# Grondwettelijk Hof (Arbitragehof): Arrest van 3 April 2014 (België). RG 61/2014

* Date : 03-04-2014
* Language : Dutch
* Section : Case law
* Source : Justel N-20140403-5
* Role number : 61/2014

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

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

(...)

II. In rechte

(...)

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

Ten aanzien van artikel 2 van de bestreden wet

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

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

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

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

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

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

Bij het volgen van de administratieve weg zullen de fiscale administraties de fraude in een fiscaal dossier zelf aanpakken en beboeten. Bij het volgen van de strafrechtelijke weg zal het openbaar ministerie de fiscale fraude strafrechtelijk onderzoeken en vervolgen. Op dat moment zullen de fiscale administraties zich beperken tot het vaststellen van de fiscale schuld, zonder administratieve sancties toe te passen.

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

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

B.2.3. Voorts werd in dat verband onderstreept :

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

- enerzijds die dossiers van eerder eenvoudige fiscale fraude waarbij de wettelijke middelen van de fiscale administratie voldoende blijken om de fraude aan te pakken;

- en anderzijds die dossiers van fiscale fraude waarvoor de gerechtelijke onderzoeksmiddelen noodzakelijk blijken.

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

[Als] er bij het parket, via anonieme brief of welk feit ook, een begin is van fiscaal dossier waarvoor het parket van oordeel is dat een opsporingsonderzoek moet worden verdergezet en het parket de bevoegdheden gebruikt van de politiediensten om verder te gaan met dit onderzoek - daar waar het van in den beginne duidelijk is dat het inbreuken betreft die beter administratief zouden worden beboet - [moet] een dergelijk dossier [...] kunnen behandeld worden op het bedoelde overleg. Dat is dan inderdaad een dossier waarvoor een opsporingsonderzoek werd aangevat, maar waarvoor, na het bedoelde overleg, de administratieve weg kan worden gevolgd.

[...]

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

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

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

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

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

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

B.4. Het eerste middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

B.8. Het tweede middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.12. Het eerste middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

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

B.16.1. De fiscale geldboete waarin artikel 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1192) en artikel 70 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) voorzien en de belastingverhoging bepaald in artikel 444 van het WIB 1992 hebben een overheersend repressief karakter en vormen bijgevolg sancties van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

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

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

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

Aldus heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 3, 4 en 14 van de wet van 20 september 2012 « tot instelling van het ' una via '-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving tot verhoging van de fiscale penale boetes »;

- verwerpt het beroep voor het overige.

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

De griffier,

F. Meersschaut

De voorzitter,

J. Spreutels