



KU LEUVEN

FACULTEIT RECHTSGELEERDHEID

Academiejaar 2017 - 2018

**De rechtsbescherming van de belastingplichtige in het kader van de huidige “una via”-
regeling**

Promotor: Prof. Dr. A. HAELTERMAN
Co-promotor: Mevrouw S. HARDY

Masterscriptie, ingediend door
Stevo GATSOS
Bij het eindexamen voor de graad van
MASTER IN DE RECHTEN



KU LEUVEN

FACULTEIT RECHTSGELEERDHEID

Academiejaar 2017 - 2018

**De rechtsbescherming van de belastingplichtige in het kader van de huidige “una via”-
regeling**

Promotor: Prof. Dr. A. HAELTERMAN
Co-promotor: Mevrouw S. HARDY

Masterscriptie, ingediend door
Stevo GATSOS
Bij het eindexamen voor de graad van
MASTER IN DE RECHTEN

SAMENVATTING

In het verleden was het niet ondenkbaar dat fiscale fraude zowel strafrechtelijk als administratief werd gesanctioneerd. De Belgische fiscale wetboeken verhinderden dit immers niet. Het *non bis in idem*-beginsel, zijnde het recht om niet tweemaal vervolgd dan wel bestraft te worden voor dezelfde feiten, werd lange tijd op deze manier niet geschonden. In het principearrest *Zolothukin* bepaalde het EHRM uitdrukkelijk dat het *non bis in idem*-beginsel verhindert dat dezelfde persoon wegens dezelfde feiten voor een tweede maal vervolgd dan wel bestraft wordt. In dit opzicht speelt het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties een pertinente rol. Het *non bis in idem*-beginsel treedt, in het geval van een cumulatie van een administratieve en een strafrechtelijk sanctie, in werking indien de administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM bevat. Om het strafrechtelijk karakter te bepalen, heeft het EHRM de *Engel*-criteria ontworpen. Op deze manier geldt het *non bis in idem*-beginsel ook in het geval van een cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties. De Belgische wetgeving was niet in overeenstemming met deze rechtspraak. Om deze reden heeft de federale wetgever de *Una Via*-wet ingevoerd. Het *una via*-principe, waarbij de keuze voor de ene weg leidt tot het uitdoven van de andere weg, diende tegemoet te komen aan de rechtspraak van het EHRM. Al snel bleek dat de wet meerdere lacunes bevatte. De *Una Via*-wet kon het *non bis in idem*-beginsel, zoals geïnterpreteerd door het EHRM, niet voldoende waarborgen. Het was dan ook een kwestie van tijd vooraleer deze wet gedeeltelijk door het Grondwettelijk Hof werd vernietigd. Intussen is het *non bis in idem*-beginsel sinds het najaar van 2016 onderhevig aan een nieuwe evolutie. Het EHRM is in het arrest *A en B* afgestapt van de strikte zienswijze sinds het *Zolothukin*-arrest, aangezien het geen antwoord kon geven op de vraag of geïntegreerde procedures, die één geheel vormen, het *non bis in idem*-beginsel schenden. In het arrest *A en B* heeft het EHRM geoordeeld dat wanneer zowel een administratieve als een strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld, het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt indien beide procedures substantieel en temporeel onlosmakelijk met elkaar in één concreet sanctiestelsel verbonden zijn. Deze vernietiging door het Grondwettelijk Hof vond plaats op 3 april 2014 en hoewel de rechtspraak over het *non bis in idem*-beginsel waakt, is er nood aan wetgevend ingrijpen. De mogelijke inspiratiebronnen die in dit onderzoek naar voren worden geschoven zijn het Nederlands *una via*-model, het sociaal strafrecht en het aanrekeningsprincipe.

DANKWOORD

De voltooiing van deze masterscriptie vormt het sluitstuk van mijn vijfjarige opleiding in de rechten. Ik zou daarom graag de mensen willen bedanken die mij gesteund hebben tijdens het schrijven van deze masterscriptie.

Allereerst wens ik mijn promotor, prof. dr. A. Haelterman, te bedanken voor het aanreiken van een bijzonder interessant en actueel onderwerp. Daarnaast zou ik graag mevrouw Stefanie Hardy willen bedanken voor haar voortreffelijke begeleiding en kritische adviezen. Zij heeft mij in de goede richting gestuurd bij de redactie van deze masterscriptie.

Ten slotte zou ik graag mijn ouders willen bedanken voor hun onvoorwaardelijke steun. Zij hebben mij alle mogelijkheden gegeven die ik gedurende mijn studie nodig had.

Ik hoop dat deze masterscriptie de lezer behaagt en in staat stelt nieuwe inzichten te vinden.

INHOUDSOPGAVE

INLEIDING	1
DEEL I: NON BIS IN IDEM	3
1. Het <i>una via</i>-beginsel	3
1.1. Algemeen	3
1.2. De verhouding tussen het <i>una via</i> -beginsel en het <i>non bis in idem</i> -beginsel	4
2. Het <i>non bis in idem</i>-beginsel	5
2.1. Algemeen	5
2.2. Internationale rechtsbronnen	6
2.2.1. <i>Het EVRM</i>	7
2.2.2. <i>Het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM</i>	8
2.2.3. <i>Het internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten</i>	9
2.3. Supranationale rechtsbronnen	10
2.3.1. <i>Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie</i>	10
2.3.2. <i>De Schengenuitvoeringsovereenkomst</i>	10
2.4. Nationale rechtsbronnen	11
2.4.1. <i>Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering</i>	11
2.4.2. <i>Wetboek van Strafvordering</i>	12
3. Het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties	14
3.1. Algemeen	14
3.2. De <i>Engel</i> -criteria	15
3.2.1. <i>De kwalificatie van de maatregel naar nationaal recht</i>	16
3.2.2. <i>De aard van de overtreden norm</i>	16
3.2.3. <i>De aard en zwaarte van de sanctie</i>	17
3.3. De praktische toepassing van de <i>Engel</i> -criteria	18
3.3.1. <i>Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens</i>	18
3.3.2. <i>Het Europees Hof van Justitie</i>	21
3.3.3. <i>De nationale rechtspraak</i>	21
3.4. Het milderen van administratieve sancties naar nationaal recht	23
4. De jurisprudentiële invulling van het <i>non bis in idem</i>-beginsel	25
4.1. Algemeen	25
4.2. De identiteit van de berechte of bestrafte persoon	25
4.2.1. <i>Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens</i>	26
4.2.2. <i>Het Europees Hof van Justitie</i>	26
4.2.3. <i>De nationale rechtspraak</i>	26
4.3. De eerste berechting of bestraffing van definitieve aard (<i>bis</i>)	27
4.3.1. <i>Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens</i>	28
4.3.1.1. <i>Het arrest A en B</i>	29
4.3.2. <i>Het Europees Hof van Justitie</i>	33

4.3.2.1. Implementatie A en B-doctrine	34
4.3.3. De nationale rechtspraak.....	36
4.3.3.1. Implementatie A en B-doctrine	37
4.4. De tweede berechting of bestraffing heeft betrekking op dezelfde feiten (<i>idem</i>).....	40
4.4.1. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.....	40
4.4.2. Het Europees Hof van Justitie.....	42
4.4.3. De nationale rechtspraak.....	42
4.5. De toekomst van het <i>non bis in idem</i> -beginsel.....	47
DEEL II: DE UNA VIA-WET	49
1. De totstandkoming van de <i>Una Via</i>-wet.....	49
1.1. Parlementaire onderzoekcommissie naar grote fiscale fraudedossiers	49
1.2. Het verslag van de werkgroep van het Charter van de belastingplichtige.....	55
1.2.1. Het Charter van de belastingplichtige	55
1.2.2. Het verslag.....	56
1.3. Wetsvoorstel van 20 oktober 2009 tot invoering van de una via-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F.....	60
1.3.1. Advies van de Raad van State	60
1.4. Eindnota van de werkgroep “Una Via”	62
1.5. Wetsvoorstel van 23 december 2011 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes	64
2. 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	67
2.1. Het overleg.....	67
2.1.1. Subsidiariteit.....	71
2.1.2. Deelname van de politie.....	72
2.1.3. De verhouding met het Charter van de belastingplichtige.....	72
2.1.4. De verhouding met art. 29, tweede lid Sv.	73
2.2. Non bis in idem	74
2.2.1. De instelling van de strafvordering.....	75
2.2.2. Het opsporingsonderzoek.....	77
2.2.3. Praktische implicaties.....	78
2.3. De verhoging van de pecuniaire sancties	78
3. De onvolmaaktheden van de <i>Una Via</i>-wet.....	81
3.1. Het overleg.....	81
3.1.1. Geen juridische gevolgen gekoppeld aan het overleg.....	81
3.1.2. Overleg “as soon as possible” niet altijd wenselijk.....	82
3.1.3. De rechtszekerheid in het gedrang.....	82
3.2. Non bis in idem	84
3.2.1. Dubbele vervolging blijft mogelijk.....	84
3.2.2. Niet ingevoerd in alle fiscale wetboeken.....	85
3.2.3. Cumul van administratieve sancties.....	86

3.3. De verhoging van de pecuniaire sancties	88
4. Het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014.....	89
4.1. Het overleg.....	89
4.1.1. Onvoldoende nauwkeurig criterium.....	89
4.1.2. De rol van de fiscale administraties.....	90
4.2. Non bis in idem	91
4.2.1. Parallele procedures.....	91
4.2.2. De draagwijdte van het non bis in idem-beginsel.....	91
4.2.3. Administratieve sanctionering	92
4.2.4. Opeisbaarheid van de fiscale sancties	93
4.3. Gevolgen van de gedeeltelijke vernietiging van de <i>Una Via</i> -wet	94
DEEL III: DE LEGE FERENDA	97
1. De organisatie van de fiscale fraudebestrijding naar Nederlands recht.....	97
1.1. Algemeen	97
1.1.2. De fiscale strafvervolging	98
1.1.3. Het Protocol AAFD.....	99
1.2. Het Nederlands <i>una via</i> -beginsel	101
1.3. Beschouwingen	103
2. Sociaal strafrecht.....	107
3. Aanrekeningsprincipe	109
4. Nieuwe wetgevende initiatieven	111
4.1. De Vlaamse “una via”-regeling.....	111
4.2. Het verslag van de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers”	112
BESLUIT.....	114
BIBLIOGRAFIE	117

LIJST VAN AFKORTINGEN

- AWB: Algemene wet bestuursrecht
- AWR: Algemene wet rijksbelastingen
- EHRM: Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens
- EVRM: Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
- Handvest: Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie
- IVBPR: Het internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
- Protocol AAFD: Protocol inzake Aanmelding en Afdoening van Fiscale Delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen
- SUO: Schengenuitvoeringsovereenkomst
- Sv.: Wetboek van Strafvordering
- Sw: Wetboek van Strafrecht/Strafwetboek
- V.T.Sv.: De Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering
- WBTW: Het Wetboek Belasting over de Toegevoegde Waarde
- WDRT: Het Wetboek Diverse Rechten en Taksen
- WIB 1992: Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen
- W. Reg.: Wetboek Registratierechten
- W. Succ.: Wetboek Successierechten

INLEIDING

In de strijd tegen fiscale fraude heeft de federale wetgever anno 2008 een parlementaire onderzoekscommissie opgericht. De belangrijkste aanbeveling van deze parlementaire onderzoekscommissie handelde over het instellen van een *una via*-regeling in fiscale strafzaken. Dit heeft finaal geleid tot de wet 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, oftewel de *Una Via*-wet.

Dit *una via*-principe houdt in dat slechts één weg kan ingeslagen worden in de beteugeling van inbreuken op de fiscale wetten, hetzij strafrechtelijk met strafsancities, hetzij fiscaal-administratief met fiscaal-administratieve sancties. De federale wetgever had met de ontubbeling van parallelle procedures een efficiënter fraudebeleid voor ogen. Concreet werd dit gerealiseerd door het *una via*-overleg tussen de fiscale administraties, het Openbaar Ministerie en de bevoegde politionele overheden, hetgeen de betrokken actoren in staat diende te stellen uit te maken wat de meest adequate afhandelingswijze van het concreet dossier zou zijn.

De federale wetgever heeft met de *Una Via*-wet eveneens gepoogd het *non bis in idem*-beginsel, zoals geïnterpreteerd door de Europese rechtscolleges, wettelijk te verankeren. Dit beginsel belet dat eenzelfde persoon, die reeds het voorwerp heeft uitgemaakt van een definitieve beslissing, opnieuw voor dezelfde feiten wordt berecht of bestraft. In dit opzicht is het relevant om ook het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties onder de loep te nemen. Wanneer blijkt dat zowel een strafrechtelijke sanctie als een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM voor dezelfde feiten worden opgelegd, zal het *non bis in idem*-beginsel toepassing vinden. Vóór de intrede van de *Una Via*-wet voorzagen de fiscale wetboeken expliciet de mogelijkheid om strafrechtelijke sancties en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter te cumuleren. De *Una Via*-wet, met respect voor het *non bis in idem*-beginsel, dient tegemoet te komen aan deze problematiek door een decumul te voorzien, waarbij dezelfde rechtsonderhorige hetzij strafrechtelijk, hetzij fiscaal-administratief gesanctioneerd wordt.

Het opzet van dit werk bestaat erin een analyse te maken van de rechtsbescherming van de belastingplichtige in het kader van de huidige *una via*-regeling. Het onderzoek naar de tegemoetkoming aan het *non bis in idem*-beginsel door de federale wetgever in het *una via*-model staat centraal. Om de evaluatie te kunnen maken of de wet hieraan voldoet is een grondige uiteenzetting van de draagwijdte van het *non bis in idem*-beginsel in fiscale strafzaken vereist. Dit gebeurt aan de hand van de bespreking van de bronnen en de jurisprudentiële invulling van dit beginsel, met inbegrip van het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties. Vervolgens wordt, het *non bis in idem*-beginsel indachtig, de *Una Via*-wet besproken. De totstandkoming, de onvolmaaktheden en de gedeeltelijke vernietiging worden hierbij toegelicht. Het sluitstuk van dit onderzoek heeft betrekking op suggesties *de lege ferenda*. Hierbij wordt onderzocht of het Nederlands *una via*-model, het sociaal strafrecht en het aanrekeningsprincipe soelaas kunnen bieden.

DEEL I: NON BIS IN IDEM

Het *non bis in idem*-beginsel, oftewel het recht om niet tweemaal berecht dan wel bestraft te worden voor dezelfde feiten, vormt het vertrekpunt van deze masterscriptie. De federale wetgever poogde anno 2012 dit beginsel te verankeren in de *Una Via*-wet. Vooraleer de balans zal gemaakt worden of de federale wetgever in zijn opzet is geslaagd, dienen allereerst alle aspecten van het *non bis in idem*-beginsel verduidelijkt te worden. Deel I vangt aan met een korte toelichting van het *una via*-principe. Vervolgens worden de rechtsbronnen van het *non bis in idem*-beginsel verduidelijkt. In het licht van de *Una Via*-wet zal het derde hoofdstuk van dit deel zich specifiek toespitsen op het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties in verhouding met het *non bis in idem*-beginsel. Dit deel zal ten slotte afgesloten worden met de jurisprudentiële invulling van het *non bis in idem*-beginsel.

1. Het *una via*-beginsel

Met de *Una Via*-wet beoogde de federale wetgever in 2012 het *una via*-principe, met respect voor het *non bis in idem*-beginsel, wettelijk te verankeren. Teneinde het al dan niet succesvol opzet van de federale wetgever finaal te evalueren, zal allereerst in dit hoofdstuk kort het *una via*-principe en de verhouding met het *non bis in idem*-beginsel toegelicht worden.

1.1. Algemeen

Electa una via, non datur recursus ad alteram betekent vrij vertaald dat eens men voor de ene weg heeft gekozen, de andere weg niet meer ingeslagen kan worden.¹ De notie van dit adagium heeft in fiscale strafzaken betrekking op de gevolgde procedure door de overheid. Een dossier zou derhalve administratief dan wel strafrechtelijk afgehandeld moeten worden.² Naar nationaal recht was dit adagium ontegenzeggelijk geldig tot 1943. In de jaren nadien werd het genuanceerd en geïntegreerd in het sanctioneringsbeleid van de overheid. Het beginsel wordt in fiscale zaken als een algemeen rechtsbeginsel aanvaard, hoewel de toepassing in de

¹ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 223.

² B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

praktijk uitbleef.³ De *Una Via*-wet beoogde dit principe in fiscale strafzaken wettelijk te verankeren.⁴

Het belang van het *una via*-beginsel is niet te onderschatten. In het Belgisch fiscaal strafrecht is het gevaar op een samenloop tussen een fiscaal-administratieve en een strafrechtelijke procedures niet onbestaand. De groeiende penalisering van het fiscaal strafrecht heeft ertoe geleid dat administratieve en strafrechtelijke vervolgingen dan wel bestraffingen probleemloos kunnen plaatsvinden.⁵ Dit is het gevolg van het gebrek aan procedurele coherentie. De *Una Via*-wet dient tegemoet te komen aan de problematiek omtrent de samenloop, door zo snel mogelijk te kiezen voor één van beide wegen.⁶

1.2. De verhouding tussen het *una via*-beginsel en het *non bis in idem*-beginsel

Het *una via*-beginsel vormt samen met het *non bis in idem*-beginsel (*infra*) één complementair geheel. Het *una via*-beginsel kan echter ook als een onderdeel van het groter *non bis in idem*-beginsel worden gezien.⁷ De keuze vanwege de overheid om strafrechtelijk dan wel administratief te sanctioneren dient allereerst met respect voor het *una via*-beginsel te gebeuren. De door de overheid verkozen procedure leidt ertoe dat de niet-gekozen procedure vanaf dat moment geen keuzemogelijkheid meer is, tijdens en zelfs na de afronding van de in eerste instantie verkozen procedure. In dit opzicht speelt het *non bis in idem*-beginsel een cruciale rol. Het recht om niet tweemaal vervolgd of bestraft te worden voor in wezen dezelfde feiten kan in een *una via*-regeling uitsluitend verzekerd worden indien de niet-gekozen procedure ontoegankelijk wordt. Een waterdichte *una via*-regeling respecteert beide beginselen en waarborgt een absolute ontduubeling van strafrechtelijke en administratieve sanctie en vervolging.⁸

³ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 223.

⁴ J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de *una via*-wet uit wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1348.

⁵ V. DAUGINET, C. DILLEN en V. VERCAUTEREN, “Una via in België: een uitweg uit de impasse?”, in *My way, liber amicorum Hans Hertoghs*, Amsterdam, De Bont Advocaten, 2016, 148-149.

⁶ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de *Una Via*-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 224.

⁷ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1123-1124.

⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 19.

2. Het non bis in idem-beginsel

In het vorig hoofdstuk werd het *una via*-principe en de verhouding met het *non bis in idem*-beginsel toegelicht. Om te kunnen evalueren of de federale wetgever anno 2012 het *non bis in idem*-beginsel correct in de *Una Via*-wet heeft geïmplementeerd, zal dit hoofdstuk zich toespitsen op de rechtsbronnen op internationaal, supranationaal en nationaal vlak.

2.1. Algemeen

Het *non bis in idem*-beginsel is een adagium dat slechts vier woorden telt. De precieze inhoud van het beginsel is echter niet altijd duidelijk geweest.⁹ Naar nationaal recht is het *non bis in idem*-beginsel in strafzaken en algemeen rechtsbeginsel en een grondrecht dat in verschillende internationale verdragen verankerd ligt.¹⁰ Het belet om diegene, die voor dezelfde feiten reeds definitief werd veroordeeld of vrijgesproken, een tweede maal te berechten¹¹ of te bestraffen.¹² Dit adagium een oud rechtsbeginsel en kent zijn oorsprong in het Oude Testament. Een moderne rechtstaat dient op basis van dit beginsel te verzekeren dat iedere strafvervolgning op een gegeven moment een onherroepelijk einde dient te kennen. Zowel private als publieke belangen zoals rechtszekerheid en de preventie van disparate uitspraken worden door dit rechtsbeginsel beschermd.¹³ Niet enkel een tweede bestraffing (*ne bis puniri in idem*) maar ook een tweede berechting (*nemo debet bis vexari*) wordt door het *non bis in idem*-beginsel gewaarborgd.¹⁴ Het *ne bis puniri*-aspect kan op twee manieren gewaarborgd worden, door enerzijds de eerste veroordeling aan te rekenen op de tweede. Wanneer dit gebeurt, spreekt men over het *Anrechnungsprinzip*. Anderzijds kan de eerste sanctie vervallen, indien de tweede wordt opgelegd. In dat geval speelt het *Erledigungsprinzip*.¹⁵

⁹ C. CONINGS, “*Ne bis in idem*: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 274.

¹⁰ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 165; A. DE NAUW, “Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolothkhin* en *Ruotsalainen*” in F. DE RUYCK (ed.), *Strafrecht meer ... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 3; Cass. 5 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 603; Cass. 5 mei 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 464; Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N; Cass. 28 november 2017, P.17.0830.N.

¹¹ De term ‘berechting’ is het overkoepelend begrip waaronder de vervolging, de berechting en *a fortiori* de bestraffing dient te worden verstaan. Zowel ‘berechting’ als ‘vervolgning’ zullen alternerend in dit onderzoek gebruikt worden om hetzelfde concept te duiden, afhankelijk van de context en de terminologie van de wettelijke instrumenten.

¹² Cass. 25 februari 2014, P.13.1409.N, www.cass.be; L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 15.

¹³ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, “Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het *ne bis in idem*-beginsel”, *TFR* 2014, afl. 466, 645.

¹⁴ M. ZAGHEDEN, “*Una via*: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 238.

¹⁵ F. DESTERBECK, “‘*Una via*’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1123.

In fiscale aangelegenheden kent het *non bis in idem*-beginsel twee betekenissen.¹⁶ De zuiver fiscaalrechtelijke toepassing van dit beginsel impliceert dat een belastingplichtige niet tweemaal mag belast worden op basis van dezelfde belastbare grondslag gedurende hetzelfde jaar door dezelfde overheid met hetzelfde doel.¹⁷ In de rechtspraak wordt dit beginsel, dat een cumul van belastingen verbiedt, echter niet als een algemeen rechtsbeginsel aanvaard.¹⁸

Het *non bis in idem*-beginsel kent daarnaast ook een fiscaal-strafrechtelijke dimensie. Dit komt tot uiting in de cumulatie van strafrechtelijke sancties en fiscaal-administratieve sancties die een strafrechtelijk karakter in de zin van art. 6 EVRM bezitten.¹⁹ Het al dan niet strafrechtelijk karakter van de fiscaal-administratieve sancties werkt als een trigger met betrekking tot de toepassing van het voornoemd beginsel en de gevolgen voor de belastingplichtige. Wanneer het strafrechtelijk karakter van de fiscaal-administratieve sanctie uiteindelijk vaststaat, wordt in dergelijke gevallen het *non bis in idem*-beginsel in fiscale strafzaken wel als een algemeen rechtsbeginsel aanvaard. Onder welke voorwaarden en in welke situaties fiscaal-administratieve sancties een strafrechtelijk karakter bezitten wordt bepaald aan de hand van de *Engel*-criteria van het EHRM (*infra*).²⁰ Op deze manier werkt het strafrechtelijke *non bis in idem*-beginsel door in het fiscaal recht.

2.2. Internationale rechtsbronnen

Dit beginsel is ook in internationale instrumenten opgenomen, zoals het Zevende protocol bij het EVRM, het IVBPR, het Handvest van Grondrechten van de Europese Unie en de Schengenuitvoeringsovereenkomst. Er is echter geen internationaal publiekrechtelijk beginsel voorhanden dat de autoriteiten van staten, inclusief de rechterlijke macht in functionele zin, een verbod kan opleggen om een natuurlijke persoon of een rechtspersoon te vervolgen of *a fortiori* te veroordelen voor dezelfde feiten waarvoor hij reeds in een andere staat is berecht of bestraft.²¹

¹⁶ P. GABRIËL, “Neen, toch niet nog eens... over het non bis in idem-beginsel in belastingzaken” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, 90.

¹⁷ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgische Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, nr. 140.

¹⁸ Cass. 16 oktober 1997, RW 1998-1999, 464; Arbitragehof 19 december 2001, nr. 159/2001, BS 15 januari 2002 (ed. 2), 1187; M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 238.

¹⁹ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 124.

²⁰ M. MAUS, “Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal-administratieve sancties”, *AJT* 1998-99, (981) 981-982.

²¹ HvJ 29 juni 2006, C-289/04, *Showa Denko KK*, r.o. 58.

2.2.1. Het EVRM

Het recht om niet tweemaal voor dezelfde feiten berecht of bestraft te worden is niet letterlijk opgenomen in de bewoordingen van artikel 6 EVRM. Desalniettemin zijn verschillende auteurs van mening dat het *non bis in idem*-beginsel onuitgesproken wordt gewaarborgd onder de noemer van een eerlijk proces. Een tweede maal voor dezelfde feiten berecht worden zou immers geen gevolg geven aan een *fair trial*.²²

Artikel 6 EVRM is enkel van toepassing indien er sprake is van een tweede berechting in hetzelfde land.²³ Het EHRM heeft dit vooreerst bevestigd in het arrest *Nikitin*. In deze zaak heeft het Hof uiteengezet dat de verenigbaarheid met het *non bis in idem*-beginsel, dat een onderdeel van een *fair trial* vormt, wel nog kan leiden tot een schending van artikel 6 EVRM. Het Hof dient autonoom na te gaan of de maatregel verenigbaar is met artikel 6 EVRM, onverminderd de conclusies van het Hof op basis van artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM.²⁴ In de omzendbrief van 22 oktober 2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep (*infra*) leest men tevens de algemene aanvaarding dat het *non bis in idem*-beginsel ook gewaarborgd wordt door het recht op een eerlijk proces.²⁵

Het belang van de erkenning van het *non bis in idem*-beginsel in artikel 6 EVRM is niet te onderschatten. De rechtsonderhorigen van de verdragsluitende staten die het Zevende aanvullend Protocol niet geratificeerd hebben genieten bijgevolg ook van de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM en de impliciete waarborg van het *non bis in idem*-beginsel. België is tevens sinds 1955 partij bij het EVRM.²⁶ De bepalingen van het EVRM genieten, gezien de monistische staatsstructuur van België, van een directe werking. Dit vertaalt zich in de onmiddellijke inroepbaarheid van alle provisies van het EVRM voor alle nationale hoven en rechtbanken.²⁷

²²A. DE NAUW, "Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolothkhin* en *Ruotsalainen*" in F. DE RUYCK (ed.), *Strafrecht meer ... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 3.

²³M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 181.

²⁴EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 54.

²⁵Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 8.

²⁶J. VANDE LANOTTE, *Handboek EVRM- deel 1. Algemene beginselen*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 80.

²⁷Art. 34 Gw; Cass. 27 mei 1971, *Arr. Cass.* 1971, 959.

2.2.2. *Het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM*

Het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM werd door de verdragsluitende staten ondertekend op 22 november 1984.²⁸ In België werd het op 13 april 2012 bekrachtigd.²⁹ Hoewel artikel 6 EVRM het *non bis in idem*-beginsel reeds impliciet waarborgt, vormt de bekrachtiging van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM een expliciete erkenning van het rechtsbeginsel in het nationaal rechtssysteem.³⁰

Het is geen toeval dat de ratificatie van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM pas in 2012 heeft plaatsgevonden. Volgens LIPPENS en THIEL is de terughoudendheid van België het gevolg van de spanning tussen enerzijds de gewichtigheid van administratieve sancties en anderzijds relevantie van de strafrechtelijke procedures. Administratieve sanctionering is namelijk doeltreffend in sectoren die een strikte naleving gebieden, zoals het belastingrecht. Daarnaast wordt ook de beoordelingsvrijheid van het parket hoog in het vaandel gedragen.³¹ Ons inziens zou de invoering van de *Una Via*-wet, die de ontdubbeling van strafsancities beoogt, een ideologische contradictie vormen met de niet-ratificatie van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM.

Artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM maakt daarnaast een tweeledig verschil, namelijk het recht om niet opnieuw *berecht of bestraft* te worden.³² Een dubbele bestraffing sluit niet per definitie een tweede vervolging uit, maar een tweede vervolging sluit uiteraard wel een dubbele bestraffing uit. Het recht om geen tweede maal vervolgd te worden biedt gevolglijk een ruimere bescherming. De opgesomde rechten vormen dus een onderscheiden maar complementair geheel.³³ Dit artikel heeft enkel betrekking op een

²⁸ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het *ne bis in idem*-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 647.

²⁹ Wet van 6 maart 2007 houdende instemming met het Protocol nr. 7 bij het Verdrag ter Bescherming vande Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, gedaan te Straatsburg op 22 november 1984, *BS* 22 juni 2012.

³⁰ C. CONINGS, "*Ne bis in idem*: Tijd voor hetzelfde idem", *NjW* 2012, 274.

³¹ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 21.

³² "Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat."

³³ W.B. VAN BOCKEL, "'Coming of age': de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde", *NtEr* 2010, afl. 2, 66-67.

dubbele vervolging of bestraffing in hetzelfde land en is niet van toepassing op interstatelijk niveau.³⁴

Artikel 4.2 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM stelt dat in sommige gevallen de heropening van een zaak wél nog mogelijk is.³⁵ In dit opzicht introduceert artikel 4.2 een nieuw concept, aangezien het EVRM in artikel 6 niet uitdrukkelijk de mogelijkheid om de zaak te heropenen in haar oorspronkelijke tekst had opgenomen.³⁶ De verwijzing door het Hof van Cassatie naar een ander hof van beroep om voor een tweede maal te oordelen over de feiten, na de vaststelling van een overtreding van de wet of wegens schendingen van substantiële of op straffe van nietigheid voorgeschreven vormen, is aldus in overeenstemming met artikel 4.2.³⁷ Net zoals het eerste lid van dit artikel heeft het tweede lid enkel betrekking op een heropening van een zaak binnen hetzelfde land.³⁸

2.2.3. *Het internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten*

Het IVBPR is een internationaal verdrag, dat dateert van 19 december 1966. Het verdrag werd door België reeds in 1968 ondertekend, maar in 1983 pas bekrachtigd.³⁹ De tekst van artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM is gebaseerd op artikel 14.7 van het IVBPR (*supra*).⁴⁰ In congruentie met artikel 4.1 Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM voorziet artikel 14.7 van het IVBPR enkel het verbod op dubbele berechting of bestraffing in hetzelfde land.⁴¹

³⁴ C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2011, 723.

³⁵ “De bepalingen van het voorgaande lid beletten niet de heropening van de zaak overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van de betrokken Staat, indien er aanwijzingen zijn van nieuwe of pas aan het licht gekomen feiten, of indien er sprake was van een fundamenteel gebrek in het vorige proces, die de uitkomst van de zaak zouden of zou kunnen beïnvloeden.”

³⁶ A. DE NAUW, “Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolothkhin* en *Ruotsalainen*” in F. DE RUYCK (ed.), *Strafrecht meer ... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 3.

³⁷ Art. 608 Ger. W.

³⁸ C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2011, 723.

³⁹ Wet houdende goedkeuring van volgende internationale akten: Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten; Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, *BS* 6 juli 1983.

⁴⁰ “Niemand mag 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.”

⁴¹ C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2011, 723.

2.3. Supranationale rechtsbronnen

2.3.1. *Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie*

Op 1 december 2009 kende het Handvest samen met het Verdrag van Lissabon haar intrede.⁴² Het is een bindend instrument en behoort integraal tot het primair Unierecht.⁴³ Artikel 50 lijkt net zoals artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM op artikel 14.7 van het IVBPR.⁴⁴ Dit artikel is echter wél van toepassing in het geval van een grensoverschrijdend aspect binnen de Europese Unie, of indien de nationaalrechtelijke norm een implementatie is van een Europeesrechtelijke richtlijn of verordening.⁴⁵ Zo heeft het Europees Hof van Justitie zich bevoegd geacht in de zaak *Aklagaren* om te oordelen over belastingboetes en strafvervolgingen wegens belastingfraude binnen het kader van de nationaalrechtelijke implementatie van de btw-richtlijn. Op basis van artikel 51.1 van het Handvest strekt het *non bis in idem*-beginsel zich enkel tot de instellingen, organen en lidstaten die het Unierecht ten uitvoer brengen.⁴⁶

2.3.2. *De Schengenuitvoeringsovereenkomst*

In 1990 werd de Schengenuitvoeringsovereenkomst geïntroduceerd om een antwoord te bieden aan grensoverschrijdende criminaliteit. De toegenomen samenwerking tussen staten legde meteen ook enkele risico's bloot, waaronder ook de mogelijkheid om rechtsonderhorigen tweemaal te vervolgen. De staten die partij zijn bij de Schengenuitvoeringsovereenkomst zijn Noorwegen, IJsland, Zwitserland, Liechtenstein, en alle lidstaten van de Europese Unie, met uitzondering van het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Bulgarije en Roemenië. België werd partij in het jaar 1990.⁴⁷ Om tegemoet te komen aan het risico om tweemaal vervolgd te worden, werd artikel 54 in het SUO opgenomen.⁴⁸

⁴² Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie van 12 december 2007, *Pb.C.* 83, 30 maart 2010.

⁴³ Artikel 6.1 VEU.

⁴⁴ “Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.”

⁴⁵ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON; S. GNEDASJ en H. VANHULLE, “Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het *ne bis in idem*-beginsel”, *TFR* 2014, afl. 466, 647.

⁴⁶ B. COOPMAN en K. HENS, “De ontoombare opgang van het *non bis in idem*-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 564-565; C. BUYSSE, “Cumul administratieve BTW-boete en strafsanctie: wanneer (on)mogelijk?”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1331, 7.

⁴⁷ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 172.

⁴⁸ W.B. VAN BOCKEL, “‘Coming of age’: de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde”, *NtEr* 2010, afl. 2, 66-68.

De bewoordingen van artikel 54 SUO verschillen aanzienlijk met die van enerzijds artikel 50 Handvest en anderzijds artikel 14.7 IVBPR en artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM.⁴⁹ Artikel 54 SUO spreekt over *dezelfde feiten*, terwijl artikel 50 Handvest en artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol betrekking hebben op *strafbare feiten*.⁵⁰ Het is tevens uitsluitend van toepassing indien er sprake is van een tweede vervolging in een andere staat die partij is bij het SUO, nadat de rechtsonderhorige reeds in andere Schengenstaat werd bestraft. Een dubbele vervolging in één enkele Schengenstaat sluit artikel 54 SUO niet uit. Schengenstaten kunnen op basis van artikel 55 SUO echter onder bepaalde voorwaarden niet gebonden zijn aan artikel 54 SUO, bijvoorbeeld indien het feit zich heeft afgespeeld op het grondgebied van die staat, of indien de feiten een inbreuk vormen op de veiligheid van de staat of andere even wezenlijke belangen. Daarnaast is artikel 56 SUO van groot belang. Het is dit artikel dat een dubbele bestraffing uitdrukkelijk verbiedt.⁵¹ In het *non bis in idem*-beginsel van artikel 54 SUO mag bijgevolg niet impliciet het verbod op een dubbele bestraffing gelezen worden. De staat die bovendien de tweede vervolging instelt, dient rekening te houden met andere reeds ondergane straffen of maatregelen dan vrijheidsbeneming. Dit zet de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 54 SUO kracht bij.⁵²

2.4. Nationale rechtsbronnen

2.4.1. Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering

Artikel 13 V.T.Sv. vormt een toepassing van het *non bis in idem*-beginsel op buitenlandse strafvonnissen, die onder de extraterritoriale bevoegdheid van de Belgische hoven en rechtbanken vallen.⁵³ Deze bepaling geldt uitsluitend voor misdrijven die zich integraal op

⁴⁹“Een persoon die bij onherroepelijk vonnis door een overeenkomstsluitende partij is berecht, kan door een andere overeenkomstsluitende partij niet worden vervolgd ter zake van dezelfde feiten, op voorwaarde dat ingeval een straf of maatregel is opgelegd, deze reeds is ondergaan of daadwerkelijk ten uitvoer wordt gelegd, dan wel op grond van de wetten van de veroordelende overeenkomstsluitende partij niet meer ten uitvoer gelegd kan worden.”

⁵⁰ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 171.

⁵¹ “Indien door een overeenkomstsluitende partij een nieuwe vervolging wordt ingesteld tegen een persoon die ter zake van dezelfde feiten bij onherroepelijk vonnis door een andere overeenkomstsluitende partij is berecht, dient iedere periode van vrijheidsbeneming die wegens deze feiten op het grondgebied van laatstgenoemde partij werd ondergaan op de eventueel op te leggen straf of maatregel in mindering te worden gebracht. Voorzover de nationale wetgeving dit toelaat, wordt tevens rekening gehouden met andere reeds ondergane straffen of maatregelen dan vrijheidsbeneming.”

⁵² W.B. VAN BOCKEL, “‘Coming of age’: de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde”, *NtEr* 2010, afl. 2, 67-68.

⁵³ “Behalve wat de in oorlogstijd gepleegde misdaden en wanbedrijven betreft, zijn de bovenstaande bepalingen niet toepasselijk wanneer de verdachte, wegens hetzelfde misdrijf gevonnist in een vreemd land, vrijgesproken is, of na te zijn veroordeeld, zijn straf heeft ondergaan, verjaring van zijn straf is ingetreden (of hem genade of

buitenlands grondgebied hebben voltrokken.⁵⁴ Er wordt echter geen verbod op een dubbele berechting of bestraffing door de Belgische gerechten voorzien, indien men voor dezelfde feiten in België reeds werd veroordeeld of vrijgesproken.⁵⁵ Er dient sprake te zijn van een veroordeling of vrijspraak vooraleer artikel 13 V.T.Sv. van toepassing zal zijn. Indien de rechtsonderhorige de straf partieel heeft ondergaan, staat het de nationale rechter vrij om een tweede straf op te leggen, zolang de reeds opgelegde straf in mindering wordt gebracht. In de praktijk komt dit zelden voor en is het uitgesloten tussen Schengenstaten.⁵⁶

Dit artikel sluit dus enkel een tweede veroordeling uit, in tegenstelling tot de reeds besproken internationale en supranationale rechtsbronnen van het *non bis in idem*-beginsel. Het verschilpunt met artikel 54 SUO situeert zich in kwalificatie van de *idem*-vereiste. De rechtsonderhorige kan in België niet voor een tweede maal berecht worden indien hij in het buitenland reeds vrijgesproken of veroordeeld werd voor hetzelfde misdrijf. Naar Belgisch recht wordt de *idem*-vereiste strafrechtelijk ingekleurd. Artikel 54 SUO maakt enkel vermelding van de term *dezelfde feiten*, implicerend dat de nationaalrechtelijke kwalificatie van de *idem*-vereiste geen rol speelt. Het SUO breidt aldus het toepassingsgebied van buitenlandse vonnissen aanzienlijk uit.⁵⁷

2.4.2. Wetboek van Strafvordering

Het principe van het gezag van gewijsde wordt niet wettelijk omschreven, maar vormt een toepassing van het *non bis in idem*-beginsel. Onder het gezag van het strafrechtelijk gewijsde wordt verstaan dat de eindbeslissing van de strafrechter gepaard gaat met een gezag, waardoor er middels een rechterlijk vonnis uitspraak wordt gedaan over de strafvordering. De strafzaak kent op deze manier haar einde, waardoor een nieuwe strafvervolgung jegens dezelfde persoon en omwille van dezelfde feiten niet meer mogelijk zal zijn. Het onweerlegbaar vermoeden van een rechterlijke uitspraak (*res judicata pro veritate habetur*)

amnestie is verleend). Elke hechtenis in den vreemde ondergaan wegens het misdrijf dat in België aanleiding geeft tot veroordeling, wordt steeds toegerekend op de duur van de vrijheidsstraffen.”

⁵⁴ Cass. 22 februari 1994, Arr. Cass. 1994, nr. 89

⁵⁵ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 171. .

⁵⁶ P. HOET, “Het ne bis in idem-beginsel in het grensoverschrijdend strafrechtsverkeer”, *CABG* 2004, afl. 1, 18-23.

⁵⁷ C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2011, 814-815.

vormt het basisidee van dit principe. De eindbeslissing van de strafrechter geldt vervolgens *erga omnes*.⁵⁸

Het principe van het gezag van strafrechtelijk gewijsde ligt deels vervat in het Wetboek van Strafvordering. Artikel 339 voorziet het uitdrukkelijk verbod op een tweede vervolging, indien het hof van assisen de rechtsonderhorige heeft vrijgesproken.⁵⁹ Dit artikel vormt de enige expliciete verankering van het *non bis in idem*-beginsel, zij het met een zeer beperkt toepassingsgebied. Slechts indien het hof van assisen de beschuldigde heeft vrijgesproken, is een tweede vervolging uitdrukkelijk uitgesloten. Wanneer het hof van assisen de beschuldigde schuldig heeft bevonden aan de ten laste gelegde feiten, blijft een tweede vervolging in beginsel wél mogelijk. De rechtspraak heeft het toepassingsgebied verruimd en past dit principe toe op alle vonnissen en arresten van strafgerechten.⁶⁰

Zoals *supra* reeds uiteengezet, leidt de uitsluiting van een tweede vervolging meteen ook tot de uitsluiting van een tweede veroordeling. In dit opzicht vertoont artikel 339 Sv. gelijkenissen met artikel 4.1 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM. Bovendien wordt, parallel met artikel 54 SUO, de *idem*-vereiste feitelijk ingekleurd en is de juridische kwalificatie irrelevant. Artikel 339 Sv. is naar Belgisch recht de enige rechtsbron met een toepassingsgebied dat beperkt is tot het Belgisch grondgebied.

⁵⁸ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2015, 41.

⁵⁹ “De beschuldigde die door een hof van assisen is vrijgesproken kan niet meer worden vervolgd wegens dezelfde feiten, ongeacht de juridische omschrijving daarvan.”

⁶⁰ Cass. 22 februari 1971, *Arr.Cass.* 1971, 599; R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 165.

3. Het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties

Het vorig hoofdstuk heeft ons in staat gesteld om de omvangrijke rechtsbronnen in diverse nationale en internationale instrumenten van het *non bis in idem*-beginsel vast te stellen. In de diverse wettelijke bepalingen staat telkens het begrip “straf” centraal. Buiten de context van het strafrecht *sensu stricto* bestaan er echter ook administratieve sancties, die in sommige gevallen een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM bevatten. Het al dan niet strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie bepaalt immers de binaire werking van het *non bis in idem*-beginsel in cumulatie met een strafrechtelijke sanctie *pur sang*. In dit hoofdstuk zal worden nagegaan onder welke voorwaarden administratieve sancties een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM vertonen, om finaal te kunnen evalueren of de federale wetgever het *non bis in idem*-beginsel correct heeft geïmplementeerd teneinde de rechtsbescherming van de belastingplichtige optimaal te waarborgen.

3.1. Algemeen

Aangaande het recht om niet tweemaal voor dezelfde feiten berecht of bestraft te worden spelen administratieve sancties een belangrijke rol. Administratieve sanctionering is in het sociaal en fiscaal recht tegenwoordig geen uitzonderlijk fenomeen, daar beide vakgebieden onderworpen zijn aan hun eigen typiciteit en een gespecialiseerde kennis van zaken behoeven.⁶¹ Door een immens gebrek aan gespecialiseerde kennis lijken de strafrechters de neiging te hebben om steeds voorrang te geven aan de behandeling van gemeenrechtelijke strafdossiers.⁶² Bovendien kunnen inbreuken via de administratieve weg efficiënter gesanctioneerd worden. Een andere reden om te opteren voor administratieve sancties is de tijdswinst.⁶³ De fiscale administraties beschikken over een aantal administratieve sancties, zoals de administratieve geldboete, de belastingverhoging en de uitvaardiging van het verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen.⁶⁴

⁶¹ F.DEBELVA en J.MOTTE, “De proportionaliteit van fiscale sancties: theoretisch kader, grondslagen en verhouding tot mensenrechten”, *TFR* 2015, afl. 492, 968-969.

⁶² A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 224.

⁶³ F.DEBELVA en J.MOTTE, “De proportionaliteit van fiscale sancties: theoretisch kader, grondslagen en verhouding tot mensenrechten”, *TFR* 2015, afl. 492, 968-969.

⁶⁴ Artikel 446-448 WIB 1992.

Het is voor staten niet mogelijk om aan het toepassingsgebied van het EVRM te ontsnappen door straffen te depenaliseren en administratieve sancties op te leggen, die in feite verkapte strafsancities zijn.⁶⁵ Het EHRM gaat de draagwijdte van de notie *criminal charge*, zoals omschreven in artikel 6 EVRM, *in concreto* na. De kwalificatie naar nationaal recht is van gering belang bij de beoordeling van het strafrechtelijk karakter van de sanctie.⁶⁶ Administratieve sancties van strafrechtelijke aard blijven op deze manier onverhinderd onder het toepassingsgebied van het EVRM vallen. In dit opzicht is het relevant om te bepalen welke administratieve sancties kunnen worden gekwalificeerd als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM. Een administratieve sanctie kan immers enkel met een strafrechtelijke sanctie gecumuleerd worden indien de administratieve sanctie geen repressief karakter in de zin van artikel 6 EVRM heeft. Een ruime interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel houdt in dat, indien de administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM zou hebben, slechts één straf opgelegd kan worden in het licht van het *non bis in idem*-beginsel vervat in artikel 4 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM. Concreet resulteert dit in de uitsluiting van een strafvervolging na afloop van een definitieve administratieve sanctie vanwege de fiscale administratie. Hetzelfde principe blijft gelden indien de strafvervolging voorafgaat aan de administratieve sanctionering, of indien de fiscale administratie twee achtereenvolgende administratieve sancties zou opleggen.⁶⁷ Op welke manier wordt beoordeeld of een administratieve sanctie al dan niet een repressief karakter bevat, wordt door het EHRM aan de hand van enkele specifieke criteria getoetst.

3.2. De Engel-criteria

Met betrekking tot het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties stelde het EHRM vooreerst in het arrest *Engel* dat een straf autonoom dient geïnterpreteerd te worden op basis van universele en objectieve criteria, met respect voor het *non bis in idem*-beginsel.⁶⁸

De autonome criteria betreffen:

- 1) de kwalificatie van de maatregel naar nationaal recht,
- 2) de aard van de overtreden norm,
- 3) de aard en zwaarte van de sanctie.⁶⁹

⁶⁵ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2015, 50.

⁶⁶ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR 1984*, Serie A, nr. 73.

⁶⁷ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 188.

⁶⁸ EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, nr. 22.

3.2.1. De kwalificatie van de maatregel naar nationaal recht

Het eerste criterium dat het EHRM aanwendt is de kwalificatie *de jure* van de maatregel naar nationaal recht. Dit criterium biedt enkel een indicatie. Indien een sanctie overeenkomstig het nationaal recht als strafrechtelijk wordt omschreven, dan is artikel 6 EVRM zonder meer van toepassing. In dit geval zou de vervulling van het eerste criterium voldoende zijn. Is er echter sprake van een administratieve sanctie, dan kunnen de overige twee criteria wel een belangrijke rol spelen. Dit criterium vormt het loutere vertrekpunt van de toetsing. Zoals *supra* reeds vermeld is de nationaalrechtelijke kwalificatie van de maatregel nooit beslissend in de toetsing of de maatregel in kwestie een *criminal charge* in de zin van artikel 6 EVRM is.⁷⁰ Indien dit wel het geval zou zijn, dan zou dit kunnen leiden tot onverenigbaarheden die in strijd zijn met het EVRM. De nationaalrechtelijke kwalificatie als administratieve sanctie staat niet gelijk aan de afwezigheid van een repressief karakter.⁷¹

3.2.2. De aard van de overtreden norm

Het tweede van de drie *Engel*-criteria betreft de aard van de overtreden norm. Dit criterium kent twee luiken. Allereerst verwijst dit criterium naar de subjectieve reikwijdte van de overtreden norm.⁷² Indien de reikwijdte van de overtreden norm algemeen van aard is en deze maatregel zich richt tot alle rechtsonderhorigen, en niet - zoals in het tuchtrecht - tot een specifieke groep, dient deze norm als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 EVRM beschouwd te worden.

Naast de toepassing *ratione personae* van de sanctie gaat het Hof ook de *ratio legis* na.⁷³ De sanctie moet repressief én niet preventief van aard zijn.⁷⁴ Er is sprake van een preventie wanneer de sanctie voor iedereen een ontradend effect heeft. Dit soort sancties, zoals het intrekken van een rijbewijs ter bescherming van andere burgers, zullen niet altijd routinematig

⁶⁹ EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, nr. 22; K. VANDERHAUWAERT, “Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel. Een aantal beschouwingen” *T. Strafr.*, nr. 5, 305.

⁷⁰ M. MAUS, “Fiscaal-administratieve sanctionering en rechtsbescherming” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 212.

⁷¹ EHRM 10 februari 2015, nr.53753/12, *Kiiveri/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.

⁷² M. MAUS, “Fiscaal-administratieve sanctionering en rechtsbescherming” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 213.

⁷³ EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*, r.o 68.

⁷⁴ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR 1984*, Serie A, ro.. 73.

als een strafrechtelijke sanctie gekwalificeerd worden.⁷⁵ Indien de sanctie echter niet enkel een indemnitair karakter heeft en naast de herstelling van de financiële schade ook een zeker leed toebrengt aan de betrokkene, dan is zij repressief van aard.⁷⁶

Is er sprake van een cumulatieve vervulling van beide criteria, dan valt de sanctie binnen het spectrum van strafrechtelijke sancties. Het is bijgevolg irrelevant hoe zwaar de desbetreffende sanctie is.⁷⁷ Een belastingverhoging van 10% zal bijgevolg niet ontsnappen aan de toepassing van artikel 6 EVRM.⁷⁸

3.2.3. De aard en zwaarte van de sanctie

Indien de eerste twee voorwaarden geen soelaas hebben geboden om het repressief karakter vast te stellen, dan kan het derde criterium van dienst zijn. Dit criterium bouwt verder op de vaststelling van het al dan niet strafrechtelijk karakter van de sanctie. Indien de *ratio legis* van de sanctie bestaat uit het toebrengen van een bepaald leed, dan staat het strafrechtelijk karakter van de sanctie meteen vast. Naast de *ratio legis* houdt het EHRM in haar rechtspraak ook rekening met de maximumstraf die opgelegd kan worden. Zo wordt er abstractie gemaakt van de straf die *in concreto* wordt opgelegd en houdt het EHRM enkel rekening met de hoogste maximumstraf die mogelijk opgelegd kan worden.⁷⁹

Daarnaast heeft het Hof in een reeks arresten enkele vermoedens geformuleerd met betrekking tot het derde *Engel*-criterium. Zo worden vrijheidsstraffen volgens het Hof vermoed van strafrechtelijke aard te zijn.⁸⁰ Dit geldt ook onverminderd voor de geldboete vervangende gevangenisstraf.⁸¹ Het Hof laat desalniettemin toe om in uitzonderlijke gevallen dit vermoeden te weerleggen.⁸²

⁷⁵ EHRM 28 oktober 1999, nr. 26780/95, *Escoubet/België*, r.o. 37.

⁷⁶ A. ALEN, "Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999", *RW* 1999, afl. 19, 630.

⁷⁷ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1984, Serie A, r.o. 53.

⁷⁸ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, *R.W.* 2009-10, 123; EHRM 10 februari 2015, nr.53753/12, *Kiiveri/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.

⁷⁹ EHRM 24 september 1997, nr. 18996/91, *Garyfallou Aebe/Griekenland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1997, V, 1830.

⁸⁰ EHRM 9 maart 2006, nr. 5926/00, *Meneshev/Rusland*, r.o. 97.

⁸¹ EHRM 31 mei 2011, nr. 3699/08, *Zugic/Kroatië*, r.o. 22.

⁸² EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, r.o. 82.

3.3. De praktische toepassing van de Engel-criteria

3.3.1. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Sinds het arrest *Engel* staat het vast dat fiscale bestraffingen, naar nationaal recht administratief benoemd, in feite als strafsancities dienen gekwalificeerd te worden in het kader van het EVRM na een toetsing aan de bovenstaande drie *Engel*-criteria.⁸³ De cumulatieve vervulling van alle criteria is geen vereiste.⁸⁴ Het volstaat dat slechts één van de drie voorwaarden vervuld is om het strafrechtelijk karakter van de sanctie vast te stellen. Indien de drie criteria niet integraal en afdoende vervuld zijn, leidt de cumulatieve vervulling van alle criteria evenwel tot de uiteindelijke vaststelling van het strafrechtelijk karakter van de sanctie.⁸⁵ De vervulling van de *Engel*-criteria houdt in dat de belastingplichtige zich kan beroepen op de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM.⁸⁶

In de loop der jaren heeft het EHRM naast de drie vaste *Engel*-criteria ook andere elementen in acht genomen. In sommige gevallen is het immers lastig om het repressief karakter van een administratieve sanctie vast te stellen indien de sanctie niet in de vorm van een boete of vrijheidsberoving wordt opgelegd. Of de intrekking van een vergunning of de afwijzing van het recht op een prestatie een strafsancitie in de zin van artikel 6 EVRM uitmaakt, is klaarblijkelijk moeizaam vast te stellen. In dit opzicht stelde het Hof onder meer dat indien dezelfde feiten strafrechtelijk en administratiefrechtelijk met gelijkaardige straffen worden gesancioneerd, het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie ook meteen vaststaat.⁸⁷

Hoewel het Hof de *Engel*-criteria deze gedurende lange tijd strikt gehanteerd heeft, zorgde het arrest *Bendenoun* voor tijdelijke rechtsonzekerheid.⁸⁸ In dit arrest formuleerde het EHRM uitzonderlijke een bijkomend criterium, naast de drie gekende *Engel*-criteria. Het vierde criterium had betrekking op de hoogte van de straf. De feiten betroffen belastingverhogingen voor de heer Bendenoun en diens bedrijf van respectievelijk 422,534 en 570,398 Franse

⁸³ EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Silvester's Horeca Service/België*; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

⁸⁴ EHRM 25 augustus 1987, nr. 9912/82, *Lütz/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR* 1987, Serie A, nr. 123

⁸⁵ EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86, *Bendenoun/Frankrijk*, r.o. 47.; EHRM 24 september 1997, nr. 18996/91, *Garyfallou Aebe/Griekenland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1997, V, 1821.

⁸⁶ M. MAUS, "Kanttekeningen rond de fiscaal administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van artikel 6 EVRM", TFR 1999, afl. 167, 332.

⁸⁷ J. PUT, "Rechtshandhaving door administratieve sancties in het recht", RW 2001-2002, 1201.

⁸⁸ EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86, *Bendenoun/Frankrijk*.

frank, gekoppeld aan een gevangenisstraf bij niet-betaling. In deze zaak heeft het EHRM geoordeeld dat de zwaarte van de straf, onverminderd het derde *Engel*-criterium, op zelfstandige wijze dient getoetst te worden.⁸⁹

Dit arrest staat lijnrecht tegenover de vroegere vaste rechtspraak van het EHRM. Sedert het arrest *Öztürk* en *Lutz* kan het strafrechtelijk karakter van een administratieve sanctie vastgesteld worden zonder de hoogte van de concrete sanctie in acht te nemen.⁹⁰ In het arrest *Bendenoun* was de hoogte van de sanctie wel degelijk relevant voor het Hof. Bovendien geldt de rechtsbescherming van artikel 6 EVRM eveneens niet op lichte administratieve sancties.⁹¹ Dit principe werd bevestigd in het arrest *Ziliberg*, waar het Hof concludeerde dat de zwaarte van de straf *in se* niet leidt tot de vaststelling van het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie. Volgens het Hof kan het echter als een argument beschouwd worden om de sanctie onder het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM te doen vallen.⁹²

De omwenteling in de rechtspraak kan men verklaren door het simpele feit dat in het arrest *Öztürk* geen vrijheidsberovende straf kon worden opgelegd bij niet-betaling van de administratieve sanctie. Dit komt terug in het arrest *Ezeh & Connors*. Het Hof heeft zich in deze zaak gebaseerd op de opgelegde straf en niet op de abstracte en potentiële maximumstraf, aangezien er sprake was van een vrijheidsberovende straf.⁹³ De benadering en inachtnaam van de opgelegde straf wordt door het Hof niet toegepast ten aanzien van andere sancties.

In dit opzicht bracht het arrest *Jussila* een einde aan de omwenteling en de rechtsonzekerheid in de rechtspraak van het EHRM.⁹⁴ Het Hof greep in dit arrest terug naar de drie *Engel*-criteria. Het is opmerkelijk dat in deze zaak naar het arrest *Bendenoun* verwezen wordt, waar het EHRM devieerde van de drie vaste *Engel*-criteria door de toevoeging van een vierde criterium. Volgens het Hof mag er geen twijfel bestaan rondom de intentie om af te wijken van de drie *Engel*-criteria door de introductie van het vierde criterium. Dit criterium werd namelijk toegevoegd omwille van het feit dat de drie *Engel*-criteria in de zaak *Bendenoun* niet

⁸⁹ EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86, *Bendenoun/Frankrijk*, r.o. 47

⁹⁰ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR 1984*, Serie A, nr. 53; EHRM 25 augustus 1987, *Lütz t. Duitsland*, <http://hudoc.echr.coe.int>.

⁹¹ EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86, *Bendenoun/Frankrijk*, r.o. 47

⁹² EHRM 1 februari 2005, nr. 61821/00, *Ziliberg/Moldavië*, r.o. 34.

⁹³ EHRM 9 oktober 2001 nr. 39665/98 en 40086/98, *Ezeh & Connors/Verenigd Koninkrijk*.

⁹⁴ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, *R.W.* 2009-10, 123.

doorslaggevend waren.⁹⁵ Het EHRM illustreert de onbetwiste toepassing van de drie Engel-criteria door te verwijzen naar het voorafgaandelijk arrest *Janosevic*.⁹⁶ In deze zaak greep het Hof immers al terug naar de *Engel*-criteria, zonder expliciet de gevolgen van het arrest *Bendenoun* te nuanceren. Het EHRM heeft met het arrest *Jussila* voor eens en voor altijd duidelijkheid geschept inzake de onvermurwbare toepassing van de drie *Engel*-criteria.⁹⁷

Het Hof heeft in *Jussila* ook meteen een ander aspect verduidelijkt. In deze zaak heeft het Hof vooreerst een onderscheid gemaakt tussen sancties die onderdeel uitmaken van “*the hard core of criminal law*”⁹⁸ en de resterende strafsancities. In casu werd de heer Jussila geconfronteerd met een fiscale boete. Hij heeft getracht deze boete aan te vechten, maar werd niet door een rechter gehoord. De toepassing van de drie *Engel*-criteria heeft namelijk de draagwijdte van artikel 6 EVRM dermate verruimd, dat ook niet-strafrechtelijke sancties (zoals administratieve, tuchtrechtelijke en mededingingsrechtelijke sancties) in beginsel onder het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM vallen. Het EHRM is namelijk van mening dat fiscaalrechtelijke sancties niet behoren tot “*the hard core of criminal law*”.⁹⁹ De rechtsbescherming zoals omschreven in artikel 6 EVRM is bijgevolg niet ten volle van toepassing op fiscaalrechtelijke sancties. Het blijft echter onduidelijk van welke waarborgen van artikel 6 EVRM al dan niet mag worden afgezien. In casu werd het recht om gehoord te worden in ieder geval achterwege gelaten.¹⁰⁰

Het Hof heeft het bovenstaand principe reeds bevestigd in latere rechtspraak.¹⁰¹ De rechtszoekende geniet dus niet zonder meer van rechtsbescherming van artikel 6 EVRM. In welke mate artikel 6 EVRM al dan niet zal gelden ten aanzien van niet puur strafrechtelijke sancties, is voorlopig onduidelijk. Het blijft bovendien onduidelijk wat onder het traditionele strafrecht valt. Verhelderende rechtspraak vanwege het EHRM is dus geboden.¹⁰²

⁹⁵ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, r.o. 32

⁹⁶ EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*.

⁹⁷ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, r.o. 33.

⁹⁸ Het traditionele strafrecht

⁹⁹ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, *Jussila/Finland*, r.o. 43.

¹⁰⁰ T. JANSEN, "Ook geringe fiscale sancties vallen onder artikel 6 EVRM ... maar niet noodzakelijk met alle proceswaarborgen", *Fisc.Act.* 2008, afl. 10, 9.

¹⁰¹ EHRM 22 juli 2008, nr. 40199/02, *Kallio/Finland*.

¹⁰² T. JANSEN, "Ook geringe fiscale sancties vallen onder artikel 6 EVRM ... maar niet noodzakelijk met alle proceswaarborgen", *Fisc.Act.* 2008, afl. 10, 9.

3.3.2. Het Europees Hof van Justitie

Het Europees Hof van Justitie heeft zich aangesloten bij de interpretatie van het EHRM en poneerde in het arrest *Aklagaren* dat het opleggen van een fiscale administratieve sanctie die strafrechtelijk van aard is, in combinatie met een bijkomende strafsanctie voor dezelfde feiten, een schending van artikel 50 Handvest en het *non bis in idem*-beginsel inhoudt.¹⁰³ Een cumul van een strafsanctie met een administratieve sanctie zonder een strafrechtelijk karakter vormt geen probleem.¹⁰⁴ Het Europees Hof van Justitie verwijst naar de *Engel*-criteria om het strafrechtelijk karakter van de administratieve sanctie te bepalen.¹⁰⁵ Bovendien blijft de nationale rechter bevoegd om het strafrechtelijk karakter vast te stellen.¹⁰⁶ Binnen de Europese rechtsorde streeft het Europees Hof van Justitie in haar rechtspraak naar een uniforme benadering van het *non bis in idem*-beginsel, ondanks de afzonderlijke verankering van dit beginsel in enerzijds het SUO en anderzijds het Handvest.¹⁰⁷

3.3.3. De nationale rechtspraak

Gedurende lange tijd was het Hof van Cassatie van oordeel dat fiscaal-administratieve boetes geen sancties met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM hebben, omwille van de expliciete wettelijke uitsluiting van deze sancties uit het strafrecht.¹⁰⁸ Het Hof van Cassatie heeft zich in 1999 met twee arresten dan toch aangesloten bij de interpretatie van het EHRM en heeft geoordeeld dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter kan hebben in de zin van artikel 6 EVRM.¹⁰⁹ Om vast te stellen dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter heeft het Hof van Cassatie enkele criteria opgesomd. Deze voorwaarden stellen dat de administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter:

¹⁰³ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 191-192.

¹⁰⁴ P. DE KOSTER, "Le principe 'Non bis in idem': de la révolution à l'intégration: cinq ans après l'arrêt *Sergueï Zolotoukhine*", *Rev. dr. pén. entr.* 2015/1, 5.

¹⁰⁵ M. MAUS, "De sancties" in M. DE JONCKHEERE, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, 408.

¹⁰⁶ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON, r.o. 37; B. COOPMAN en K. HENS, "De ontoombare opgang van het non bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe", *TFR* 2013, afl. 444, 562; A. LECOCQ en E. CECI, "Une Via: La cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem'", *Rev.dr.pén.* 2014, afl. 2, 172.

¹⁰⁷ HvJ 27 mei 2014, C- 129/14, *Spasic*, r.o. 59; HvJ 5 juni 2014, C-398/12, *M*, r.o. 35

¹⁰⁸ Cass. 15 januari 1991, AR 2153, AC 1991, nr. 249, p. 504; Cass. 27 september 1991 RW 1991-92, 708; Cass. 11 oktober 1996, AR F.93.0132.N, AC 1996, nr. 376, p. 916; S. VAN CROMBRUGGE, "Non bis in idem voor administratieve boeten : formalisme troef", *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 1.

¹⁰⁹ Cass. 5 februari 1999, *RCJB* 2002, (573), 588; Cass. 5 februari 1999, RW 1998-99, 1.352.; B. COOPMAN en K. HENS, "De ontoombare opgang van het non bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe", *TFR* 2013, afl. 444, 564.

- 1) op elke belastingplichtige van toepassing is, zonder een onderscheid te maken of een bepaalde groep belastingplichtigen te viseren;
- 2) een bepaalde som oplegt en de handhaving van de sanctie poneert;
- 3) niet louter een compensatie van de schade in geld betreft, maar ook als opzet een punitieve insteek heeft, ter voorkoming van gelijkaardige feiten in de toekomst;
- 4) gestaafd is op een norm met een algemeen karakter, met een preventieve en repressieve doelstelling;
- 5) van grote omvang is, rekening houdend met de som.¹¹⁰

Terecht merkte PUT op dat het vijfde criterium niet overeenstemt met de rechtspraak van het EHRM. Zoals *supra* reeds uiteengezet houdt het derde *Engel*-criterium, aangaande de aard en zwaarte van de straf die opgelegd kan worden, rekening met een abstracte strafmaat. Het is niet de straf die *in concreto* wordt opgelegd, maar de potentiële maximumstraf dat doorslaggevend is.¹¹¹ Het Hof van Cassatie is in haar arrest van 25 mei 1999 van mening dat een daadwerkelijk opgelegde boete van 15 miljoen frank (€375.000) geen strafrechtelijk karakter heeft.¹¹² Hoewel het Hof van Cassatie met de revolutionaire arresten van 1999 de Belgische rechtspraak heeft gealigneerd met die van het EHRM, werd dit nadien geen vaste rechtspraak.¹¹³ Het Hof van Cassatie blijft volgens ROZIE in hoofdorde rekening houden met het vijfde criterium.¹¹⁴

In 2002 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de rechter rekening mag houden met een reeds opgelegde administratieve sanctie met een repressief karakter, maar hiertoe niet verplicht is.¹¹⁵ Het Hof was een voorstander van het aanrekeningsprincipe, dat een zwakke werking aan het *non bis in idem*-beginsel toekent.¹¹⁶ Onder impuls van de *Zolothukin*-rechtspraak van het EHRM heeft het Hof van Cassatie haar rechtspraak uiteindelijk op één

¹¹⁰ Cass. 25 mei 1999, *Fiskoloog* 1999, afl. 719, 15, *FJF*, nr. 99/126.

¹¹¹ J. PUT, "Rechtshandhaving door administratieve sancties in het recht", *RW* 2001-2002, 1201.

¹¹² Cass. 25 mei 1999, *Fiskoloog* 1999, afl. 719, 15, *FJF*, nr. 99/126.

¹¹³ S. VAN CROMBRUGGE, "Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef", *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 2.

¹¹⁴ J. ROZIE, "Ceci n'est pas une peine... Over de vraag hoelang het hybride sanctiebeprijp nog overeind kan blijven" in *De wet voorbij: Liber amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen Intersentia, 2010, 328-329.

¹¹⁵ Cass. 24 januari 2002, *TFR* 2002, 763-765; M. MAUS, "De sancties" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, (6) 411-412.

¹¹⁶ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 4.

lijn gebracht met die van het EHRM.¹¹⁷ Het Hof van Cassatie is tevens mening dat een belastingverhoging van 10% ook als strafrechtelijk dient gekwalificeerd te worden.¹¹⁸

Ook het Grondwettelijk Hof heeft zich meermaals uitgesproken over het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties. Inzake de concrete toepassing van de *Engel*-criteria stelde het Hof in het klemtoonarrest van 3 april 2014 dat de fiscale geldboetes van artikel 445 WIB 1992 en artikel 70 WBTW en de belastingverhogingen van artikel 444 WIB 1992 een overheersend repressief karakter hebben en dus als strafrechtelijke sancties in de zin van artikel 6 EVRM beschouwd moeten worden.¹¹⁹ Tevens heeft het Grondwettelijk Hof recent geoordeeld dat het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt wanneer een strafrechtelijke sanctie wordt gevolgd door de vervallenverklaring van de Belgische nationaliteit. Het Hof kwam tot dit oordeel door te stellen dat, in het licht van *Engel*-criteria, de vervallenverklaring geen strafrechtelijk karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM.¹²⁰ Hetzelfde geldt voor de terugbetaling van onterecht toegekende bedragen in de sociale zekerheid.¹²¹

3.4 Het milderen van administratieve sancties naar nationaal recht

Elke strafsanctie dient voor alle hoven en rechtbanken gebracht te kunnen worden aan volle rechtsmacht. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat het voor de hoven en rechtbanken vrij staat om de legaliteit van de administratieve sanctie na te gaan en te kunnen onderzoeken of aan de wettelijke voorwaarden voldaan is.¹²² Daarnaast is het toegestaan om de verzoenbaarheid met dwingende nationale en internationale bepalingen, alsmede algemene rechtsbeginselen, te controleren. Het betreft voornamelijk het toezicht over de wanverhouding tussen de sanctie en de overtreding.¹²³ De hoven en rechtbanken mogen niet oordelen over de opportuniteit van de administratieve sanctie en kunnen dus gevolglijk niet zomaar overgaan tot een kwijtschelding of een vermindering van de administratieve sanctie.¹²⁴

¹¹⁷ Cass. 21 december 2011, *Arr. Cass.* 2011, afl. 12, 2681.

¹¹⁸ Cass. 29 januari 2013, AR P.12.0402.N, AC 2013, nr. 67, p. 262; Cass. 12 december 2014, F.13.0133.N.

¹¹⁹ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.16.2.

¹²⁰ GwH 7 februari 2018, nr. 16/2018, B.12.2.

¹²¹ GwH 18 januari 2018, nr. 7/2018, B.26.2.

¹²² EHRM 23 oktober 1995, nr. 15963/90, *Gradinger/Oostenrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1996, Serie A, nr. 328-C.

¹²³ Cass. 24 januari 2002, *FJF*, nr. 2002/147; B. COOPMAN en K. HENS, “De ontoombare opgang van het non bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 564.

¹²⁴ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2015, 52.

Het Hof van Cassatie erkent enkel de toetsing aan de evenredigheid. De hoven en rechtbanken mogen deze toets doorvoeren en *in concreto* de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van de opgelegde sancties en de manier waarop in soortgelijke zaken werd geoordeeld. Het is in dit opzicht van belang om na te gaan of de overheid al dan niet discretionair heeft geoordeeld en in welke mate ze zelf gebonden was.¹²⁵ Indien de overheid over een ruime appreciatiemarge beschikte en de administratieve sanctie in volle discretionariteit is opgelegd, dan zijn de hoven en rechtbanken in dit specifieke geval vrij om de administratieve sanctie te verminderen tot onder het minimum. Er is in dit geval geen sprake van een ondergrens.¹²⁶ Met betrekking tot de opportuniteitscontrole heeft het EHRM geoordeeld dat de rechter zich over alle feitelijkheden en juridische vraagstukken van het voorliggend geschil moet kunnen buigen. Een *a priori*-beperking omtrent de opportuniteit zou de rechter niet toelaten om over het geschil in haar geheel te oordelen.¹²⁷

Het Grondwettelijk Hof bevestigt in haar rechtspraak het oordeel van het EHRM omtrent het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties. Zo stelde het Grondwettelijk Hof dat de bevoegdheid van een rechter om te oordelen over een administratieve sanctie zich even ver uitstrekt als die van de sanctionerende overheid. De rechter beschikt dus over de bevoegdheid om de administratieve sanctie te verminderen. Het Grondwettelijk Hof stelt ook dat de belastingplichtige het recht heeft om de zaak aanhangig te maken voor de hoven en rechtbanken. Indien de burgerlijke rechter niet zou mogen oordelen over de opportuniteit van de administratieve sanctie, terwijl de strafrechter dit wél zou mogen, dan zou deze regel leiden tot een discriminatoir onderscheid tussen belastingplichtigen.¹²⁸

¹²⁵ Cass. 21 januari 2005, *FJF*, nr. 2005/174.

¹²⁶ Cass. 16 februari 2007, *TFR* 2007, noot G. GOOSSENS.

¹²⁷ EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Silvester's Horeca Service/België*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹²⁸ Arbitragehof 24 februari 1999, *FJF* 24 februari 1999, nr. 22/99.

4. De jurisprudentiële invulling van het *non bis in idem*-beginsel

De vorige twee hoofdstukken bevatten toelichtingen inzake de wettelijke grondslagen van het *non bis in idem*-beginsel en de situaties waarin administratieve sancties een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM kunnen vertonen. In dit hoofdstuk zal, in het verlengde van de twee vorige hoofdstukken, onderzocht worden welke evolutie het *non bis in idem*-beginsel doorheen de jaren heeft ondergaan en op welke manier de voorwaarden van dit beginsel worden ingevuld.

4.1. Algemeen

Het *non bis in idem*-beginsel in (fiscale) strafzaken vereist drie cumulatieve voorwaarden om van toepassing te zijn, zijnde:

- 1) de identiteit van de berechte of bestrafte persoon,
- 2) de eerste berechting of bestraffing van definitieve aard (*bis*),
- 3) de tweede berechting of bestraffing heeft betrekking op dezelfde feiten (*idem*).¹²⁹

4.2. De identiteit van de berechte of bestrafte persoon

Het individueel karakter van straffen is een fundamenteel principe in het strafrecht. Een straf kan en mag enkel de dader van het misdrijf treffen.¹³⁰ Door het persoonlijke karakter van de straf vervalt de strafvordering door de dood van de verdachte en gaat ze niet over op de erfgenamen.¹³¹ Ten aanzien van natuurlijke personen lijkt dit principe een evidentie, maar dat is niet het geval ten aanzien van rechtspersonen.¹³² De strafvordering kan ten aanzien van een rechtspersoon worden uitgeoefend, indien de invereffeningstelling, de gerechtelijke ontbinding of de ontbinding zonder vereffening tot doel hebben te ontsnappen aan de vervolging, of indien de onderzoeksrechter de rechtspersoon reeds in verdenking heeft gesteld vóór het verlies van de rechtspersoonlijkheid.¹³³ Dikwijls voldoen echter natuurlijke personen (vb. bestuurders) de administratieve sanctie van de vennootschap en worden ze nadien zelf persoonlijk strafrechtelijk vervolgd. Om tegemoet te komen aan deze problematiek dient men

¹²⁹ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het *non bis in idem*-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 649.

¹³⁰ EHRM, 12 juli 2012, nr. 18851/07, *Lagardère/Frankrijk*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 59

¹³¹ Art. 20, eerste lid V.T.Sv.

¹³² J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2015, 63.

¹³³ Art. 20, tweede lid V.T.Sv.

na te gaan wie *de facto* de strafrechtelijke sanctie fysiek dan wel vermogensrechtelijk heeft ondergaan.¹³⁴

4.2.1. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Omtrent het rechtssubject ten aanzien van wie er een dubbele bestraffing wordt opgelegd, heeft het EHRM in het arrest *Pirttimäki* geoordeeld dat er geen sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel wanneer zowel de rechtspersoon als de zaakvoerder vervolgd worden. In casu werd de zaakvoerder administratief gesanctioneerd omwille van niet-aangifte in de personenbelasting, terwijl de rechtspersoon strafrechtelijk werd vervolgd wegens niet-aangifte in de vennootschapsbelasting.¹³⁵ De gevolgen *de jure* voor de rechtspersoon worden dikwijls echter *de facto* door de zaakvoerder gedragen.¹³⁶ In dit opzicht concludeerde het EHRM dat als rechtssubject beschouwd dient te worden, diegene die de straf daadwerkelijk ondergaat. Een *de facto*-interpretatie wordt dus uitgesloten.¹³⁷

4.2.2. Het Europees Hof van Justitie

Ook het Europees Hof van Justitie heeft zich expliciet aangesloten bij de visie van het EHRM. In de arresten *Orsi* en *Baldetti* wordt uitdrukkelijk verwezen naar het arrest *Pirttimäki*.¹³⁸ Het Europees Hof van Justitie is van mening dat artikel 50 niet wordt geschonden indien de zaakvoerders strafrechtelijk vervolgd worden, terwijl de vennootschap fiscaal-administratief werd gesanctioneerd.¹³⁹

4.2.3. De nationale rechtspraak

Het Hof van Cassatie sluit zich aan bij de *de jure*-interpretatie van de identiteit van de berechte of bestrafte persoon.¹⁴⁰ De voorwaarde van de identiteit is niet vervuld indien de bestuurder de administratieve sanctie van de vennootschap betaalt en nadien zelfs

¹³⁴ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijde en grenzen van het ne bis in idem-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 649.

¹³⁵ EHRM 20 mei 2014, nr.35232/11, *Pirttimäki/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹³⁶ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijde en grenzen van het ne bis in idem-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 651

¹³⁷ M. MAUS, Handboek fiscale sanctionering, Brugge, Die Keure, 2017, 192.

¹³⁸ HvJ 5 april 2017, C-217/15 en C-350/15, *Orsi en Baldetti*, r.o. 25.

¹³⁹ *Ibid.*, r.o. 26-27.

¹⁴⁰ Cass. 3 januari 2012, *Pas*. 2012, afl. 1, 8.

strafrechtelijk gesanctioneerd wordt.¹⁴¹ Omtrent het rechtssubject ten aanzien van wie er een dubbele bestraffing wordt opgelegd, past de rechtbank van eerste aanleg van Gent de *Pirttimäki*-rechtspraak van het EHRM toe. In dit vonnis was de rechtbank van eerste aanleg van oordeel dat de strafrechtelijke veroordeling wegens btw-fraude van de bestuurder van de vennootschap niet verhindert dat de vennootschap een administratieve sanctie in de vorm van een btw-boete kan krijgen. De rechter hield in deze zaak echter rekening met de interactie tussen bestuurder en vennootschap. De btw-boete werd om deze reden gematigd op basis van het evenredigheidsbeginsel.¹⁴² Het hof van beroep te Antwerpen stelt, zonder matiging van de administratieve sanctie, dat indien een vennootschap administratief gesanctioneerd wordt met een btw-boete, het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt indien de bestuurders nadien strafrechtelijk gesanctioneerd worden voor btw-fraude ten aanzien van dezelfde feiten.¹⁴³ In hoeverre motieven en feiten meespelen wordt in de rechtspraak niet verduidelijkt.¹⁴⁴

4.3 De eerste berechting of bestraffing van definitieve aard (bis)

Voor rechtsonderhorigen is het enkel mogelijk om het *non bis in idem*-beginsel in te roepen indien er reeds sprake is van een eerste definitieve beslissing. Indien beide procedures nog lopen is dit niet mogelijk.¹⁴⁵ Zoals *infra* uiteengezet, interpreteert het EHRM op autonome wijze het begrip *criminal charge* in de zin van artikel 6 EVRM. Het *non bis in idem*-beginsel geldt bijgevolg onverminderd gelden in het geval van een cumul van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter en strafrechtelijke sanctie.¹⁴⁶ De waarborg van een decumul werkt bovendien in beide richtingen. Welk van beide instanties als eerste heeft besloten om de rechtsonderhorige vrij te spreken of te berechten, is niet van belang. De andere overheidsinstantie dient deze beslissing onverminderd te respecteren.¹⁴⁷

¹⁴¹ Cass. 27 maart 2013, P.12.1945.F.; S. GNEDASJ, "Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maalt?", *Fisc.Act.* 2014, afl. 20, 9.

¹⁴² Rb. Gent 29 september 2014, *TFR* 2015, 473; F. SOETAERT en C.VANDEPITTE, "Het "non bis in idem"-beginsel in fiscale zaken", *RABG* 2015, nr. 19, 1351 (noot onder Antwerpen 24 februari 2015).

¹⁴³ Antwerpen 24 februari 2015, *RABG* 2015, nr.19, 1343.

¹⁴⁴ F. SOETAERT en C.VANDEPITTE, "Het "non bis in idem"-beginsel in fiscale zaken", *RABG* 2015, nr. 19, 1351 (noot onder Antwerpen 24 februari 2015).

¹⁴⁵ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel ", *TFR* 2014, afl. 466, 653.

¹⁴⁶ T. JANSEN, "Ook geringe fiscale sancties vallen onder artikel 6 EVRM ... maar niet noodzakelijk met alle proceswaarborgen", *Fisc.Act.* 2008, afl. 10, 6-7.

¹⁴⁷ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel ", *TFR* 2014, afl. 466, 651.

4.3.1. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Ter vermijding van dubbele bestraffingen heeft het EHRM geoordeeld dat een tweede vervolging voor dezelfde feiten uitgesloten is, zodra de eerste sanctie definitief en onherroepelijk is opgelegd.¹⁴⁸ Er is sprake van een definitieve beslissing indien er voldaan is aan het *res judicata*-criterium. Tegen de onherroepelijke beslissing mogen aldus geen gewone rechtsmiddelen meer openstaan. Dit is het geval wanneer de partijen zelf alle rechtsmiddelen uitgeput hebben, dan wel de termijnen om een rechtsmiddel aan te wenden reeds verstreken zijn.¹⁴⁹ Onverminderd de buitengewone rechtsmiddelen dient te worden nagegaan of de beslissing in kracht van gewijsde is getreden.¹⁵⁰ Dit geldt in het geval van administratieve en strafrechtelijke sanctionering, ongeacht de chronologie van de opgelegde sancties.¹⁵¹

Het *res judicata*-criterium, oftewel het criterium van het definitief karakter van een veroordeling, wordt nader verduidelijkt in de arresten *Häkki*, *Glantz* en *Nykänen*.¹⁵² In verhouding met het *non bis in idem*-beginsel kan dit enkel worden ingeroepen indien ten aanzien van de eerste veroordeling alle gewone rechtsmiddelen zijn uitgeput, of indien de beroepstermijnen zijn verstreken.¹⁵³ In de bovenstaande arresten duldt het EHRM een dubbele vervolging, op voorwaarde dat er nog geen sprake is van een *res judicata*, meer bepaald een definitieve uitspraak.¹⁵⁴ In *Häkki* werd gesteld dat indien er geen sprake is van een definitieve administratieve sanctie, een daaropvolgende strafvervolging niet uitgesloten is en geen schending van het *non bis in idem*-beginsel inhoudt.¹⁵⁵ In de arresten *Glantz* en *Nykänen* was er sprake van definitieve administratieve sancties, terwijl de strafrechtelijke vervolging nog hangend was.¹⁵⁶ In casu heeft het EHRM geoordeeld dat er wél sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel, omdat de definitieve administratieve sancties niet hebben geleid tot de onontvankelijkheid van strafvordering, met een mogelijke dubbele bestraffing na afloop van de strafprocedure als gevolg.¹⁵⁷ Dit principe werd bevestigd in het arrest *Rinas*.¹⁵⁸

¹⁴⁸ EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁴⁹ EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 37

¹⁵⁰ *Ibid.*, r.o. 39.

¹⁵¹ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

¹⁵² S. GNEDASJ, "Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maalt?", *Fisc.Act.* 2014, afl. 20, 7-8.

¹⁵³ *Ibid.*, 8.

¹⁵⁴ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 193

¹⁵⁵ EHRM 20 mei 2014, nr. 758/11, *Häkki/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁵⁶ EHRM 20 mei 2014, nr. 37394/11, *Glantz/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc; EHRM 20 mei 2014, nr. 11828/11, *Nykänen/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁵⁷ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 193.

Overeenkomstig de bewoordingen van het arrest *Zolothukin* sluit het EHRM niet enkel een tweede berechting maar ook een tweede vervolging uit, indien er sprake is van een definitieve beslissing.¹⁵⁹ Het EHRM heeft ook deze rechtspraak nadien bevestigd in de arresten *Maresti* en *Tomasovic*.¹⁶⁰ Recent heeft het EHRM echter een arrest gevelde dat de vaste rechtspraak omtrent een tweede vervolging aanzienlijk nuanceert. Het EHRM schuift in het arrest *A en B* een referentiekader naar voren, binnen dewelke diverse cumulatieve voorwaarden worden geformuleerd, om te concluderen of er al dan niet sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel (*infra*).¹⁶¹

4.3.1.1. Het arrest *A en B*

In het principearrest *A en B* van 15 november 2016 is het EHRM teruggekomen op haar *Zolothukin*-rechtspraak. Het Hof meende dat deze rechtspraak diende herzien te worden, aangezien het geen antwoord kon geven op de vraag of geïntegreerde procedures die één geheel vormen het *non bis in idem*-beginsel schenden. In casu is er immers geen sprake van achtereenvolgende, maar parallelle procedures.¹⁶² Bijgevolg filtert dit arrest enkel de strikte *bis*-vereiste. Inzake de interpretatie van de *idem*-vereiste blijft de vaste rechtspraak van het EHRM overeind.¹⁶³

In het arrest *A en B* heeft het EHRM geoordeeld dat wanneer zowel een administratieve als een strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld, het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt indien beide procedures substantieel en temporeel onlosmakelijk met elkaar in één concreet sanctiestelsel verbonden zijn.¹⁶⁴ De strafrechter heeft in casu de reeds opgelegde fiscaal-administratieve sanctie in mindering gebracht.¹⁶⁵

¹⁵⁸ EHRM 27 januari 2015, nr. 17039/13, *Rinas/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 56

¹⁵⁹ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, nr. 98.

¹⁶⁰ EHRM 25 juni 2009, nr. 55759/07, *Maresti/Kroatië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 65; EHRM 18 oktober 2011, nr. 53785/09, *Tomasovic/ Kroatië*, *JLMB* 2013, 576, noot F. KONINGS.

¹⁶¹ P. HOET, “‘Una via’ of toch niet?”, *Actua Leges* 2018, afl. 2, 1-2.

¹⁶² EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 107-111.

¹⁶³ P. LAGASSE, “L’arrêt A et B contre Norvège entre continuité et évolution quant au principe non bis in idem”, *JT* 2018/6, afl. 6718, 116; A. LECOCQ, “Arrêt ‘A et B c. Norvège’: l’application du principe non bis in idem en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l’homme”, *JDE*, 2017/5, afl. 239, 184-185; F. DESTERBECK, “‘Charter van de belastingplichtige’ wordt gemoderniseerd”, *Fisc. Act.* 2016, afl. 39, 2.

¹⁶⁴ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁶⁵ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 193.

Daarnaast verhouden de gecumuleerde sancties zich proportioneel tot de inbreuken en dienen ze voorzienbaar te zijn.¹⁶⁶ Het EHRM stelt niettemin dat de veiligste manier om het *non bis in idem*-beginsel niet te schenden een zuivere *una via*-regeling is. Dubbele vervolgingen en bestraffingen blijven immers principieel onmogelijk.¹⁶⁷

Volgens het EHRM dienen aangaande het *substantieel criterium* vier voorwaarden cumulatief vervuld te worden:

- 1) Zowel de strafrechtelijke als de administratieve procedure dient sociale wandgedrag te bestrijden,
- 2) De dubbele vervolging dient ten aanzien van de rechtsonderhorige *de jure* en de *facto* voorzienbaar te zijn,
- 3) Beide instanties dienen in zekere mate inzake bewijsgeving en beoordeling vaststellingen uit te wisselen, om te vermijden dat beide instanties tweemaal hetzelfde onderzoek zouden voeren,
- 4) De sanctie die in de ene procedure wordt opgelegd, dient in mindering gebracht te worden bij de straftoemeting van de andere sanctie.¹⁶⁸

Het *temporeel criterium* omschrijft het Hof negatief door te stellen dat de samenhangende procedures niet noodzakelijk op hetzelfde moment definitief moeten worden.¹⁶⁹ Twee opeenvolgende procedures zijn in elk geval uitgesloten.¹⁷⁰ Het Hof stelt dat de verdragsstaten naar eigen goeddunken hun handhavingsbeleid mogen organiseren, op voorwaarde dat dit beleid zich vertaalt in een coherent geheel van rechtsnormen.¹⁷¹ Een al te strikte lezing van artikel 4 van het Zevende aanvullend Protocol bij het EVRM zou immers betekenen dat de

¹⁶⁶ S. GNEDASJ, “EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestraffingen in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?” *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 12.

¹⁶⁷ EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, r.o 130.

¹⁶⁸ EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 133; S. GNEDASJ, “Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 2017/20, 7.

¹⁶⁹ EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 127.

¹⁷⁰ P. HOET, ““Una via” of toch niet?”, *Actua Leges* 2018, afl. 2, 1-2.

¹⁷¹ EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 121.

verdragsstaten hun rechtssystemen dienen aan te passen aan het genoemd artikel.¹⁷² Het Hof ziet geen probleem in een parallelle procedure, zelfs niet wanneer de langstlopende procedure wordt voortgezet en afgerond, wanneer de eerste reeds een definitief karakter heeft verworven.¹⁷³ Dit dient uiteraard te voldoen aan de *temporele* voorwaarden, die het EHRM in dit arrest heeft opgesomd.

Het EHRM heeft zich in het verleden geen tegenstander getoond van parallelle procedures. Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat parallelle procedures het *non bis in idem*-beginsel niet schenden indien de tweede procedure niet opzettelijk werd opgestart.¹⁷⁴ Zo beschouwde het EHRM de administratieve intrekking van iemands rijbewijs een redelijk voorspelbaar gevolg van een strafrechtelijke sanctie.¹⁷⁵ Zowel op strafrechtelijk als het administratief vormde de intrekking *temporeel* en *substantieel* één geheel.¹⁷⁶

MICHIELS en FALQUE zijn van mening dat de rechtspraak inzake het *non bis in idem*-beginsel sinds de arresten *Zolothukin* en *Ruotsalainen* overboord wordt gegooid. Bovendien wordt voorspeld dat dit arrest ook zal doorwerken in het sociaal strafrecht.¹⁷⁷ Het EHRM zet met dit arrest een stap terug in de rechtsbescherming van de belastingplichtige en creëert minder rechtszekerheid.¹⁷⁸ Het referentiekader van het EHRM is alvast complex en laat een ruime beoordelingsbevoegdheid toe aan de strafrechter.¹⁷⁹

De nieuwe omwenteling in de rechtspraak van het EHRM werd in het arrest *Johannesson* bevestigd.¹⁸⁰ Het EHRM kwam in dit arrest tot de conclusie dat het *non bis in idem*-beginsel geschonden werd. Inzake het *substantieel criterium* stelde het Hof vast dat de IJslandse politie en de fiscale administraties wel degelijk informatie uitwisselden, maar dat de fiscale

¹⁷² EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 122

¹⁷³ *Ibid.*, r.o. 130

¹⁷⁴ EHRM 3 oktober 2002, nr.48154/99, *Zigarella/Italië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc; EHRM 30 september 2004, nr.6072/02, *Falkner / Oostenrijk*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc; EHRM 14 januari 2014, nr. 32042/11, *Muslija/ Bosnië en Herzegovina*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁷⁵ EHRM 13 december 2005, nr.73661/01, *Nilsson/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

¹⁷⁶ P. HOET, ““Una via” of toch niet?”, *Actua Leges* 2018, afl. 2, 1-2.

¹⁷⁷ O. MICHIELS en G. FALQUE, “Le principe non bis in idem et les procédures mixtes: un camouflet infligé à la jurisprudence Zolotoukhine”, *JLMB* 2017/23, 1076-1077.

¹⁷⁸ S. GNEDASJ, “EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestrafingen in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?” *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 2-4.

¹⁷⁹ P. HOET, ““Una via” of toch niet?”, *Actua Leges* 2018, afl. 2, 2.

¹⁸⁰ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

administraties desondanks toch een autonoom onderzoek uitvoerden.¹⁸¹ Inzake het *temporeel criterium* merkte het Hof op dat beide procedures geen temporele samenhang vertoonden, aangezien beide procedures 9 jaar en 3 maanden geduurd hebben, waarvan slechts één jaar gelijktijdig.¹⁸² Dit resulteerde volgens het EHRM in een dubbele berechting en bestraffing voor substantieel dezelfde feiten.¹⁸³ Het Hof stelt dus dat de loutere aanrekening van de ene sanctie tijdens de straftoemeting van de andere niet voldoende blijkt te zijn om het *non bis in idem*-beginsel te eerbiedigen. De temporele samenhang van beide procedures blijft een *conditio sine qua non*.¹⁸⁴ Het EHRM acht het *ne bis vexari*-aspect geschonden.¹⁸⁵ De recentere rechtspraak schept geen duidelijkheid. In *Simkus* verduidelijkt het EHRM niet of er al dan niet sprake is van een temporele samenhang en wat al dan niet binnen de grenzen valt, hoewel dit uit de feiten is af te leiden.¹⁸⁶

Eén van de rechters bij het EHRM, PINTO DE ALBUQUERQUE is in een *dissenting opinion* van mening dat het Hof het *non bis in idem*-beginsel niet meer interpreteert als een beginsel dat geldt *pro persona*, maar wel *pro auctoritate*. Het is geen beginsel dat de rechtsonderhorige beschermt tegen een tweede vervolging dan wel bestraffing, maar eerder straffeloosheid zal voorkomen. De omgekeerde werking van het *non bis in idem*-beginsel zal de overheid aansporen om via meerdere parallelle of opeenvolgende procedures maximale repressie te verwezenlijken.¹⁸⁷ Ondanks deze vrees is DE KOSTER van mening dat de voorwaarden die het Hof heeft gesteld in het arrest *A en B* de wapens van de rechterlijke macht zullen zijn, om een te repressieve politiek tegen te gaan en het *non bis in idem*-beginsel te blijven waarborgen.¹⁸⁸

¹⁸¹ S. VAN CROMBRUGGE, “Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 4-5.

¹⁸² EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 53-54

¹⁸³ S. GNEDASJ, “Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 2017/20, 10.

¹⁸⁴ P. LAGASSE, “L’arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et évolution quant au principe non bis in idem”, *JT* 2018/6, afl.6718, 116.

¹⁸⁵ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

¹⁸⁶ EHRM 13 juni 2017, nr. 41788/11, *Simkus/Lithouwen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc; P. LAGASSE, “L’arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et évolution quant au principe non bis in idem”, *JT* 2018/6, afl.6718, 116.

¹⁸⁷ Dissenting opinion van Pinto De Albuquerque bij het arrest *A en B*, r.o. 79; A. LECOCQ, “Arrêt ‘A et B c. Norvège’: l’application du principe non bis in idem en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l’homme”, *JDE*, 2017/5, afl. 239, 185.

¹⁸⁸ P. DE KOSTER, “Le Cantique du Non bis in idem et son application quantique: réflexions sommaires à propos de l’arrêt de la Cour eur. D.H. du 15 novembre 2016”, *Rev. dr. pén. entr.*, 2017/1, 15.

4.3.2. Het Europees Hof van Justitie

Overeenkomstig artikel 54 SUO kan niemand in een staat worden vervolgd voor dezelfde feiten als die waarvoor hij *bij een onherroepelijk vonnis* in een andere staat is berecht, op voorwaarde dat in het geval van een veroordeling de sanctie reeds is ondergaan of ten uitvoer wordt gelegd of niet meer ten uitvoer kan worden gelegd. Dit artikel is niet uitsluitend van toepassing op *vonnissen* die een veroordeling *sensu stricto* inhouden.¹⁸⁹

Op welke wijze een vonnis onherroepelijk wordt, wordt niet autonoom geïnterpreteerd, maar gebeurt conform de nationaalrechtelijke regels.¹⁹⁰ In de beslissing dient een beoordeling ten gronde plaats te vinden. Een sepot, onder voorbehoud van de heropening of de nietigverklaring van het onderzoek, vormt geen onherroepelijke vonnis.¹⁹¹ Hetzelfde geldt voor de opschorting van de strafprocedure.¹⁹² De minnelijke schikking, de buitenvervolginstelling en de definitieve vrijspraak ten gevolge van zowel verjaring als gebrek aan bewijs worden daarentegen wel beschouwd als een onherroepelijk vonnis.¹⁹³

Het Europees Hof van Justitie laat zich inzake het *res judicata*-criterium leiden door de interpretatie van het EHRM.¹⁹⁴ In het arrest *Aklagaren* heeft het Europees Hof van Justitie bevestigd dat een tweede vervolging omwille van dezelfde feiten ten aanzien van dezelfde persoon is uitgesloten, overeenkomstig artikel 50 van het Handvest, wanneer de eerste sanctie definitief is geworden.¹⁹⁵ In het arrest *M.* werd de interpretatie van de rechtspraak van het EHRM inzake het *res judicata*-criterium andermaal bevestigd.¹⁹⁶

¹⁸⁹ HvJ 28 september 2006, C-467/04, *Gasparini*, r.o. 22-25.

¹⁹⁰ HvJ 5 juni 2014, C-398/12, *M.*

¹⁹¹ HvJ 29 juni 2016, C-486/14, *Kossowski*.

¹⁹² HvJ 22 december 2008, C-491/07, *Turansky*, r.o. 45.

¹⁹³ HvJ 11 februari 2003, C-187/01 en C-385/01, *Gözütok en Brügge*, r.o. 28-30; HvJ 5 juni 2014, C-398/12, *M.*, 40; HvJ 28 september 2006, C-467/04, *Gasparini*, r.o. 33; HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten, T.Strafr.* 2007, 26, noot P. HOET, r.o. 61.

¹⁹⁴ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON, r.o. 37

¹⁹⁵ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren/Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON, r.o. 37; B. COOPMAN en K. HENS, “De ontoombare opgang van het non bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 562; A. LECOCQ en E. CECI, “Une Via: La cour constitutionnelle anoblit le ‘non bis in idem’”, *Rev.dr.pén.* 2014, afl. 2, 172.

¹⁹⁶ HvJ 5 juni 2014, C-398/12, *M.*, r.o. 39.

4.3.2.1. Implementatie A en B-doctrine

Het EHRM heeft met het arrest *A* en *B* de uniformiteit in de rechtspraak inzake de interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel met het Europees Hof van Justitie verbroken. Sinds het arrest *Aklagaren* volgden beide hoven dezelfde zienswijze op het voorheen genoemd beginsel.¹⁹⁷ Recent heeft het Europees Hof van Justitie in vier Italiaanse zaken het *non bis in idem*-beginsel in het kader van de btw-richtlijn (*Menci*) en de richtlijn financiële markten uitgelegd.¹⁹⁸

In het licht van de nieuwe interpretatie van het EHRM stelde advocaat-generaal CAMPOS SANCHEZ-BORDONA alvast in zijn conclusie bij de zaak *Menci* dat de omwenteling van de EHRM-rechtspraak niet gevolgd zou moeten worden. Op basis van artikel 52, tweede lid Handvest genieten corresponderende rechten met het EVRM dezelfde reikwijdte en bescherming, maar dat verhindert echter niet dat het Unierecht een ruimere bescherming kan bieden. De advocaat-generaal heeft zich in zijn pleidooi op de laatste volzin gefocust. Hij stelde immers dat de nieuwe rechtspraak van het EHRM minder rechtsbescherming voor de belastingplichtige zou garanderen. Het Europees Hof van Justitie had zijns inziens moeten vasthouden aan de *Aklagaren*-rechtspraak.¹⁹⁹

Uiteindelijk heeft het Europees Hof van Justitie zich in de zaak *Menci* toch aangesloten bij de interpretatie van het EHRM. In casu had de Italiaanse belastingdienst de heer *Menci* een btw-boete opgelegd. Daarna werd de heer *Menci* voor dezelfde feiten strafrechtelijk vervolgd.²⁰⁰

Het Europees Hof van Justitie aanvaardt nu dus ook, rekening houdend met het arrest *A* en *B*, dat de cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties het *non bis in idem*-beginsel niet schendt. De correcte inning van belastingen is immers van zo'n groot belang dat onder bepaalde voorwaarden een fiscaal-administratieve sanctie een latere strafrechtelijke sanctie niet in de weg staat.²⁰¹ De strijd tegen btw-delicten is voor het Hof een terechte

¹⁹⁷ A. LECOCQ, "Arrêt 'A et B c. Norvège': l'application du principe non bis in idem en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'homme", *JDE*, 2017/5, afl. 239, 185.

¹⁹⁸ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*; HvJ 20 maart 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate e.a.*; HvJ 20 maart 2018, C-596/16, *Di Puma*; HvJ 20 maart 2018, C-597/16, *Zecca*.

¹⁹⁹ Conclusie van advocaat-generaal CAMPOS SANCHEZ-BORDONA d.d. 12 september 2017 bij HvJ C-524/15, *Menci*, nr. 69-73; F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1130.

²⁰⁰ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 11-16.

²⁰¹ T. JANSEN, "Dubbele bestraffing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc. Act.* 2018, afl. 22, 5-6.

rechtvaardigingsgrond, die het *non bis in idem*-beginsel niet schendt.²⁰² Het Hof verwijst in dit opzicht naar artikel 52, eerste lid Handvest, dat bepaalt dat beperkingen van de rechten en vrijheden van het Handvest mogelijk zijn.²⁰³ De voorwaarden voor de beperking van het *non bis in idem*-beginsel in de context van btw-inbreuken zijn:

- 1) een doel van algemeen belang nastreven, met de cumulatie van vervolging en sancties met aanvullende doelen als rechtvaardigingsgrond;
- 2) duidelijke en nauwkeurige regels bevatten, opdat de rechtsonderhorige op voorzienbare wijze dient te weten welk gedrag een dergelijke cumulatie vervolgingen en sancties mogelijk maakt;
- 3) de garantie dat beide procedures op elkaar zijn afgestemd om extra belasting te vermijden en zich tot het strikt noodzakelijke te beperken;
- 4) de zwaarte van het geheel van sancties beperken tot het strikt noodzakelijke in proportie tot de ernst van de inbreuk.²⁰⁴

De nationale rechter dient *in concreto* de bovenstaande voorwaarden na te gaan. Deze voorwaarden waarborgen dat het *non bis in idem*-beginsel geen afbreuk doet aan de bescherming die het EHRM aan dit beginsel geeft. Wanneer het recht van de lidstaten de cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties principieel toelaat, dient dit beperkt te worden tot hetgeen strikt noodzakelijk is om het gerechtvaardigd doel te bereiken. In casu stelt het Hof dat het Italiaans recht aan deze voorwaarde voldoet.²⁰⁵ Zo wordt naar Italiaans recht de tenuitvoerlegging van de administratieve sancties opgeschort zolang de strafprocedure loopt. Tevens wordt het na de strafrechtelijke veroordeling zelfs onmogelijk om de administratieve sanctie ten uitvoer te leggen. Wanneer de belastingplichtige vrijwillig de belastingschuld zou betalen, vormt dit in het kader van de strafprocedure een verzachtende omstandigheid.²⁰⁶ De mogelijkheid van het Italiaans gerecht om de strafsancie te matigen

²⁰² Hvj 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 44.

²⁰³ T. JANSEN, "Dubbele bestrafing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie", *Fisc. Act.* 2018, afl. 22, 5-6.

²⁰⁴ Hvj 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 49-51 en 63.

²⁰⁵ *Ibid.*, r.o. 54.

²⁰⁶ *Ibid.*, r.o. 56.

biedt volgens het Hof voldoende garanties dat de cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties niet verder gaat dan wat strikt noodzakelijk is.²⁰⁷

4.3.3. De nationale rechtspraak

Het Hof van Cassatie hanteert een ruimere benadering van het *res judicata*-criterium. Het is niet vereist dat de eerste beslissing reeds in kracht van gewijsde is getreden, wanneer de tweede rechter zich nog dient uit te spreken. Het is echter voldoende dat op dat ogenblik de tweede beslissing voor wettigheidstoezicht aan het Hof van Cassatie wordt voorgelegd.²⁰⁸ Zelfs indien de eerste uitspraak nog niet definitief is, mag de tweede rechter geen tweede veroordeling opleggen, aangezien het Hof van Cassatie hoe dan ook zal overgaan tot de vernietiging ervan.²⁰⁹

Volgens het Hof van Cassatie vormt ook de vrijspraak een definitieve beslissing.²¹⁰ De waarborgen van het *non bis in idem*-beginsel in het geval van vrijspraak of veroordeling door de strafgerichten gelden zonder meer voor de vrijspraak of veroordeling door de fiscale administratie.²¹¹ Zelfs de vrijspraak door de buitenlandse fiscale administratie dient als een definitieve beslissing beschouwd te worden.²¹² De Belgische fiscale administratie mag bijgevolg niet meer administratief sanctioneren indien de belastingplichtige in het kader van een grensoverschrijdende verrichting door een buitenlandse fiscale administratie werd vrijgesproken.²¹³

Het klemtoonarrest van dit onderzoek, namelijk het arrest van het Grondwettelijk Hof van 3 april 2014, stelt duidelijk dat de wetgever met de *Una Via*-wet gefaald heeft om een tweede vervolging te verbieden indien de fiscale geldboete of de belastingverhoging definitief wordt opgelegd.²¹⁴ Het Openbaar Ministerie kon op basis van de voornoemde wet nog steeds een strafvervolging instellen tegen een persoon die reeds voor identieke feiten het voorwerp heeft

²⁰⁷ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*, r.o. 56; T. JANSEN, “Dubbele bestraffing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie”, *Fisc. Act.* 2018, afl. 22, 6.

²⁰⁸ Cass. 2 december 2009, *Pas.* 2009, afl. 12, 2870.

²⁰⁹ M. MAUS, “Una via: een weg vol putten en bulten”, *Fisc. Act.* 2012, afl. 19, 6.

²¹⁰ Cass. 17 februari 2015, *Arr. Cass.* 2015, 454

²¹¹ S. GNEDASJ, “‘Ne bis in idem’ in fiscaal strafrecht: ook bij vrijspraak door fiscus volgens Cassatie”, *Fisc. Act.* 2015, afl. 12, 10-11.

²¹² Brussel 12 maart 2014, *TBM/RCB* 2014.2, 108-121.

²¹³ S. GNEDASJ, “‘Ne bis in idem’: vrijspraak door de fiscus telt ook (buitenlandse)”, *Fisc. Act.* 2014, afl. 40, 14-15.

²¹⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.2.

uitgemaakt van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter die definitief is geworden.²¹⁵ Het Grondwettelijk Hof heeft met dit arrest overeenkomstig de arresten *Glantz* en *Nykänen* van het EHRM geoordeeld.

4.3.3.1. Implementatie A en B-doctrine

GNEDASJ stelde dat de gevolgen voor de Belgische rechtsorde van de nieuwe A en B-rechtspraak van het EHRM beperkt zouden zijn. Hij omschrijft diverse redenen die stellen dat het Belgisch rechtstelsel niet voldoet aan de voorwaarden inzake de *temporele* en *substantiële criteria*.²¹⁶ De Belgische fiscale en strafprocedures vormen immers geen complementair geheel. Bovendien is er geen aanrekeningsprincipe naar Belgisch recht. Zowel het Openbaar Ministerie als de fiscale administraties voeren autonoom hun onderzoek, zonder enige temporele samenhang tussen beide procedures. Het *non bis in idem*-beginsel blijft derhalve dezelfde lading dekken als vóór het arrest A en B. Enkel indien de voornoemde voorwaarden vervuld zijn, zal de A en B-doctrine van toepassing zijn.²¹⁷

Recent heeft het Hof van Cassatie in een arrest van 21 september 2017 gesteld dat de cumulatie van een belastingverhoging in de personenbelasting van 200% en een btw-boete van 200% het *non bis in idem*-beginsel niet schendt. Het Hof van Cassatie dat het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden is wanneer “*twee onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, 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*”.²¹⁸ Het hof van beroep had immers de belastingverhoging verlaagd naar 100% op basis van de matigingsbevoegdheid van de rechter. Net omwille van het feit dat er rekening werd gehouden met de btw-boete, is er geen sprake van een schending van het *non bis in idem*-beginsel. Op deze manier heeft het

²¹⁵ *Ibid.*, B.18.3.

²¹⁶ S. GNEDASJ, “EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestrafingen in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?” *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 8-11.

²¹⁷ S. GNEDASJ, “Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 2017/20, 10-11.

²¹⁸ Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N.; F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1131.

aanrekeningsprincipe, uiteengezet door het EHRM sinds het principearrest *A* en *B*, ook in België voet aan wal gezet.²¹⁹

Het is jammerlijk dat het Hof van Cassatie in dit arrest niet hetzelfde referentiekader als het EHRM biedt en deze vervolgens ook toetst. VAN CROMBRUGGE merkt op dat de waarborg van *non bis in idem*-beginsel aan bijkomende voorwaarden onderworpen wordt, hetgeen leidt tot de reductie van de problematiek omtrent voornoemd beginsel tot een louter formalistische kwestie. Indien de tweede procedure wordt ingesteld vóórdát de eerste procedure haar definitief karakter heeft verworven, ageert het *non bis in idem*-beginsel niet en is het mogelijk om de rechtsonderhorige tweemaal te sanctioneren op basis van dezelfde feiten. De voorwaarde dat beide procedures temporeel en substantieel voldoende nauw dienen samen te hangen in één complementair geheel impliceert *a contrario* dat het *non bis in idem*-beginsel in alle andere gevallen wél geldt. VAN CROMBRUGGE stelt dat net wanneer twee procedures nauw met elkaar verbonden zijn, het rechtsgevoel van de rechtsonderhorige des te meer wordt aangetast en in conflict lijkt te zijn met het *non bis in idem*-beginsel.²²⁰

Uit het bovenstaand arrest kan geconcludeerd worden dat een strafrechtelijke vervolging, volgend op een reeds definitief geworden administratieve sanctie, onmogelijk blijft.²²¹ Dit principe geldt niet indien er nieuwe feiten aan het licht komen, die niet het voorwerp hebben uitgemaakt van de administratieve sanctie.²²² Het valt op dat het Hof van Cassatie in dit arrest zich enkel uitspreekt over de verenigbaarheid van twee administratieve sancties. Volgens DESTERBECK kan dit worden uitgebreid naar de samenloop tussen strafrechtelijk en administratieve sancties.²²³ Bovendien is het zeer waarschijnlijk dat het Grondwettelijk Hof zijn rechtspraak binnenkort zal conformeren, aangezien het huidig standpunt niet meer overeenstemt met de recente omwenteling in de rechtspraak op Europees niveau.²²⁴

Ook de lagere rechtspraak heeft de nieuwe rechtspraak van het EHRM reeds toegepast. Zo heeft het hof van beroep te Antwerpen in vier gelijkaardige arresten moeten oordelen over de

²¹⁹ F. DESTERBECK, “‘Una via’: de rechtspraak geeft de richting aan”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 41, 9-10; Conclusie van advocaat-generaal VAN DER FRAENEN bij Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N, nr. 3.4.

²²⁰ S. VAN CROMBRUGGE, “Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 1-4.

²²¹ Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N.

²²² GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

²²³ 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.

²²⁴ T. JANSEN, “Dubbele bestraffing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie”, *Fisc. Act.* 2018, afl. 22, 5.

cumulatie van administratieve sanctie en de verenigbaarheid met het *non bis in idem*-beginsel. Het hof van beroep bepaalt dat een belastingverhoging in de vennootschapsbelasting die gepaard gaat met een btw-boete niet het *non bis in idem*-beginsel schendt, aangezien beide sancties voor de belastingplichtige voorzienbaar waren. Bovendien waren beide administratieve sancties temporeel en substantieel verweven met elkaar, waardoor het volgens het hof aannemelijk is dat beide sancties kaderen binnen een geïntegreerd mechanisme.²²⁵

Hetzelfde hof diende in een andere zaak te oordelen over de verenigbaarheid van het *non bis in idem*-beginsel met cumulatie van twee administratieve sancties inzake vennootschapsbelasting, waarvan de ene administratieve sanctie wegens niet-aangifte, die reeds een definitief karakter had verkregen, en de andere administratieve sanctie op later tijdstip wegens niet-aangifte met het opzet om belasting te ontduiken. De fiscale administratie kan in het geval dat er reeds sprake is van een definitieve administratieve sanctie niet wegens dezelfde feiten een bijkomende administratieve sanctie opleggen. De tweede belastingverhoging werd dan ook vernietigd wegens een schending van het *non bis in idem*-beginsel.²²⁶

Het Hof van beroep heeft op dezelfde dag in een ander arrest gesteld dat wanneer de belastingplichtige wordt vrijgesproken door de correctionele rechtbank wegens dezelfde feiten, in casu frauduleuze inbreuken op de wetgeving inzake btw, het evenmin mogelijk is voor de fiscale administraties om vervolgens administratief te sanctioneren.²²⁷ Aansluitend bij het bovenstaand arrest oordeelde het hof van beroep te Antwerpen dat na een afgeronde strafrechtelijke procedure, die geen straf maar louter de schuldigverklaring bevat, toekomstige administratieve sanctionering verhindert. De rechtsonderhorige heeft immers het voorwerp heeft uitgemaakt van een strafrechtelijke vervolging die definitief is afgesloten, waardoor het *non bis in idem*-beginsel zich verzet tegen een tweede vervolging wegens dezelfde feiten.²²⁸ Ook het hof van beroep te Gent volgt deze redenering.²²⁹

Aangezien het *Anrechnungsprinzip* sinds kort door het Hof van Cassatie wordt aanvaard, stelt zich de vraag op welke manier de aanrekening van de administratieve sanctie dient te

²²⁵ Antwerpen 14 februari 2017, *Fiscoloog* 2017, afl. 1543, 13.

²²⁶ *Ibid.*, 13-14.

²²⁷ *Ibid.*, 14.

²²⁸ Antwerpen 14 februari 2017, *Fiscoloog* 2017, afl. 1543, 14.

²²⁹ Gent 3 oktober 2017, *FJF* 2017/222.

geschieden. Het Belgisch rechtstelsel heeft tot op heden echter geen wettelijke verankering van het aanrekeningsprincipe binnen het fiscaal strafrecht.²³⁰

4.4. De tweede berechting of bestraffing heeft betrekking op dezelfde feiten (*idem*)

4.4.1. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

Het EHRM heeft in het verleden verschillende criteria gebruikt om de interpretatie van *dezelfde feiten* oftewel de *idem*-vereiste te verfijnen.²³¹ Oorspronkelijk hanteerde het EHRM een feitelijke benadering, zoals blijkt uit het arrest *Gradinger*.²³² Het Hof ging in casu na of er sprake was van dezelfde gedraging (*same conduct*). In het arrest *Oliveira* ging het Hof over tot een juridische benadering van de notie *idem*.²³³ Er was slechts sprake van een schending van het *non bis in idem*-beginsel indien dezelfde overtreding (*same offence*) ter sprake kwam. Het Hof verduidelijkte dat één delictstypische gedraging meerdere misdrijven kan uitmaken. Een dergelijke kwalificatie schond het *non bis in idem*-beginsel bijgevolg niet.²³⁴ Sinds de arresten *Hauser-Sporn* en *Fischer* stelt het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel geschonden wordt indien de rechtsonderhorige voor een tweede maal omwille van dezelfde gedragingen wordt vrijgesproken of veroordeeld voor feiten met dezelfde essentiële bestanddelen (*essential elements*).²³⁵ Het moreel element van een misdrijf is een voorbeeld van een essentieel bestanddeel.

In het arrest *Zolothukin* heeft het EHRM inzake de *idem*-vereiste één benaderingswijze naar voren geschoven.²³⁶ Dit arrest zorgde voor een ommekeer van de vaststaande rechtspraak, naar aanleiding van de feitelijke benaderingswijze van de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie.²³⁷ Het Hof stelde dat een schending van het *non bis in idem*-beginsel niet enkel

²³⁰ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1132.

²³¹ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 239.

²³² EHRM 23 oktober 1995, nr. 15963/90, *Gradinger/Oostenrijk*, *Publ.Eur.Court HR* 1996, Serie A, nr. 328-C, nr. 55.

²³³ EHRM 30 juli 1998, nr. 25711/94, *Oliveira/Zwitserland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1998, V, 1990, nr. 25-29.

²³⁴ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 240.

²³⁵ EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97, *Franz Fischer/Oostenrijk*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, 25-29;

EHRM 7 december 2006, nr. 37301/03, *Hauser-Sporn/Oostenrijk*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, nr. 41-45.

²³⁶ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, *RABG* 2009, 871, noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128; C. CONINGS, “Ne bis in idem: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 277.

²³⁷ HvJ 9 maart 2006, nr. C436/04, *Van Esbroeck*, *Pb. C.* 3 juni 2006, afl. 131,18.

het gedrag maar ook essentiële bestanddelen het onderwerp dienen uit te maken van achtereenvolgende vervolgingen. Het Hof maakt op deze manier komaf met de rechtsonzekerheid die voorheen bestond, mede door de verschillende zienswijzen uit het verleden.²³⁸ De inhoudelijke kwalificaties en interpretaties van de bestraffingen, overeenkomstig het nationaal recht van de staten, zijn dus niet meer niet van belang.²³⁹ De juridische benadering van het EHRM stond bovendien haaks op de feitelijke benadering die het Europees Hof van Justitie reeds hanteerde (*infra*).²⁴⁰ Deze oorspronkelijke benadering leidde ertoe dat het *non bis in idem*-beginsel niet optimaal werd gewaarborgd.

De nieuwe benaderingswijze van het Hof inzake de *idem*-vereiste werd nadien bevestigd in latere rechtspraak. In 2009 diende het EHRM, een jaar na het arrest *Zolothukin*, in de zaak *Ruotsalainen* te oordelen over een dubbele bestraffing, bestaande uit een administratieve en een strafrechtelijke sanctie, die opgelegd werd omwille van een fraudezaak met autobrandstof.²⁴¹ Het Hof preciseerde in dit arrest dat de vereiste van een subjectief criterium van misdrijf geen differentiatie van de feiten als gevolg heeft.²⁴² Concreet stelde het Hof dat de cumulatie van een strafrechtelijke en een fiscaal-administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM, die *de facto* dezelfde feiten of feiten die substantieel hetzelfde zijn bestraffen maar *de jure* een andere kwalificatie genieten, onverenigbaar is met het *non bis in idem*-beginsel.²⁴³ De schending werd vastgesteld in de dubbele bestraffing van in wezen dezelfde feiten.²⁴⁴ Deze rechtspraak werd nadien meermaals bevestigd.²⁴⁵

²³⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 19.

²³⁹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 190.

²⁴⁰ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 241-243.

²⁴¹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 190.

²⁴² EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

²⁴³ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 243-243.

²⁴⁴ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 190.

²⁴⁵ EHRM 25 juni 2009, nr. 55759/07, *Maresti/Kroatië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 65; EHRM 18 oktober 2011, nr. 53785/09, *Tomasovic/ Kroatië*, JLMB 2013, 576, noot F. KONINGS.

4.4.2. Het Europees Hof van Justitie

Het Europees Hof van Justitie hanteert inzake de *idem*-vereiste een feitelijke benaderingswijze, ongeacht de nationaalrechtelijke kwalificatie van de feiten.²⁴⁶ Dit principe werd bevestigd in de zaak *Van Esbroeck*, waar het Hof een juridische benadering uitdrukkelijk heeft uitgesloten.²⁴⁷ In het arrest *Van Straaten* heeft het Europees Hof van Justitie zich uitgesproken over de vraag of verschillende hoeveelheden verdovende middelen op verschillende plekken binnen de Schengenzone al dan niet overeenstemt met de *idem*-vereiste, zoals gelezen in artikel 54 SUO.²⁴⁸ Het Hof stelt duidelijk dat de *idem*-vereiste, die feitelijk benaderd wordt, zonder meer vervuld is en dat de hoeveelheden verdovende middelen irrelevant zijn.²⁴⁹ In *Kraaijenbrink* verduidelijkte het Hof nogmaals dat de nationaalrechtelijke juridische kwalificatie van de feiten irrelevant is, en dat steeds de feitelijke benadering gehanteerd moet worden. Zo wordt er geen rekening gehouden met *eenheid van opzet*, een term die door het Hof niet autonoom geïnterpreteerd wordt.²⁵⁰ De feitelijke benadering van de *idem*-vereiste werd nogmaals benadrukt in het arrest *Kretzinger*.²⁵¹ Het EHRM en het Europees Hof van Justitie vullen voortaan het begrip *idem* in als zijnde *identieke of dezelfde onafscheidelijke feiten, los van de kwalificatie naar nationaal recht, het beschermde rechtsbelang of het moreel bestanddeel*.²⁵²

4.4.3. De nationale rechtspraak

Gedurende lange tijd heeft het Hof van Cassatie een juridische benaderingswijze van de *idem*-vereiste gehanteerd.²⁵³ Het Hof van Cassatie was van mening dat indien het strafbaar gesteld moreel bestanddeel van beide sancties verschillend was, dit niet leidde tot een schending van

²⁴⁶ Eenzelfde feitelijke gedraging kan in twee verschillende overeenkomstsluitende staten twee verschillende juridische kwalificaties genieten (vb. export van drugs in de eerste staat en import van drugs in de tweede staat), met eventueel een dubbele vervolging of bestraffing als resultaat.

²⁴⁷ HvJ 9 maart 2006, nr. C436/04, *Van Esbroeck*, Pb. C. 3 juni 2006, afl. 131,18.

²⁴⁸ W.B. VAN BOCKEL, “‘Coming of age’: de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde”, *NtEr* 2010, afl. 2, 66-67.

²⁴⁹ HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten*, T.Strafr. 2007, 26, noot P. HOET, r.o. 41-51.

²⁵⁰ HvJ 18 juli 2007, C-367/05, *Kraaijenbrink*. r.o. 27-29.

²⁵¹ HvJ 18 juli 2007, C-288/05, *Kretzinger*, NC 2007, 416.

²⁵² HvJ 9 maart 2006, nr. C436/04, *Van Esbroeck*, Pb. C. 3 juni 2006, afl. 131,18; HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten*, T.Strafr. 2007, 26, noot P. HOET; HvJ 18 juli 2007, C-288/05, *Kretzinger*, NC 2007, 416; EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, RABG 2009, 871, noot P. HOET, T.Strafr. 2009, 128; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

²⁵³ Cass. 25 mei 2011, *NjW* 2011, 772; S. VAN DUERM, “Una Via dans les affaires fiscales pénales, une solution?”, *RGCF* 2014, afl. 1, 72-73.

het *non bis in idem*-beginsel.²⁵⁴ In het arrest van 3 januari 2012 heeft het Hof geoordeeld dat niemand krachtens het *non bis in idem*-beginsel tweemaal voor dezelfde feiten bestraft kan worden indien deze persoon krachtens het nationaal procesrecht overeenkomstig een in kracht van gewijsde gegaan eindbeslissing reeds is veroordeeld. De toepassing *in fiscalibus* betreft de onmogelijkheid om bezwaar aan te tekenen of om een gewoon rechtsmiddel aan te wenden. Hetzelfde principe geldt in het geval van vrijspraak door de binnenlandse of buitenlandse fiscale administratie, of door de strafrechter.²⁵⁵ De eindbeslissing dient een definitief karakter te hebben.²⁵⁶ Het Hof van Cassatie heeft dit principe in latere rechtspraak herhaald en verfijnd in een arrest van 17 februari 2015.²⁵⁷ Dit arrest verduidelijkte de *idem*-vereiste, stellend dat *dezelfde feiten* geïnterpreteerd dienen te worden als *feiten die een onlosmakelijk geheel vormen, door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp*.²⁵⁸

In het arrest van 24 april 2015 lijkt het Hof van Cassatie een ommekeer in haar rechtspraak te doen.²⁵⁹ Het Hof was immers van mening dat een belastingverhoging van 50% wegens belastingontduiking nog steeds mogelijk was, nadat de belastingplichtige reeds definitief correctioneel werd veroordeeld voor heling.²⁶⁰ *Prima facie* lijkt het Hof af te stappen van feitelijke invulling van de *idem*-vereiste. GNEDASJ merkte echter terecht op dat het Hof van Cassatie niet in de beoordeling van de feiten mag treden. Het hof van beroep dient bijgevolg te bepalen of de feiten onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn en er voldaan is aan de feitelijke benadering van de *idem*-vereiste. In casu was ook het hof van beroep van mening dat er geen sprake was van een schending van het *non bis in idem*-beginsel. Het Hof van Cassatie was immers van mening dat het besluit van het hof van beroep niet in overeenstemming is met de door het hof van beroep vastgestelde feiten, *quod non in casu*.²⁶¹

Het Grondwettelijk Hof heeft in de loop der jaren een meer genuanceerd standpunt ingenomen. In het kader van het Meststoffendecreet heeft het Grondwettelijk Hof zich op 26

²⁵⁴ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 5.

²⁵⁵ Brussel 12 maart 2014, *TBM/RCB* 2014.2, 108-121.

²⁵⁶ Cass. 3 januari 2012, *Pas.* 2012, afl. 1, 8.

²⁵⁷ Cass. 25 maart 2014, *TFR* 2014, 697; Cass. 17 juni 2014, P.13.1747.N, www.cass.be; Cass. 24 juni 2014, AR P.13.1747.N, *AC* 2014, nr. 452, p. 1624.

²⁵⁸ Cass. 17 februari 2015, *Arr.Cass.* 2015, 454.

²⁵⁹ Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N.

²⁶⁰ S. VAN CROMBRUGGE, “Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 2

²⁶¹ S. GNEDASJ, “Non bis in idem : argumentatie voor en door feitenrechter cruciaal voor ‘in idem’-vereiste”, *Fisc. Act.* 2015, afl. 22, 10-11.

april 2007 voor het eerst uitgesproken over de cumulatie van administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter en strafrechtelijke sancties. Het Grondwettelijk Hof constateerde een schending met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet alsook het *non bis in idem*-beginsel, omdat het Meststoffendecreet toeliet een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter op te leggen, gevolgd door een strafrechtelijke sanctie.²⁶² De strafvordering diende in dit opzicht onontvankelijk verklaard te worden.²⁶³

In het arrest van 18 juni 2008 heeft het Grondwettelijk Hof zich uitgesproken over de cumulatie van een administratieve geldboete met een strafrechtelijk karakter en een strafsanctie. In casu oordeelde het Hof dat er geen sprake was van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en het *non bis in idem*-beginsel, indien de *essentiële bestanddelen* verschillen of het moreel element van beide strafbaarstellingen een dergelijk verschil uitmaakt. Het Hof preciseert deze stelling, door beide sancties met elkaar te vergelijken. De strafrechtelijke sanctie, in casu artikel 449 WIB 1992, vereist een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden, terwijl de administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter, artikel 445 WIB 1992, deze voorwaarde niet stelt. *A contrario* is er slechts sprake van een schending van het *non bis in idem*-beginsel indien de dezelfde persoon, na een veroordeling of vrijspraak, andermaal voor dezelfde feiten wordt vervolgd.²⁶⁴

Het Grondwettelijk Hof oordeelde in een zaak d.d. 29 juli 2010 dat er slechts sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel, indien de belasting een maatregel van strafrechtelijk aard is.²⁶⁵ Dit is het eerste arrest van het Grondwettelijk Hof dat de *Zolothukin*-rechtspraak van het EHRM in acht neemt. Het Hof komt hier terecht tot de conclusie dat er geen sprake is van een schending van het *non bis in idem*-beginsel, aangezien gemeentelijke belastingreglementen louter fiscaal van aard zijn.²⁶⁶

Het *non bis in idem*-beginsel wordt in het sociaal strafrecht door het Grondwettelijk Hof op identieke wijze gewaarborgd als in het fiscaal strafrecht. In het arrest van 1 maart 2012 heeft

²⁶² GwH 26 april 2007, nr. 67/2007, *BS* 13 juni 2007; B. COOPMAN en K. HENS, “De ontoombare opgang van het *non bis in idem*-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 564.

²⁶³ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 4.

²⁶⁴ GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197; C. BUYSSE, “Cumul administratieve BTW-boete en strafsanctie: wanneer (on)mogelijk?”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1331, 9.

²⁶⁵ GwH 29 juli 2010, nr. 91/2010, *Arr.GwH* 2010, afl. 3, 1275, B.4.5.

²⁶⁶ GwH 29 juli 2010, nr. 91/2010, *Arr.GwH* 2010, afl. 3, 1275.

het Grondwettelijk Hof zich gebogen over de vraag of de solidariteitsbijdrage in casu al dan niet een strafrechtelijk karakter had.²⁶⁷ Deze vraag werd ontkennend beantwoord, vermits de solidariteitsbijdrage een burgerrechtelijk karakter en geen repressief karakter had. De solidariteitsbijdrage beoogde immers enkel het herstel van de forfaitair geëvalueerde schade.²⁶⁸

Een soortgelijke prejudiciële vraag werd in hetzelfde jaar gesteld. In dit arrest diende het Grondwettelijk Hof te onderzoeken of een solidariteitsbijdrage cumuleerbaar is met een administratieve geldboete met een strafrechtelijk karakter of een strafrechtelijke sanctie.²⁶⁹ De redenering van het Grondwettelijk Hof was quasi identiek zoals in het arrest van 1 maart 2002, stellende dat de solidariteitsbijdrage van burgerrechtelijke aard was geen repressief karakter had, aangezien deze bijdrage werd geheven om de sociale zekerheid te financieren.²⁷⁰

Het arrest van 19 december 2013 vormt het sluitstuk tussen de parallelle zienswijze tussen het fiscaal en sociaal strafrecht inzake de ruime interpretatie van de *idem*-vereiste.²⁷¹ De vraag die in dit arrest aan het Grondwettelijk Hof werd voorgelegd had betrekking op de tweede vervolging van burgers voor dezelfde feiten, na een administratieve sanctie te hebben ondergaan. De strafbepaling vereist een bijzonder moreel bestanddeel, terwijl de administratieve geldboete dit niet vereist. Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat dit geen rol speelt bij de constatering dat in dit concreet geval de cumulatie van beide sancties zou leiden tot een dubbele bestraffing van dezelfde feiten, ongeacht of al dan niet sprake is van een moreel vereiste in één van beide sancties.²⁷² Het Grondwettelijk Hof bevestigt met dit arrest het standpunt van het EHRM zoals in het arrest *Ruotsalainen* en nuanceert haar eigen rechtspraak omtrent het moreel bestanddeel in het licht van het *non bis in idem*-beginsel.²⁷³ Terecht stelde GNEDASJ in dit opzicht dat de “una via”-regeling in het sociaal strafrecht geen schending van het *non bis in idem*-beginsel kan uitsluiten, daar een cumul van dubbele

²⁶⁷ GwH 1 maart 2012, nr. 28/2012, B.4.

²⁶⁸ *Ibid.*, B.11.2.

²⁶⁹ GwH 20 september 2012, nr.112/2012, B.2.4.

²⁷⁰ *Ibid.*, B.10.2

²⁷¹ GwH 19 december 2013, nr. 181/2013, *NJW* 2014, afl. 295, 83, noot C. CONINGS

²⁷² *Ibid.*, B.6.1.

²⁷³ GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197; C. BUYSSSE, “Cumul administratieve BTW-boete en strafsancie: wanneer (on)mogelijk?”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1331, 9.

bestrafingen die buiten het Sociaal Strafwetboek zijn opgelegd niet kunnen voorkomen worden.²⁷⁴

In het klemtoonarrest van dit onderzoek, zijnde het arrest van 3 maart 2014, bevestigt het Hof andermaal de *Zolothukin*-rechtspraak van het EHRM. Zo bestraffen de geldboeten uit het WIB 1992 en het WBTW dezelfde feiten als de strafbepalingen uit de respectievelijke wetboeken. De strafbepalingen vereisen echter een bedrieglijk opzet.²⁷⁵ Het Hof is van oordeel dat ondanks het verschil in het moreel bestanddeel tussen beide sancties, de feiten en de essentiële bestanddelen *in se* hetzelfde zijn.²⁷⁶

Inzake de *idem*-vereiste is er *in globo* een rode draad te vinden in de lagere rechtspraak. Indien de fiscale administratie een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM heeft opgelegd, leidt dit tot de onontvankelijkheid van de strafvordering. Het arrest van het hof van beroep te Antwerpen verduidelijkt dat een belastingverhoging van 200% op basis van artikel 444 WIB 1992 een strafsanctie in de zin van artikel 6 EVRM is en een bijkomende strafrechtelijke vervolging op basis van de artikelen 449 en 450, eerste lid WIB 1992 uitgesloten is.²⁷⁷ Ook het opleggen van een administratieve sanctie na een strafrechtelijke veroordeling schendt volgens de lagere rechtspraak het *non bis in idem*-beginsel.²⁷⁸

Ten aanzien van de cumulatie van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter blijft het *non bis in idem*-beginsel onverminderd gelden.²⁷⁹ Zo leidt de cumul van een belastingverhoging op basis van artikel 444 WIB 1992 en een geldboete op basis van artikel 445 WIB 1992 tot een schending van het *non bis in idem*-beginsel, op voorwaarde dat beide administratieve sancties een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM hebben.²⁸⁰

Onderhevig aan de recente evoluties op Europees niveau, heeft de rechtbank van eerste aanleg te Brussel geoordeeld dat inkomstenbelastingen en btw niet onder dezelfde feitenconstellatie

²⁷⁴ S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 646.

²⁷⁵ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.16.2.

²⁷⁶ *Ibid.*, B.17.1.

²⁷⁷ Antwerpen 27 juni 2012, *TFR* 2013, afl. 452, 978.

²⁷⁸ Antwerpen 24 november 2015, *FJF* 2016, 185; Brussel 13 juni 2014, *RGCF* 2015, 194; Gent 3 maart 2015, *RGCF* 2015, 333.

²⁷⁹ S. GNEDASJ, "Na Brussel stapt ook Gent over op ruime invulling van 'in idem'", *Fisc. Act.* 2015, afl. 7, 7.

²⁸⁰ Gent 30 september 2014, *Fisc. Koer.* 2014, 654.

hoeven te vallen. Aangaande dezelfde aankoop is het mogelijk dat de belastingplichtige geen bedrieglijk opzet heeft inzake vennootschapsbelasting, maar wel inzake de btw. De rechtbank heeft in dit geval de btw-boete van 200% niet verminderd, nadat de belastingplichtige inzake de vennootschapsbelasting een belastingverhoging van 10% werd opgelegd.²⁸¹ Het *non bis in idem*-beginsel is volgens de rechtbank niet geschonden, aangezien de vennootschapsbelasting en de btw fundamenteel van elkaar verschillen. Op deze manier worden dezelfde feiten niet tweemaal gesanctioneerd, aldus de rechtbank.²⁸²

4.5. De toekomst van het *non bis in idem*-beginsel

Het is anno 2018 voor een rechter inzake de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel onvoldoende om louter het strafrechtelijk karakter van een administratieve sanctie in cumulatie met een strafrechtelijk sanctie vast te stellen. Zelfs indien het om dezelfde feiten gaat blijft een cumul van beide sancties mogelijk. Het onderzoek vanwege de rechter zal plaatsvinden in de toetsing aan het referentiekader, uiteengezet door het EHRM in het arrest *A* en *B*. Het is te hopen dat de nieuwe zienswijze een punt zet achter de niet altijd even consequente interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel.²⁸³

Het antwoord op de vraag hoe de toekomst eruit zal zien ligt wellicht in het midden van beide extremen. Enerzijds blijft de rechtsbescherming van het *non bis in idem*-beginsel bestaan, maar anderzijds willen de overheden maatschappelijk onaanvaardbaar gedrag sanctioneren. Daarom overhandigt het EHRM de staten enkele criteria, aan de hand waarvan zij een eigen sanctioneringsmodel mogen ontwerpen. Indien voldaan aan de opgesomde *temporele* en *substantiële* criteria, is een cumul van administratieve en strafrechtelijke sancties toegelaten. Het EHRM heeft echter nagelaten om op ondubbelzinnige wijze te omschrijven hoe beide procedures *temporeel* en *substantieel* dienen samen te hangen. De staten hebben dus een appreciatiemarge, hetgeen helemaal niet bijdraagt tot de rechtszekerheid en schade toebrengt aan de voorspelbaarheid van straffen. Het EHRM zal in de toekomst de voorwaarden best niet al te ruim interpreteren, hetgeen de *flood gates* voor ongeziene repressie zou kunnen openen. Een zeer casuïstische analyse en aanpak in een toekomstig arrest lijkt uiterst aangewezen. De nationale rechters zullen vervolgens de zienswijze van het Hof kunnen transponeren naar

²⁸¹ Rb. Brussel 25 april 2017, 15/3140/A.

²⁸² K. JANSSENS, "Fraudeur te goeder trouw?", *Fisc. Act.* 2017, afl. 23, 8-10.

²⁸³ P.HOET, "Een administratieve (of tuchtrechtelijke) vervolging met een strafrechtelijk karakter is mogelijk naast de uitoefening van de strafvordering, mits de beide procedures complementair zijn en één geheel vormen", *T.Strafr.* 2018, afl. 1, 26-27.

nationaalrechtelijke principes, waardoor willekeur en onvoorspelbaarheid ten zeerste vermeden zullen worden. Dit is de visie van MICHIELS en FALQUE, wat o.i. correct lijkt te zijn.²⁸⁴

²⁸⁴ O. MICHIELS en G. FALQUE, “Le principe non bis in idem et les procédures mixtes: un camouflet infligé à la jurisprudence Zolotoukhine”, *JLMB* 2017/23, 1077-1078.

DEEL II: DE UNA VIA-WET

In dit deel staat 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, oftewel de *Una Via*-wet centraal. *Primo* zal de genese van de wet geschetst worden, gevolgd door de toelichting van de wettelijke implicaties. *Secundo* zal de *Una Via*-wet grondig onder de loep genomen worden door te focussen op de onvolmaaktheden en lacunes. Ten slotte eindigt dit deel met de bespreking van het arrest van het Grondwettelijk Hof, dat aanleiding heeft gegeven tot de gedeeltelijke vernietiging van de *Una Via*-wet.

1. De totstandkoming van de *Una Via*-wet

Deel I van deze masterproef heeft de nood aan een afdoende wettelijke verankering van het *non bis in idem*-beginsel geïllustreerd. Dit is de federale wetgever niet ontgaan. Teneinde tegemoet te komen aan deze problematiek, heeft de federale wetgever geopteerd voor een *una via*-model. Aan de uiteindelijke wettekst is een legistieke odyssee voorafgegaan. Dit hoofdstuk schetst van meet af aan op chronologische wijze de totstandkoming van de *Una Via*-wet, met inbegrip van de diverse verslagen en wetgevende initiatieven.

1.1. Parlementaire onderzoekcommissie naar grote fiscale fraudedossiers

Op 12 juli 2007 werd een voorstel ingediend tot oprichting van een parlementaire onderzoekcommissie om de grote fiscale en financiële fraudedossiers te onderzoeken van de afgelopen 15 jaar. De parlementaire onderzoekcommissie bracht op 7 mei 2009 verslag uit.²⁸⁵ In dit verslag werden de bevindingen van de drieledige opdracht gepresenteerd, bestaande uit het onderzoek naar de grote financiële en fiscale dossiers van de afgelopen 15 jaar, de bevindingen omtrent de oorzaken van het systematisch mislukken van die dossiers en de mogelijke remedies voor deze problemen.²⁸⁶

De vaststellingen en aanbevelingen van de parlementaire onderzoekcommissie werden op 14 mei 2009 door de Kamer unaniem aangenomen in plenaire vergadering.²⁸⁷ Eén van de vele

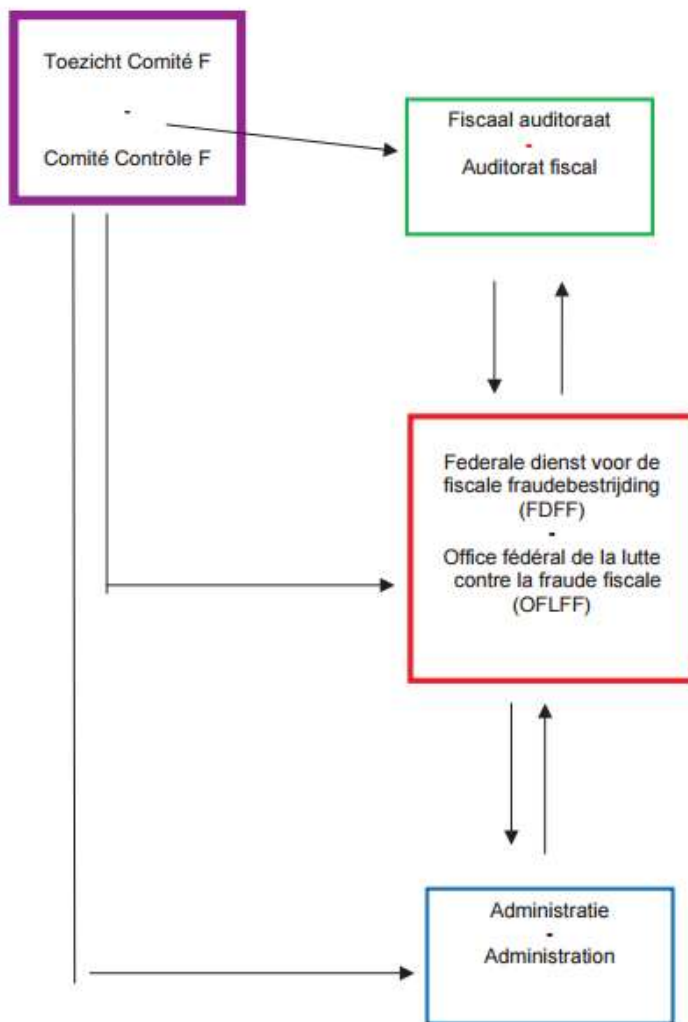
²⁸⁵ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 1.

²⁸⁶ *Ibid.*, 24.

²⁸⁷ *Ibid.*, 1-3.

aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie handelde over het instellen van een “*una via*”-regel. Deze regel houdt in dat kleinschalige fiscale fraude voortaan administratief gesanctioneerd zal worden, terwijl in het geval van grootschalige fiscale fraude de fiscus, de politie en het gerecht zullen overleggen over de wijze waarop het dossier ter zake zal moeten worden aangepakt.²⁸⁸ Het verslag van de parlementaire onderzoekscommissie bevat verschillende overlegstructuren met overleg- en toezichtsorganen.²⁸⁹ Voor de concrete uitwerking van het *una via*-model grijpt de parlementaire onderzoekscommissie in haar verslag terug naar schema’s die de wisselwerking illustreren.²⁹⁰

1.1.1 Schema 1²⁹¹



²⁸⁸ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 222; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuiging langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 41-42.

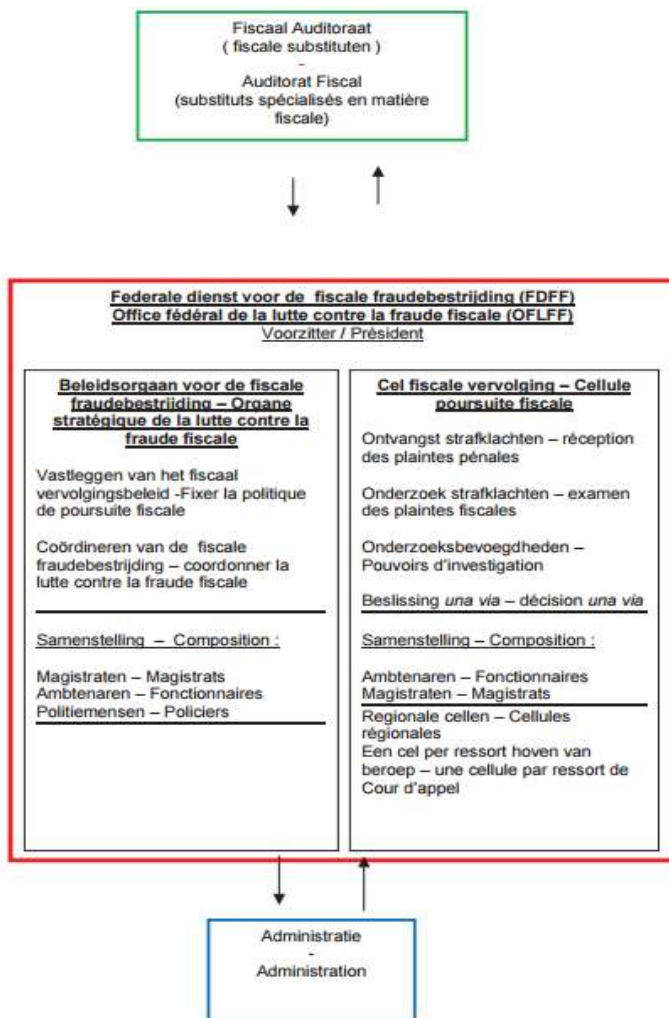
²⁸⁹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 223.

²⁹⁰ *Ibid.*, 222-231.

²⁹¹ *Ibid.*, 224.

Schema 1 illustreert de opbouw en organisatie van een *una via*-structuur. In dit model treden vier diensten afzonderlijk op in de strijd tegen fiscale fraude. Tussen het Fiscaal auditoraat, een nog op te richten dienst waar gespecialiseerde parketmagistraten worden ondergebracht, en de fiscale administratie wordt de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding (FDFFF) opgericht.²⁹² De opdracht van dit orgaan is om te fungeren als filter en om fiscale fraudezaken te kanaliseren, met als resultaat een administratieve of strafrechtelijke behandeling van de zaak. Het Comité F(raude) zal toezien op de werking van de drie diensten.²⁹³ Het zal ook instaan voor de behandeling van de met reden omklede klachten van ambtenaren en burgers, de vertrouwelijkheidsregels inachtnemend.²⁹⁴

1.1.2 Schema 2 ²⁹⁵



²⁹² *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 234.

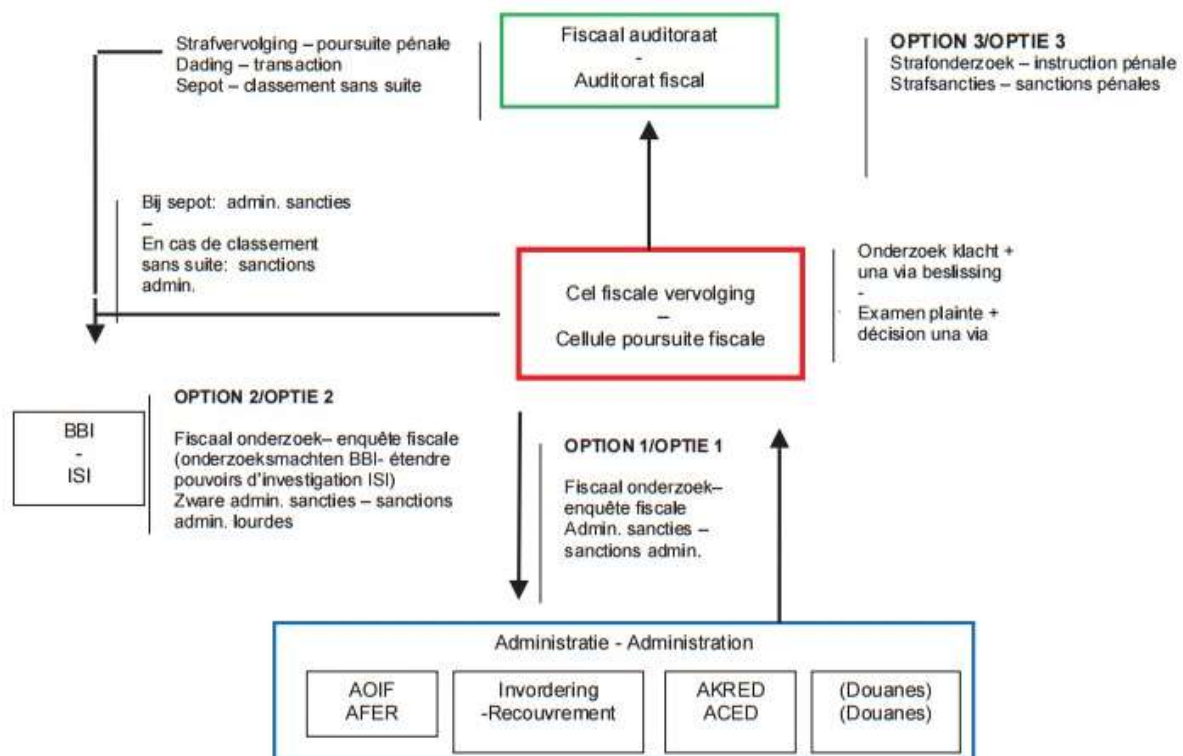
²⁹³ *Ibid.*, 233.

²⁹⁴ *Ibid.*, 222.

²⁹⁵ *Ibid.*, 226.

Schema 2 detailleert de rol van de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding en de rol van het Fiscaal auditoraat. De rol van de FDFD is van tweeërlei aard. In eerste instantie wordt de FDFD belast het vervolgingsbeleid inzake fiscale fraude te reguleren. Hierbij dienen specifieke criteria bepaald te worden inzake de strafrechtelijke behandeling van fiscale fraudezaken. Eén van de mogelijke criteria kan recidive of een minimaal fraudebedrag uitmaken.²⁹⁶ Anderzijds heeft de FDFD de verantwoordelijkheid om de fiscale klachten van strafrechtelijke aard te behandelen en vervolgens, ter verwezelijking van haar filterfunctie, de beslissing te nemen omtrent de al dan niet strafrechtelijke of administratiefrechtelijke betuiging van het vergrijp op basis van de voornoemde criteria.²⁹⁷ Aan de FDFD worden verschillende onderzoeksbevoegdheden toebedeeld, opdat deze dienst haar klachten met de nodige grondigheid kan onderzoeken. Organiek zal dit georganiseerd worden in de vorm van regionale cellen: één cel per ambtsgebied van de hoven van beroep of één cel per ambtsgebied van de fiscale rechtbanken.²⁹⁸

1.1.3 Schema 3 ²⁹⁹



²⁹⁶ Parl.St. Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 225.

²⁹⁷ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuiging langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 45.

²⁹⁸ Parl.St. Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 225.

²⁹⁹ *Ibid.*, 228.

Schema 3 en de twee volgende schema's verduidelijken de werking van de *una via*-regel in de praktijk volgens de oorsprong van de klacht.³⁰⁰ Het bovenstaand schema 3 vertrekt van een klacht die door de fiscale administraties wordt ingediend. De klacht moet ingediend te worden bij de Cel fiscale vervolging (een onderdeel van het FDFP), die discretionair beslist of de klacht al dan niet naar het Fiscaal auditoraat zal verzonden worden.³⁰¹ *In concreto* wordt de taak van de gewestelijke directeur overgenomen door de Cel fiscale vervolging.³⁰² Na onderzoek ten gronde aan de hand van de voorgenoemde criteria, staat het aan de Cel fiscale vrij om drie mogelijke beslissingen te nemen.³⁰³

Optie 1

Het dossier kan teruggezonden worden naar de administratie vanwaar de oorspronkelijke klacht vandaan kwam. De afhandeling van deze concrete zaak zal dan administratiefrechtelijke geschieden.

Optie 2

Het dossier kan mogelijks naar de BBI verzonden worden. In dit geval zal het dossier ook administratiefrechtelijk behandeld worden, met eventuele verzwarende administratieve sancties. Onder supervisie van het Openbaar Ministerie dient de BBI in dit opzicht over een extensief arsenaal aan bevoegdheden te beschikken.

Optie 3

Ten slotte kan het dossier naar het Fiscaal auditoraat verzonden worden, wat leidt tot de opening van een strafrechtelijk onderzoek. Het Fiscaal auditoraat kan na de afronding van het onderzoek de beslissing nemen om te vervolgen, een voorstel van dading te doen of het dossier te seponeren. In het geval van een sepot zal de BBI nagaan of administratieve sancties nog mogelijk zijn.³⁰⁴

³⁰⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 45.

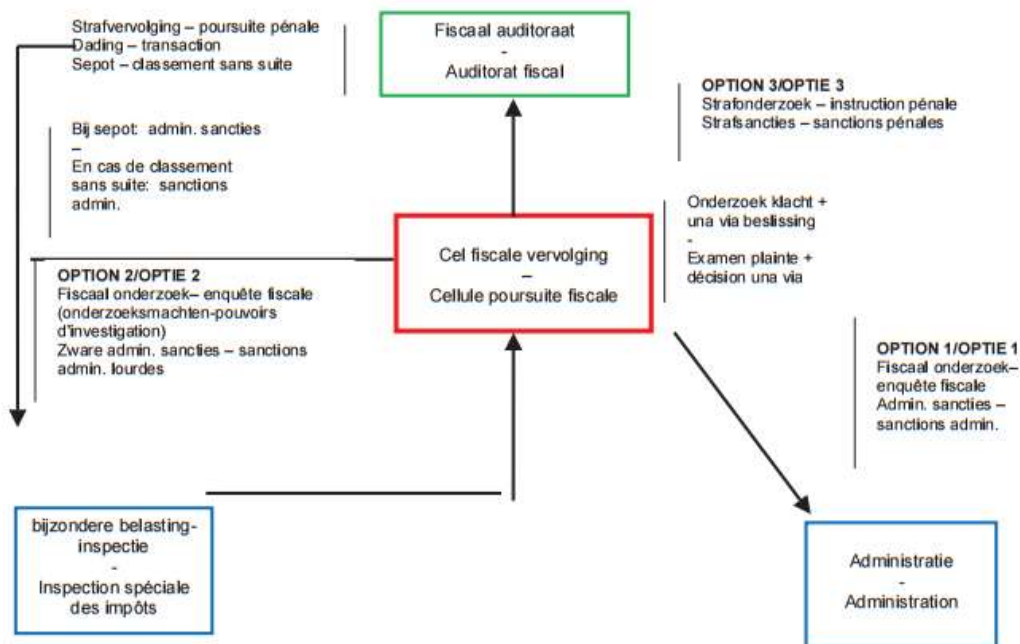
³⁰¹ F. SMETS, “‘Una via’: ontubbeling fiscale vervolging en sanctionering?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8.

³⁰² Artikel 29, tweede lid Sv.; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 83.

³⁰³ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 227.

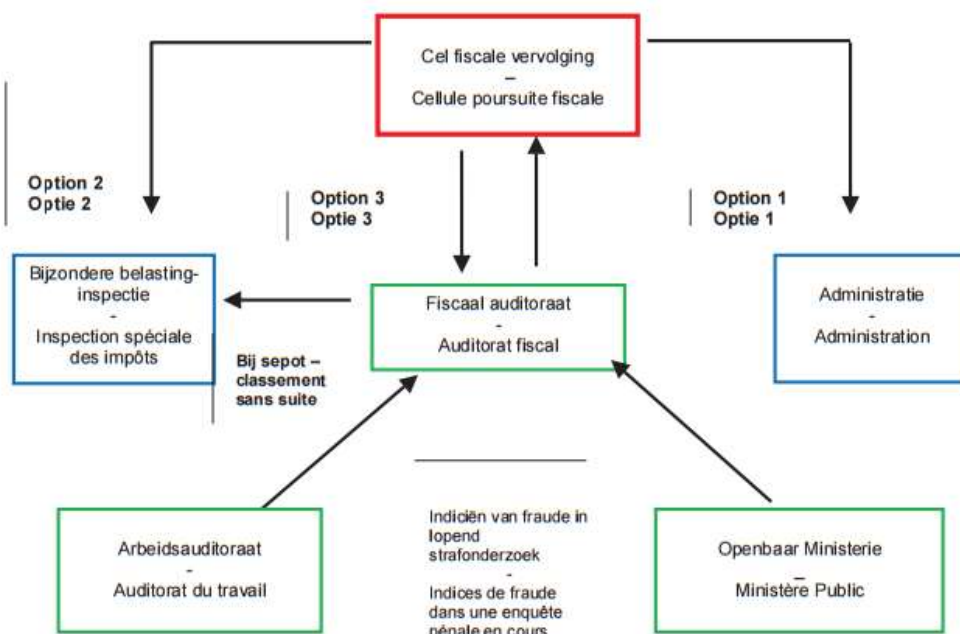
³⁰⁴ *Ibid.*, 227.

1.1.4 Schema 4³⁰⁵



Schema 4 heeft een mogelijke klacht van de BBI, ingediend bij de Cel fiscale vervolging als startpunt, maar volgt *in globo* hetzelfde patroon als dat van Schema 3.³⁰⁶

1.1.5 Schema 5³⁰⁷



³⁰⁵ Parl.St. Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 229.

³⁰⁶ *Ibid.*, 229.

³⁰⁷ *Ibid.*, 231.

Schema 5 gaat uit van een reeds bestaand strafrechtelijk dossier met concrete aanwijzingen van fiscale fraude. In dit geval kan het dossier teruggezonden worden naar de Cel fiscale vervolging, die finaal beslist over het lot van het dossier. Concreet houdt dit in dat de Cel fiscale vervolging zal overgaan tot een schifting van het fiscaal gedeelte van het dossier dat apart zal behandeld worden.³⁰⁸

1.2. Het verslag van de werkgroep van het Charter van de belastingplichtige

1.2.1. Het Charter van de belastingplichtige

Sinds 1986 kent het Belgisch rechtstelsel het Charter van de belastingplichtige.³⁰⁹ De regeling van de onderlinge wisselwerking tussen het Openbaar Ministerie en fiscus werd sindsdien in een wettelijk kader gegoten.³¹⁰ Voortaan werd bepaald dat de fiscale strafvordering slechts uitgeoefend kon worden door het Openbaar Ministerie na aangifte van de gemachtigde fiscale ambtenaar aan het Openbaar Ministerie of na het advies van de fiscus.³¹¹ Dit had als gevolg dat de fiscale strafvordering door het Openbaar Ministerie slecht voorwaardelijk na de kennisname van het fiscaal misdrijf geïnitieerd kon worden. Het Charter van de belastingplichtige beëindigde de medewerking van belastingambtenaren aan het strafonderzoek, die voortaan slechts als getuige konden optreden in fiscale strafzaken. Nieuw was ook de introductie van het ambt van substituut-procureur des Konings met een specialisatie in fiscale strafzaken.³¹²

De *ratio legis* achter deze nieuwe wetgevende normen was de vorming van een selectief vervolgingsbeleid dat zo efficiënt mogelijk te werk gaat. De consequente procesrechtelijke regeling van het Charter van de belastingplichtige zorgde voor de nodige rechtszekerheid voor de belastingplichtige, maar creëerde een spanning tussen de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie.³¹³ Het formalistisch karakter bracht een stoeve uitoefening van de respectievelijke bevoegdheden van de fiscus en het Openbaar Ministerie met zich mee, hetgeen resulteerde in een moeilijke initiatie van de fiscale strafvordering omwille van de vele

³⁰⁸ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 230.

³⁰⁹ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408.

³¹⁰ F. DESTERBECK, "Fiscale ambtenaren mogen politie inlichtingen verstrekken en die ook spontaan aanvullen", *Fisc.Act.* 2008, afl. 8, 9

³¹¹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 13-14.

³¹² C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 13-14.

³¹³ *Ibid.*, 14.

vormvoorwaarden. Een efficiënte aanpak van de fiscale fraude bleef dan ook uit. De wetgever heeft nadien getracht om op een efficiëntere manier de fiscale fraude te bestrijden. De wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen verving het verplicht advies van de fiscus aan het Openbaar Ministerie door een facultatief advies.³¹⁴ De voorafgaande aangifte van de gemachtigde fiscale ambtenaren aan het Openbaar Ministerie werd ook onder de loep genomen. Oorspronkelijk hadden de fiscale ambtenaren de machtiging nodig van de directeur-generaal van de administratie.³¹⁵ De machtiging werd verplaatst door in eerste instantie een machtiging van een mobiele cel van drie BBI-ambtenaren en later zelfs door een machtiging van de gewestelijke directeur.³¹⁶

1.2.2. Het verslag

Op 23 april 2009 werden vier experts belast met de opdracht om het Charter van de belastingplichtige te evalueren en eventuele aanbevelingen inzake de strijd tegen de fiscale fraude te formuleren die konden leiden tot de actualisering van het Charter van de belastingplichtige.³¹⁷ De werkgroep werd verzocht om zowel de rechtsbescherming van de belastingplichtige te waarborgen als aanbevelingen te formuleren die de strijd tegen de fiscale fraude kunnen bevorderen.³¹⁸ Tijdens het onderzoek hield de werkgroep rekening met de bevindingen en aanbevelingen van de parlementaire onderzoekcommissie naar grote fiscale fraude.³¹⁹

Het verslag van de werkgroep van 10 september 2009 stipuleerde dat een “*una via*”-model dat consequent uitgewerkt en toegepast wordt de essentie dient uit te maken van een geactualiseerde Charter van de belastingplichtige.³²⁰ Zowel de werkgroep als de parlementaire onderzoekscommissie vinden dit beginsel het meest correcte uitgangspunt inzake de beteugeling van fiscale misdrijven.³²¹ Het Belgisch recht heeft immers geen adequate oplossing kunnen bieden voor de samenloop tussen de strafrechtelijke en de fiscale

³¹⁴ Wetboek van 10 april 1992 van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 30 juli 1992, 17120.

³¹⁵ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 14.

³¹⁶ Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.

³¹⁷ X., “Actualisering van het Charter van de belastingplichtige” *TFR* 2009, nr. 371, 915.

³¹⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 17.

³¹⁹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004;

³²⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 50.

³²¹ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 14, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

procedure.³²² Opdat er een evenwicht tussen beide procedures kan gevonden worden, dienen ze van elkaar gescheiden te blijven en elk hun taak te vervullen. De strafprocedure beteugelt misdrijven door middel van strafsancities en hiervoor zijn verschillende onderzoeksmiddelen zoals huiszoeken en ondervragingen beschikbaar. Het zwijgrecht wordt in deze procedure ook gewaarborgd. De strafrechtelijke procedure handhaaft de openbare orde en behartigt de belangen van de Schatkist door middel van verbeurdverklaringen van de ontdoken belasting. De fiscale procedure daarentegen heeft als doel het innen van belastingen. Het fiscaal onderzoek moet het in tegenstelling tot het strafrechtelijk onderzoek met een kleiner arsenaal aan onderzoeksmogelijkheden doen. De belastingplichtige heeft in dit onderzoek een plicht om mee te werken en er gelden administratieve sancties.³²³

In dit opzicht dient de juiste balans gevonden te worden tussen de doelgerichtheid van de procedure en de ingezette middelen.³²⁴ De meest geschikte manier om een evenwicht te vinden tussen beide systemen met elk hun eigen objectieven, is de beide procedures van elkaar gescheiden te houden.³²⁵ Zo zal de strafvordering worden uitgeoefend indien er sprake is van een *fiscaal misdrijf*. Wanneer dit niet het geval is, geldt de administratieve procedure. In dat geval zou enkel fiscaal onderzoek mogelijk zijn, in samenhang met de medewerkingsplicht van de belastingplichtige, een concept dat haaks staat op het zwijgrecht in de strafrechtelijke procedure.³²⁶

Het begrip *fiscaal misdrijf* vormt bijgevolg het sluitstuk tussen de wisselwerking van de fiscale en strafrechtelijke procedure. Derhalve is het voor de werkgroep van fundamenteel belang om dit criterium te definiëren.³²⁷ De definitie van dit criterium moet om deze reden uitvoerig en niet bondig geformuleerd worden.³²⁸ De strafrechtelijke procedure vormt in het *una via*-systeem de uitzondering, de administratieve procedure blijft de algemene regel. Dit geldt ook wanneer er sprake is van fiscale fraude dat geen *fiscaal misdrijf* is. In dit geval is er

³²² X., “Actualisering van het Charter van de belastingplichtige” *TFR* 2009, nr. 371, 915-916.

³²³ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 14, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³²⁴ X., “Actualisering van het Charter van de belastingplichtige” *TFR* 2009, nr. 371, 915-916.

³²⁵ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 14, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³²⁶ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 50-51.

³²⁷ X., “Actualisering van het Charter van de belastingplichtige” *TFR* 2009, nr. 371, 916.

³²⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 51.

sprake van fiscale fraude maar zijn de constitutieve elementen van een *fiscaal misdrijf* niet vervuld en zal de fiscale administratie bevoegd zijn.³²⁹

Louter fiscale betwistingen, die gefundeerd zijn op de al dan niet correcte interpretatie van de belastingwet, dienen niet onder het toepassingsgebied van het *fiscaal misdrijf* te vallen. Een uitzondering wordt gemaakt indien er klaarblijkelijke indicies zijn van de intentie van de belastingplichtige om zich schuldig te maken aan fiscale fraude.³³⁰ Het verslag van de werkgroep beklemtoont het belang van een zo spoedig mogelijke kwalificatie. De FDFP kan hierbij als conjunctie fungeren tussen de fiscus en het Openbaar Ministerie.³³¹ In dit opzicht is het aan de FDFP niet toegelaten om de onafhankelijkheid van het Openbaar Ministerie en de bevoegdheid om een strafprocedure uit te oefenen te beperken.³³² In het verslag oppert de werkgroep dat de strafprocedure slechts ingeschakeld dient te worden om zware fraude te beteugelen.³³³ Deze procedure is van meer middelen voorzien en is over het algemeen overbelast. Kleinschalige fiscale overtredingen, al dan niet intentioneel, worden daarom beter afgehandeld via de administratieve procedure.³³⁴

Mits het onderzoek bij de administratie aanvangt, kan er een klacht ingediend worden bij het Openbaar Ministerie. Het Openbaar Ministerie beschikt in deze situatie over een keuzevrijheid. Er kan gekozen worden om in te gaan op de klacht en om de strafvervolging in te stellen. Een andere mogelijkheid is de klacht weigeren omdat de feiten niet voldoen aan de voorwaarden van het begrip *fiscaal misdrijf*.³³⁵ Indien het Openbaar Ministerie de klacht aanvaardt, dan zal enkel de strafprocedure gelden. Seponeert het Openbaar Ministerie het concreet dossier of wordt de klacht niet aanvaard, dan wordt de administratie terug hersteld in haar bevoegdheid.³³⁶

³²⁹ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 15, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³³⁰ *Ibid.*, 16-17.

³³¹ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 52.

³³² X., "Actualisering van het Charter van de belastingplichtige" *TFR* 2009, nr. 371, 916-917.

³³³ *Ibid.*, 916

³³⁴ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 15, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³³⁵ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 16-17, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³³⁶ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 53.

Indien het onderzoek bij het Openbaar Ministerie aanvangt, dient het Openbaar Ministerie zo snel mogelijk uit te maken of de voorliggende feiten gekwalificeerd kunnen worden als een *fiscaal misdrijf*. Het Openbaar Ministerie dient op dit ogenblik de BBI in te lichten. De eindvordering van het Openbaar Ministerie dient een obligatoir akkoord van de BBI te bevatten, die de kwalificatie van de feiten als *fiscaal misdrijf* niet tegenspreekt.³³⁷

Wanneer de feiten niet als een *fiscaal misdrijf* gekwalificeerd kunnen worden, dan wordt het strafrechtelijk onderzoek afgesloten en wordt de administratie opnieuw hersteld in haar bevoegdheid om de fiscale procedure in te leiden.³³⁸ De bevoegdheid om de voorliggende feiten als *fiscaal misdrijf* te kwalificeren komt uitsluitend toe aan het Openbaar Ministerie, die dient zeker te stellen dat de administratie een ontdoken belasting heeft vastgesteld. De FDFD kan volgens de werkgroep een belangrijke functie vervullen bij de kwalificatie van de feiten.³³⁹

De werkgroep concludeert in haar verslag van het geactualiseerd Charter van de belastingplichtige dat de vervolgende autoriteiten voldoende en doeltreffende middelen te hunner beschikking dienen te hebben voor een grondige en versnelde glansrijke betuigeling van fiscale fraude.³⁴⁰ De werkgroep onderstreept hierbij het belang van de oprichting van gespecialiseerde fiscale auditoraten. Het tweede besluit handelt over de rechtsbescherming van de belastingplichtige.³⁴¹ Deze moet erop kunnen vertrouwen dat de afhandeling van de feiten gebeurt binnen een passend raamwerk volgens de regels van de vervolgende autoriteit, waarbij er een ononderbroken vrijwaring van de *checks and balances* geschiedt ter behartiging van de rechten van de belastingplichtige.³⁴²

³³⁷ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 17-18, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³³⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 53.

³³⁹ Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 18, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

³⁴⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 53-54.

³⁴¹ X., "Actualisering van het Charter van de belastingplichtige" *TFR* 2009, nr. 371, 916-917.

³⁴² Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 21, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>

1.3. Wetsvoorstel van 20 oktober 2009 tot invoering van de una via-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F

De aanbeveling tot het instellen van een "una via"-regel heeft op 20 oktober 2009 geleid tot een wetsvoorstel *tot invoering van de una via-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F*.³⁴³ Het wetsvoorstel maakt gewag van de aanpak die overheid wil hanteren in de strijd tegen fiscale fraude. Zo wordt in de toelichting omschreven dat er niet enkel betere maatregelen dienen genomen te worden ter bestrijding van fiscale fraude, maar ook maatregelen die, ter herstelling van het vertrouwen van de burger in de overheid, een preventieve werking genieten. Preventie, samen met uniformiteit, transparantie en efficiëntie, genieten in dit wetsvoorstel de voorkeur op repressie. De transparantie in het beleid ter bestrijding en preventie van fiscale fraude heeft als gevolg dat de burger beter geïnformeerd zal zijn met betrekking tot diens rechten en plichten. Dergelijke transparantie in fiscale wetgeving zal mogelijke willekeur en misbruik vanwege de overheid in de kiem smoren en het vertrouwen van de burger in de overheid herstellen.³⁴⁴

Strokend met de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek van de grote fiscale fraudedossiers bevat het wetsvoorstel de invoering van de *una via*-regel, samen met de inrichting van een permanent overlegorgaan om het fiscaal vervolgingsbeleid vast te leggen samen met de inrichting van een Comité (F)raude. De fiscale rechtshandhaving dient overeenkomstig deze aanbeveling hervormd te worden opdat er geen onduidelijk zou bestaan vanaf het begin omtrent de strafrechtelijke dan wel administratiefrechtelijke keuzemogelijkheid tot vervolging. Het Comité F(raude) zal toezien op dit handhavingsbeleid en zal een objectieve en rechtvaardige toepassing garanderen. Op deze manier zal transparantie en rechtszekerheid binnen het fiscaal strafrechtelijke handhavingsbeleid gegarandeerd worden.³⁴⁵

1.3.1. Advies van de Raad van State

Het wetsvoorstel van 20 oktober 2009 *tot invoering van de una via-regel in fiscale strafzaken, de oprichting van een fiscaal auditoraat en de oprichting van een comité F* werd door de

³⁴³ *Parl. St.* Kamer 2009, nr. 52K2210/001, 1.

³⁴⁴ *Ibid.*, 3.

³⁴⁵ *Parl. St.* Kamer 2009, nr. 52K2210/001, 3.

Raad van State grondig onder de loep genomen. In het advies van de Raad van State van 9 december 2009 werden meerdere kritieken geformuleerd met betrekking tot de inhoud van het wetsvoorstel.³⁴⁶

Aangaande de oprichting van de Federale dienst voor fiscale fraudebestrijding verduidelijkt de Raad van State in haar advies dat overeenkomstig artikel 37 van de Grondwet de federale uitvoerende macht bij de Koning berust en niet bij de Ministerraad.³⁴⁷ Overeenkomstig artikel 2 van het wetsvoorstel zou het beleid van de strijd tegen fiscale fraude door de Ministerraad worden bepaald, die vervolgens elke bevoegde minister met de uitvoering van dit beleid kan belasten.³⁴⁸ De Raad van State stipuleert dat het niet aan de wetgever toekomt om de Ministerraad eigen bevoegdheden te verlenen. Deze bevoegdheden moeten aan de Koning worden verleend, overeenkomstig artikel 105 van de Grondwet. Een dergelijke delegatie van bevoegdheden is slechts toegestaan indien de Koning deze verleent voor kwesties van ondergeschikt belang of louter technische kwesties.³⁴⁹

De Raad van State constateerde een strijdigheid met artikel 151, §1 eerste lid van de Grondwet.³⁵⁰ Het wetsvoorstel bepaalt immers in artikel 11 dat het Beleidsorgaan voor de fiscale fraudebestrijding belast is met het vastleggen van de criteria van het federaal fiscaal vervolgingsbeleid volgens de richtlijn van de Ministerraad.³⁵¹ De criteria voor het fiscale vervolgingsbeleid zijn echter bestemd voor het Openbaar Ministerie.³⁵²

³⁴⁶ *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002, 1; 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.

³⁴⁷ *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002,4; 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.

³⁴⁸ Artikel 2 van 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. 52K2210/001.

³⁴⁹ *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002,4; 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.

³⁵⁰ *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002,4; 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.

³⁵¹ Artikel 11 van 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. 52K2210/001.

³⁵² *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002, 9; 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.

Bovendien werd de *una via*-regeling van het wetsvoorstel door de Raad van State strijdig bevonden met de onafhankelijk van het Openbaar Ministerie.³⁵³ De Raad van State is van mening dat artikel 13 niet in overeenstemming is met artikel 14 van het wetsvoorstel, daar artikel 13 bepaalt dat de cellen voor de fiscale vervolging oordelen over de opportuniteit omtrent het administratiefrechtelijk dan wel strafrechtelijk afhandelen van een dossier. Het Openbaar Ministerie zou overeenkomstig artikel 13 geen mogelijkheid hebben om een strafrechtelijke vervolging in te stellen. Het advies van de Raad van State benadrukt uitdrukkelijk dat het Openbaar Ministerie vrij is in haar beslissing om al dan niet een strafrechtelijke vervolging in te stellen, overeenkomstig de interne werkingsregels. Het is uiteraard mogelijk om deze bevoegdheid te delegeren aan een specifieke instelling, maar dit kan slechts indien deze instelling is samengesteld uit personen die deel uitmaken van het Openbaar Ministerie.³⁵⁴ Het wetsvoorstel van 20 oktober 2009 werd onderworpen aan advies van het Rekenhof, ter begroting van de budgettaire impact.³⁵⁵ Op 7 mei 2010 werd het echter vervallen verklaard.³⁵⁶

1.4. Eindnota van de werkgroep “Una Via”

De Ministerraad besloot op 30 oktober 2009 om binnen het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude een werkgroep “Una Via” op te richten die onderzoek zal voeren naar hoe de *una via*-regel het best uitgewerkt kan worden en om na te gaan hoe pragmatisch en juridisch correct concreet gehoor kan worden gegeven aan de *una via*-regel.³⁵⁷ Het onderzoek van de werkgroep “Una Via” concludeert dat een overlegstructuur tussen het Openbaar Ministerie en de FOD Financiën onontbeerlijk is in de toepassing van de *una via*-regel ter bestrijding van fiscale fraude.³⁵⁸ De werkgroep heeft haar inspiratie gehaald in Nederland, waar een *una via*-model reeds in werking is getreden.³⁵⁹ De werkgroep leverde op

³⁵³ Artikel 151, §1 Grondwet; *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002, 11; 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.

³⁵⁴ *Parl. St. Kamer* 2009, nr. 52K2210/002, 12; 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

³⁵⁵ *Parl. St. Kamer* 2008-09, 52K2210/003; Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, www.ccrek.be, Brussel, april 2010.

³⁵⁶ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 64.

³⁵⁷ *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 53K1973/005, 19.

³⁵⁸ Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude 2012-2013, 8.

³⁵⁹ *Parl.St. Kamer* 2011-12, nr. 53K1973/005, 18-19.

15 december 2010 haar definitieve nota af. In deze eindnota wordt het *subsidiariteitsbeginsel* en het *non bis in idem*-beginsel opgenomen.³⁶⁰

Het is op basis van deze twee beginselen dat het fiscaal vervolgingsbeleid de fiscale fraude dient te beteugelen.³⁶¹ Het *subsidiariteitsbeginsel* vormt het vertrekpunt in de vervolging van fiscale fraude. De fiscale administraties mogen in het geval van een inbreuk op fiscale wetgeving de belastingplichtige sanctioneren nadat ze gestoten hebben op een schending van fiscale wetgeving.³⁶² Zij beschikken echter niet over de ruime onderzoeksmogelijkheden die het Openbaar Ministerie wel mogelijk kan aanwenden. Bepaalde schendingen van fiscale wetgeving worden immers ook strafrechtelijk vervolgd.³⁶³ In dergelijke gevallen is het Openbaar Ministerie en de politie naast de fiscale administratie bevoegd om op te treden in de opsporing van het fiscaalrechtelijk vergrijp. Een kans op overlapping tussen beide autoriteiten is dus niet onrealistisch.³⁶⁴

In het licht van de aanbevelingen en bevindingen van de parlementaire onderzoekscommissie raadt de werkgroep “Una via” de administratiefrechtelijk beteugeling van fiscale fraude van ongecompliceerde aard sterk aan.³⁶⁵ Fiscale fraude van ernstige en georganiseerde aard worden volgens de werkgroep ook met administratieve sancties gesanctioneerd, indien de fiscale administratie het opportuun acht om het dossier af te handelen door middel van de medewerkingsplicht van de belastingplichtige.³⁶⁶ Op deze manier worden de ontdoken belastingen opnieuw geïnd en is een beroep op de strafrechtelijke procedure niet geboden.³⁶⁷ Voor ernstige fiscale fraude daarentegen, waar onderzoeksmaatregelen onontbeerlijk zijn, acht de werkgroep de strafrechtelijke procedure het meest opportuun.³⁶⁸ Een dergelijke wisselwerking tussen beide autoriteiten zorgt voor alternatieve sanctioneringen in plaats van mogelijke overlapping.³⁶⁹ Een diligente en welomschreven verdeling van de bevoegdheden

³⁶⁰ Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep “Una Via” (thema 9), 15 december 2010, 1.

³⁶¹ *Ibid.*, 1.

³⁶² *Ibid.*, 6.

³⁶³ Art. 449 WIB 1992; Art. 73 WBTW; Art. 206 W.Reg.; Art. 133 W.Succ.; Art. 207 Wetboek diverse rechten en taksen.

³⁶⁴ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 65-66.

³⁶⁵ *Ibid.*, 66.

³⁶⁶ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 18-19.

³⁶⁷ *Ibid.*, 3-4.

³⁶⁸ Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep “Una Via” (thema 9), 15 december 2010, 6.

³⁶⁹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 18-19.

tussen het Openbaar Ministerie en de fiscus is dan ook onontbeerlijk om de efficiëntie niet in het gedrang te brengen.³⁷⁰

In de geest van het *non bis in idem*-beginsel en het *una via*-principe moet het duidelijk zijn welke fiscale vergrijpen een strafrechtelijke kwalificatie zullen krijgen.³⁷¹ De werkgroep benadrukt in haar eindnota dat een doeltreffende toepassing van het *una via*-beginsel een overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscus met zich meebrengt.³⁷² De werkgroep omschrijft niets over het al dan niet facultatief karakter van dit overleg.³⁷³ Het overleg dient te allen tijde de respectievelijke bevoegdheden van de overheden te respecteren, alsook de principes van de rechtstaat.³⁷⁴

1.5. Wetsvoorstel van 23 december 2011 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes

Op 23 december 2011 werd naar aanleiding van de eindnota van de werkgroep “Una Via” binnen het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude 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* ingediend.³⁷⁵ De aanbevelingen en bevindingen van de parlementaire onderzoekcommissie naar grote fiscale fraudedossiers lagen ook aan de basis van dit wetsvoorstel.³⁷⁶ In tegenstelling tot het wetsvoorstel van 20 oktober 2009 wordt er nu wel degelijk rekening gehouden met het advies van de Raad van State omtrent de grondwettelijke verdeling van bevoegdheden en de beoordelingsvrijheid van het Openbaar Ministerie om te vervolgen.³⁷⁷ Het wetsvoorstel zelf wordt daarentegen niet onderworpen aan het advies van de Raad van State. Gezien de veelvuldige commentaren van de Raad van State op het wetsvoorstel van 20 oktober 2009, zou een dergelijk advies niet zinloos zijn.³⁷⁸

³⁷⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 66.

³⁷¹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 18-19.

³⁷² *Ibid.*, 5-6.

³⁷³ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 7-8.

³⁷⁴ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 35.

³⁷⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001.

³⁷⁶ *Ibid.*, 4.

³⁷⁷ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 4; Advies Raad van State nr. 47.426/2 d.d. 9 december 2009.

³⁷⁸ A. LECOCQ en E. CECI, “Réforme Una Via: le dessus de l’iceberg”, *Dr.pén.entr.* 2013, afl. 1, 9.

De grondgedachte omtrent de *una via*-regel is onveranderd gebleven: inbreuken op fiscale wetten worden hetzij administratiefrechtelijk, hetzij strafrechtelijk gesanctioneerd.³⁷⁹ De voorbereidende werken accentueren nogmaals de finaliteit van de wet, namelijk de efficiënte organisatie van de strijd tegen fiscale fraude, met dien verstande dat op deze manier het dubbel gebruik van overheidsmiddelen vermeden kan worden.³⁸⁰ De wet voorziet een mogelijkheid tot overleg tussen het Openbaar Ministerie en ambtenaren met een graad van directeur of met een hogere graad alsook hun medewerkers omtrent de afhandeling van fiscale fraude, zonder nietigheid als gevolg.³⁸¹ De administratiefrechtelijke behandeling van een dossier gebeurt met administratieve boetes of eventuele belastingverhogingen. Een fraudedossier zal in deze context dus administratiefrechtelijk worden afgehandeld met administratieve sancties, wanneer de belastingplichtige zijn volledige medewerking verleent.³⁸² Lijkt een strafrechtelijke procedure meer opportuun, dan kunnen strafrechtelijke sancties opgelegd worden.³⁸³ Beide procedure dienen de algemene rechtsbeginselen en in het bijzonder het subsidiariteitsbeginsel en het *non bis in idem*-beginsel te waarborgen.³⁸⁴

Het wetsvoorstel beklemtoont dat de nota van de werkgroep “Una via”, die zich gebaseerd heeft op de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekcommissie, een openhartig overleg voorschrijft tussen de bevoegde overheden onontbeerlijk is voor een doeltreffende werking van het *una via*-principe.³⁸⁵ Het overleg, zoals bepaald in het Charter van de belastingplichtige, dient een dusdanige wijziging te ondergaan, met dien verstande dat het dubbel gebruik van overheidsmiddelen vermeden wordt.³⁸⁶

Het overleg is mogelijk op het niveau van het hof van beroep en er bestaat de mogelijkheid om een centrale cel op federaal niveau op te richten, die belast wordt met de taak van

³⁷⁹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 222.

³⁸⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 77-78; *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 222-223.

³⁸¹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6.

³⁸² C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 78; Omzendbrief AFZ nr. 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, 1.

³⁸³ B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, (5) 5-6

³⁸⁴ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6; B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, (5) 7.

³⁸⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 5-6

³⁸⁶ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 230.

coördinatie en analyse.³⁸⁷ Aan dit overleg nemen hoge vertegenwoordigers van de fiscale administratie deel, alsook de politie en het Openbaar Ministerie. Zij zullen zich laten bijstaan door magistraten inzake het meest favorabele alternatief. Het overleg zal een grote verdeling omtrent de strafrechtelijke en administratieve aanpak naar voren schuiven.³⁸⁸

Het resultaat van dit overleg wordt vervolgens overgemaakt aan de centrale cel op federaal niveau, die kan overgaan tot de verwerking van informatie in samenhang met de nodige coördinaties.³⁸⁹ Het wetsvoorstel stipuleert bovendien dat bijkomstig aan de invoering van het *una via*-principe de boetes die respectievelijk in de administratieve en strafrechtelijke procedure hetzelfde ontradend effect hebben en dezelfde proportionele sanctie zouden uitmaken.³⁹⁰ In het licht van de eindnota van de werkgroep “Una via” en aanbeveling 46 van de parlementaire onderzoekscommissie³⁹¹, voorziet het wetsvoorstel een aanzienlijke verhoging van de strafbepalingen.³⁹²

Het wetsvoorstel van 23 december 2011 werd op 21 juni 2012 aangenomen door de Senaat. De bekrachtiging en de afkondiging gebeurde op 20 september 2012.³⁹³ De wet werd op 22 oktober 2012 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd en trad op 1 november 2012 in werking.³⁹⁴

³⁸⁷ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 17.

³⁸⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 79.

³⁸⁹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 8.

³⁹⁰ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 80.

³⁹¹ Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep “Una Via” (thema 9), 15 december 2010, 4-5.

³⁹² *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 9.

³⁹³ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 77.

³⁹⁴ Wet 20 september 2012 tot instelling van het ‘una via’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

2. 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

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, oftewel de *Una Via*-wet, vormt de eindhalte van de legistische odyssee. In dit hoofdstuk worden de wettelijke implicaties van de wet structureel toegelicht.

2.1. Het overleg

Teneinde het overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties mogelijk te maken wordt artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering met een derde lid uitgebreid.³⁹⁵ Dit overleg is louter operationeel, met het oog op de afwikkeling van een concreet dossier.³⁹⁶ Het facultatief karakter van het overleg leidt ertoe dat er langs beide kanten geen verplichtingen bestaan om over te gaan tot dit overleg. Dit brengt met zich mee dat niet alle fiscale fraudedossiers, maar slechts een aantal dossiers, geselecteerd door het Openbaar Ministerie dan wel de fiscale administraties, onderworpen zullen worden aan het overleg.³⁹⁷ De weigering van de procureur des Konings om deel te nemen aan het overleg zou desalniettemin indruisen tegen de *ratio legis* van de *Una Via*-wet.³⁹⁸ De voorbereidende werken stipuleren dat het overleg op het niveau van het hof van beroep dient plaats te vinden.³⁹⁹ De omzendbrief nr. 11/2012 stelt dan weer dat het overleg op het niveau van het gerechtelijk arrondissement dient georganiseerd te worden.⁴⁰⁰ In 2016 heeft het *una via*-overleg 346 maal plaatsgevonden. In het kader van dit overleg hebben de fiscale administraties 124 maal het Openbaar Ministerie in kennis gesteld van misdrijven.⁴⁰¹

³⁹⁵ Wetboek van 17 november 1808 van strafvordering, *Bull. Off.* 27 november 1808; Artikel 2 *Una Via*-wet voegt een derde lid toe aan artikel 29 Sv.: “*De gewestelijke directeur voornoemd in het tweede lid en zijn medewerkers kunnen 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 strafbare feiten, waarvan hij kennis heeft genomen tijdens het overleg, vervolgen. Het overleg kan ook plaatsvinden op initiatief van de procureur des Konings.*”; J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 949.

³⁹⁶ D. NORE, “Una via in fiscaal recht weldra een feit”, *Juristenkrant* 2012, nr. 245, 1.

³⁹⁷ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 226.

³⁹⁸ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 8.

³⁹⁹ *Parl. St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 37.

⁴⁰⁰ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 16-17.

⁴⁰¹ F. DESTERBECK, “‘Una via’: de rechtspraak geeft de richting aan”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 41, 8.

Daarnaast vindt het strategisch overleg plaats op het federaal niveau. Daar wordt een cel opgericht, die na grondig onderzoek coördineert. De werkzaamheden van het operationeel overleg op het niveau van het hof van beroep worden hier geanalyseerd.⁴⁰² De cel op het federaal niveau zorgt aan de hand van strategische richtlijnen voor de verdere coördinatie in de strijd tegen de fiscale fraude.⁴⁰³

De voorbereidende werken stipuleren dat dit operationeel overleg de procureur des Konings steeds de mogelijkheid moet geven om te oordelen over de noodzaak van een opsporingsonderzoek dan wel een gerechtelijk onderzoek, alsook te onderzoeken of de feiten mogelijks aanleiding kunnen geven tot individuele vervolgingen in het fraudedossier.⁴⁰⁴ Na dit facultatief overleg wordt overeenkomstig het *una via*-beginsel bepaald op welke wijze het fiscaal fraudedossier afgehandeld zal worden.⁴⁰⁵ Het overleg maakt echter geen onderdeel uit van de procedure en wordt niet als een akte van rechtspleging beschouwd.⁴⁰⁶ Het beperkt in geen enkel opzicht de grondwettelijke bevoegdheden van het Openbaar Ministerie. Het overleg heeft louter een facultatief karakter en kan dus als een werkoverleg gezien worden. De procureur des Konings dient op basis van dit overleg in staat te zijn om te oordelen over de opportuniteit van een opsporingsonderzoek dan wel een gerechtelijk onderzoek. Zowel de fiscale administraties als het Openbaar Ministerie kunnen het initiatief nemen over te gaan tot het *una via*-overleg.⁴⁰⁷

In het kader van het overleg dienen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties onderling informatie uit te wisselen. Op het Openbaar Ministerie rust de verplichting om de fiscale administraties in te lichten over fiscale fraudedossiers wanneer een gerechtelijk onderzoek werd gevorderd dan wel wanneer de zaak aanhangig wordt gemaakt bij de correctionele rechtbank. Ook het afsluiten van het gerechtelijk onderzoek dient aan de fiscale administratie.⁴⁰⁸ De omzendbrief van het College van procureurs-generaal stipuleert dat voor

⁴⁰² *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 7-9; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 6.

⁴⁰³ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 5-6.

⁴⁰⁴ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de *Una Via*-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 228.

⁴⁰⁵ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

⁴⁰⁶ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 9

⁴⁰⁷ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de *Una Via*-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 226.

⁴⁰⁸ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 17.

de goede gang van zaken een kopie gevraagd en bijgevoegd dient te worden van de geschreven akte van de bevoegde gewestelijke directeur tot aanwijzing van een ambtenaar die aan het overleg zal deelnemen. Er moet ook een schriftelijke omstandige nota worden gevraagd met daarin de beschrijving van de vastgestelde frauduleuze mechanismen, de precieze identiteit van de betrokken natuurlijke personen (met vermelding van hun rijksregisternummer en hun woonplaats) en/of rechtspersonen (met vermelding van hun inschrijvingsnummer in de KBO en maatschappelijke zetel).⁴⁰⁹

Het is belangrijk dat het Openbaar Ministerie voor de inleiding van de strafvervolgung door de fiscale administraties op de hoogte wordt gebracht van de al dan niet reeds opgelegde administratieve sancties. Het Openbaar Ministerie beslist vervolgens over de opportuniteit van een strafvervolgung. De informatie-uitwisseling dient nauwkeurig en naar behoren plaats te vinden. Het Openbaar Ministerie moet in de kennisgeving nauwkeurig aangeven welke feiten het voorwerp uitmaken van het gerechtelijk onderzoek dan wel aanhangig zijn gemaakt bij de correctionele rechtbank, terwijl de fiscale administraties duidelijk moeten omschrijven welke feiten reeds aanleiding hebben gegeven tot administratieve sanctionering. Indien de informatie-uitwisseling gebrekkig wordt uitgevoerd, is het mogelijk dat het Openbaar Ministerie geen kennis heeft van de reeds opgelegde administratieve sancties, die de beslissing van het Openbaar Ministerie zouden kunnen beïnvloeden.⁴¹⁰

Inzake het facultatief overleg voorziet de wet geen verplichting inzake de vorm, duur of regelmaat van het overleg, behalve dat de fiscale administraties alle strafbare elementen van het dossier dienen over te maken aan het Openbaar Ministerie.⁴¹¹ In tegenstelling tot de ingewikkelde overlegstructuren van de voorbereidende werken, bepaalt de federale wetgever niet hoe de organisatie van dit overleg dient te gebeuren. Om het advies van de Raad van State niet met de voeten te treden, heeft de federale wetgever wetens en willens geen criterium vastgesteld, die de beoordelingsbevoegdheid en de grondwettelijke onafhankelijkheid van het Openbaar Ministerie mogelijks zou beperken. De federale wetgever

⁴⁰⁹ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 23.

⁴¹⁰ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 18.

⁴¹¹ 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.

voorziet derhalve slechts het algemeen wettelijk kader.⁴¹² Het facultatief karakter van het overleg impliceert dat de belastingplichtige het overleg niet kan afdwingen, om zo de strafrechtelijke dan wel de administratieve afwikkeling teweeg te brengen.⁴¹³

Hoe het overleg praktisch plaats dient te vinden, wordt bijgevolg nader bepaald in omzendbrieven.⁴¹⁴ Dit is jammerlijk, aangezien de bepalingen omtrent welke gedragingen al dan niet strafbaar worden gesteld op deze manier niet bij wet worden geregeld. Dit staat op gespannen voet met het legaliteitsbeginsel in strafzaken en draagt niet bij tot de rechtszekerheid.⁴¹⁵

Bovendien moet het overleg, voor de goede afhandeling van het fiscaal fraudedossier, zo snel mogelijk plaats vinden.⁴¹⁶ De procureur des konings beslist finaal om het dossier te behandelen. Deze beslissing dient ten laatste twee dagen na het overleg plaats te vinden en wordt genomen met inachtnaam van het *non bis in idem*-beginsel en het subsidiariteitsbeginsel.⁴¹⁷ Wat ook de uitkomst van dit overleg moge zijn, de wettelijke mogelijkheden van het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties om indiciën van fraude uit te wisselen blijven onverminderd bestaan.⁴¹⁸ DESTERBECK merkte op dat de *una via*-regeling niets wijzigt aan de manier waarop het strafrechtelijk onderzoek in fiscale zaken dient volbracht te worden. De fiscale administraties mogen niet meer participeren en interveniëren, eens de keuze voor de strafrechtelijke weg werd gemaakt.⁴¹⁹

⁴¹² A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 226.

⁴¹³ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 104

⁴¹⁴ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 6; Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012; Omzendbrief AFZ 9/2012 betreffende de wet van 20/09/2012 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, 23 oktober 2012; Omzendbrief nr. 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.

⁴¹⁵ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 164-165.

⁴¹⁶ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 16.

⁴¹⁷ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6; Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 34.

⁴¹⁸ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 247.

⁴¹⁹ F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 2015, 75.

In het facultatief overleg schuilt echter ook een gevaar. Aangezien de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie in een beginstadium dienen te oordelen over de verdere afwikkeling van het dossier, is het onzeker of de fiscale onderzoeksmogelijkheden voldoende toereikend zullen zijn. Een mogelijke *fishing expedition* vanwege het Openbaar Ministerie is niet ondenkbaar, tenzij men reeds bij de aanvang op inzichtelijke wijze de verdere afwikkeling van het fraudedossier kan beoordelen.⁴²⁰

2.1.1. Subsidiariteit

Het subsidiariteitsbeginsel stipuleert dat de fiscale administraties bevoegd zijn voor zowel de vaststelling als de opsporing van fiscale fraude, samen met de taak van de inning en invordering van de ontdoken belastingen overeenkomstig al hun wettelijke onderzoeksmiddelen.⁴²¹

Wanneer er sprake is van een overtreding van de fiscale wetgeving, komt het aan de fiscale administratie toe om na afloop van de administratieve procedure een bijbehorende administratieve sanctie op te leggen.⁴²² Indien de onderzoeksmiddelen ontoereikend blijken in de strijd tegen fiscale fraude, komen de wettelijke onderzoeksmiddelen van het Openbaar Ministerie op de proppen.⁴²³ Elk fiscaalrechtelijk vergrijp dat met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden werd gesteld, krijgt een strafrechtelijke kwalificatie.⁴²⁴ Zulke kwalificaties geven aanleiding tot een overlapping van zowel de bestraffing als de mobilisering van beide autoriteiten met beperkte overheidsmiddelen, hetgeen de efficiëntie niet ten goede komt.⁴²⁵ De fiscale administratie zal bijgevolg dossiers van eerder vereenvoudigde fiscale fraude behandelen, waarbij de fiscale onderzoeksbevoegdheden voldoende toereikend zijn.⁴²⁶ Het Openbaar Ministerie zal de dossiers van ernstige fiscale fraude onder handen nemen. Dergelijke fraudedossiers behoeven de onderzoeksmogelijkheden van de rechterlijke macht, zoals huiszoeken en vrijheidsbenemingen.⁴²⁷ De

⁴²⁰ J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 950.

⁴²¹ W. HUBER, “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.

⁴²² M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, (217) 230-231.

⁴²³ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 226-227.

⁴²⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.3.

⁴²⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 6.

⁴²⁶ W. HUBER, “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.

⁴²⁷ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 14.

voorafgaandelijke verdeling van de fraudedossiers zorgt ervoor dat het Openbaar Ministerie niet onnodig veel dossiers moeten behandelen.⁴²⁸ Een vorm van depenalisering treedt dus mogelijks op aan de beginstreep in het geval van eenvoudige fiscale fraude.⁴²⁹ De feitelijke categorisering tussen *eenvoudige fiscale fraude* en *ernstige en georganiseerde fiscale fraude* leidt ertoe dat er een onderscheid wordt gemaakt binnen de fiscale fraude. Beide termen worden slechts door een (te) dunne grens van interpretatie gedifferentieerd. Het begrip *ernstige of georganiseerde fiscale fraude* wordt noch in de wet, nog in de voorbereidende werken nader gedefinieerd.⁴³⁰

De administratieve circulaire nuanceert de bovenstaande categorisering van de fraudedossiers. Zo kunnen ook ernstige en georganiseerde fiscale fraudedossiers administratief worden afgewikkeld, indien de fiscale administratie kan rekenen op de medewerking van de belastingplichtige. De strafrechtelijke afhandeling zou in dit opzicht geen meerwaarde bieden.⁴³¹

2.1.2. Deelname van de politie

Artikel 29, derde lid Sv. stelt dat naast de procureur des Konings en de fiscale administraties ook de bevoegde politionele overheden aan het *una via*-overleg kunnen participeren. De aanwezigheid van de politionele overheden is niet wettelijk verplicht, maar blijft niettemin aangewezen. Op deze manier heeft men inzicht op de beschikbare politiecapaciteit, dat noodzakelijk is voor de strafrechtelijke afwikkeling van het fiscaal fraudedossier.⁴³²

2.1.3. De verhouding met het Charter van de belastingplichtige

De wet van 4 augustus 1986, oftewel het Charter van de belastingplichtige, stelt dat fiscale ambtenaren op straffe van nietigheid slechts als een getuige gehoord kunnen worden in het kader van een gerechtelijk onderzoek, op straffe van nietigheid van de akte van

⁴²⁸ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 11.

⁴²⁹ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de *Una Via*-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 227.

⁴³⁰ J. SPEECKE, “*Una via*: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 950.

⁴³¹ Omzendbrief AFZ nr. 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, 1-2.

⁴³² M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 8.

rechtspleging.⁴³³ De *Una Via*-wet beoogt met het overleg niet de fiscale ambtenaren te doen deelnemen aan het gerechtelijk onderzoek en bijgevolg de wettekst van het Charter van de belastingplichtige te miskennen.⁴³⁴ De fiscale ambtenaren nemen in het kader van de *una via*-regeling deel aan het overleg, zodat de gewichtigheid van het fiscaal fraudedossier kan worden ingeschat.⁴³⁵ De deelname van de fiscale ambtenaren aan het *una via*-overleg, zonder nietigheid als gevolg te hebben, is voortaan dus mogelijk.⁴³⁶ De *Una Via*-wet belet dus nog steeds dat fiscale ambtenaren meewerken aan een gerechtelijk onderzoek, anders dan in de hoedanigheid van een getuige.⁴³⁷

2.1.4. De verhouding met art. 29, tweede lid Sv.

De wettelijke mogelijkheden om indicïen van fraude uit te wisselen tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties op basis van artikel 29, tweede lid Sv. blijven principieel mogelijk.⁴³⁸ De fiscale administraties zijn op deze manier in staat om feiten die strafrechtelijk vervolgd kunnen worden ter kennis brengen aan het Openbaar Ministerie.⁴³⁹ Het Openbaar Ministerie kan op haar beurt, overeenkomstig artikel 461 WIB 1992, advies vragen aan de gewestelijke directeur, oftewel, overeenkomstig artikel 327 WIB 1992, inzage verlenen aan de ambtenaren van de fiscale administratie in het strafdossier.⁴⁴⁰ Met dien verstande blijft de verplichting bestaan voor magistraten van het Openbaar Ministerie om de Minister van Financiën in te lichten indien zij stuiten op fiscale fraude.⁴⁴¹ Concreet impliceert

⁴³³ Art. 463, eerste lid WIB 1992, art. 74bis, eerste lid WBTW, art. 133decies, eerste lid W.Succ., art. 207octies, eerste lid W.Reg, art. 207decies, eerste lid WDTR; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 84.

⁴³⁴ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 112; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 7.

⁴³⁵ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 12-13.

⁴³⁶ Art. 463, eerste lid WIB 1992, art. 74bis, eerste lid WBTW, art. 133decies, eerste lid W.Succ., art. 207octies, eerste lid W.Reg en art. 207decies, eerste lid WDTR werden middels art. 9, 16, 27, 29 en 33 *Una Via*-wet aangevuld met een bijkomend lid, dat luidt: "*Het eerste lid is niet van toepassing op de ambtenaren die deelnemen aan het in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bedoelde overleg.*"

⁴³⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 8.

⁴³⁸ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 9; art. 29 Sv., art. 461 WIB 1992, art. 327 WIB 1992; J. SPEECKE, "Una via: de oplossing voor alle problemen?" *TFR* 2013, afl. 452, 950.

⁴³⁹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 83 en 191; F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1123-1124.

⁴⁴⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 10; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 247.

⁴⁴¹ Art. 2 van de Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *BS* 25 juni 1999, 23916

dit dat de ambtenaren van de fiscale administraties steeds de aanslag kunnen wijzigen en regularisaties kunnen doorvoeren, alsook deze inbreuken bestraffen met een administratieve sanctie.⁴⁴² Het *una via*-overleg doet in geen enkel opzicht afbreuk aan deze reeds bestaande regeling.⁴⁴³ Artikel 29, derde lid Sv. breidt de mogelijkheden waarop het Openbaar Ministerie kennis kan verkrijgen van een fiscaal fraudedossier louter uit.⁴⁴⁴

SPEECKE merkte op dat het *una via*-overleg in de praktijk op basis van artikel 29, tweede lid Sv. feitelijk al bestond. Dit informeel overleg vond plaats om een eventueel sepot te vermijden, indien de wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administraties onvoldoende toereikend bleken te zijn. De fiscale administraties verzekerden op deze manier dat de kennisgeving feitelijk aanleiding zou geven tot de inleiding van een strafvordering. Deze praktijk wordt met de intrede van de *Una Via*-wet werkelijk geïnstitutionaliseerd en genuanceerd.⁴⁴⁵

2.2. Non bis in idem

Aangezien het *una via*-overleg tussen de fiscale administraties en het Openbaar Ministerie louter facultatief van aard is, biedt het overleg op zich onvoldoende waarborgen om het *non bis in idem*-beginsel niet te miskennen. Om deze reden introduceerde de wetgever het *non bis in idem*-principe in de *Una Via*-wet, dat haar toepassing kent in fiscale fraudedossiers met een strafrechtelijke kwalificatie.⁴⁴⁶ Het *non bis in idem*-beginsel staat los van het overleg tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties overeenkomstig artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering. Het al dan niet voorafgaand overleg is in dit opzicht geen relevante factor.⁴⁴⁷ De wetgever past te dit principe onmiddellijk toe, ook op de hangende geschillen.⁴⁴⁸ De strafrechtelijke vervolging van een rechtsonderhorige voor feiten die vóór 1

⁴⁴² *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 10.

⁴⁴³ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 8.

⁴⁴⁴ J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 950.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, 949.

⁴⁴⁶ A. TIBERGHEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016-2017, 1020.

⁴⁴⁷ De artikelen 3, 4 en 14 *Una Via*-wet wijzigen respectievelijk artikel 444 WIB 1992, art. 445 WIB 1992 en artikel 72 op corresponderende wijze; *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 14-15; J. DECUYPER, “De “una via”-wet en het Wetboek der Successierechten”, *Successierechten* 2013, afl.5, 6-7;

⁴⁴⁸ A. TIBERGHEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016-2017, 1020.

november 2012 gepleegd zijn, konden per direct niet meer administratief gesanctioneerd worden.⁴⁴⁹

Zo wordt de opeisbaarheid van de administratieve sancties, zijnde de belastingverhogingen en fiscale geldboetes, geschorst indien het Openbaar Ministerie heeft besloten om de strafvordering in te stellen.⁴⁵⁰ Daarnaast werd ook de termijn tot voldoening van de administratieve sanctie geschorst. De aanhangigmaking van de zaak bij de correctionele rechtbank, dan wel voor het hof van beroep in het geval van voorrang van rechtsmacht op basis van art. 479 e.v. Sv., had als gevolg dat de administratieve sanctie definitief niet meer opeisbaar zou worden.⁴⁵¹ De desbetreffende artikelen van *Una Via*-wet, die het *non bis in idem*-beginsel inlasten, werden door het Grondwettelijk Hof vernietigd (*infra*).

2.2.1. De instelling van de strafvordering

De instelling van de strafvordering door het Openbaar Ministerie vindt plaats door een onderzoeker te vorderen, door middel van een rechtstreekse dagvaarding, door middel van een oproeping bij proces-verbaal en door middel van een onmiddellijke verschijning. De rechtstreekse dagvaarding, de oproeping bij proces-verbaal en de onmiddellijke verschijning leiden tot de definitieve niet-opeisbaarheid van de strafrechtelijke sancties met een administratief karakter. In de praktijk zullen de vordering van een onderzoeksrechter en de rechtstreekse dagvaarding het meest van belang zijn.⁴⁵²

In het geval van een klacht met burgerlijkepartijstelling door de fiscale administraties dan wel door een derde, worden de administratieve sancties niet geschorst. Dit leidt niet tot een schending van het *non bis in idem*-beginsel, aangezien het Openbaar Ministerie niet de strafvordering heeft ingesteld en het vermoed mag worden dat wanneer de fiscale administratie zich burgerlijke partij stellen, zij zelf geen administratieve sancties opleggen.

⁴⁴⁹ 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, 8.

⁴⁵⁰ Respectievelijk artikel 3 en 4 *Una Via*-wet; M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties”, in M. DE JONCKHEERE, (eds), *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2012, 364.

⁴⁵¹ J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 951-952; Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 35.

⁴⁵² M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 12.

Indien vervolgens een onderzoeksrechter geadieerd zou worden, worden de al dan niet opgelegde administratieve sancties hoe dan ook geschorst.⁴⁵³

De instelling van de strafvordering via burgerlijkepartijstelling van de fiscale administraties, die in het licht van de *Una Via*-wet niet leidt tot de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties, is een mogelijkheid om hoe dan ook de strafvordering op gang te brengen, ongeacht de beslissing van de procureur des Konings in het kader van het *una via*-overleg. Deze opstelling van de fiscale administraties zou indruisen tegen de *ratio legis* van de *Una Via*-wet.⁴⁵⁴

De verjaring van de invordering van de administratieve sancties wordt ook opgeschort, teneinde te garanderen dat een slepend gerechtelijk onderzoek de uiteindelijke invordering niet in de weg zou staan.⁴⁵⁵ De beschikking tot buitenvervolginstelling beëindigt de schorsing van de opeisbaarheid en de verjaring van de administratieve sancties, waardoor niets meer de invordering van de sancties in de weg staat.⁴⁵⁶ Dit geldt eveneens wanneer het onderzoeksgerecht oordeelt als vonnisgerecht.⁴⁵⁷ De vrijspraak daarentegen leidt tot de definitieve niet-opeisbaarheid van de administratieve sancties. Het onderscheid tussen de beschikking tot buitenvervolginstelling en de vrijspraak situeert zich in de gevolgen van de beslissing. De vrijspraak is een in kracht van gewijsde tredende eindbeslissing van het vonnisgerecht, terwijl men in bepaalde gevallen op de beschikking tot buitenvervolginstelling nog terug kan komen, indien nieuwe elementen aan het licht zouden komen, die toelaten de zaak te heropenen. De *Una Via*-wet maakte geen onderscheid tussen de grondslagen die leiden tot de beschikking tot buitenvervolginstelling.⁴⁵⁸ Zo kon zelfs het verval van de strafvordering, die aanleiding geeft tot de beschikking tot buitenvervolginstelling, toch leiden tot de wederopleving van de opeisbaarheid van de

⁴⁵³ *Ibid.*, 14.

⁴⁵⁴ *Ibid.*, 14.

⁴⁵⁵ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 13.

⁴⁵⁶ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 81.

⁴⁵⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 13; Dit betreft situaties vervat in artikel 4 Probatiewet en artikel 7 Wet Bescherming Maatschappij.

⁴⁵⁸ M. MAUS, "Una via: een weg vol putten en bulten", *Fisc.Act* 2012, afl. 19, 8-9; Bijvoorbeeld het verval van de strafvordering ten gevolge bij wijze van sepot, door verjaring of overlijden, maar ook indien onvoldoende bewijs voorhanden zou zijn etc.

administratieve sancties. Dergelijke situaties zouden indruisen tegen de geest van de *Una Via*-wet en het *non bis in idem*-beginsel.⁴⁵⁹

Het Openbaar Ministerie beschikt over de mogelijkheid om de feiten, die ze in het kader van het *una via*-overleg verneemt, strafrechtelijk te vervolgen.⁴⁶⁰ Het overleg wordt op deze manier niet beschouwd als een ingediende klacht of aangifte, gedaan door de fiscale ambtenaar.⁴⁶¹ De voorbereidende werken accentueren nogmaals de grondwettelijke onafhankelijkheid en bevoegdheid van het Openbaar Ministerie inzake de opsporing en vervolging van fiscale fraudedossiers waarover overleg is gepleegd.⁴⁶² Teneinde een betamelijke afhandeling te garanderen is het noodzakelijk dat de procureur des Konings de fiscale administraties inlicht dat hij zich gelast met het concreet dossier waarover is overlegd. Zodra ze in kennis zijn gesteld door de procureur des Konings kunnen de fiscale administraties geen boetes meer opleggen in het licht van het *non bis in idem*-principe. De fiscale administraties moeten de procureur des Konings in kennis stellen omtrent alle gegevens van het dossier, alsook de gevestigde belasting.⁴⁶³

2.2.2. Het opsporingsonderzoek

De schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties wanneer het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent impliceert *a contrario* dat het opsporingsonderzoek, alsook de mini-instructie⁴⁶⁴, bijgevolg de opeisbaarheid van de belastingverhogingen en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening niet schorsen.⁴⁶⁵ JAEGER en VAN VOLSEM stellen dat het opsporingsonderzoek zich immers voorafgaand aan de strafvordering situeert. De opsporingshandelingen, behoudens wettelijke uitzonderingen, geven geen aanleiding tot de schending van individuele rechten en vrijheden. Dat het

⁴⁵⁹ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 15-16.

⁴⁶⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 11.

⁴⁶¹ De artikelen 6, 15, 26, 28 en 32 van de *Una Via*-wet voegen een lid toe aan respectievelijk artikel 460, § 2 WIB 1992, artikel 74, § 2 WBTW, artikel 207septies, § 2 W.Reg., artikel 133nonies, § 2 W.Succ. en artikel 207nonies, § 2 WDRT, dat luidt: “*Het Openbaar Ministerie kan de strafrechtelijk strafbare feiten vervolgen waarvan het tijdens het in artikel 29, derde lid, van het Wetboek van strafvordering bedoelde overleg kennis heeft genomen.*”

⁴⁶² B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 5-6.

⁴⁶³ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 11.

⁴⁶⁴ Artikel 28septies Sv.

⁴⁶⁵ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 11.

opsporingsonderzoek geen berechting uitmaakt in de zin van de internationale verdragsbepalingen die het *non bis in idem*-beginsel waarborgen, lijkt om dezen reden dan ook plausibel.⁴⁶⁶

2.2.3. Praktische implicaties

Indien de belastingplichtige, ondanks de opschorting van de opeisbaarheid, toch de administratieve sanctie zou voldoen, dan heeft dit geen invloed. Het principe dat de administratieve sancties niet opeisbaar zijn, kan niet ondermijnd worden door de vrijwillige voldoening ervan. De fiscale administratie zal de voldoening vanwege de belastingplichtige restitueren.⁴⁶⁷

Overeenkomstig het principe *le criminel tient le civil en état* wordt de burgerlijke vordering geschorst, zolang de strafvordering nog niet definitief is beslecht, die voor of gedurende de burgerlijke rechtsvordering is ingesteld. Op deze manier worden tegenstrijdige rechterlijke eindbeslissingen vermeden. Volgens het Hof van Cassatie is de vordering van de fiscale administratie echter geen burgerlijke vordering, waardoor de fiscale rechter in dit geval niet verplicht is zijn uitspraak op te schorten, indien de strafzaak en de fiscale zaak gemeenschappelijke elementen delen. Het principe van het gezag van strafrechtelijke gewijsde bindt de fiscale rechter wel.⁴⁶⁸

2.3. De verhoging van de pecuniaire sancties

De *Una Via*-wet last een aanzienlijke verhoging van de strafrechtelijke fiscale boetes in. De maximale geldboete kende op 125.000 euro haar plafond en wordt verhoogd naar 500.000 euro.⁴⁶⁹ Bovendien verklaarde de wetgever de wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecimen op de strafrechtelijke geldboeten van toepassing.⁴⁷⁰ Concreet kwam dit neer op

⁴⁶⁶ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 12.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, 13.

⁴⁶⁸ Art. 4 V.T.Sv.; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 13; J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 946; Cass. 12 december 2008, F.06.0111.N, *FJF* nr. 2009/156.

⁴⁶⁹ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 22.

⁴⁷⁰ De artikelen 13, 21, 25 en 31 *Una Via*-wet; *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 12-14; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betoegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 86-87.

een vermenigvuldiging met factor 24 (met een maximale geldboete van 3.000.000 euro) voor misdrijven die worden gepleegd na de inwerkingtreding van de *Una via*-wet op 1 november 2012.⁴⁷¹ Sinds 1 januari 2017 worden de opdecimen op strafrechtelijke boeten echter verhoogd van 50 naar 70.⁴⁷² Dit heeft als gevolg dat de oorspronkelijke boete van €125.000, vóór de intrede van de *Una Via*-wet, anno 2018 met een multiplicator van 32 wordt opgetrokken naar een €4.000.000!

Voor fiscale inbreuken die onder de bevoegdheid van de gewesten vallen, zoals sommige registratie- en successierechten, blijft de maximale geldboete €12.500.⁴⁷³ Bovendien blijft het mogelijk om de geldboete in combinatie met een gevangenisstraf op te leggen.⁴⁷⁴ De *Una Via*-wet laat de gevangenisstraffen, zoals bepaalde in de fiscale wetboeken, ongewijzigd.⁴⁷⁵ De aanzienlijke verhoging van het maximumbedrag voor de geldboetes is te wijten aan het feit dat de boetes niet voldoende hoog waren om een adequaat sanctioneringbeleid te voeren, rekening houdende met de sociaaleconomische evolutie van de visie op de contributieve rechtvaardigheid.⁴⁷⁶ In aanmerking genomen dat enkel *ernstige fiscale fraude* strafrechtelijk gesanctioneerd zal worden, is het een essentiële vereiste om een verhoging van de strafrechtelijke boetes op fiscaal vlak door te voeren, opdat deze boetes niet hun ontradend effect zouden missen en op gelijke niveau zouden komen met de administratieve boetes.⁴⁷⁷

Daarnaast kan volgens het principe van niet-retroactiviteit van de zwaardere straf in strafzaken de geplande verhoging in ieder geval pas toepassing vinden op feiten die gepleegd zijn na de eventuele inwerkingtreding van de wet, zijnde 1 november 2012.⁴⁷⁸ Voor de fiscale

⁴⁷¹ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 18.

⁴⁷² De artikelen 59-60 Programmawet 25 december 2016, *BS* 29 december 2016.

⁴⁷³ 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.

⁴⁷⁴ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 18.

⁴⁷⁵ 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.

⁴⁷⁶ De artikelen 5, 10, 11, 12, 18, 19, 22, 23 en 24 van de *Una Via*-wet; *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 11; A. LECOCQ en E. CECI, “La loi du 22 septembre 2012 instaurant le principe *Una Via*”, *Dr. pén. entr.* 2012, 303.

⁴⁷⁷ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 8-9; Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 18; J.P. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, 171.

⁴⁷⁸ Artikel 7.1 EVRM en art. 2, tweede lid Sw.; B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 8.

inbreuken die gepleegd zijn vóór 1 november 2012 blijven de vroegere geldboetes gelden, aangezien deze gunstiger zijn voor de rechtsonderhorige.⁴⁷⁹

⁴⁷⁹ 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, 8.

3. De onvolmaaktheden van de *Una Via*-wet

Wetende welke wettelijke implicaties de *Una Via*-wet met zich heeft meegebracht, zal in dit hoofdstuk onderzocht worden of de federale wetgever op correcte wijze zijn beoogde doelstellingen heeft gerealiseerd, met inachtnaam van het *non bis in idem*-beginsel. Dit hoofdstuk zal ook uitdrukkelijk gewag maken van onvolmaaktheden van de *Una Via*-wet.

3.1. Het overleg

3.1.1. Geen juridische gevolgen gekoppeld aan het overleg

Het feit dat het *una via*-overleg geen rechtgevolgen met zich meebracht werd in de rechtsleer sterk bekritiseerd. Gedurende dit overleg wordt de beslissing genomen voor de administratieve dan wel strafrechtelijke afwikkeling van het fiscaal fraudedossier.⁴⁸⁰ Het overleg is bovendien facultatief, wat met zich meebrengt dat niet alle fiscale fraudedossiers het onderwerp uitmaken van het overleg.⁴⁸¹ Enkel een selectie en niet alle fiscale fraudedossiers zullen het onderwerp van het overleg uitmaken. Voor de dossiers waar geen *una via*-overleg werd gehouden, blijft de regeling van artikel 29, tweede lid Sv. onverminderd gelden. De dubbele vervolging dan wel bestraffing van dezelfde fiscale inbreuk wordt dus niet op absolute wijze uitgesloten voor alle dossiers.⁴⁸²

In de praktijk zal in veel gevallen geen overleg plaatsvinden, wanneer bijvoorbeeld de belastingplichtige zijn medewerking verleent of indien de fiscale onderzoeksbevoegdheden toereikend blijken te zijn. Indien, in een verder gevorderd stadium, de fiscale onderzoeksbevoegdheden ontoereikend blijken te zijn, dan staat de mogelijkheid van artikel 29, tweede lid Sv. nog steeds open. SPEECKE is van mening dat het *una via*-overleg slechts het gekende mechanisme van kennisgeving mits machtiging van artikel 29, tweede lid Sv. nuanceert.⁴⁸³

⁴⁸⁰ J.P. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, 173.

⁴⁸¹ 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.

⁴⁸² B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

⁴⁸³ J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 956.

3.1.2. Overleg “as soon as possible” niet altijd wenselijk

Overeenkomstig de voorbereidende werken en de omzendbrief dient het *una via*-overleg voor de goede afhandeling van de zaak zo snel mogelijk plaats te vinden.⁴⁸⁴ Dit kan in sommige gevallen leiden tot moeilijkheden naarmate het onderzoek zich verder ontwikkelt. Het is niet altijd mogelijk om in het kader van het *una via*-overleg in het beginstadium te oordelen over de ernst van de feiten. De huidige *una via*-regeling voorziet geen overleg in een ander stadium dan het beginstadium. Het Openbaar Ministerie kan momenteel niet terugkoppelen naar de fiscale administratie, indien halverwege wordt besloten om te seponeren. In zulke gevallen zou het wenselijk zijn om de fiscale administraties de mogelijkheid te geven om administratief te sanctioneren.⁴⁸⁵

DESTERBECK stelt in dit opzicht dat indien de zaak omvangrijker blijkt te zijn, en strafrechtelijke onderzoeksmogelijkheden nodig blijken te zijn, de reeds betaalde administratieve sancties moeten worden terugbetaald, om zo de zaak “*sanctie-vrij*” te maken. Op deze manier wordt het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden, noch het *una via*-principe. Dit voorstel komt ook tegemoet aan de beperking van het overleg, dat enkel in het beginstadium kan plaatsvinden.⁴⁸⁶

3.1.3. De rechtszekerheid in het gedrang

De *Una Via*-wet bevat bovendien geen criteria die op een voorzienbare manier bepalen wanneer de inbreuk administratief dan wel strafrechtelijk zal worden afgehandeld.⁴⁸⁷ De wetgever wou op deze manier de grondwettelijke vervolgingsvrijheid van het Openbaar Ministerie inzake individuele opsporing en vervolging niet te beperken.⁴⁸⁸ Mogelijke criteria, zoals een grensbedrag, die de vervolgingsvrijheid van het Openbaar Ministerie zouden beperken zijn bijgevolg ongrondwettelijk. De keuze om uitsluitend administratief te

⁴⁸⁴ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 16.

⁴⁸⁵ B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 9.

⁴⁸⁶ F. DESTERBECK, “Una via: de patstelling doorbroken?” *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 8.

⁴⁸⁷ J.P. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, 171.

⁴⁸⁸ Art. 151, §1 Gw.

sanctioneren mag volgens de Raad van State bijgevolg niet uitsluitend aan de fiscale administraties toekomen.⁴⁸⁹

Het onderscheid tussen de termen *eenvoudige fiscale fraude* en *ernstige en georganiseerde fiscale fraude* wordt bovendien niet verduidelijkt in de *Una Via*-wet.⁴⁹⁰ De criteria worden echter wel vaag omschreven in de voorbereidende werken en omzendbrieven.⁴⁹¹ Dit brengt met zich mee dat, aangezien het *una via*-overleg wordt georganiseerd op het niveau van het hof van beroep, het niet ondenkbaar is dat beide begrippen anders ingekleurd zullen worden, afhankelijk van het rechtsgebied waaronder de belastingplichtige ressorteert. Fiscale inbreuken kunnen in het ene rechtsgebied wél strafrechtelijk vervolgd worden, terwijl dit in het ander rechtsgebied niet het geval kan zijn.⁴⁹²

Dit staat op gespannen voet met de formele vereisten van het legaliteitsbeginsel, dat stipuleert dat de strafbaarstelling van een bepaalde gedraging wettelijk bepaald dient te zijn.⁴⁹³ De federale wetgever mag de strafbaarstelling dus in principe niet overlaten aan de Koning.⁴⁹⁴ Indien de machtiging van de Koning namens de wetgever echter voldoende nauwkeurig is en de essentiële elementen reeds bij wet zijn bepaald, zou dit niet in strijd met het legaliteitsbeginsel zijn. Op voorwaarde dat de wetgever voldoende nauwkeurig zowel de *ratio legis* als de strafbare gedragingen heeft omschreven en de grenzen van de machtiging aan de Koning heeft gepreciseerd, zijn de essentiële elementen van het misdrijf wettelijk bepaald.⁴⁹⁵ Het gebruik van omzendbrieven, die bepalen welke gedragingen al dan niet strafbaar zijn en volgens welke weg deze zaken afgehandeld dienen te worden, biedt weinig rechtszekerheid.⁴⁹⁶

⁴⁸⁹ *Parl. St.* Kamer 2009, nr. 52K2210/002, 11; .B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

⁴⁹⁰ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/005, 14; J.P. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, afl. 6512, 171.

⁴⁹¹ F. KONING, “Le principe non bis in idem et la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe una via dans la répression des infractions fiscales”, *JLMB* 2013, afl. 10, 588-589.

⁴⁹² A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 228.

⁴⁹³ De artikelen 12, tweede lid en 14 Gw.

⁴⁹⁴ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 228.

⁴⁹⁵ GwH 30 mei 2013, nr. 74/2013.

⁴⁹⁶ M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 164-165.

3.2. Non bis in idem

3.2.1. Dubbele vervolging blijft mogelijk

De *Una Via*-wet slaagt er niet in om het *non bis in idem*-beginsel, zoals geïnterpreteerd door het EHRM, te waarborgen. Aangaande de *idem*-vereiste staat de administratieve sanctionering met een strafrechtelijk karakter van een rechtspersoon geen strafrechtelijke vervolging en bestraffing van de zaakvoerder (natuurlijke persoon) in weg. Daarenboven worden administratieve sancties, met betrekking tot de *bis*-vereiste, niet geschorst indien het gaat om andere feiten. Zo geeft de strafrechtelijke vervolging van btw-fraude geen aanleiding tot de opheffing van de schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties aangaande inkomstenbelastingen.⁴⁹⁷

De *Una via*-wet bepaalt bovendien enkel dat de opeisbaarheid van de administratieve sancties wordt opgeschort in het geval van een latere strafrechtelijke vervolging, maar sluit een *tweede vervolging* niet uit.⁴⁹⁸ Het *non bis in idem*-beginsel, zoals geïntroduceerd in de *Una Via*-wet, sluit enkel een dubbele bestraffing uit door de opeisbaarheid van de reeds opgelegde sancties te schorsen. De administratieve sanctie kan dus worden opgelegd, aangezien de *Una Via*-wet geen afbreuk doet aan de geldigheid van de handelingen van de fiscale administraties, die dienen om de belastingschuld te vestigen of in te vorderen.⁴⁹⁹ Fiscale ambtenaren kunnen in dit opzicht gelast worden om administratieve sancties te vestigen alvorens het verstrijken van de verjaringstermijn, volgend op de instelling van de strafvordering. Het is slechts de opeisbaarheid van de administratieve sancties die wordt opgeschort, indien het Openbaar Ministerie beslist te vervolgen. Dit impliceert dat de belastingplichtige al vóór de strafvervolging administratief werd gesanctioneerd.⁵⁰⁰ Hierbij wordt, in het licht van de *Zolothukin*-rechtspraak van het EHRM, een dubbele vervolging niet uitgesloten.⁵⁰¹ Omgekeerd is het zo dat indien de administratieve sanctie nog niet definitief is opgelegd,

⁴⁹⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 17.

⁴⁹⁸ K. JANSSENS, “Omzendbrief wijst op lacunes in ‘*una via*’-wet”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, 1; F. DESTERBECK, “‘*Una via*’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1123.

⁴⁹⁹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 33.

⁵⁰⁰ F. DESTERBECK, “Grondwettelijk Hof keurt overleg fiscus-gerecht goed maar veroordeelt praktische uitwerking”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 13, 8.

⁵⁰¹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 33-36; M. MAUS, “*Una via*: een weg vol putten en bulten”, *Fisc.Act* 2012, afl. 19, 7-8

enkel een tweede strafrechtelijke bestraffing wordt uitgesloten. De tweede strafrechtelijke vervolging blijft principieel mogelijk.⁵⁰²

3.2.2. Niet ingevoerd in alle fiscale wetboeken

Het *una via*-overleg wordt enkel ingevoerd in het kader van de btw en de inkomstenbelastingen.⁵⁰³ De schorsing van de opeisbaarheid van de administratieve sancties wordt ook enkel voorzien inzake de inkomstenbelastingen en de btw.⁵⁰⁴ De gelijkkluidende bepalingen in de het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten en in het Wetboek der successierechten blijven echter onaangepast, die toelaten dat strafsancities kunnen opgelegd worden “*onverminderd de fiscale boeten*”.⁵⁰⁵

Het *non bis in idem*-beginsel zou eveneens ook in deze belastingen moeten gelden. Onverminderd de jurisprudentiële invulling van het voornoemd beginsel, heeft dit als gevolg dat de opeisbaarheid van de administratieve sancties niet geschorst zal worden zoals in de inkomstenbelastingen en btw, indien het Openbaar Ministerie beslist om strafrechtelijk te vervolgen. Dit druist in tegen de *ratio legis* van de *Una Via*-wet.⁵⁰⁶ De wetgever biedt zo op discriminatoire wijze niet alle belastingplichtigen dezelfde rechtsbescherming. Zoals voorspeld door MAUS heeft deze regelgeving de grondwettigheidstoets niet overleefd.⁵⁰⁷ De vraag naar een herstelwet was dan ook van meet af aan aanwezig.⁵⁰⁸

De verklaring hiervan ligt evenwel in het feit dat de niet-aangepaste fiscale wetboeken echter belastingen bevatten die tot de bevoegdheden van de gewesten behoren.⁵⁰⁹ Om ook in deze wetboeken het *non bis in idem*-beginsel te introduceren is een voorafgaand overleg met de

⁵⁰² M. MAUS, “Una via: een weg vol putten en bulten”, *Fisc.Act* 2012, afl. 19, 8-9.

⁵⁰³ Er werd in het kader van de *Una Via*-wet geen *una via*-regeling voorzien in het W.Succ, W. Reg. en WDRT; Art. 74ter WBTW en art. 462 WIB 1992; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 246; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 7.

⁵⁰⁴ F. SMET, “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 2.

⁵⁰⁵ Art. 206 W. Reg., art. 133 W. Succ. en art. 207 WDRT blijven onaangepast, in tegenstelling tot de artikelen 449 WIB 1992 en 73 WBTW.

⁵⁰⁶ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 12.

⁵⁰⁷ M. MAUS, “Una via: een weg vol putten en bulten”, *Fisc.Act* 2012, afl. 19, 6.

⁵⁰⁸ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de hoven van beroep, Brussel, 22 oktober 2012, 27-29.

⁵⁰⁹ J.P. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, 173.

gewesten nodig.⁵¹⁰ De *Una Via*-wet heeft op federaal niveau het levenslicht gezien. Om de totstandkoming niet te vertragen, werd de introductie van het *una via*-principe in gewestelijke belastingen uitgesteld totdat het overleg met de gewesten heeft plaatsgevonden.⁵¹¹ Uiteindelijk werd de Vlaamse *una via*-regeling in 2015 ingevoerd (*infra*).⁵¹²

3.2.3. *Cumul van administratieve sancties*

Wanneer er binnen hetzelfde fraudedossier meerdere belastingen worden ontdoken, rijzen er vragen omtrent de verenigbaarheid van een cumul van administratieve sancties met het *non bis in idem*-beginsel. Aangezien het vaststaat dat ook administratieve sancties een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM kunnen bevatten, speelt ook hier de rechtsbescherming van het *non bis in idem*-beginsel. Vanuit de *Zolothukin*-rechtspraak is het EHRM van mening dat niemand voor een tweede maal berecht of bestraft kan worden wegens dezelfde feiten.⁵¹³ Dezelfde feitenconstellatie die aanleiding geeft tot belastingontduiking in verschillende belastingen zou in beginsel onder dezelfde noemer moeten vallen. Het Hof van Cassatie stelde immers ondubbelzinnig dat de *idem*-vereiste geïnterpreteerd moet worden als “*feiten die een onlosmakelijk geheel vormen, door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp*”.⁵¹⁴

De *Una Via*-wet heeft enkel oog voor de ontdubbeling van administratieve en strafrechtelijke sancties. De wet staat een cumul tussen twee administratieve sancties onderling, zoals een belastingverhoging inzake inkomstenbelastingen en een btw-boete, zonder meer toe.⁵¹⁵ Ook hier geldt het *non bis in idem*-beginsel, aangezien er sprake kan zijn van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM.⁵¹⁶ De wetgever heeft inzake de cumul van administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter niets voorzien in

⁵¹⁰ T. DECLERCK, “Una via: het einde van een tweesporenbeleid inzake fraudedossiers?”, *Pacioli* 2013, afl. 357, 7; 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, titel 3.

⁵¹¹ Artikel 3, 4^o Bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten van 16 januari 1989, *BS* 17 januari 1989; 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, nr.3.

⁵¹² T. DUMONT, “Vlaamse codex Fiscaliteit: het decreet van 17 juli 2015 met reparaties, de oprichting van een Vlaamse rullingdienst en een wijziging van de ‘una via’-regeling”, *Registratierechten* 2015, afl. 3, 9.

⁵¹³ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, nr. 98.

⁵¹⁴ Cass. 25 maart 2014, *TFR* 2014, 697.

⁵¹⁵ D. NORE, “Una via in fiscaal recht weldra een feit”, *Juristenkrant* 2012, nr. 245, 1.

⁵¹⁶ T. DECLERCK, “Una via: het einde van een tweesporenbeleid inzake fraudedossiers?”, *Pacioli* 2013, afl. 357, 8.

de *Una Via*-wet.⁵¹⁷ Aangezien de wetgever een cumul van strafrechtelijke sancties en een cumul van een strafrechtelijke sanctie met een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter heeft uitgesloten, lijkt het zeer inconsistent om een cumul van twee administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter wél toe te laten.⁵¹⁸

Het hof van beroep te Gent heeft hieromtrent geoordeeld dat het *non bis in idem*-beginsel slechts van toepassing is indien de tweede procedure wordt opgestart nadat de eerste procedure definitief is geworden.⁵¹⁹ Het hof ziet geen graten in twee parallelle fiscale procedures, die beide leiden tot administratieve sancties. Het staat echter vast dat deze rechtspraak in strijd is met de rechtspraak van het EHRM.⁵²⁰ Het arrest van het hof van beroep te Gent heeft geleid tot het spraakmakend arrest van Hof van Cassatie van 21 september 2017.

MAUS is van mening dat deze problematiek opgelost kan worden door de administratieve sancties van alle fiscale wetboeken te harmoniseren en een uitdrukkelijk cumulverbod te introduceren. In tegenstelling tot de situatie waarin de rechtsonderhorige zou stuiten op de cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties, is een wettelijke regeling, die een cumulatie van twee administratieve sanctie verhindert, zeer wenselijk.⁵²¹ De verschillende fiscale administraties zouden in beginsel de diverse sancties tegenover elkaar moeten stellen, om vervolgens één globale sanctie naar voren te schuiven.⁵²² Naar Nederlands model wordt dit immers uitdrukkelijk verboden in art. 5:43 AWB.

Ons inziens verdient dit concept de aanbeveling, daar zowel rechtszekerheid als conformiteit met het *non bis in idem*-beginsel gewaarborgd wordt. Aangezien de interadministratieve cumulatie van sancties op deze manier belet wordt, zou het *non bis in idem*-beginsel louter in de relatie tussen administratieve en strafrechtelijke sancties een relevante rol kunnen spelen. De fiscale administraties zouden in dergelijk model kunnen opteren voor de zwaarste sanctie.

⁵¹⁷ M. MAUS, “Una via: een weg vol putten en bulten”, *Fisc.Act* 2012, afl. 19, 9.

⁵¹⁸ J. SPEECKE, “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 956.

⁵¹⁹ Gent 23 september 2014, *Fisc.Koer.* 2014, 654.

⁵²⁰ EHRM 27 januari 2015, nr. 17039/13, *Rinas/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, r.o. 56, EHRM 20 mei 2014, nr.37394/11, *Glantz/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc; EHRM 20 mei 2014, nr.11828/11, *Nykänen/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc, EHRM 20 mei 2014, nr. 758/11, *Häkki/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc

⁵²¹ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart! : pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 27.

⁵²² *Ibid.*, 30.

Feitelijk impliceert deze regeling dan een toepassing *mutatis mutandis* van art. 65 Sw. in *fiscalibus*.

3.3. De verhoging van de pecuniaire sancties

De strafrechtelijke pecuniaire sancties worden opgetrokken met factor 32. Het risico op een disproportionele bestraffing is bijgevolg aanzienlijk vergroot. Het staat echter niet wetenschappelijk vast dat zwaardere sancties een ontradend effect hebben. Budgettair bieden dergelijke sancties echter wel een voordeel voor de Staatskas.⁵²³ Aangezien de verhoging van de pecuniaire sancties slechts van toepassing zal zijn op fiscale inbreuken die dateren na 1 november 2012, maar de opeisbaarheid van de administratieve sancties ook in hangende zaken wordt geschorst, wordt de uitwerking van deze regelgeving verzwakt. Het is jammerlijk te stellen dat sommige belastingplichtigen in dit geval zowel van de niet-opeisbaarheid van de administratieve sancties als de lagere geldboetes genieten.⁵²⁴

⁵²³ A. LECOCQ en E. CECI, "Réforme Una Via: le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.entr.* 2013, afl. 1, 8.

⁵²⁴ K. JANSSENS, "Una via treedt in werking op 1 november ... maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc. Act.* 2012, afl. 37, 8-9.

4. Het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014

Op 3 april 2014 heeft het Grondwettelijk Hof de artikelen 3, 4 en 14 van de *Una via*-wet vernietigd.⁵²⁵ De vernietiging kwam er naar aanleiding van de ingestelde procedure door de VZW Liga van belastingplichtigen, die het discriminatoir karakter van bovenstaande artikelen en de artikelen 2 en 15 heeft bestreden.⁵²⁶ Het Grondwettelijk Hof stipuleert in ondubbelzinnige bewoordingen dat de artikelen 3, 4, en 14 een schending uitmaken van het *non bis in idem*-beginsel.⁵²⁷ Dit hoofdstuk zal het arrest van het Grondwettelijk Hof in het licht van de onvolmaaktheden van de *Una Via*-wet structureel toelichten.

4.1. Het overleg

4.1.1. Onvoldoende nauwkeurig criterium

De VZW Liga van belastingplichtigen zet *primo* uiteen dat het *una via*-overleg tussen de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie een discriminatie bevatte. De aanvulling van de artikelen 444 en 445 WIB 1992 en artikel 72 WBTW gaven aanleiding tot een verschil in behandeling, strijdig met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.⁵²⁸ Er zou namelijk geen voldoende nauwkeurig criterium van onderscheid voorhanden zijn op basis waarvan de belastingplichtige, op wie een vermoeden van fiscale fraude rust, kan aannemen dat hij hetzij strafrechtelijk, hetzij administratiefrechtelijk gesanctioneerd zal worden.⁵²⁹ De afhandeling van het fiscale fraudedossier is dus vanuit het opzicht van de belastingplichtige onvoldoende voorspelbaar.⁵³⁰

Het Grondwettelijk Hof bevestigt de afwezigheid van een voldoende nauwkeurig criterium van onderscheid, maar herinnert de verzoekers eraan dat er wel sprake is van een algemene en abstracte verdeling van de soorten fiscale fraude die tot de respectievelijke bevoegdheden van het Openbaar Ministerie en de fiscale administratie behoren. Het blijft immers onveranderd

⁵²⁵ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 1; V. DAUGINET, C. DILLEN en V. VERCAUTEREN, “Una via in België: een uitweg uit de impasse?”, in *My way, liber amicorum Hans Hertoghs*, Amsterdam, De Bont Advocaten, 2016, 149.

⁵²⁶ 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.

⁵²⁷ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.3.

⁵²⁸ W. HUBER, “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.

⁵²⁹ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, A.2.1 en A.2.2.

⁵³⁰ 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.

dat enkel fiscale inbreuken, begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, het voorwerp kunnen uitmaken van zowel administratieve als strafrechtelijke vervolgingen. Omgekeerd worden fiscale misdrijven zonder bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden louter administratief gesanctioneerd.⁵³¹ Bijgevolg komen enkel fiscale inbreuken, begaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, in aanraking met de onzekerheid omtrent de afhandeling en de vervolging langs de strafrechtelijke weg.⁵³²

Daarenboven vormen alle overtredingen van de fiscale wetten zonder een strafrechtelijke kwalificatie uitsluitend het voorwerp van administratieve vervolgingen.⁵³³ Vermits alle belastingplichtigen aan deze criteria onderworpen zijn, zag het Hof geen schending van het gelijkheidsbeginsel in artikel 2 van de *Una via*-wet.⁵³⁴

4.1.2. De rol van de fiscale administraties

De VZW poneert vervolgens dat de rol van de fiscale administraties in dit *una via*-overleg een verschil in behandeling met zich meebrengt. De fiscale administratie speelt namelijk een zeer grote rol als klager in het aanwijzen van de fiscale fraudedossiers met het oog op een strafrechtelijke vervolging. Bovendien worden enkel rechtsonderhorigen die een fiscaal misdrijf hebben begaan geconfronteerd met dit *una via*-overleg.⁵³⁵

Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat het *una via*-overleg conform artikel 151, §1 Gw. plaatsvindt, aangezien het *una via*-overleg het Openbaar Ministerie niet verbiedt om, ongeacht de afloop van het *una via*-overleg, alsnog strafrechtelijk te vervolgen. Het Openbaar Ministerie is evenmin gehouden om een strafrechtelijke vervolging in te stellen op basis van de feiten die uit het *una via*-overleg naar voren zijn gekomen. Het Openbaar Ministerie blijft onafhankelijk in de individuele opsporing en vervolging.⁵³⁶ Bovendien schaden fiscale misdrijven de maatschappij en gemeenschap in haar geheel, door de overheid middelen te ontnemen die nodig zijn voor haar goede werking. De fiscale administratie is bovendien geen gemeenschappelijke klager. Het Grondwettelijk Hof ziet om deze redenen geen verschil in

⁵³¹ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.3.2.- B.3.3.

⁵³² 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.

⁵³³ F. SMET, "Grondwettelijk Hof: '*una via*'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 2.

⁵³⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.3.4.

⁵³⁵ *Ibid.*, B.5

⁵³⁶ *Ibid.*, B.6.1.-B.6.2.

behandeling zonder redelijke verantwoording. Het middel was om deze redenen niet gegrond.⁵³⁷

4.2. Non bis in idem

4.2.1. Parallelle procedures

De VZW voert de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet aan door de artikelen 3, 4, 14 en 15 omdat zij niet de parallel gevoerde procedures door het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties voorkomen. Bovendien voeren deze artikelen een verschil in behandeling in, aangezien niet elke rechtsonderhorige met dit dubbel onderzoek wordt geconfronteerd.⁵³⁸

Het Hof stelt terecht dat niet de artikelen 3, 4 en 14 maar wel artikel 2 de ontubbeling van parallelle procedures beoogt. De artikelen 3, 4, 14 en 15 handelen over de situaties waarin strafvervolgung reeds hebben plaatsgehad na het opleggen van een administratieve sanctie. Daarnaast bepaalt artikel 15 uitsluitend dat het Openbaar Ministerie feitelijke elementen kan gebruiken die hem ter kennis zijn gebracht en dat het Openbaar Ministerie advies kan winnen van de gewestelijke directeur.⁵³⁹ Bovendien voeren de bestreden artikelen geen verschil in behandeling in, aangezien alle rechtsonderhorigen die verdacht worden van fiscale fraude het voorwerp uitmaken van het onderzoek vanwege de fiscale administratie en het Openbaar Ministerie.⁵⁴⁰ Het middel is om deze redenen niet gegrond.⁵⁴¹

4.2.2. De draagwijdte van het non bis in idem-beginsel

Het Grondwettelijk Hof gaat daaropvolgend over tot een exegese omtrent het *non bis in idem*-beginsel. Indien de voorwaarden van het *non bis in idem*-beginsel vervuld zijn, kan een rechtsonderhorige niet uitgesloten worden van het toepassingsgebied.⁵⁴² Het Grondwettelijk Hof vermeldt daarna de wettelijke grondslagen van dit beginsel. Vervolgens alludeert het Hof

⁵³⁷ *Ibid.*, B.6.3-B.8.

⁵³⁸ *Ibid.*, B.11.1

⁵³⁹ *Ibid.*, B.11.2

⁵⁴⁰ *Ibid.*, B.11.4.

⁵⁴¹ *Ibid.*, B.12.

⁵⁴² *Ibid.*, B.14.

op het arrest *Zolothukin* van het EHRM en de evolutie omtrent de interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel (*supra*).⁵⁴³

Het Grondwettelijk Hof wendt dit beginsel aan en past het vervolgens toe op de bestreden artikelen. Stellend dat de fiscale geldboete van artikel 445 WIB 1992 en artikel 70 WBTW en de belastingverhoging van artikel 444 WIB 1992 een repressief karakter hebben, vormen ze gevolglijk sancties van strafrechtelijke aard (*supra*).⁵⁴⁴ De hoogte van de administratieve sanctie is bijgevolg irrelevant.⁵⁴⁵

Het Hof stelt nadien dat de fiscale geldboete van artikel 445 WIB 1992 en artikel 70 WBTW en de strafsanctie van artikel 449 WIB 1992 en artikel 73 WBTW feiten bestraffen die in wezen identiek zijn, hoewel de artikelen 449 WIB 1992 en 73 WBTW vereisen dat bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden wordt vastgesteld. Hetzelfde geldt voor de belastingverhoging van artikel 444 WIB 1992 en de strafsanctie van artikel 449 WIB 1992, die beide een niet-aangifte of een onvolledige of onjuiste aangifte vanwege de belastingplichtige kunnen bestraffen.⁵⁴⁶ Het Grondwettelijk Hof verwijst in dit aspect naar het arrest *Ruotsalainen*, waar het EHRM preciseerde dat de vereiste van een subjectief criterium van misdrijf geen differentiatie van de feiten als gevolg heeft.⁵⁴⁷

4.2.3. Administratieve sanctionering

De toepassing van de rechtspraak van het EHRM leidt ertoe dat de administratieve geldboete of de belastingverhoging die op definitieve wijze worden opgelegd aan de belastingplichtige, nieuwe strafvervolgingen onmogelijk dienen te maken tegen dezelfde persoon voor feiten die, in wezen dezelfde zijn als die waarvoor hij reeds is veroordeeld.⁵⁴⁸

Het Hof verduidelijkt dat het opleggen van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM, zoals een administratieve geldboete of de belastingverhoging die op definitieve wijze aan de belastingplichtige opgelegd wordt, noodzakelijkerwijs dient te leiden tot de uitdoving van de daaruit voortvloeiende

⁵⁴³ *Ibid.*, B15.1-B.15.2.

⁵⁴⁴ *Ibid.*, B.16.1.

⁵⁴⁵ F. SMET, "Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 2.

⁵⁴⁶ *Ibid.*, B.16.2.

⁵⁴⁷ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, TFR 2010, 501, noot B. COOPMAN en K. HENS.

⁵⁴⁸ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.1 - B.17.2.

vervolgingen tegen dezelfde persoon voor feiten die in wezen identiek zijn.⁵⁴⁹ Het begrip ‘straf’ wordt in deze context door het Grondwettelijk Hof op dezelfde manier geïnterpreteerd als door het EHRM.⁵⁵⁰

De *Una Via*-wet vrijwaarde de belastingplichtige niet van een bijkomende strafrechtelijke vervolging, wanneer de belastingplichtige eerst een definitieve administratieve sanctie zou voldoen.⁵⁵¹ Het Hof zet vervolgens enkele noodzakelijke gevolgen uiteen die dienen plaats te vinden indien er reeds sprake is van een definitief opgelegde administratieve sanctie. Zo is een opsporingsonderzoek nadien principieel niet meer mogelijk. Een reeds aangevangen opsporingsonderzoek dient dan ook beëindigd te worden. Indien het gerechtelijk onderzoek reeds aan de gang was, dient de onderzoeksrechter bij wijze van een beschikking tot buitenvervolginstelling het gerechtelijk onderzoek te beëindigen. Ten slotte dient ook de strafvordering uit de doven en dienen de reeds aanhangig gemaakte zaken tot niet-ontvankelijkheid te leiden.⁵⁵² Het Hof nuanceert dit door te stellen dat indien er nieuwe feiten aan het licht komen, het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt indien nieuwe strafvervolgingen worden ingesteld ter bestraffing van de nieuwe feiten.⁵⁵³ Dit betreft de situatie waarin de fiscale fraude groter zou zijn dan aanvankelijk ingeschat.⁵⁵⁴

4.2.4. Opeisbaarheid van de fiscale sancties

Inzake de opeisbaarheid herhaalt het Grondwettelijk Hof nogmaals de inhoud van de artikelen 3, 4 en 14. De opeisbaarheid van de fiscale geldboete of van de belastingverhoging wordt geschorst zodra het Openbaar Ministerie de strafvordering instelt overeenkomstig artikel 460 WIB 1992 of artikel 74 WBTW. Indien het onderzoeksgerecht zou overgaan tot een beschikking tot buitenvervolginstelling, wordt de schorsing van de opeisbaarheid van de geldboeten en belastingverhogingen die tegen de belastingplichtige zijn uitgesproken,

⁵⁴⁹ *Ibid.*, B.17.2.

⁵⁵⁰ K. VANDERHAUWAERT, “Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel. Een aantal beschouwingen” *T. Strafr.*, nr. 5, 305.

⁵⁵¹ F. SMET, “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 3.

⁵⁵² K. VANDERHAUWAERT, “Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel. Een aantal beschouwingen” *T. Strafr.*, nr. 5, 306.

⁵⁵³ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

⁵⁵⁴ F. SMET, “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 3.

beëindigd. Indien de belastingplichtige echter naar de correctionele rechtbank verwezen wordt, worden de fiscale geldboeten en de belastingverhogingen definitief niet-opeisbaar.⁵⁵⁵

Het Grondwettelijk Hof merkt in dit opzicht attent op dat de definitieve uitspraak van een fiscale geldboete of van een belastingverhoging, niet voorkomt dat die persoon het voorwerp uitmaakt van een tweede strafvervolging, zelfs indien de feiten in wezen identiek zijn aan de administratieve sanctie.⁵⁵⁶

Concluderend stelt het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel geschonden wordt, aangezien het Openbaar Ministerie steeds een strafvervolging kan instellen 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.⁵⁵⁷ De artikelen 3,4 en 14 zijn in strijd met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Om deze redenen worden de voormelde artikelen vernietigd.⁵⁵⁸ Het Grondwettelijk Hof past met dit arrest de rechtspraak van het EHRM concreet toe en verlaat haar ouder standpunt inzake in het *non bis in idem*-beginsel (*supra*).⁵⁵⁹

4.3. Gevolgen van de gedeeltelijke vernietiging van de *Una Via*-wet

De vernietiging van de bovenstaande artikelen lijkt op het eerste zicht een slag in het gezicht van de belastingplichtige.⁵⁶⁰ De opeisbaarheid van de administratieve sancties en de verjaring van de invordering worden dus niet meer opgeschort.⁵⁶¹ Het lijkt haast ironisch dat uitgerekend de wet die de rechtsbescherming van de belastingplichtige trachtte te verbeteren, de belastingplichtige nu in een slechtere positie brengt.⁵⁶²

⁵⁵⁵ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.1; F. KONING, “Loi Una via: inconstitutionnalité de la suspension de l’exigibilité de la sanction administrative”, *JLMB* 2014, afl. 21, 978-979.

⁵⁵⁶ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.2; J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de una via-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1349-1351.

⁵⁵⁷ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.3; W. HUBER, “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.

⁵⁵⁸ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.4.

⁵⁵⁹ GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, B.8.1.; F. SMET, “Grondwettelijk Hof : 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 3.

⁵⁶⁰ J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de una via-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1350-1351.

⁵⁶¹ W. HUBER, “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.

⁵⁶² F. SMET, “Grondwettelijk Hof : 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 4.

Het Grondwettelijk Hof benadrukt echter dat het risico op een dubbele vervolging met dit arrest in de kiem werd gesmoord.⁵⁶³ De overlapping van zowel een administratieve als een strafrechtelijke sancties vormt een schending van het *non bis in idem*-beginsel, zelfs indien het Openbaar Ministerie geen overleg heeft gepleegd met de fiscale administraties.⁵⁶⁴

Wetende dat het *non bis in idem*-beginsel van betrekking heeft op een tweede vervolging of bestraffing wegens *dezelfde feiten*, kunnen verschillende situaties zich voordoen. Wanneer de belastingplichtige administratief werd gesanctioneerd wegens de niet-aangifte van illegale vermogensvoordelen, dan heeft het Openbaar Ministerie nog steeds de mogelijkheid om de illegale activiteit te sanctioneren. Het niet aangeven van een illegaal vermogensvoordeel betreft immers een ander feit dan het verdienen of witwassen van een illegaal inkomen. In het licht van het arrest van het Grondwettelijk Hof is het Openbaar Ministerie niet verplicht om in dit geval te seponeren of zich te onthouden van een onderzoek.⁵⁶⁵

Ondanks de vernietiging van de reeds vermelde artikelen door het Grondwettelijk Hof, werd het *non bis in idem*-beginsel aanzienlijk verruimd en verankerd in het Belgisch rechtsstelsel.⁵⁶⁶ De belastingplichtige kan zich beroepen op ondubbelzinnige rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.⁵⁶⁷ Er wordt niet afgeweken van de overtuiging dat wanneer een administratieve sanctie definitief wordt, een strafrechtelijke vervolging uitgesloten is.⁵⁶⁸

Anno 2018 is er nog steeds geen sprake van een reparatiewet voor de *Una Via*-wet.⁵⁶⁹ SPEECKE en VANHEESWIJCK stellen dat een wetgevend ingrijpen niet noodzakelijk is.⁵⁷⁰ Ook MAUS sluit zich hierbij aan, wat de cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties betreft.⁵⁷¹ De internationale verdragsbepalingen, die het *non bis in idem*-beginsel waarborgen,

⁵⁶³ J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de una via-wet uit wegens schending van het non bis in idem-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1350-1351.

⁵⁶⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

⁵⁶⁵ L. VANHEESWIJCK, “De gedeeltelijke vernietiging van de una via-wet: storm in een glas water?”, *TFR* 2014, afl. 462, 468.

⁵⁶⁶ Gent 23 september 2014, *Fisc.Koer.* 2014, 654; Brussel 13 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1404, 8.

⁵⁶⁷ F. SMET, “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 4.

⁵⁶⁸ J. SPEECKE, “Una via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014”, *TFR* 2014, afl. 467, 744.

⁵⁶⁹ F. DESTERBECK, “‘Una via’: de rechtspraak geeft de richting aan”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 41, 8.

⁵⁷⁰ L. VANHEESWIJCK, “De gedeeltelijke vernietiging van de una via-wet: storm in een glas water?”, *TFR* 2014, afl. 462, 468; J. SPEECKE, “Una via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014”, *TFR* 2014, afl. 467, 747.

⁵⁷¹ MAUS heeft een ander standpunt inzake de cumulatie van twee administratieve sanctie (*supra*); M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 27.

zijn ondubbelzinnig herhaald en bevestigd door het Grondwettelijk Hof.⁵⁷² Het gevaar bestaat echter in het feit dat het *una via*-principe enkel ten aanzien van de inkomstenbelastingen en de btw werd ingesteld, waardoor successierechten mogelijk niet onder het toepassingsgebied vallen.⁵⁷³ Bovendien is SPEECKE van mening dat een wetswijziging van artikel 5 Sw. nodig is om de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof te eerbiedigen ten aanzien van rechtspersonen. Het betreft de administratieve sanctionering van een rechtspersoon, gevolgd door de strafrechtelijke vervolging van de bestuurder of zaakvoerder. Het *non bis in idem*-beginsel in de strikte zin zou niet van toepassing zijn, aangezien er sprake is van twee beklaagden. Toch stelt SPEECKE dat er minstens sprake is van substantieel dezelfde feiten.⁵⁷⁴

DESTERBECK merkt op dat in de praktijk de gedeeltelijke vernietiging van de *Una Via*-wet niet tot moeilijkheden zal leiden. Het Grondwettelijk Hof stelde immers dat een administratieve sanctie die een strafrechtelijke sanctie voorafgaat het *non bis in idem*-beginsel schendt. De fiscale administraties kunnen dus niet meer hun aanspraken garanderen, wanneer het Openbaar Ministerie beslist om te seponeren.⁵⁷⁵

⁵⁷² L. VANHEESWIJCK, “De gedeeltelijke vernietiging van de *una via*-wet: storm in een glas water?”, *TFR* 2014, afl. 462, 468.

⁵⁷³ Gent 27 juni 2013, nr. C/1133/13, niet gepubliceerd.

⁵⁷⁴ J. SPEECKE, “Una via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014”, *TFR* 2014, afl. 467, 747.

⁵⁷⁵ F. DESTERBECK, “Grondwettelijk Hof keurt overleg fiscus-gerecht goed maar veroordeelt praktische uitwerking”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 13, 8.

DEEL III: DE LEGE FERENDA

Hoewel de rechtspraak diverse aspecten van het *non bis in idem*-beginsel waarborgt, dient de huidige *una via*-regeling grondig te worden herzien. De keuzes van de federale wetgever anno 2012 kwamen het *non bis in idem*-beginsel onvoldoende tegemoet. In de zoektocht naar mogelijke oplossingen zal in dit hoofdstuk de nadruk gelegd worden op het Nederlands *una via*-model, het sociaal strafrecht en het aanrekeningsprincipe, om uiteindelijk af te sluiten met de recentste wetgevende initiatieven. Op Vlaams niveau heeft de decreetgever alvast geen moment gearzeld. Op federaal niveau heeft de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers” dan weer nieuwe aanbevelingen geformuleerd. Zal de wetgever een volledig nieuw systeem introduceren of volgt er een reparatiewet die tegemoet komt aan de vernietigde onderdelen van de Una Via-wet? Het Nederlands *una via*-model, het sociaal strafrecht en het aanrekeningsprincipe bieden alvast voldoende stof tot nadenken omtrent een nieuw discours.⁵⁷⁶

1. De organisatie van de fiscale fraudebestrijding naar Nederlands recht

Om de rechtspraak van het EHRM te eerbiedigen, maar tegelijk een efficiënt fraudebestrijdingsmechanisme te construeren, heeft de federale wetgever zich inzake de concretisering van het Belgisch *una via*-model laten inspireren door onze noorderburen.⁵⁷⁷ De werkgroep “Una Via” had immers een uitgesproken interesse voor de aanpak die in Nederland werd gehanteerd. In het bijzonder leek de werkgroep haar aandacht te vestigen op de wisselwerking tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties, dat gepaard gaat met een overlegstructuur.⁵⁷⁸ In dit hoofdstuk zal het Nederlands *una via*-model onder de loep worden genomen.

1.1. Algemeen

In Nederland valt het fiscaal strafrecht onder het algemeen strafrecht. De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen onderging de nodige wijzigingen, die hebben bijgedragen tot de goede werking binnen het fiscaal strafrecht. Deze aanpassingen betroffen de codificatie van

⁵⁷⁶ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1124.

⁵⁷⁷ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 89.

⁵⁷⁸ *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 53K1973/005, 18-19.

de rechtspraak van de Hoge Raad inzake artikel 6 EVRM, die werd getoetst aan de wetgeving die de fiscale en strafrechtelijke afhandeling dirigeerde. Al het bovenstaande heeft geleid tot de intrede van een *una via*-model, hetgeen resulteert in de strafrechtelijke dan wel fiscale afhandeling van fiscale fraudezaken.⁵⁷⁹

1.1.2. De fiscale strafvervolgning

Het Nederlands fiscaal strafvervolgingsmodel laat de fiscale administraties toe om in eerste instantie te oordelen over de opportuniteit van een strafvervolgning.⁵⁸⁰ Het Nederlands strafprocesrecht kent, net zoals in België, de opsplitsing in het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek. In het kader van het opsporingsonderzoek zijn slechts enkele fiscale ambtenaren bevoegd om de strafrechtelijke inbreuken van fiscale wetgeving op te sporen.⁵⁸¹ Dit gebeurt door ambtenaren van de FIOD-EC, meer bepaald de *buitengewone opsporingsambtenaren*.⁵⁸² De AWR bevat wettelijke bepalingen inzake onderzoeksbevoegdheden, die de *buitengewoon opsporingsambtenaar* enkel kan aanwenden in het kader van de opsporing van feiten, waarvan de strafbaarheid in belastingwetten wordt omschreven.⁵⁸³ Zij beschikken zowel over fiscale als strafrechtelijke onderzoeksbevoegdheden, zoals inbeslagnemings- en binnentredingsbevoegdheden.⁵⁸⁴ De *buitengewone opsporingsambtenaren* vallen in het kader van hun strafrechtelijk onderzoek onder het gezag van de Officier van Justitie.⁵⁸⁵

De processen-verbaal inzake fiscale delicten worden vervolgens verzonden naar de fiscale administraties.⁵⁸⁶ De contactambtenaar van de fiscale administratie, oftewel de *boetefraudecoördinator*, dient in kennis te worden gesteld van ieder fiscaal delict dat door de

⁵⁷⁹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 210.

⁵⁸⁰ Art. 88 AWR; A.R. HARTMANN, "Commentaar op art. 88 AWR", *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 7-8.

⁵⁸¹ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90.

⁵⁸² De Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst, gefusioneerd met de Economische Controledienst; W. E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 224.

⁵⁸³ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 213.

⁵⁸⁴ Artikel 81-83 AWR; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 224.

⁵⁸⁵ Art. 148 Sv.; R.B.H. BEUNE, "Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?" in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 146. C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90.

⁵⁸⁶ Art. 80, tweede lid AWR.

fiscale administratie ontdekt wordt. De *boetefraudecoördinator* is ook degene aan administratieve zijde die beslist over de opportuniteit van een mogelijke strafvervolging.⁵⁸⁷

Vervolgens dient ook het Openbaar Ministerie zich uit te spreken over de opportuniteit van een mogelijke strafvervolging.⁵⁸⁸ Indien processen-verbaal de toepassing van de voorlopige hechtenis, inverzekeringstelling dan wel een woonstbetreding bevatten, worden ze meteen overgemaakt naar de Officier van Justitie. De zaak bevindt zich in dergelijke gevallen al sterk in de justitiële sfeer en wordt het oordeel van de Officier van Justitie geschikter geacht. In alle andere gevallen beslissen de fiscale administraties discretionair over het al dan niet overmaken van de processen-verbaal naar de Officier van Justitie, hetgeen geldt als een positief oordeel over de uitoefening van de strafvervolging.⁵⁸⁹

Aangezien het Openbaar Ministerie over de vervolgingsmonopolie beschikt, is enkel zij belast met de concrete uitoefening van de strafvordering.⁵⁹⁰ Zolang de fiscale administraties de processen-verbaal niet hebben overgemaakt, kan de Officier van Justitie niet zelf het opsporingsonderzoek op gang brengen.⁵⁹¹

1.1.3. Het Protocol AAFD

Om de afhandeling van fiscale delicten, strafrechtelijk dan wel administratief, zo helder mogelijk te laten verlopen, heeft de directeur-generaal van het Ministerie van Financiën samen met het College van procureurs-generaal richtlijnen vastgelegd. De opsporing en vervolging van fiscale inbreuken wordt vanaf 1 juli 2015 gecoördineerd via *het Protocol van 16 juni 2015 inzake Aanmelding en Afdoening van Fiscale Delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen*.⁵⁹² Dit Protocol vervangt de *Richtlijnen Aanmelding en Afdoening*

⁵⁸⁷ De artikelen 80, tweede lid en 84 AWR; R.B.H. BEUNE, “Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?” in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 146.

⁵⁸⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91.

⁵⁸⁹ Art. 80, tweede lid AWR; A.R. HARTMANN, “Commentaar op art. 88 AWR”, *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 8.

⁵⁹⁰ De artikelen 68-88c AWR; R.B.H. BEUNE, “Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?” in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 146.

⁵⁹¹ Art. 80, vierde lid AWR *juncto* Art. 148, tweede lid Sv.; A.R. HARTMANN, “Commentaar op art. 88 AWR”, *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 8.

⁵⁹² Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stert.* 2015, 17271.

van *Fiscale Delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen*. Deze richtlijnen waren toe aan vernieuwing, omdat ze geen snelle aanpak konden garanderen. De vroegere drempelbedragen brachten namelijk verschillende administratieve handelingen met zich mee, hoewel het reeds vaststond dat het fiscaal delict administratief afgehandeld zou worden.⁵⁹³ De reeds vervallen AAFD-richtlijnen en de nog oudere ATV-richtlijnen kenden drie fases, bestaande uit de aanmelding, het selectieoverleg en het tripartite overleg.⁵⁹⁴ Het *afstemmingsoverleg* heeft de verschillende fasen vervangen.⁵⁹⁵

In het Protocol AAFD staat beschreven op welke wijze de fiscale administraties de verplicht aangemelde fiscale delicten selecteert en hoe het overleg met het Openbaar Ministerie dient plaats te vinden met het oog op een strafrechtelijke afhandeling. Naar de geest van het rapport van de Commissie Van Slooten, bevat het Protocol AAFD richtlijnen die stellen dat zaken met een groot maatschappelijk effect strafrechtelijk dienen afgehandeld te worden. *A contrario* worden zaken zonder een groot maatschappelijk effect administratief afgehandeld. Het Protocol AAFD hanteert als onderscheidend criterium de omvang van het fiscaal nadeel. Op basis van dit bedrag zal de administratieve dan wel strafrechtelijke afhandeling gekozen worden. In het kader van het *afstemmingsoverleg*, dat bestaat tussen de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie, zal besloten worden welke weg ingeslagen dient te worden.⁵⁹⁶

In beginsel komt de strafrechtelijke weg op de proppen via de aanmelding van het dossier aan het Openbaar Ministerie indien het nadeelbedrag minstens €100.000 bedraagt en er sprake is van een vermoeden van opzet. Ligt het nadeelbedrag lager, dan staat de strafrechtelijke weg nog steeds open, maar slechts indien er sprake is van opzet én wanneer een ander wegingscriterium de doorslag kan geven.⁵⁹⁷ De wegingscriteria zijn:

⁵⁹³ Aanhef punt f) van het Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271; W.E.C.A. VALKENBURG en A.A. FEENSTRA, "Fiscaal strafrecht", *Delikt en Delinkwent*, afl. 10, 2015/75, 831-832.

⁵⁹⁴ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 222; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 92-95.

⁵⁹⁵ Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

⁵⁹⁶ W.E.C.A. VALKENBURG en A.A. FEENSTRA, "Fiscaal strafrecht", *Delikt en Delinkwent*, afl. 10, 2015/75, 831-832.

⁵⁹⁷ Aanmeldingscriteria, titel 2.1 van het Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

- de mate van impact op de maatschappij en evenwichtige rechtshandhaving,
- status verdachte/voorbeeldfunctie,
- recidive,
- verhaal onmogelijk,
- combinatie van delicten,
- medewerking van adviseur,
- deskundige derde of douane-expediteur,
- slagvaardigheid,
- geen bestuurlijke boete mogelijk,
- waarheidsvinding,
- thematische aanpak.⁵⁹⁸

In uitzonderlijke omstandigheden, die een snelle strafrechtelijke interventie behoeven ter voorkoming van grote maatschappelijke schade, is het mogelijk om van dit protocol af te wijken. Gedurende het *afstemmingsoverleg* dient het noodzakelijkheid op gemotiveerde wijze beoordeeld te worden.⁵⁹⁹ De Hoge Raad heeft in 1990 geoordeeld dat de voorloper van het Protocol AAFD, namelijk de Richtlijn OM belastingdienst, als recht in de zin van artikel 79 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie dient beschouwd te worden. Dit laat de rechter toe om aan het Protocol AAFD te toetsen en bijgevolg kunnen rechtsonderhorigen zich erop beroepen.⁶⁰⁰ Zo kan bijvoorbeeld onvoldoende motivering omtrent de afwijking van de richtlijn leiden tot onontvankelijkheid van de strafvordering.⁶⁰¹

1.2. Het Nederlands *una via*-beginsel

In Nederland kunnen fiscale inbreuken zowel administratief als strafrechtelijk afgehandeld worden. Artikel 68 Sr. vormt de wettelijke basis van zowel het *non bis in idem*-beginsel en

⁵⁹⁸ Aanvullende wegingscriteria, titel 2.2 van het Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

⁵⁹⁹ Bijzondere omstandigheden, Titel 5 van het Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271; W.E.C.A. VALKENBURG en A.A. FEENSTRA, "Fiscaal strafrecht", *Delikt en Delinkwent*, afl. 10, 2015/75, 831-832

⁶⁰⁰ HR 19 juni 1990, *NJ* 1991/119; A.R. HARTMANN, "Commentaar op art. 88 AWR", *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 9; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 225.

⁶⁰¹ HR 22 februari 2000, *NJ* 2000/557; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 25.

het *ne bis vexari*-beginsel.⁶⁰² Dit artikel speelt slechts een rol in strafzaken. Bovendien kan de rechtsonderhorige zich enkel op deze bepaling beroepen indien er reeds sprake is van een onherroepelijk beslissing.⁶⁰³

De Hoge Raad stelde reeds in 1985 dat het opleggen van een fiscale boete een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM.⁶⁰⁴ Hoewel dergelijke fiscale boetes een *criminal charges* in de zin van artikel 6 EVRM zijn, leidt dit niet ertoe dat het nationaal straf- en strafprocesrecht van toepassing is op de fiscale boetes.⁶⁰⁵ De rechtsbescherming van art. 68 Sr. is bijgevolg niet van toepassing, waardoor strafrechtelijke vervolging na een definitieve administratieve sanctie mogelijk bleef.⁶⁰⁶ Tot de intrede van de wettelijke verankering van het *una via*-beginsel, bevatte het AWR anticumulatiebepalingen, die dubbele bestraffingen in de weg stonden.⁶⁰⁷ Het verbod op dubbele vervolgingen werd niet omschreven in de AWR.⁶⁰⁸

Naar aanleiding van deze problematiek en in het licht van het *non bis in idem*-beginsel werd algemeen aanvaard dat de overheid zo vroeg mogelijk een keuze diende te maken tussen administratieve dan wel strafrechtelijke sanctionering, met een *point of no return*.⁶⁰⁹ Eens een bepaalde weg werd ingeslagen, dan kon deze niet meer worden ingeruild voor het alternatief.⁶¹⁰ Deze regeling biedt rechtszekerheid en rust voor alle rechtsonderhorigen. Op deze manier kwam het *una via*-beginsel naar de voorgrond.⁶¹¹ De kerngedachte van de *una via*-regeling in Nederland, zoals voorgesteld door de Commissie van Slooten, is dat slechts de zwaarste feiten strafrechtelijk afgehandeld dienen te worden. De Commissie van Slooten was voorstander van een duidelijke scheidingslijn tussen administratieve en strafrechtelijke

⁶⁰² Het recht om niet tweemaal voor dezelfde feiten gestraft te worden en het recht om niet tweemaal voor dezelfde feiten vervolgd te worden.

⁶⁰³ W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 236.

⁶⁰⁴ HR 9 juni 1985, NJ 1986/104; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 436.

⁶⁰⁵ HR 7 september 1988, BNB 1988/298, FED 1988/715; HR 11 oktober 1989, BNB 1990/87, FED 1990/421 en NJ 1990/812.

⁶⁰⁶ W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 235.

⁶⁰⁷ De artikelen 9, 18 en 21 AWR; M. HENDRIKS, "De *una via*-regeling in Nederland", in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 155.

⁶⁰⁸ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 97.

⁶⁰⁹ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuigeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 96.

⁶¹⁰ M. HENDRIKS, "De *una via*-regeling in Nederland", in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 155.

⁶¹¹ W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 234-236.

sanctionering.⁶¹² Elementen zoals opzet, een bepaald fraudebedrag en grove schuld dienden één van de onderscheidende criteria te zijn. Het opleggen van een fiscale boete zou het *point of no return* moeten vormen.⁶¹³

Al het bovenstaande resulteerde in het ontwerp van artikel 5:44, eerste lid Algemene Wet Bestuursrecht, dat sinds 1 juli 2009 de basis van het *una via*-model vormt. Dit artikel bepaalt dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete kan opleggen indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd. Bovendien voorziet artikel 5:43 een verbod op de cumulatie van twee bestuurlijke sancties. Het artikel stipuleert dat een bestuursorgaan geen bestuurlijke boete kan opleggen indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een kennisgeving. Om het *una via*-beginsel concreet te handhaven ziet het Protocol AAFD toe op de wisselwerking tussen het Openbaar Ministerie en de fiscale administraties op grond van artikel 5:44, tweede lid AWB in het kader van de samenloop tussen strafrechtelijk en administratieve sancties.⁶¹⁴

1.3. Beschouwingen

Volgens het Nederlands *una via*-model kan het Openbaar Ministerie enkel zaken strafrechtelijk vervolgen, indien de fiscale administraties dit wenselijk vinden. De organisatie van het fiscaal vervolgingsbeleid wordt gekenmerkt door haar efficiëntie. Het groot aantal processen-verbaal zouden bij het Openbaar Ministerie niet de nodige aandacht verkrijgen. Bovendien lijkt in sommige gevallen de fiscale afhandeling meer opportuun. De zeefunctie van de fiscale administraties draagt bij aan een doeltreffend vervolgingsbeleid.⁶¹⁵ *Prima facie* lijkt dit op een beperking van de vervolgingsmonopolie van het Openbaar Ministerie. Het staat echter vast dat het Openbaar Ministerie de *dominus litis* van de strafvervolging blijft, en

⁶¹² C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betuugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 97-98.

⁶¹³ W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 237.

⁶¹⁴ Aanhef, punt g) van het Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

⁶¹⁵ Art. 80, tweede lid AWR; A.R. HARTMANN, "Commentaar op art. 88 AWR", *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 8.

de fiscale administraties louter een oordeel vellen over de opportuniteit van een mogelijke strafvervolgning.⁶¹⁶

Wél wordt de *strafbeschikkingsbevoegdheid* van het Openbaar Ministerie beperkt, die toelaat om zonder een gerechtelijke tussenkomst de straf te voldoen middels een boete. In strafzaken berust deze bevoegdheid integraal bij de fiscale administraties.⁶¹⁷ Bovendien kan volgens de Hoge Raad een fiscaal delict wegens een foutieve aangifte door het Openbaar Ministerie vervolgd worden wegens valsheid in geschrifte.⁶¹⁸ Het Openbaar Ministerie ontdoet zich op deze manier alle opschortende regelingen die ten aanzien van haar gelden. Het vormt een achterpoortje, waarbij de opportuniteitsbeslissing van de fiscale administraties over een mogelijke strafvervolgning wordt omzeild. Het Openbaar Ministerie geniet op deze manier van al haar bevoegdheden op basis van algemeen strafprocesrecht.⁶¹⁹

In België zou de grootste uitdaging inzake een gelijkaardig model de conformiteit met artikel 151, §1 Gw. zijn. Aangezien het vaststaat dat het Openbaar Ministerie onafhankelijk is in de individuele opsporing en vervolging, zou iedere beperking een ongrondwettigheid uitmaken. Mogelijk criteria zoals een grensbedrag, naar Nederlands model, zouden immers ongrondwettig zijn. De keuze om uitsluitend administratief te sanctioneren mag volgens de Raad van State niet uitsluitend aan de fiscale administraties toekomen.⁶²⁰ *A pari* zouden de verschillende overlegstructuren met overleg- en toezichtsorganen van het verslag van de parlementaire onderzoekscommissie de grondwettigheidstoets ook niet doorstaan.⁶²¹ De Nederlandse Grondwet, Hoofdstuk 6 in het bijzonder, bevat geen gelijkkluidend grondwettelijk principe, waardoor de vraag over grondwetsconformiteit niet wordt gesteld. Het Nederlands model biedt *prima facie* meer rechtszekerheid en smooft willekeur in de kiem.

Nederland bezit sinds jaar en dag een afdoende *una via*-regeling, zowel op het niveau van de vervolging als bestraffing de ontdubbeling garandeert. Reeds in 1985 was de Hoge Raad zich

⁶¹⁶ A.R. HARTMANN, “Commentaar op art. 88 AWR”, *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 8.

⁶¹⁷ Art. 76 Sv.; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 25-26.

⁶¹⁸ HR 23 februari 1982, *NJ* 1982/647; HR 16 juni 1992, *NJ* 1992/820.

⁶¹⁹ A.R. HARTMANN, “Commentaar op art. 88 AWR”, *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 8

⁶²⁰ *Parl. St.* Kamer 2009, nr. 52K2210/002, 11; B. VERSTRAETEN, “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

⁶²¹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 223; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *una via*-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 11.

bewust van het penaal karakter van een administratieve sanctie.⁶²² Bovendien wordt in art. 5:43 AWR de cumulatie van twee administratieve sancties uitdrukkelijk verboden. De federale Belgische wetgever heeft tot 2012 op zich laten wachten. De *Una Via*-wet verhindert via de schorsing van de opeisbaarheid en de definitieve niet-opeisbaarheid van de administratieve sancties enkel een dubbele bestraffing. Dit wordt daarenboven enkel gegarandeerd wanneer de strafrechtelijke weg eerst wordt ingeslagen, gevolgd door de administratieve weg. De situatie waarin eerst de administratieve weg gekozen wordt, kent geen wettelijke verankering in de *Una Via*-wet. Opnieuw kampt de Belgische federale wetgever in dit opzicht met de grondwettelijke vervolgingsmonopolie van het Openbaar Ministerie. Het verbod om geen strafrechtelijke vervolging te mogen instellen na een definitieve administratieve sanctie zou immers artikel 151, §1 Gw. schenden.⁶²³

Daarnaast springt ook het algemeen karakter in het oog. Door de wijzigingen samen te brengen in de AWR geldt de Nederlandse regeling voor alle belastingen.⁶²⁴ Dit staat in contrast met de *Una Via*-wet, die enkel een *una via*-regeling heeft ingevoerd voor inkomstenbelastingen en btw.⁶²⁵ Bovendien biedt de *Una Via*-wet slechts het algemeen wettelijk kader en wordt de nadere uitwerking via omzendbrieven geregeld.⁶²⁶

Het Protocol AAFD geldt binnen de Nederlandse rechtsorde als recht (*supra*), waardoor de rechtsonderhorige zich erop kan beroepen.⁶²⁷ Daar waar de Nederlandse burger op voorspelbare wijze weet welke rechtsbescherming het Protocol AAFD biedt, is dit niet het geval in België. Het Belgisch *una via*-model stipuleert echter dat het overleg, dat bovendien facultatief is, niet als een akte van rechtspleging beschouwd kan worden. De rechtsonderhorige kan geen rechten putten uit de niet-bindende uitkomst van het facultatief overleg, waarvan de rechtsonderhorige niet op voorhand weet of dit überhaupt zal

⁶²² C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 438.

⁶²³ C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 99.

⁶²⁴ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 438.

⁶²⁵ Art. 74ter en art. 462 WIB 1992; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 246; C. THIEL en S. LIPPENS, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een betegeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 99.

⁶²⁶ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012" *T. Strafr.* 2013, 6.

⁶²⁷ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 25.

plaatsvinden.⁶²⁸ Er worden geen rechtsgevolgen gekoppeld aan het overleg, om op deze manier opnieuw de grondwettelijke bevoegdheden van het Openbaar Ministerie niet te beperken.⁶²⁹

MAUS pleit, naar Nederlands model, voor verschillende barema's met correctiecriteria, die bepalen dat het dossier strafrechtelijk dan wel administratief afgehandeld zal worden.⁶³⁰ Het referentiekader zou er volgens MAUS als volgt moeten uitzien:

- **Fraudebedrag onder €100.000:** Louter administratieve afhandeling, zonder aangifteplicht aan het Openbaar Ministerie. Omgekeerd maakt het Openbaar Ministerie dit dossier over aan de fiscale administratie, wanneer zij stuiten op een dergelijk fiscale fraudedossier.
- **Fraudebedrag tussen €100.000 en €1.000.000:** Het *una via*-overleg bepaalt of het dossier strafrechtelijk dan wel administratief zal afgehandeld worden. Ontdekking door de fiscale administraties leidt tot de aangifteplicht aan het Openbaar Ministerie. Via de strafrechtelijke weg bestaat de mogelijkheid van de verruimde minnelijke schikking.
- **Fraudebedrag hoger dan €1.000.000:** Uitsluitend strafrechtelijke afhandeling. Ook hier geldt de aangifteplicht vanwege de fiscale administratie. Dergelijke *ernstige fraude* verhindert de mogelijkheid van de verruimde minnelijke schikking.
- **Correctiecriteria:** Naar Nederlands model dienen er criteria te bestaan, die de ingeslagen weg naar aanleiding van het *una via*-overleg kunnen corigeren. De status van de verdachte, het motief, recidive, etc. zijn enkele voorbeelden. In deze gevallen zal er altijd sprake zijn van een strafrechtelijke afhandeling, ongeacht het barema waartoe het fiscaal fraudedossier op basis van het nadeelbedrag zou toebehoren. Omgekeerd kan, indien er sprake is van economische noodzaak, ook voor een administratieve afhandeling gekozen worden, ongeacht het barema.⁶³¹

⁶²⁸ *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53K1973/001, 9; V. DAUGINET, C. DILLEN en V. VERCAUTEREN, "Una via in België: een uitweg uit de impasse?", in *My way, liber amicorum Hans Hertoghs*, Amsterdam, De Bont Advocaten, 2016, 149.

⁶²⁹ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW* 2013, 226.

⁶³⁰ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 26.

⁶³¹ *Ibid.*, 26-27

2. Sociaal strafrecht

De federale wetgever heeft met intrede van de *Una Via*-wet in fiscale strafzaken geen oog gehad voor de wijze waarop het strafrechtelijk apparaat werkzaam is in sociale strafzaken.⁶³² Nochtans is in het sociaal strafrecht een afdoende wisselwerking tussen Openbaar Ministerie en administratie ingebed.⁶³³ De alomtegenwoordigheid van administratieve sancties heeft ook in het sociaal strafrecht een prominente plaats opgeëist, gezien de vele voordelen administratieve sanctionering met zich meebrengt.⁶³⁴ Interne spiegeling, dan wel rechtstakvergelijking, is uiterst nuttig in dit opzicht, gezien de vele knelpunten waarmee het fiscaal strafrecht sinds jaar en dag worstelt. Biedt het sociaal strafrecht soelaas? Om welke redenen heeft de fiscale wetgever geen gehoor gegeven aan de *prima facie* waterdichte regeling in sociale strafzaken?

Primo dient gesteld te worden dat het sociaal strafrecht geen blanco strafwet kent.⁶³⁵ Hoewel dit vroeger wel het geval was, bestaat het sociaal strafrecht sinds 2010 uit diverse specifieke strafbaarstellingen, gebundeld in één wetboek, namelijk het Sociaal Strafwetboek.⁶³⁶ Onvermijdelijk leidt dit tot een gedeeltelijke depenalisering, daar niet elke sociaalrechtelijke inbreuk op basis van een blanco strafwet strafbaar wordt gesteld. Op deze manier verhindert de wetgever de samenloop tussen administratieve en strafrechtelijke sancties. Diverse strafbaarstellingen, gekoppeld aan een overeenstemmende strafmaat, bieden immers meer rechtszekerheid. De rechtsonderhorige weet op voorspelbare wijze welke gedraging al dan niet tot strafrechtelijke dan wel administratieve sancties kunnen leiden.⁶³⁷

Dit uit zich in het Sociaal Strafwetboek met sanctieniveaus, opgesomd in artikel 101. Inbreuken op Boek 2 worden bestraft met sancties van niveau 1 tot en 4. Sanctieniveau 1 bestaat uit een administratieve geldboete, terwijl sanctieniveau 2 tot 4 ook strafrechtelijke

⁶³² F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 2015, 76.

⁶³³ F. DESTERBECK, “Grondwettelijk Hof keurt overleg fiscus-gerecht goed maar veroordeelt praktische uitwerking”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 13, 8-9.

⁶³⁴ F.DEBELVA en J.MOTTE, “De proportionaliteit van fiscale sancties: theoretisch kader, grondslagen en verhouding tot mensenrechten”, *TFR* 2015, afl. 492, 968-969.

⁶³⁵ Art. 445, tweede lid WIB 1992 *in fiscalibus*.

⁶³⁶ Wet van 2 juni 2010 houdende bepalingen van het sociaal strafrecht, *BS* 1 juli 2010, 2010009590; N.DIEPVENS, “Justitieplan is aanzet tot broodnodige hervormingen”, *Fisc.Act* 2015. nr. 11, 3.

⁶³⁷ A. VAN STEENBERGE, “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de *Una Via*-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 229.

geldboeten voorschrijven. Gevangenisstraffen vallen uitsluitend onder sanctieniveau 4.⁶³⁸ De depenalisering *pur sang* binnen het sociaal strafrecht vindt plaats op het niveau van sanctieniveau 1, aangezien het strafrechtelijk optreden van het Openbaar Ministerie bij wet verhinderd wordt.⁶³⁹ Wat betreft de sancties van niveau 2 tot en met 4 schrijft het Sociaal Strafwetboek een voorrangregeling voor. De strafvervolgning sluit het opleggen van administratieve sancties uit, zelfs indien er sprake zou zijn van vrijspraak of een minnelijke schikking.⁶⁴⁰ De inspectiediensten dienen na sociaal onderzoek hun dossier over te maken aan het Openbaar Ministerie.⁶⁴¹ Beslist het Openbaar Ministerie om de strafvervolgning niet in te stellen, om geen minnelijke schikking dan wel bemiddeling in strafzaken voor te stellen, of duurt de beslissing van het Openbaar Ministerie langer dan zes maanden vanaf de dag van ontvangst van het proces-verbaal, dan herleven de bevoegdheden van de administraties om administratief te sanctioneren.⁶⁴² Het Openbaar Ministerie geniet in deze regeling van het initiatiefrecht na het afsluiten van het sociaal onderzoek.⁶⁴³ Deze regeling is bestand tegen de bezwaren van het Grondwettelijk Hof. De grondwettelijke autonomie van het Openbaar Ministerie inzake vervolging en opsporingen worden geenszins beperkt.⁶⁴⁴

In het kader van sociale strafzaken vindt er geen *una via*-overleg plaats. De sociaal strafrechtelijke regeling heeft in het verleden immers nooit tot manifeste patstellingen geleid. Het staat vast dat de wisselwerking tussen de administratie en het Openbaar Ministerie op voorspelbare wijze geschiedt.⁶⁴⁵ DESTERBECK stelt in dit opzicht dat de *una via*-regeling in fiscale strafzaken niet hoeft te verdwijnen, maar wel onderworpen dient te worden aan een wijziging. Een gelijkkluidende bepaling als artikel 72 Sociaal Strafwetboek *in fine* kan *mutatis mutandis* worden ingevoerd in de fiscale wetboeken, stellende dat wanneer het Openbaar Ministerie afziet van een strafvervolgning in te stellen, of een minnelijke schikking af te sluiten, of wanneer het Openbaar Ministerie binnen een termijn van zes maanden geen beslissing heeft genomen, “*verleent de bevoegde administratie ambtshalve ontheffing van de*

⁶³⁸ Artikel 68 Sociaal Strafwetboek.

⁶³⁹ *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 1666/001, 10-11.

⁶⁴⁰ Artikel 71 Sociaal Strafwetboek; M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 223.

⁶⁴¹ F. DESTERBECK, “Wordt het fiscaal strafrecht afgeschaft?”, *Fisc.Act* 2015, afl. 11, 6.

⁶⁴² Art. 72 Sociaal Strafwetboek; F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 2015, 76.

⁶⁴³ F. SMET, “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 4.

⁶⁴⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

⁶⁴⁵ F. DESTERBECK, “Grondwettelijk Hof keurt overleg fiscus-gerecht goed maar veroordeelt praktische uitwerking”, *Fisc.Act.* 2014, afl. 13, 8-9.

*fiscale boeten en belastingverhogingen, die reeds werden opgelegd. In geval van seponering door het Openbaar Ministerie of buitenvervolginstelling door het onderzoeksgerecht worden fiscale boeten en belastingverhogingen opeisbaar”.*⁶⁴⁶

De implementatie van het sociaal strafrechtelijk model zou een omslachtig en ingewikkelde totstandkoming met zich meebrengen, aangezien in dat geval de blanco strafwet van de fiscale wetboeken zal wegvallen en elke gedraging op basis van een specifieke strafbaarstelling en strafmaat wettelijk verankerd zou moeten worden.

3. Aanrekeningsprincipe

Zoals *supra* uiteengezet is DESTERBECK van mening dat indien het dossier omvangrijker blijkt te zijn dan voorheen ingeschat, en de fiscale administraties reeds administratieve sancties heeft opgelegd, het dan aangewezen is om over te gaan tot een restitutie van de betaalde sancties. Op deze manier wordt het dossier opnieuw “*sanctie-vrij*” en staat niets een strafrechtelijke vervolging in de weg.⁶⁴⁷ In het licht van deze redenering is het ons inziens aangewezen om een mogelijk *aanrekeningsprincipe* te introduceren, dat tegemoet komt aan de problemen van de gedeeltelijk vernietigde *Una Via*-wet.

Overeenkomstig het principe van het gemeenrechtelijk artikel 65 Sw. dient de strafrechter de volgende evaluatie te maken. Indien de strafrechter van mening is dat nieuwe feiten met hetzelfde opzet zijn gepleegd, en de reeds opgelegde strafmaat onvoldoende blijkt te zijn voor alle feiten, dan kan de strafrechter een bijkomende straf opleggen. Het plafond blijft de maximumstraf van de zwaarste straf. Blijkt de strafmaat reeds voldoende te zijn, dan spreekt de strafrechter zich enkel nog uit over de schuldvraag, de mogelijke schadevergoeding aan de burgerlijke partij en verklaart de feiten bewezen.⁶⁴⁸ De rechter spreekt zich in casu niet tweemaal uit over dezelfde feiten, waardoor het *non bis in idem*-beginsel niet geschonden wordt. De oorspronkelijk opgelegde straf blijft onverminderd gelden en wordt niet verminderd of verzwaaard.⁶⁴⁹

⁶⁴⁶ F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 2015, 80-81.

⁶⁴⁷ F. DESTERBECK, “Una via: de patstelling doorbroken?” *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 8-10.

⁶⁴⁸ C. CONINGS, “*Ne bis in idem*: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 280.; F. DESTERBECK, “Una via: de patstelling doorbroken?” *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 8-10.

⁶⁴⁹ C. CONINGS, “*Ne bis in idem*: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 280.

Het feit dat artikel 65 Sw. enkel van toepassing is op strafsancities *pur sang* vormt momenteel nog een obstakel. Het artikel is, overeenkomstig artikel 100 Sw., wel van toepassing op de strafsancities in de fiscale wetboeken. Dit is echter onvoldoende om tegemoet te komen aan de *una via*-problematiek. Aangezien administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter niet onder het toepassingsgebied van artikel 65 Sw. vallen, zal de strafrechter niet verplicht zijn om rekening te houden met de reeds opgelegde administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter.⁶⁵⁰

Een wetsbepaling in de fiscale wetboeken die uitdrukkelijk artikel 65 Sw. van toepassing verklaart in fiscale zaken biedt meer rechtszekerheid.⁶⁵¹ De knelpunten van de *Una Via*-wet kunnen middels deze wijziging worden opgelost. Het Grondwettelijk Hof geeft zelfs een aanzet hiertoe, door te stellen dat een strafrechtelijke vervolging niet is uitgesloten, indien blijkt dat de fraude groter is dan oorspronkelijk ingeschat en administratieve sancties reeds op definitieve wijze zijn opgelegd, op voorwaarde dat het gaat om feiten die niet feitelijk identiek zijn als die wat het voorwerp van de administratieve sanctie zijn geweest.⁶⁵² Ook het Hof van Cassatie heeft een bestaande voorliefde voor het aanrekeningsprincipe, dat onder impuls van de *Zolothukin*-rechtspraak hier afstand van heeft gedaan.⁶⁵³

De recente ontwikkelingen in de nationale en Europese rechtspraak hebben de piste van het aanrekeningsprincipe kracht bijgezet.⁶⁵⁴ In het licht van het principearrest *A* en *B* past het Hof van Cassatie past het aanrekeningsprincipe nu ook toe.⁶⁵⁵ Het is voorlopig onduidelijk op welke manier de aanrekening van de administratieve sanctie dient te geschieden. Het Belgisch rechtstelsel heeft tot op heden echter geen wettelijke verankering van het aanrekeningsprincipe binnen het fiscaal strafrecht.⁶⁵⁶

⁶⁵⁰ F. DESTERBECK, "Una via: de patstelling doorbroken?" *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 8-10.

⁶⁵¹ Cass. 21 december 2011, *Arr. Cass.* 2011, afl. 12, 2681.

⁶⁵² GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.17.2.

⁶⁵³ Cass. 24 januari 2002, *TFR* 2002, 763-765; F. DESTERBECK, "Una via: de patstelling doorbroken?" *Fisc. Act.* 2015, afl. 37, 8-10.

⁶⁵⁴ P. HOET, "Una via" of toch niet?", *Actua Leges* 2018, afl. 2, 2.

⁶⁵⁵ Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N.

⁶⁵⁶ F. DESTERBECK, "Una via" in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1132.

4. Nieuwe wetgevende initiatieven

4.1. De Vlaamse “una via”-regeling

In Vlaanderen is men tegemoet gekomen aan het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014 en de gedeeltelijke vernietiging van de *Una via*-wet. Oorspronkelijk bevatte de Vlaamse Codex Fiscaliteit een parallelle *una via*-regeling als op federaal niveau.⁶⁵⁷ Ondanks het feit dat de Vlaamse *una via*-regeling niet werd bestreden, voerde het decreet van 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 een nieuw artikel 3.18.0.0.17 in.⁶⁵⁸

Het verschil met de oorspronkelijke *Una via*-wet zit in de opeisbaarheid van de administratieve sancties. Opmerkelijk is dat op regionaal niveau de fiscale administratie niet meer beschikt over de mogelijkheid om een administratieve boete op te leggen in het geval van een strafrechtelijk onderzoek.⁶⁵⁹ De schorsing van de opeisbaarheid blijft onverminderd gelden. Daarnaast dooft de vervolging langs de strafrechtelijke weg uit, zodra de administratieve belastingverhoging of geldboete definitief is geworden.⁶⁶⁰ De Vlaamse decreetgever past het *Erledigungsprinzip* in casu toe.⁶⁶¹

De wijziging aan de Vlaamse Codex Fiscaliteit is in enkele opzichten immers even onvolmaakt als de federale *una via*-regeling. Zo dooft de strafvordering enkel uit wanneer er een definitieve administratieve sanctie wordt opgelegd. Indien de belastingplichtige wordt vrijgesproken, leidt dit niet tot het verval van de strafvordering. Toch blijft het *non bis in idem*-beginsel onverminderd gelden, waardoor een tweede vervolging wordt uitgesloten, zelfs indien er sprake is van de vrijspraak van een administratieve sanctie.⁶⁶²

⁶⁵⁷ F. DESTERBECK, “‘*Una via*’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1125-1126.

⁶⁵⁸ Decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015.

⁶⁵⁹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 36.

⁶⁶⁰ B. VERSTRAETEN en P. HANNES, “Una via-koorts stijgt Vlaanderen naar het hoofd”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 23, 1-6.

⁶⁶¹ F. DESTERBECK, “‘*Una via*’ in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

⁶⁶² T. DUMONT, “Vlaamse codex Fiscaliteit: het decreet van 17 juli 2015 met reparaties, de oprichting van een Vlaamse rullingdienst en een wijziging van de ‘*una via*’-regeling”, *Registratierechten* 2015, afl. 3, 9.

4.2. Het verslag van de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers”

Naar aanleiding van de openbaringen van de Panama Papers in april 2016 heeft de commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer van volksvertegenwoordigers laten weten om internationale fiscale fraude grondig onder de loep te nemen.⁶⁶³ De bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers” werd vervolgens op 21 april 2016 opgericht. Het concreet opzet van de bijzondere commissie bestond uit de grondige studie van het juridisch kader, de middelen en de resultaten van de strijd tegen de internationale belastingontwijking en -fraude in België.⁶⁶⁴

In het kader van de evaluatie van de daadkracht van het Belgische antifraudebeleid, op zowel gerechtelijk als fiscaal vlak, heeft de bijzondere commissie vastgesteld dat er nog steeds niet sprake is van een coherente aanpak van de fiscale fraude. In het kader van de huidige *una via*-regeling suggereert de bijzondere commissie dat binnen het strafrechtelijk beleid er uitdrukkelijk voor geopteerd wordt om een dossier van kleinschalige fiscale fraude of een dossier waarbij de belastingplichtige volledige medewerking verleent aan de vestiging en de betaling van de ontdoken belasting, te laten afhandelen door de fiscale administratie met administratieve sancties, zoals uitgelegd in de omzendbrief van het College van procureurs-generaal. Bovendien dient het *una via*-overleg overeind te blijven, zij het met een duidelijke afbakening van het vervolgingsbeleid.⁶⁶⁵

De bijzondere commissie is van oordeel dat een gestroomlijnde sanctionering binnen een gekoppelde procedure een oplossing biedt voor de *non bis in idem*-problematiek. Het zou in beginsel de bedoeling zijn om fiscale fraudedossiers meteen via de juiste weg af te handelen. De principiële administratieve afhandeling van de gewone fiscale fraude en van een strafrechtelijke afhandeling van ernstige vormen van fiscale fraude dient gehandhaafd te worden. De mogelijkheid om administratieve dossiers alsnog strafrechtelijk te behandelen dient desalniettemin open te worden gehouden. Dit betreft situaties waarin een fiscaal fraudedossier *prima facie* als eenvoudige fiscale fraude werd gekwalificeerd, maar waarbij later blijkt dat dit dossier kadert binnen een groter geheel van feiten, die de fraude een ernstig karakter geven. In het licht van het arrest *A* en *B* formuleerde de bijzondere commissie dan

⁶⁶³ *Verslag namens de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers”, Parl. St. Kamer 2017-2018, nr. 54K2749/001, 7.*

⁶⁶⁴ *Ibid.*, 6.

⁶⁶⁵ *Ibid.*, 95.

ook de aanbeveling dat binnen een hertekend fraudebestrijdingskader zowel de administratieve als de strafrechtelijke sancties coherent op elkaar afgestemd moeten worden. In zulks geval dient de strafrechter bij de straftoemeting rekening te houden met de reeds opgelegde sancties.⁶⁶⁶

⁶⁶⁶ Verslag namens de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers”, *Parl. St. Kamer* 2017-2018, nr. 54K2749/001, 100-101.

BESLUIT

In deze masterproef werd nagegaan of de *Una Via*-wet voldoende tegemoet komt aan het *non bis in idem*-beginsel. De federale wetgever heeft anno 2012, rekening houdend met de jurisprudentiële evolutie op Europees niveau, getracht een *una via*-model te introduceren in het Belgisch fiscaal strafrecht. Dit zou tot de ontubbeling van sancties moeten leiden: de afwikkeling van fiscale fraudedossiers dient hetzij strafrechtelijk, hetzij administratief plaats te vinden.

Zowel op nationaal als internationaal niveau heeft het *non bis in idem*-beginsel spraakmakende evoluties gekend. De diverse onderdelen van dit beginsel hebben doorheen de jaren geleid tot een aantal opmerkelijke arresten. Anno 2018 lijkt de rechtspraak het *non bis in idem*-beginsel uniform te interpreteren. Aangaande de identiteit van de berechte of bestrafte persoon wordt in de rechtspraak een *de jure*-zienswijze gehanteerd. Het is bijgevolg irrelevant wie *de facto* de gevolgen van de sanctie zal ondergaan. Wat betreft de eerste berechting of bestraffing van definitieve aard werd in de rechtspraak een duidelijke lijn getrokken. De cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties was principieel verboden. Sinds het najaar van 2016, na het arrest *A* en *B*, wordt een cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties wél geduld, op voorwaarde dat beide sancties zowel temporeel als substantieel met elkaar verweven zijn. Bovendien dient de reeds opgelegde straf bij de straftoemeting aangerekend te worden op de tweede straf. Ten slotte dient de tweede berechting of bestraffing op dezelfde feiten betrekking te hebben. Deze voorwaarde wordt, in tegenstelling tot de vroegere *de jure*-zienswijze, sinds het arrest *Zolothukin* feitelijk benaderd. In het kader van de *Una Via*-wet is het tevens belangrijk om te schetsen wanneer administratieve sancties een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM kunnen hebben. De *Engel*-criteria, uiteengezet door het EHRM, bieden de toetsstenen om het strafrechtelijk karakter te kunnen vaststellen, hetgeen de werking van het *non bis in idem*-beginsel bepaalt.

Om de ontubbeling van sancties te realiseren introduceerde de *Una Via*-wet een facultatief overleg tussen de politionele overheden, de fiscale administraties en het Openbaar Ministerie. Gedurende dit overleg wordt bepaald welke afhandelingswijze het meest opportuun lijkt te zijn. Bovendien wordt het *non bis in idem*-beginsel ingevoerd door de opeisbaarheid van de

sancties te schorsen, wanneer het Openbaar Ministerie beslist om de strafvordering uit te oefenen. De schorsing krijgt een definitief karakter, indien de zaak aanhangig wordt gemaakt bij de correctionele rechtbank. In het geval van een beschikking tot buitenvervolgingsstelling door de onderzoeksgerechten, vervalt de schorsing en staat niets de invordering van de sanctie in de weg. Al deze wijzigingen poogden het *non bis in idem*-beginsel, *i.e.* het verhinderen van de cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties, wettelijk te verankeren.

Al snel werd de *Una Via*-wet grondig tegen het licht gehouden en bleek de wet diverse gebreken te vertonen. Het overleg heeft een facultatief karakter, hetgeen impliceert dat slechts een select aantal dossiers het voorwerp van overleg zullen uitmaken. Ook lijkt dit *una via*-overleg weinig te verschillen met de reeds bestaande overlegstructuren. Daarnaast worden er geen juridische gevolgen gekoppeld aan het overleg. In tegenstelling tot het Nederlands *una via*-model wordt niet, behalve in onduidelijke termen bij omzendbrief, bepaald wanneer strafrechtelijk dan wel administratief gesanctioneerd zal worden.

Daarnaast trachtte de *Una Via*-wet het *non bis in idem*-beginsel te implementeren. Ook hier is de federale wetgever niet in zijn opzet geslaagd. De wet voorzag enkel een ontdebbling op het niveau van bestraffing, maar niet op het niveau van vervolging. Bovendien werd de *una via*-regeling niet in alle fiscale wetboeken ingevoerd. Er werd ook geen regeling voorzien voor de cumulatie van twee administratieve sancties. De *Una Via*-wet bevatte veel lacunes. Het was daarom ook niet verwonderlijk dat de bepalingen aangaande het *non bis in idem*-beginsel door het Grondwettelijk Hof werden vernietigd wegens een schending van het gelijkheidsbeginsel. Het Grondwettelijk Hof heeft zich met het vernietigingsarrest van 3 april 2014 inzake de interpretatie van het *non bis in idem*-beginsel aangesloten bij het standpunt van het EHRM, stellend dat wanneer een administratieve sanctie een definitief karakter verkrijgt, elke daaropvolgende strafrechtelijk vervolging voor dezelfde feiten verhinderd dient te worden en *vice versa*. Het *una via*-overleg heeft de grondwettigheidstoets wel overleefd.

De *Una Via*-wet voldoet duidelijk niet aan de door de Europese rechtspraak vooropgestelde normen. De belastingplichtige kan in het kader van de huidige *una via*-regeling niet genieten van afdoende rechtsbescherming. Hoewel de rechtspraak over het *non bis in idem*-beginsel waakt, is er nood aan wetgevend ingrijpen. Op Vlaams niveau is men reeds tegemoet gekomen aan het arrest van het Grondwettelijk Hof, maar ook de Vlaamse *una via*-regeling lijkt niet vrij van gebreken te zijn.

Het Nederlands *una via*-model lijkt sterk op het Belgisch *una via*-model, zij het met een verdienstelijkere werking. We stellen in ons onderzoek vast dat Nederland sinds jaar en dag is tegemoet gekomen aan de *non bis in idem*-problematiek en dat administratieve en strafrechtelijke sanctionering zich op een andere manier verhouden. Om deze reden lijkt het Nederlands *una via*-model – *an sich* een toereikend model – voor België ongeschikt als mogelijke inspiratiebron.

Het sociaal strafrecht kan een oplossing bieden om tegemoet te komen aan de aangekaarte problemen. In zulks geval zou, naar sociaal strafrechtelijk model, de fiscale wetgever moeten afstappen van de blanco strafbaarstellingen en lichte fiscaalrechtelijke inbreuken moeten depenaliseren. Het Openbaar Ministerie zou voor de zwaardere inbreuken over een bepaalde termijn moeten beschikken om te oordelen over de opportuniteit van een strafvervolgning. Beslist het Openbaar Ministerie om niet te vervolgen, dan herneemt de fiscale administratie haar bevoegdheden. Dit model komt integraal tegemoet aan de *non bis in idem*-problematiek in een doeltreffende *una via*-regeling en verdient daarom de aanbeveling.

Daarnaast werd met het arrest *A* en *B* het aanrekeningsprincipe nieuw leven ingeblazen. Gezien de nieuwe tendens op Europees niveau heeft ook de nationale rechtspraak zich hierbij aangesloten. Het aanrekeningsprincipe, waarbij onder strikte voorwaarden, de reeds opgelegde straf wordt aangerekend op de tweede straf, komt tegemoet aan de *non bis in idem*-problematiek. Ook de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers” formuleert in haar aanbeveling dat, naast van meet af aan de juiste weg te kiezen, de mogelijkheid om administratieve dossiers alsnog strafrechtelijk te behandelen dient open te staan. Dit betreft situaties waarin een fiscaal fraudedossier *prima facie* als eenvoudige fiscale fraude werd gekwalificeerd, maar waarbij later blijkt dat dit dossier kadert binnen een groter geheel van feiten, die de fraude een ernstig karakter geven. Op welke manier dit concreet in een wettekst dient gegoten te worden, blijkt vooralsnog onduidelijk en een complex gegeven.

De reparatie van de *Una Via*-wet laat al enkele jaren op zich wachten. Ons inziens lijkt de sociaal strafrechtelijke regeling het meest adequaat. Onderhevig aan de Europese tendensen zal, naar onze voorspelling, de wetgever wellicht de voorkeur geven aan het aanrekeningsprincipe.

BIBLIOGRAFIE

Wetgeving

Internationaal

- 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 de 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.

Nationaal

- Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994, 4054.
- Bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten van 16 januari 1989, *BS* 17 januari 1989.
- Wetboek van 17 november 1808 van strafvordering, *Bull.Off.* 27 november 1808.
- Wetboek van 2 maart 1927 diverse rechten en taksen, *BS* 6 maart 1927, 927.
- Wetboek van 31 maart 1936 der successierechten, *BS* 7 april 1936, 2403.
- Wetboek van 30 november 1939 der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 1 december 1939, 8002.
- Gerechtelijk Wetboek, *BS* 31 oktober 1967.
- Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, 7046.
- Wet 30 juni 1971 betreffende de administratieve geldboeten in geval van inbreuk op sommige sociale wetten, *BS* 13 juli 1971.
- Wet houdende goedkeuring van volgende Internationale akten: Internationaal Verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten; Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, opgemaakt te New-York op 19 december 1966, *BS* 6 juli 1983.
- Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986, 11408.
- Wetboek van 10 april 1992 van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 30 juli 1992, 17120.

- Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *BS* 27 maart 1999.
- Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *BS* 25 juni 1999, 23916.
- 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 1984, *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 de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012, 64132.
- Decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015.
- Programma 25 december 2016, *BS* 29 december 2016.

Voorbereidende documenten

- Voorstel tot oprichting van een parlementaire onderzoekscommissie om de grote fiscale fraude-dossiers te onderzoeken, *Parl.St.* Kamer 2007, nr. 52K0034/001.
- Verslag namens de onderzoekscommissie over het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004.
- Wetsontwerp tot invoering van een Sociaal Strafwetboek, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-1666/001.
- 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.

- 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* 2010-2011, 53K0630/001.
- 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. 53K1973/001.
- 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.
- Verslag namens de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers”, *Parl. St.Kamer* 2017-2018, nr. 54K2749/001.

Nederland

- Wetboek van Strafrecht
- Wetboek van Strafvordering
- Algemene wet rijksbelastingen
- Algemene wet bestuursrecht
- Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

Rechtspraak

EHRM

- EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*, *Publ.Eur.Court HR*, Serie A, nr. 22.
- EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk/Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR 1984*, Serie A, nr. 73.
- EHRM 25 augustus 1987, nr. 9912/82, *Lütz/ Duitsland*, *Publ.Eur.Court HR 1987*, Serie A, nr. 123.
- EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86, *Bendenoun/Frankrijk*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 23 oktober 1995, nr. 15963/90, *Gradinger/Oostenrijk*, *Publ.Eur.Court HR 1996*, Serie A, nr. 328-C.

- EHRM 24 september 1997, nr. 18996/91, *Garyfallou Aebe/Griekenland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1997, V, 1821.
- EHRM 30 juli 1998, nr. 25711/94, *Oliveira/Zwitserland*, *Rep.Eur.Court. HR* 1998, V, 1990.
- EHRM 14 september 1999, nr. 36855/97 en 41731/98, *Ponsetti en Chesnel/Frankrijk*, *RUDH* 1999, 434.
- EHRM 28 oktober 1999, nr. 26780/95, *Escoubet/België*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 30 mei 2000, nr.31982/96, *R.T./Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97, *Franz Fischer/Oostenrijk*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 9 oktober 2001 nr. 39665/98 en 40086/98, *Ezeh & Connors/Verenigd Koninkrijk*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97, *Janosevic/Zweden*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 3 oktober 2002, nr.48154/99, *Zigarella/Italië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Silvester's Horeca Service/België*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 20 juli 2004, nr. 50178/99, *Nikitin/Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 30 september 2004, nr.6072/02, *Falkner / Oostenrijk*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 1 februari 2005, nr. 61821/00, *Ziliberberg/Moldavië*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 13 december 2005, nr.73661/01, *Nilsson/Finland*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 9 maart 2006, nr. 5926/00, *Meneshev /Rusland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 7 december 2006, nr. 37301/03, *Hauser-Sporn/Oostenrijk*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 22 juli 2008, nr. 40199/02, *Kallio/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Sergueï Zolotoukhine/Rusland*, *RABG* 2009, 871,
noot P. HOET, *T.Strafr.* 2009, 128.
- EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*, *TFR* 2010, 501, noot B.
COOPMAN en K. HENS.
- EHRM 25 juni 2009, nr.55759/07, *Maresti/Kroatië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 18 oktober 2010, nr. 53785/09, *Tomasovic/ Kroatië*, *JLMB* 2013, 576, noot F.
KONINGS.

- EHRM 31 mei 2011, nr. 3699/08, *Zugic/Kroatië*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM, 12 juli 2012, nr. 18851/07, *Lagardère/Frankrijk*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 14 januari 2014, nr. 32042/11, *Muslija/ Bosnië en Herzegovina*.
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 20 mei 2014, nr. 11828/11, *Nykänen/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 20 mei 2014, nr. 37394/11, *Glantz/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 20 mei 2014, nr.35232/11, *Pirttimäki/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 27 januari 2015, nr. 17039/13, *Rinas/Finland*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc
- EHRM 10 februari 2015, nr.53753/12, *Kiiveri/Finland*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 15 november 2016, nr.24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*,
www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.
- EHRM 13 juni 2017, nr. 41788/11, *Simkus/Lithouwen*, www.echr.coe.int/ECHR/EN/hudoc.

Europees Hof van Justitie

- HvJ 11 februari 2003, C-187/01 en C-385/01, *Gözütok en Brügge*
- HvJ 10 maart 2005, C-463/03, *Miraglia*.
- HvJ 9 maart 2006, C436/04, *Van Esbroeck*, Pb. C. 3 juni 2006, afl. 131, 18.
- HvJ 29 juni 2006, C-289/04, *Showa Denko KK*.
- HvJ 28 september 2006, C-467/04, *Gasparini*.
- HvJ 28 september 2006, C-150/05, *Van Straaten*, T.Strafr. 2007, 26, noot P. HOET.
- HvJ 18 juli 2007, C-288/05, *Kretzinger*, NC 2007, 416.
- HvJ 18 juli 2007, C-367/05, *Kraaijenbrink*.
- HvJ 22 december 2008, C-491/07, *Turansky*.
- HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, concl. P. CRUZ VILLALON.
- HvJ 27 mei 2014, C- 129/14, *Spasic*.
- HvJ 5 juni 2014, C-398/12, *M*.
- HvJ 29 juni 2016, C-486/14, *Kossowski*.
- HvJ 5 april 2017, C-217/15 en C-350/15, *Orsi en Baldetti*.

- HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Menci*.
- HvJ 20 maart 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate e.a.*
- HvJ 20 maart 2018, C-596/16, *Di Puma*.
- HvJ 20 maart 2018, C-597/16, *Zecca*.

Grondwettelijk Hof

- Arbitragehof 24 februari 1999, *FJF* 24 februari 1999, nr. 22/99.
- Arbitragehof 19 december 2001, nr.159/2001, *BS* 15 januari 2002 (ed. 2), 1187.
- GwH 26 april 2007, nr. 67/2007, *BS* 13 juni 2007.
- GwH 6 november 2008, nr. 157/2008.
- GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, *BS* 10 september 2008, 47197.
- GwH 29 juli 2010, nr. 91/2010, *Arr.GwH* 2010, afl. 3, 1275.
- GwH 1 maart 2012, nr. 28/2012.
- GwH 20 september 2012, nr.112/2012.
- GwH 21 februari 2013, nr.13/2013.
- GwH 19 december 2013, nr. 2013/181, *NjW* 2014, afl. 295, 83.
- GwH 30 mei 2013, nr. 74/2013.
- GwH 27 maart 2014, nr. 55/2014.
- GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.
- GwH 18 januari 2018, nr. 7/2018.
- GwH 7 februari 2018, nr. 16/2018.

Hof van Cassatie

- Cass. 22 februari 1971, *Arr.Cass.* 1971, 599.
- Cass. 27 mei 1971, *Arr. Cass.* 1971, 959.
- Cass. 26 juni 1972, *Pas.* 1972, I, p.1003.
- Cass. 5 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 603.
- Cass. 7 september 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, 19.
- Cass. 15 januari 1991, AR 2153, AC 1991, nr. 249, p. 504.
- Cass. 27 september 1991, *RW* 1991-92, 708.
- Cass. 5 mei 1992, *Arr.Cass.* 1991-92, nr. 464.
- Cass. 22 februari 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 89.
- Cass. 11 oktober 1996, AR F.93.0132.N, AC 1996, nr. 376, p. 916.

- Cass. 16 oktober 1997, *RW* 1998-1999, 464
- Cass. 5 februari 1999, *RCJB* 2002, (573), 588;
- Cass. 5 februari 1999, *RW* 1998-99, 1.352.
- Cass. 25 mei 1999, *Fiskoloog* 1999, afl. 719, 15, *FJF*, nr. 99/126.
- Cass. 24 januari 2002, *TFR* 2002, 763-765.
- Cass. 21 januari 2005, *FJF*, nr. 2005/174.
- Cass. 16 februari 2007, *TFR* 2007, noot G. GOOSSENS.
- Cass. 12 december 2008, F.06.0111.N, *FJF* nr. 2009/156.
- Cass. 2 december 2009, *Pas.* 2009, afl. 12, 2870.
- Cass. 25 mei 2011, *NjW* 2011, 772.
- Cass. 21 december 2011, *Arr. Cass.* 2011, afl. 12, 2681.
- Cass. 3 januari 2012, *Pas.* 2012, afl. 1, 8.
- Cass. 29 januari 2013, AR P.12.0402.N, *AC* 2013, nr. 67, p. 262
- Cass. 27 maart 2013, P.12.1945.F.
- Cass. 25 februari 2014, P.13.1409.N, www.cass.be
- Cass. 25 maart 2014, *TFR* 2014, 697.
- Cass. 20 mei 2014, P.13.0026.N, www.jura.be
- Cass. 17 juni 2014, P.13.1747.N, www.cass.be
- Cass. 24 juni 2014, AR P.13.1747.N, *AC* 2014, nr. 452, p. 1624
- Cass. 12 december 2014, F.13.0133.N.
- Cass. 17 februari 2015, *Arr.Cass.* 2015, 454.
- Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N.
- Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N.
- Cass. 28 november 2017, P.17.0830.N.

Hoven van beroep

- Antwerpen 8 mei 2001, *A.F.T.* 2001, 438.
- Antwerpen 27 juni 2012, *TFR* 2013, afl. 452, 978.
- Gent 27 juni 2013, nr. C/1133/13, niet gepubliceerd.
- Brussel 12 maart 2014, *TBM/RCB* 2014.2, 108-121.
- Brussel 13 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1404, 8.
- Gent 23 september 2014, *Fisc.Koer.* 2014, 654.
- Gent 30 september 2014, *Fisc. Koer.* 2014, 654.

- Antwerpen 24 februari 2015, *RABG* 2015, nr.19, 1343.
- Gent 3 maart 2015, *RGCF* 2015, 333.
- Antwerpen 24 november 2015, *FJF* 2016, 185;
- Antwerpen 14 februari 2017, *Fiscoloog* 2017, afl. 1543, 13.
- Antwerpen 24 februari 2017, *Fiscoloog* 2017, afl. 1543, 13.
- Gent 3 oktober 2017, *FJF* 2017/222.

Rechtbanken van eerste aanleg

- Rb. Gent 24 november 2008, *F.J.F.* 2009, 244.
- Rb. Gent 29 september 2014, *TFR* 2015, 473.
- Rb. Brussel 25 april 2017, 15/3140/A.

Nederland

- HR 23 februari 1982, *NJ* 1982/647;
- HR 7 september 1988, *BNB* 1988/298, *FED* 1988/715
- HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87, *FED* 1990/421
- HR 19 juni 1990, *NJ* 1991/119
- HR 16 juni 1992, *NJ* 1992/820.
- HR 22 februari 2000, *NJ* 2000/557

Rechtsleer

Boeken

- DE NAUW, A., “Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten *Zolothkhin* en *Ruotsalainen*” in DE RUYCK, F. (ed.), *Strafrecht meer ... dan ooit*, Brugge, die Keure, 2011, 1-19.
- DESTERBECK, F., *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Gent, Larcier, 94p.
- HUYBRECHTS, L., *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 317p.
- JORENS, Y., (eds), *Sociaal strafrecht, van controle tot veroordeling*, Brugge, Die Keure, 2011, 379p.

- MAUS, M., “Fiscaal-administratieve sanctionering en rechtsbescherming” in MAUS, M. en ROZIE, M. *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 252p.
- MAUS, M., *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2015, 300p.
- MAUS, M., "De sancties" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2016, 644p.
- MAUS, M., *Wit is het nieuwe zwart!: pleidooi voor een hervorming van de fiscale fraudebestrijding*, Brussel, Larcier, 2016, 70p.
- MAUS, M., *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, Die Keure, 2017, 332p.
- MAUS, M. en VAN DOOREN, E., “De sancties”, in DE JONCKHEERE, M., (eds), *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure, 2012, 317-411.
- SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2015, 220p.
- SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 242p.
- THIEL, C. en LIPPENS, S., *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131p.
- TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016-2017, 2300p.
- VANDE LANOTTE, J., “Handboek EVRM – deel 1. Algemene beginselen”, Antwerpen, Intersentia, 2005, 949 p.
- VANDERKERKEN, C., *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 539p.
- VAN DEN WYNGAERT, C., *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2011, 1277p.
- VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgische Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 251p.
- VERSTRAETEN, R., *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1372p.

Tijdschriften

- ALEN, A., "Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999", *RW* 1999, afl. 19, 630-638.
- BEUNE, R.B.H., “Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?” in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 144- 152.

- BOURS, J.P., “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur: La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, 165-173.
- BUYSSE, C., “Cumul administratieve BTW-boete en strafsanctie: wanneer (on)mogelijk?”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1331, 6-10.
- BUYSSE, C., “Fiscale fraude: geen belastingverhoging 'in de mate' dat strafsanctie is opgelegd”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1469, 3-7.
- COOPMAN, B. en HENS, K., “De ontoombare opgang van het non bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 562-565.
- CONINGS, C., “*Ne bis in idem*: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 274-282.
- CNIJF, H. en DE BROECK, L., *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 217-254.
- DAUGINET, V., DILLEN, C., en VERCAUTEREN, V., “Una via in België: een uitweg uit de impasse?”, in *My way, liber amicorum Hans Hertoghs*, Amsterdam, De Bont Advocaten, 2016, 125-151.
- DEBELVA, F. en MOTTE, J., “De proportionaliteit van fiscale sancties: theoretisch kader, grondslagen en verhouding tot mensenrechten”, *TFR* 2015, afl. 492, 968-981.
- DECUYPER, J., “De “una via”-wet en het Wetboek der Successierechten”, *Successierechten* 2013, afl.5, 6-8.
- DE CLERCK, T., “Una via: het einde van een tweesporenbeleid inzake fraudedossiers?”, *Pacioli* 2013, afl. 357, 4-8
- DE KOSTER, P., “Le principe ‘Non bis in idem’: de la révolution à l’intégration cinq ans après l’arrêt Sergueï Zolotoukhine”, *Rev. dr. pén. entr.* 2015/1, 1-19.
- DE KOSTER, P., “Le Cantique du Non bis in idem et son application quantique: réflexions sommaires à propos de l’arrêt de la Cour eur. D.H. du 15 novembre 2016”, *Rev. dr. pén. entr.* 2017/1, 9-15.
- DE JAEGER, M., en VAN VOLSEM F., “Een toelichting bij de una via-wet van 20 september 2012” *T. Strafr.* 2013, 2-23.
- DEFOOR, W., “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, 5-8.
- DESTERBECK, F., “Fiscale ambtenaren mogen politie inlichtingen verstrekken en die ook spontaan aanvullen”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 8, 9-10.
- DESTERBECK, F., “Grondwettelijk Hof keurt overleg fiscus-gerecht goed maar veroordeelt praktische uitwerking”, *Fisc. Act.* 2014, afl. 13, 7-9.

- 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., “‘Charter van de belastingplichtige’ wordt gemoderniseerd”, *Fisc. Act.* 2016, afl. 39, 1-3.
- 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.
- DIEPVENS, N., “Justitieplan is aanzet tot broodnodige hervormingen”, *Fisc. Act.* 2015. nr. 11, 1-4.
- DUMONT, T., "Vlaamse Codex Fiscaliteit: het decreet van 17 juli 2015 met reparaties, de oprichting van een Vlaamse rulingdienst en een wijziging van de ‘una via’-regeling", *Registratierechten* 2015, afl. 3, 6- 13.
- GABRIËL, P., “Nee, toch niet nog eens... over het non bis in idem-beginsel in belastingzaken” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, 107-139.
- GNEDASJ, S. “‘Ne bis in idem’: vrijspraak door de fiscus telt ook (buitenlandse), *Fisc. Act.* 2014, afl. 40, 14-15.
- GNEDASJ, S., "Strafsanctie vs. fiscale sanctie: wie eerst komt, eerst maalt?", *Fisc. Act.* 2014, afl. 20, 7-11.
- GNEDASJ, S. en VANHULLE, H., “ Not even God judges twice for the same act... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het ne bis in idem-beginsel”, *TFR* 2014, alf. 466, 643-686.
- 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., “Non bis in idem : argumentatie voor en door feitenrechter cruciaal voor ‘in idem’-vereiste”, *Fisc. Act.* 2015, afl. 22, 10-11.
- 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., “Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 2017/20,6-11 .

- HENDRIKS, M., “De una via-regeling in Nederland”, in VZW Fiskofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 152- 161.
- HOET, P., "Het ne bis in idem-beginsel in het grensoverschrijdend strafrechtsverkeer", *CABG* 2004, afl. 1, 1-60.
- HOET, P., “‘Una via’ of toch niet?”, *Actua Leges* 2018, afl. 2, 1-2.
- HOET, P., “Een administratieve (of tuchtrechtelijke) vervolging met een strafrechtelijk karakter is mogelijk naast de uitoefening van de strafvordering, mits de beide procedures complementair zijn en één geheel vormen”, *T.Strafr.* 2018, afl. 1, 21-27.
- HUBER, W., “Una via-wet terug naar af”, *De juristenkrant* 2014, afl. 289, 2.
- JANSEN, T., "Ook geringe fiscale sancties vallen onder artikel 6 EVRM ... maar niet noodzakelijk met alle proceswaarborgen", *Fisc.Act.* 2008, afl. 10, 6-9.
- JANSEN, T., “Dubbele bestraffing van btw-inbreuk kan, zegt Hof van Justitie”, *Fisc. Act.* 2018, afl. 22, 5-6.
- JANSSENS, K., “Omzendbrief wijst op lacunes in ‘una via’-wet”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, 1-3.
- JANSSENS, K., "Una via treedt in werking op 1 november ... maar niet noodzakelijk voor boetes”, *Fisc. Act.* 2012, afl. 37, 8-9.
- JANSSENS, K., “Fraudeur te goeder trouw?”, *Fisc. Act.* 2017, afl. 23, 8-10.
- KONINGS, F., “Loi Una via: inconstitutionnalité de la suspension de l’exigibilité de la sanction administrative”, *JLMB* 2014, afl. 21, 978-981.
- LAGASSE, P., “L'arrêt A et B contre Norvège entre continuité et évolution quant au principe non bis in idem”, *JT* 2018/6, afl. 6718, 109-116.
- 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.
- LECOCQ, A., “Arrêt ‘A et B c. Norvège’: l'application du principe non bis in idem en présence de procédures parallèles ou mixtes affinée par la Cour européenne des droits de l'homme”, *JDE*, 2017/5, afl. 239, 184-185.
- MAUS, M., Una via: een weg vol putten en bulten, *Fisc.Act.* 2012, afl. 19, 5-9.

- MAUS, M., “Kanttekeningen rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM”, *TFR* 1999, 332-361.
- MAUS, M., “Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal-administratieve sancties”, *AJT* 1998-99, 981-989.
- MICHIELS, O. en FALQUE, G., “Le principe non bis in idem et les procédures mixtes un camouflet infligé à la jurisprudence Zolotoukhine”, *JLMB* 2017/23, 1069-1078.
- NORE, D., “Una via in fiscaal recht weldra een feit”, *Juristenkrant* 2012, nr.245, 1.
- PUT J., “Rechtshandhaving door administratieve sancties in het recht”, *RW* 2001-2002, nr. 34, 1195-1209.
- 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.
- ROZIE, J. “Ceci n’est pas une peine... Over de vraag hoelang het hybride sanctiebeprijng nog overeind kan blijven” in *De wet voorbij: Liber amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen Intersentia, 2010, 319-335.
- SMET, F., “Una via’: ontubbeling fiscale vervolging en sanctionering?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1282, 8-10.
- SMET, F., “Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 1-5.
- SPEECKE, J., “Una via: de oplossing voor alle problemen?”, *TFR* 2013, afl. 452, 945-956.
- SPEECKE, J., “Una via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014”, *TFR* 2014, afl. 467, 744-747.
- VAN BOCKEL, W.B., “‘Coming of age’: de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde”, *NtEr* 2010, afl. 2, 66-72.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1542, 1-5.
- VANDERHAUWAERT, K., “Una via-principe ongrondwettelijk wegens schending van het non bis in idem-beginsel. Een aantal beschouwingen” *T. Strafr.*, nr. 5, 303-307.
- VAN DUERM, S., “Una Via dans les affaires fiscales pénales, une solution?”, *RGCF* 2014, afl. 1, 69-74.
- VANHEESWIJCK, L., “De gedeeltelijke vernietiging van de una via-wet: storm in een glas water?”, *TFR* 2014, afl. 462, 467-468.
- VAN STEENBERGE, A., “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 220-231.

- VERSTRAETEN, B., “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 5-9.
- VERSTRAETEN, B. en HANNES, P., “Una via-koorts stijgt Vlaanderen naar het hoofd”, *Fisc.Act.* 2015, afl. 23, 1-6.
- X., “Actualisering van het Charter van de belastingplichtige”, *TFR* 2009, nr. 371, 915-918.
- ZAGHEDEN, M., “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in MAES, L., DE CNIJF, H. en DE BROECK, L., *Fiscaal praktijkboek 2012-2013 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 217-254.

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.

Andere bronnen

- Verslag van de Werkgroep van het Charter van de belastingplichtige van 10 september 2009, 14, <http://tfrnet.larcier.be/html/9public/52009037101.pdf>
- Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de organisatie en werking van de Bijzondere Belastinginspectie, www.ccrek.be, Brussel, april 2010.
- Definitieve nota van College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, Werkgroep “Una Via” (thema 9), 15 december 2010.
- Actieplan van het College voor de Strijd tegen de Fiscale en Sociale Fraude 2012-2013.

Nederland

- HARTMANN, A.R., “Commentaar op art. 88 AWR”, *Tijdschrift en Commentaar strafrecht*, Deventer, Kluwer, 2017, 1-10.
- VALKENBURG, W.E.C.A., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, 340p.

- VALKENBURG, W.E.C.A. en FEENSTRA, A.A., “Fiscaal strafrecht”, *Delikt en Delinkwent* afl. 10, 2015/75, 829-832.