van jaren tijdswinst. Het voorstel dient dus ook de rechtszekerheid. De nieuwe regeling zal ook een kostenreducerend effect hebben, doordat de fiscale rechters ontlast worden. Die*

²⁷⁴ Artikel 4bis V.T.Sv.

²⁷⁵ Artikel 4bis V.T.Sv.

²⁷⁶ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het una via-principe”, AFT 2020, alf. 2, 11.

*krijgen op hun beurt dan meer ruimte om andere dossiers te behandelen.*²⁷⁷ Men beargumenteert in dit opzicht dat het *non bis in idem*-beginsel niet is geschonden aangezien de beslissing van de strafrechter tot het opleggen van een strafrechtelijke sanctie en de gegrondverklaring van de belastingschuld, met daaraan een administratieve sanctie gekoppeld, beide worden genomen in één procedure, waarbij men zonder twijfel rekening zal houden met de sanctie die men reeds heeft uitgesproken in hetzelfde proces en deze in mindering kan brengen.²⁷⁸

Toch bestaat er twijfel omtrent de fundamentele rechten van de belastingplichtige in dit opzicht. Met de fiscale administratie als burgerlijke partijsteller in de strafprocedure, bestaat er de mogelijkheid dat zij de strafprocedure op gang trekt. Dit druist in op wat men in 1980 had besloten om de volledige vervolgingsopportunity toe te vertrouwen aan het Openbaar Ministerie.²⁷⁹

Ofwel biedt de strafrechter aan de fiscale ambtenaren een uitvoerbare titel, ofwel zal de vordering van de administratie eruit bestaan dat de strafrechter deze geldig verklaart. In ieder geval zal de fiscale ambtenaar tijdig op de hoogte worden gesteld van de strafzaak die hangende is bij het gerecht en krijgt zo de mogelijkheid een zelfstandige vordering aanhangig te maken ter invordering van de openstaande belastingschuld of ter oplegging van een administratieve sanctie. De uitvoerbare titel om de betaling te verkrijgen uitgevaardigd door de strafrechter is een handig middel in de gevallen dat het gevoerde strafonderzoek voldoende draagkrachtige feiten naar voren brengt om de belastingschuld te kunnen bepalen.²⁸⁰ In die gevallen kan de fiscale administratie meteen overschakelen tot de invordering van deze schuld zonder dat enig fiscaal onderzoek vereist is, net door de aan het licht gebrachte feiten in het strafonderzoek. Het is logisch dat men als administratie beslist om meteen bij de strafrechter een uitvoerbare titel te vragen.²⁸¹ Men kan in deze gevallen als fiscale administratie gebruik maken van de uitzonderingen vervat in artikel 358, §1, 3° en §2, 3° WIB92, dus de gevallen waar de wettelijke termijn is verstreken, maar waar men toch de belasting mag vestigen indien *“een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering gevestigd is.”*²⁸²

Volgens het Hof van Cassatie²⁸³ en de lagere rechtspraak is het in zulke situaties voldoende dat de rechtsvordering feiten aan het licht brengt die de administratie toelaten om met de wettelijke bewijsmiddelen waarover zij beschikt te bewijzen dat de belastbare inkomsten niet werden aangegeven. Het is dus niet noodzakelijk dat de rechtsvordering het al dan niet bestaan van de niet-aangegeven belastbare inkomsten aantoonst.²⁸⁴ Voor btw mag men in deze gevallen gebruik maken van de typische zevenjarige aanslagtermijn van artikel 81bis WBTW.

²⁷⁷ *Parl. St.* Kamer 2018-19 nr. 54K3515/005, 90.

²⁷⁸ *Ibid*, 93.

²⁷⁹ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 68.

²⁸⁰ *Ibid*, 111.

²⁸¹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via-principe*”, *AFT* 2020, alf. 2, 11.

²⁸² Artikel 358, §1, 3° WIB92.

²⁸³ Cass. 15 december 2011, *FJF*, No. 2013/170; Cass. 2 mei 1997, *FJF*, No. 1997/169.

²⁸⁴ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via-principe*”, *AFT* 2020, alf. 2, 11.

4. Toekomstperspectief

In een derde en laatste hoofdstuk van deze scriptie, wordt er voorzichtig een blik geworpen op wat de toekomst zal bieden omtrent de fiscale strafvervolgning en de positie van de fiscale ambtenaar in dat gegeven. De subonderzoeksvraag is hier tweeledig en luidt: "Wat is het toekomstperspectief van de *una via*-regeling en hoe zal de positie van de fiscale ambtenaar hierin evolueren? Hoe organiseren andere rechtstakken en de buurlanden in gelijkaardige materie?"

4.1 Tekortkomingen van de wet van 5 mei 2019

Het is duidelijk dat de keuze van de overheid om strafrechtelijk dan wel administratiefrechtelijk te gaan vervolgen, dient te geschieden op basis van een voorafgaand *una via*-overleg. De door de overheid gekozen procedure leidt ertoe dat de niet-gekozen procedure vanaf dat moment geen mogelijkheid tot vervolging meer is, en zal dat ook blijven, zelfs na de afronding van de in eerste instantie gekozen procedure. Dit is in theorie wat de wetgever wou neerpennen in onze wetgeving. Een waterdichte *una via*-regeling zal resulteren in respect voor beide beginselen en waarborgt een absolute invulling van het *non bis in idem*-beginsel.

Desalniettemin werden de pogingen van de wetgever om de internationale en supranationale rechtspraak te codificeren steeds achterhaald. Daar er eerst een strikte interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel heerste, is sedert een half decennium een meer flexibele toepassing voorhanden waar er toch een cumul van sancties kan opgelegd worden binnen het fiscaal administratiefrechtelijk en het strafrechtelijk onderzoek. De nieuwe regeling voorziet in overleg tussen administratie en Openbaar Ministerie, waar de administratie het recht heeft om het strafdossier in te kijken en waar men als strafrechter rekening moet houden met de verschuldigde fiscale geldboeten en deze, in voorkomend geval, in mindering moet brengen.

Toch slaagde men er niet in om de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten de Mens volledig te volgen. Het Hof maakte het mogelijk in haar arresten *A&B tegen Noorwegen* en *Johannesson e.a. tegen IJsland*²⁸⁵ om fiscale fraudedossiers tweemaal te vervolgen. Dit enkel op voorwaarde dat er een voldoende nauwe materiële en temporele band bestaat tussen de strafrechtelijke procedure en de administratiefrechtelijke procedure. Daarnaast vereist men ook dat deze dubbele vervolging en bestraffing op een "geïntegreerde" manier moet gebeuren. Van deze geïntegreerde aanpak is er in de rechtsorde geen sprake. Er is een zekere vorm van samenwerking tussen de bevoegde vervolgende overheden, maar de wisselwerking zorgt er helaas niet voor dat overlapping of herhaling bij de bewijsgaring en beoordeling van het bewijs, vermeden wordt.

Naast de blijvende mogelijkheid om twee individuele onderzoeken te voeren met betrekking tot de bewijsgaring, zijn er ook geen concrete garanties ingebouwd in het kader van de samenhang in tijd. Deze wordt, anderzijds, wel impliciet gegarandeerd met de verplichte melding van de administratie aan het Openbaar Ministerie indien er aanwijzingen zijn van ernstige fiscale fraude en

²⁸⁵ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*.

het daaropvolgend overleg tussen beide instanties, maar er zijn geen concrete waarborgen die deze samenhang in tijd kunnen bewijzen. Daarnaast kan men een strikte toepassing van het *non bis in idem*-beginsel niet verzekeren door de invoering van de burgerlijke vordering van de fiscale administratie bij de strafrechter op grond van artikel 4bis V.T. Sv. Deze vordering is een zelfstandige vordering, waarbij men als beklaagde nog steeds kan veroordeeld worden op administratiefrechtelijk vlak, zelfs wanneer men reeds is vrijgesproken op strafrechtelijk vlak. Dit is weinig verschillend met het geval waar er twee procedures lopen voor dezelfde feiten. Het enige verschil is dat één rechter zich uitspreekt over beide procedures.

Men kan hier concluderen dat de wet van 5 mei 2019 het oogmerk had om de bestaande *una via*-wetgeving te conformeren met de gewijzigde internationale en supranationale rechtspraak inzake het 'vernieuwde' *non bis in idem*-beginsel. In deze opzet is men niet volledig geslaagd. In de plaats van aan de nieuwe voorwaarden van het *non bis in idem*-beginsel te voldoen, heeft men gekozen om een compleet nieuwe procedure te introduceren waarbij zowel de strafvordering als burgerlijke fiscale vordering door de strafrechter worden beoordeeld. Dit leidt tot een verminderde bescherming van de beklaagde-belastingplichtige, noch is er sprake van geïntegreerde procedures. Dubbele vervolging blijft aldus mogelijk gelet op de zelfstandige vordering van de fiscale ambtenaar en de soevereine vervolgingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie.²⁸⁶

4.2 Wetsvoorstel van 3 februari 2022 houdende diverse fiscale en fraudebestrijding

Gezien de recentste crises die zich hebben voorgedaan de afgelopen jaren in ons land, denk maar aan de coronacrisis en de meest recente energiecrisis, leek het de federale regering aangewezen om het steeds groter wordende gat in de begroting te dichten en dit met nog strengere beteugeling van grootschalige fiscale fraude. Met het wetsontwerp van 3 februari 2022²⁸⁷ beoogt men een nóg efficiëntere aanpak van fiscale fraude door het wettelijk kader inzake overleg tussen de fiscale administratieve overheden en het Openbaar Ministerie aan te passen.

In het vierde hoofdstuk van de Parlementaire stukken introduceert men de "Instelling van een wettelijk kader voor overleg en samenwerking tussen het Openbaar Ministerie, de federale gerechtelijke politie en de fiscale administratie mogelijk te maken ter bestrijding van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd en ter ondersteuning van het werk van de MOTEM's (multidisciplinaire onderzoeksteams)".²⁸⁸ Met dit wetsontwerp wil men de strikte scheiding tussen parket en fiscale administratie, die men in 1986 met het Charter van de Belastingplichtige had ingevoerd, nog meer uithollen door de invoering van de zogenaamde MOTEM's: in elk van de vijf gedeconcentreerde gerechtelijke directies multidisciplinaire onderzoeksteams, samengesteld uit de fiscale ambtenaren en officieren van de federale gerechtelijke politie. Met dit wetsontwerp stelt men twee nieuwe wetsartikelen voor, met name artikel 338quater WIB92 en artikel 63ter WBTW.

²⁸⁶ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, alf. 2, 18.

²⁸⁷ Wetsvoorstel van 3 februari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding, *Parl.St.* Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001.

²⁸⁸ *Parl.St.* Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001, 8.

De MOTEM's zullen opgesteld worden door minimum 25 fiscale ambtenaren, die voornamelijk werkzaam zijn bij de administratie van de Bijzondere Belastinginspectie. Deze krijgen de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings aangewezen. De beslissingsbevoegdheid om een MOTEM al dan niet op poten te zetten voor een bepaald fraudedossier ligt volledig bij het Openbaar Ministerie, dewelke ook de modaliteiten zal bepalen van dat betreffende onderzoeksteam. Voorts schrijven de Parlementaire stukken voor: *"Een MOTEM wordt voor een concreet dossier ad hoc samengesteld uit gespecialiseerde leden van de onderzoeksafdelingen van de federale gerechtelijke politie, aangevuld met ambtenaren tijdelijk ter beschikking gesteld door de AABBI of door andere fiscale en niet-fiscale administraties. Een MOTEM wordt ingezet voor gespecialiseerde onderzoeken waarbij ambtenaren uit verschillende overheidsdiensten en met specifieke expertise een grote meerwaarde kunnen betekenen. Alle leden van de MOTEM zullen bij het uittekenen en bij het bespreken van het strategisch onderzoeksplan, bij het vastleggen van de duurtijd van het onderzoek, en bij de concrete uitwerking ervan, elkaar op elk ogenblik betrekken."*²⁸⁹

De bedoeling is duidelijk om de fiscale ambtenaren volwaardig deel te laten uitmaken van de multidisciplinaire onderzoeksteams, waarbij men focust op de bestrijding van georganiseerde criminaliteit. Men baseert zich hier heel sterk op de successen van de gemengde onderzoeksteams die bevoegd zijn de economische en sociale fraude te bestrijden.²⁹⁰

Het lijkt alsof het tij volledig gekeerd is, waar het Charter van de belastingplichtige vereiste dat de fiscale ambtenaar slechts als getuige mag optreden in fiscale strafzaken, op basis van artikel 463 WIB92 en artikel 74bis WBTW, lijkt dit principe ingevolge talloze wetwijzigingen volledig uitgehold te zijn. Deze evolutie is maar een begrijpelijke reactie op wat de hogere Europese rechtscollleges en wetgevers hebben vooropgesteld in hun nieuwe rechtspraak en wetgeving. De Belgische wetgever in 2019 schoot duidelijk tekort in het creëren van meer geïntegreerde procedures inzake fraudebestrijding. De eventuele invoering van de MOTEM's met het wetsvoorstel van 3 februari 2022 zou hiervoor een geschikte oplossing kunnen bieden.²⁹¹ De expertise wordt gebundeld en men vermijdt ook meteen dubbele onderzoeken en vervolgingen. De vraag rijst of deze hervorming in de praktijk ook zo efficiënt in zijn werk zal gaan, zoals men voor ogen had. Ook blijft men zich afvragen wat het prijskaartje ervan zal zijn en of men niet toe is aan een volledig nieuwe aanpak.²⁹²

²⁸⁹ Parl.St. Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001, 10-11.

²⁹⁰ J. DE SMEDT, "Multidisciplinaire onderzoeksteams: is het charter van de belastingplichtige achterhaald?", *Juristenkrant* 2022, afl. 444, 11.

²⁹¹ Parl.St. Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001, 12.

²⁹² J. DE SMEDT, "Multidisciplinaire onderzoeksteams: is het charter van de belastingplichtige achterhaald?", *Juristenkrant* 2022, afl. 444, 11.

4.3 Rechtsvergelijking

In de zoektocht naar mogelijke oplossingen voor de bestaande *una via*-wetgeving en de problematiek daaromtrent, is het interessant om een blik te werpen op hoe andere rechtstakken zijn georganiseerd in gelijkaardige materie. Hiervoor zal men kort schetsen hoe het sociaal strafrecht in zijn werk gaat. Ook kan het inspirerend zijn om te kijken naar de buurlanden met een gelijkaardig rechtsstelsel om ideeën op te doen bij hun methoden van fiscale strafvervolging.

4.3.1 *Sociaal strafrecht*

Binnen het sociaal strafrecht ligt het Sociaal Strafwetboek (Soc.Sw.) van 1 juli 2010²⁹³ aan de rechtsbasis, waarin het administratief vervolgingsstelsel aansluit op de strafrechtelijke vervolging. Men kan als sociaal ambtenaar aangeduid worden door de bevoegde instanties of de Koning als sociaal inspecteur.²⁹⁴ In deze functie moet men toezicht uitoefenen op de naleving van de sociale wetgeving, maar men behoort niét tot de politie. Men blijft een ambtenaar, gelast met gerechtelijke opdrachten, zonder dat men, in tegenstelling tot de fiscale ambtenaar, de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie krijgt toegewezen. Als sociaal inspecteur heeft men de beoordelingsbevoegdheid bij vaststelling van een inbreuk en mag men de overtreder een waarschuwing geven of een proces-verbaal opstellen.²⁹⁵

Waar de fiscale ambtenaar verplicht is het Openbaar Ministerie in te lichten over inbreuken, is men als sociaal inspecteur daar slechts toe gerechtigd. Hij beschikt over een uitgebreid gamma aan bevoegdheden, maar zijn steeds gehouden om deze uit te voeren met het oog op de finaliteit en proportionaliteit.²⁹⁶ Indien men toch op basis van artikel 50 Soc.Sw. de hoedanigheid van officier van de federale politie krijgt, kan de sociale inspecteur zijn bevoegdheden slechts uitoefenen binnen het kader van het Sociaal Strafwetboek en enkele artikelen van het Strafwetboek. In tegenstelling tot de fiscale strafvervolging, is er geen wettelijke overlegstructuur voorzien tussen de sociale administraties en het Openbaar Ministerie.

4.3.2 *Nederland*

Daarnaast heeft de Nederlandse rechtsorde een interessant systeem inzake fiscale strafvervolging, waar de Belgische wetgever inspiratie uit kan halen. In Nederland bestaat er een belastingdienst, de FIOD²⁹⁷, die uitsluitend bevoegd is voor bestrijding van fiscale fraude en verwante misdrijven, dewelke ressorteert onder het Nederlands ministerie van Financiën. Doch, indien men opsporingsactiviteiten uitvoert, berust het gezag daarvan bij het Functioneel Parket, een onderdeel van het Openbaar Ministerie die zich specialiseert in de bestrijding van fraude, milieucriminaliteit en

²⁹³ Wet van 6 juni 2010 houdende het Sociaal Strafwetboek, BS 1 juli 2010.

²⁹⁴ Artikel 17 Sociaal Strafwetboek.

²⁹⁵ Artikel 21 Sociaal Strafwetboek.

²⁹⁶ Artikel 23 jo. 18 en 19 Sociaal Strafwetboek.

²⁹⁷ FIOD BELASTINGDIENST via <https://www.fiod.nl/> (geconsulteerd op 24 december 2022).

complexe zaken van ontneming. Ambtenaren van de FIOD hebben de hoedanigheid van algemene opsporingsambtenaar waartoe, anders dan in België, de opsporingsbevoegdheid in fiscale fraudedossiers behoort.²⁹⁸ Er zijn ook andere fiscale ambtenaren die beschikken over deze opsporingsbevoegdheid, maar deze zijn sterk beperkt in aantal.²⁹⁹ Tussen de FIOD, de Nederlandse Belastingdienst en het Openbaar Ministerie bestaat er een permanente overlegstructuur en dit op basis van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, afgesloten tussen het College van Procureurs-generaal en de Belastingdienst.³⁰⁰

²⁹⁸ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 213.

²⁹⁹ W.E.C.A. VALKENBURG, J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht (Fed Fiscale Studieserie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, 168 ev.

³⁰⁰ F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 26.

5. Conclusie

Deze masterscriptie trachtte een duidelijk beeld te scheppen omtrent de centrale onderzoeksvraag "Hoe is de positie van de fiscale ambtenaar geëvolueerd binnen het fiscaal strafprocesrecht, gelet op de gewijzigde *una via*-wetgeving, en wat biedt de toekomst?". Aan de hand van drie grote thema's in deze scriptie, werd deze centrale onderzoeksvraag grondig onderzocht en geanalyseerd.

In het eerste hoofdstuk werd er een breder kader geschetst met de bespreking van de evolutie van het *non bis in idem*-beginsel op zowel internationaal, supranationaal als nationaal vlak. Op vlak van wetgeving, bestond er al lang een toetsingskader voor dit beginsel, maar deze was zeer vatbaar voor interpretatie, dewelke spraakmakende evoluties heeft ondergaan.

Het *non bis in idem*-beginsel was onderwerp van een aantal principe-arresten, die het afgelopen decennium als basis fungeerden voor de wetten die wij vandaag de dag in België kennen omtrent fiscaal strafprocesrecht. Wat betreft cumulatie van vervolgingen en/of bestraffingen, werd er op dat vlak in het vorig decennium een strikte lijn getrokken. Een persoon voor dezelfde feiten voor een tweede maal berechten en/of bestraffen, was principieel verboden. Dit werd duidelijk gestipuleerd in het arrest *Zolotukhin*³⁰¹. Na de uitspraak in het arrest *A&B tegen Noorwegen*³⁰², was er onder een aantal voorwaarden een tweede vervolging op strafrechtelijk dan wel administratiefrechtelijk vlak wel gepermitteerd. Hiervoor moet er tussen beide procedures een materieel en temporeel voldoende nauwe band bestaan. Bovendien, dient men in de latere procedure rekening te houden met de reeds opgelegde sancties in de eerste procedure en moet men deze sancties in mindering brengen. Het EHRM en het HvJ lijken dezelfde zienswijze te delen, daar het HvJ in arrest *Menci*³⁰³ in 2018 gelijkaardig heeft geoordeeld en dus een cumulatie van procedures en bestraffingen onder bepaalde voorwaarden toestaat.

Bij de beoordeling of een dubbele bestraffing voor fiscale fraudedossiers al dan niet is toegestaan, heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens enkele criteria ontwikkeld, die zullen helpen bij het determineren of een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft, en dus zal vallen onder de bewoordingen van artikel 4.1 van het Zevende Protocol bij het EVRM. Hierbij zal men rekening moeten houden met de kwalificatie van de sanctie in het intern recht, de aard van de inbreuk en de ernst van de sanctie.

Ook in de Belgische rechtsorde bestaan er reeds aanzienlijke tijd een aantal wetsartikelen die het *non bis in idem*-beginsel waarborgen. Doch lijken deze niet alle zaken te dekken. Zo biedt artikel 13 V.T.Sv. enkel bescherming aan de rechtsonderhorigen die onderworpen waren aan een strafvonnis in het buitenland die vallen onder de extraterritoriale bevoegdheid van de Belgische hoven en rechtbanken. Daartegenover staat artikel 339 Sv. die net geen bescherming biedt voor zij die reeds in het buitenland werden berecht en/of bestraft, enkel voor diegenen die door een Belgische

³⁰¹ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergey Zolothukin/Rusland*.

³⁰² EHRM 15 november 2016, *A&B t. Noorwegen*, nr. 132.

³⁰³ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.

rechtbank zijn vrijgesproken of veroordeeld. Ook de Belgische rechtspraak is geëvolueerd wat betreft de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel. De ommekeer in rechtspraak die zich voordeed bij de Europese rechtssprekende instanties, was ook zichtbaar in onze nationale rechtsorde.

In een tweede hoofdstuk van deze scriptie, rees de vraag hoe het *una via*-principe tot stand is gekomen in de Belgische rechtsorde, hoe deze in de loop der jaren is geëvolueerd en hoe de positie van de fiscale ambtenaar zich verhoudt ten opzichte van dit principe. In de jaren '70-'80 konden parket en fiscale administratiediensten zonder meer samenwerken, waarbij deze laatste zelfs kon deelnemen bij bijzondere onderzoeksdaeden, zoals huiszoekingen. In 1980³⁰⁴ werd de bevoegdheid tot het instellen van de strafvervolgning van fiscale fraude dossiers exclusief aan het Openbaar Ministerie toegewezen. De beweegredenen die hieraan aan de grondslag lagen, werden onderworpen aan veel kritiek binnen de rechtsleer. De fiscale ambtenaar had nog steeds een grote verscheidenheid aan bevoegdheden, waaraan in 1986 met de invoering van het Charter van de Belastingplichtige³⁰⁵ integraal paal en perk werd gesteld. Vanaf dan zou de fiscus binnen de strafvervolgning van fiscale fraude dossiers slechts optreden als getuige op straffe van nietigheid.³⁰⁶ Aangezien dit op veel weerstand stuitte in de praktijk, had de wetgever in de jaren '90 beslist dat men als fiscale ambtenaar kon gedetacheerd worden bij de Procureur des Konings of de gerechtelijke politie omwille van zijn uitgebreide belastingtechnische kennis.

In 2012 introduceerde de *una via*-wet³⁰⁷ een overlegstructuur tussen de fiscale administratieve overheden, het Openbaar Ministerie en, in voorkomend geval de federale politie. Met dit facultatief overleg trachtte de wetgever de decumul van sancties en een efficiënter beleid inzake fiscale strafvervolgning te realiseren. Tijdens dit overleg beslisten de bevoegde instanties welke manier van afhandeling van een concreet fraudedossier het meest optimaal lijkt te zijn. Men maakt een onderscheid tussen eenvoudige fiscale fraudedossiers en dossiers van ernstige fiscale fraude, maar verdere toetsingscriteria werden er toentertijd niet geïmplementeerd. Teneinde tegemoet te komen aan het *non bis in idem*-beginsel, werd de regel ingevoerd dat de opeisbaarheid van administratieve sancties werd geschorst vanaf zodra het Openbaar Ministerie beslist om de gedraging strafrechtelijk te vervolgen. De schorsing werd definitief indien het geschil aanhangig werd gemaakt bij de correctionele rechtbank en werd opgeheven indien men buiten vervolging werd gesteld.

De *una via*-wet van 2012 bleek al snel in de praktijk veel onvolmaaktheden te tonen. Slechts een beperkt aantal dossiers waren onderwerp van het overleg en er werden ook geen concrete juridische gevolgen aan gekoppeld. Daarnaast werden een aantal artikelen van de wet als ongrondwettelijk bevonden door het Grondwettelijk Hof bij een arrest van 3 april 2014, wegens een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Teneinde deze onvolmaaktheden recht te zetten en zich te conformeren aan de nieuwe rechtspraak van de Europese rechtscollages, besloot de Belgische wetgever een vernieuwde *una via*-

³⁰⁴ Wet van 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen, *BS* 15 augustus 1980.

³⁰⁵ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986.

³⁰⁶ Artikel 463, lid 1 WIB92 en 74bis WBTW.

³⁰⁷ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

wet de introduceren in 2019.³⁰⁸ De bestaande constructies bleven overeind, maar werden verfijnd. De grootste verandering die de *una via*-wet van 2019 teweegbracht, was dat het voormalig facultatief overleg tussen administratie, Openbaar Ministerie en politie, verplicht werd. Ook was het toegelaten voor het Openbaar Ministerie om de strafvervolging in te stellen, ondanks het feit dat er in het kader van een administratieve procedure reeds een administratieve sanctie werd opgelegd. Dit was slechts toegestaan voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.³⁰⁹ Daarenboven, kan men als fiscale ambtenaar op grond van het nieuwe artikel 4 V.T.Sv., ingevoerd door de nieuwe *una via*-wet, voor de strafrechter een zelfstandige, burgerlijke vordering aanhangig maken, waarbij de strafrechter zal oordelen over zowel de strafrechtelijke als de burgerlijke vordering. Wederom vond men dat de wisselwerking tussen fiscus en parket die verder geëvolueerd is in de vernieuwde *una via*-wetgeving niet volledig voldoet aan de eisen die de Europese rechtscolleges hebben vooropgesteld en bleef de mogelijkheid op dubbele vervolging en/of dubbele bestraffing bestaan.

In het derde en laatste hoofdstuk van deze scriptie werd er stilgestaan bij wat de toekomst in petto heeft wat betreft de fiscale strafprocedure. Hier luidde de vraag "Wat is het toekomstperspectief van de *una via*-regeling en hoe zal de positie van de fiscale ambtenaar hierin evolueren?". Met het wetsontwerp van 3 februari 2022³¹⁰, had de wetgever het idee om het wettelijk kader voor overleg en samenwerking tussen Openbaar Ministerie, de federale politie en de fiscale administratie mogelijk te maken met ondersteuning van het werk van multidisciplinaire onderzoeksteams (MOTEM's). Hierdoor lijkt het principe van fiscus als getuige, vervat in artikelen 463 WIB92 en 74bis WBTW, nog meer uitgehold te worden. Anderzijds, kan men op deze manier wel voldoen aan de meer 'geïntegreerde' procedures die de internationale en supranationale wetgever en rechtscolleges vereisen. Het lijkt ook een geschikte oplossing tegen dubbele vervolging en bestraffing, daar expertise gebundeld wordt.

Kortom, het is geen evident gegeven om specifieke fraudezaken te onderwerpen aan de meest gunstige vervolging en bestraffing. Een strikte scheiding tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administratie kan enerzijds leiden tot een inefficiënte beteugeling van de wangedragingen. Anderzijds, kan een te nauwe samenwerking tussen beide instanties de garantie van fundamentele mensenrechten én de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel in gedrang brengen. Persoonlijk, zou een groot deel van de problematiek kunnen ontweken worden, indien de wetgever een meer concrete opdeling maakt tussen eenvoudige gevallen van fiscale fraude en deze van ernstige, al dan niet georganiseerde aard. Het is bovendien ook interessant om even stil te staan bij alternatieve vervolgingsmethoden. Men kan daarvoor inspiratie halen bij andere rechtstakken, bijvoorbeeld het sociaal strafrecht, of bij de buurlanden, zoals Nederland.

³⁰⁸ Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, BS 24 mei 2019.

³⁰⁹ *Parl. St.* Kamer 2018-19 nr. 54K3515/005.

³¹⁰ Wetsvoorstel van 3 februari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding, *Parl. St.* Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001.

Het systeem dat men binnen het sociaal strafrecht heeft voorzien, waarbij de sociale inspecteur slechts in geringe gevallen de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie krijgt toegewezen, lijkt mijns inziens een goed vertrekpunt te zijn binnen het fiscaal strafrecht. De verplichting om steeds rekening te houden met de proportionaliteit binnen de procedures, analoog met artikel 18 Soc.Sw., lijkt ook een passende factor te zijn, daar men een zekere vorm van motivatie moet voorleggen indien men de bijzondere onderzoeksdaden en -maatregelen, waarover de gerechtelijke instanties beschikken, wil aanwenden.

De Belgische instanties bevoegd met de opsporing en vervolging van fiscale fraudedossiers zouden, volgens mijn mening, baat hebben bij een permanente overlegstructuur omtrent opportuniteit en vervolgingsbevoegdheid van een concreet dossier, analoog met het model dat momenteel in Nederland bestaat tussen de FIOD, de Nederlandse Belastingdienst en het Openbaar Ministerie. Periodiek overleg kan bevorderend werken naar beide partijen toe. Men krijgt vernieuwde inzichten in de meest recente fraude fenomenen, men ontwijkt overbodige procedureproblemen, het kan leiden tot betere rechtsbedeling én het kan over het algemeen resulteren in efficiëntiewinsten, iets waar de Belgische wetgever sinds de jaren 80 zodanig wanhopig naar streeft.

6. Lijst van geraadpleegde werken

6.1 Wetgeving

Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en fundamentele vrijheden van 4 november 1950, *CETS* nr. 005.

Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten van 19 december 1966, *United Nations Treaty Series*, vol. 999, 171.

Protocol nr. 7 bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en fundamentele vrijheden van 22 november 1984, *CETS* nr. 117.

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, *Pb.L.* 26 oktober 2012, afl. 326, 391.

Wet van 18 november 1808 houdende het Wetboek van Strafvordering, *BS* 27 november 1808, 0.

Wet van 8 juni 1867 houdende het Strafwetboek, *BS* 9 juni 1867, 3133.

Gerechtelijk wetboek, *BS* 31 oktober 1967.

Wet van 3 juli 1969 houdende het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, 7046.

Wet van 30 juni 1971 betreffende de administratieve geldboeten in geval van inbreuk op sommige sociale wetten, *BS* 13 juli 1971.

Wet van 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen, *BS* 15 augustus 1980, 9463.

Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408. Bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en Gewesten van 16 januari 1989, *BS* 17 januari 1989.

Wet van 10 april 1992 houdende het Wetboek van de inkomstenbelastingen, *BS* 30 juli 1992, 17120.

Wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *BS* 31 december 1992.

Wet van 17 februari 1994 betreffende de gecoördineerde Grondwet, *BS* 17 februari 1994, 4054.

Wet van 30 maart 1994, *BS* 31 maart 1994.

Wet van 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.

Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.

Wet van 16 juli 2004 houdende het Wetboek van Internationaal Privaatrecht, *BS* 27 juli 2004, 57344.

Wet van 6 maart 2007 houdende instemming met het Protocol nr. 7 bij het Verdrag ter Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, gedaan te Straatsburg op 22 november 1987, *BS* 22 juni 2012.

Wet van 2 juni 2010 houdende bepalingen van het sociaal strafrecht, *BS* 1 juli 2010, 2010009590.

Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012, 009416.

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, *BS* 1 augustus 2013, 48270.

Wet van 10 augustus 2015 houdende de Programmawet, *BS* 18 augustus 2015, 203736.

Wet van 25 december 2016 houdende de Programmawet, *BS* 29 december 2016, 116365.

Decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015.

Wet van 23 maart 2019 houdende het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen, *BS* 4 april 2019, 33239.

Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

Koninklijk Besluit van 14 november 1978, *BS* 21 februari 1979.

Koninklijk Besluit van 22 december 2000 tot bepaling van de algemene principes van het administratief en geldelijk statuut van de rijksambtenaren die van toepassing zijn op het personeel van de diensten van de Gemeenschaps- en Gewestregeringen en van de Colleges van de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie en van de Franse Gemeenschapscommissie, alsook op de publiekrechtelijke rechtspersonen die ervan afhangen, *BS* 29 december 2000.

Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, §4 van het Wetboek van strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

Vorbereidende werken

Parl.St. Kamer 1979-80, nr. 323/73.

Voorstel van wet betreffende de strafvordering bij het tegengaan van belastingontduiking, *Parl.St.* Senaat 1979-80, nr. 266.

Ontwerp van wet houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *Parl.St.*, Senaat, 1992-1993, 591/2.

Parl.St. Kamer 1992-93, nr. 717/11.

Wetsvoorstel tot wijziging van de regelgeving met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51K2162/001.

Verslag namens de onderzoekscommissie over het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004.

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. 52K2210/001.

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.

Wetsontwerp 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.* Senaat 2011-12, 5-1592/3.

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 2011-2012, 53K1973/001.

Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting 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.

Ontwerp van decreet houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Vlaams Parlement, 2013-2014, st. 2210, nr. 1.

Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, *Parl.St.* Kamer 2019, 54K3515/001.

Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54K3515/005.

Wetsvoorstel van 3 februari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding, *Parl.St.* Kamer 2021-22 nr. 55K2472/001.

6.2 Rechtspraak

EHRM 8 juni 1976, nrs. 5100/71, 5101/71, 5334/71 en 5370/7, *Engel et al./Nederland*.

EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/ Duitsland*.

EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*.

EHRM 3 oktober 2002, *Zigarella/ Italië*, 2002-IX.

EHRM (gr. k.) 9 oktober 2003, *Ezeh en Connors t. Verenigd Koninkrijk*, ECHR 2003-X.

EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*.

EHRM 13 december 2005, nr. 73661/01, *Nilsson*.

EHRM 9 maart 2006, nr. 5926/00, *Meneshev/Rusland*.

EHRM 10 februari 2009, *Zolotukhin, JT* 2009, afl. 6343.

EHRM 31 mei 2011, nr. 3699/08, *Zugic/Kroatië*.

EHRM 27 mei 2014, nr. 4455/10, *Marguš t. Kroatië*.

EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A&B/ Noorwegen* via www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.

EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*.

EHRM 6 september 2019, nr. 47342/14, *Nodet/ Frankrijk* via www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.

HvJ 9 maart 2006, C-436/04, *Van Esbroeck*.

HvJ 12 september 2006, C-196/04.

HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.

HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren/ Åkerberg Fransson*.

GwH 30 mei 2013, nr. 74/2013.

GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

GwH 26 maart 2015, 41/2015.

GwH 18 juni 2008, nr. 92/2008.

GwH 26 maart 2015, nr. 41/2015

Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

Cass. 22 februari 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 89.

Cass. 15 december 2011, *FJF*, No. 2013/170.

Cass. 2 mei 1997, *FJF*, No. 1997/169.

Cass. 16 februari 2001, *Arr.Cass.* 2001, 303.

Cass. 24 januari 2002, AR C.02.2008.N, *FJF*, No. 2002/92.

Cass. 22 oktober 2003, AR P.03.0084.F.

Cass. 14 oktober 2003, P.03.0762.N., *Antigoon*.

Cass. 3 januari 2012, P.10.1294.N, nr. 1.

Cass. 17 februari 2015, *Arr.Cass.* 2015, 454.

Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N.

Cass. 21 september 2017, AR F.15.0081.N.

Cass. 13 oktober 2020, P.20.0550.N.

Luik 15 januari 1987, *JL* 1987, 416, noot F. CLOSE, "De invloed van artikel 63 wet van 4 augustus 1986 op de lopende strafonderzoeken".

Rb. Brussel, 31 januari 2003, *Fisc.Act.* 2003, afl. 16, 3 en *Fisc.Act.* 2003, afl 27, 3.

Gent, 15 maart 2016, N-20160315-10.

Corr. Rb. West-Vlaanderen, afdeling Brugge 22 september 2021, nr. 300134678.

6.3 Rechtsleer

APPERMONT, N., "De verhouding tussen het burgerlijk recht en het fiscaal recht binnen de Belgische rechtsorde", *AFT* 2018, 23-55.

APPERMONT, N., *De Trust – Een juridisch kader voor de (internationaal) privaatrechtelijke inpassing en fiscale gevolgen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 1300 p.

AUDENAERT, N., "Het ne-bis-in-idembeginsel en eenheid van opzet: een goed huwelijk?" *T.Strafr.* 2018 afl. 4, 262-280.

BRONGERS, D., *De wet in gewoon Nederlands*, Amsterdam, Uitgeverij Balans, 2012, 640 p.

BARBIER, C., "Het strafonderzoek: een goudmijn voor de fiscale administratie" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 649-681.

BOURS, J.P., "Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012", *JT* 2013, 163-181.

BUYSSE, C., "Fiscale fraude: wetgever 'integreert' fiscal contentieux in strafprocedure", *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1-5.

BUYSSE, C., "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek", *TFR* 1996.

CLAES, A., DE SMEDT, J., "De fiscus voor de strafrechter: de traditionele burgerlijke partijstelling versus de kersverse zelfstandige vordering", *T.Strafr.* 2022, alf. 3, 123-133.

DE BECKER, N., "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen als schadeloosstelling? Kan de strafrechter de schade van de Belgische Staat vaststellen in functie van het bedrag van de belastingschuld wanneer die door de belastingplichtige voor de bevoegde instanties (fiscale rechter) wordt betwist?", *Fisc.Koer.* 2019, afl. 10, 392-397.

DE CAMPS, N., "De gedetacheerde ambtenaren bij het parket: trial and error", *TFR* 2000, 899-911.

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., "Cumulatieve straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolothkhin* en *Ruotsalaian*" in DE RUYCK, F. (ed.), *Strafrecht meer... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 1-19.

DE PAGE, P., "Evolutions récentes en matière d'enregistrement et de droits fiscaux de succession", *JDF* 2008, 65-115.

DE SMEDT, "Multidisciplinaire onderzoeksteams: is het charter van de belastingplichtige achterhaald?", *Juristenkrant* 2022, afl. 444, 11.

DE WOLF, D., "De actuele betekenis van het 'ne bis in idem'-beginsel" in X, *Strafrecht en strafprocesrecht: doel of middel in een veranderde samenleving?*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, 147-174.

DECLERCQ, R., "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetwijzigingen inzake inkomstenbelastingen" in *Belastingrecht en strafrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1983.

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" *Nieuwsbrief Notariaat* 2013, nr. 5, 5-8.

DEFOOR, W., "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van ontdoken belastingen vorderen middels het instellen van een zelfstandige burgerlijke vordering conform artikel 4bis V.T.Sv., wanneer deze belastingen reeds het voorwerp uitmaken van een lopende burgerlijke (fiscale) procedure?", *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, 403-407.

DELANOTE, M., *Invordering fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 307p.

DELRUE, G., *Tax fraud in Belgium – A survey of penal tax fraud investigations*, Antwerpen 2009, Maklu, 124.

DESTERBECK, F., *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Intersentia, 2021, 130 p.

DESTERBECK, F., *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 94p.

DESTERBECK, F., "Wordt het fiscaal strafrecht afgeschaft?", *Fisc. Act.* 2015, afl. 11, 4-6.

DESTERBECK, F., "Una via': de patstelling doorbroken?" *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 7-10.

DESTERBECK, F., "Una via': de rechtspraak geeft de richting aan", *Fisc. Act.* 2017, afl. 41, 9-10.

DESTERBECK, F., "Una via' in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1122-1133.

DESTERBECK, F., "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken", *AFT* 2021, afl. 3, 21-31.

DIERICK, W., De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket, *AFT*, 1985, p. 175 e.v.

DUMONT, T., "Vlaamse codex Fiscaliteit: het decreet van 17 juli 2015 met reparaties, de oprichting van een Vlaamse rulingsdienst en een wijziging van de 'una via'-regeling", *Registratierechten* 2015, afl. 3, 6-13.

FLORE, D., *Droit pénal européen*, Brussel, Larcier, 2009, 844 p.

GNEDASJ, S., "EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestraffingen in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?", *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 2-12.

GNEDASJ, S., "Na Brussel stapt ook Gent over op ruime invulling van 'in idem'", *Fisc. Act.* 2015, afl. 7, 4-7.

GNEDASJ, S., "'Ne bis in idem' in fiscaal strafrecht: ook bij vrijspraak door fiscus volgens Cassatie", *Fisc. Act.* 2015, afl. 12, 10-11.

GNEDASJ, S., "Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!", *Fisc. Act.* 2017, afl. 2017/20, 6-11.

HUYBRECHTS, L., "Het charter van de belastingplichtige: trial and error", *Fiskofoon*, 263 ev.

HUYBRECHTS, L., *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 317p.

HUYGHE, S., "Witwassen en verbeurdverklaren van fiscale vermogensvoordelen", *TFR* 2001, afl. 200, 416 e.v.

JANSEN, T., "Dubbele bestraffing van btw-inbreuken kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc.Act.* 2018, afl. 11, 5-6.

JANSSENS, K., "Omzendbrief wijst op lacunes in 'una via'-wet", *Fisc.Act.* 2012/37, 1-3.

JANSSENS, K., "Una via treedt in werking op 1 november ... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc.Act.* 2012/37, 8-9.

JANSSENS, K., PUTZEYS, W. en RASSCHAERT, A., "Taxation of savings income in a globalized world – Report of the sixth Prof. Em. Fr. Vanistendael Lecturers in International and European Tax Law, 8 March 2013" *AFT* 2013, afl. 12, 27-48.

MAES, L., DE CNIJF, H., en DE BROECK, L., *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 376 p.

MAUS, M., "Fiscaal-administratieve sanctionering en rechtsbescherming" in MAUS, M. en ROZIE, M., *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 252 p.

MAUS, M., *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2015, 300 p.

LECOCQ, A. en CECI, E., "La loi du 22 septembre 2012 instaurant le principe Una Via", *Dr. pén. entr.* 2012, 303p.

LECOCQ, A. en CECI, E., "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, 3- 24.

LECOCQ, A. en CECI, E., "Une Via: La cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem'", *Rev.dr.pén.* 2014, afl. 2, 171-176.

LEMMENS, P., "Het recht op een eerlijk proces volgens artikel 6 van het Verdrag over de Rechten van de Mens" in TAELEMAN, P. (ed.), *Efficiënt procederen voor een goede rechtsbedeling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 753-800.

LENAERTS, A., VANOVERMEIRE, V., "De toepassing van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie op handelingen van de lidstaten: een analyse in het licht van arrest C-617/10 van het Hof van Justitie van 26 februari 2013 inzake Åkerberg Fransson", *TBP* 2016, afl. 1, 16-33.

PIRENNE, C., "Verzet het 'non bis in idem'-beginsel zich tegen het opleggen van een boete inzake successierechten, wanneer de belastingplichtige reeds voor dezelfde feiten door de strafrechter is veroordeeld?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 10, 234-235.

ROSELETH, J., "Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de una via-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel", *RABG* 2014/19, 1345-1351.

SMET, F., "Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 1-5.

SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 260 p.

TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016-2017, 2300 p.

THIEL, C. en LIPPENS, S., *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131 p.

VALKENBURG, W.E.C.A., VAN DER WERFF, J.H., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht (Fed Fiscale Studieserie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, 416 p.

VAN CROMBRUGGE, S., "Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef", *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 1-5.

VAN DE VELDE, E., *Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Brussel 2009, Larcier, 589 p.

L. VAN DEN HERIK, E. HONDIUS, W. VOERMANS (eds.), *Introduction to Dutch law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer International, 2022, 696.

VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 220-231.

VANDEN BRANDEN, J., HENS, K., "De wet van 5 mei 2019: (non)bisnummer voor het 'una via'-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 4-19.

VANDENBERGHE, F., *Handboek personenbelasting 2020*, Oud-Turnout, Gompel & Svacina, 1720p.

VANDERHAUWAERT, K., "Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel – Een aantal beschouwingen", *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 303-307.

VANDERKERKEN, C., "De fiscale strafvervolging: problemen van rechtsbescherming van de verdachte", *proefschrift voorgelegd tot het behalen van de graad van doctor in de rechten aan de Katholieke Universiteit Leuven*, december 2004, 556 p.

VANDERKERKEN, C., *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 539 p.

VERSTRAETEN, R., *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1372 p.

ZAGHEDEN, M., "Una via: de gulden middenweg of de weg zoek? Een analyse van de wet tot instelling van una via in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving." In MAES, L., DENCIJF, H., (ed.), *Fiscaal praktijkboek 2012-2013: directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 376 p.

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.

Overige

Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude 2012-2013, 76 p.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, "Bijzondere Belastinginspectie – Bevoegdheden", via https://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/algemene_administraties/bijzondere_belastinginspectie (geraadpleegd 17 november 2022).

Gemeenschappelijke instructie "*una via*", nr. E.T. 123.274 en Ci.RH.81/621.284 van de fiscale administraties, 24.10.2012, nr. 12.

FIOD BELASTINGDIENST via <https://www.fiod.nl/> (geconsulteerd op 24 december 2022).