

DE SJOEMELAAR DUBBEL

BESTRAFFEN?

**ANALYSE EN EVALUATIE VAN DE WIJZIGINGEN AANGEBRACHT
AAN HET FISCAAL STRAFRECHT DOOR DE WET VAN 5 MEI 2019
EN HET KB VAN 9 FEBRUARI 2020**

Aantal woorden: 54902

Justine Hendrickx

Studentennummer: 01400201

Promotor: Prof. Dr. Mark Delanote

Commissaris: Dhr. Felix Desmyttere

Academiejaar: 2020 – 2021

Deze masterproef is een examendocument dat niet werd gecorrigeerd voor eventueel vastgestelde fouten.

Abstract

Deze masterproef analyseert en evalueert de wijzigingen aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken. Deze wetswijziging is een rechtstreeks gevolg van de uitspraken van de Europese rechtbanken in Straatsburg en Luxemburg inzake het *ne bis in idem*-beginsel, een algemeen rechtsbeginsel dat zo moet begrepen worden dat het belet dat een persoon tweemaal voor dezelfde feiten wordt berecht of bestraft. Echter, op 15 november 2016 besliste het EHRM in haar mijlpaalarrest *AB/Noorwegen* dat een combinatie van administratieve (met strafrechtelijk karakter) en strafrechtelijke vervolgingen en bestraffingen van een fiscale overtreding toch toegestaan is, indien beide procedures voldoende met elkaar *geïntegreerd* zijn. Om aan hogervermelde rechtspraak tegemoet te komen, wijzigt de wet van 5 mei 2019 het voormalige *una via*-overleg. Belangrijk hierbij is om te vermelden dat het Grondwettelijk Hof verschillende bepalingen uit deze wet reeds had vernietigd in zijn arrest van 3 april 2014 wegens een schending van het *ne bis in idem*-beginsel. Met de wet van 5 mei 2019 wordt dus eveneens getracht aan het vernietigde *una via*-overleg te remediëren. Door de wet van 5 mei 2019 is de fiscus verplicht om bij aanwijzingen van feiten van 'ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd' aangifte te doen bij het openbaar ministerie. Het Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 vult de betekenis van het begrip 'ernstige fiscale fraude' verder in. Nadien volgt er een verplicht overleg tussen het openbaar ministerie en de fiscus waarin wordt beslist om strafrechtelijk dan wel administratief te vervolgen (*una via*-overleg). Ook voorziet de wet in een nieuwe rol voor de strafrechter. Indien een strafprocedure wordt opgestart, oordeelt de strafrechter over de strafvordering, maar sinds de wet van 5 mei 2019 ook over de verschuldigdheid van de belastingen. Met deze wetswijzigingen tracht de wetgever enerzijds strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken te vereenvoudigen en te stroomlijnen en anderzijds de rechtspraak van de Europese hoven in het fiscaal strafrecht te integreren. Het doel van deze masterproef is kritisch te evalueren in welke mate de wijzigingen die de wetgever heeft aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 en het Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 in overeenstemming zijn met de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen. In dit onderzoek zal vastgesteld worden dat niet alle aangebrachte wijzigingen kunnen beletten dat een dubbele vervolging en bestraffing mogelijk blijft, en dat er in bepaalde gevallen evenmin sprake is van geïntegreerde administratieve en strafrechtelijke procedures. De wet van 5 mei 2019 werkt dus niet optimaal en gezien de weerslag ervan op de vervolging van (ernstige) fiscale fraude is een bespreking hiervan relevant.

Dankwoord

Allereerst bedank ik graag prof. dr. Marc Delanote voor zijn deskundige begeleiding bij de opvolging en voltooiing van deze masterproef. Hierdoor kon ik tijdens mijn masterjaren volledig ondergedompeld worden in het fiscaal strafrecht.

Graag bedank ik mijn vriend, Jeff, en mijn ouders voor hun steun. Dankzij hen bleef ik het hele academiejaar lang gemotiveerd om dit omvattende werk tot een goed einde te brengen. Daarnaast bedank ik graag Meester Gysen voor de informatie die hij mij heeft aangereikt en beschikbaar gesteld in het kader van deze masterproef.

Voorwoord

Mijn interesse in het (fiscaal) strafrecht was altijd al groot. Mede dankzij mijn stage in de gevangenis Nieuwewandeling te Gent begrijp ik het belang van een correcte bestraffing.¹ Gezien dergelijke impact van rechterlijke beslissingen, kan het niet de bedoeling zijn dat iemand tweemaal wordt gestraft voor eenzelfde feit. Vanuit die optiek is het *ne bis in idem*-beginsel, dat in Europa als fundamenteel rechtsbeginsel aanvaard is, cruciaal. Dit sluit niet uit dat fiscale fraude correct bestraft moet worden. Fiscaal frauderen getuigt van een zekere intelligentie omdat er kennis van de relevante wetgeving vereist is. Gezien de grote impact van frauderen is het van maatschappelijk belang om fiscale fraude te voorkomen, en in ondergeschikte orde, te bestraffen. Om deze reden is het belangrijk dat er een duidelijke wetgevend kader voorhanden is dat oplegt hoe men de belastingplichtige moet aanpakken.

Vertrouwelijkheidsclausule

Ondergetekende verklaart dat de inhoud van deze masterproef mag worden geraadpleegd en/of gereproduceerd voor persoonlijk gebruik. Het gebruik van deze masterproef valt onder de bepalingen van het auteursrecht en bronvermelding is steeds noodzakelijk.

¹ Deze stage kaderde zich in mijn vorige opleiding, een master Bestuurskunde en Publiek Management aan de UGent.

Lijst met afkortingen

- AWDA: Algemene Wet inzake Douane en Accijnzen
- Oud BW: het Oud Burgerlijk Wetboek
- cdH: Centre démocrate humaniste
- CAF: Coördinatie Anti-fraude
- CD&V: Christen-Democratisch & Vlaams
- EHRM: Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens
- EVRM: Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
- Ger.W: Het Gerechterlijk Wetboek
- GwH: Het Grondwettelijk Hof
- Handvest: Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie
- HvB: Hof van Beroep
- HvC: Het Hof van Cassatie
- HvJ: Het Europees Hof van Justitie
- IVBPR: Het internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
- N-VA: Nieuw-Vlaamse Alliantie
- PS: Parti Socialiste
- SUO: Schengenuitvoeringsovereenkomst
- Sv.: Wetboek van Strafvordering
- Sw: Wetboek van Strafrecht/Strafwetboek
- V.T.Sv.: De Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering
- W. Reg.: Wetboek Registratierechten
- W. Succ.: Wetboek Successierechten
- WBTW: Het Wetboek Belasting over de Toegevoegde Waarde
- WIB 1992: Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen

Lijst met figuren

- Figuur 1: Overzicht onderzoeksplan
- Figuur 2: Schematisch verloop *una via*-overleg
- Figuur 3: Schematisch verloop *una via*-overleg met criteria ernstige fiscale fraude uit het KB van 9 februari 2020

Inhoudstafel

Abstract	i
Dankwoord.....	ii
Voorwoord	ii
Vertrouwelijkheidsclausule	ii
Lijst met afkortingen	iii
Lijst met figuren.....	iii
Inhoudstafel	iv
1. Inleiding	1
2. Onderzoeksvragen en onderzoeksplan	5
3. Begrippen.....	8
3.1. <i>Ne bis in idem</i>	8
3.1.1. Inleiding	8
3.1.2. Fiscaalrechtelijke betekenis.....	8
3.1.3. Fiscaal-strafrechtelijke betekenis.....	8
3.1.4. Toepassing van het beginsel in Europa en België	11
3.2. <i>Una via</i>	12
4. Achtergrond en evolutie van het <i>ne bis in idem</i> -beginsel.....	14
4.1. Inleiding	14
4.2. Rechtspraak vóór de Una Via-wet van 2012.....	15
4.2.1. Inleiding	15
4.2.2. Fiscaal-administratieve sancties met strafrechtelijk karakter	15
4.2.2.1. Europa – Engel-criteria.....	15
4.2.2.2. België.....	16
4.2.3. <i>Ne bis in idem in fiscalibus</i>	17
4.2.3.1. <i>Zolotukhin</i>	17
4.2.3.2. <i>Ruotsalainen</i>	18
4.3. Parlementair onderzoek.....	19
4.4. Una Via-wet van 2012	19
4.4.1. Inhoud van de wet.....	19
4.4.2. Kritiek en gedeeltelijke vernietiging.....	21

4.5.	Recente rechtspraak over het <i>ne bis in idem</i> -beginsel	23
4.5.1.	Inleiding	23
4.5.2.	Rechtspraak EHRM.....	24
4.5.2.1.	<i>A en B/Noorwegen</i>	24
4.5.2.1.1.	Inleiding	24
4.5.2.1.2.	Feiten	24
4.5.2.1.3.	Criteria voor een materiële en temporele samenhang	26
4.5.2.1.4.	Toelichting bij het arrest	29
4.5.2.2.	IJslandse arresten.....	30
4.5.3.	Rechtspraak Hof van Justitie	32
4.5.3.1.	Åkerberg Fransson	32
4.5.3.2.	Menci, Di Puma & Zecca en Garlsson	33
4.5.3.2.1.	Inleiding	33
4.5.3.2.2.	Menci	33
4.5.3.2.3.	Di Puma & Zecca	35
4.5.3.2.4.	Garlsson	35
4.5.3.2.5.	Hof van Justitie en het hernieuwde <i>ne bis in idem</i> -beginsel	36
4.5.4.	Hof van Cassatie	37
4.6.	Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers.....	39
4.7.	Tussenconclusie	40
5.	De wijzigingen inzake het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019	42
6.	<i>Una via</i> -overleg	44
6.1.	Inhoud van de wetswijziging.....	44
6.2.	<i>Ratio legis</i> van het hernieuwde <i>una via</i> -overleg.....	48
6.2.1.	Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak.....	48
6.2.2.	Remediëren aan oude <i>Una Via</i> -wet.....	50
6.2.3.	Beoordelingsbevoegdheid en vervolgingsprioriteit bij het openbaar ministerie	52
6.3.	Evaluatie van het hernieuwde <i>una via</i> -overleg	52
6.3.1.	Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak.....	52
6.3.1.1.	Hernieuwde betekenis ‘bis’ wel relevant?	52
6.3.1.2.	Dubbele vervolging blijft mogelijk.....	54
6.3.1.3.	Geïntegreerde procedures?	57
6.3.1.4.	Dossiers zo vroeg mogelijk overleggen	62
6.3.1.4.1.	Dubbele vervolging en bewijsgaring	62

6.3.1.4.2.	Risico op voorbarige meldingen?	63
6.3.1.4.3.	Schending gelijkheidsbeginsel?	64
6.3.2.	Remediëren aan oude Una Via-wet.....	65
6.3.2.1.	Subsidiariteit en opportuniteit?	65
6.3.2.2.	Wat met het facultatief una via-overleg?	66
6.3.2.3.	Beoordelingsbevoegdheid en vervolgingsprioriteit bij het openbaar ministerie	67
6.3.3.	Andere bemerkingen bij het hernieuwde <i>una via</i> -overleg	68
6.3.3.1.	Afdwingbaarheid? – geen sanctie en geen controle	68
6.3.3.2.	Onduidelijkheid over de werking van het overleg in de praktijk	72
6.3.3.3.	Verschillende werkwijze tussen de adviseurs-generaal?.....	73
6.3.3.4.	Recht op een eerlijk proces?.....	74
6.4.	Tussenconclusie	74
7.	Het begrip ‘ernstige fiscale fraude’	76
7.1.	Artikel 29 § 4 Sv. – criteria worden bepaald door de Koning.....	76
7.1.1.	Inhoud van de wetswijziging.....	76
7.1.2.	<i>Ratio legis</i> van de wetswijziging.....	76
7.1.3.	Evaluatie van de wetswijziging	78
7.2.	Ernstige fiscale fraude overeenkomstig het KB van 9 februari 2020	80
7.2.1.	Inhoud van het KB van 9 februari 2020	80
7.2.2.	<i>Ratio legis</i> van het KB van 9 februari 2020	81
7.2.2.1.	Uitvoering geven aan artikel 29, § 3 Sv.	81
7.2.2.2.	Aanbevelingen uit het Verslag betreffende de Panama Papers omzetten .	84
7.2.3.	Evaluatie van het KB van 9 februari 2020.....	84
7.2.3.1.	Evaluatie van de criteria	84
7.2.3.1.1.	Criterium 1: ernstig en georganiseerd karakter	85
7.2.3.1.2.	Criterium 2: samenhangende feiten met gemeenrechtelijke misdrijven	90
7.2.3.1.3.	Criterium 3: gerechtelijke opsporingshandelingen vereist	92
7.2.3.1.4.	Criterium 4: financiering van terrorisme of een criminele organisatie	95
7.2.3.1.5.	Algemene evaluatie van de criteria.....	96
7.2.3.2.	Uitvoering geven aan artikel 29, §3 Sv.	96
7.2.3.3.	Aanbevelingen uit het Verslag betreffende de Panama Papers omzetten	100
7.3.	Tussenconclusie	100

8.	Strategisch overleg.....	101
8.1.	inhoud van de wetswijziging.....	101
8.2.	<i>Ratio Legis</i> van de wetswijziging	101
8.3.	Evaluatie van de wetswijziging.....	102
9.	Meldingsplicht procureur des Konings	104
9.1.	Inhoud van de wetswijziging.....	104
9.2.	<i>Ratio legis</i> van de wetswijziging.....	104
9.2.1.	Art. 29bis eerste lid - Coherentie met het <i>una via</i> -mechanisme.....	104
9.2.2.	Art. 29bis tweede lid - Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak	106
9.3.	Evaluatie van de wetswijziging.....	107
9.3.1.	Art. 29bis eerste lid - Coherentie met het <i>una via</i> -mechanisme.....	107
9.3.2.	Art. 29bis tweede lid - Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak	110
9.4.	Tussenconclusie	113
10.	Rechterlijk <i>una via</i>	114
10.1.	Inleiding	114
10.2.	Inhoud van de wetswijziging.....	114
10.3.	<i>Ratio legis</i> van de wetswijziging.....	116
10.3.1.	Integratie – <i>ne bis in idem</i> niet van toepassing.....	116
10.3.2.	Efficiëntiewinsten	117
10.4.	Evaluatie van de wetswijziging.....	118
10.4.1.	Integratie – <i>ne bis in idem</i> niet van toepassing?	118
10.4.2.	Efficiëntiewinsten	121
10.5.	Tussenconclusie	122
11.	Praktijkvoorbeelden – het <i>ne bis in idem</i> -beginsel <i>in fiscalibus</i>	123
11.1.	Inleiding	123
11.2.	Antwerpen - 16 september 2019.....	123
11.3.	Antwerpen – 3 maart 2020	124
11.4.	Antwerpen – 28 april 2020	126
11.5.	Tussenconclusie - het <i>ne bis in idem</i> -beginsel in de rechtspraak.....	127
12.	CONCLUSIE	129
	Bibliografie	i
	Wetgeving	i

Internationaal	i
Nationaal	i
Nederland.....	ii
Parlementaire stukken.....	ii
Omzendbrieven.....	iv
Rechtspraak.....	iv
EHRM.....	iv
Hof van Justitie	iv
Grondwettelijk Hof	v
Hof van Cassatie	v
Hoven van beroep.....	vi
Hoven van eerste aanleg	vi
Rechtsleer	vi
Boeken.....	vi
Tijdschriften	viii
Online artikels.....	xi
Webinars	xi
Andere.....	xii

1. Inleiding

1. Recent werd het Belgische fiscaal strafrecht grondig hervormd. Dit proces startte formeel op 6 februari 2019 toen Sophie De Wit (*N-VA*) een wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten² in de Kamer indiende en leidde uiteindelijk tot de aanneming van de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek (hierna 'de wet van 5 mei 2019').³ De strafrechtelijke gevolgen van fiscale misdrijven werden door deze wet op een aantal fundamentele vlakken gewijzigd.⁴ Inzake ernstige fiscale fraude bracht de wet wijzigingen aan met betrekking tot het *ne bis in idem*-beginsel dat middels het *una via*-overleg door de wet van 20 september 2012 tot instelling van het "Una Via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes (hierna 'Una Via-wet')⁵ in het Belgisch recht was ingevoerd.⁶ Het *ne bis in idem*-beginsel houdt in dat niemand twee maal voor dezelfde feiten mag worden berecht of bestraft.⁷ M.a.w. wordt het beginsel geacht te zijn geschonden wanneer eenzelfde persoon voor dezelfde inbreuk meermaals wordt vervolgd en/of veroordeeld van zodra er een definitieve beslissing is over één of meer van de sancties.⁸

2. Aan deze wet ging een uitgebreid scala aan rechtspraak vooraf. Zowel op Europees niveau door het Europees Hof voor de Rechten Mens (EHRM)⁹ en het Europees Hof van Justitie

² Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001.

³ Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019, hierna 'de wet van 5 mei 2019'.

⁴ M. MAUS, "Over het maatschappelijk belang van de fiscale fraudebestrijding en de fiscale rechtsbescherming" *TFR*, 2019, 96; J. SOETAERT, Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter, *Fisc.Week* 2020, 605-108; E. MASSET, "Fiscale inbreuken, una via en de schroeven aandraaien", *Fisc.Week* 2019, 1-2.

⁵ 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, hierna 'Una Via-wet'.

⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 14-6 en 160.

⁷ M. MAUS "Over het maatschappelijk belang van de fiscale fraudebestrijding en de fiscale rechtsbescherming", *TFR* 2019, 98.

⁸ P. LAGASSE, "L'arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et volution quant au principe ne bis in idem", *JT* 2018, 110-111.

⁹ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*; EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*; EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*.

(HvJ)¹⁰ als op nationaal niveau door het Grondwettelijk Hof (GwH)¹¹ en het Hof van Cassatie (HvC)¹² werden uitspraken geveld over het *ne bis in idem*-beginsel. In het bijzonder was het arrest *A en B/Noorwegen* cruciaal, dat een nieuwe invulling gaf aan het *ne bis in idem*-beginsel waardoor een dubbele vervolging en bestraffing in bepaalde gevallen toch is toegestaan, met name wanneer de administratieve procedure (met strafrechtelijk karakter) en de strafprocedure voldoende geïntegreerd zijn.¹³ “*Mocht België de wet niet hebben aangepast, dan had het een juridische pandoering gekregen, omdat de Europese rechtbanken in Straatsburg en Luxemburg al hadden besloten dat de dubbele bestraffing door de fiscus en het gerecht in strijd is met de mensenrechten*”.¹⁴ In die zin was het dus wenselijk dat de wetgever hogervermelde rechtspraak opnam in de wet van 5 mei 2019. Daarenboven wenste de wet van 5 mei 2019 tegemoet te komen aan het GwH, dat op 3 april 2014 meerdere bepalingen van de *Una Via*-wet vernietigde omdat deze in strijd waren met het *ne bis in idem*-beginsel.¹⁵

3. Globaal beoogde de wet van 5 mei 2019 de strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken te vereenvoudigen en te stroomlijnen.¹⁶ Concreet trachtte de wetgever de uitspraken van de verschillende hoven in het Belgische wetgevend kader te integreren door een dubbele vervolging te voorkomen of, in ondergeschikte orde, de administratieve en strafrechtelijke onderzoeken en procedures te integreren.¹⁷ Dienaangaande werden er verschillende wijzigingen aangebracht aan het fiscaal strafrecht, waarvan er enkele in deze masterproef worden besproken.

De eerste wijziging door de wet van 5 mei 2019 is de verplichte aangifte van de fiscus bij het openbaar ministerie wanneer de fiscus tijdens zijn administratief onderzoek kennis krijgt van

¹⁰ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, *Luca Mancini*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-537/16, ECLI:EU:C:2018:193, *Garlsson Real Estate e.a.*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-596/16, ECLI:EU:C:2018:192. *Di Puma*.

¹¹ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014; GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015; GwH 26 maart 2015, nr. 41/2015.

¹² Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N, www.jura.be; Cass. 21 september 2017, *Arr.Cass.* 2017, nr. 491, 1731.

¹³ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*.

¹⁴ F. DESTERBECK, “Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 7.

¹⁵ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *TFR* 2014, afl. 467, 73.

¹⁶ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 3515/001, 4.

¹⁷ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 3515/001, 4-6 en 160.

'aanwijzingen van feiten van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd'.¹⁸ Nadien vindt een overleg plaats tussen de fiscus, het openbaar ministerie en mogelijks de bevoegde politiediensten (*una via*-overleg).¹⁹ Na dit overleg is het aan de procureur des Konings om te beslissen om al dan niet te vervolgen.²⁰ De betekenis van het begrip 'ernstige fiscale fraude' wordt door het KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering (hierna 'KB van 9 februari 2020') verder ingevuld.²¹

Een tweede wijziging voorziet in de oprichting van een tweejaarlijks overleg tussen het openbaar ministerie, de fiscus en de federale politie.²² Hiermee wordt getracht een strategisch overleg op te richten teneinde nieuwe fraudefenomenen te detecteren en aan te pakken.²³

De wet van 5 mei 2019 creëert ook een meldingsplicht in hoofde van de procureur des Konings in het kader van een strafrechtelijk onderzoek en laat een dubbele vervolging toe wanneer de fiscale en strafrechtelijke behandeling betrekking hebben op 'samenhangende feiten'.²⁴

Tot slot creëert de wet van 5 mei 2019 een nieuwe rol voor de strafrechter, met name het rechterlijk *una via* in fiscale strafzaken. In een strafprocedure over fiscale fraude zal de strafrechter zich zowel uitspreken over de strafvordering (vordering van het openbaar ministerie) als over de burgerlijke vordering (vordering van de fiscus) met betrekking tot de betaling van de belastingen met inbegrip van de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren.²⁵ Het is dus de strafrechter, en niet de fiscale rechter, die beslist over de belastingschuld. Er is in dat geval sprake van één enkele procedure.²⁶

¹⁸ Art. 29, § 3, eerste lid Sv.

¹⁹ Art. 29, § 3, tweede lid Sv.

²⁰ Art. 29, § 3, derde lid Sv.

²¹ KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020 (hierna KB van 9 februari 2020).

²² Art 29 § 5 Sv.

²³ Verslag namens de bijzondere commissie "internationale fiscale fraude/ panama papers" *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 99.

²⁴ Art. 29bis Sv.

²⁵ Art. 4bis. V.T.Sv.

²⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 110.

4. Het is echter niet duidelijk of voormelde doelstellingen van de wetgever zijn bereikt. Er is dus een onderzoek nodig dat een kritische evaluatie doorvoert ten aanzien van de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019. Bijgevolg beoordeelt deze masterproef bovenstaande wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 en het Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 in het licht van de door de wetgever opgestelde doelstellingen. Meer bepaald worden de eerste drie wijzigingen (*una via*-overleg, strategisch overleg en meldingsplicht van de procureur des Konings) in detail behandeld. Er wordt summier ingegaan op de nieuwe rol van de strafrechter.

5. Deze masterproef vangt aan met een samenvatting van de onderzoeksvragen en het onderzoeksplan in hoofdstuk twee. Hoofdstuk drie licht de adagia *ne bis in idem* en *una via* toe. Hoofdstuk vier schetst de achtergrond en evolutie waarin de wijzigingen van de wet van 5 mei 2019 zich situeren. Er wordt een chronologisch overzicht gegeven van de relevante wetgeving en rechtspraak die de wijzigingen voorafgaan.

In Hoofdstuk vijf tot en met Hoofdstuk tien worden de onderzoeksvragen die geformuleerd werden in het kader van deze masterproef (*infra* nr. 7) achtereenvolgens beantwoord. Elk hoofdstuk vangt aan met een beschrijving van de wijzigingen van de wet van 5 mei 2019. Er wordt dus een beschrijving gegeven van het hernieuwde *una via*-overleg, het strategisch overleg, de meldingsplicht van de procureur des Konings en het rechterlijk *una via* (bijvraag 1). Vervolgens worden de doelstellingen beschreven die de wetgever beoogde te bereiken middels de wijziging van de wet van 5 mei 2019, zoals geformuleerd in de parlementaire voorbereidingen (bijvraag 2). Tot slot worden de wijziging geëvalueerd in het kader van de vooropgestelde doelstellingen (bijvraag 3).

Hoofdstuk elf concretiseert de bevindingen uit deze masterproef aan de hand van enkele praktijkvoorbeelden.

Deze masterproef sluit af met Hoofdstuk twaalf waarin een conclusie wordt geformuleerd. In de conclusie wordt afgeleid in welke mate de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 aan de doelstellingen die door de wetgever in de parlementaire voorbereidingen werden vooropgesteld, tegemoet komen.

2. Onderzoeksvragen en onderzoeksplan

6. In dit hoofdstuk worden de onderzoeksvragen en een beknopt overzicht van het onderzoeksplan weergegeven. Voor een integrale toelichting van het onderzoekskader en de onderzoeksmethoden wordt verwezen naar het onderzoeksplan dat werd geschreven in het kader van deze masterproef.²⁷

7. Deze masterproef analyseert en beoordeelt de wijzigingen aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 en het KB van 9 februari 2020 aan de hand van een kwalitatieve inhoudsanalyse. Het doel van deze masterproef is tweeledig. Met dit onderzoek worden enerzijds bepaalde wijzigingen in het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 beschreven. Anderzijds worden met dit onderzoek de wijzigingen geëvalueerd in het kader van de vooropgestelde doelstellingen van de wetgever, zoals geformuleerd in de parlementaire voorbereidingen.²⁸

Bijgevolg tracht deze masterproef een antwoord te formuleren op onderstaande onderzoeksvragen. Omdat de som van de antwoorden op de deelvragen het antwoord is op de hoofdvraag, wordt de hoofdvraag opgesplitst in verschillende bijvragen:²⁹

Hoofdvraag: In welke mate zijn de wijzigingen die de wetgever heeft aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 bij het evalueren ervan afgestemd op hun beoogde doel in het kader van de parlementaire voorbereidingen?

Bijvraag 1: Wat zijn de wijzigingen die de wetgever heeft aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019?

²⁷ J. HENDRICKX. (2020). Onderzoeksplan: *Analyse en evaluatie van de wijzigingen aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019* [Onuitgegeven intern document]. Gent: Universiteit Gent.

²⁸ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001; Amendementen (S. DE WIT e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/002; Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005; Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/010; Wetsontwerp houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *Parl.St.* Kamer, 2018-19, nr. 3515/015.

²⁹ S. VAN THIEL, *Bestuurskundig onderzoek, een methodologische inleiding*. Bussum, Coutinho, 2015, 35.

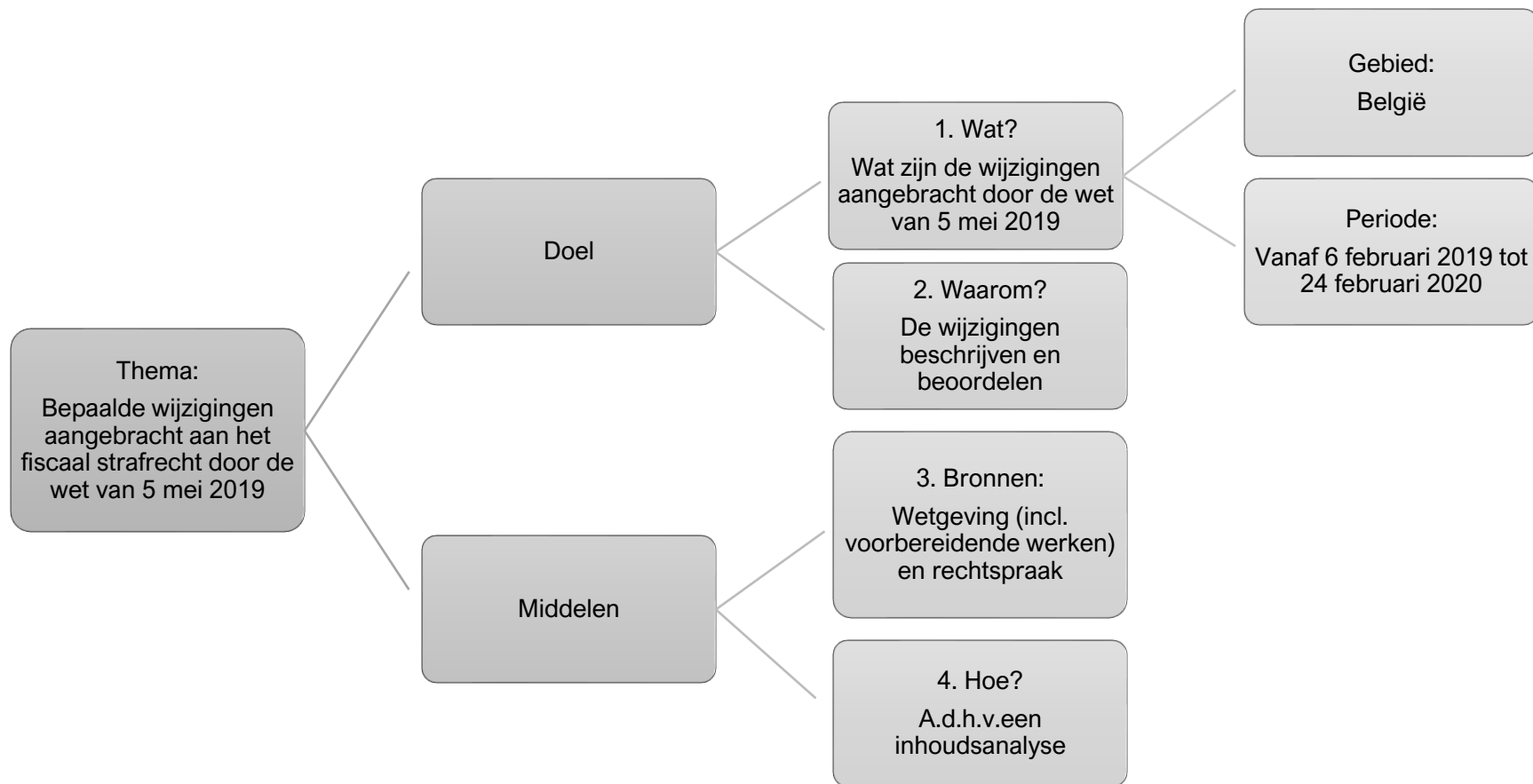
Bijvraag 2: Wat zijn de vooropgestelde doelstellingen die de wetgever wilde bereiken met de wijzigingen? (ratio legis)

Bijvraag 3: In welke mate komen de wijzigingen tegemoet aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen?

8. Wat het onderzoeksplan betreft, werd er aan de hand van een inhoudsanalyse van relevante wetgeving en voorbereidende documenten nagegaan welke wijzigingen doorgevoerd hadden moeten worden volgens de wetgever, welke wijzigingen effectief zijn doorgevoerd en wat de motivering hierachter is. Wat betreft de onderzoeksperiode werden er normaliter documenten onderzocht vanaf de eerste neerlegging van wetsvoorstel (6 februari 2019)³⁰ tot de bekendmaking van het KB op 24 februari 2020.³¹ Eventueel werden er ook oudere documenten onderzocht indien deze relevant waren om (de evolutie van) bepaalde wijzigingen te kaderen. Onderstaande figuur geeft een schematisch overzicht van het onderzoeksplan weer.

³⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden , *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001.

³¹ KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.



Figuur 1: Overzicht onderzoeksplan (eigen bewerking, 2021)

3. Begrippen

3.1. *Ne bis in idem*

3.1.1. Inleiding

9. Het *ne bis in idem*-beginsel kent een lange geschiedenis. Het dook reeds op in het Oude Testament³² en is ook terug te vinden in de Codex Justinianus. Daarin werd gesteld dat een heerser niet mag toestaan dat eenzelfde persoon wegens dezelfde misdrijven aangeklaagd wordt waarvoor hij vrijgesproken werd.³³

Toch was de betekenis achter het adagium niet altijd duidelijk en *in fiscalibus* kent het beginsel twee toepassingen, met name een zuiver fiscaalrechtelijke toepassing enerzijds en een fiscaal-strafrechtelijke toepassing anderzijds.³⁴

3.1.2. Fiscaalrechtelijke betekenis

10. De zuiver fiscaalrechtelijke toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel meent dat een belastingplichtige niet tweemaal in hetzelfde jaar belast mag worden door dezelfde overheid op basis van dezelfde belastbare grondslag met hetzelfde doel.³⁵ Het gaat hier eigenlijk over een verbod van cumul van belastingen. Omdat de rechtspraak dit beginsel niet als een algemeen rechtsbeginsel erkent en omdat deze masterproef naast het fiscaal recht ook het fiscaal strafrecht bespreekt, wordt deze opvatting niet verder aangewend in deze masterproef.³⁶

3.1.3. Fiscaal-strafrechtelijke betekenis

11. In de fiscaal-strafrechtelijke zin moet het *ne bis in idem*-beginsel zo worden begrepen dat het belet (*'ne'*) dat een persoon tweemaal (*'bis'*) voor dezelfde feiten (*'in idem'*) wordt

³² C. CONINGS, "Ne bis in idem: Tijd voor hetzelfde idem", *NjW* 2012, 274.

³³ J. SIGLER, "A History of Double Jeopardy", *The American Journal of Legal History* 1963, 283.

³⁴ P. GABRIËL, "Neen, toch niet nog eens... over het ne bis in idem-beginsel in belastingzaken" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, (107) 140.

³⁵ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgische Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 140.

³⁶ 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.

berecht (*'nemo debet bis vexari'*) of gestraft (*'ne bis puniri in idem'*).³⁷ Een persoon die definitief veroordeeld of vrijgesproken werd, kan bijgevolg geen tweede maal worden berecht of bestraft.³⁸ Het is een grond van verval van de strafvordering.³⁹

Dit adagium heeft betrekking op de procedure die door de overheid wordt gevolgd om een fiscaal fraudeur te bestraffen, administratief dan wel strafrechtelijk.⁴⁰ In *fiscalibus* is namelijk een cumulatie van strafrechtelijke sancties en administratieve sancties in bepaalde gevallen mogelijk.⁴¹ Echter, omdat een dubbele bestraffing niet altijd wenselijk is, verzet het *ne bis in idem*-beginsel zich daarom in bepaalde gevallen tegen een cumulatie van sancties.⁴² Concreet wordt er vereist dat er aan volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- de betrokken procedures moeten strafrechtelijk zijn van aard (*infra* nr. 20);
- de betrokken procedures moeten betrekking hebben op dezelfde (rechts)persoon;
- de betrokken procedures moeten betrekking hebben op (in wezen) dezelfde feiten, zelfs anders gekwalificeerd⁴³;
- er moet sprake zijn van een dubbele vervolging, berechting of bestraffingen wat impliceert dat de eerste beslissing (tot veroordeelding of vrijspraak) definitief is.⁴⁴

³⁷ M. MAUS "Over het maatschappelijk belang van de fiscale fraudebestrijding en de fiscale rechtsbescherming", *TFR* 2019, 101; 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.; P.J. WATTEL, "Ne bis in idem and tax offences" in W.B. VAN BOCKEL, *Ne bis in idem in EU Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2016, 172-173.

³⁸ 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, (1) 19; 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; Cass. 25 februari 2014, P.13.1409.N, www.cass.be.

³⁹ Cass. 12 februari 1974, AC 1974, 640; M.A. BEERNAERT, H.D. BOSLY en D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2014, I, 223.

⁴⁰ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en OM", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

⁴¹ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2018, 124.

⁴² Art. 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM.

⁴³ P. GABRIËL, "Nee, toch niet nog eens... over het ne bis in idem-beginsel in belastingzaken" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, (107) 140.

⁴⁴ C. VAN DE HEYNING, D. VERBEKE, P. DE VOS, S. LAMBERIGHTS "Het ne bis in idem-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van 'bis'", *TFR* 2018, afl. 540, 376.

12. Het *ne bis in idem*-beginsel heeft een ruime draagwijdte en vindt zijn grondslag in verschillende ratio's waaronder de bescherming van het individu⁴⁵, het respect voor rechterlijke beslissingen en de bescherming van publieke belangen.⁴⁶

Het beginsel is gefundeerd op het algemene rechtvaardigheidsgevoel daar het in de eerste plaats het belang van het individu vooropstelt. Het beginsel verzekert dat een dader niet eeuwigdurend en onbeperkt wordt blootgesteld aan vervolging en bestraffing.⁴⁷ Het belang van het individu kan ook gelinkt worden aan het proportionaliteitsbeginsel omdat het belet dat een dader, nadat hij reeds veroordeeld werd, bijkomend wordt bestraft voor hetzelfde feit.⁴⁸

Het respect voor rechterlijke beslissingen wordt eveneens gewaarborgd door het *ne bis in idem*-beginsel. Het gezag van rechterlijke gewijsde *kleeft* gebruikelijk aan rechtelijke beslissingen en het bestaan van tegenstrijdige uitspraken wordt door het *ne bis in idem*-beginsel verhinderd, wat dan weer goed is voor de rechtszekerheid.⁴⁹ Zonder het *ne bis in idem*-beginsel zou de uitkomst van een strafrechtelijke procedure namelijk achteraf kunnen wijzigen.⁵⁰

Tot slot draag het *ne bis in idem*-beginsel bij tot de bescherming van publieke belangen daar de autoriteiten die belast zijn met het (opsporings-)onderzoek meteen correct moeten motiveren. Zij moeten hun onderzoek al bij de start grondig voeren want zij kunnen niet meerdere malen eenzelfde strafrechtelijke procedure opnieuw voeren zonder consequenties.⁵¹

⁴⁵ 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.

⁴⁶ G. STESENS en T. ONGENA, "Extraterritorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel" in S. BRAMMERTZ, C. DE VALKENEER, A. MASSET, T. ONGENA, B. SPRIET, G. STESENS, P. TRAEST, D. VANDERMEERSCH en G. VERMEULEN, *Strafprocesrecht en extraterritorialiteit*, Brugge, die Keure, 2002, (91) 93; G. STESENS en C. VAN DEN WYNGAERT, "The international *ne bis in idem* principle: resolving some of the unanswered questions", *International & Comparative Law Quarterly* 1999, 779

⁴⁷ J. LELIEUR, "Transnationalising *Ne Bis In Idem*: How the rule of *ne bis in idem* reveals the principle of personal legal certainty", *Utrecht Law Review* 2013, 198; Zie ook EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*, overw. 78.

⁴⁸ W.B. VAN BOCKEL, *The ne bis in idem principle in EU law*, Alphen a/d Rijn, Kluwer Law International, 2010, 25.

⁴⁹ P. HOET, *Het ne bis in idem-beginsel in het grensoverschrijdend strafrechtsverkeer: het gezag van gewijsde van Belgische en vreemde strafvonnissen*, Gent, Larcier, 2004, 4.

⁵⁰ G. STESENS en T. ONGENA, "Extraterritorialiteit en het *ne bis in idem*-beginsel" in S. BRAMMERTZ, C. DE VALKENEER, A. MASSET, T. ONGENA, B. SPRIET, G. STESENS, P. TRAEST, D. VANDERMEERSCH en G. VERMEULEN (eds.), *Strafprocesrecht en extraterritorialiteit*, Brugge, die Keure, 2002, 93.

⁵¹ Het is niet ondenkbaar dat zou worden gepoogd een zwaardere straf te bekomen voor een misdrijf door het fictief op te splitsen en te laten berechten in meerdere strafprocedures; J. LELIEUR, "Transnationalising *Ne Bis In Idem*: How the rule of *ne bis in idem* reveals the principle of personal legal certainty", *Utrecht Law Review* 2013, 198.

13. Wanneer er in deze masterproef wordt gesproken over het *ne bis in idem*-beginsel, wordt hiermee de fiscaal-strafrechtelijke opvatting bedoeld.

3.1.4. Toepassing van het beginsel in Europa en België

14. Het is een bekend gegeven dat heel wat Europese landen voor verboden gedragingen bestraffingen voorzien met zowel punitieve bestuursrechtelijke als strafrechtelijke sancties, waardoor een schending van het *ne bis in idem*-beginsel mogelijk is. Dit is ook zo in België waar fiscale fraude aanleiding kan geven tot de oplegging van fiscaal administratieve sancties maar ook tot de oplegging van strafrechtelijke sancties. Het *ne bis in idem*-beginsel is embryonaal opgenomen in twee bepalingen van het Belgische strafrecht en gedetailleerd uitgewerkt in de internationale verdragen.⁵²

15. In Europa werd het *ne bis in idem*-beginsel in de codificatiegolf na WOII opgenomen in verschillende Europese verdragen en overeenkomsten.⁵³ Het is aanvaard als fundamenteel rechtsbeginsel.⁵⁴ De bescherming van dit grondrecht wordt geformaliseerd in verschillende internationale bepalingen met rechtstreekse werking in de Belgische rechtsorde waaronder het Zevende Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens⁵⁵ (EVRM) en het Internationaal Verdrag Inzake Burgerlijke en Politieke Rechten (IVBPR-verdrag)^{56,57} Het principe werd tevens verankerd in het Unierecht, meer bepaald in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest)⁵⁸ en in artikel 54 van de

⁵² M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁵³ C. VAN DE HEYNING e.a., "Het *ne bis in idem*-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van 'bis'", *TFR* 2018, afl. 540, 374.

⁵⁴ *Ibid.* 375.

⁵⁵ "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" (art. 4, Zevende Aanvullen Protocol bij het EVRM); 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; 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.

⁵⁶ "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" (Artikel 14, 7° IVBPR -verdrag): Verdrag van 19 december 1966 inzake burgerrechten en politieke rechten; 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.

⁵⁷ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 165.

⁵⁸ "Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit

Schengenuitvoeringsovereenkomst (SUO).⁵⁹ Omdat het HvJ het toepassingsgebied van het Handvest gelijkgeschakelde met dat van het Unierecht zijn de lidstaten ook gehouden om artikel 50 van het Handvest te eerbiedigen wanneer hun optreden valt binnen het toepassingsgebied van het Unierecht.⁶⁰

16. In het nationale recht was er lange tijd geen uitdrukkelijke bepaling die het *ne bis in idem*-beginsel regelde, wat op zich geen probleem was gezien de directe werking van de Europese bepalingen.⁶¹ Wel is er in het Wetboek van Strafvordering (hierna Sv.) een specifieke bepaling opgenomen inzake het Hof van Assisen op basis waarvan een beklaagde niet meer kan vervolgd worden voor dezelfde feiten na vrijspraak⁶² en in de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering (hierna V.T.Sv.) is een artikel terug te vinden dat stelt dat een verdachte die reeds is vrijgesproken of veroordeeld in een derde land, niet meer kan vervolgd worden in België voor hetzelfde misdrijf.⁶³ Zoals verder zal blijken uit deze masterproef wordt het *ne bis in idem*-beginsel nu ook als algemeen rechtsbeginsel aanvaard⁶⁴ en heeft de wetgever getracht het beginsel wettelijk te verankeren middels de Una Via-wet van 2012 en recentelijk dus ook door de wet van 5 mei 2019.

3.2. Una via

17. Het adagium '*Electa una via, non datur recursus ad alteram*' betekent vrij vertaald dat eens men voor de ene weg heeft gekozen, men de andere weg niet meer kan inslaan.⁶⁵ Zeker

waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet" (art. 50 Handvest); Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 12 december 2007, Pb.C. 83, 30 maart 2010.

⁵⁹ "Een persoon die bij onherroepelijk vonnis door een overeenkomstsluitende partij is berecht, kan door een andere overeenkomst sluitende 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" (art. 54 SUO).

⁶⁰ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 165.

⁶¹ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, Brussel, Larcier, 2012, 1089-1090.

⁶² "De beschuldigde die door een Hof van Assisen is vrijgesproken kan niet meer worden vervolgd wegens dezelfde feiten, ongeacht de juridische omschrijving daarvan" (Art. 339 Sv. vervangen bij art. 156 wet van 21 dec 2009); zie ook M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶³ "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 amnestie is verleend)" (Art. 13. VT Sv.).

⁶⁴ Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N, www.jura.be; Cass. 21 september 2017, APT 2018, afl. 1-2, 175; zie ook Cass. 29 januari 2013, AC 2013, nr. 67 met conclusie van Adv. Gen. M. DE SWAEF.

⁶⁵ 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.

in het fiscaal strafrecht moet het *una via*-idee in interactie met het *ne bis in idem*-beginsel worden gezien.⁶⁶ DESTERBECK wijst erop dat ‘*ne bis in idem*’ een algemeen principe betreft en dat het *una via*-idee eerder betrekking heeft op het gevolg ervan.⁶⁷ Het ontwijken van een dubbele vervolging en bestraffing overeenkomstig het *ne bis in idem*-beginsel kan immers enkel verwezenlijkt worden door het fiscaalrechtelijk dossier op één wijze af te handelen: administratief, dan wel strafrechtelijk.⁶⁸ Dit heeft tot gevolg dat er slechts één procedure wordt gevolgd. Er kan doorgaans niet meer teruggevallen worden op de procedure die niet gekozen is in eerste instantie. In deze context is het *ne bis in idem*-beginsel onmisbaar. Een *una via*-regeling kan namelijk enkel verzekeren dat iemand niet twee keer vervolgd of gestraft wordt voor dezelfde feiten, als de niet gekozen procedure ontoegankelijk wordt. Een sluitende *una via*-regeling respecteert beide beginselen en waarborgt dat eens men voor de ene weg heeft gekozen (strafrechtelijke of administratief) men niet meer voor de ander weg kan kiezen.⁶⁹

⁶⁶ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1123.

⁶⁷ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Larcier, 2020, 3.

⁶⁸ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171.

⁶⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 19.

4. Achtergrond en evolutie van het *ne bis in idem*-beginsel

4.1. Inleiding

18. De verhouding tussen de fiscus en het openbaar ministerie was de laatste decennia onderhevig aan een golf van wetwijzigingen. Het antwoord op de vragen wie de leiding heeft bij de vervolging van fiscale misdrijven (de fiscus of het openbaar ministerie) en op welke wijze het dossier moet behandeld worden (administratief of strafrechtelijk) verschilt doorheen de jaren.⁷⁰ Wel wordt de verhouding tussen de fiscus en het gerecht geregeld door het ‘Charter van de belastingplichtige’.⁷¹

In België werd het *ne bis in idem*-beginsel in fiscale strafzaken wettelijk verankerd in 2012 in de Una Via-wet.⁷² Dit gebeurde grotendeels onder invloed van Europese rechtspraak.⁷³ Deze wet wijzigde hiertoe de verhouding tussen de fiscus en het openbaar ministerie en introduceerde een overleg tussen beide instanties in de gevallen waarin de fiscus tijdens zijn onderzoek aanwijzingen kreeg van fraude.⁷⁴ Niet snel daarna werden verschillende (onderdelen van) bepalingen van de Una Via-wet vernietigd en rechtspraak inzake het *ne bis in idem*-beginsel had tot gevolg dat de wet niet meer in lijn lag met Europese opvattingen.⁷⁵ Met de wet van 5 mei 2019 wilde de wetgever hieraan remediëren.⁷⁶

In hetgeen wat volgt, wordt een evolutie geschetst van de context en opvattingen over het *ne bis in idem*-beginsel die gevolgen hebben gehad op de wijzigingen van de wet van 5 mei 2019. Eerst wordt de rechtspraak besproken die als inspiratie diende voor de Una Via-wet van 2012 waarna deze wet beknopt wordt toegelicht. Daarna volgt een overzicht van de rechtspraak die aan de basis lag van de wet van 5 mei 2019.

⁷⁰ 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, 220.

⁷¹ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986.

⁷² 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.

⁷³ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*; EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*.

⁷⁴ J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de Una Via-wet uit wegens schending van het *ne bis in idem*-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1348.

⁷⁵ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 3515/001, 4.

⁷⁶ *Ibid.*

4.2. Rechtspraak vóór de Una Via-wet van 2012

4.2.1. Inleiding

19. De Una Via-wet van 2012 was een rechtstreeks gevolg van verschillende uitspraken met betrekking tot het *ne bis in idem*-beginsel.⁷⁷ Meer bepaald waren de arresten van het EHRM, met name het *Engel*⁷⁸-, *Zolotukhin*⁷⁹- en het *Ruotsalainen*⁸⁰-arrest van belang. Ook de uitspraken van het HvC inzake het *ne bis in idem*-beginsel hadden invloed op de inhoud van de Una Via-wet.⁸¹

4.2.2. Fiscaal-administratieve sancties met strafrechtelijk karakter

4.2.2.1. Europa – Engel-criteria

20. Het *ne bis in idem*-beginsel in fiscale zaken wordt slechts in bepaalde gevallen als een algemeen rechtsbeginsel aanvaard. De fiscaal-administratieve sanctie moet namelijk een strafrechtelijk karakter hebben.⁸² Hiermee wordt elke strafrechtelijke vervolging bedoeld overeenkomstig artikel 6, eerste lid EVRM. Deze kwalificatie moet ruim opgevat worden met als gevolg dat, naast strafrechtelijke overtredingen, ook de vervolging van andere overtredingen zoals fiscale boetes een strafrechtelijk karakter krijgen waardoor ze onder artikel 6 EVRM vallen.⁸³ Of er sprake is van een fiscaal-administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter, wordt bepaald aan de hand de zogenoemde Engel-criteria.⁸⁴ Deze door het EHRM geformuleerde toetsingscriteria hebben betrekking op de juridische kwalificatie naar nationaal recht, de aard van de gedraging en de aard en de ernst van de sanctie.⁸⁵

⁷⁷ J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de Una Via-wet uit wegens schending van het *ne bis in idem*-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1348.

⁷⁸ EHRM 8 juni 1976, nr. 1978/223, *Engel/Nederland*.

⁷⁹ EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*.

⁸⁰ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*.

⁸¹ Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N, www.jura.be; Cass. 21 september 2017, APT 2018, afl. 1-2, 175; zie ook Cass. 29 januari 2013, AC 2013, nr. 67 met conclusie van Adv. Gen. M. DE SWAEF

⁸² M. ZAGHEDEN, “Una via: de gulden middenweg of de weg zoek?”, in L. MAES, L., DE CNIJF, H. en DE BROECK, L., *Fiscaal Praktijkboek 2012-2013 – Directe Belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2012, 217-254.

⁸³ P. HOET, *Het ne bis in idem-beginsel in het grensoverschrijdend strafrechtsverkeer: het gezag van gewijsde van Belgische en vreemde strafvonnisen*, Gent, Larcier, 2004, 4.

⁸⁴ EHRM 8 juni 1976, nr. 1978/223, *Engel/Nederland*; L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 429.

⁸⁵ De **Engel-criteria** werden oorspronkelijk ontwikkeld in het licht van art. 6 (recht op een billijke procesvoering) en art. 7 (legaliteitsbeginsel) van het EVRM, waarbij respectievelijk de noties “*criminal charge*” (“strafrechtelijke vervolging”) en “*penalty*” (“straf”) centraal staan. Op basis van de Engel-criteria heeft het Hof de bescherming van de art. 6 en 7 van het EVRM uitgebreid tot als administratieve sancties aangemerkte bestraffingen van de overheid; EHRM 8 juni 1976, nr. 1978/223, *Engel/Nederland*, overw. 82; Voor verdere uitwerking van deze criteria in het kader van de *ne bis in idem*-rechtspraak zie navolgende arresten: EHRM 18 oktober 2011, nr. 53785/09, *Tomasovic/Kroatië*,

21. Ook het HvJ heeft de toepassing van deze Engel-criteria bevestigd. Het HvJ besliste op 5 juni 2012 in het arrest Bonda dat op basis van de Engel-criteria beoordeeld moest worden of een in het Unierecht opgenomen maatregel een strafrechtelijk of administratief karakter had.⁸⁶

22. Omdat op basis van deze toetsing heel wat fiscale sancties een strafrechtelijk karakter krijgen, werkt het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel door in het fiscaal recht.⁸⁷

4.2.2.2. België

23. Lange tijd meende het HvC dat fiscaal-administratieve boetes niet gekwalificeerd konden worden als sancties met strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM, omdat het strafrecht deze sancties wettelijk uitsluit.⁸⁸ In 1999 volgde het HvC dan toch de interpretatie van het EHRM.⁸⁹ In twee arresten oordeelde het Hof dat een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter kan hebben in de zin van artikel 6 EVRM.⁹⁰ Het HvC besliste dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard mag bepalen voor dezelfde inbreuk, ondanks het *ne bis in idem*-beginsel.⁹¹ De ene sanctie kan dan vallen onder het strafrechtstelsel (bv. gevangenisstraf) terwijl de andere sanctie een administratieve sanctie is (vb. geldboete). Deze laatste sanctie kan ook een strafrechtelijk karakter hebben overeenkomstig artikel 6 EVRM.⁹² Dit heeft tot gevolg dat er twee sanctievormen kunnen bestaan als de administratieve sanctie rechterlijk getoetst kan worden. Het HvC verduidelijkte wel dat niemand voor een tweede keer berecht of bestraft mag worden 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 overeenkomstig artikel 14, 7° IVBPR.⁹³ Concreet kan volgens het HvC een fiscale sanctie of het opleggen van een bijzondere belasting (die internrechtelijk niet als strafrechtelijk worden gekwalificeerd) toch strafrechtelijk van aard zijn in de zin van art. 6 EVRM indien (1) de overtreden bepaling gericht is tot alle burgers in hun hoedanigheid van

overw. 19-23; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen / Finland*, overw. 43-46 en EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin / Rusland*, overw. 53-56.

⁸⁶ HvJ 5 juni 2012, C-489/10, ECLI:EU:C:2012:319, *Bonda*, overw. 37.

⁸⁷ 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.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ B. COOPMAN en K. HENS, "De ontoombare opgang van het *ne bis in idem*-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe", *TFR* 2013, afl. 444, 564.

⁹⁰ Cass. 5 februari 1999, *RCJB* 2002, 588; Cass. 5 februari 1999, *RW* 1998-99, 1.352

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Cass. 5 februari 1999, *Pas.* 1999, 148 en 163.

⁹³ Cass. 24 januari 2002, *FJF* 2002/92.

belastingplichtige (2) en de opgelegde sanctie of bijzondere belasting niet alleen een vergoedende functie heeft, maar in wezen een preventief en bestraffend doel heeft (3) de zwaarte van de sanctie of belasting aanzienlijk is.⁹⁴

24. Ook het GwH zag in de cumulatieve bestraffing geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, gelezen in samenhang met artikel 6 van het EVRM, artikel 14.7 van het IVBPR en het algemeen rechtsbeginsel *ne bis in idem*.⁹⁵

25. Wanneer in deze masterproef gesproken wordt over administratieve sancties, worden altijd administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter in de zin van de hogervermelde Engel-rechtspraak bedoeld (*supra* nr. 20), tenzij uitdrukkelijk anders bepaald.

4.2.3. *Ne bis in idem in fiscalibus*

4.2.3.1. *Zolotukhin*⁹⁶

26. Het *Zolothukin*-arrest had betrekking op een militair die wegens het plegen van verschillende strafbare feiten een administratieve sanctie opgelegd kreeg.⁹⁷ Nadien werd een strafrechtelijke vervolging tegen hem ingesteld die in hoofdzaak betrekking had op dezelfde feiten als waarvoor hij al administratiefrechtelijk werd veroordeeld.⁹⁸ Het Hof bepaalde uitdrukkelijk dat beide procedures betrekking hadden op “*substantieel dezelfde feiten*” en dat de ‘*idem*-voorwaarde’ dus vervuld was.⁹⁹ De man kreeg bijgevolg gelijk van het Hof dat oordeelde dat er een schending was van het *ne bis in idem*-beginsel uit artikel 4.1 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM. Concreet betekent dit dat het *ne bis in idem*-beginsel verhindert dat dezelfde persoon wegens dezelfde feiten voor een tweede maal vervolgd dan wel bestraft wordt.¹⁰⁰ Bij de beoordeling van het ‘*idem*-element’ speelde bovendien het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties een belangrijke rol.¹⁰¹ Zoals hoger vermeld kan een administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van artikel 6 EVRM (*supra* nr. 20).¹⁰² Wanneer dergelijke administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter

⁹⁴ Cass. 10 maart 2016, F.14.0034.N, www.cass.be.

⁹⁵ GwH 26 juni 2008, arrest nr. 92/2008, 8.

⁹⁶ EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*.

⁹⁷ *Ibid.* overw. 18-19.

⁹⁸ *Ibid.* overw 21-25.

⁹⁹ *Ibid.* overw. 97.

¹⁰⁰ *Ibid.* Overw. 82.

¹⁰¹ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Larcier, 2020, 3.

¹⁰² EHRM 8 juni 1976, nr. 1978/223, *Engel/Nederland*.

gecumuleerd wordt met een strafrechtelijke straf, is het *ne bis in idem*-beginsel van toepassing, aldus het EHRM.¹⁰³

27. In het *Zolothoukin*-arrest besliste de Grote Kamer van het EHRM op 10 februari 2009 dus dat de samenloop van een strafsanctie en een administratieve sanctie met een strafkarakter verboden is wanneer deze substantieel dezelfde feiten sanctioneren.¹⁰⁴ Het arrest vat dus het *ne bis in idem*-beginsel ruim op.¹⁰⁵ Het EHRM beoogde expliciet een harmonisatie van de interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel na te streven met dit arrest.¹⁰⁶

4.2.3.2. *Ruotsalainen*¹⁰⁷

28. In het *Ruotsalainen*-arrest van 16 juni 2009 paste het EHRM zijn vernieuwde opvatting van het *ne bis in idem*-beginsel voor een eerste keer toe in een fiscale zaak. De heer Ruotsalainen werd strafrechtelijk gesanctioneerd toen hij werd betrapt in zijn bestelwagen en men vaststelde dat hij meerdere fiscale inbreuken had gepleegd.¹⁰⁸ Later werd hij ook nog eens administratiefrechtelijk beboet wegens belastingfraude voor substantieel dezelfde feiten.¹⁰⁹ Het ging om een fiscale heffing die naar nationaal recht niet als een strafsanctie werd gekwalificeerd.¹¹⁰ Toch besloot het EHRM dat de heffing een strafrechtelijk karakter had overeenkomstig artikel 6 EVRM omdat de relevante bepaling uit de *Fuel Fee Act* een algemene draagwijdte had en omdat de sanctie een verdrievoudiging van de heffing tot gevolg had.¹¹¹ Op grond van het *Ruotsalainen*-arrest kan artikel 6 EVRM ook op een louter fiscale heffing van toepassing zijn en geldt het *ne bis in idem*-beginsel eveneens wanneer een strafrechtelijke sanctie wordt opgelegd nadat er eerst een administratieve sanctie werd bevolen.¹¹²

¹⁰³ EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*, Overw. 118.

¹⁰⁴ B. COOPMAN en K. HENS, "Samenloop van straf en boete in fiscalibus niet meer mogelijk ingevolge recente rechtspraak Europees Hof?" (noot onder EHRM 16 september 2009), *TFR* 2010, afl. 382, 511-513.

¹⁰⁵ A. DE NAUW. "Cumulatie van straffen en administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter na de arresten Zolothoukin en Ruotsalainen", in DERUYCK, F. (ed.), *Strafrecht meer ... dan ooit*, Brugge, Die Keure 2011, (1) 19.

¹⁰⁶ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*. Overw. 78.

¹⁰⁷ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*.

¹⁰⁸ *Ibid*, overw. 6.

¹⁰⁹ *Ibid*, overw. 7 en overw. 56.

¹¹⁰ *Ibid*, overw. 32.

¹¹¹ *Ibid*, overw. 46-47.

¹¹² J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via-principe*", *AFT* 2020, afl. 2, 5.

4.3. Parlementair onderzoek

29. Het parlementair onderzoek naar grote fiscale fraude-dossiers in 2009, en meer bepaald hun verslag van 7 mei 2009, had een belangrijke invloed op de verwezenlijking van de Una Via-wet.¹¹³ Het rapport adviseerde een nauwere samenwerking tussen de fiscus en het openbaar ministerie en formuleerde een aanbeveling om een *una via*-regel in te stellen waarbij voor wat betreft fiscale fraude gekozen zou worden tussen ofwel een strafrechtelijk ofwel een administratieve vervolging.¹¹⁴ Deze *una via*-regel was volgens het rapport nodig om een meer coherente aanpak van fiscale fraude te verwezenlijken. Het idee was dat dossiers met betrekking tot kleinschalige fiscale fraude of waarbij de belastingplichtige meewerkte administratief konden worden afgehandeld door de fiscus. Dit in tegenstelling tot de grote dossiers die door het openbaar ministerie dienden te worden opgevolgd.¹¹⁵

4.4. Una Via-wet van 2012

4.4.1. Inhoud van de wet

30. Onder invloed van hogervermelde rechtspraak van het EHRM en van de aanbevelingen door de parlementaire onderzoekscommissie trachtte de Una Via-wet van 20 september 2012 het *ne bis in idem*-beginsel in fiscale strafzaken wettelijk te verankeren.¹¹⁶ Vóór de Una Via-wet was een dubbele bestraffing en bijgevolg een schending van het *ne bis in idem*-beginsel immers mogelijk. Nadat de fiscus had beslist over boetes en belastingverhogingen, konden er nadien strafrechtelijk nog nieuwe boetes, gevangenisstraffen en verbeurdverklaringen worden opgelegd.¹¹⁷ Om deze dubbele bestraffing tegen te gaan, werd het *ne bis in idem*-beginsel door de Una Via-wet gedeeltelijk in fiscale strafzaken verankerd. Hiertoe wijzigde de wet de verhouding tussen de fiscus en het openbaar ministerie.¹¹⁸ Er werd een facultatief overlegmechanisme opgericht waarin werd beslist hoe men de fiscale fraudedossiers wilde behandelen, strafrechtelijk dan wel administratief.¹¹⁹ Artikel 29 Sv. werd aangevuld met een

¹¹³ Verslag namens de onderzoekscommissie over het parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52K0034/004, 222; C. LARDENOIT en B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

¹¹⁴ *Ibid.*, 221-223.

¹¹⁵ *Ibid.* 221.

¹¹⁶ M. MAUS, *Handboek Fiscale Sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 188.

¹¹⁷ A. VAN STEENBERGE, "(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?", *TVW*, 2013, 224.

¹¹⁸ *Ibid.*; zie ook J. ROSELETH, "Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de Una Via-wet uit wegens schending van het *ne bis in idem*-beginsel", *RABG* 2014/19, 1348; B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en OM", *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 6.

¹¹⁹ E. MASSET, "Fiscale inbreuken, una via en de schroeven aandraaien", *Fisc.Week* 2019, 1-2.

derde lid.¹²⁰ Op basis van de nieuwe bepaling kon een facultatief overleg plaatsvinden tussen de fiscus (de gewestelijke directeur) en het openbaar ministerie (de procureur des Konings) waarin werd beslist hoe men een specifiek dossier wilde aanpakken. Vervolgens koos men er op basis van het *una via*-principe voor om het dossier ofwel strafrechtelijk ofwel administratief te bestraffen.¹²¹ Bij de keuze tussen de afhandeling werd rekening gehouden met het subsidiariteitsprincipe. Dit betekende dat de meer ernstige zaken waarvoor onderzoeksdaden nodig waren, vervolgd werden door het openbaar ministerie. *Vice versa* werden de eenvoudigere dossiers door de fiscus behandeld zonder enige inmenging door het openbaar ministerie.¹²² Dit kwam neer op een wettelijke verankering van het *ne bis in idem*-beginsel omdat een dubbele bestraffing *a priori* niet meer mogelijk was. Elk dossier werd ofwel door de fiscus afgehandeld ofwel door het openbaar ministerie, met respectievelijk een belastingverhogingen of boete als straf enerzijds of een boete, verbeurdverklaring of celstraf als sanctie anderzijds.¹²³ In de omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de Hoven van Beroep van 22 oktober 2012 (hierna 'Omsendbrief nr. 11/2012'), werd een gelijkaardige toelichting bij de *una via*-regeling gegeven.¹²⁴ Belangrijk hierbij is om te vermelden het toenmalige *una via*-overleg volledig facultatief was.¹²⁵

31. De Una Via-wet voorzag ook in een specifieke regeling die tot doel had de opeisbaarheid (en de verjaring) van fiscale boetes of belastingverhogingen te schorsen in bepaalde gevallen.¹²⁶ De bepaling moet als volgt worden uitgelegd: wanneer de opeisbaarheid van een fiscale boete of belastingverhoging was uitgesproken tegen een belastingplichtige¹²⁷, werd die opeisbaarheid geschorst wanneer het openbaar ministerie tegen diezelfde

¹²⁰ "De in het tweede lid bedoelde gewestelijke directeur of de ambtenaar die hij aanwijst, **kan** in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude over concrete dossiers overleg plegen met de procureur des Konings. De procureur des Konings **kan** de strafrechtelijk strafbare feiten waarvan hij kennis heeft genomen tijdens het overleg, vervolgen. Het overleg kan ook plaatsvinden op initiatief van de procureur des Konings. De bevoegde politionele overheden kunnen deelnemen aan het overleg" (oud artikel 29 derde lid Sv.)(eigen nadruk).

¹²¹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken : een vervolging en een beteugeling langs één weg?* Mechelen: Kluwer, 2012, 23.

¹²² 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, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 53 1973/001, 11.

¹²³ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het una via-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 5.

¹²⁴ Omsendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de Hoven van Beroep van 22 oktober 2012, 17-18.

¹²⁵ C. LARDENOIT en B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

¹²⁶ Art. 3, 4 en 14 Una Via-wet.

¹²⁷ Overeenkomstig artikel 445 WIB92.

belastingplichtige een strafvordering instelde.¹²⁸ De aanhangigmaking van de strafvordering bij de correctionele rechtbank maakte de fiscale geldboeten en belastingverhogingen definitief niet opeisbaar.¹²⁹ Wanneer echter de buitenvervolginstelling werd uitgesproken, werden ze opnieuw opeisbaar. Deze bepaling had eveneens tot doel het *ne bis in idem*-beginsel te verankeren zodat een dubbele bestraffing niet meer mogelijk was.¹³⁰

4.4.2. Kritiek en gedeeltelijke vernietiging

32. Het *una via*-overleg was een succes en werd vooral door zijn toegankelijkheid veel gebruikt.¹³¹ Toch bleek de Una Via-wet meerdere lacunes te bevatten. De grootste tekortkoming was dat de wet het *ne bis in idem*-beginsel, zoals ruim geïnterpreteerd door het EHRM in het Zolotukhin-arrest¹³², niet voldoende kon waarborgen.¹³³ Daarom vernietigde het GwH de Una Via-wet gedeeltelijk in haar arrest van 3 april 2014 wegens een schending van het *ne bis in idem*-beginsel.¹³⁴ De artikelen 3, 4 en 14 van de Una Via-wet¹³⁵ werden vernietigd.¹³⁶ Deze hadden betrekking op fiscale geldboeten of belastingverhogingen waarvan de opeisbaarheid werd geschorst wanneer het openbaar ministerie een strafvordering instelde tegen dezelfde belastingplichtige voor substantieel dezelfde feiten (*supra* nr. 31).¹³⁷ Wanneer een belastingplichtige namelijk veroordeeld werd tot een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter (en die sanctie definitief was geworden), kon het openbaar ministerie nadien overeenkomstig de Una Via-wet een strafvervolginstelling instellen tegen die belastingplichtige voor substantieel dezelfde feiten.¹³⁸ Wanneer bijvoorbeeld de fiscus een boete oplegde en nadien duidelijk werd dat de fiscale fraudeur zwaardere feiten had gepleegd,

¹²⁸ Overeenkomstig art. 460 WIB92 of artikel 74 BTW-Wetboek; Ook het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening werd geschorst als het openbaar ministerie de strafvordering uitoefende.

¹²⁹ M. MAUS, *Handboek Fiscale Sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 189.

¹³⁰ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-wet van 20 september 2012", *T.Strafr* 2013, nr.1, 9.

¹³¹ F. DESTERBECK, "'Una via'-KB niet op tijd klaar: overleg tussen fiscus en OM over ernstige fraudegevallen opgeschort", *Fisc.Act.* 2019, afl. 41, 14.

¹³² EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*.

¹³³ 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.

¹³⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, noot F. DESTERBECK.

¹³⁵ "Zonder afbreuk te doen aan de geldigheid van de bestuurs- of gerechtelijke handelingen verricht met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingsschuld, worden de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten en het verloop van de verjaring van de vordering tot voldoening geschorst wanneer het openbaar ministerie de in artikel 74 bedoelde strafvordering uitoefent. De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de fiscale geldboeten definitief niet opeisbaar. Daarentegen maakt de beschikking van buitenvervolginstelling een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring" (oude artikelen 3, 4, 15 Sv.).

¹³⁶ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

¹³⁷ Art. 3, 4 en 14 Una Via-wet.

¹³⁸ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.1.

kon het dossier aan het openbaar ministerie overgedragen worden. De door de fiscus opgelegde boetes werden dan geschorst tot het strafrecht een uitspraak deed. De opgeschorte administratieve sanctie werd toch nog gereactiveerd als er werd besloten tot buitenvervolginstelling of seponering.¹³⁹ Omgekeerd, wanneer de belastingplichtige werd verwezen naar de correctionele rechtbank door het openbaar ministerie of wegens de verwijzingsbeschikking van de raadkamer, werden de fiscale geldboeten en de belastingverhogingen definitief niet-opeisbaar.¹⁴⁰

Het Hof was het niet eens met deze methode en meende dat de (mogelijks tijdelijke) uitschakeling van de administratieve sanctie in strijd was met *ne bis in idem*-beginsel.¹⁴¹ Zelfs de definitieve beslissing door de fiscus omtrent een fiscale geldboete of een belastingverhoging tegen een belastingplichtige leidde er niet toe te beletten dat die persoon het voorwerp uitmaakte van daaruit voortvloeiende strafvervolgingen, of zelfs dat hij werd verwezen naar een vonnisgerecht, zelfs wanneer de hem verweten feiten in wezen identiek waren aan die waarvoor hij administratief was veroordeeld.¹⁴² Het Hof benadrukte in lijn met de rechtspraak van het EHRM¹⁴³ dat het onaanvaardbaar is om na een definitieve administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter iemand voor in wezen dezelfde feiten strafrechtelijk te vervolgen.¹⁴⁴ Uit deze redenering volgde dat diezelfde artikelen 3, 4 en 14 van de Una Via-wet in strijd waren met artikelen 10 en 11 Gw.¹⁴⁵

33. Er werd nog een reparatiedecreet uitgevaardigd om tegemoet te komen aan het arrest, maar ook het decreet kon de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel niet waarborgen.¹⁴⁶ Het decreet bepaalde dat de strafvordering verviel wanneer de administratieve geldboete of belastingverhoging *definitief* werd.¹⁴⁷ Wanneer de fiscus geen administratieve sanctie

¹³⁹ C. VAN DE HEYNING e.a., “Het *ne bis in idem*-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van “*bis*””, *T.Fin.R.*, 2018, afl. 540, 389.

¹⁴⁰ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

¹⁴¹ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.18.30.

¹⁴² C. VAN DE HEYNING e.a., “Het *ne bis in idem*-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van “*bis*””, *T.Fin.R.* 2018, afl. 540, 387.

¹⁴³ EHRM 10 november 2009, nr. 14939/03 *Zolothukin/Rusland*.

¹⁴⁴ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.16.1.

¹⁴⁵ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het una via-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

¹⁴⁶ 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, nr.3, 6.

¹⁴⁷ Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.*, VI. Parl. 2014-15, nr .369/1.

oplegde, kon het openbaar ministerie na deze ‘vrijspraak’ gewoon een strafvordering instellen.¹⁴⁸ Deze aanpak ging in tegen het *ne bis in idem*-beginsel aangezien het instellen van een tweede vervolging niet is toegestaan, ook niet als de belastingplichtige voor dezelfde feiten definitief is vrijgesproken van een administratieve sanctie met een (minstens gedeeltelijk) strafrechtelijk karakter.¹⁴⁹

34. Als gevolg van de kritieken op en gedeeltelijke vernietiging van de Una Via-wet moest de wetgever een alternatief uitwerken, zonder lacunes.¹⁵⁰

4.5. Recente rechtspraak over het *ne bis in idem*-beginsel

4.5.1. Inleiding

35. De evolutie inzake het *ne bis in idem*-beginsel werd de laatste jaren verdergezet onder invloed van rechtspraak van het EHRM¹⁵¹ en het HvJ¹⁵². De oude opvatting van het *ne bis in idem*-beginsel werd gedeeltelijk ondergraven, minstens werden er nuances aan toegevoegd.¹⁵³ Deze recente uitspraken hadden voornamelijk betrekking op het element ‘bis’, en nu blijkt dat een cumul van strafprocedures en administratieve procedures met strafrechtelijk karakter in bepaalde gevallen toegestaan is en dus niet strijdig is met het *ne bis in idem*-beginsel.¹⁵⁴ De bespreking van deze recente Europese rechtspraak inzake het *ne bis in idem*-beginsel is essentieel omdat deze rechtspraak een inspiratie is geweest voor de wet van 5 mei 2019. In de parlementaire voorbereidingen wordt er namelijk uitvoerig verwezen naar deze rechtspraak.¹⁵⁵

¹⁴⁸ T. DUMONT, “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, nr.3, 6.

¹⁴⁹ *Ibid.* 5.

¹⁵⁰ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

¹⁵¹ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*; EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./Jsland*.

¹⁵² HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, *Luca Menci*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-596/16 en C-597/17, *di Puma*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-537/16, *Garlsson Real Estate e.a.*

¹⁵³ 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, 22.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ Zie o.a. wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensdiensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 3515/001, 4-5.

4.5.2. Rechtspraak EHRM

4.5.2.1. *A en B/Noorwegen*

4.5.2.1.1. *Inleiding*

36. Op 15 november 2016 nam het EHRM een opvallend en vernieuwend standpunt in over het *ne bis in idem*-beginsel in het arrest *A en B/Noorwegen*.¹⁵⁶ Het arrest had betrekking op een samenloop van administratieve en strafrechtelijke procedures in fiscale strafzaken. De administratieve procedure werd door het EHRM in de zin van artikel 6 EVRM als strafrechtelijk gekwalificeerd waardoor het *ne bis in idem*-beginsel moest gerespecteerd worden overeenkomstig artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM.¹⁵⁷

Het arrest had voornamelijk betrekking op de betekenis van het element ‘bis’.¹⁵⁸ *In casu* gaf het Hof een antwoord op de vraag wanneer er sprake is van één dan wel twee procedures zoals voorzien in artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM.¹⁵⁹ Het Hof besloot dat een (min of meer) gelijktijdige samenloop van strafrechtelijke en administratieve procedures ten aanzien van dezelfde feiten in bepaalde gevallen is toegestaan, met name wanneer de procedures voldoende samenhangend zijn.¹⁶⁰ In dat geval is er geen inbreuk van het *ne bis in idem*-beginsel van artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, zelfs niet als één van de procedures reeds onherroepelijk was beëindigd.¹⁶¹

4.5.2.1.2. *Feiten*

37. A en B zijn twee Noorse onderdanen met aandelen in meerdere Vennootschappen. In 2001 besloten zij hun aandelen te verkopen. De opbrengst uit de verkoop werd overgemaakt aan buitenlandse ondernemingen in Gibraltar, Samoa en Luxemburg. A en B hadden de uit deze transacties voortvloeiende inkomsten niet aangegeven bij de Noorse belastingadministratie. Hierdoor hadden A en B respectievelijk 360.000 euro en 143.000 euro

¹⁵⁶ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, *Juristenkrant* 2017, afl. 341, noot, *JLMB* 2017, afl. 23, 1068, noot O. MICHIELS en G. FALQUE, *TFR* 2018, afl. 540, 391, noot C. VAN DE HEYNING, D. VERBEKE, P. DE VOS en S. LAMBERIGTS.

¹⁵⁷ *Ibid.* overw. 154.

¹⁵⁸ 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, 22.

¹⁵⁹ M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

¹⁶⁰ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/ Noorwegen*, overw. 125.

¹⁶¹ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, *EHRC* 2017/61.

aan belastingen ontdoken.¹⁶² Overeenkomstig de relevante wetgeving werd een belastingverhoging van 30 procent opgelegd door de Noorse belastingadministratie.¹⁶³ Deze beslissing steunde gedeeltelijk op de verklaringen die A en B aflegden tijdens het strafonderzoek naar dezelfde feiten.¹⁶⁴ Beiden betaalden de belastingverhoging tijdig en de beslissing werd definitief na het verstrijken van de beroepstermijn van drie weken.¹⁶⁵ Vervolgens werden twee afzonderlijke strafprocedures ingesteld tegen A en B voor verzwarende belastingfraude en veroordeelde de strafrechtbank beiden tot een jaar gevangenisstraf.¹⁶⁶ De strafrechtbank hield rekening met de opgelegde administratieve sancties.¹⁶⁷ Het staat vast dat beide procedures, de strafrechtelijke en administratieve, gelijktijdig werden aangevat.¹⁶⁸ Er zat wel enige tijd tussen het definitief worden van de administratieve beslissing en de veroordeling door de strafrechter. Bij A kwam de veroordeling van de strafrechter vier maanden na het definitief worden van de administratieve beslissing en bij B was dit negen maanden later.¹⁶⁹

38. A en B waren het niet eens met de opgelegde sancties en stelden een procedure in bij het EHRM nadat hun interne rechtsmiddelen waren uitgeput. Zij betoogden dat het *ne bis in idem*-beginsel uit artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM was geschonden door het opleggen van zowel een belastingverhoging als een gevangenisstraf.¹⁷⁰ Volgens A en B belette de opgelegde belastingverhoging namelijk dat ze voor een tweede keer voor dezelfde feiten veroordeeld konden worden.¹⁷¹ Hiertegenover stond de Noorse regering die meende dat artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol niet van toepassing was omdat de procedures tegen A en B voorzienbaar waren, parallel werden gevoerd en de tweede sanctie rekening hield met de eerder opgelegde sanctie.¹⁷²

¹⁶² EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 12.

¹⁶³ *Ibid*, overw. 13.

¹⁶⁴ 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, 23.

¹⁶⁵ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 16 en overw. 32.

¹⁶⁶ *Ibid*, overw. 17 en overw. 33.

¹⁶⁷ C. VAN DE HEYNING e.a. "Het ne bis in idem-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van 'bis'", *TFR* 2018, afl. 540, 374.

¹⁶⁸ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*. overw. 135 en 148.

¹⁶⁹ *Ibid*, overw. 17 en 35.

¹⁷⁰ *Ibid*, overw. 59.

¹⁷¹ *Ibid*, overw. 53.

¹⁷² *Ibid*, overw. 79 .

4.5.2.1.3. Criteria voor een materiële en temporele samenhang

39. Het arrest start met een toelichting waarin het EHRM stelt dat de verdragsluitende staten hun eigen rechtssysteem moeten organiseren.¹⁷³ Het Hof verheldert het doel van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM. In hoofddeel garandeert dat artikel de bescherming van de rechtsonderhorige:¹⁷⁴ “Article 4 of Protocol No. 7 contained three distinct guarantees and provided that, for the same offence, no one should be (i) liable to be tried, (ii) tried, or (iii) punished”.¹⁷⁵ Het doel van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM is dus het voorkomen dat een persoon tweemaal wordt vervolgd of gestraft voor hetzelfde gecriminaliseerde gedrag.¹⁷⁶ Nochtans verheldert het EHRM dat artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM *in se* parallelle procedures niet verbiedt.¹⁷⁷ Het is de lidstaten toegestaan om, met het oog op het bestraffen van fiscale fraude, verschillende procedures en straffen te splitsen als deze geïntegreerd en complementair zijn en een strafrechtelijk karakter hebben overeenkomstig de autonome betekenis van het EVRM.¹⁷⁸ Stel bijvoorbeeld dat iemand administratief gesanctioneerd wordt voor het niet betalen van een belasting, dan mogen de lidstaten deze persoon eveneens strafrechtelijk vervolgen voor een bijkomend element van de niet-betaling dat niet in de administratieve procedure behandeld werd (bv. fiscaal frauduleus gedrag).¹⁷⁹

40. Vervolgens verduidelijkt het Hof onder welke voorwaarden parallelle procedures toegestaan zijn en deze dus geen afbreuk doen aan het *ne bis in idem*-beginsel. Het Hof bouwt hiervoor verder op de ontwikkelde “*sufficiently close connection in substance and in time*”-test uit *Nilsson/Zweden*.¹⁸⁰ Volgens het Hof zijn parallelle procedures enkel toegestaan als de administratieve en strafrechtelijke procedures substantieel en temporeel voldoende nauw met elkaar verbonden zijn.¹⁸¹ Beide procedures moeten met andere woorden complementair zijn

¹⁷³ *Ibid*, overw. 117 en 120; Zie ook EHRM 16 november 2010, nr. 926/05, *Taxquet/België*, overw.83,

¹⁷⁴ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw 122.

¹⁷⁵ *Ibid*, overw. 110.

¹⁷⁶ *Ibid*, overw. 123.

¹⁷⁷ *Ibid*, overw. 123.

¹⁷⁸ *Ibid*, overw. 106-117; Hiermee wordt een sanctie bedoeld die als ‘strafrechtelijke’ wordt gekwalificeerd overeenkomstig de Engel-criteria (*supra* nr.20).

¹⁷⁹ *Ibid*, overw. 123; Zie ook C. VAN DE HEYNING e.a. “Het *ne bis in idem*-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van ‘bis’”, *TFR* 2018, afl. 540, 374.

¹⁸⁰ EHRM 13 december 2005, nr. 73661/01, *Nilsson/Zweden*; Zie ook EHRM 4 oktober 2016, nr. 21563/12, *Rivard/Zwitserland*: Dit criterium van voldoende materiële en temporele samenhang werd eveneens opgenomen in het arrest Rivard. De heer Rivard meende dat het *ne bis in idem*-beginsel niet gewaarborgd werd toen hij zowel door een administratieve als een strafrechtelijke instantie bestraft werd voor eenzelfde verkeersovertreding. Het Hof gaf de heer Rivard ongelijk en oordeelde dat er een voldoende materiële en temporele samenhang was tussen beide procedures.

¹⁸¹ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

en één geheel (“*a coherent whole*”) vormen. In *A en B/Noorwegen* biedt het Hof vervolgens een gedetailleerd referentiekader aan om te oordelen of er sprake is van substantiële en temporele samenhang tussen beide procedures. Er moet zowel voldaan zijn aan de substantiële als aan de temporele samenhang. Dit vereist een onderzoek *in concreto*. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen vier materiële toetsingscriteria en één temporele.¹⁸²

41. Volgende vier materiële toetsingscriteria wegen volgens het Hof mee bij de beoordeling.¹⁸³ In de eerste plaats moeten de doelen die de verschillende procedures nastreven, verschillen en/of elkaar aanvullen zodat iedere procedure een ander aspect van het geviseerde gedrag aanpakt. De doeleinden moeten zowel *in abstracto* als *in concreto* verschillende aspecten van de schadelijke handeling aanpakken of bestraffen.¹⁸⁴ De doeleinden mogen evenwel hun strafrechtelijk karakter niet verliezen, want in dat geval is er immers geen sprake meer van de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel.¹⁸⁵

Ten tweede moet de samenhang van beide procedures voorzienbaar zijn als gevolg van het geviseerde wangedrag, en dit niet alleen in rechte maar ook in feite. In die zin wordt ook voldaan aan de vereiste van complementariteit tussen beide procedures.¹⁸⁶ Bovendien koppelt het EHRM het *ne bis in idem*-vereiste aan het legaliteitsbeginsel. De samenhang tussen beide procedures moet immers voorzienbaar zijn zodat de dader zich redelijkerwijze kan verwachten aan een mogelijks dubbele strafrechtelijke vervolging.¹⁸⁷

Ten derde moeten de bevoegde overheden samenwerken om te voorkomen dat het bewijs ‘dubbel’ wordt vergaard of beoordeeld. Voldoende interactie tussen de bevoegde overheden moet verzekeren dat vaststellingen in het kader van de ene procedure doorwerken in de andere procedure.¹⁸⁸

¹⁸² EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, EHRC 2017/61.

¹⁸³ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132.

¹⁸⁴ *Ibid*, overw. 132 tweede lid.

¹⁸⁵ 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, 23.

¹⁸⁶ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

¹⁸⁷ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, EHRC 2017/61.

¹⁸⁸ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132 vierde lid.

Tot slot moet de ene procedure rekening houden met de sanctie die reeds werd opgelegd in de andere, beëindigde, procedure zodat de bestraffing in zijn geheel proportioneel blijft.¹⁸⁹ Dit criterium wordt ook wel het *Anrechnung*-principe of aanrekeningsprincipe genoemd.¹⁹⁰ Zo wordt voorkomen dat de betrokkene onevenredig wordt getroffen ingevolge het bestaan van twee verschillende bestraffingsprocedures.¹⁹¹ Het Hof voegt hieraan toe dat de mate waarin de administratieve procedure kenmerken van een ‘gebruikelijke’ strafprocedure vertoont, cruciaal is. Hoe meer de administratieve procedure lijkt op een ‘gebruikelijke’ strafprocedure, en dus een stigmatiserend effect heeft, hoe groter het risico dat er sprake is van twee aparte procedures in plaats van één geïntegreerde procedure.¹⁹² Dit is logisch aangezien die administratieve procedure in dat geval doelstellingen zal nastreven die gelijkaardig zijn als deze die de strafrechtelijke procedure nastreeft bij het bestraffen van datzelfde feit.¹⁹³

42. Er is sprake van de temporele vereiste van het EHRM als de onderscheiden procedures in een voldoende mate parallel in tijd worden gevoerd. Het is niet vereist dat de procedures vanaf het begin tot het einde samenlopen, maar de procedures moeten wel steeds ‘temporeel verbonden’ zijn. Procedures mogen dus op een verschillend moment worden aangevat wanneer dit bijvoorbeeld gerechtvaardigd is om een goed justitieel bestuur te waarborgen of als dit vereist is om verschillende maatschappelijke doelstellingen na te streven. Het tijdsverband moet wel voldoende eng zijn tussen beide procedures om de betrokkene te beschermen tegen onzekerheid en om te vermijden dat de procedures zouden worden gerekt.¹⁹⁴

¹⁸⁹ *Ibid*, overw. 132, vijfde lid.

¹⁹⁰ P. HOET, “*Ne bis in idem* – Nationaal en Internationaal, De rechtspraak van het Hof van Justitie en van het Hof van de Rechten van de Mens getoetst aan de nationale rechtspraak”, CABG 2008, 77-78; zie ook artikel 56 van de SUO dewelke voorziet in een verplichting rekening te houden met een reeds opgelegde vrijheidsbenemende maatregel: “*iedere periode van vrijheidsbeneming die wegens deze feiten op het grondgebied van de laatstgenoemde Partij werd ondergaan dient op de eventueel op te leggen straf of maatregel in mindering te worden gebracht*” (art. 56 SUO). Deze regel is gebaseerd op aanrekeningsbeginsel, zodat het aanrekeningsbeginsel ook moet kunnen gelden ten aanzien van andere straffen (HvJ 18 juli 2007, nr. C-367/05, ECLI:EU:C:2007:444, Kraaijenbrink, overw. 62, concl. Adv.Gen. E. SHARPSTON).

¹⁹¹ P. HOET, “*Ne bis in idem* – Nationaal en Internationaal, De rechtspraak van het Hof van Justitie en van het Hof van de Rechten van de Mens getoetst aan de nationale rechtspraak”, CABG 2008/4, 78.

¹⁹² EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 133.

¹⁹³ J. BARON en E. POELMANN, “Tax penalties: minor criminal charges”, *Intertax* 2017, 818-819.

¹⁹⁴ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 134.

43. Het EHRM paste de hierboven beschreven beginselen toe op de zaak *A en B/Noorwegen*.¹⁹⁵ Het *idem*-aspect, dat betekent dat de feiten in beide procedures hetzelfde moeten zijn, werd niet betwist. Vervolgens sprak het Hof zich uit over het *bis*-aspect en concludeerde dat er geen schending was van het *ne bis in idem*-beginsel omdat er tussen de twee procedures een voldoende materieel en temporeel verband was.¹⁹⁶ De procedures maakten dus deel uit van één geïntegreerd sanctiesysteem. Daarenboven hadden de opgelegde sancties een andere finaliteit. Waar de administratieve procedure betrekking had op de maatschappelijke en sociale kosten van de belastingontduiking, had de strafprocedure een punitief oogmerk met betrekking tot het bijkomend element van strafbare fraude.¹⁹⁷ Het was ook voorzienbaar voor A en B dat na de administratieve sanctie een strafrechtelijke vervolging kon opgelegd worden.¹⁹⁸ Beide procedures werden gelijktijdig (of toch in nauw onderling verband)¹⁹⁹ gevoerd en de tweede opgelegde sanctie was proportioneel daar deze rekening hield met de reeds eerder opgelegde sanctie.²⁰⁰ Op basis van bovenstaande motivering besliste het Hof, met een meerderheid van zestien stemmen tegen één, dat het *ne bis in idem*-beginsel uit artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM niet geschonden was.²⁰¹

4.5.2.1.4. Toelichting bij het arrest

44. Dit arrest was volgens sommigen een ware revolutie voor de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel.²⁰² Het EHRM stapte af van de strikte interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel uit het *Zolothukin*-arrest dat een tweede bestraffing en vervolging volledig uitsloot.²⁰³ In *A en B/Noorwegen* besliste het Hof dat een dubbele bestraffing in bepaalde gevallen wel mogelijk is. Het *ne bis in idem*-beginsel wordt niet geschonden als beide procedures substantieel en temporeel met elkaar in één concreet sanctiestelsel verbonden zijn.²⁰⁴

¹⁹⁵ *Ibid*, overw. 136: Het EHRM sprak zich eerst uit over de belastingverhoging van 30 percent en concludeerde dat het, met toepassing van de Engel-criteria, een strafrechtelijke sanctie was in de zin van artikel 6 EVRM en van artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM.

¹⁹⁶ *Ibid*, overw. 154.

¹⁹⁷ *Ibid*, overw. 144.

¹⁹⁸ *Ibid*, overw. 146.

¹⁹⁹ *Ibid*, overw. 146, Een periode van 2,5 maand tussen het definitief worden van de bestuurlijke sanctie en de strafrechtelijke sanctie levert een voldoende samenhang in tijd op. Ook een termijn van negen maanden is niet per se bezwaarlijk.

²⁰⁰ *Ibid*, overw. 146.

²⁰¹ *Ibid*, overw. 157.

²⁰² EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, *Juristenkrant* 2017, afl. 341, noot, *JLMB* 2017, afl. 23, 1068, noot O. MICHIELS en G. FALQUE, *TFR* 2018, afl. 540, 391, noot C. VAN DE HEYNING e.a.

²⁰³ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*.

²⁰⁴ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 111.

45. De verdienste van dit arrest is volgens VAN BOCKEL dat het een referentiekader creëert voor nationale regelgevers en rechters op basis waarvan ze *in concreto* kunnen beoordelen of de toepassing van parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures verenigbaar is met het *ne bis in idem*-beginsel.²⁰⁵ Ook België heeft dit referentiekader gebruikt bij het opstellen van de wet van 5 mei 2019 (*infra*).²⁰⁶ Nochtans is het Hof in *A en B/Noorwegen* nog steeds van mening dat één enkele strafrechtelijke afhandeling de voorkeur geniet.²⁰⁷ Wellicht trachtte het Hof met dit arrest tegemoet te komen aan de problematiek dat bijna alle verdragsrechtelijke lidstaten parallelle administratieve en strafprocedures hebben. Deze aanpak was niet verenigbaar met de oude interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel uit het Zolothukin-arrest dat elke tweede bestraffing en vervolging volledig uitsloot als beide sancties een strafrechtelijk karakter hebben. Door een soepelere interpretatie te geven aan het *ne bis in idem*-beginsel, en parallelle procedures in bepaalde gevallen toch toe te staan, kunnen verdragsrechtelijke lidstaten hun parallelle administratieve en strafprocedures handhaven, zo ook België.²⁰⁸

4.5.2.2. IJslandse arresten

46. In verschillende arresten, toevallig allemaal met betrekking tot IJsland, paste het EHRM het hogervermelde toetsingskader toe om te bepalen of de parallelle procedures voldoende temporele en materiële samenhang vertoonden.

47. Het toetsingskader werd een eerste maal gebruikt op 18 mei 2017 in het *Jóhannesson*-arrest.²⁰⁹ Deze zaak had betrekking op het parallelle sanctiestelsel in IJsland waarbij een administratieve sanctie gevolgd kon worden door een strafrechtelijke sanctie.²¹⁰ In tegenstelling tot wat het EHRM in het arrest *A en B/Noorwegen* besliste, werd er ditmaal wel een schending van het *ne bis in idem*-beginsel vastgesteld.²¹¹ Bij de toetsing van het *ne bis in idem*-beginsel middels het ontwikkelde toetsingskader verwijst het EHRM uitgebreid naar de

²⁰⁵ *Ibid*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, EHRC 2017/61.

²⁰⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001. 4-10; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 88; Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij de wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

²⁰⁷ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

²⁰⁸ *Ibid*, noot W. B. VAN BOCKEL.

²⁰⁹ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson e.a. / IJsland*.

²¹⁰ *Ibid. Strafr.* 2018, afl. 1, 19, noot P. HOET, *TFR* 2018, afl. 540, 434, noot C. VAN DE HEYNING e.a.

²¹¹ *Ibid*, overw. 56.

zaak *A en B/Noorwegen*.²¹² In die zin werd het duidelijk wat het EHRM verstaat onder een “*sufficiently close connection, both in substance and in time*”.²¹³ Bij de beoordeling stelt het Hof vast dat beide procedures complementair zijn, verschillende doelstellingen nastreefden en dat het voorzienbaar was dat de procedures parallel konden gevoerd worden. Bovendien hield de tweede (strafrechtelijke) procedure rekening met de reeds eerder opgelegde sanctie uit de eerste (administratieve) procedure.²¹⁴ Er was echter niet voldaan aan het derde materiële toetsingscriterium dat vereist dat de bevoegde overheden samenwerken om te voorkomen dat bewijs ‘dubbel’ wordt vergaard of beoordeeld.²¹⁵ De IJslandse politie had een eigen onderzoek opgestart, los van het onderzoek van de belastingadministratie, terwijl het volgens de IJslandse wetgeving mogelijk was om onderling bewijsmateriaal uit te wisselen. Volgens het Hof werden beide procedures dus zo goed als onafhankelijk van elkaar gevoerd en was er dus geen sprake van voldoende materiële samenhang tussen de procedures.²¹⁶

Aansluitend oordeelde het Hof dat niet aan de vereiste temporele samenhang voldaan was. Het Hof stelde dat verschillende procedures niet successief mogen verlopen en dat zij in grote mate gelijktijdig moeten worden gevoerd. De procedures duurden samen ruim negen jaar, waarvan ze elkaar slechts één jaar overlaptten, en waren dus onredelijk lang. Evenmin hadden de IJslandse autoriteiten deze onredelijke lange duur verantwoord.²¹⁷

Het EHRM voegt daar nog aan toe dat ook de mate waarin de administratieve procedure de kenmerken vertoont van een ‘klassieke’ strafrechtelijke procedure en een stigmatiserend effect met zich meedraagt, eveneens relevant zijn. Naarmate een administratieve procedure nauwer aanleunt bij de harde kern (“*hardcore*”) van het strafrecht stijgt volgens het Hof immers het risico dat er in werkelijkheid sprake is van twee aparte procedures i.p.v. één geïntegreerde procedure.²¹⁸ Op basis van deze motivering stelde het Hof een schending van het *ne bis in idem*-beginsel vast. De betrokkene werd door de IJslandse autoriteiten twee keer berecht en

²¹² *Ibid*, overw. 43, 48, 49, 54.

²¹³ F. DESTERBECK,, “Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 7.

²¹⁴ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson e.a. / IJsland*, overw. 51.

²¹⁵ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132, vijfde lid.

²¹⁶ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson e.a. / IJsland*, overw. 53.

²¹⁷ *Ibid*, overw. 54.

²¹⁸ *Ibid*, overw. 49.

bestraft voor in wezen dezelfde feiten, in procedures die geen voldoende nauwe materiële en temporele samenhang vertoonden.²¹⁹

48. In de arresten *Ragnar Thorisson/IJsland*²²⁰ van 12 februari 2019 en *Ármannsson/IJsland*²²¹ van 16 april 2019 stelde het EHRM eveneens vast dat de criteria die geponeerd werden in *A en B/Noorwegen* niet verenigd waren. Telkens was er niet voldaan aan het temporele criterium aangezien de administratieve procedures enerzijds en de strafrechtelijke procedures anderzijds niet voldoende nauw met elkaar verbonden waren, aldus het EHRM.²²²

4.5.3. Rechtspraak Hof van Justitie

4.5.3.1. Åkerberg Fransson

49. Na de uitspraken van het EHRM in *A en B/Noorwegen* inzake het *ne bis in idem*-beginsel was het afwachten welk standpunt het HvJ zou innemen. Wel stond het vast dat het HvJ doorheen de jaren haar visie inzake het *ne bis in idem*-beginsel regelmatig had bijgesteld.²²³

50. Het HvJ sprak zich op 26 februari 2013 in het arrest Åkerberg Fransson voor de eerste maal uit over het *ne bis in idem*-beginsel op grond van artikel 50 van het Handvest in fiscale zaken.²²⁴ Concreet ging het over de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel in opeenvolgende procedures met betrekking tot btw-delicten. Het Hof verklaarde dat “*het in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde ‘ne bis in idem’-beginsel er niet aan in de weg staat dat een lidstaat voor dezelfde feiten (...) achtereenvolgens een fiscale sanctie en een strafrechtelijke sanctie oplegt voor zover (...) de eerste sanctie geen strafrechtelijke sanctie is.*”²²⁵ Hieruit volgde dat artikel 50 van

²¹⁹ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson e.a. / IJsland*. T.Strafr. 2018, afl. 1, 19, noot P. HOET, TFR 2018, afl. 540, 434, noot O. MICHIELS en G. FALQUE, TFR 2018, afl. 540, 391 noot C. VAN DE HEYNING ea.

²²⁰ EHRM 12 februari 2019, nr. 52623/14, *Ragnar Thorisson/IJsland*.

²²¹ EHRM 16 april 2019, nr. 72098/14, *Ármannsson/IJsland*.

²²² zie ook M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

²²³ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 5.

²²⁴ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren / Åkerberg Fransson*; In wezen ging het arrest over de gebondenheid van de lidstaten aan het Handvest en besliste het Hof dat het toepassingsgebied van het Handvest gelijkgeschakeld diende te worden met dat van het Unierecht (R. VAN DER HULLE, De arresten Åkerberg Fransson en Melloni gerelativeerd, *SEW* 2014, nr. 3, 102).

²²⁵ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren / Åkerberg Fransson*, overw. 37.

het Handvest, en het hierin neergelegde *ne bis in idem*-beginsel, niet geschonden werd als achtereenvolgens een administratieve vervolging zonder strafrechtelijk karakter en een strafrechtelijke vervolging werden opgelegd. Het was wel vereist dat de eerst opgelegde sanctie doeltreffend, evenredig en afschrikkend is.²²⁶ *A contrario* volgde hieruit dat, wanneer de administratieve sanctie een strafrechtelijk karakter had²²⁷ en definitief geworden was, er geen bijkomende strafrechtelijke vervolging mogelijk was in gevolge het *ne bis in idem*-beginsel.²²⁸

4.5.3.2. Menci, Di Puma & Zecca en Garlsson

4.5.3.2.1. Inleiding

51. Na het arrest *A en B/Noorwegen* deed de Grote Kamer van het HvJ in vier Italiaanse zaken op 20 maart 2018 opnieuw uitspraak over de betekenis van het *ne bis in idem*-beginsel. Het betrof één fiscaal arrest met betrekking tot btw-fraude (Menci) en twee arresten met betrekking tot de richtlijn financiële markten (Di Puma & Zecca en Garlsson). De samengestelde zaken Di Puma & Zecca hadden betrekking op handel met voorkennis terwijl Garlsson Real Estate SA ging over marktmanipulatie.²²⁹ Concreet stelde het HvJ dat een cumulatie van strafsancties en administratieve sancties van strafrechtelijke aard niet noodzakelijk een schending uitmaakt van het *ne bis in idem*-beginsel.²³⁰

4.5.3.2.2. Menci²³¹

52. Het Menci-arrest ging over een eenmanszaak waarbij de eigenaar het had nagelaten om btw te betalen. Hij werd hiervoor definitief gesanctioneerd met een administratieve straf waarna er een strafprocedure werd ingesteld op basis van identiek dezelfde feiten.²³² Net zoals in het arrest Åkerberg Fransson ging het dus over twee *opeenvolgende* procedures.²³³ Tijdens de strafprocedure stelde de strafrechter een prejudiciële vraag aan het HvJ. Hij wilde weten of

²²⁶ *Ibid.* overw.36; zie ook HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, concl. Adv.Gen. CAMPOS SÁNCHEZ-CORDONA.

²²⁷ Om het strafrechtelijk karakter van een sanctie te beoordelen, verwijst het Hof van Justitie naar de criteria die door het EHRM in het arrest *Engel /Nederland* zijn uitgewerkt (*supra* nr.20).

²²⁸ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, Aklagaren / Åkerberg Fransson, overw. 37.

²²⁹ HvJ 20 maart 2018, C-524/15, Menci; HvJ 20 maart 2018, C-537/16, Garlsson Real Estate HvJ 20 maart 2018, C-596/16 en C-597/16, Di Puma en Consob.

²³⁰ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 433.

²³¹ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci.

²³² *Ibid.*, overw. 11.

²³³ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 433.

artikel 50 Handvest belet dat een strafrechtelijke procedure wordt gevoerd nadat de verdachte steeds onherroepelijk administratief is gesanctioneerd wegens hetzelfde feit.²³⁴ Het HvJ oordeelde dat beide sancties strafrechtelijk van aard waren, maar dat een beperking van artikel 50 van het Handvest, dat het *ne bis in idem*-beginsel verankert, mogelijk is.²³⁵ Concreet verzet artikel 50 Handvest zich onder bepaalde voorwaarden niet tegen “*een regeling op grond waarvan tegen een persoon een strafvervolgning kan worden ingesteld, terwijl die persoon voor dezelfde feiten reeds een onherroepelijk geworden administratieve sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van dat artikel 50 Handvest is opgelegd*”.²³⁶

53. Het HvJ bepaalde nadien op basis van welke criteria het *ne bis in idem*-beginsel uit artikel 50 Handvest kan worden beperkt door de lidstaten.

Eenzijds is dergelijke beperking van het *ne bis in idem*-beginsel op grond van artikel 52 Handvest gerechtvaardigd indien de beperking (1) bij wet is gesteld, (2) de wezenlijke inhoud van de rechten en vrijheden van het Handvest eerbiedigt, (3) beantwoordt aan de doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van rechten en vrijheden van anderen, (4) noodzakelijk is.²³⁷

Anderzijds zijn opeenvolgende vervolgingen/sanctioneringen toegelaten op voorwaarde dat de regeling die de lidstaat heeft uitgevaardigd (1) een doel van algemeen belang nastreeft dat een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen, waarbij die vervolgingsmaatregelen en die sancties elkaar aanvullende doelen moeten hebben, (2) duidelijke en nauwkeurige regels bevat zodat de rechtszoekende kan voorzien voor welk handelen een dergelijke cumulatie van vervolgingen en sancties mogelijk is, (3) verzekert dat de procedures op elkaar worden afgestemd, (4) voorziet in regels waarmee ervoor kan worden gezorgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties beperkt is tot het strikt noodzakelijke in verhouding is tot de ernst van het delict in kwestie.²³⁸

54. Op basis van hogervermelde criteria is een beperking op het *ne bis in idem*-beginsel dus gerechtvaardigd en kunnen lidstaten opeenvolgende procedures toestaan. Het is duidelijk dat het HvJ voor deze tweede set van criteria inspiratie haalde bij het EHRM, die gelijkaardige

²³⁴ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, overw. 16.

²³⁵ *Ibid*, overw. 39.

²³⁶ *Ibid*, overw. 360.

²³⁷ *Ibid*, over. 41.

²³⁸ HvJ 20 maart 2018, FJF 2019, afl. 1, 14, noot, RW 2018-19, afl. 36, 1437, Soc.Kron. 2018, afl. 7, 289, TFR 2019, afl. 561, 455, noot L. VERMEIRE en L. CASSIMON.

criteria hanteert (*supra* nr. 41-42).²³⁹ Het HvJ voegt hieraan toe dat deze invulling van het *ne bis in idem*-beginsel door het HvJ niet conflicteert met de invulling die het EHRM eraan geeft.²⁴⁰

4.5.3.2.3. *Di Puma & Zecca*²⁴¹

55. De gevoegde zaken Di Puma en Zecca gingen over handel met voorwetenschap. In de strafprocedure waren Di Puma en Zecca hiervoor vrijgesproken, omdat het strafbare feit niet was bewezen. Parallel met deze strafprocedure had de Italiaanse vennootschaps- en beursautoriteit administratieve sancties opgelegd.²⁴² Concreet ging het dus over parallelle procedures. Het gezag van gewijsde van de strafrechtelijke vrijspraak belette dat er een administratieve boete kon worden opgelegd, aldus Di Puma en Zecca.²⁴³ De rechter die zich moest uitspreken over de betwisting inzake de bestuurlijke geldboeten stelde hierover een prejudiciële vraag aan het HvJ. De rechter wilde weten of dergelijke cumulatie een onverantwoorde inmenging vormt op artikel 50 Handvest. Het Hof kwam tot oordeel dat er sprake was van een beperking op artikel 50 Handvest, maar dat deze beperking niet kon worden verantwoord. De regeling hield namelijk geen rekening met de kracht van gewijsde van de strafrechtelijke uitspraak, die de betrokkene had vrijgesproken. Het verderzetten van een administratieve procedure van strafrechtelijke aard zou dus in strijd zijn met het *ne bis in idem*-beginsel.²⁴⁴ Het voortzetten van een administratieve procedure van strafrechtelijke aard na een strafrechtelijke vrijspraak gaat dan “*kennelijk verder (...) dan noodzakelijk is*”.²⁴⁵

4.5.3.2.4. *Garlsson*²⁴⁶

56. De Garlsson-zaak ging over marktmanipulatie. De Italiaanse belastingadministratie had hiervoor Garlsson Real Estate SA een geldboete opgelegd. Deze boete werd betwist door Garlsson en de procedure kwam tot bij het Italiaanse Hof van Cassatie. Parallel hiermee werd er ook een strafprocedure opgestart tegen Garlsson voor dezelfde feiten, maar uiteindelijk leidde die tot amnestie. Tijdens de administratieve procedure werd de strafprocedure dus beëindigd.²⁴⁷ Het Italiaanse Hof van Cassatie stelde een prejudiciële vraag aan het HvJ daar zij

²³⁹ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 433.

²⁴⁰ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, overw. 62.

²⁴¹ HvJ 20 maart 2018, C-596/16 en C-597/16, Di Puma en Consob.

²⁴² *Ibid.*, overw. 13-15.

²⁴³ *Ibid.*, overw. 1-2.

²⁴⁴ *Ibid.*, overw. 46.

²⁴⁵ *Ibid.*, overw. 44.

²⁴⁶ HvJ 20 maart 2018, C-537/16, Garlsson Real Estate SA.

²⁴⁷ *Ibid.*, overw. 11-19.

wilde weten of de voortzetting van de administratieve procedure, na een onherroepelijke strafrechtelijke veroordeling, verenigbaar was met artikel 50 Handvest. Het HvJ oordeelde dat artikel 50 Handvest *in casu* geschonden kon zijn, gezien artikel 50 Handvest zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een administratieve procedure van strafrechtelijke aard kan worden voortgezet waarvoor de betrokkene reeds onherroepelijk strafrechtelijk is veroordeeld.²⁴⁸

4.5.3.2.5. *Hof van Justitie en het hernieuwde ne bis in idem-beginsel*

57. De arresten Menci, Puma & Zecca en Garlsson illustreren hoe het HvJ het *ne bis in idem*-beginsel toepast. De beoordeling van het *ne bis in idem*-beginsel door het HvJ heeft volgens CASSIMON en VERMEIRE vooral betrekking op het wettelijke kader. Eerst gaat het HvJ na of artikel 50 Handvest beperkt wordt door het sanctiestelsel van de lidstaat. M.a.w. onderzoekt het HvJ of er sprake is van een dubbele strafrechtelijke sanctionering of vervolging voor dezelfde feiten. Nadien gaat het Hof na of dergelijke beperking van artikel 50 Handvest gerechtvaardigd is.²⁴⁹

58. Vervolgens bepaalt het HvJ op basis van welke criteria parallelle en/of opeenvolgende administratieve en strafrechtelijke procedures toegestaan zijn. Deze toetsing van het HvJ is anders dan deze van het EHRM volgens CASSIMON en VERMEIRE. Het toepassingsgebied dat het HvJ hanteert inzake het *ne bis in idem*-beginsel is ruimer dan dat van het EHRM. Het HvJ accepteert zowel *opeenvolgende* als *parallelle* procedures terwijl het EHRM enkel een cumulatie van vervolgingen/bestrafningen toelaat bij *parallelle* procedures. De interpretatie van het EHRM biedt dus meer bescherming tegen een dubbele vervolging/bestrafning daar er geen tweede vervolging/bestrafning meer mogelijk is nadat de eerste sanctie definitief is geworden.²⁵⁰

59. Toch komen de interpretaties van het EHRM en het HvJ in de essentie overeen, aldus de meerderheidsopvatting in de rechtsleer.²⁵¹ Het HvJ verwijst in het arrest Menci herhaaldelijk

²⁴⁸ *Ibid*, overw. 63.

²⁴⁹ Dergelijke beperking is gerechtvaardigd als deze bij wet is gesteld; de wezenlijke inhoud van de rechten en vrijheden van het handvest eerbiedigt; beantwoordt aan de doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van rechten en vrijheden van anderen; noodzakelijk is (L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 436-438).

²⁵⁰ *Ibid*.

²⁵¹ Zie o.a. C. BUYSSE, “Fiscus kan zelfde misstap twee keer beboeten, zelfs tegen maximaal tarief”, *Fiscooloog* 2018, afl. 1587, 1; E. CECI en F. LALLEMANT, “Le principe ‘ non bis in idem ’ au regard de la récente jurisprudence européenne: évolution ou remise en question?”, *RGFCP* 2018, afl. 7, 14-15; E.

naar de door het EHRM opgestelde criteria om te bepalen in welke gevallen parallelle en opeenvolgende administratieve en strafrechtelijke procedures toegestaan zijn.²⁵² Hierbij dient opgemerkt te worden dat deze criteria gelijkaardig zijn aan deze die het EHRM voorop heeft gesteld in *A en B/Noorwegen* (vergelijk *supra* nr. 41-42 en nr. 53). In geval van parallelle procedures zal de rechtspraak van het EHRM²⁵³ dus van toepassing zijn met als gevolg dat cumulatie van vervolgingen/bestrafingen mogelijk is als er een voldoende nauwe substantiële en temporele samenhang is tussen beide procedures.²⁵⁴ Wat opeenvolgende procedures betreft, zal volgens het EHRM het *ne bis in idem*-beginsel toch geschonden zijn wanneer eenzelfde persoon twee keer vervolgd of bestraft wordt voor hetzelfde feit als de eerste sanctie definitief is geworden.²⁵⁵ CASSIMON en VERMEIREN verwijzen hiervoor naar de gids die het EHRM publiceerde inzake de toepassing van artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM.²⁵⁶

4.5.4. Hof van Cassatie

60. De interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel door de Belgische hoven en rechtbanken is beïnvloed geweest door hogervermelde rechtspraak.²⁵⁷ Op 24 april 2015 erkende het HvC de toepassing van ‘*ne bis in idem*’ in fiscale zaken als een algemeen rechtsbeginsel waardoor het dezelfde draagwijdte kreeg als artikel 4 van het Zevende Aanvullende Protocol EVRM en artikel 14.7 IVBPR.²⁵⁸ In die zin werd het ‘*idem*’-element, zijnde “*identieke feiten of substantieel dezelfde feiten*” omschreven als een “*geheel van concrete feitelijke omstandigheden welke onlosmakelijk in tijd en ruimte met elkaar verbonden zijn*”.²⁵⁹

In het arrest van 21 september 2017 aanvaardde het HvC de nieuwe interpretatie van het EHRM van het *ne bis in idem*-beginsel uit het arrest *A en B/Noorwegen*, zoals blijkt uit de

VAN DOOREN (22 oktober 2020) In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar]; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 6.

²⁵² HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, overw. 63.

²⁵³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw.131; zie ook EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*.

²⁵⁴ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “*Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten*”, *TFR* 2019, afl. 561, 436.

²⁵⁵ *Ibid*, 437.

²⁵⁶ European Court of Human Rights (ECHR), *Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights Right not to be tried or punished twice*, Council of Europe, 2020, 26, geraadpleegd op 10 april 2021 via

https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf

²⁵⁷ C. VAN DE HEYNING e.a., “*Het ne bis in idem-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van ‘bis’*”, *TFR* 2018, afl. 540, 375

²⁵⁸ Cass. 21 september 2017, *APT* 2018, afl. 1-2, 175.

²⁵⁹ Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N, www.jura.be.

conclusie van advocaat-generaal VAN DER FRAENEN.²⁶⁰ Concreet sprak het HvC zich uit over een zaak met betrekking tot verschillende administratieve procedures (een belastingverhoging in de personenbelasting van 200% en een btw-boete van 200%) en kwam zij tot het besluit dat het *ne bis in idem*-beginsel niet was geschonden. Het Hof was van mening dat “*artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, zoals uitgelegd door het EHRM, niet verhindert dat onderscheiden procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, in voorkomend geval beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vast staat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn.*”²⁶¹ Het HvC besloot in het arrest dat het *ne bis in idem*-beginsel niet was geschonden omdat er voldaan was aan de criteria die het EHRM poneerde voor temporele en substantiële samenhang in het principsarrest *A en B/Noorwegen*. In die zin was er ook voldaan aan het aanrekeningsprincipe. Het Hof van Beroep had immers rekening gehouden met de btw-boete en de belastingverhoging verlaagd naar 100%. Het HvC spreekt in haar arrest over ‘*administratieve*’ procedures, maar volgens DESTERBECK kan dit uitgebreid worden tot een cumulatie van zowel administratieve als strafrechtelijke sancties.²⁶²

61. Ook de lagere rechtbanken zitten op dezelfde lijn en hebben het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel aanvaard (*infra* nr. 211-215).²⁶³

²⁶⁰ Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N, nr. 3.3.2.; zie ook C. VAN DE HEYNING e.a., “Het *ne bis in idem*-beginsel in parallele administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van ‘bis’”, *TFR* 2018, afl. 540, 389; F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1131.

²⁶¹ Cass. 21 september 2017, F. 15.0081.N, *APT* 2018, afl. 1-2, 175, NC 2017, afl. 6, 576, concl. J. VAN DER FRAENEN.

²⁶² F. DESTERBECK, “Una via in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2018, nr. 29, 1131.

²⁶³ Zie o.a. Antwerpen 5 november 2019, 2018/AR/880, <https://arrestendatabank.be/>; Antwerpen 28 mei 2019, 2017/AR/2135 <https://arrestendatabank.be/>; Antwerpen 16 september 2019, 2017/AR/2303 <https://arrestendatabank.be/>; Antwerpen 9 januari 2018, 2016/AR/1173 <https://arrestendatabank.be/>; Antwerpen 20 maart 2018, 2016/AR/1738 <https://arrestendatabank.be/>; Antwerpen 5 november 2019, 2018/AR/880 <https://arrestendatabank.be/>; Rb. Brussel 13 februari 2018, 2002/4193/A <https://arrestendatabank.be/>= K. JANSSENS, “Btw-boete van 200 % én belastingverhoging van 200 % kan, ondanks non bis in idem”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 24, 1; C. BUYSSE, “Fiscus kan zelfde misstap twee keer beboeten, zelfs tegen maximaal tarief”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1587, 1. 7344; C. BUYSSE, “Boete én belastingverhoging wegens ‘derde’ keer aangifteverzuim”, *Fiscoloog* 2020, afl. 1655, 11. 7345.

4.6. Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers

62. Niet alleen de uitspraken van verschillende rechterlijke instanties inzake het *ne bis in idem*-beginsel hebben een invloed gehad op de inhoud van de wet van 5 mei 2019, ook het Verslag van de bijzondere commissie ‘internationale fiscale fraude/Panama Papers’ (hierna ‘bijzondere commissie Panama Papers’), dat op 16 november 2017 door de Kamer werd aangenomen, bevatte een aantal relevante aanbevelingen die gericht waren aan de minister van Justitie met betrekking tot het *ne bis in idem*-beginsel en het *una via*-principe.²⁶⁴ Aangezien de voorbereidende werken inzake de wet van 5 mei 2019 regelmatig naar deze aanbevelingen verwijzen, wordt kort geschetst waarom de bijzondere commissie Panama Papers werd samengesteld en wat hun verslag juist inhield.²⁶⁵

63. Op 4 april 2016 maakten meer dan 370 journalisten en ruim 100 media-kanalen over de hele wereld de Panama Papers bekend.²⁶⁶ Deze *papers* bevatten vertrouwelijke stukken van een Panamees advocatenkantoor dat gespecialiseerd was in offshore-vennootschapsconstructies. Concreet hielp het advocatenkantoor brievenbus-vennootschappen op te richten waardoor de aandeelhouders hun vermogens konden beleggen in ‘niet-coöperatieve’ gebieden. Dergelijke praktijken met offshore-vennootschappen op belastingparadijzen zijn *in se* niet verboden, maar gezien de hoeveelheid financiële instellingen die betrokken waren bij de Panama Papers en de publieke verontwaardiging achtte de wetgever het nodig om maatregelen te nemen om (internationale) fiscale fraude te bestrijden.²⁶⁷ In de nasleep van de Panama Papers stelde de Kamer op 21 april 2016 een bijzondere commissie aan die belast werd met het onderzoek naar dit schandaal.²⁶⁸

²⁶⁴ Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001.

²⁶⁵ Zie o.a.: Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 7, 9, 97-99; Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 1.

²⁶⁶ S. SHANE, “Panama Papers reveal wide use of shell companies by African officials”, *The New York Times*, 25 juli 2016 <https://www.nytimes.com/2016/07/25/world/americas/panama-papers-reveal-wide-use-of-shell-companies-by-african-officials.html>; N. HONG, “U.S. prosecutors probe ‘Panama papers’ law firm’s employees”, *The Wall Street Journal Eastern Edition*, 29 juli 2016 <https://www.wsj.com/articles/u-s-prosecutors-probe-panama-papers-law-firms-employees-1469737691>; X, “Financial Secrecy in Panama and beyond”, *The New York Times*, 8 april 2016 <https://www.nytimes.com/2016/04/08/opinion/financial-secrecy-in-panama-and-beyond.html>.

²⁶⁷ Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 6.

²⁶⁸ *Ibid*, 7.

De bijzondere commissie Panama Papers was onder meer belast met “*het evalueren wat de status, de efficiëntie en de daadkracht is van het Belgische antifraudebeleid, op zowel gerechtelijk als fiscaal vlak.*”²⁶⁹ In het kader van deze bevoegdheid deed de bijzondere commissie verschillende aanbevelingen:

- De commissie adviseerde onder meer het fiscaal/strafrechtelijk vervolgingsbeleid overeenkomstig een *una via*-schema te moduleren, teneinde een coherenter aanpak van fiscale fraude verzekeren;²⁷⁰
- Het was volgens de commissie wenselijk om het *una via*-overleg niet alleen *in concreto* te organiseren, maar ook *in abstracto* door een strategisch overleg te voorzien om nieuwe fraudefenomenen te detecteren;²⁷¹
- De administratieve en strafrechtelijke sancties moeten op elkaar worden afgestemd en deel uitmaken van een coherent geheel.²⁷²

64. Bovenstaande opsomming is slechts een greep uit de aanbevelingen gedaan door de bijzondere commissie Panama Papers. Toch kan mijn inziens hieruit afgeleid worden dat de bijzondere commissie reeds een kader creëerde waaruit de wetgever voor de wet van 5 mei 2019 inspiratie kon putten inzake het *una via*-overleg en de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel.

4.7. Tussenconclusie

65. In het voorgaande werd de achtergrond en evolutie van het *ne bis in idem*-beginsel geschetst. Deze bespreking is belangrijk omdat de wijzigingen die de wet van 5 mei 2019 aanbracht aan het fiscaal strafrecht gezien moeten worden in het kader van hogervermelde rechtspraak. Vooral de (hernieuwde) opvatting van het *ne bis in idem*-beginsel door de Europese hoven is van belang. Echter, ook parlementaire onderzoeken of speciaal samengestelde commissies waren betekenisvol, maar dan eerder om de toepassing te kaderen van het *una via*-principe, dat nauw verband houdt met het *ne bis in idem*-beginsel.

66. Concreet moest de wetgever als gevolg van de kritieken op en gedeeltelijke vernietiging van de Una Via-wet van 2012 een alternatief uitwerken. Daarbij moest rekening worden gehouden met de nieuwe interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel door het EHRM

²⁶⁹ *Ibid*, 8.

²⁷⁰ *Ibid*, 96-97 (aanbeveling 125).

²⁷¹ *Ibid*, 99 (aanbeveling 128).

²⁷² *Ibid*, 101 (aanbeveling 130).

en het HvJ. De opvattingen van beide Europese hoven zijn convergent.²⁷³ Zij beslisten dat “een dergelijke combinatie van sancties aanvaardbaar is voor zover ze een toepassing vormt van een geïntegreerd stelsel dat het mogelijk maakt met verschillende aspecten van de betoegelde schendingen om te gaan op een samenhangende, voorzienbare en evenredige manier”.²⁷⁴ Er is dus enige ruimte voor een parallelle toepassing van strafrechtelijke/administratieve procedures en sancties. Bijgevolg was er nood aan een nieuwe wet die rekening hield met de eisen van het vernieuwde *ne bis in idem*-principe.²⁷⁵ Daarin was België vrij om te kiezen op welke wijze zij deze regeling wilde voorzien.²⁷⁶ Uiteindelijk heeft de wetgever getracht tegemoet te komen aan hogervermelde rechtspraak door de wet van 5 mei 2019.²⁷⁷

²⁷³ M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

²⁷⁴ Zie EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 114 en 121-123; P. LAGASSE, “L’arret A et B contre Norvege: entre continuité et évolution quant au principe *ne bis in idem*”, *JT* 2018, 109.

²⁷⁵ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

²⁷⁶ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

²⁷⁷ M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

5. De wijzigingen inzake het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019

67. Op 6 februari 2019 diende Sophie De Wit (N-VA) in de Kamer een wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten in.²⁷⁸ Het wetsvoorstel bevatte een reeks bepalingen met het oog op de correctie of verbeteringen van bestaande bepalingen in strafzaken. Meer bepaald wilde het voorstel remediëren aan de vernietigde Una Via-wet van 2012 en tegemoet komen aan de vernieuwde interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel.²⁷⁹

Tijdens de procedure werden een aantal relevante amendementen ingediend²⁸⁰ en werd een belangrijke hoorzitting gehouden op 26 februari 2019.²⁸¹ In deze hoorzitting werden de verschillende doelstellingen die de wetgever beoogde met de wet van 5 mei 2019 nader toegelicht en (kritisch) beoordeeld door onder andere REINESON (substituut procureur-generaal), MAUS (hoogleraar aan de VUB), VAN DOOREN (raadsheer van het hof van beroep te Antwerpen), ROZIE (emeritus eerste voorzitter van het hof van beroep te Antwerpen) en SERÉ (adviseur-generaal). Eveneens is er een advies van de RvS terug te vinden in de bijlagen bij de parlementaire voorbereidingen, waarnaar regelmatig zal worden verwezen in deze masterproef.²⁸² Uiteindelijk werd het omvangrijke document binnen drie maanden na het indienen van het eerste wetsvoorstel aangenomen op 25 april 2019 in de plenaire vergadering als het “Wetsontwerp houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek”.²⁸³ De relevante artikelen inzake het *una via*-principe en het *ne bis in idem*-beginsel uit de wet zijn op 1 januari 2020 in werking getreden, maar omdat er nog geen KB

²⁷⁸ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001.

²⁷⁹ *Ibid.* 1

²⁸⁰ Amendementen (S. DE WIT e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/002; Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003.

²⁸¹ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005.

²⁸² Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

²⁸³ Wetsontwerp houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *Parl.St.* Kamer, 2018-19, nr. 3515/015.

was met een definitie van ‘ernstige fiscale fraude’ werd de *una via*-regeling opgeschort tot het KB van 9 februari 2020.²⁸⁴

68. In hetgeen wat volgt, worden de wijzigingen die de wet van 5 mei 2019 aanbracht aan het fiscaal strafrecht besproken en getoetst aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen. De voorbereidende documenten en bijlagen zijn belangrijk omdat hierin de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen van de wet van 5 mei 2019 beschreven staan. Concreet worden in de komende hoofdstukken de verschillende wijzigingen die de wetgever met de wet van 5 mei 2019 aan het fiscaal strafrecht aanbracht, besproken en geëvalueerd. In dit verband worden achtereenvolgens de verschillende onderzoeksvragen beantwoord (*supra* nr. 7).

De eerste wijziging door de wet van 5 mei 2019 die wordt besproken en getoetst aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen is het vernieuwde *una via*-overleg in geval van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd. Vervolgens wordt het begrip ernstige fiscale fraude, dat door het KB van 9 februari 2020 wordt ingevuld, besproken en getoetst aan de door de wetgever en door de Koning vooropgestelde doelstellingen. Daarna wordt het strategisch overleg besproken en geëvalueerd. Tot slot wordt de nieuwe rol van de strafrechter, ook wel het rechterlijk *una via* genoemd, beknopt toegelicht.²⁸⁵

²⁸⁴ “De artikelen 3, 4, 83, 86, 87, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 118, 119, 191 en 193 treden in werking op de datum bepaald door de Koning en ten laatste op 1 januari 2020.” (Art. 200 derde lid van de wet 5 mei 2019); KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

²⁸⁵ Er werd in deze masterproef ervoor gekozen om het rechterlijk *una via* enkel toe te lichten in de mate dat het relevant is voor de drie andere wijzigingen die uitgebreider worden besproken. De lengte van de masterproef laat het immers niet toe om alle wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 uitgebreid te beschrijven en te analyseren.

6. *Una via*-overleg

6.1. Inhoud van de wetswijziging

69. De eerste wijziging die wordt besproken, heeft betrekking op de meldingsplicht van de fiscus van ‘aanwijzingen van feiten van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ bij het openbaar ministerie. Hiertoe wijzigde artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 (bepaalde aspecten van) artikel 29 Sv.²⁸⁶

70. De wet van 5 mei 2019 voegde twee nieuwe paragrafen 1 en 2 aan artikel 29 Sv. toe. Deze wijzigingen hernemen bestaande wetgeving en worden beknopt toegelicht ter volledigheid.²⁸⁷ De nieuwe paragraaf 1 herneemt het eerste en vierde lid van het oude artikel 29 Sv. dewelke betrekking had op de klassieke ambtelijke aangifteplicht.²⁸⁸ De nieuwe paragraaf 2 nam het tweede lid van artikel 29 Sv. over en heeft betrekking op de uitzondering voor fiscale ambtenaren van de ambtelijke aangifteplicht. Een machtiging van de adviseur-generaal, waaronder zij ressorteren, is nog steeds vereist.²⁸⁹ Deze twee ‘nieuwe’ paragrafen van artikel 29 Sv. voegen dus *an sich* niets nieuws toe aan het fiscaal strafrecht.²⁹⁰

²⁸⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 7.

²⁸⁷ *Ibid.*; “Iedere gestelde overheid, ieder openbaar officier of ambtenaar en, voor de sector van de gezinsbijslag, iedere meewerkende instelling in de zin van de wet van 11 april 1995 tot invoering van het handvest van de sociaal verzekerde die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf, is verplicht daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings bij de rechtbank binnen wier rechtsgebied die misdaad of dat wanbedrijf is gepleegd of de verdachte zou kunnen worden gevonden, en aan die magistraat alle desbetreffende inlichtingen, processen-verbaal en akten te doen toekomen.

De ambtenaren die op basis van de wet van 15 september 2013 betreffende de melding van een veronderstelde integriteitsschending in de federale administratieve overheden door haar personeelsleden, gebruik maken van het meldingssysteem, worden van de in het eerste lid bedoelde verplichting vrijgesteld” (nieuw art. 29 § 1 Sv.).

²⁸⁸ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 7

²⁸⁹ “De ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie, van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie of de daartoe bevoegde ambtenaar in geval van regionale of lokale fiscaliteit kunnen echter de feiten die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn, niet zonder de machtiging van de adviseur-generaal onder wie zij ressorteren of de daarmee gelijkgestelde ambtenaar ter kennis brengen van de procureur des Konings” (nieuw art. 29 § 2 Sv.).

²⁹⁰ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 88

73. Artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 voegde een nieuwe paragraaf 3 toe aan artikel 29 Sv. en wijzigde hiermee het voormalige facultatieve *una via*-overleg en de verhouding van de fiscus en het openbaar ministerie in belangrijke mate²⁹¹:

Nieuw art. 29 Sv.

§ 3. Onverminderd de toepassing van paragraaf 2, **geeft** de adviseur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit [...] de feiten waarvan het onderzoek aanwijzingen van **ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd**, die naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten strafrechtelijke inbreuken zijn, aan het licht brengt **aan** bij de procureur des Konings.

De procureur des Konings pleegt hierover **overleg** met de in het eerste lid bedoelde ambtenaren binnen de maand na ontvangst hiervan. Hij kan de bevoegde politiediensten uitnodigen deel te nemen aan dit overleg.

Op basis van het **overleg** beslist de procureur des Konings voor welke feiten omschreven in tijd en ruimte hij de strafvordering zal uitoefenen en deelt dit schriftelijk en uiterlijk binnen de drie maanden na de in het eerste lid bedoelde initiële aangifte mee aan de bevoegde adviseur-generaal of de daartoe bevoegde ambtenaar in geval van regionale of lokale fiscaliteit.

(eigen nadruk)

74. Concreet wordt er met deze wetswijziging een aangifteplicht ingevoerd voor de fiscus aan het openbaar ministerie zodra de fiscus tijdens het administratief onderzoek kennis krijgt van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd.²⁹² Deze aangifteplicht geldt dus ook wanneer het onderzoek nog niet afgerond is.²⁹³ Nadien vindt er binnen een maand na de melding van de feiten door de fiscus een, eveneens verplicht, *una via*-overleg plaats tussen de fiscus en het openbaar ministerie. De procureur des Konings kan eveneens de bevoegde politiediensten uitnodigen om deel te nemen aan het *una via*-overleg.²⁹⁴ Nieuw is dus dat de aangifte en het overleg niet langer facultatief zijn. Wanneer de fiscus vóór de wet

²⁹¹ S. SCARNA, “Una Via bis: l’arrêté royal d’exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d’épée dans l’eau?”, *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, 191.

²⁹² Art. 29 §3 eerste lid Sv.;

²⁹³ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

²⁹⁴ Art. 29 §3 tweede lid Sv.; F. DESTERBECK, “Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken 2021”, *AFT* 2021, afl. 3, 25.

van 5 mei 2019 kennis kreeg van feiten, waarbij er aanwijzingen waren van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, was de fiscus vrij om deze al dan niet te melden. Eveneens was er slechts een *mogelijkheid* tot *una via*-overleg tussen de gerechtelijke, politionele en fiscale overheden.²⁹⁵

De criteria om te bepalen of er sprake is van ‘aanwijzingen ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ worden ingevuld door het Koninklijk Besluit van 20 februari 2020 en verder besproken (*infra* nr. 135 e.v.).

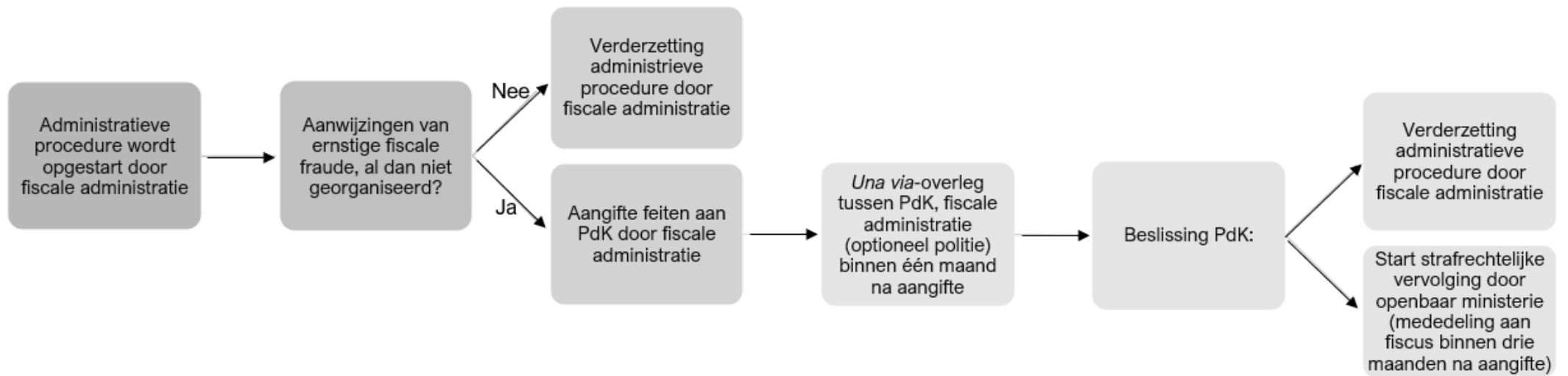
75. Na de aangifte door de fiscus is het aan de procureur des Konings om binnen een termijn van drie maanden te beslissen of hij het dossier strafrechtelijk gaat behandelen en om de fiscus op de hoogte te brengen van zijn keuze.²⁹⁶ De procureur des Konings kan er ook voor kiezen om het dossier niet strafrechtelijk te vervolgen, waarna het dossier terug naar de fiscus kan worden gezonden om administratief afgehandeld te worden.²⁹⁷

76. Onderstaand schema geeft het verloop van het *una via*-overleg weer:

²⁹⁵ Artikel 2 van de Una Via-wet van 2012 vulde artikel 29, derde lid, Sv. aan en voorzag in een facultatief overleg; Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en eredienssten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

²⁹⁶ Art. 29 §3 tweede lid Sv.

²⁹⁷ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 330.



Figuur 2 - schematisch verloop una via-overleg (eigen bewerking, 2021)

6.2. *Ratio legis* van het hernieuwde *una via*-overleg

6.2.1. Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak

77. In de voorbereidende werken van de wet van 5 mei 2019 zijn de doelstellingen terug te vinden die de wetgever beoogde te bereiken met de wijzigingen aan het *una via*-overleg. De wet van 5 mei 2019 poogde in een eerste plaats tegemoet te komen aan de nieuwe rechtspraak van het EHRM en het HvJ.²⁹⁸ Volgens de Europese hoven hebben de lidstaten een beperkte marge om fiscale fraude te bestraffen via parallelle strafrechtelijke en administratieve procedures, met name wanneer beide procedures geïntegreerd zijn (*supra* nr. 59).²⁹⁹ De wetgever beoogde dus met het gewijzigde *una via*-overleg "*dubbele vervolgingen te voorkomen, minstens te integreren*".³⁰⁰ Dienaangaande verwijzen de parlementaire voorbereidingen van de wet van 5 mei 2019 uitdrukkelijk naar de recente uitspraken van het EHRM in het arrest *A en B/Noorwegen* en het HvJ in de zaken *Menci, Garlsson, Di Puma & Consob*.³⁰¹

78. In de voorbereidende documenten verduidelijkt de wetgever dat het arrest *A en B/Noorwegen* de betekenis van het element '*bis*', dat bepaalt of de combinatie van strafrechtelijke en administratieve procedures met strafrechtelijke aard gekwalificeerd moet worden als één of twee procedures, grondig heeft gewijzigd. De wetgever verwijst ook uitdrukkelijk naar bepaalde passages uit het arrest: "*Het Hof stelt dat samenhangende administratieve en strafrechtelijke vervolgingen en bestraffingen wél mogen – zij het onder strikte voorwaarden: beide procedures moeten onafscheidelijk met elkaar verbonden zijn en tot één geïntegreerd sanctiestelsel behoren waarmee verschillende facetten van hetzelfde maatschappelijke wangedrag worden bestraft op een voorzienbare en proportionele manier. In dat geval is er maar één grote procedure en geen twee.*"³⁰² Uit deze verwijzing door de wetgever naar de criteria voor een materiële en temporele samenhang van parallelle procedures kan afgeleid worden dat de wet van 5 mei 2019 deze nieuwe zienswijze inzake het

²⁹⁸ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erendiensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

²⁹⁹ EHRM/HvJ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, *Luca Menci*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-537/16, ECLI:EU:C:2018:193, *Garlsson Real Estate e.a.*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-596/16, ECLI:EU:C:2018:192, *Di Puma*.

³⁰⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erendiensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

³⁰¹ *Ibid.* 4

³⁰² *Ibid.*

ne bis in idem-beginsel wilt incorporeren in het Belgische fiscaal strafrechtelijke contentieux (zie ook *supra* nr. 41-42).³⁰³

79. De wetgever verwijst vervolgens naar de Italiaanse zaken van het HvJ en verduidelijkt dat deze rechtspraak over het *ne bis in idem*-beginsel verder gaat dan de rechtspraak van het EHRM. Volgens het HvJ is een cumulatie van strafrechtelijke en administratieve vervolgingen immers niet per se een schending van het *ne bis in idem*-beginsel. De wetgever bespreekt dan het arrest Menci waarin het HvJ had beslist dat “*artikel 50 Handvest zich onder bepaalde voorwaarden niet verzet tegen een regeling op grond waarvan tegen een persoon een strafvervolging kan worden ingesteld, terwijl die persoon voor dezelfde feiten reeds een onherroepelijk geworden administratieve sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van dat artikel 50 is opgelegd.*” Vervolgens somt de wetgever verschillende voorwaarden op, op basis waarvan volgens het HvJ een cumulatie van vervolgingen/strafsancties en vervolgingen/administratieve sancties toegelaten is (zie ook *supra* nr. 53).³⁰⁴

80. De wetgever beoogt dus met de wet van 5 mei 2019 de recente *ne bis in idem*-rechtspraak van de Europese Hoven op nationaal niveau te implementeren. Bijgevolg trachtte de wetgever met de wet van 5 mei 2019 om beide procedures, de strafrechtelijke vervolging en de administratieve behandeling, te *integreeren*.³⁰⁵ Hiertoe werd artikel 29 § 3 Sv. ingevoegd door artikel 3 van de wet van 5 mei 2019. Dit artikel creëert een aangifteplicht voor de fiscus wanneer die tijdens het administratief onderzoek kennis krijgt van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude en voorziet in een verplicht *una via*-overleg, daar waar het overleg vóór de wijzigingen van de wet slechts facultatief was. Hierbij moet opgemerkt worden dat procedures slechts voldoende geïntegreerd zijn wanneer zij voldoen aan de materiële en temporele voorwaarden die het EHRM vooropstelt en/of aan de gelijkaardige voorwaarden die het HvJ naar voor brengt.³⁰⁶

81. Concreet beoogt de wetgever met het hervormde *una via*-overleg de integratie van beide procedures, met name de administratieve procedure door de fiscus enerzijds en de strafrechtelijke procedure door het openbaar ministerie anderzijds, om tegemoet

³⁰³ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 3.

³⁰⁴ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 5.

³⁰⁵ *Ibid.* 8.

³⁰⁶ F. DESTERBECK, “Una via in het fiscaal strafrecht: een *status quaestionis* en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2018, nr. 29, 1131.

te komen aan de hernieuwde rechtspraak inzake het *ne bis in idem*-beginsel door de Europese hoven.

82. Uit de parlementaire voorbereidingen blijkt eveneens dat dossiers zo vroeg mogelijk aan het *una via*-overleg moeten voorgelegd worden teneinde dubbele onderzoeken te voorkomen.³⁰⁷ Deze doelstelling van de wetgever, zijnde dubbele onderzoeken voorkomen, kan in rechtstreeks verband gebracht worden met de rechtspraak van het EHRM inzake het *ne bis in idem*-beginsel. Volgens het EHRM is er immers slechts voldoende materiële samenhang tussen de administratieve en strafrechtelijke procedures als “*de bevoegde overheden samenwerken zodoende te voorkomen dat het bewijs “dubbel” wordt vergaard of beoordeeld*” en nog “*voldoende interactie tussen de bevoegde overheden moet verzekeren dat dat vaststellingen in het kader van de ene procedure doorwerken in de andere procedure*”.³⁰⁸ Het is niet vereist dat de fiscus een volledig onderzoek voert. De voorbereidende werken lichtten toe dat dossiers gemeld moeten worden zodra er uit het onderzoek blijkt dat er *aanwijzingen* zijn van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd.³⁰⁹

83. Concreet beoogt de wijziging door de wet van 5 mei 2019 dat dossiers zo vroeg mogelijk voorgelegd worden aan het *una via*-overleg teneinde dubbele onderzoeken en vervolging te voorkomen.³¹⁰

6.2.2. Remediëren aan oude *Una Via*-wet

84. De wet van 5 mei 2019 doelde te remediëren aan de *Una Via*-wet die gedeeltelijk werd vernietigd door het GwH in zijn arrest van 3 april 2014.³¹¹ Zoals hoger werd toegelicht bevatte de *Una Via*-wet meerdere lacunes en kon de wet het *ne bis in idem*-beginsel, zoals geïnterpreteerd door het EHRM niet voldoende waarborgen (*supra* nr. 32).³¹² Er dient opgemerkt te worden dat het hier de oude interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel betrof uit het *Zolotukhin*-arrest, waarin er een volledig verbod gold voor een tweede

³⁰⁷ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 1.

³⁰⁸ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132.

³⁰⁹ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 8.

³¹⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

³¹¹ *Ibid.* 6; GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *TFR* 2014, afl. 467, 732.

³¹² K. VANDERHAUWAERT, “*Una via*-principe ongrondwettelijk wegens schending van het *ne bis in idem*-beginsel – Een aantal beschouwingen” (noot onder GwH 3 april 2014), *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 305-306.

vervolgning/bestrafing van substantieel dezelfde feiten.³¹³ Ondanks de gedeeltelijke vernietiging van de Una Via-wet in 2014, moesten de autoriteiten het *ne bis in idem*-beginsel uiteraard wel blijven respecteren. Dit zorgde voor praktische problemen. De wetgever moest dus remediëren aan de geschrapte bepalingen omdat de wet zijn efficiëntie verloor.³¹⁴

85. De parlementaire voorbereidingen van de wet van 5 mei 2019 verwijzen vervolgens naar hetzelfde arrest van 3 april 2014 van het GwH, maar viseren deze keer een andere bepaling om aan te tonen dat het *una via*-overleg doeltreffender moest gemaakt worden. Het GwH had zich immers in datzelfde arrest uitgesproken over het facultatieve *una via*-overleg dat door artikel 2 Una Via-wet werd ingevoerd.³¹⁵ Het Hof meende dat het *una via*-overleg geldig was, ook al voorzag die bepaling niet in een onderscheidingscriterium op grond waarvan kon worden bepaald wie strafrechtelijk wordt vervolgd en wie administratief wordt bestraft: “*De wetgever kan niet worden verweten geen algemene en abstracte verdeling te hebben ingevoerd van de soorten fiscale fraude die tot de bevoegdheid van hetzij de belastingadministratie, hetzij het openbaar ministerie behoort*”. Het gelijkheidsbeginsel werd volgens het Hof niet geschonden aangezien alle belastingplichtigen aan hetzelfde stelsel onderworpen zijn.³¹⁶

In het wetsvoorstel werd uit deze rechtspraak afgeleid dat het *una via*-overleg niet optimaal werkte en doeltreffender moest gemaakt worden. Er werd voorgesteld om een **verplicht** systeem in te voeren waarin één enkele procedure wordt gevolgd. Het wetsvoorstel voorziet ook (indirect) in een onderscheidingscriterium op basis waarvan bepaald kan worden of een feit administratief dan wel strafrechtelijk moet vervolgd worden. Meer bepaald moet het hernieuwde *una via*-overleg rekening houden met het subsidiariteitsbeginsel, wat inhoudt dat de fiscus bevoegd blijft voor de vaststelling van de fiscale fraude en de fiscale schuld, met alle middelen waarover zij beschikken. Slechts indien er onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht nodig zijn om de fiscale fraude aan te pakken en te bestraffen, mag er gekozen worden voor de strafrechtelijke weg.³¹⁷

³¹³ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*.

³¹⁴ 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.

³¹⁵ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

³¹⁶ GwH nr. 61/2014, 3 april 2014, *B.S.* 2 juni 2014., B.3.3.

³¹⁷ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

86. Bijgevolg heeft de wet van 5 mei 2019 tot doel te remediëren aan de oude Una Via-wet door het *una via*-overleg te optimaliseren en doeltreffender te maken, rekening houdend met het subsidiariteitsbeginsel en het *ne bis in idem*-beginsel.

6.2.3. Beoordelingsbevoegdheid en vervolgingsprioriteit bij het openbaar ministerie

87. Volgens de parlementaire voorbereidingen moet het openbaar ministerie net zoals vroeger vrij blijven om te beslissen de voorgelegde feiten al dan niet te vervolgen, en wordt hun beoordelingsbevoegdheid in geen geval beperkt door artikel 29 §3 Sv.³¹⁸ Deze vervolgingsprioriteit wordt volgens de wetgever gewaarborgd door artikel 29 §3 derde lid Sv.³¹⁹ Wanneer de fiscus kennis krijgt van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, is de fiscus verplicht deze feiten te melden aan het openbaar ministerie waarna er een verplicht overleg volgt. Het openbaar ministerie blijft evenwel vrij om de aan het overleg voorgelegde feiten al dan niet te vervolgen. Het is de procureur des Konings die binnen drie maanden na de initiële aangifte moet beslissen of hij strafrechtelijke wenst te vervolgen.³²⁰

88. Bijgevolg heeft de wet van 5 mei 2019 tot doel de vervolgingsprioriteit van het openbaar ministerie te waarborgen.

6.3. Evaluatie van het hernieuwde *una via*-overleg

6.3.1. Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak

6.3.1.1. Hernieuwde betekenis ‘bis’ wel relevant?

89. Volgens de voorbereidende werken heeft artikel 3 van de wet van 5 mei 2019, dat artikel 29 Sv. wijzigt, tot doel de administratieve en strafrechtelijke procedures inzake ernstige fiscale fraude te *integreren* om te conformeren aan de hernieuwde Europese rechtspraak over het *ne bis in idem*-beginsel. Deze integratie is van belang omdat parallelle procedures enkel toegestaan zijn als deze geïntegreerd zijn. De wetgever poneert dan ook dat “*het Una Via-voorstel beoogt tegemoet te komen aan deze nieuwe rechtspraak van het EHRM en van het Europees Hof van Justitie en een integratie [beoogt] van beide procedures*”.³²¹

³¹⁸ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 5.

³¹⁹ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

³²⁰ *Ibid.* 7.

³²¹ *Ibid.*

90. Men kan zich echter de vraag stellen in welke mate het nieuwe *una via*-overleg in de praktijk beantwoordt aan deze doelstelling van de wetgever. Het standpunt van de wetgever komt mijn inziens niet overeen met de werkelijke toepassing van het *una via*-overleg. Het *una via*-overleg moet namelijk zo begrepen worden dat het een dubbele vervolging uitsluit. Volgens DESTERBECK wilt “*het systeem (lees: het una via-overleg) gelijktijdige onderzoeken door fiscus en gerecht naar dezelfde feiten beletten*”.³²² BUYASSE vat de doelstelling van het *una via*-luik als volgt op: “*Het eerste luik (lees: het una via-overleg) had tot doel het principe in te voeren dat de vervolging van fiscale overtredingen bij voorkeur door één enkele instantie gebeurt*.”³²³ Op het overleg wordt er namelijk bepaald hoe men een dossier wilt vervolgen, strafrechtelijk dan wel administratief. Eenmaal er voor de ene weg is gekozen, kan er niet meer voor de andere procedure gekozen worden (*una via*).³²⁴ Vreemd genoeg wordt deze doelstelling slechts een enkele keer ook in de parlementaire voorbereidingen toegelicht: “*In het wetsvoorstel wordt voorgesteld een systeem in te voeren waarin één enkele procedure wordt gevolgd*”.³²⁵ Beide doelstellingen die de wetgever vermeldt, met name de integratie van beide procedures enerzijds en de keuze voor één enkele procedure anderzijds, conflicteren dus eigenlijk.

91. De bespreking van de RvS inzake het wetsvoorstel van de wet van 5 mei 2019 is mijn inziens relevant om de werkelijke doelstelling van de wetgever te achterhalen van het hernieuwde *una via*-overleg. Volgens de RvS laat het artikel 29, § 3 Sv. de sanctionering van ernstige fiscale frauduleuze feiten naast elkaar bestaan, in die zin dat er nog steeds een penale of administratieve sanctie mogelijk is, maar is de bepaling er vooral op gericht om “*een gezamenlijke toepassing in concreto van beide stelsels zoveel mogelijk te vermijden*.”³²⁶ Volgens de RvS moet artikel 29, § 3 Sv. dus zo begrepen worden dat het parallelle procedures in de mate van het mogelijke uitsluit en het de voorkeur geniet om slechts één enkele procedure te volgen. Als deze opvatting van de RvS wordt gevolgd inzake het *una via*-overleg,

³²² F. DESTERBECK, “Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 7.

³²³ C. BUYASSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1.

³²⁴ F. DESTERBECK, “Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 7.

³²⁵ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

³²⁶ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

is het hernieuwde ‘bis’-element (en de integratie van administratieve en strafrechtelijke procedures) op het eerste zicht niet belangrijk. In dat geval is er immers geen sprake van een parallelle vervolging en wordt er slechts één procedure (administratief of strafrechtelijk) gevolgd. Bijgevolg kan het *ne bis in idem*-beginsel *a priori* dus niet geschonden worden.³²⁷

92. Hetgeen wat de wetgever zegt te beogen (integratie) is mijn inziens anders dan hetgeen wat de wetgever werkelijk bereikt met het hernieuwde *una via*-overleg (een gezamenlijke toepassing van administratieve en strafrechtelijke procedures vermijden). Met het hernieuwde *una via*-overleg respecteert de wetgever vooral de oude opvatting van het *ne bis in idem*-beginsel dat stelde dat parallelle procedures niet toegestaan zijn.³²⁸ Bijgevolg moet er nagegaan worden of het hernieuwde *una via*-overleg erin slaagt een dubbele vervolging te voorkomen.

6.3.1.2. Dubbele vervolging blijft mogelijk

93. Volgens DESTERBECK slaagt de wetgever erin met het hernieuwde *una via*-overleg de oude opvatting van het *ne bis in idem*-beginsel (dat een dubbele vervolging volledig uitsluit) te respecteren. Het *ne bis vexari*-aspect (*supra* nr. 11) wordt immers gerespecteerd daar er geen dubbele vervolging van administratieve en strafrechtelijke procedures meer mogelijk is voor ernstige fiscale fraude.³²⁹ Ook de RvS, afdeling Wetgeving meent dat artikel 29, §3 Sv. “toereikend [lijkt] om de co-existentie van penale en administratieve sancties in verschillende domeinen van het belastingrecht in stand te houden.”³³⁰ Toch is niet iedereen het met deze opvatting eens. Ondanks de verplichte aangifte door de fiscus van ernstige fiscale fraude en het daaropvolgend *una via*-overleg, is een dubbele bewijsgaring en vervolging nog steeds mogelijk in bepaalde gevallen.³³¹ Hieronder worden verschillende hypothesen uitgewerkt waarin een schending van het *ne bis in idem*-beginsel kan plaatsvinden, ondanks de aangifteplicht en het hernieuwde *una via*-overleg uit artikel 29 §3 Sv.

³²⁷ J. VANDEN BRANDEN, en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

³²⁸ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*.

³²⁹ F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

³³⁰ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

³³¹ Zie o.a. S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS., “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 106.

94. In de parlementaire debatten merkte BROTCORNE (*cdH*) op dat het openbaar ministerie steeds het initiatief kan nemen om een strafvervolgung in te stellen, zelfs als er reeds een administratieve procedure loopt met betrekking tot dezelfde feiten en het openbaar ministerie hiervan op de hoogte is. Het *una via*-overleg doet immers geen afbreuk aan het initiatiefrecht van het openbaar ministerie op basis waarvan ze op elk moment kan beslissen een dossier inzake een strafrechtelijke inbreuk te behandelen.³³² Wanneer bijvoorbeeld de fiscus aangifte doet van (al dan niet georganiseerde, ernstige) fiscale fraude en het openbaar ministerie beslist om deze niet te vervolgen, kan het openbaar ministerie nadien terugkomen op haar beslissing. Volgens de voorbereidende werken kan het openbaar ministerie enkel terugkomen op haar beslissing als er ‘nieuwe elementen’ aan het licht komen die een vervolging verantwoorden, aldus de toenmalige minister van Justitie GEENS (*CD&V*).³³³ Nochtans is er geen wettelijke bepaling op basis waarvan het openbaar ministerie enkel een strafprocedure mag instellen als er nieuwe elementen aan het licht komen. Mede daarom is het volgens VANDEN BRANDEN en HENS mogelijk dat het openbaar ministerie, na een eerdere beslissing om niet strafrechtelijk te vervolgen, nadien terugkomt op deze beslissing en ervoor kiest om de ernstige fiscale frauduleuze feiten toch te vervolgen, los van nieuwe elementen.³³⁴ In dergelijke situatie kan het *ne bis in idem*-beginsel geschonden worden omdat twee procedures worden gevoerd m.b.t. hetzelfde feit, namelijk een administratieve en een strafrechtelijke.

95. DE RAEDT en MAUS merken dan weer op dat het openbaar ministerie zelf een strafrechtelijk onderzoek kan starten voor frauduleuze feiten waarvan zij kennis krijgt via bijvoorbeeld een klacht, los van de meldingsplicht door de fiscus.³³⁵ Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de fiscus bepaalde feiten niet ernstig genoeg vond om te melden en deze vervolgens zelf onderzoekt en vervolgt. Als het openbaar ministerie melding krijgt van dezelfde feiten, via een andere wijze dan de aangifteplicht overeenkomstig artikel 29 §3 tweede lid Sv, is het openbaar ministerie in dat geval niet op de hoogte van de bestaande administratieve procedure. Wanneer het openbaar ministerie er dan voor kiest om strafrechtelijk te vervolgen,

³³² Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 78.

³³³ *Ibid.* 31.

³³⁴ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

³³⁵ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 88, 106.

is er sprake van een dubbele bewijsgaring en vervolging en mogelijks van een schending van het *ne bis in idem*-beginsel.³³⁶ Dienaangaande wijst MAUS er in de parlementaire hoorzittingen op dat er “*geen regeling wordt getroffen voor klachten die rechtsreeks worden ingediend bij het parket of klachten met burgerlijke partijstelling bij de onderzoeksrechter*”. De oorsprong van de klacht bepaalt dus de behandeling ervan (wel of geen *una via*-overleg). Dit onderscheid is niet correct en alle klachten moeten op een soortgelijke wijze worden behandeld met het oog op een gelijke en rechtlijnige behandeling.³³⁷

96. *Vice versa* kan de fiscus in bepaalde gevallen zelf een administratief onderzoek instellen of voorzetten, terwijl er ook een strafrechtelijk onderzoek door het openbaar ministerie opgestart is. Als de fiscus bijvoorbeeld ernstige fiscale fraude meldt en het openbaar ministerie overeenkomstig het *una via*-overleg beslist strafrechtelijk te vervolgen, staat volgens VANDEN BRANDE en HENS de fiscus niets in de weg om parallel een administratief onderzoek op te starten of voort te zetten. Mogelijks wordt dan het *ne bis in idem*-beginsel geschonden.³³⁸

97. Zoals wordt geïllustreerd door hogervermelde hypothesen is een dubbele bewijsgaring en vervolging voor ernstige fiscale fraude nog steeds mogelijk, ondanks het hernieuwde *una via*-overleg. Het nieuwe artikel 29 §3 Sv. garandeert dus niet dat er voor één weg (administratief dan wel strafrechtelijk) wordt gekozen om ernstige fiscale fraude te behandelen. Nochtans was dit volgens de RvS de *werkelijke* bedoeling van de wetgever (*supra* nr. 91). **Het hernieuwde *una via*-overleg komt dus niet tegemoet aan de door de wetgever *werkelijk* vooropgestelde doelstelling om een systeem in te voeren waarin één enkele procedure wordt gevolgd.**

Dienaangaande moet erop gewezen worden dat een parallelle vervolging van fiscale fraude niet per se verboden is. Sinds de hernieuwde opvatting van het element ‘*bis*’ door de Europese hoven zijn parallelle procedures immers toegestaan als deze *geïntegreerd* zijn.³³⁹ Bijgevolg moet nagegaan worden of parallel gevoerde administratieve en strafrechtelijke procedures inzake ernstige fiscale fraude voldoende geïntegreerd zijn, gezien uit bovenstaande toelichting

³³⁶ S. DE RAEDT, S., “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171.

³³⁷ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl. St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 88, 106.

³³⁸ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

³³⁹ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*; HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci.

blijkt dat een parallelle toepassing nog steeds mogelijk is, ondanks het hernieuwde *una via*-overleg.

6.3.1.3. Geïntegreerde procedures?

98. De parlementaire voorbereidingen verwijzen uitdrukkelijk naar de Europese rechtspraak m.b.t. het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel dat een parallelle vervolging toestaat als beide procedures *geïntegreerd* zijn. Volgens de wetgever was het immers de bedoeling om deze rechtspraak in de wet van 5 mei 2019 te incorporeren.³⁴⁰ Men kan zich echter de vraag stellen in welke mate er sprake is van een geïntegreerde aanpak in het fiscaal strafrechtelijke *contentieux* door het hernieuwde *una via*-overleg. Is de wetgever er m.a.w. in geslaagd om beide procedures, met name de administratieve procedure van de fiscus en de strafrechtelijke procedure van het openbaar ministerie, te integreren middels het *una via*-overleg?

Voor deze beoordeling kan er volgens de RvS verwezen worden naar de criteria uit het arrest *A en B/Noorwegen* en het arrest *Menci*.³⁴¹ De arresten bieden een referentiekader aan op basis waarvan nationale regelgevers kunnen beoordelen of de toepassing van nationale parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures verenigbaar is met het *ne bis in idem*-beginsel.³⁴² Er moet op gewezen worden dat de toetsing aan de door de Europese hoven vooropgestelde criteria (en bijgevolg de vaststelling of de wetgever erin geslaagd is om beide procedures te integreren) afhankelijk is van de mate waarin de beoordeelde situatie wordt geconcretiseerd door een feitelijke beoordeling.³⁴³

99. De criteria voor een geïntegreerde aanpak werden eerder al uitgebreid toegelicht maar komen op het volgende neer, de gecombineerde procedures moeten cumulatief (1) verschillende doelen nastreven die elkaar aanvullen zodat iedere procedure een ander aspect van het geïntegreerde gedrag aanpakt, (2) voorzienbaar zijn voor de betrokkene, (3) toelaten dat

³⁴⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

³⁴¹ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

³⁴² 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 ..". *T.Strafr.* 2018, nr.1, 23.

³⁴³ Het uitgesproken feitelijke karakter bij de beoordeling van het nieuwe "*bis*-element" is vergelijkbaar met dat van het "*idem*-element" (Cass. 17 februari 2015 AR P.14 1509.N, overw.11-13); Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

de bevoegde overheden samenwerken zodoende te voorkomen dat het bewijs ‘dubbel’ wordt vergaard of beoordeeld, (4) proportioneel zijn³⁴⁴ en (5) voldoende met elkaar in tijd verbonden zijn (*supra* nr. 41-42 en 52).³⁴⁵

100. Een *una via*-regeling (Engels ‘*single track*’) is volgens het EHRM de beste manier om aan bovenstaande criteria te voldoen.³⁴⁶ Bijgevolg garandeert 29, §3 Sv., dat in een *una via*-overleg voorziet, mijn inziens *a priori* een geïntegreerde toepassing van de parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures met betrekking tot een ernstig fiscaal frauduleus feit. Ook de RvS, afdeling Wetgeving meent dat artikel 29, §3 Sv. tegemoetkomt aan de materiële en temporele vereisten op basis waarvan volgens de Europese hoven een gecombineerde toepassing van strafrechtelijke en administratieve sancties mogelijk is.³⁴⁷

Bovenstaande redenering moet mijn inziens genuanceerd worden. Er is immers pas sprake van een geïntegreerde procedure wanneer er voldaan is aan alle door het EHRM of het HvJ vooropgestelde criteria.³⁴⁸ Dienaangaande menen heel wat auteurs dat het *una via*-overleg niet aan alle criteria voldoet met als gevolg dat parallelle gevoerde administratieve en strafrechtelijke procedures voor eenzelfde fiscaal feit niet (voldoende) geïntegreerd zullen zijn.³⁴⁹ In dat geval schendt het hernieuwde *una via*-overleg dus het *ne bis in idem*-beginsel.

101. Aan het eerste criterium van het EHRM is volgens CASSIMON en VERMEIRE niet voldaan. Het is volgens het EHRM vereist dat beide procedures (administratief en strafrechtelijk) aanvullende doelen nastreven en betrekking hebben op verschillende aspecten

³⁴⁴ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, overw. 41.

³⁴⁵ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132-133.

³⁴⁶ *Ibid*, overw. 130: Het Hof oordeelde dat het Noorse belastingrecht het *ne bis in idem*-beginsel respecteert omdat het de strafrechtelijke en administratieve aspecten van een vervolging op basis van eenzelfde feit onderling afstemde. Dergelijke *una via*-regeling garandeert in ruime mate dat het *ne bis in idem*-beginsel wordt gewaarborgd wanneer er meerdere procedures parallel worden toegepast en een integratie van beide procedures wordt beoogd.

³⁴⁷ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, BS 24 mei 2019.

³⁴⁸ P. LAGASSE, “L’arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et volution quant au principe ne bis in idem”, *JT* 2018, 113.

³⁴⁹ Zie oa. L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561; S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

uit het frauduleuze feit. Dit is in België niet het geval volgens de auteurs die menen dat de fiscale en de strafsancities niet complementair zijn.³⁵⁰

102. Ook het derde criterium, dat vereist dat de bevoegde overheden samenwerken zodoende te voorkomen dat het bewijs ‘dubbel’ wordt vergaard of beoordeeld, wordt mogelijks niet gewaarborgd door het *una via*-overleg. Het klopt dat de fiscus een aangifteplicht heeft ten aanzien van het openbaar ministerie zodra hij tijdens zijn administratief onderzoek kennis krijgt van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd en dat er nadien een verplicht overleg plaatsvindt met het openbaar ministerie.³⁵¹ *Vice versa* moet het openbaar ministerie in bepaalde gevallen inzage verlenen in het strafdossier aan de fiscus (*infra* nr. 176 e.v.).³⁵² Er worden dus verschillende wisselwerkingen gecreëerd tussen de administratieve en de strafrechtelijke procedures waarbij de fiscus en het openbaar ministerie *kunnen* samenwerken.³⁵³

Men kan zich echter afvragen of deze maatregelen tot samenwerking voldoende zijn om een geïntegreerde aanpak te garanderen. Zoals hoger werd toegelicht, kunnen de fiscus en het openbaar ministerie namelijk voor de rest vrij hun onderzoek voeren, onafhankelijk van elkaar (*supra* nr. 94-96). Zeker wanneer de instanties niet op de hoogte zijn van elkaars onderzoek, zal er geen uitwisseling zijn van informatie en bewijs. Vaststellingen gedaan in het kader van de ene procedure zullen niet (per se) doorwerken in de andere procedure waardoor een dubbele bewijsgaring en vervolging dus mogelijk blijft. Er is in dat geval geen integratie van beide procedures.³⁵⁴ Deze vaststelling is problematisch aangezien er volgens het EHRM in dat geval een schending is van *het ne bis in idem*-beginsel dat parallelle procedures enkel toelaat als deze voldoende geïntegreerd zijn. Zo besloot het EHRM in de zaak *Jóhannesson* dat het *ne bis in idem*-principe was geschonden omdat beide vervolgende instanties hoofdzakelijk afzonderlijk bewijs hadden verzameld en beoordeeld.³⁵⁵

103. Volgens VANDEN BRANDEN en HENS wordt het temporele criterium, dat vereist dat de procedures voldoende in tijd met elkaar verbonden zijn, evenmin gegarandeerd door het

³⁵⁰ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 433.

³⁵¹ Art. 29 §3 eerste lid Sv.

³⁵² Art. 29bis, eerste lid Sv.

³⁵³ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 172.

³⁵⁴ J. VANDEN BRANDEN, J. en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

³⁵⁵ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson e.a./IJsland*, overw. 55.

hernieuwde *una via*-overleg.³⁵⁶ Wanneer de fiscus (aanwijzingen van) ernstige fiscale fraude (al dan niet georganiseerd) aangeeft bij het openbaar ministerie, en er nadien een verplicht *una via*-overleg volgt, zijn beide instanties op de hoogte van het frauduleuze feit. Normaliter wordt er dan één weg, administratief of strafrechtelijk, gekozen om het frauduleuze feit te vervolgen.³⁵⁷ Zoals hoger werd toegelicht is het echter mogelijk dat de instantie die niet vervolgt, omdat er voor de andere procedure is gekozen, er toch voor kiest om het frauduleuze feit te vervolgen (*supra* nr. 94-96). Hoewel door de aangifteplicht en het *una via*-overleg beide instanties rond dezelfde periode op de hoogte zullen zijn van het frauduleus feit, en de procureur des Konings binnen de drie maanden moet meedelen of hij de strafprocedure zal uitoefenen, is dit volgens VANDEN BRANDEN en HENS geen garantie op een temporele samenhang aangezien de wet niet verplicht dat beide procedures samen in de tijd moeten verlopen.³⁵⁸ Artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 voorziet namelijk geen waarborgen voor een temporele samenhang tussen beide procedures, wat mijn inziens logisch is aangezien de *werkelijke* doelstelling van het *una via*-overleg beoogde dat er slechts één van beide procedures wordt gekozen waardoor er geen integratie vereist is (*supra* nr. 92). Ook wanneer er twee procedures lopen zonder dat de autoriteiten op de hoogte zijn van elkaars onderzoek (*supra* nr. 95) is het logischerwijs mogelijk dat de temporele samenhang niet gewaarborgd wordt.³⁵⁹

Wanneer de hernieuwde *una via*-regeling getoetst zal worden aan de Europese rechtspraak inzake de temporele samenhang, zal zij mogelijks deze toets niet doorstaan. Zo besloot het EHRM in de zaak Jóhannesson dat het *ne bis in idem*-principe geschonden was omdat beide procedures elkaar slechts beperkt in de tijd overlaptten.³⁶⁰ De autoriteiten hadden het in Jóhannesson ook nagelaten om de onredelijk lange duur van de procedures te verantwoorden met als gevolg dat rechtszekerheid van de fiscale fraudeur onvoldoende beschermd werd.³⁶¹

104. Uit bovenstaande uiteenzetting blijkt dat het *una via*-overleg volgens verschillende auteurs niet voldoet aan de criteria die de Europese Hoven vooropstelden op basis waarvan

³⁵⁶ J. VANDEN BRANDEN, J. en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 9.

³⁵⁷ F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

³⁵⁸ VANDEN BRANDEN, J. en HENS, K., "De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 9.

³⁵⁹ *Ibid*, 10.

³⁶⁰ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*, overw. 55.

³⁶¹ *Ibid*, overw. 49.

vastgesteld kan worden of de parallele toepassing van administratieve en strafrechtelijke procedures geïntegreerd zijn. Mijn inziens kan er dus vastgesteld worden dat artikel 3 van de wet van 5 mei 2019, dat artikel 29, §3 Sv. wijzigde, het *ne bis in idem*-beginsel kan schenden, afhankelijk van de concrete situatie, wanneer er parallele administratieve en strafrechtelijke onderzoeken naar eenzelfde frauduleus feit worden gevoerd.

Dienaangaande is het belangrijk om te benadrukken dat er in theorie geen parallele procedures zullen voorkomen omdat het *una via*-overleg poogde om een systeem in te voeren waarin slechts één enkele procedure wordt gekozen.³⁶² Een schending van het *ne bis in idem*-beginsel is dus in beginsel niet mogelijk. Zoals echter blijkt uit bovenstaande toelichting is het *una via*-systeem niet waterdicht en is een dubbele bewijsgaring en vervolging voor ernstige fiscale fraude nog steeds mogelijk in bepaalde gevallen, zonder dat gegarandeerd wordt dat beide procedures geïntegreerd zijn.³⁶³

105. Volgens het EHRM is het aan de lidstaten om aan te tonen dat de procedures voldoende temporele en materiële samenhang vertonen, of ze m.a.w. voldoende geïntegreerd zijn.³⁶⁴ Gelet op bovenstaande uiteenzetting is het echter twijfelachtig of België zal kunnen hardmaken dat het hernieuwde *una via*-overleg de administratieve procedure door de fiscus en de strafrechtelijke procedure door het openbaar ministerie voldoende integreert. Aan het eerste criterium van de materiële samenhang is mogelijks niet voldaan omdat de doelen de administratieve en de strafrechtelijke vervolging niet complementair zijn.³⁶⁵ Ondanks de aangifteplicht en het *una via*-overleg is een dubbele bewijsgaring en vervolging nog steeds mogelijk, bijgevolg is niet aan het derde criterium van de materiële samenhang voldaan.³⁶⁶ Tot slot wordt het temporele criterium, dat vereist dat de procedures voldoende in tijd met elkaar verbonden zijn, evenmin gegarandeerd door het hernieuwde *una via*-overleg³⁶⁷, en zoals blijkt uit *Jóhannesson* is het moeilijker voor de Lidstaten om eventuele vertragingen te

³⁶² F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

³⁶³ Zie o.a. S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 106.

³⁶⁴ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130 .

³⁶⁵ L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “*Ne bis in idem*: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 433.

³⁶⁶ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171.

³⁶⁷ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

verantwoorden als er al een zwakke temporele samenhang is.³⁶⁸ **Het hernieuwde *una via*-overleg komt dus niet tegemoet aan de door de wetgever vooropgestelde doelstelling om een de administratieve en strafrechtelijke procedures te integreren om tegemoet te komen aan de hernieuwde rechtspraak inzake het *ne bis in idem*-beginsel.**

De lidstaten moeten dus aantonen dat de parallel gevoerde procedures voldoende geïntegreerd zijn, maar dienaangaande merkt VAN BOCKEL terecht op dat de rollen mogelijk ooit omgedraaid kunnen worden wanneer een betrokkene het tegenbewijs moet leveren en moet aantonen dat er tussen de verschillende procedures geen voldoende materiële en temporele samenhang is. Het lijkt niet evident voor een betrokkene om het gebrek aan samenhang tussen beide procedures te bewijzen. Alleen al voldoende informatie verzamelen over de onderlinge formele en informele contacten tussen de fiscus en de administratie lijkt een hele opgave. Bovendien is het niet duidelijk of het gaat over de samenhang *in concreto* of *in abstracto*, met betrekking tot het hele rechtssysteem.³⁶⁹ Men kan zich de vraag stellen hoe de wetgevende en rechterlijke autoriteiten in de toekomst met deze problematiek zullen omgaan.

6.3.1.4. Dossiers zo vroeg mogelijk overleggen

6.3.1.4.1. *Dubbele vervolging en bewijsgaring*

106. Volgens de parlementaire voorbereidingen doelt het *una via*-overleg op een zo vroeg mogelijke aangifte van fiscale fraudedossiers aan het *una via*-overleg om dubbele onderzoeken en vervolgingen te voorkomen. Het is niet de bedoeling dat de fiscus al een volledig onderzoek voert.³⁷⁰ Uit de voorbereidende werken kan afgeleid worden dat het frauduleuze feit moet aangegeven moet worden zodra er *aanwijzingen* zijn van ernstige fiscale fraude.³⁷¹ Het nieuwe artikel 29 §3 Sv. zorgt dus voor een *incentive* voor de fiscus om dossiers zo vroeg mogelijk aan te geven. Bijgevolg kan het *una via*-overleg dubbele onderzoeken en vervolgingen in een zekere mate voorkomen. Het is immers logisch dat er minder parallelle procedures zullen gevoerd worden als de fiscus en het openbaar ministerie beslissen één enkele procedure te volgen.³⁷² Toch bestaat er nog steeds een risico op dubbele vervolging en bewijsvergaring

³⁶⁸ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*, overw. 55.

³⁶⁹ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, *EHRC* 2017/61.

³⁷⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

³⁷¹ *Ibid.*

³⁷² F. DESTERBECK, “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1126.

(*supra* nr. 94-96).³⁷³ Noch de parlementaire voorbereidingen, noch artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 verduidelijken binnen welke concrete termijn de aangifte van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, moet gebeuren. Evenmin is er een sanctie voorzien voor een laattijdige aangifte (*infra* nr. 115-118). Bijgevolg kan het *una via*-overleg dubbele onderzoeken en vervolgingen in een zekere mate voorkomen, maar niet volledig uitsluiten. **De doelstelling van de wetgever om dossiers zo vroeg mogelijk voor te leggen aan het *una via*-overleg teneinde dubbele onderzoeken en vervolging te voorkomen, wordt bijgevolg niet door het hernieuwde *una via*-overleg gegarandeerd.**³⁷⁴

6.3.1.4.2. *Risico op voorbarige meldingen?*

107. Omdat het niet vereist is dat de fiscus een volledig onderzoek voert alvorens melding te maken van de (mogelijks ernstige) frauduleuze feiten, bestaat het risico dat bepaalde feiten voorbarig gemeld worden. Wanneer de fiscus bijvoorbeeld frauduleuze feiten aangeeft bij het openbaar ministerie, en de procureur des Konings beslist om deze strafrechtelijk te vervolgen, kan naderhand blijken dat deze feiten eigenlijk niet ‘ernstig’ waren in de betekenis van artikel 29 §3, eerste lid Sv.³⁷⁵ Dergelijke voorbarige melding aan het openbaar ministerie kan nadelige gevolgen hebben voor de fiscale fraudeur aangezien er in het geval van (een foutieve kwalificatie van) ernstige fiscale fraude onderzoekshandelingen kunnen plaatsvinden die anders zijn dan deze in een administratief onderzoek. Ook de rechten van de betrokkene zijn verschillend.³⁷⁶

Vice versa is het mogelijk dat de fiscus een frauduleus feit niet aangeeft en er geen *una via*-overleg werd georganiseerd omdat het feit *a priori* niet ernstig leek maar dat nadien wordt vastgesteld dat het toch over ernstige fiscale fraude gaat.³⁷⁷ Concreet was in dergelijk geval de fiscale medewerkingsplicht van toepassing, daar waar die belastingplichtige in het stafprocesrecht gebruik kon maken van zijn zwijgrecht. Daarenboven kan de strafrechtelijke

³⁷³ Zie o.a. S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 106.

³⁷⁴ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

³⁷⁵ *Ibid.*

³⁷⁶ zie onder andere medewerkingsplicht versus zwijgrecht (LARDENOIT C., en VERBELEN B. (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]).

³⁷⁷ J. SOETAERT, “Invulling van het begrip “ernstige fiscale fraude” in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie”, *Fisc.Week.* 2020, nr.6, 6.

procedure achteraf nog steeds opgestart worden. De fiscale fraudeur kan dus zowel administratief als strafrechtelijk gesanctioneerd worden.³⁷⁸ Toch heeft dergelijke ‘foute’ kwalificatie van de feiten niet per se ernstige gevolgen voor de betrokkene, aldus SOETAERT. Een verkeerde kwalificatie van het frauduleuze feit heeft namelijk geen impact op de belastingheffing aangezien de belasting wordt geheven op de werkelijkheid.³⁷⁹

6.3.1.4.3. Schending gelijkheidsbeginsel?

108. Er kan worden vastgesteld dat de kans op een ‘foutieve’ kwalificatie van fiscale feiten groter wordt naarmate de fiscus aangemoedigd wordt om zo snel mogelijk dossiers aan te geven, en dat deze foutieve kwalificatie nadelige gevolgen kan hebben voor de betrokkene. Dienaangaande kan er gewezen worden op een mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel. Afhankelijk van wanneer de fiscus kennis krijgt van ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ en hier aangifte van doet bij het openbaar ministerie, kan een belastingplichtige immers verschillend behandeld worden. Deze problematiek kan verduidelijkt worden aan de hand van twee hypothesen.

In een eerste hypothese wordt X onderworpen aan een zeer lange administratieve procedure en zijn er pas in de bezwaarprocedure aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, waarna het *una via*-overleg wordt opgestart en er gekozen wordt om X strafrechtelijk te vervolgen. Tijdens de administratieve procedure geldt voor X de medewerkingsplicht, maar deze is komen te vervallen wanneer er op het *una via*-overleg werd gekozen om strafrechtelijk te vervolgen, met als gevolg dat het zwijgrecht van toepassing is.

In een tweede hypothese zijn er tijdens de administratieve procedure zeer vroeg aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, waarop op het *una via*-overleg beslist wordt om strafrechtelijk te vervolgen. Bijgevolg was de administratieve procedure zeer kort (bv. enkel een vraag om inlichtingen en een antwoord van X) en gold de medewerkingsplicht van X tot er werd overgegaan tot de strafrechtelijke procedure, waar de dwangmaatregelen ruimer zijn, maar wel het zwijgrecht van toepassing is.³⁸⁰

³⁷⁸ B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

³⁷⁹ J. SOETAERT, “Invulling van het begrip “ernstige fiscale fraude” in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie”, *Fisc.Week*. 2020, nr.6, 6.

³⁸⁰ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

In de ene hypothese zal de administratieve procedure zeer uitgebreid gevoerd zijn (inclusief de medewerkingsplicht zoals een vraag om inlichtingen, de fiscale visitatie,...) terwijl in de andere hypothese al in een vroege fase de strafrechtelijke procedure wordt opgestart. LARDENOIT stelt zich dan ook de vraag of artikel 29 §3 Sv. de toets van het gelijkheidsbeginsel zal doorstaan gezien de fiscus subjectief kan beslissen wanneer de aangifte wordt gedaan.³⁸¹

109. Het GwH vernietigde in zijn arrest van 3 april 2014 verschillende bepalingen uit de oude Una Via-wet omdat deze, onder andere, een schending inhielden van het gelijkheidsbeginsel.³⁸² Na analyse van de wet van 5 mei 2019 kan er echter vastgesteld worden dat het gelijkheidsbeginsel mogelijks nog steeds geschonden wordt gezien fiscale fraudeurs verschillend worden behandeld afhankelijk van het moment waarop de aanwijzingen van ernstige fiscale fraude worden gemeld en het de wetgever niet gelukt is om tegemoet te komen aan deze rechtspraak. Er kan dan ook verwacht worden dat er in de toekomst hierover procedures gevoerd zullen worden.

6.3.2. Remediëren aan oude Una Via-wet

6.3.2.1. Subsidiariteit en opportuniteit?

110. Overeenkomstig de voorbereidende werken heeft de wet van 5 mei 2019 tot doel te remediëren aan de oude Una Via-wet door het *una via*-overleg te optimaliseren en doeltreffender te maken, rekening houdend met het subsidiariteitsbeginsel en het *ne bis in idem*-beginsel.³⁸³

111. Zoals blijkt uit randnummers 94-96 waarborgt artikel 29 §3 Sv. het *ne bis in idem*-beginsel niet in alle situaties. In een eerste plaats is een dubbele vervolging nog steeds mogelijk. Ten tweede zijn de administratieve en strafrechtelijke procedures mogelijks niet voldoende geïntegreerd wanneer dergelijke dubbele vervolging plaatsvindt. **Bijgevolg remedieert de wet van 5 mei 2019 niet aan de vernietigde artikelen 3, 4 en 14 uit de oude Una Via-wet.**³⁸⁴ Bovendien wijzigt de wet van 5 mei 2019 de fiscale aanslag- en onderzoekstermijnen niet. De fiscus kan dus wanneer dan ook een onderzoek starten naar

³⁸¹ *Ibid.*

³⁸² GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

³⁸³ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erendiensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6-8.

³⁸⁴ Deze artikelen hadden betrekking op fiscale geldboeten of belastingverhogingen waarbij de opeisbaarheid werd geschorst wanneer het openbaar ministerie een strafvordering instelde tegen dezelfde belastingplichtige voor substantieel dezelfde feiten; GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

fiscale fraude, ook als er een strafprocedure ingesteld is door het openbaar ministerie. Mede daarom menen VANDEN BRANDEN en HENS dat een dubbele vervolging zich nog regelmatig zal voordoen.³⁸⁵

112. Volgens de voorbereidende werken wordt het *una via*-overleg georganiseerd overeenkomstig het subsidiariteitsbeginsel. Dit beginsel veronderstelt dat de fiscus bevoegd blijft over het onderzoek, met name de vaststelling van de fiscale fraude en de invordering van de schuld, met alle wettelijke middelen waarover zij beschikken. Enkel wanneer blijkt dat deze wettelijke middelen ontoereikend zijn om de fiscale fraude te bestraffen, kan er beroep gedaan worden op de onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht.³⁸⁶ Ingevolge de wet van 5 mei 2019 moet de fiscus melding maken van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd.³⁸⁷ De criteria waaraan die ernstige fiscale fraude moet voldoen zodat de strafrechtelijke procedure wordt opgestart, zijn uitgewerkt door het KB van 9 februari 2020 en worden verder toegelicht (*infra* nr. 135 e.v.). DE SMEDT, CAREEL, VANDEN BRANDE en HENS zijn van mening dat de wetgever door deze criteria is afgestapt van het subsidiariteitsbeginsel.³⁸⁸ De fiscus beslist immers niet langer over de opportuniteit van de vervolging, maar moet nu *alle* aanwijzingen van ernstige fiscale fraude (die beantwoorden aan de criteria uit het KB van 9 februari 2020) melden, ongeacht of de wettelijke middelen van de fiscus zouden volstaan om de fiscale fraude vast te stellen en de schuld in te vorderen.³⁸⁹ De interpretatievrijheid en beoordelingsvrijheid van de fiscus wordt dus ingeperkt. **Bijgevolg beantwoordt de wet van 5 mei 2019 niet aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen daar het subsidiariteitsbeginsel en het *ne bis in idem*-beginsel niet worden gegarandeerd.**

6.3.2.2. Wat met het *facultatief una via*-overleg?

113. Daar waar het *una via*-overleg vóór de wet van 5 mei 2019 facultatief was, is het *una via*-overleg nu verplicht voor aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet

³⁸⁵ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2,9.

³⁸⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 6.

³⁸⁷ Art. 29 Sv. §3, eerste lid.

³⁸⁸ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 7; S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 323.

³⁸⁹ *Ibid.*

georganiseerd.³⁹⁰ Men kan zich afvragen of een facultatief *una via*-overleg kan plaatsvinden voor andere gevallen van fiscale fraude (die niet ernstig zijn) en waarvoor geen aangifteplicht geldt. De parlementaire voorbereidingen lichten hieromtrent niets toe, maar er kan vastgesteld worden dat een facultatief *una via*-overleg voor feiten van fiscale fraude, ook wanneer deze niet ernstig zijn, nog steeds mogelijk is.³⁹¹

Overeenkomstig artikel 29 §3 Sv. is het *una via*-overleg verplicht in geval van ernstige fiscale fraude. *Vice versa* verbiedt die bepaling niet dat er een overleg plaatsvindt voor andere fraudegevallen (die niet ernstig zijn). Wanneer de fiscus bijgevolg een fraudegeval aan het openbaar ministerie wilt melden, kan dergelijk *una via*-overleg opgestart worden. In die zin kan het *una via*-overleg gebruikt worden als veelgebruikt communicatiekanaal om fraudedossiers te melden aan het openbaar ministerie.³⁹² Deze opvatting strookt mijn inziens met de doelstellingen van de wetgever, met name het overlegmechanisme doeltreffender maken en een dubbele vervolging vermijden. Deze interpretatie komt ook overeen met opvatting uit het Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 over het *una via*-overleg: “*De criteria zijn geen geldigheidsvoorwaarde voor het overleg. Zij kunnen de belastingadministratie helpen om te bepalen welke dossiers verplicht moeten worden aangegeven bij het openbaar ministerie.*”³⁹³ Bijgevolg is het mijn inziens ook mogelijk dat er dossiers, die nochtans niet verplicht moeten worden aangegeven bij het openbaar ministerie, in het *una via*-overleg kunnen besproken worden.

6.3.2.3. Beoordelingsbevoegdheid en vervolgingsprioriteit bij het openbaar ministerie

114. Artikel 3 van de wet van 5 mei heeft tot doel de vervolgingsprioriteit van het openbaar ministerie te waarborgen.³⁹⁴ Uit de bewoordingen van het artikel komt dit doel tot uiting. Het is namelijk de procureur des Konings die beslist om al dan niet te vervolgen.³⁹⁵ Deze vervolgingsprioriteit is bovendien ruimer dan enkel het *una via*-overleg. De procureur des

³⁹⁰ Art. 29 §3 eerste lid Sv.

³⁹¹ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

³⁹² *Ibid.*

³⁹³ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 1.

³⁹⁴ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8

³⁹⁵ Art. 29 § 3, derde lid Sv.

Konings kan ook op een andere wijze kennis krijgen van frauduleuze feiten, zoals bijvoorbeeld door rechtstreeks ingediende klachten of in het kader van een onderzoek naar andere misdrijven.³⁹⁶ Hierbij gelden de gebruikelijke regelen van strafprocesrecht.³⁹⁷ Volgens VANDEN BRANDEN en HENS betekent dit dat het openbaar ministerie eerst kan beslissen om niet te vervolgen, maar dat zij nadien kan terugkomen op deze beslissing.³⁹⁸ Ook de RvS is in haar advies van 14 november 2018 van mening dat het openbaar ministerie de vrijheid behoudt om (al dan niet) de strafvervolgung uit te oefenen.³⁹⁹ Bijgevolg beantwoordt het *una via*-overleg aan de doelstelling van de wetgever om de vervolgingsprioriteit van het openbaar ministerie te respecteren.

6.3.3. Andere bemerkingen bij het hernieuwde *una via*-overleg

6.3.3.1. Afdwingbaarheid? – geen sanctie en geen controle

115. Nieuw is dat de aangifte van de ernstige fiscale fraude en het daaropvolgend *una via*-overleg *verplicht* zijn.⁴⁰⁰ Men kan zich de vraag stellen in welke mate de aangifte van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude en het *una via*-overleg afdwingbaar zijn. Wat als er aanwijzingen van ernstige fiscale fraude zijn, maar dat deze niet werden aangegeven en er evenmin een overleg werd georganiseerd? Er is geen controlemechanisme dat erop toeziet dat er aan deze verplichtingen is voldaan. Evenmin voorzien de parlementaire voorbereidingen of de wet in een sanctie wanneer er geen aangifte is gedaan of geen overleg heeft plaatsgevonden in de gevallen waarin het verplicht zou zijn.⁴⁰¹

116. Toch is het mogelijk dat de fiscus het in bepaalde gevallen nalaat om de aangifteplicht na te leven. Er zijn verschillende redenen waarom de fiscus kan beslissen om ernstige fiscale fraude niet te melden aan het openbaar ministerie, zodat het onderzoek (verder) door de

³⁹⁶ In fiscale strafzaken geldt immers ook het principe dat de procureur des Konings belast is met de opsporing en de vervolging van de misdrijven (art. 22 Sv.).

³⁹⁷ De procureur des Konings kan beslissen om de zaak te seponeren, een minnelijke schikking voorstellen en een gerechtelijke onderzoek vorderen wanneer blijkt dat dwangmaatregelen nodig zijn; zie ook F. DESTERBECK, "Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken 2021", *AFT*, 2021, afl. 3, 24.

³⁹⁸ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 8.

³⁹⁹ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

⁴⁰⁰ Art. 29 §3, eerste en tweede lid Sv.; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 5.

⁴⁰¹ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

administratie kan gebeuren. Volgens VANDEN BRANDE en HENS is “*het vrijwaren van de rechten van de schatkist tijdens de procedure*” een belangrijke reden om ernstige fiscale fraude niet te melden. Als er aanwijzingen zijn dat de fiscale fraudeur zichzelf insolvabel probeert te maken, is het wenselijk dat de fiscus snel optreedt. Als de fiscus te lang wacht om een procedure in te stellen, is het mogelijk dat de fiscale fraudeur zijn belastingschuld niet meer kan betalen. De verdoken belastingen kunnen betrekking hebben op feiten van ernstige fiscale fraude waarvoor er een aangifteplicht geldt voor de fiscus, en waarna er een verplicht *una via*-overleg moet plaatsvinden. In deze situatie kan het voor de fiscus echter interessanter zijn om de administratieve procedure zelf te voeren, en bijgevolg bewust geen aangifte te doen bij het openbaar ministerie.⁴⁰² De fiscus kan in haar eigen onderzoek zo snel mogelijk optreden om de invordering van de schulden te waarborgen door bewarende maatregelen of middelen van tenuitvoerlegging.⁴⁰³

Ook andere motieven kunnen invloed hebben op de keuze van de fiscus om de ernstige fiscale fraude niet te melden. Zo kunnen de middelen waarover de fiscus beschikt, volstaan om de procedure te voeren. Het kan ook pragmatischer zijn om administratief te vervolgen gezien de eenvoud van het onderzoek. Misschien had de fiscus in het verleden al een onderzoek gedaan naar de betrokken partij en zijn er hierbij een heleboel gegevens verzameld die nuttig blijven voor het fraudeonderzoek. Denk ook aan gevallen waarin de autoriteiten snel moeten optreden omdat de fiscale onderzoeks- of aanslagtermijnen dreigen te verjaren.⁴⁰⁴

117. Men kan zich de vraag stellen welke sancties opgelegd kunnen worden aan de vervolgende instanties als de fiscale fraude foutief wordt gekwalificeerd of (foutief) bewust niet wordt aangegeven. Een foute kwalificatie is normaliter geen beroepsfout en zal dus geen consequenties hebben op de verdere administratieve procedure, behalve wanneer het bij de aanvang van de procedure overduidelijk was dat er aanwijzingen waren van ernstige fiscale fraude.⁴⁰⁵ Er kunnen volgens HUYBRECHTS hoogstens disciplinaire sancties opgelegd worden wanneer de aangifteplicht niet is nageleefd.⁴⁰⁶

⁴⁰² J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, 9.

⁴⁰³ Art. 85 WBTW

⁴⁰⁴ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, 9.

⁴⁰⁵ *Ibid.*

⁴⁰⁶ HUYBRECHTS, L., “Aangifte van misdrijven” in X, *Commentaren met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2012, 5-45.

Echter LARDENOIT meent dat er eventueel beroep gedaan kan worden op de overheidsaansprakelijkheid overeenkomstig art. 1382 Oud BW wanneer de fiscus en het openbaar ministerie bijvoorbeeld bepaalde feiten kunstmatig opsplitsen op het *una via*-overleg.⁴⁰⁷ Stel bijvoorbeeld dat de fiscus aangifte doet van een fiscaal feit met betrekking tot fictieve facturen, valsheid in geschriften, witwassen en oplichting. In dat geval zal er een *una via*-overleg plaatsvinden waarin besproken wordt om het feit ofwel strafrechtelijk, ofwel administratief te sanctioneren. Als er voor de strafrechtelijke weg gekozen wordt, zal ingevolge de eendaadse samenloop enkel de zwaarste straf worden opgelegd.⁴⁰⁸ Het is echter mogelijk dat het feit op het *una via*-overleg fictief wordt opgesplitst waarbij een deel administratief vervolgd en gesanctioneerd wordt en een ander deel strafrechtelijk. Deze werkwijze gaat echter mogelijks in tegen de Europese rechtspraak en bijgevolg handelen de vervolgende instanties in dit geval niet zorgvuldig wanneer ze ervoor kiezen om dergelijke feiten fictief op te splitsen. In dat geval kan er overheidsaansprakelijkheid ingeroepen worden volgens LARDENOIT, maar hierbij moet rekening gehouden worden dat de fout van de overheid, de schade en het causaal verband moeilijk te bewijzen zal zijn voor de belastingplichtige.⁴⁰⁹

Wat deze fictieve opsplitsing van feiten betreft, kan er verwezen worden naar een arrest van het HvC van 6 januari 2021 waarvan de conclusie, hoewel deze geen betrekking heeft op fiscale misdrijven, naar analogie van toepassing kan zijn *in fiscalibus*.⁴¹⁰ Concreet ging het over een persoon die zowel door de politierechtbank werd vervolgd (voor strafrechtelijke verkeersovertredingen) alsook nadien door de correctionele rechtbank voor de kwaadwillige belemmering van het verkeer. Zowel in eerste als in tweede aanleg oordeelden de rechters dat de kwaadwillige belemmering van het verkeer een aantal andere constitutieve bestanddelen bezat dan de verkeersinbreuken. Daarom gingen beide sancties (door de politierechtbank enerzijds en de correctionele rechtbank anderzijds) niet over eenzelfde feitencomplex. Het Hof van Cassatie besliste evenwel dat louter de heterogeniteit in de constitutieve bestanddelen van twee inbreuken, niet per se tot gevolg heeft dat er twee verschillende misdrijven bestaan.⁴¹¹

⁴⁰⁷ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

⁴⁰⁸ Art. 65 Sw.

⁴⁰⁹ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

⁴¹⁰ B. VERBELEN (11 mei 2020). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

⁴¹¹ Cass. 6 januari 2021, P.20.0028.F

Er kan ook rekening gehouden worden met de Antigoon-leer *in fiscalibus*, die geen onrechtmatig verkregen bewijs toestaat.⁴¹² Dienaangaande kan volgens DESTERBECK “*de aangifte van fiscale fraude zonder una via-overleg worden ‘geantigoneerd’ omdat het gebrek aan overleg niet de nietigheid van dit ‘onregelmatig verkregen bewijs’ in de zin van artikel 32 VTSV voor gevolg heeft.*”⁴¹³ Wanneer het *una via*-overleg niet heeft plaatsgevonden terwijl dit verplicht was, levert dit dus geen probleem van uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs op. Volgens CAREEL en DE SMEDT is deze redenering echter niet correct en heeft het *una via*-overleg *in se* maar weinig met bewijsverzameling te maken, maar heeft het eerder betrekking op de bekendmaking van het misdrijf.⁴¹⁴ Volgens het HvC valt dergelijke bekendmaking van een misdrijf niet onder de regels van onrechtmatig verkregen bewijs en het HvC oordeelde dat “*de bekendmaking van een misdrijf het aan het bevoegde Openbaar Ministerie staat te oordelen welk gevolg hieraan wordt gegeven en of het mogelijk lijkt om er regelmatig bewijs van in te zamelen*”.⁴¹⁵ Bijgevolg zou het foutief niet aangeven van (aanwijzingen van) ernstige fiscale fraude niet tot gevolg hebben dat de vaststellingen gedaan tijdens de procedure geweerd worden (als onrechtmatig verkregen bewijs).

118. Men kan zich afvragen of het wenselijk is dat de wetgever voorziet in een controlemechanisme en sancties kan opleggen wanneer de fiscus het foutief nalaat om melding te maken van ernstige fiscale fraude. Zoals blijkt uit bovenstaande voorbeelden is het mijn inziens soms pragmatischer om de fiscus het onderzoek te laten voeren, in plaats van het openbaar ministerie. Toch is dit geen doorslaggevend argument. Wanneer de fiscus namelijk wel correct melding zou maken van de ernstige fiscale fraude, kan het openbaar ministerie immers steeds beslissen dat het wenselijk is dat de fiscus bevoegd blijft om het dossier (verder) te behandelen. Ook in het geval dat de fiscus snel moet optreden om een invordering van de fiscale schuld te waarborgen, is het toch wenselijk dat de fiscus ernstige fiscale fraude aangeeft. Niets belet de fiscus namelijk om zelf een procedure op te starten met het oog op het invorderen van de schuld, terwijl zij eveneens de feiten aangeeft bij het openbaar ministerie (*supra* nr. 96). Bovendien wijst LARDENOIT op het rechtsvaardigheidsgevoel. Heel wat

⁴¹² Zie art. 32 VT Sv.; De Antigoon-doctrine wil enkel dat onrechtmatig verkregen bewijs nietig is als: “(1) de naleving van de betrokken vormvoorwaarden wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid, of (2) de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, of (3) het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces”; zie J. VAN DYCK, “‘Onwettig’ verkregen stukken: Cassatie herbevestigt fiscale ‘Antigoon’-doctrine”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1500, 2.

⁴¹³ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, nr. 94, 80.

⁴¹⁴ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 339.

⁴¹⁵ Cass. 30 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 267, 544; Cass. 23 april 2002, *Arr. Cass.* 2002, nr. 245, 1098.

zelfstandigen, waaronder advocaten, moeten aan veel meldingsplichten voldoen i.h.k.v. bijvoorbeeld de antiwitwaswetgeving waarbij de niet-naleving ervan zowel fiscale als strafrechtelijke sancties tot gevolg heeft. Bijgevolg is het rechtvaardig dat ook de overheid gesanctioneerd kan worden als zij haar meldingsplichten niet naleeft.⁴¹⁶

6.3.3.2. Onduidelijkheid over de werking van het overleg in de praktijk

119. Tijdens de parlementaire debatten merkten BROTCORNE (*cdH*) en ONKELINX (*PS*) op dat de wet niet duidelijk bepaalt hoe het *una-via* overleg in de praktijk plaatsvindt. De wet voorziet immers geen concrete werkingsregels over wie het overleg voorziet, wie kan deelnemen, op welke wijze er wordt beslist om het dossier al dan niet te vervolgen (bij proces-verbaal?) en of de betrokkene toegang krijgt tot dit proces-verbaal.⁴¹⁷ De sprekers vragen zich af of het wenselijk is om bepaalde vormvereisten van het overleg wettelijk te verankeren.⁴¹⁸

120. Er kan worden vastgesteld dat de uiteindelijke wet van 5 mei 2019 geen werkingsregels van het *una via*-overleg opneemt. Wel staat vast dat de uiteindelijke beslissing van het *una via*-overleg zal worden geacteerd in een formeel document. Bovendien is het volgens VAN CAUTER (*N-VA*) niet opportuun om de werkingsregels wettelijk te verankeren, maar kunnen ze wel in een KB of een gemeenschappelijke circulaire opgenomen worden.⁴¹⁹ Dergelijke gemeenschappelijke circulaire, die voor een vlotte samenwerking moet zorgen tussen de fiscus en het openbaar ministerie, zou volgens voormalig minister van Justitie GEENS (*CD&V*) worden uitgevaardigd.⁴²⁰

Nu bij het schrijven van deze masterproef blijkt dat er nog geen circulaire is uitgevaardigd, kan worden opgemerkt dat de werking van het *una via*-overleg in de praktijk niet duidelijk is vastgelegd. Deze weinig formalistische aanpak is niet per se nadelig aangezien dit toelaat voor elk arrondissement om het *una via*-overleg te organiseren in functie van de behoeften.⁴²¹

⁴¹⁶ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

⁴¹⁷ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl. St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 30.

⁴¹⁸ *Ibid*, 83-107.

⁴¹⁹ *Ibid*, 31.

⁴²⁰ *Ibid*,

⁴²¹ *Ibid*, 83: Sommige arrondissementen beschikken immers over meer belastingdossiers dan anderen.

6.3.3.3. Verschillende werkwijze tussen de adviseurs-generaal?

121. Overeenkomstig artikel 29 §3 eerste lid Sv. moet de adviseur-generaal machtiging verlenen om een strafklacht in te dienen zodat het frauduleuze feit besproken wordt op het *una via*-overleg. Dienaangaande duiden REINESON en VAN HECKE (*Ecolo-Groen*) in de parlementaire hoorzitting van 6 februari 2019 op de verschillende werkwijzen tussen de adviseurs-generaal. Door de verschillende aanpak ontvangen bepaalde arrondissementen meer aangiften dan andere⁴²² en “naargelang de persoon van de adviseur-generaal kan er evenwel een verschil in aanpak zijn” en “dit [kan] mogelijks een rem zijn op het daadwerkelijk opstarten van een strafrechtelijk onderzoek.”⁴²³

122. Tegen deze opmerkingen kunnen verschillende kanttekeningen gemaakt worden. Zo neemt een administratieve afhandeling het ernstige karakter van de fraude niet weg omdat de fiscus het onderzoek heeft gevoerd, aldus DELMULLE. Omgekeerd spreekt de rechter zich uit over feiten en is de voorlopige kwalificatie die tijdens de procedure werd gegeven niet alles bepalend. Het *una via*-overleg heeft dus vooral betrekking op de verdere procedure, met name administratief of strafrechtelijk.⁴²⁴ Bijgevolg is een eventuele verschillende werkwijze tussen de verschillende adviseurs-generaal naar mijn mening niet problematisch.

Ten tweede is het mogelijk dat de werkwijzen van de adviseurs-generaal zullen congrueren ingevolge de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019. Hun appreciatievrijheid zal mogelijks ingeperkt worden door de criteria waaraan de ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude’ moeten voldoen, zoals vooropgesteld in het KB van 9 februari 2020.⁴²⁵ Zodra er immers voldaan is aan de criteria voor ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude’ moet de fiscus het dossier aangeven.⁴²⁶ REINESON wijst er in de parlementaire hoorzitting van 26 februari 2019 op dat er “geen appreciatie meer [is] in hoofde van de Administratie of van de adviseur-generaal. Zodra de criteria [zie KB 9 februari 2020] verenigd zijn, moet de Administratie het betreffende dossier aan het overleg voorleggen.”⁴²⁷ DESTERBECK is dan weer van mening dat de aangifte met machtiging spoedig “een stille dood zal sterven omdat fiscus en parket in geval

⁴²² *Ibid*, 80.

⁴²³ *Ibid*, 79.

⁴²⁴ *Ibid*, 82.

⁴²⁵ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 3.

⁴²⁶ Art. 29 § 3 eerste lid Sv.

⁴²⁷ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 81.

van twijfel over het ernstige karakter van de feiten er steeds voor zullen opteren een *una via-overleg te organiseren*".⁴²⁸

123. Rekening houdend met deze laatste opvattingen zal mijn inziens de appreciatiemarge van de adviseurs-generaal in zekere mate beperkt worden waardoor er minder ruimte is voor een verschillende werkwijze onderling. Echter de appreciatiemarge van de adviseurs-generaal zal in grote mate afhankelijk zijn van de mate waarin de criteria uit het KB van 9 februari 2020 de 'ernst' van fiscale fraude voldoende duidelijk definiëren (*infra* nr. 135).

6.3.3.4. Recht op een eerlijk proces?

124. LARDENOIT en VERBELEN menen dat het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige aangetast kan worden aangezien die niet aanwezig is op het *una via-overleg*. Meer zelfs, hij wordt zelfs niet op de hoogte gebracht van de melding door de fiscus aan de procureur des Konings. Toch kan het voor een belastingplichtige belangrijk zijn om aanwezig te zijn op dit overleg. De modaliteiten van een strafrechtelijke procedure en administratieve procedure zijn immers verschillend.⁴²⁹ Daarom is het mijn inziens aangewezen om de betrokkene belastingplichtige op de hoogte te brengen van de aangifte en het overleg overeenkomstig artikel 29 §3 eerste lid Sv.

6.4. Tussenconclusie

125. In dit hoofdstuk is er getracht een antwoord te vinden op de vraag in welke mate de wijzigingen die de wetgever heeft aangebracht aan het *una via-overleg* door de wet van 5 mei 2019 bij het evalueren ervan afgestemd zijn op hun beoogde doel in het kader van de parlementaire voorbereidingen. De *werkelijke* doelstelling van de wetgever met het *una via-overleg* was een dubbele vervolging van eenzelfde frauduleus feit te voorkomen. **Er kan worden vastgesteld dat het hernieuwde *una via-overleg* niet tegemoetkomt aan de door de wetgever werkelijke vooropgestelde doelstelling om een systeem in te voeren waarin één enkele procedure wordt gevolgd.** Het openbaar ministerie en de fiscus kunnen in verschillende scenario's tegelijkertijd eenzelfde feit onderzoeken en bijgevolg *kan* het *ne bis in idem*-beginsel worden geschonden. Toch was deze vaststelling niet problematisch omdat parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures toegestaan zijn als beide geïntegreerd

⁴²⁸ F. DESTERBECK, "Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan", *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 9.

⁴²⁹ LARDENOIT C., en VERBELEN B. (11 mei 2020). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

zijn. **Zoals echter blijkt uit hogervermelde uiteenzetting kan België waarschijnlijk niet tegemoet komen aan de door de wetgever vooropgestelde doelstelling om met het *una via*-overleg administratieve en strafrechtelijke procedures te integreren.** Een dubbele bewijsgaring kan nog steeds en ook aan het temporele criterium is mogelijks niet voldaan. Ook trachtte de wetgever te remediëren aan de gedeeltelijk vernietigde Una Via-wet door het *una via*-overleg te optimaliseren en doeltreffender te maken, rekening houdend met het subsidiariteitsbeginsel. **Er kan echter worden vastgesteld dat de wetgever is afgestapt van het subsidiariteitsbeginsel** nu de fiscus alle ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ moet aangeven, ongeacht of de wettelijke middelen van de fiscus volstaan voor het onderzoek. Er kan dus geconcludeerd worden dat de door de wetgever beoogde doelstellingen van het *una via*-overleg (dubbele vervolging voorkomen en integratie) in bepaalde gevallen niet gerealiseerd worden door de werkelijke toepassing van het *una via*-overleg. Een dubbele vervolging en bestraffing blijft immers mogelijk.

Bovendien roept de wijziging aan *het una via*-overleg vragen op over de afdwingbaarheid van de aangifte, de mogelijkheid tot facultatief overleg, de verschillende werkwijzen tussen de adviseurs-generaal en de werking van het overleg in de praktijk. Zowel uit de parlementaire voorbereidingen als uit de rechtsleer blijkt dat hierover geen eensgezindheid bestaat.

Het valt dan ook af te wachten hoe er in de praktijk met deze verschillende hiaten in de wet zal worden omgegaan.

7. Het begrip ‘ernstige fiscale fraude’

7.1. Artikel 29 § 4 Sv. – criteria worden bepaald door de Koning

7.1.1. Inhoud van de wetswijziging

126. De aangifte door de fiscus aan het openbaar ministerie van frauduleuze feiten en het daaropvolgende *una via*-overleg is enkel verplicht indien er aanwijzingen zijn van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd. Het is de fiscus (de adviseur-generaal) die beoordeelt of de feiten gekwalificeerd kunnen worden als ‘ernstig’.⁴³⁰

127. De vraag rijst echter wanneer er sprake is van ernstige fiscale fraude. Artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 voegt een nieuwe paragraaf toe aan artikel 29 Sv. Overeenkomstig artikel 29, §4 Sv. wordt de Koning gemachtigd om de criteria te bepalen op basis waarvan de feiten van ernstige fiscale fraude (al dan niet georganiseerd) kunnen worden geïdentificeerd.⁴³¹

Nieuw artikel 29 § 4 Sv.

De Koning bepaalt de criteria waaraan de in paragraaf 3 bedoelde feiten beantwoorden, bij een in Ministerraad overlegd besluit.

7.1.2. Ratio legis van de wetswijziging

128. De wetgever koos ervoor om de criteria voor ‘ernstige fiscale fraude’ op te nemen in een KB met het doel de fiscus richting te geven bij het bepalen welke dossiers aan het overleg moeten worden voorgelegd. In het eerste wetsvoorstel van 6 februari 2019 werd de Koning gemachtigd om de criteria te bepalen.⁴³²

129. Uit de parlementaire debatten kan afgeleid worden dat het de bedoeling is van artikel 29 § 4 Sv. om de fiscus een kader aan te bieden waarin beschreven staat welke dossiers aan het *una via*-overleg moeten worden voorgelegd. Vooral de uiteenzetting van REINESON in de hoorzittingen van 26 februari 2019 is in die zin interessant. Volgens hem waarborgt een KB

⁴³⁰ Art. 29 §3, eerst lid Sv.

⁴³¹ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁴³² *Ibid.*

enige soepelheid. Een wet is daarentegen minder flexibel.⁴³³ DELMULLE verwijst in deze context naar het nieuwe strategisch overleg dat tot doel heeft nieuwe fraudefenomenen te detecteren (*infra* nr. 170 e.v.).⁴³⁴ Wanneer er bijvoorbeeld nieuwe fraudefenomenen opduiken die niet onder de bestaande criteria van ‘ernstige fiscale fraude’ vallen maar waarvoor men wel een *una via*-overleg wilt organiseren, is het eenvoudiger om een KB te wijzigen. Dit in tegenstelling tot een wetswijziging, wat veel omslachtiger is. Het opnemen van de criteria in een wet zal immers de toepassing van ‘ernstige fiscale fraude’ log maken en wijzingen aan de criteria bemoeilijken.⁴³⁵

Vervolgens werd bij amendement artikel 3, paragraaf 4 aangevuld: de criteria kunnen enkel door de Koning worden bepaald “*bij een in Ministerraad overlegd besluit.*”⁴³⁶ Deze bepaling werd ingevoerd om de discretionaire bevoegdheid van de minister van Justitie te temperen en het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel te respecteren, zoals terug te vinden in artikel 12 Gw.⁴³⁷

130. Het wetvoorstel somt ook enkele criteria op, op basis waarvan de adviseurs-generaal kunnen vaststellen of bepaalde feiten werkelijk gekwalificeerd kunnen worden als ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, en bijgevolg moeten aangegeven worden.⁴³⁸

131. Artikel 29 § 4 Sv. machtigt de Koning om de criteria te bepalen waaraan ‘ernstige fiscale fraude’ moet voldoen in het licht van de aangifteplicht en het *una via*-overleg.⁴³⁹

⁴³³ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 73.

⁴³⁴ Art. 29 § 5 Sv.

⁴³⁵ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 73.

⁴³⁶ Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 14.

⁴³⁷ “*Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft*” (art. 12 GW); Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 14; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 84.

⁴³⁸ Het gaat over (1) feiten die zich kenmerken door het ernstig en georganiseerde karakter ervan, (2) feiten waarvoor er ernstige aanwijzingen zijn dat zij samenhangend zijn met gemeenschappelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie, (3) feiten waarvoor de opsporingshandelingen een dwangmaatregel inhouden, (4) de feiten waarvoor er ernstige aanwijzingen zijn dat zij dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie; zie ook Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten; Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁴³⁹ Art. 29 § 3 Sv.

De criteria worden opgenomen in een KB omdat dit volgens de wetgever meer flexibiliteit biedt dan de opname in een wet.

7.1.3. Evaluatie van de wetswijziging

132. De vraag kan gesteld worden of er ook andere, eventueel betere, mogelijkheden waren om de criteria voor ‘ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ vast te leggen. Uit de parlementaire debatten blijkt immers dat er gediscussieerd werd over de vraag of de criteria moesten worden vastgelegd in een wet, bij een KB of op een andere wijze.⁴⁴⁰

VAN HECKE (*Ecolo-Groen*) meende dat de hoofdcriteria best bij wet werden vastgelegd teneinde rechtszekerheid te verschaffen. Een omzendbrief kon het begrip ‘ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ dan verder aanvullen.⁴⁴¹ Verschillende sprekers stelden de vraag of het wel grondwetconform is dat de Koning (lees: de minister van Justitie) de criteria kan bepalen. In elke legislatuur kan namelijk de invulling van de criteria gewijzigd worden.⁴⁴² De Koning de criteria laten bepalen voor ‘ernstige fiscale fraude’ staat op gespannen voet met artikel 12 Gw.⁴⁴³ Volgens de wetgever bleek het evenwel niet nodig om de criteria in een wet op te nemen aangezien het begrip ‘ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ voldoende precies is volgens het GwH.⁴⁴⁴ Het begrip sluit aan bij een bijzondere strafrechtelijke kwalificatie en is ‘genoegzaam bekend’ waardoor het niet noodzakelijk is om het begrip wettelijk te verduidelijken.⁴⁴⁵

Volgens MAUS en ROZIE is het dan weer wenselijk om het College van procureurs-generaal de bevoegdheid te geven om de criteria te bepalen.⁴⁴⁶ De notie ‘ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ dekt vele ladingen en kan snel wijzigen. Daarom moet het begrip flexibel ingevuld worden: *“In het kader van het strafrechtelijk beleid [...] moet snel kunnen worden bepaald in welke concrete individuele gevallen er rechterlijke vervolging moet plaatsvinden, daarbij ook rekening houdende met de capaciteit die Justitie ter beschikking staat”*, aldus MAUS. Waar het voordien misschien niet nodig was om bepaalde dossiers aan te geven, kan

⁴⁴⁰ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 80-88.

⁴⁴¹ *Ibid*, 111.

⁴⁴² *Ibid*, 78.

⁴⁴³ *Ibid*, 88.

⁴⁴⁴ *Ibid* 82.

⁴⁴⁵ GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015.

⁴⁴⁶ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 108.

het nu wel maatschappelijk gezien wenselijk zijn dat ze besproken worden op het *una via*-overleg en dat ze eventueel strafrechtelijk vervolgd worden.⁴⁴⁷ Dergelijke beslissing om te vervolgen moet gemakkelijk worden ingepast in het strafrechtelijk beleid. De opname van de criteria in een KB zal ervoor zorgen dat deze procedure omslachtig wordt, zeker als het besluit pas wordt vastgesteld na overleg in de Ministerraad (lees: op politiek niveau). Daarom is het volgens MAUS en ROZIE wenselijk om het College van procureurs-generaal de notie van ernstige fiscale fraude te laten bepalen.⁴⁴⁸

133. Toch heeft de wetgever ervoor gekozen om de Koning te machtigen de criteria te laten bepalen, zoals in het aanvankelijke wetsvoorstel werd geponeerd, mits het overleg van dit KB in de ministerraad.⁴⁴⁹ **Mijn inziens voldoet deze wetswijziging aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen. De criteria voor ‘ernstige fiscale fraude’ opnemen in een KB, en niet in een wet, biedt immers meer flexibiliteit.** Met het oog op de vaststelling van nieuwe fraudefenomenen, is het immers wenselijk dat men de criteria vlot kan wijzigen.

134. Intussen werden de criteria voor ‘ernstige fiscale fraude’ door het Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 ingevuld. Het KB geldt met terugwerkende kracht sinds 1 januari 2020 en wordt in het volgende hoofdstuk uitvoering besproken en geëvalueerd.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ Dienaangaande verwijst MAUS in de parlementaire hoorzitting het dossier van fraude in het Belgische voetbal: *“Hoewel de bedragen waarvoor gefraudeerd werd, afgaande op de persberichten hierover, misschien niet gigantisch zijn, is het maatschappelijk gezien wel aangewezen om toch te vervolgen: de samenleving ondersteunt het voetbal nu al met een fiscaal en parafiscaal gunstregime. Als er in de voetbalmiddens, niettegenstaande deze gunstmaatregelen, dan toch nog wordt gefraudeerd, dan moet men de beslissing om te vervolgen snel en soepel kunnen inpassen in het strafrechtelijk beleid.”* (Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 109).

⁴⁴⁸ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 88.

⁴⁴⁹ Art. 29 § 4 Sv.

⁴⁵⁰ Art. 2 KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2019.

7.2. Ernstige fiscale fraude overeenkomstig het KB van 9 februari 2020

7.2.1. Inhoud van het KB van 9 februari 2020

135. De wet van 5 mei 2019 wijzigde het *una via*-overleg in dit zin dat er een aangifteplicht en verplicht overleg is wanneer de fiscus tijdens zijn onderzoek aanwijzingen van ‘ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’ vaststelt.⁴⁵¹ De criteria voor ‘ernstige fiscale fraude’ moeten door de Koning (lees: Minister van Justitie) worden ingevuld overeenkomstig artikel 29 § 4 Sv. Het KB van 9 februari 2020 geeft uitvoering aan dit wetsartikel.⁴⁵²

136. In artikel 1 van het KB van 9 februari 2020 “*wordt bepaald aan welke niet-cumulatieve criteria de feiten waarvan het onderzoek aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, aan het licht brengt, moeten beantwoorden*”. De vier criteria die het KB opsomt, zijn vrijwel identiek aan de criteria uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 5 mei 2019.⁴⁵³ De enige nuance hierbij is dat, na advies van de RvS, het eerste criterium verder wordt toegelicht.⁴⁵⁴ De criteria die de Koning opnoemt zijn dus de volgende:

- de feiten kenmerken zich door zowel het ernstige als het georganiseerde karakter ervan;
- er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie;
- voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;
- er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.⁴⁵⁵

Volgens het Verslag aan de Koning bij het KB van 9 februari 2020 (hierna ‘Verslag aan de Koning’) is het bij het eerste criterium vereist dat de feiten zowel ernstig als georganiseerd zijn. Bij de andere criteria is er geen georganiseerd karakter vereist om te kunnen spreken van

⁴⁵¹ Art. 29 §3 Sv.

⁴⁵² Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.499.

⁴⁵³ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9; zie ook F. DESTERBECK, “Una Via: KB over ‘ernstige fraude’ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2020, afl. 10, 8.

⁴⁵⁴ Adv.RvS nr. 66.829/1 van 16 januari 2020 over een ontwerp van KB tot uitvoering van artikel 29, §§ 3 en 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.502.

⁴⁵⁵ Art. 1 KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

ernstige fiscale fraude. Het gaat om niet-cumulatieve criteria.⁴⁵⁶ De fiscus moet dus aangifte doen aan het openbaar ministerie zodra er aanwijzingen zijn dat de fiscale fraude voldoet aan één of meerdere van deze criteria, waarna er een *una via*-overleg plaatsvindt om te bepalen of het dossier strafrechtelijk, dan wel administratief moet worden afgehandeld.

7.2.2. Ratio legis van het KB van 9 februari 2020

7.2.2.1. Uitvoering geven aan artikel 29, § 3 Sv.

137. Het KB van 9 februari 2020 geeft uitvoering aan artikel 29, § 3, Sv. op basis van de rechtsgrond uit artikel 29, §4 Sv. M.a.w. beoogt het KB van 9 februari 2020 *“de criteria te bepalen waaraan (...), feiten waarvan het onderzoek aanwijzingen van ernstige fiscale fraude (...) aan het licht brengt minstens moeten beantwoorden.”*⁴⁵⁷

138. Deze doelstelling moet gezien worden in het licht van de aangifteplicht van de fiscus en het daaropvolgende verplichte *una via*-overleg.⁴⁵⁸ Het is immers de bedoeling van de wetgever dat dossiers zo vroeg mogelijk aan het overleg worden voorgelegd zodoende dubbele onderzoeken te vermijden.⁴⁵⁹ Het Verslag aan de Koning verduidelijkt dat de criteria *“de belastingadministratie kunnen helpen om te bepalen welke dossiers verplicht moeten worden aangegeven bij het openbaar ministerie”*.⁴⁶⁰ REINESON voegt in de hoorzitting van 26 februari 2019 hieraan toe dat het *“de bedoeling [is] te voorkomen dat de administratieve diensten te subjectief beoordelen welke dossiers moeten worden overlegd”*.⁴⁶¹

139. De criteria zijn eerder een organisatiecriterium in plaats van een geldigheidsvoorwaarde voor het *una via*-overleg en het is niet nodig dat de fiscus reeds een volledig onderzoek heeft gevoerd.⁴⁶² Mede daarom wordt in het KB gesproken over

⁴⁵⁶ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.499.

⁴⁵⁷ *Ibid.*

⁴⁵⁸ Art. 29, § 3, Sv.

⁴⁵⁹ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8

⁴⁶⁰ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.500.

⁴⁶¹ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 73.

⁴⁶² Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

aanwijzingen van ernstige fiscale fraude.⁴⁶³ De fraude moet dus niet bewezen zijn.⁴⁶⁴ Bijgevolg is het mogelijk dat feiten, waarvan de fiscus aanvankelijk dacht dat er ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude’ waren overeenkomstig de criteria uit het KB, nadien toch niet zo ernstig blijken te zijn. De aangifte door de fiscus leidt dus niet noodzakelijkerwijze tot een strafrechtelijke procedure. Het openbaar ministerie heeft de keuze om de feiten enerzijds strafrechtelijk te vervolgens of anderzijds ervoor te kiezen om dat niet te doen, waarop de fiscus het dossier (verder) kan behandelen.⁴⁶⁵ In die zin beogen de criteria dus het *ne bis in idem*-beginsel te respecteren: ze willen een dubbele bewijsgaring en vervolging voorkomen.⁴⁶⁶

140. Bijgevolg heeft het KB van 9 februari 2020 tot doel uitvoering te geven aan artikel 29 §3 Sv. door duidelijke criteria aan te reiken op basis waarvan de fiscus ernstige fiscale fraude kan identificeren. Fiscale fraudedossiers moeten immers zo vroeg mogelijk aan het *una via*-overleg worden voorgelegd zodoende dubbele bewijsgaring en vervolging te vermijden.

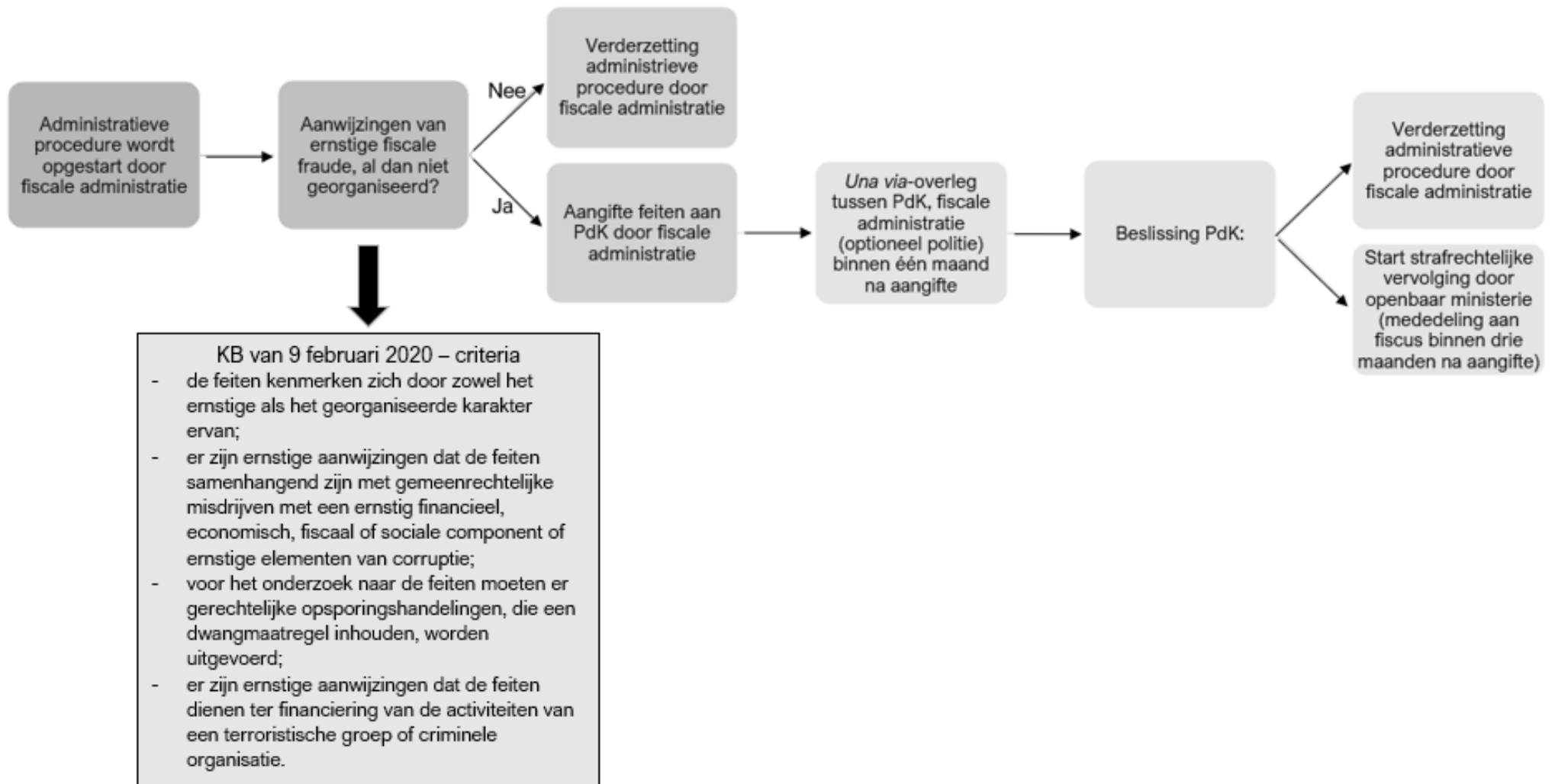
141. Hieronder wordt het eerdere getoonde schema (*supra* nr. 76) herhaald met toevoeging van de criteria uit het KB van 9 februari 2020.

⁴⁶³ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 10.499.

⁴⁶⁴ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, NC 2020, nr. 4, 325.

⁴⁶⁵ *Ibid.* 326.

⁴⁶⁶ J. CHAZKAL, “Aanpassing van het « Una Via »- beginsel: In welke omstandigheden moet de belastingadministratie de feiten waar ze kennis van heeft bij de rechtshandavingsautoriteiten melden?” *Fisc.Week* 2020, nr. 137, 4.



Figuur 3: Schematisch verloop una via-overleg met criteria ernstige fiscale fraude uit het KB van 9 februari 2020 (eigen bewerking, 2021)

7.2.2.2. Aanbevelingen uit het Verslag betreffende de Panama Papers omzetten

142. Het Verslag van de Koning verwijst uitdrukkelijk naar de bijzondere commissie Panama Papers om het tweede criterium van ‘ernstige fiscale fraude’ toe te lichten.⁴⁶⁷ Volgens de commissie Panama Papers kan “*de combinatie met andere misdrijven*” een elementair onderscheidend *una via*-criterium zijn. Deze toelichting door de bijzondere commissie Panama Papers is in het bijzonder relevant omdat de commissie enkele aanbevelingen doet met betrekking tot het *una via*-principe. Zo adviseerde de commissie de wetgever om een meer coherent vervolgingsbeleid uit te bouwen en daartoe moest het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ gedefinieerd worden: “*Deze nadere definiëring moet de autoriteiten, maar dus in voorkomend geval ook de meldingsplichtigen, toelaten om met meer gemak en op basis van geobjectiveerde parameters en bijkomende wegingscriteria de ernst van de fraude te kunnen inschatten*”.⁴⁶⁸

143. Bijgevolg heeft het KB van 9 februari 2020 tot doel elementaire onderscheidende *una via*-criteria aan te bieden overeenkomstig de aanbevelingen uit het Verslag betreffende Panama Papers.

7.2.3. Evaluatie van het KB van 9 februari 2020

7.2.3.1. Evaluatie van de criteria

144. Om te bepalen of het KB van 9 februari 2020 tegemoetkomt aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen, worden eerst de verschillende criteria achtereenvolgens geëvalueerd. Nadien volgt een algemene evaluatie van het KB van 9 februari 2020.

⁴⁶⁷ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 10.499.

⁴⁶⁸ Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 20, 97.

7.2.3.1.1. Criterium 1: ernstig en georganiseerd karakter

145. Het eerste criterium op basis waarvan feiten van ernstige fiscale fraude kunnen worden geïdentificeerd wordt als volgt geformuleerd in het KB van 9 februari 2020⁴⁶⁹:

Artikel 1, eerste gedachtestreep, KB van 9 februari 2020

*- de feiten kenmerken zich door zowel het ernstige als het georganiseerde karakter ervan; Het **georganiseerde karakter** van de feiten veronderstelt het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie.*

*De **ernst** van de gemelde feiten viseert onder andere belastingplichtigen die moedwillig **herhaaldelijk** of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten **kunnen** ook als ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van **valse stukken**, of wanneer het bedrag van de handeling een **aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter** vertoont.*

(eigen nadruk)

146. In het KB wordt toegelicht hoe het ‘georganiseerde karakter’ en de ‘ernst’ van de feiten moet begrepen worden. De regering trachtte hiermee tegemoet te komen aan het advies van de RvS over het ontwerp van het KB van 9 februari 2020 waarin de RvS oordeelde dat “*het eerste criterium (...) weinig toegevoegde waarde lijkt te bezitten, en geen verduidelijking biedt van de reeds uit de wet volgende voorwaarde dat de betrokken feiten "ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd" aan het licht moeten brengen*”.⁴⁷⁰ De verduidelijking van deze begrippen werd dus op advies van de RvS State in het KB van 9 februari 2020 opgenomen. Beide elementen, zowel het ernstige als het georganiseerde karakter moeten aanwezig zijn om te kunnen spreken van ‘aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd’.⁴⁷¹

147. Het ‘georganiseerde karakter’ van de feiten veronderstelt “*het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie*”.⁴⁷² CAREEL en DE SMEDT menen dat de invulling van het begrip ‘georganiseerd’ geïnspireerd is op het oudere

⁴⁶⁹ Art. 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

⁴⁷⁰ Adv.RvS nr. 66.829/1 van 16 januari 2020 over een ontwerp van KB tot uitvoering van artikel 29, §§ 3 en 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 10.502.

⁴⁷¹ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 10.499.

⁴⁷² Artikel 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

criterium van *'ernstige en georganiseerde fiscale fraude, waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend'*, uit de preventieve Witwaswet.⁴⁷³ In de parlementaire voorbereidingen met betrekking tot de preventieve Witwaswet werd dit criterium geconcretiseerd aan de hand van voorbeelden. Denk hierbij aan het gebruik van schermvennootschappen, tussenpersonen, simulatiemechanismen die een beroep doen op juridisch complexe vennootschapsstructuren, talrijke bankrekeningen en verdachte opeenvolgende verrichtingen.⁴⁷⁴ Omdat het 'georganiseerde karakter' uit het KB van 9 februari 2020 gebaseerd is op het begrip 'georganiseerd' uit de Witwaswet, kunnen de voorbeelden uit de parlementaire voorbereidingen overgenomen worden om het georganiseerd karakter van de fiscale fraude te concretiseren.⁴⁷⁵

148. De 'ernst' van de gemelde feiten viseert onder andere *"belastingplichtigen die moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten kunnen ook als ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van valse stukken, of wanneer het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont"*.⁴⁷⁶ Deze opvatting uit het KB is ook niet nieuw. DESTERBECK wijst erop dat het begrip gelijkenissen vertoont met het begrip 'ernstige fraude' uit de voorbereidende werken van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling.⁴⁷⁷ Belangrijk hierbij is dat deze 'ernst' samen moet gezien worden met de 'ernstige én georganiseerde fiscale fraude' uit dit eerste criterium. Het begrip 'ernst' uit het eerste criterium staat los van het overkoepelende criterium van 'ernstige fiscale fraude'. Wanneer feiten dus gekwalificeerd kunnen worden als 'ernstig' onder het eerste criterium, maar niet georganiseerd zijn, worden ze niet gekwalificeerd als 'ernstige fiscale fraude' en is

⁴⁷³ De omschrijving van dit begrip is terug te vinden in de (intussen opgeheven) preventieve Witwaswet van 11 januari 1993, BS 9 februari 1993, gewijzigd door de wet van 7 april 1995, BS 10 mei 1995; S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", NC 2020, nr. 4, 325.

⁴⁷⁴ MvT bij het ontwerp van wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, Parl.St. Senaat 1994-95, nr. 1323/1, 3; MvT bij het ontwerp van Programmawet, Parl.St. Kamer 2006-07, nr. 51-3058/1, 52; MvT bij het wetsontwerp houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, Parl.St. Kamer 2012-13, nr. 53-2763/001, 8.

⁴⁷⁵ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", NC 2020, nr. 4, 325.

⁴⁷⁶ Art. 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

⁴⁷⁷ Wet 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling, BS 26 juni 2013; Deze wet maakte een onderscheid tussen ernstige fraude als een apart misdrijf dat zwaarder wordt gestraft dan gewone fraude; F. DESTERBECK,, "Una via : KB over 'ernstige fraude' gepubliceerd", Fisc. Act., 2020/10, 9.

er geen aangifteplicht of *una via*-overleg. Pas wanneer beide elementen voorhanden zijn, met name de ‘ernst’ van de fraude en het ‘georganiseerd karakter’ is er sprake van ‘ernstige fiscale fraude’.⁴⁷⁸ De ‘ernst’ onder het eerste criterium valt uiteen in drie subcriteria:

- 1) Het ‘*moedwillig herhaaldelijk of meervoudig karakter van de inbreuken*’ is een eerste verduidelijking van welke feiten ‘ernstig’ zijn onder eerste criterium.⁴⁷⁹ Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er (aanwijzingen zijn) dat iemand meerdere malen belastingen heeft ontdoken. Ook indien een fiscale fraudeur in meerdere belastbare tijdsperioden fraudeert, kan dit gekwalificeerd worden als ernstig.⁴⁸⁰ CAREEL en DE SMEDT vinden het vreemd dat de wetgever recidive koppelt aan de ernst van fiscale fraude. Zij stellen zich ook de vraag waar de precieze grens ligt om te bepalen of de fraude ‘ernstig’ is.⁴⁸¹ ROGGEN vraagt zich af of een eerdere strafrechtelijke veroordeling voor fiscale fraude er automatisch toe zal leiden dat de nieuwe aanwijzingen van fiscale fraude als ‘ernstig’ in de zin van het eerste criterium zullen worden gekwalificeerd.⁴⁸² Er moet in die zin steeds rekening gehouden worden met de vereiste dat de feiten zowel ernstig als georganiseerd moeten zijn om onder het eerste criterium te vallen zodat recidive van kleinschalige feiten normaliter niet onder aangifte- en overlegverplichting zullen vallen.⁴⁸³ VERBELEN voegt hieraan toe dat het ‘moedwillige’ karakter een non-criterium is aangezien alle strafrechtelijke feiten⁴⁸⁴ wetens en willens worden gepleegd.⁴⁸⁵
- 2) ‘*De aanmaak of het gebruik van valse stukken*’ is de tweede verduidelijking van welke frauduleuze feiten ernstig kunnen zijn.⁴⁸⁶ Men kan zich afvragen of dit criterium wel nodig is aangezien “*een fiscale valsheid (als middel) namelijk haast onvermijdelijk*

⁴⁷⁸ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 325.

⁴⁷⁹ Art. 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

⁴⁸⁰ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 327.

⁴⁸¹ *Ibid*, 328.

⁴⁸² F. ROGGEN, *Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents*” in *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Kluwer, 2019, 19

⁴⁸³ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 325.

⁴⁸⁴ Met uitzondering van de onopzettelijke misdrijven maar deze worden volgens VERBELEN niet geviseerd door het KB; B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁴⁸⁵ *Ibid*.

⁴⁸⁶ Artikel 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

samenhangt met een fiscaal fraudemisdrijf (als resultaatsmisdrijf).⁴⁸⁷ Het oogmerk om fiscale fraude te plegen is immers steeds een noodzakelijke vereiste voor valsheid in geschrifte en valse stukken overeenkomstig hun misdrijfomschrijving.⁴⁸⁸ Waarschijnlijk zal niet elke fiscale valsheid gekwalificeerd worden als ernstig overeenkomstig het eerste criterium, hoewel er bij ernstige fiscale frauduleuze feiten vaak sprake zal zijn van valsheid in geschrifte. Wanneer iemand bijvoorbeeld op restaurant is geweest tijdens het weekend en het btw-bonnetje antedateert op een weekday, zal er inderdaad sprake zijn van fiscale fraude en valsheid in geschrifte. De kans lijkt echter klein dat het eenmalige feit zal gekwalificeerd worden als ernstig overeenkomstig het eerste criterium.⁴⁸⁹

- 3) ‘De aanzienlijke omvang van het bedrag of het abnormaal karakter van de verrichting’ is de derde verduidelijking van wat ernstig *kan* zijn onder het eerste criterium.⁴⁹⁰ Hierbij moet opgemerkt worden dat de feiten die aan deze criteria voldoen niet per se als ernstig worden gekwalificeerd. Het KB stelt immers dat deze feiten ernstig *kunnen* zijn, dus de bewoordingen lenen zich tot een loutere subjectieve invulling.⁴⁹¹ Toch geeft deze verduidelijking volgens CAREEL en DE SMEDT “de meest bruikbare en logische invulling van wat ernstig is”, maar ook inzake dit criterium blijven bepaalde aspecten onduidelijk. Men kan zich immers afvragen of de termen ‘aanzienlijk’ en ‘abnormaal’ in een absolute of relatieve zin moeten opgevat worden. M.a.w., wil de wetgever het aanzienlijke bedrag en het abnormale karakter objectief kunnen vaststellen aan de hand van een bepaald grensbedrag of wordt telkens de individuele belastingbetaler *in concreto* als maatstaf gebruikt?⁴⁹² Bij een relatieve opvatting van het begrip wordt de individuele belastingbetaler als maatstaf gebruikt, terwijl bij een relatieve opvatting een

⁴⁸⁷ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, NC 2020, nr. 4, 327. ROGGEN, *Faux et usage de faux fiscal : principes de base et développements jurisprudentiels récents* in *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Kluwer, 2019, 22; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 115.

⁴⁸⁸ Zie bv. art. 450 WIB 92 en art. 73bis WBTW (M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 115).

⁴⁸⁹ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, NC 2020, nr. 4, 327.

⁴⁹⁰ Artikel 1, eerste gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

⁴⁹¹ B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁴⁹² S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, NC 2020, nr. 4, 328.

bepaald grensbedrag als maatstaf zal dienen.⁴⁹³ WAETERINKX meent dat het begrip in relatieve zin moet opgevat worden: “voor een zware crimineel kan een ontdoken belasting van 30.000 euro peanuts kan zijn, maar voor een gezin erg veel.”⁴⁹⁴ DESTERBECK gelooft daarentegen dat enkel de meest zware gevallen van fiscale fraude door het openbaar ministerie zullen worden vervolgd aangezien deze niet geïnteresseerd zal zijn in fiscale zaken als de fiscus al een onderzoek heeft gevoerd.⁴⁹⁵

De parlementaire voorbereidingen bij de wet van 5 mei 2019 en het Verslag aan de Koning geven geen duidelijk antwoord op hoger gestelde vraag. Uit het Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers kan evenwel afgeleid worden dat een objectieve aanpak de voorkeur geniet.⁴⁹⁶ In dit Verslag wordt geadviseerd om het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ te definiëren zodat de fiscus op basis van geobjectiveerde parameters en bijkomende wegingscriteria de ernst van de fraude kan inschatten (zoals bijvoorbeeld het bedrag van de ontdoken belasting).⁴⁹⁷ Volgens MAUS kan de wetgever hiervoor inspiratie halen uit het Nederlandse Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen.⁴⁹⁸ Dit protocol bepaalt op basis van welke criteria de fiscale autoriteiten frauduleuze feiten moeten aangeven bij het parket. Meer bepaald moeten de autoriteiten rekening houden met het ‘fiscaal nadeel’ (100 000 euro) en andere criteria waaronder recidive en de combinatie met andere misdrijven.⁴⁹⁹

Het valt dan ook nog af te wachten of de wetgever dit begrip verder gaat toelichten. Het begrip beter afbakenen zou voor rechtszekerheid zorgen. Wanneer het begrip in de absolute zin wordt opgevat, is het wenselijk dat de wetgever in het KB van 9 februari

⁴⁹³ Zie bijvoorbeeld in de btw-context waarbij door de wetgever, onder Europese impuls, verduidelijkt werd dat fiscale fraude in ieder geval als ernstig wordt beschouwd wanneer de inbreuken verbonden zijn met het grondgebied van ten minste twee lidstaten en een schade veroorzaken van ten minste 10.000.000 euro (zie art. 11 uit de Wet 9 december 2019 tot wijziging van de algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977 en het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde ter omzetting van richtlijn (EU) 2017/1371, BS 18 december 2019).

⁴⁹⁴ H. BROCKMANS, “Overleg tussen fiscus en parket mondt uit in nieuwe wet”, *Knack*, 22 mei 2019, geraadpleegd via https://trends.knack.be/economie/beleid/overleg-tussen-fiscus-en-OM-mondt-uit-in-nieuwe-wet/article-news-1467287.html?cookie_check=1609080271

⁴⁹⁵ *Ibid.*

⁴⁹⁶ Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 97-99.

⁴⁹⁷ *Ibid.*, 20.

⁴⁹⁸ Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, nr. BLKB/2015/572M, *Staatscourant* 25 juni 2015, 17271.

⁴⁹⁹ *Ibid.*; Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 95.

2020 duidelijk bepaalt over welk bedrag het gaat. Aangezien het een beleidskwestie betreft, zou de wijziging aan het KB niet te veel problemen met zich moeten meebrengen. CAREEL en DE SMEDT stellen voor om volgende, of een gelijkaardige, bepaling op te nemen: “*fraude wordt in ieder geval als ernstig beschouwd wanneer deze een schade veroorzaakt van ten minste [bedrag]*”. Door de termen ‘in ieder geval’ en ‘ten minste’ op te nemen, wordt er een zekere ruimte gelaten voor de fiscus om ook andere frauduleuze feiten aan te geven en overleg te plegen.⁵⁰⁰

Mijn inziens is het wenselijk dat de wetgever dergelijke bepaling opneemt. Het zorgt er enerzijds voor dat de betrokkene beter weet in welke gevallen zijn gedrag in ieder geval als ‘ernstig’ wordt beschouwd, wat voor meer rechtszekerheid zorgt. Anderzijds biedt het voor de fiscus een duidelijker kader op basis waarvan ernstige fiscale fraude moet aangegeven worden.

149. Het eerste criterium beoogt het ‘ernstige’ en ‘georganiseerd’ karakter van fiscale fraude te verduidelijken, maar slaagt mijn inziens niet volledig in deze opzet. Wat er verstaan wordt onder het ‘georganiseerde karakter’ van de feiten is duidelijk, maar de toelichting van het begrip ‘ernst’ veel minder. Vanaf wanneer is het herhaaldelijk karakter van de inbreuken ernstig en is elke fiscale valsheid ernstig? Bovendien heeft de regelgever het nagelaten om de omvang van de fraude objectief vast te stellen. Dit is een gemiste kans aangezien het vaststellen van een bepaald grensbedrag tot meer rechtszekerheid zou leiden en de fiscus een duidelijker kader zou aanbieden. Ook moet opgemerkt worden dat de feiten die aan bepaalde subcriteria voldoen (zie de aanmaak van valse stukken en de omvang van het bedrag) niet per se als ernstig worden gekwalificeerd. Het KB stelt immers dat deze feiten ernstig *kunnen* zijn dus de bewoordingen lenen zich tot een loutere subjectieve invulling.

7.2.3.1.2. Criterium 2: samenhangende feiten met gemeenrechtelijke misdrijven

150. Het tweede criterium op basis waarvan feiten van ernstige fiscale fraude kunnen worden geïdentificeerd, wordt als volgt geformuleerd in het KB van 9 februari 2020⁵⁰¹:

⁵⁰⁰ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 127.

⁵⁰¹ Art. 1, tweede gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

Artikel 1, tweede gedachtestreep, KB van 9 februari 2020

-er zijn **ernstige** aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een **ernstig** financieel, economisch, fiscaal of sociale component of **ernstige** elementen van corruptie;

(eigen nadruk)

151. Zodra er aanwijzingen zijn dat fiscale feiten tijdens het onderzoek voldoen aan deze criteria, is er sprake van ‘ernstige fiscale fraude’. Het is niet nodig dat de feiten een ‘georganiseerd’ karakter hebben.⁵⁰² De bedoeling van dit criterium is om feiten waarbij er bijkomende ernstige intenties zijn, naast de opzet om een fiscaal misdrijf te plegen, aan de aangifteplicht en *una via*-overleg te onderwerpen.⁵⁰³ Dienaangaande verwijst het Verslag aan de Koning uitdrukkelijk naar het Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers.⁵⁰⁴ De bijzondere commissie stelde immers dat het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ gedefinieerd moest worden met het oog op een meer coherent vervolgingsbeleid. Dit zou de fiscus toelaten om de ernst van de fraude beter te kunnen inschatten. De bijzondere commissie verwijst hiervoor expliciet naar de combinatie met andere misdrijven, maar somt niet op over welke misdrijven het gaat.⁵⁰⁵

Het KB is concreter dan de bijzondere commissie Panama Papers en verduidelijkt dat de samenhangende feiten betrekking hebben op gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstige financiële, economische, fiscale of sociale component of ernstige elementen van corruptie.⁵⁰⁶ Welke misdrijven onder het begrip ‘gemeenrechtelijk misdrijf’ vallen, wordt evenwel niet

⁵⁰² Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.499.

⁵⁰³ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 328.

⁵⁰⁴ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.499.

⁵⁰⁵ Er werden drie ‘una via’-criteria gehanteerd om een keuze te maken tussen een administratieve dan wel strafrechtelijke afhandeling van fiscale fraude: *sub*Sidiariteit, de snelheid waarmee kan worden opgetreden en tot slot een restcategorie waaronder de medewerking van de burger, recidive, combinatie met andere misdrijven, het gebruik van juridische constructies, de aanwezigheid van belastingparadijzen (Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 20, 97-99).

⁵⁰⁶ Art. 1, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

verduidelijkt. CAREEL en DE SMEDT menen dat de term de misdrijven uit Boek II Strafwetboek viseert.⁵⁰⁷ Volgens hen vallen bijvoorbeeld faillissementsmisdrijven⁵⁰⁸, witwassen⁵⁰⁹ en publieke omkoping⁵¹⁰ onder het criterium. VERBELEN wijst erop dat de gebruikte woordkeuze nogal ongelukkig is. Het woord 'ernstig' wordt immers driemaal gebruikt om de betekenis van het begrip 'ernstig' toe te lichten. Toch kan dit criterium nuttig zijn gezien het wenselijk is dat de strafrechter zich uitspreekt over (feiten die samenhangend zijn met) gemeenrechtelijke misdrijven. Daarom is de fiscus in geval van het derde criterium verplicht de feiten aan te geven aan het openbaar ministerie.⁵¹¹

152. Hoewel het een zeer ruim criterium is, biedt het mijn inziens een kader aan op basis waarvan de fiscus kan vaststellen of feiten al dan niet ernstig zijn, zeker gelet op de mogelijkheid dat de term bepaalde misdrijven uit Boek II Strafwetboek viseert.

7.2.3.1.3. *Criterium 3: gerechtelijke opsporingshandelingen vereist*

153. Het derde criterium op basis waarvan feiten van ernstige fiscale fraude kunnen worden geïdentificeerd, wordt als volgt geformuleerd door het KB van 9 februari 2020⁵¹²:

Artikel 1, derde gedachtestreep, KB van 9 februari 2020

- voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;

154. Dit derde criterium heeft betrekking op feiten waarvoor gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, moeten worden uitgevoerd. Net zoals bij het tweede criterium is er sprake van ernstige fiscale fraude zodra er aanwijzingen zijn dat fiscale feiten tijdens het onderzoek voldoen aan deze criteria. De feiten moeten dus geen georganiseerd karakter vertonen.⁵¹³ Het feit dat de opsporingshandelingen een

⁵⁰⁷ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 328.

⁵⁰⁸ Art. 489 e.v. Sw.

⁵⁰⁹ Art. 505, eerste lid, 2°-4° Sw.

⁵¹⁰ Art. 246 e.v. Sw.

⁵¹¹ B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁵¹² Art. 1, derde gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

⁵¹³ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.500

dwangmaatregel vereisen, is ingevolge dit criterium voldoende om van fiscale fraude 'ernstige fiscale fraude' te maken.

155. Volgens het Verslag aan de Koning is dit derde criterium gebaseerd op een schema dat voor de oude Una Via-wet van 2012 werd opgemaakt.⁵¹⁴ Dit schema maakte een onderscheid tussen relatief eenvoudige fiscale fraude enerzijds en meer ernstige fraude anderzijds.⁵¹⁵ Dienaangaande verwijst het Verslag aan de Koning naar de Omzendbrief nr. 11/2012 voor de verduidelijking van het criterium.⁵¹⁶ Volgens de omzendbrief "*worden de meer ernstige fiscale fraudedossiers die de onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht of bijzondere maatregelen (huiszoekingen, vrijheidsbeneming...) vereisen, [...] door het openbaar ministerie behandeld, in voorkomend geval samen met de onderzoeksrechters, en hiervoor worden strafrechtelijke straffen opgelegd*" en "*de gerechtelijke procedure [wordt] enkel gevolgd ingeval van ernstige en/of georganiseerde fiscale fraude en/of die bijzondere opsporingsmiddelen of maatregelen vereist die afbreuk doen aan de individuele vrijheden, enerzijds, en indien dit een gerechtelijk onderzoek rechtvaardigt, anderzijds.*"⁵¹⁷

De aangifteplicht en het hernieuwde *una via*-overleg dat door de wet van 5 mei 2019 werd ingevoerd, is op gelijkaardige principes gebaseerd (*supra* nr. 85).⁵¹⁸ De wetgever wenst met de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 dat "*de eenvoudige gevallen van fiscale fraude of de gevallen waarvoor geen gebruik moet worden gemaakt van de middelen waarover de gerechtelijke overheden beschikken langs de administratieve weg [zullen] worden behandeld, zoals thans reeds het geval is.*"⁵¹⁹ Relatief eenvoudige dossiers kunnen immers door de fiscus worden afgehandeld. *A contrario* zullen de ernstigere dossiers die uitgebreidere onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht vereisen, strafrechtelijk worden behandeld. Met uitgebreide onderzoeksmiddelen bedoelt de wetgever de gerechtelijke opsporingshandelingen die een dwangmaatregel vereisen zoals huiszoekingen, een telefoontap, lokalisatie van telecommunicatie of vrijheidsbenemingen.⁵²⁰

⁵¹⁴ *Ibid.*

⁵¹⁵ Verslag namens de onderzoekscommissie uitgebracht door de heren J.M. NOLLET, R. TERWINGEN en A. MATHOT, *Parl. St.* Kamer 2008-2009, nr. 52 0034/004, 230-231.

⁵¹⁶ Omzendbrief nr. 11/2012 van het College van Procureurs-generaal bij de Hoven van Beroep van 22 oktober 2012, 17-18.

⁵¹⁷ *Ibid.*, 14-16.

⁵¹⁸ Art. 3 van de wet van 5 mei 2019.

⁵¹⁹ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 7-8.

⁵²⁰ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, 172-173.

156. DE RAEDT stelt zich echter, mijn inziens terecht, de vraag of de aard van de onderzoekmaatregel wel een relevant criterium is om te bepalen of de fiscale fraude ernstig is. Een onderzoekmaatregel wordt immers vooraf gekozen, met het oog op het opsporen van de frauduleuze feiten. Op het moment dat wordt gekozen om gebruik te maken van een onderzoekmaatregelen zoals een telefoontap of huiszoeking om bepaalde feiten te onderzoeken, kan men nog niet weten of de onderzochte feiten ‘ernstige fiscale fraude’ zullen uitmaken. Nadien kan steeds blijken dat de feiten toch niet zo ernstig zijn als vermoed. Door de formulering van dit derde criterium zullen alle fiscale overtredingen, die wellicht met opzet zijn begaan en waarvoor de opsporingshandelingen een dwangmaatregel inhouden, gekwalificeerd worden als ‘ernstige fiscale fraude’ zodat ze onder de aangifte- en overlegplicht vallen. Er wordt hierbij geen rekening meer gehouden met de ernst van het fiscale feit.⁵²¹

VERBELEN is dan weer van mening dat het “*een bijzonder raar*” criterium is. Het is volgens hem een subjectief criterium dat door de fiscus misbruikt *kan* worden, ondanks de loyale houding van de fiscus in beginsel. *In concreto* zou het als drukingsmechanisme gebruikt kunnen worden of als een manier om op een gemakkelijke wijze aan bewijsgaring te doen, zonder dat de onderzochte fiscale fraude effectief ernstig is, wat nadelige gevolgen kan hebben voor de betrokken fiscale fraudeur. Er wordt dan immers overgegaan van het administratieve contentieux naar het strafrechtelijke contentieux waarin in het laatste geval de fiscale fraudeur geconfronteerd kan worden met ondervragingen die anders zijn de procedures voor de administratie.⁵²²

157. Men kan zich afvragen wat de bedoeling was van de wetgever met dit derde criterium. Als de wetgever alle fiscale frauduleuze feiten strafrechtelijk wilt vervolgen (*quod non*), dan was het opstellen van het KB van 9 februari 2020 met de criteria voor ‘ernstige fiscale fraude’ overbodig. Misschien wenst de wetgever dat er een aangifteplicht geldt wanneer de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus ontoereikend zijn, maar in die situatie zal er normaliter al sprake zijn van ernstige fiscale fraude: “*enkel vermoedens van ernstige overtredingen verdragen de inzet van ernstige onderzoekmaatregelen*”.⁵²³ Als de wetgever enkel beoogt ernstige fiscale fraude aan de aangifte- en overlegplicht te onderwerpen, zodat het onderzoek strafrechtelijk wordt gevoerd, kan de wetgever dit criterium beter weggelaten, aldus DE

⁵²¹ *Ibid.*; zie ook S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, NC 2020, nr. 4, 329.

⁵²² B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁵²³ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 173.

RAEDT.⁵²⁴ Mijn inziens is dit een correcte beoordeling daar het derde criterium weinig toegevoegde waarde biedt voor de fiscus om te bepalen of feiten al dan niet ‘ernstig’ zijn.

7.2.3.1.4. Criterium 4: financiering van terrorisme of een criminele organisatie

158. Het vierde en laatste criterium op basis waarvan feiten van ernstige fiscale fraude kunnen worden geïdentificeerd wordt als volgt geformuleerd door het KB van 9 februari 2020⁵²⁵:

Artikel 1, vierde gedachtestreep, KB van 9 februari 2020

- er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.

159. Dit criterium viseert de financiering van terroristische of criminele organisaties. Net zoals bij het tweede en derde criterium is er sprake van ‘ernstige fiscale fraude’ zodra er aanwijzingen zijn dat fiscale feiten tijdens het onderzoek voldoen aan deze criteria. De feiten moeten dus geen ‘georganiseerd’ karakter vertonen.⁵²⁶

160. Volgens het Verslag aan de Koning worden deze feiten als ernstig beschouwd omdat zij “een aanzienlijke dreiging [vormen] voor de integriteit van het financieel systeem”.⁵²⁷ Het gaat onder andere om “het aanreiken van fondsen en andere vermogensbestanddelen met het voornemen om deze vermogensbestanddelen op een illegale wijze aan te wenden, wetende dat zij zullen worden aangewend, hetzij in hun geheel of gedeeltelijk, met het oog op het plegen van één of meerdere terroristische of criminele daden.”⁵²⁸ Dit criterium heeft dus betrekking op (aanwijzingen van) de feiten overeenkomstig het Boek II Sw. met een ernstige financiële component. Denk hierbij aan de financieren van enige activiteit van een terroristische groep.⁵²⁹ Om deze reden vragen CAREEL en DE SMEDT zich af of er hiervoor wel een apart criterium nodig is. De financiering van terroristische of criminele organisaties valt immers ook onder het tweede criterium dat betrekking heeft op ‘gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstige

⁵²⁴ *Ibid.*

⁵²⁵ Artikel 1, vierde gedachtestreep, KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

⁵²⁶ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020, 10.500.

⁵²⁷ *Ibid.*

⁵²⁸ *Ibid.*; zie ook J. SOETAERT, “Invulling van het begrip “ernstige fiscale fraude” in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie”, *Fisc.Week.* 2020, nr.6.

⁵²⁹ Art. 140 Sw.

financiële, economische, fiscale of sociale component'.⁵³⁰ Bijgevolg kan dit laatste criterium mijn inziens weggelaten worden.

7.2.3.1.5. Algemene evaluatie van de criteria

161. Zoals blijkt uit de individuele evaluatie van de vier criteria wordt tekortgeschoten om duidelijke criteria voorop te stellen. Het derde subcriterium uit het eerste criterium (aanzienlijke omvang van het bedrag of abnormaal karakter) is niet duidelijk vastgesteld.⁵³¹ Het is immers niet duidelijk of het in absolute of relatieve zin moet gezien worden.⁵³² Gaat de Koning m.a.w. een objectief bedrag (objectieve parameter) opstellen of moet de fiscus elk dossier *in concreto* bekijken? Het derde criterium (gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden) kan bepaald worden aan de hand van duidelijke criteria, maar het criterium roept meer vragen op dan dat het beantwoordt.⁵³³ Ook het vierde criterium (financiering van terrorisme of criminele organisaties) is gebaseerd op duidelijke criteria maar blijkt overbodig aangezien het tweede criterium (gemeenschappelijke misdrijven met een ernstige financiële, economische, fiscale of sociale component) eveneens betrekking heeft op dergelijke feiten.⁵³⁴

7.2.3.2. Uitvoering geven aan artikel 29, §3 Sv.

162. Om te bepalen of het KB van 9 februari 2020 tegemoetkomt aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen, werden in de vorige hoofdstukken eerst de verschillende criteria voor 'ernstige fiscale fraude' geëvalueerd. In hetgeen wat volgt wordt, rekening houdende met de evaluatie van de criteria, de beoogde doelstellingen van de wetgever en de mate waarin het KB van 9 februari 2020 hieraan tegemoetkomt, besproken.

163. Concreet heeft het KB van 9 februari 2020 tot doel uitvoering te geven aan artikel 29 §3 Sv. door **verschillende criteria te voorzien aan de hand waarvan de fiscus ernstige fiscale fraude kan identificeren**.⁵³⁵ Zodra een feit overeenkomstig de verschillende criteria

⁵³⁰ Art. 324*ter* Sw.; S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 329.

⁵³¹ Artikel 1, eerste gedachtestreep, KB; Feiten kunnen ook als ernstig worden beschouwd wanneer [...] het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont.

⁵³² S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 329.

⁵³³ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, 172.

⁵³⁴ J. SOETAERT, "Invulling van het begrip "ernstige fiscale fraude" in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *Fisc.Week.* 2020, nr.6, 6.

⁵³⁵ Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020, 10.499.

gecatalogiseerd wordt als ernstige fiscale fraude, moet het aangeven worden en vindt een *una via*-overleg plaats. De wetgever wil immers **dubbele onderzoeken vermijden**.⁵³⁶ Om deze doelstelling te verwezenlijken is het vereist dat het KB van 9 februari 2020 “*voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen*” gebruikt om te definiëren welke feiten gekwalificeerd kunnen worden als aanwijzingen van ernstige fiscale fraude.⁵³⁷ Zoals echter blijkt uit de evaluatie van de criteria, is de Koning hier niet in geslaagd.

CAREEL en DE SMEDT vatten deze problematiek als volgt samen: “*enerzijds wil hij het overleg in bepaalde gevallen verplicht maken, maar anderzijds definieert hij de criteria hiervoor zo vaag dat de fiscus de facto redelijk vrij zal kunnen beslissen wat er al dan niet onder valt*”.⁵³⁸ In de parlementaire debatten wees VAN DOOREN trouwens ook al op het belang om het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ precies te omschrijven. Wanneer de verschillende criteria immers te ruim of te vaag worden omschreven, zal er immers altijd wel één of ander criterium op de situatie van toepassing zijn.⁵³⁹ Hierdoor kan een coherent en uniform beleid niet gegarandeerd worden.⁵⁴⁰ **Bijgevolg kan vastgesteld worden dat de adviseurs-generaal een zeer ruime appreciatiemarge hebben gezien de ruime en vage criteria en dat het KB van 9 februari 2020 er niet in slaagt om een duidelijk kader aan te reiken op basis waarvan de fiscus ernstige fiscale fraude kan identificeren.**

164. Omdat de criteria vaag geformuleerd zijn, kunnen ze op veel uiteenlopende situaties betrekking hebben. Bijgevolg zal de fiscus (adviseur-generaal) op basis van heel wat gronden kunnen bepalen om fiscale frauduleuze dossiers aan te geven zodat er een *una via*-overleg kan plaatsvinden overeenkomstig artikel 29, §3 Sv. Heel wat frauduleuze feiten, die normaliter door een administratieve procedure behandeld worden, zullen dus mogelijks gekwalificeerd worden als ‘ernstige fiscale fraude’, of alleszins op het *una via*-overleg besproken worden. Het feit dat de wetgever spreekt over ‘aanwijzingen’ van ernstige fiscale fraude heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied nog ruimer wordt.⁵⁴¹ **Omdat het toepassingsgebied van de**

⁵³⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 8.

⁵³⁷ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9

⁵³⁸ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaad?”, *NC* 2020, nr. 4, 330.

⁵³⁹ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 112.

⁵⁴⁰ *Ibid.*, 83.

⁵⁴¹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

adviseurs-generaal zo ruim is om frauduleuze dossiers aan te geven, zal er mijn inziens vaker een *una via*-overleg plaatsvinden. Bijgevolg zullen de fiscus en het openbaar ministerie vaker op de hoogte zijn van bepaalde dossiers en zullen er minder parallelle onderzoeken gevoerd worden. Bijgevolg kan het KB van 9 februari 2020 wel tegemoet komen aan de doelstelling van de wetgever, die dubbele onderzoeken beoogde te vermijden.

Hierbij moet wel opgemerkt worden dat er volgens het GwH geen sprake mag zijn van een blanco strafnorm. De strafbaarstelling moet immers voldoende nauwkeurig en voorzienbaar zijn zodat iedere persoon op het tijdstip waarop een bepaalde gedraging wordt aangenomen, kan uitmaken of deze gedraging al dan niet strafbaar is.⁵⁴² Echter, voor de fiscale fraudeur zal het niet altijd voorzienbaar zijn of de fiscus het gepleegde feit aan het openbaar ministerie zal melden en VERBELEN wijst er in die zin op dat ingevolge het KB van 9 februari 2020 er een zeer subjectieve beoordelingsvrijheid is voor de fiscus die het rechtszekerheidsbeginsel in het gedrang kan brengen. Het is bovendien mogelijk dat fiscale ambtenaren misbruik zullen maken van de criteria in het KB van 9 februari 2020 zodoende druk te leggen om fiscale akkoorden te sluiten met de fiscale fraudeur.⁵⁴³

165. Wat betreft de algemene evaluatie van het KB van 9 februari 2020 kan vastgesteld worden dat heel wat auteurs kritisch zijn. MASSET is van oordeel dat de aparte opname van het begrip in het KB van 9 februari 2020, dat bovendien lang op zich liet wachten, niet past in de doelstelling van administratieve vereenvoudiging, waar de fiscus en het openbaar ministerie voor pleiten.⁵⁴⁴ Volgens DESTERBECK “*heeft het KB heeft één grote verdienste, namelijk dat het er is.*” Omdat de wet van 5 mei 2019 reeds van kracht was, nog voordat het KB van 9 februari 2020 bestond, kon het *una via*-overleg niet plaatsvinden. Het *una via*-overleg werd bijgevolg vanaf het in kracht zijn van de wet van 5 mei 2019 (op 1 januari 2020) opgeschort. Door het KB van 9 februari 2020 kon het *una via*-overleg terug plaatsvinden.⁵⁴⁵ Ook SCARNA is kritisch over het KB en meent dat het doel ervan niet bereikt wordt: “*L’arrêté royal avait donc*

⁵⁴² GwH 4 maart 2008, nr. 36/2008, *T.Strafr.* 2008, afl. 3, 196, noot.; GwH 27 mei 2008, nr. 82/2008.

⁵⁴³ B. VERBELEN (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁵⁴⁴ E. MASSET, “Fiscale inbreuken, una via en de schroeven aandraaien”, *Fisc.Week* 2019, 1-2.

⁵⁴⁵ Echter, in de praktijk werd teruggevallen op het facultatieve *una via*-overleg dat door de oude Una Via-wet van 2012 werd ingevoerd (F. DESTERBECK, “‘Una via’-KB niet op tijd klaar: overleg tussen fiscus en OM over ernstige fraudegevallen opgeschort”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 41, 14-15).

un objectif précis. Le but n'est pas atteint: aucune description d'un quelconque phénomène de fraude. Une simple transposition des critères référés dans les travaux parlementaires."⁵⁴⁶

166. Voor de bewoordingen van de verschillende criteria heeft de wetgever, zoals hoger blijkt, inspiratie gehaald uit bestaande wetgeving. Zo werd het begrip 'ernstige fiscale fraude' in het kader van strafverzwaring reeds ingevoerd in het Strafwetboek door de wet van 17 juni 2013 en de wet van 15 juli 2013.⁵⁴⁷ De reden waarom de wetgever terug het begrip 'ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd' wenste te gebruiken, heeft mogelijks te maken met de beoordeling door het GwH, die het begrip niet strijdig vond met het gelijkheidsbeginsel en rechtzekerheidsbeginsel.⁵⁴⁸ Daarenboven komt het de coherentie in de gebruikte terminologie ten goede.

Men kan zich echter de vraag stellen of de verduidelijking van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020 een impact kan hebben op de interpretatie van het begrip in een andere context. CAREEL en DE SMEDT wijzen in die zin op een mogelijk *spill-over* effect. Wanneer de strafrechter zich bijvoorbeeld moet uitspreken over ernstige fiscale fraude bij witwaspraktijken, kunnen de criteria uit het KB van 9 februari 2020 richting geven om de 'ernst' van de witwaspraktijk te bepalen.⁵⁴⁹ Volgens DE RAEDT kan dit *spill-over* effect niet de bedoeling zijn. De 'ernstige fiscale fraude' inzake de aangifteplicht en het *una via*-overleg heeft een andere invulling dan de 'ernstige fiscale fraude' inzake de strafverzwaring. Dit kan afgeleid worden uit het feit dat de wetgever het begrip in de context van het *una via*-overleg uitdrukkelijk door het KB van 9 februari 2020 laat verduidelijken. DE RAEDT is dan ook van mening dat de keuze voor opnieuw het begrip 'ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd' eigenaardig is en voor verwarring zal zorgen.⁵⁵⁰

167. Samengevat kan worden dat de wetgever er niet in slaagt om een duidelijk omlijnd kader aan te bieden aan de fiscus om te bepalen welke dossiers moeten aangegeven worden. De criteria zijn vaag geformuleerd waardoor de fiscus *de facto* vrij kan beslissen wanneer er sprake is van 'ernstige fiscale fraude'. Om dubbele onderzoeken te vermijden, is het wel steeds wenselijk om bij twijfel de (mogelijk ernstige) frauduleuze feiten aan te geven.

⁵⁴⁶ S. SCARNA, "Una Via bis: l'arrêté royal d'exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, 198.

⁵⁴⁷ J. VAN EYNDHOVEN, "'Ernstige fiscale fraude' en het lex certa-beginsel", *TFR* 2015, nr. 482, 492.

⁵⁴⁸ GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015.

⁵⁴⁹ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 330.

⁵⁵⁰ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, 171.

7.2.3.3. Aanbevelingen uit het Verslag betreffende de Panama Papers omzetten

168. Overeenkomstig het Verslag betreffende de Panama Papers is het de bedoeling om elementaire onderscheidende *una via*-criteria aan te bieden opdat de fiscus met meer gemak de ernst van fiscale fraude kan inschatten.⁵⁵¹ Hoger werden de verschillende criteria uit het KB van 9 februari 2020 op basis waarvan ernstige fiscale fraude kan gedefinieerd worden geëvalueerd. Uit deze evaluatie bleek reeds dat het KB van 9 februari 2020 tekortschoot om uitvoering te geven aan artikel 29, §3 Sv. onder andere omdat het KB er niet in slaagt om elementaire onderscheidende *una via*-criteria aan te bieden. **Bijgevolg komt het KB van 9 februari 2020 niet tegemoet aan de aanbevelingen het Verslag betreffende de Panama Papers.**

7.3. Tussenconclusie

169. De aangifte door de fiscus aan het openbaar ministerie van frauduleuze feiten en het daaropvolgende *una via*-overleg is enkel verplicht indien er aanwijzingen zijn van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd. De wetgever heeft ervoor gekozen om het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ in te laten vullen door het KB van 9 februari 2020, teneinde de vier vooropgestelde criteria vlot te kunnen wijzigen. Het KB van 9 februari 2020 heeft dus tot doel uitvoering te geven aan artikel 29, §3 Sv. teneinde de fiscus te helpen om te bepalen welke dossiers aangegeven moeten worden. Daartoe moeten duidelijke criteria opgesteld worden. Mijn inziens is de wetgever hier echter niet in geslaagd. Het KB biedt namelijk een te ruime grond op basis waarvan de adviseurs-generaal kunnen beslissen of feiten al dan niet ernstig zijn. Bovendien roept het KB veel vragen op en mijn inziens is het wenselijk om het derde en vierde criterium weg te laten omdat ze overbodig zijn. De subcriteria uit het eerste criterium zouden gedeeltelijk moeten herschreven worden en er zou een objectief minimumbedrag vastgesteld moeten worden om de invulling van het begrip ‘ernstig’ beter te beschrijven. Enkel het tweede criterium is mijn inziens duidelijk mits het moet geïnterpreteerd worden dat het bepaalde feiten uit Boek II Sw. viseert.

⁵⁵¹ Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers” Parl. St., Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 20 en 97.

8. Strategisch overleg

8.1. inhoud van de wetswijziging

170. Artikel 3 van de wet van 5 mei 2019 vult artikel 29 Sv. aan met een vijfde paragraaf. Meer bepaald voorziet artikel 29 §5 Sv. in een tweejaarlijks strategisch overleg tussen de procureur-generaal, die binnen het College van procureurs-generaal belast is met de economische, financiële en fiscale criminaliteit⁵⁵², de fiscus en de federale politie met het oog op het identificeren van ernstige fraudemechanismen:⁵⁵³

Nieuw artikel 29 § 5. Sv.

*Twee maal per jaar ontmoet de procureur-generaal die binnen het college van procureurs-generaal belast is met de economische, financiële en fiscale criminaliteit, de fiscale autoriteiten en de federale politie teneinde de **mechanismen van de zware of georganiseerde fiscale fraude te bepalen** die bijzondere aandacht vergen.*

(eigen nadruk)

8.2. *Ratio Legis* van de wetswijziging

171. De parlementaire voorbereidingen verwijzen uitdrukkelijk naar het Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers om de doelstelling van het strategisch overleg te verduidelijken.⁵⁵⁴ Met deze wetswijziging wordt immers tegemoet gekomen aan aanbeveling 128 uit het Verslag van de bijzondere commissie Panama Papers dat betrekking heeft op het *Una Via*-overleg. De bijzondere commissie was van mening dat het *una via*-overleg zowel betrekking moet hebben op dossiers *in concreto* als op dossiers *in abstracto*. Het *una via*-overleg moet met andere woorden zowel specifieke fraudedossiers behandelen alsook strategisch overleggen over nieuwe fraudefenomenen die het openbaar ministerie of de fiscus vernemen. De bijzondere commissie adviseerde daarom om artikel 29 Sv. uit te breiden “*van het concrete [...] naar het abstracte (permanent overleg om tijdig de fraudefenomenen op te*

⁵⁵² Dit is de procureur-generaal van Brussel (F. DESTERBECK, “Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken 2021”, *AFT*, 2021, afl. 3, 21-31, 25).

⁵⁵³ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁵⁵⁴ *Ibid.*

sporen en op evolutieve wijze de scheidslijnen tussen administratieve vervolging en strafrechtelijke vervolging te bepalen)."⁵⁵⁵

Met de wet van 5 mei 2019 tracht de wetgever aan deze aanbeveling tegemoet te komen. In de parlementaire debatten werd dit voorstel positief onthaald en waren er bijgevolg weinig opmerkingen. Wel stelde SERÉ voor om het strategisch overleg buiten het operationeel overleg te organiseren.⁵⁵⁶ Met het oog op meer uniformiteit tussen de verschillende benaderingen van de adviseurs-generaal stelde substituut-procureur-generaal RENEISON in de parlementaire debatten voor om artikel 29 §5 Sv. verder aan te vullen zodat het, naast het strategisch overleg inzake fraudefenomenen, ook het strategisch overleg inzake de werking omtrent de *una via*-regeling wettelijk verankert.⁵⁵⁷ Deze opmerking van RENEISON werd niet gevolgd, zoals blijkt uit het definitieve artikel 29 §5 Sv.

172. Bijgevolg heeft de wet van 5 mei 2019 tot doel tegemoet te komen aan aanbeveling 128 uit de Panama Papers zodat een strategisch overleg wordt ingesteld om fraudefenomenen op te sporen.

173. Hoewel nergens letterlijk vermeld, kadert deze doelstelling mijn inziens ook in de algemene bedoeling van de wetgever om een meer coherent vervolgingsbeleid uit te bouwen.⁵⁵⁸ De wens naar een meer coherent vervolgingsbeleid is trouwens niet nieuw. In die zin merkte voormalig minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding VAN OVERTVELDT (*N-VA*) reeds in 2015 op dat het wenselijk was om het beleid van de fiscus en het openbaar ministerie meer op elkaar af te stemmen inzake strategie- en informatievergaring "*zodat (...) de gegevens over de fraudedossiers kunnen worden verwerkt tot strategische informatie op basis waarvan de strijd tegen de fiscale fraude zal worden gecoördineerd*".⁵⁵⁹

8.3. Evaluatie van de wetswijziging

174. Door het *una via*-overleg ook in te zetten om strategisch overleg te plegen, tracht de wetgever mechanismen van zware of georganiseerde fraude vast te stellen die bijzondere

⁵⁵⁵ Verslag namens de bijzondere commissie "internationale fiscale fraude/ panama papers" Parl. St., Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001, 91.

⁵⁵⁶ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 96.

⁵⁵⁷ *Ibid*, 81-82.

⁵⁵⁸ *Ibid*, 5.

⁵⁵⁹ J. VAN OVERTVELDT, Algemene beleidsnota financiën en fiscale fraudebestrijding, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54- 2111/013, 21-22.

aandacht vergen en zo een coherent vervolgingsbeleid uit te bouwen. Volgens RENEISON is het strategisch overlegkader tussen het College van procureurs-generaal, de federale politie en de fiscus zeer belangrijk: “*Als men een aantal dossiers naast elkaar legt, blijkt immers soms dat er iets groters aan de gang is*”. Door op beleidsniveau overleg te plegen, kunnen de verschillende instanties een gemeenschappelijke strategie aannemen ter bestrijding van nieuwe fraudefenomenen.⁵⁶⁰ In die zin kan het wettelijk verankeren van het strategisch overleg positief geëvalueerd worden. Ook DESTERBECK meent dat het instellen van een strategisch overleg aan te moedigen is, maar dat er eigenlijk geen groot verschil is met de praktijk van vóór de wet van 5 mei 2019. De fiscus en het openbaar ministerie maakten immers toen ook al strategische afspraken.⁵⁶¹ Wel zal de wettelijke verankering van het strategisch overleg tot gevolg hebben dat er een meer uniform beleid wordt gevoerd aangezien de verschillende instanties op beleidsniveau zullen overleggen.⁵⁶²

175. Geconcludeerd kan worden dat het strategisch overleg beantwoordt aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen aangezien het bijdraagt tot een uniformer vervolgingsbeleid.

⁵⁶⁰ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 74.

⁵⁶¹ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019 92.

⁵⁶² Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 74.

9. Meldingsplicht procureur des Konings

9.1. Inhoud van de wetswijziging

176. Artikel 4 van de wet van 5 mei 2019 voert een nieuw artikel 29bis in het Wetboek van strafvordering in.⁵⁶³ Dit artikel heeft enerzijds betrekking op de bestaande meldingsplicht van fiscale fraude door het openbaar ministerie bij het strafonderzoek en anderzijds werd er een volledig nieuwe bepaling ingevoerd die het toelaat om een bijkomende strafvordering in te stellen wanneer de fiscus al belastingen heeft gevestigd “voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud”.⁵⁶⁴

Nieuw artikel 29bis Sv.

*Indien een strafrechtelijk onderzoek **aanwijzingen van fraude** inzake directe of indirecte belastingen aan het licht brengt, brengt de procureur des Konings de minister van Financiën of de dienst die hij aanwijst ervan **op de hoogte en verleent hij inzage en afschrift** tenzij de inzage van het dossier en het nemen van een afschrift van het dossier lopende strafrechtelijke onderzoeken in gevaar kunnen brengen.*

*Wanneer de fiscale administratie belastingen vestigt, met inbegrip van de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten, voor de in het eerste lid bedoelde strafbare feiten, staat dit de strafvordering niet in de weg voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van **een samenhangend geheel in tijd en inhoud.***

(eigen nadruk)

9.2. Ratio legis van de wetswijziging

9.2.1. Art. 29bis eerste lid - Coherentie met het *una via*-mechanisme

177. In het oorspronkelijke wetsvoorstel werd enkel het eerste lid van artikel 29bis Sv. beschreven, dat een meldingsplicht creëert in hoofde van de procureur des Konings. Dit is

⁵⁶³ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁵⁶⁴ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

echter geen nieuwe verplichting.⁵⁶⁵ Artikel 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 (hierna de wet van 28 april 1999) voerde immers al zo'n meldingsplicht in.⁵⁶⁶ Wanneer de procureur des Konings tijdens een opsporingsonderzoek kennis kreeg van aanwijzingen van fiscale fraude, moest hiervan melding gemaakt worden bij de dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF).⁵⁶⁷

178. Volgens de wetgever was het echter wenselijk om dit artikel te verplaatsen naar het Sv. "met het oog op de coherentie van het "Una Via-mechanisme"", zo blijkt uit de voorbereidende werken van de wet van 5 mei 2019.⁵⁶⁸ De wetgever beoogde met het hervormde *una via*-overleg een *integratie* van de administratieve en strafrechtelijke procedures om tegemoet te komen aan de hernieuwde rechtspraak inzake het *ne bis in idem*-beginsel door de Europese hoven.⁵⁶⁹ Opdat er sprake is van voldoende integratie tussen beide procedures, is het volgens het EHRM vereist dat de bevoegde overheden voldoende samenwerken.⁵⁷⁰

Overeenkomstig het hernieuwde *una via*-mechanisme is de fiscus verplicht aangifte te doen bij het openbaar ministerie van feiten als er aanwijzingen zijn 'van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd'.⁵⁷¹ Nadien vindt er een, eveneens verplicht, overleg plaats tussen hogervermelde instanties waarin beslist wordt op welke wijze het dossier behandeld wordt,

⁵⁶⁵ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁵⁶⁶ 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.

⁵⁶⁷ De CAF is een autonome dienst die rechtstreeks onder de administrateur-generaal van de BBI ressorteert, maar geen deel uitmaakt van de centrale administratie van de BBI. De CAF is opgericht bij Koninklijk Besluit van 10 oktober 2013 en beslissing van de Voorzitter van het directiecomité van 24 oktober 2013. De opdrachten van het CAF situeren zich op het vlak van de samenwerking met en de coördinatie van de andere diensten die belast zijn met de bestrijding van de fiscale fraude; geraadpleegd op 10 februari 2020 via

https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/jaarverslag/cijfers/samenwerking/nationaal-niveau/712-uitwisseling-van; zie ook Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 94.

⁵⁶⁸ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 9.

⁵⁶⁹ Hoewel ik dus reeds hoger poneerde dat de wetgever met het nieuwe *una via*-overleg een dubbele bestraffing volledig wil uitsluiten (in hoofdorde), kan deze wijziging van het nieuwe artikel 29bis Sv. wel gezien worden in de doelstelling van de wetgever om beide procedures te integreren zodat ze deel uitmaken van een coherent geheel.

⁵⁷⁰ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132 vierde lid.

⁵⁷¹ Art. 29, § 3, eerste lid Sv.

administratief of strafrechtelijk (*supra* nr. 69-76). *Vice versa* heeft ook het openbaar ministerie een plicht om de fiscus op de hoogte te brengen wanneer ze tijdens het strafrechtelijk onderzoek kennis krijgt van ‘aanwijzingen van fraude inzake directe of indirecte belastingen’.⁵⁷² In die zin is het logisch dat dit artikel door de wet van 5 mei 2019 overgeheveld is naar het Sv., waar ook de *una via*-regeling is terug te vinden.⁵⁷³ Concreet moet de procureur des Konings de minister van Financiën of de dienst die hij aanwijst⁵⁷⁴ op de hoogte brengen van aanwijzingen van belastingfraude die aan het licht komen door een strafonderzoek en hiervan inzage en afschrift verlenen, tenzij lopende strafrechtelijke onderzoeken daardoor in gevaar kunnen worden gebracht.⁵⁷⁵ Merk op dat deze bepaling geldt van zodra er aanwijzingen zijn van fiscale fraude, en dus niet enkel bij ‘ernstige fiscale fraude’ zoals het geval is bij het *una via*-overleg.⁵⁷⁶

179. Bijgevolg beoogt de wetgever met artikel 29bis, eerste lid Sv. een coherent ‘una via-mechanisme’ te creëren met het oog op integratie van de administratieve en strafrechtelijke procedures.

9.2.2. Art. 29bis tweede lid - Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak

180. Verschillende amendementen leidden er uiteindelijk toe dat een tweede lid aan artikel 29bis Sv. werd toegevoegd dat een parallelle strafvordering toelaat, naast de administratieve procedure, wanneer de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.⁵⁷⁷ Dit nieuwe artikel 29bis, tweede lid Sv. werd ingevoerd om tegemoet te komen aan het vernieuwde *ne bis in idem*-principe.⁵⁷⁸

⁵⁷² Voormalig art. 2 wet van 28 april 1999.

⁵⁷³ Artikel 4 wet 5 mei 2019; zie ook Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 10.

⁵⁷⁴ het Ministerieel Besluit van 3 april 2020 heeft hiertoe de CAF aangeduid (MB van 3 april 2020 tot aanduiding van de in artikel 29bis van het Wetboek van strafvordering bedoelde dienst die bevoegd is om de aanwijzingen van fraude inzake directe en indirecte belastingen die aan het licht komen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek, te ontvangen, *BS* 14 april 2020).

⁵⁷⁵ Art. 29bis Sv.

⁵⁷⁶ J. CHAZKAL, Aanpassing van het « Una Via »-beginsel: In welke omstandigheden moet de belastingadministratie de feiten waar ze kennis van heeft bij de rechtshandavingsautoriteiten melden? *Fisc.Week* 2020, nr. 137, 6.

⁵⁷⁷ Amendementen (S. DE WIT e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/002, 4; Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 15.

⁵⁷⁸ *Ibid.*

181. Fiscale geldboeten en belastingverhogingen worden doorgaans als strafrechtelijk gekwalificeerd. Wanneer parallel met dergelijke administratieve vervolging ook een strafrechtelijke vervolging plaatsvond voor dezelfde feiten, werd normaal gezien het *ne bis in idem*-beginsel geschonden, wat tot een niet-ontvankelijkheid van de strafvordering leidde.⁵⁷⁹ Echter, sinds het vernieuwde *ne bis in idem*-principe zijn parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures voor dezelfde feiten toegestaan als deze deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.⁵⁸⁰ Om tegemoet te komen aan deze arresten, wijzigde de wet van 5 mei 2019 verschillende strafrechtelijke bepalingen. Het amendement van 12 maart 2019 vulde het artikel 29bis, lid 2 Sv. verder aan met de letterlijke woorden uit het arrest *A en B/Noorwegen*. Bijgevolg mag het openbaar ministerie een strafvordering instellen wanneer de fiscus belastingen, waaronder verhogingen, administratieve en fiscale geldboeten, heeft gevestigd “voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.”⁵⁸¹ De wetgever bepaalt uitdrukkelijk dat het vestigen van belastingen en belastingverhogingen niet de onontvankelijkheid van de strafvordering tot gevolg mag hebben. Er moet eveneens rekening gehouden worden met het aanrekeningsbeginsel, op basis waarvan de rechter rekening moet houden met de reeds opgelegde administratieve sanctie (*infra* nr. 193 e.v.)⁵⁸²

182. Bijgevolg heeft artikel 29bis, lid 2 Sv. tot doel tegemoet te komen aan het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel dat een parallelle vervolging toelaat als beide procedures deel uitmaken van een samenhangend geheel in inhoud en tijd.

9.3. Evaluatie van de wetswijziging

9.3.1. Art. 29bis eerste lid - Coherentie met het *una via*-mechanisme

183. De wetgever beoogde met artikel 29bis, lid 1 Sv. een coherent ‘*una via*-mechanisme’ te creëren met een integratie van de administratieve en strafrechtelijke procedure.⁵⁸³ Om te

⁵⁷⁹ Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 15.

⁵⁸⁰ zie ook EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, *Juristenkrant* 2017, afl. 341, noot, JLMB 2017, afl. 23, 1068, noot O. MICHIELS en G. FALQUE, *TFR* 2018, afl. 540, 391, noot C. VAN DE HEYNING e.a. EHRM.

⁵⁸¹ Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 15; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 87.

⁵⁸² Amendementen (S. DE WIT e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/002, 4.

⁵⁸³ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 10

kunnen spreken over geïntegreerde procedures moeten de bevoegde overheden samenwerken zodoende te voorkomen dat het bewijs ‘dubbel’ wordt vergaard of beoordeeld. Voldoende interactie tussen de bevoegde overheden moet verzekeren dat vaststellingen in het kader van de ene procedure doorwerken in de andere procedure.⁵⁸⁴

184. *A priori* lijkt de wetgever te slagen in zijn opzet om een coherent *una via*-mechanisme uit te werken gezien er heel wat mogelijkheden werden gecreëerd om informatie uit te wisselen onderling. Enerzijds heeft de fiscus een aangifteplicht bij het openbaar ministerie⁵⁸⁵ en anderzijds moet het openbaar ministerie de CAF op de hoogte brengen van aanwijzingen van fraude die tijdens het strafonderzoek opgemerkt worden en inzage in en afschrift van het strafdossier verlenen, tenzij dit het lopende strafrechtelijk onderzoek in gevaar zou brengen.⁵⁸⁶ Volgens substituut-procureur-generaal REINSON is deze informatie-uitwisseling waardevol aangezien de fiscus regelmatig informatie nodig heeft waarover het openbaar ministerie beschikt. *“In een dossier inzake de verkoop van namaakgoederen bijvoorbeeld dat door het openbaar ministerie wordt onderzocht, kan de grootschalige verkoop mogelijk gepaard gaan met fiscale fraude; deze informatie zal dan ook aan de belastingadministratie worden bezorgd”*.⁵⁸⁷

Merk op dat het openbaar ministerie enkel melding moet maken van fiscale ‘fraude’ of m.a.w. woorden fiscale overtredingen die met opzet begaan zijn. Andere fiscale overtredingen, die niet frauduleus zijn, moeten niet gemeld worden. Volgens DE RAEDT is dit onderscheid eigenaardig aangezien elke fiscale overtreding immers met de juiste heffing gesanctioneerd moet worden. Toch heeft dit onderscheid volgens haar geen ernstige gevolgen aangezien het openbaar ministerie wellicht elke fiscale overtreding die wordt vastgesteld in het strafrechtelijk onderzoek meldt aan de fiscus.⁵⁸⁸ Bijgevolg *kan* deze informatie-uitwisseling mogelijk bijdragen tot een coherenter *una via*-mechanisme aangezien informatie die in de ene procedure wordt vergaard gebruikt *kan* worden in de andere procedure met tot gevolg dat er geen dubbele bewijsgaring mogelijk is.

⁵⁸⁴ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 132 vierde lid.

⁵⁸⁵ Art. 29 §3 Sv.

⁵⁸⁶ Art. 29bis tweede lid Sv.

⁵⁸⁷ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 73.

⁵⁸⁸ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171.

185. Desalniettemin wijzen verschillende auteurs op tekortkomingen van deze bepaling.⁵⁸⁹ Men kan zich afvragen of deze maatregelen voldoende zijn om een geïntegreerde aanpak te garanderen. Inzake het *una via*-overleg werd een gelijkaardige beoordeling gemaakt en werd geconcludeerd dat deze nieuwe regeling waarschijnlijk niet de toets van het EHRM zal doorstaan (*supra* nr. 98-105 voor een uitgebreidere toelichting van deze problematiek). Deze redenering is mijn inziens toepasbaar op artikel 29*bis*, lid 1 Sv.. Buiten de (wederzijdse) meldingsplicht en inzage in het strafdossier, kunnen de fiscus en het openbaar ministerie immers onafhankelijk van elkaar strafrechtelijk en administratief onderzoek voeren.⁵⁹⁰ **Het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel kan bijgevolg geschonden worden omdat er mogelijks niet voldaan wordt aan het derde toetsingscriterium, dat voldoende interactie tussen de bevoegde overheden vereist zodoende te voorkomen dat bewijs dubbel wordt vergaard of beoordeeld.**

Toch moet de wetgever mijn inziens niet panikeren. Het zal immers slechts in uitzonderlijke omstandigheden mogelijk zijn dat er parallelle procedures worden gevoerd. Het *una via*-overleg heeft namelijk tot hoofddoel om voor één enkele procedure te kiezen. Enkel wanneer er ruis zit op de aangifteplicht (en er als gevolg hiervan twee parallelle procedures plaatsvinden) en de informatie-uitwisseling niet tot gevolg heeft dat de vaststellingen gedaan in de ene procedure doorwerken in de andere procedure (met als gevolg bewijs dubbel wordt vergaard) wordt het *ne bis in idem*-beginsel geschonden.

186. Met betrekking tot artikel 29*bis*, lid 1 Sv. kan men de vraag stellen of het openbaar ministerie ook om andere redenen, dan het risico om het lopende strafrechtelijk onderzoek in gevaar te brengen, kan beslissen om de frauduleuze feiten niet te melden. Volgens VANDEN BRANDEN en HENS is het wenselijk dat het openbaar ministerie op basis van andere motieven, waaronder ‘*de vrees dat door het op gang komen van het administratief onderzoek, de strafprocedure en/of mogelijke sancties in gevaar dreigen te komen in het licht van het ne bis in idem-beginsel*’, kan beslissen om bepaalde feiten niet te melden.⁵⁹¹ De voorbereidende documenten bieden geen antwoord op deze vraag. Dus valt het nog af te wachten hoe deze bepaling in de praktijk zal worden toegepast door het openbaar ministerie.

⁵⁸⁹ Zie oa. L. VERMEIREN en L. CASSIMON, “Ne bis in idem: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561; S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171; VANDEN BRANDEN, J. en HENS, K., “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 8.

⁵⁹⁰ DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171.

⁵⁹¹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 9.

9.3.2. Art. 29bis tweede lid - Tegemoetkomen aan Europese rechtspraak

187. Artikel 29bis, lid 2 Sv. heeft tot doel tegemoet te komen aan het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel dat een parallelle vervolging toelaat als beide procedures deel uitmaken van een samenhangend geheel in inhoud en tijd.⁵⁹² De wetgever neemt letterlijk de woorden “*sufficiently close connection, both in substance and in time*” van het EHRM in het arrest *A en B/Noorwegen* over inzake het vernieuwde *ne bis in idem*-beginsel.⁵⁹³ De invloed van de rechtspraak van het EHRM is hier dus duidelijk merkbaar.⁵⁹⁴

188. Overeenkomstig artikel 29bis, tweede lid Sv. kan het openbaar ministerie een strafvordering instellen wanneer de fiscus belastingen vestigt (m.i.v. administratieve en fiscale geldboeten) voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud. Concreet betekent dit dat parallelle administratieve en strafprocedures nog steeds mogelijk zijn, zelfs nadat een *una via*-overleg heeft plaatsgevonden.⁵⁹⁵ Volgens de wetgever was het wenselijk dat het openbaar ministerie een strafvordering kan instellen na de fiscale behandeling. Het is immers mogelijk dat er na de fiscale procedure gegevens aan het licht komen op basis waarvan het feit toch ernstig blijkt te zijn, waardoor het opportuun is om het feit strafrechtelijk te vervolgen.⁵⁹⁶

189. Toch stelt de RvS zich vragen bij deze parallelle toepassing van administratieve en strafrechtelijke procedures. De RvS evalueert artikel 29bis tweede lid Sv. negatief aangezien de bepaling “*ingeval van niet-ernstige fiscale fraude de mogelijkheid van een samenloop van penale en administratieve sanctiestelsels veel meer lijken open te laten.*”⁵⁹⁷ Dienaangaande wijst VAN HOUTE op volgende situatie: Stel dat het openbaar ministerie op het *una via*-overleg beslist om een dossier niet te vervolgen, waarop de fiscus de administratieve procedure

⁵⁹² Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/003, 15.

⁵⁹³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw 130.

⁵⁹⁴ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1.

⁵⁹⁵ *Ibid.*

⁵⁹⁶ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 93.

⁵⁹⁷ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019, 2.4.

verderzet. Indien het openbaar ministerie nadien wilt terugkomen op haar beslissing en toch wenst te vervolgen, is dat mogelijk.⁵⁹⁸

Allen wijzen zij op het risico van een dubbele vervolging. Echter een dubbele bestraffing en vervolging is sinds het de hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel op zich geen probleem. Uit de voorbereidende werken kan afgeleid worden dat de wetgever zelfs hieraan beoogde tegemoet te komen.⁵⁹⁹ De enkele voorwaarde is wel dat beide procedures geïntegreerd zijn of deel uitmaken van een samenhangend geheel in inhoud en tijd.⁶⁰⁰ Uit artikel 29bis, lid 2 Sv. blijkt dat het openbaar ministerie deze afweging zal moeten maken. Er worden in de wet geen criteria opgenomen op basis waarvan het openbaar ministerie kan bepalen of er sprake is van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.⁶⁰¹ Wel kan het openbaar ministerie terugvallen op de toetsingscriteria van het EHRM (*supra* nr. 41-42). Deze beoordeling moet steeds *in concreto* gebeuren. Het is aan het openbaar ministerie om te bepalen of de procedures verschillende doelen nastreven (complementariteit), voorzienbaar zijn, beletten dat bewijs dubbel wordt vergaard, proportioneel zijn en voldoende parallel in tijd met elkaar worden gevoerd.⁶⁰² Dienaangaande stelt de RvS zich, mijn inziens terecht, de vraag of artikel 29bis, lid 2 Sv. verzoenbaar is met het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel omdat mogelijks niet aan alle criteria is voldaan.⁶⁰³

190. Mijn inziens is het niet realistisch dat het openbaar ministerie de verschillende criteria telkenmale zal overlopen om te bepalen of beide procedures samenhangend zijn. Wellicht zal er vooral teruggegrepen worden naar de temporele vereiste, zoals blijkt uit de vele voorbeelden die met betrekking tot dit criterium werden gegeven in de rechtsleer en voorbereidende documenten.⁶⁰⁴ Volgens VANDEN BRANDE en HENS moet het openbaar

⁵⁹⁸ C. VAN HOUTE, “Nieuwe una via regeling – fiscale bevoegdheid strafrechter”, *legalnews* 7 mei 2020, geraadpleegd via <https://legalnews.be/fiscaal-recht/directe-belastingen/nieuwe-una-via-regeling-fiscale-bevoegdheid-strafrechter-tiberghien/>

⁵⁹⁹ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 93.

⁶⁰⁰ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

⁶⁰¹ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1.

⁶⁰² EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot van W.B. VAN BOCKEL, EHRC 2017/61.

⁶⁰³ Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.

⁶⁰⁴ De temporele vereiste houdt in dat beide procedures voldoende temporeel met elkaar verbonden zijn. Volgens het EHRM is het niet vereist dat de procedures vanaf het begin tot het einde samenlopen, maar het tijdsverband moet wel voldoende eng zijn om de betrokkene te beschermen tegen onzekerheid om te vermijden dat de procedures zouden worden gerekt. Procedures mogen dus op

ministerie de afweging maken om strafrechtelijk te vervolgen zodra de fiscus belastingen (m.i.v. administratieve en fiscale geldboeten) heeft gevestigd. Het is volgens hen echter plausibel dat op dat moment beide procedures al geen samenhangend geheel in tijd en inhoud vormen, zodat het openbaar ministerie geen strafvordering meer mag instellen.⁶⁰⁵ ROZIE wijst er in de parlementaire debatten op dat het niet de bedoeling kan zijn dat “*een bestuurlijke afhandeling jaren nadien wordt gevolgd door een strafzaak*”.⁶⁰⁶ Kan hieruit afgeleid worden dat een strafzaak enkele maanden na een bestuurlijke afhandeling wél toegestaan is? Mijn inziens niet. Zoals hoger toegelicht laat het EHRM geen *opeenvolgende* strafrechtelijke en administratieve vervolgingen toe. Het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel is volgens het EHRM enkel van toepassing op *parallele* procedures.⁶⁰⁷ Een bestuurlijke ‘afhandeling’ die gevolgd wordt door een strafzaak, gaat in tegen de rechtspraak van het EHRM. Echter, volgens het HvJ zijn opeenvolgende procedures wel toegestaan.⁶⁰⁸ Men kan zich afvragen waar de scheidingslijn is: vanaf wanneer is er nog steeds voldoende temporele samenhang? Zijn opeenvolgende procedures toegestaan? Bij de toepassing van artikel 29*bis*, lid 2 Sv. zijn er dus nog wat onduidelijkheden. VAN HOUTE merkt terecht op dat een circulaire van het College van de Procureurs-Generaal een kader zou kunnen aanrijken op basis waarvan het openbaar ministerie kan beslissen wanneer beide procedures voldoende samenhangend zijn. De circulaire kan bijvoorbeeld een tijdspanne opnemen waarbinnen de strafvervolging moet worden ingesteld, nadat de fiscus belastingen heeft gevestigd of de administratieve procedure heeft beëindigd.⁶⁰⁹

Er kan voor de beoordeling van de andere criteria verwezen worden naar hogervermelde analyse (*supra* nr. 98-104). Hierin werd vastgesteld dat evenmin aan het derde materiële criterium werd voldaan aangezien een dubbele bewijsgaring nog steeds mogelijk was als er twee parallele administratieve en strafrechtelijke onderzoeken zouden gevoerd worden.

een verschillend moment worden aangevat wanneer dit bijvoorbeeld gerechtvaardigd is om een goed justitieel bestuur te waarborgen of als dit vereist is om verschillende maatschappelijke doelstellingen na te streven (EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, 134).

⁶⁰⁵J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via-principe*”, *AFT* 2020, afl. 2, 18.

⁶⁰⁶ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl. St. Kamer* 2018-19. Nr. 3515/005, 93.

⁶⁰⁷ EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 111.

⁶⁰⁸ HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci, overw. 16.

⁶⁰⁹ Merk op dat het mijn inziens niet opportuun is om na het beëindigen van de administratieve procedure nog een strafrechtelijke procedure mogelijk te maken. Zoals hoger toegelicht laat het EHRM géén *opeenvolgende* strafrechtelijke en administratieve vervolgingen toe (*supra* nr. 58); C. VAN HOUTE, “Nieuwe *una via* regeling – fiscale bevoegdheid strafrechter”, *legalnews* 7 mei 2020, geraadpleegd via <https://legalnews.be/fiscaal-recht/directe-belastingen/nieuwe-una-via-regeling-fiscale-bevoegdheid-strafrechter-tiberghien/>

Belangrijk is dat er waarschijnlijk wel aan het vierde criterium (aanrekeningsbeginsel) zal voldaan zijn gezien de strafrechter rekening zal moeten houden met de administratieve sanctie om een onredelijk zware straf te vermijden (*infra* nr. 193).⁶¹⁰

191. Of deze wetswijziging tegemoetkomt aan de door de wetgever vooropgestelde doelstelling, met name het hernieuwde *ne bis in idem*-beginsel integreren dat parallelle procedures toelaat als ze deel uitmaken van een samenhangend geheel in inhoud en tijd, kan mijn inziens negatief beantwoord worden. Zoals blijkt uit hogere motivering heeft de wetgever weinig maatregelen genomen om beide procedures te integreren, in het bijzonder op temporeel vlak. Het letterlijk overnemen van de bewoordingen “*samenhangend geheel in tijd en inhoud*” van het EHRM, garandeert mijn inziens niet dat de verschillende administratieve en strafrechtelijke procedures in werkelijkheid ook samenhangend zijn.

9.4. Tussenconclusie

192. Hoewel in de voorbereidende documenten de beoogde doelstellingen van respectievelijk artikel 29*bis* eerste lid Sv. en artikel 29*bis* tweede lid Sv. onafhankelijk van elkaar werden besproken, beogen ze hetzelfde. De wetgever wilt namelijk de administratieve en strafrechtelijke procedures integreren. Er kan echter vastgesteld worden dat de wetgever er (nogmaals) niet in slaagt om de beoogde doelstelling te bereiken gezien de verschillende tekortkomingen aan dit artikel. De meldingsplicht van het openbaar ministerie zal niet steeds kunnen beletten dat beide instanties, de fiscus en het openbaar ministerie, onafhankelijk van elkaar een onderzoek voeren. Daarenboven zijn er geen sancties voorzien indien het openbaar ministerie er voor kiest om geen melding te maken van de fiscale fraude, in de gevallen waarin het wel moet. Tot slot kunnen er vragen gesteld worden bij de specifiek in de wet ingeschreven toepassing van parallelle procedures als beide procedures deel uitmaken van een samenhangend geheel in inhoud en tijd. Hoewel de wetgever de criteria van het EHRM letterlijk overneemt, is dit geen garantie dat in de praktijk aan die criteria zal voldaan zijn, zoals o.a. de RvS mijn inziens terecht opmerkte.

⁶¹⁰ art. 86/1 invorderingswetboek, art. 450*bis* WIB1992, art. 207*bis* WDRT en art. 73*bis*/1 btw-wetboek

10. Rechterlijk *una via*

10.1. Inleiding

193. In de voorgaande hoofdstukken werden de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 met betrekking tot de verhouding van het openbaar ministerie en de fiscus, en meer bepaald de wederzijdse aangifteplichten en het *una via*-overleg, besproken. De wet van 5 mei 2019 veranderde evenwel ook de rol van de strafrechter op een ingrijpende wijze, die zich nu in geval van fiscale fraude zowel over de strafsanctie als over de verschuldigheid van de belastingen moet uitspreken (hierna ‘rechterlijk *una via*’).⁶¹¹ Omdat het in het kader van deze masterproef evenwel niet mogelijk is om alle wijzigingen door de wet van 5 mei 2019 gedetailleerd te bespreken, is ervoor gekozen om slechts beperkt de aspecten van het rechterlijk *una via* te becommentariëren die van belang zijn in het kader van het vernieuwde *ne bis in idem*-beginsel en *una via*-mechanisme.⁶¹²

10.2. Inhoud van de wetswijziging

194. Om het rechterlijk *una via* wettelijk te verankeren, voegde de wet van 5 mei 2019 een nieuwe artikel *4bis* aan de V.T.Sv. toe.⁶¹³ De strafrechter is overeenkomstig dit nieuwe artikel

⁶¹¹ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶¹² Voor een meer diepgaande analyse verwijs ik naar volgende auteurs: J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe, *AFT* 2020, afl. 2, 11-19; S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 323-330; C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 3, 1-4; F. ROGGEN, “L’application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l’exercice de l’action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020”, *RGFCP* 2020, 5-24.

⁶¹³ “*In geval de strafvordering wordt ingesteld wegens de feiten bedoeld in de artikelen 29, §§2 en 3 en 29bis van het Wetboek van strafvordering neemt de strafrechter benevens van de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomt in de strafzaak. Zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, worden de procedures voor de burgerlijke rechtbanken, die betrekking hebben op dezelfde vordering, beëindigd en verder gezet voor de strafrechter.*”

*De bevoegde belastingadministratie wordt minstens twee maanden vooraf op de hoogte gebracht van de bepaling van de rechtsdag voor het vonnisgerecht. Deze uitsluiting heeft enkel betrekking op de vordering van de fiscus. Dat betekent dat de rechter de verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen die in verband staan met niet-fiscale misdrijven nog kan uitspreken wanneer een beklaagde wordt vervolgd voor fiscale fraude en voor andere niet-fiscale tenlasteleggingen” (Art. 4bis V.T. Sv.); Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 110.*

in drie gevallen bevoegd om kennis te nemen van de burgerlijke vordering.⁶¹⁴ Ten eerste zal de strafrechter kennis nemen van de burgerlijke vordering van de fiscus (1) indien er na melding door de fiscus van gewone fraude aan het openbaar ministerie een strafvordering wordt ingesteld⁶¹⁵, (2) wanneer het openbaar ministerie beslist om na het *una via*-overleg een strafonderzoek te starten en nadien de ernstige fiscale fraude wenst te vervolgen⁶¹⁶, (3) wanneer het openbaar ministerie kennis krijgt van fiscale fraude (die niet per se ernstig is) en na de inzage van het strafdossier door de fiscus wenst te vervolgen.⁶¹⁷ Merk op dat dit artikel betrekking heeft op zowel de gewone fraude als de ernstige fiscale fraude.

195. Vervolgens moet de strafrechter oordelen over de straf én over de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. De strafrechter zal bijgevolg ook als ‘fiscale rechter’ uitspraak moeten doen, dit in tegenstelling tot de voormalige geschillenregeling waarbij er na een strafprocedure een fiscale procedure kon volgen.⁶¹⁸ In het geval de strafrechter besluit dat er belastingen verschuldigd zijn, zal de fiscus het vonnis als uitvoerbare titel kunnen gebruiken om de belastingen te innen.⁶¹⁹

Belangrijk hierbij is dat de rechter bij de straftoemeting rekening zal houden met de verschuldigde administratieve geldboeten en belastingverhogingen, teneinde te voorkomen dat een veroordeelde aan een onredelijk zware straf zou worden onderworpen.⁶²⁰ Hiertoe werd een nieuw artikel 450bis WIB ingevoerd.⁶²¹

⁶¹⁴ Dit artikel is gebaseerd op art. 283 AWDA waarbij de belastingschuld als ‘zuivere vorm’ voor de strafrechter komt; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 250.

⁶¹⁵ Art. 29, §2 Sv.

⁶¹⁶ Art. 29, §3 Sv.

⁶¹⁷ Art. 29bis Sv.

⁶¹⁸ S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 324. Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 160.

⁶¹⁹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 11.

⁶²⁰ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 329.

⁶²¹ “*Ten einde te vermijden dat een veroordeelde aan een onredelijk zware straf zou worden onderworpen, houdt de rechter bij de straftoemeting rekening met de verschuldigde administratieve geldboeten en belastingverhogingen. Artikel 42, 3° van het Strafwetboek vindt geen toepassing op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de fiscale misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en op de inkomsten uit de belegde voordelen in geval de vordering van de fiscale administratie gegrond wordt verklaard en tot een effectieve betaling van deze volledige vordering heeft geleid.*” (Artikel 450bis WIB 1992).

196. Nieuw is dat de fiscus als tussenkomende partij bij de strafrechter over een autonome vordering zal beschikken. Dit impliceert dat de rechter zich sowieso zal moeten uitspreken over de fiscale vordering, ook in geval van vrijspraak in de strafzaak, het overlijden van de beklagde of als het feit strafrechtelijk verjaard is.⁶²²

197. Voor hangende geschillen bepaalt de wetgever dat zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, de procedures voor de burgerlijke rechtbanken (lees: ‘de fiscale rechtbanken’) die betrekking hebben op dezelfde vordering, worden beëindigd en worden voortgezet voor de strafrechter.⁶²³

10.3. *Ratio legis* van de wetswijziging

10.3.1. Integratie – *ne bis in idem* niet van toepassing

198. De wetgever beoogt met het rechterlijk *una via* het fiscale contentieux in de strafprocedure te integreren.⁶²⁴ Deze eerste doelstelling moet gezien worden in het licht van de rechtspraak van het EHRM in *A en B/Noorwegen*, waar het Hof besliste dat een ‘dubbele’ bestraffing geen schending uitmaakt van het *ne bis in idem*-beginsel, als de administratieve en de strafrechtelijke sanctie geïntegreerd zijn. In dat geval is er sprake van slechts één procedure.⁶²⁵ In de voorbereidende werken wordt dan ook uitvoerig naar het arrest verwezen.⁶²⁶ Volgens de wetgever is het *ne bis in idem*-beginsel niet van toepassing omdat de beslissing van de strafrechter tot het opleggen van de straf enerzijds en tot de toegekende vordering anderzijds te situeren zijn binnen eenzelfde procedure. Met het oog op integratie tussen beide procedures, is het volgens de wetgever wenselijk dat de fiscus als tussenkomende derde in het strafproces tussenkomt.⁶²⁷ Zelfs bij strafrechtelijke vrijspraak, kan er in dat geval immers nog steeds over het verschuldigde bedrag gediscussieerd worden.⁶²⁸

⁶²² E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶²³ artikel 4*bis*. tweede lid V.T. Sv.

⁶²⁴ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 160.

⁶²⁵ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

⁶²⁶ Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 160.

⁶²⁷ *Ibid.*

⁶²⁸ *Ibid.* 111-112; Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 93.

199. Volgens het Hof zijn de lidstaten vrij om te bepalen hoe ze dergelijke integratie waarborgen, maar moeten zij steeds het aanrekeningsbeginsel respecteren.⁶²⁹ Dit beginsel houdt in dat de rechter rekening houdt met de verschuldigde administratieve geldboeten en/of belastingverhogingen bij het bepalen van de straf. De coherentie tussen beide procedures kan dus blijken uit een wettelijke bepaling, die de strafrechter verplicht rekening te houden met de zwaarte van de administratieve sanctie.⁶³⁰ Hiertoe werd het nieuwe artikel 450bis WIB ingevoerd door de wet van 5 mei 2019.⁶³¹

Bijgevolg beoogt de wetgever met artikel 4bis. V.T. Sv. alle rechterlijke eindbeslissingen over fiscale zaken reeds in de strafprocedure te verkrijgen, zodat er sprake is van één procedure.

10.3.2. Efficiëntiewinsten

200. Door de invoeging van artikel 4bis. V.T. Sv. worden alle rechterlijke eindbeslissingen over fiscale aangelegenheden reeds in de strafprocedure verkregen. Volgens de wetgever beantwoordt dit aan de efficiëntiewinsten van de *Una Via*-regeling. Concreet geeft de wetgever in de voorbereidende documenten een aantal voorbeelden van deze efficiëntiewinsten.⁶³²

201. Het rechterlijk *una via* is in het belang van de rechtszoekende burger en de fiscus, aangezien er sneller een eindbeslissing zal zijn over de gehoudenheid van de fiscale schuld. In de voormalige regeling kon de fiscus pas na de uitspraak van de strafrechter aanvangen met de invordering van de belastingen. Daarover kon een lange geschillenprocedure lopen, maar de nieuwe procedure voor dezelfde rechter vermijdt dat, aldus de wetgever.⁶³³

Bijgevolg beoogt de wetgever met artikel 4bis. V.T. Sv. een snellere eindbeslissing te bekomen over fiscale aangelegenheden.

⁶²⁹ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, TFR 2018, afl. 540, 391, noot C. VAN DE HEYNING, D. VERBEKE, P. DE VOS en S. LAMBERIGTS.

⁶³⁰ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, TFR 2020, 171.

⁶³¹ Art. 120 van de wet van 5 mei 2019; Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 329.

⁶³² Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/001, 111-112, 160; E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶³³ *Ibid.*

202. Het nieuwe artikel 4bis. V.T. Sv. is relevant voor de rechterlijke orde omdat de fiscale rechters minder zullen worden belast, wat dan weer een kosten-reducerend effect heeft.⁶³⁴

Bijgevolg beoogde de wetgever met artikel 4bis. V.T. Sv. de fiscale rechters minder te belasten en zo de kosten inzake justitie te reduceren.

10.4. Evaluatie van de wetswijziging

10.4.1. Integratie – *ne bis in idem* niet van toepassing?

203. De wetgever creëerde in de wet van 5 mei 2019 één enkele procedure waarbij de strafrechter uitgenodigd wordt om niet alleen uitspraak te doen over het strafrechtelijk contentieus maar ook over het fiscaal contentieus. Dit nieuwe artikel 4bis V.T.Sv. kan bijgevolg “naadloos worden ingepast in de EHRM-rechtspraak”, aldus ROZIE.⁶³⁵ Het *ne bis in idem*-beginsel is immers niet van toepassing als beide procedures (de toegekende administratieve vordering en de opgelegde straffen) geïntegreerd zijn binnen eenzelfde procedure, aldus de wetgever.⁶³⁶ Op het eerste zicht lijkt het rechterlijk *una via* dus conform de beoogde doelstellingen van wetgever.⁶³⁷ Volgens DESTERBECK wordt het hele *ne bis in idem*-aspect ook indirect verzekerd omdat de fiscus als ‘tussenkomende partij’ in het strafproces wordt betrokken.⁶³⁸

204. Toch moeten deze opvattingen mijn inziens genuanceerd worden. De wetgever heeft met dit rechterlijk *una via* immers het *ne bis in idem*-beginsel proberen te omzeilen, in plaats van de strafrechtelijke en administratieve procedure te integreren, aldus VAN DEN BRANDEN, HENS, LARDENOIT en VERBELEN.⁶³⁹ Ondanks het feit dat de twee procedures samen voor dezelfde rechter komen, spreekt de strafrechter zich nog steeds uit over zowel de strafsanctie als over de vordering van de fiscus. Bijgevolg kan de fiscale fraudeur twee maal gesanctioneerd worden, of zelfs drie (!) maal.⁶⁴⁰ Hieraan kan toegevoegd worden dat de fiscale

⁶³⁴ Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005.*Parl.St.* Kamer 2019, 90.

⁶³⁵ *Ibid.* 93.

⁶³⁶ Wetsvoorstel 6 februari 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, *Parl.St.* Kamer 2019, DOC 54 3515/001.

⁶³⁷ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶³⁸ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Brussel, Larcier, 2020, 5.

⁶³⁹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via-principe*”, *AFT* 2020, afl. 2, 17; C. LARDENOIT en B. VERBELEN (11 mei 2020). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁶⁴⁰ Wanneer de fiscus een burgerlijke vordering voor de strafrechter brengt en deze gegrond wordt verklaard, kan de belastingplichtige veroordeeld worden tot de betaling van de belastingschuld. De

fraudeur zelfs na strafrechtelijke vrijspraak nog steeds fiscaalrechtelijk kan worden gesanctioneerd aangezien de vordering van de fiscus een zelfstandige vordering betreft, die los staat van de strafvordering. Volgens VANDEN BRANDEN en HENS wordt de fiscale fraudeur in dit geval minder beschermd aangezien er niet getoetst zal moeten worden aan de criteria door het EHRM om na te gaan of iemand twee maal gesanctioneerd wordt.⁶⁴¹

205. Mijn inziens is een toetsing aan de criteria van het EHRM echter wel denkbaar aangezien een dubbele bestraffing mogelijk blijft. Volgens de voorbereidende werken is het immers de bedoeling dat de strafrechter zich eerst uitspreekt over de administratieve vordering en nadien over de strafvordering, met als gevolg dat er een definitieve uitspraak kan voorliggen.⁶⁴² Mogelijks zal niet voldaan zijn aan de temporele en bepaalde materiële (zoals bijvoorbeeld de vereiste samenwerking tussen de vervolgende instanties) vereisten van het EHRM. Zo kunnen de administratieve en strafrechtelijke procedures een hele periode onafhankelijk van elkaar gevoerd worden, waardoor er pas vrij laat door de strafrechter uitspraak wordt gedaan over de feiten, waardoor er *de facto* slechts op het moment van de uitspraak door de strafrechter één procedure is.⁶⁴³ Concreet werden er in dat geval een hele periode twee procedures parallel gevoerd, zonder dat er mogelijks sprake is van voldoende samenhang, zoals wordt vereist door het EHRM.⁶⁴⁴

Aan het aanrekeningsbeginsel zal normaliter wel voldaan zijn, zodat wordt vermeden dat de fiscale fraudeur aan een extreem zware sanctie wordt onderworpen. Deze plicht wordt immers in alle fiscale wetboeken ingeschreven.⁶⁴⁵ Toch kunnen er ook hier bedenkingen gemaakt

strafrechter zal geen verbeurdverklaring uitspreken als de belastingplichtige zijn schuld kan betalen. Echter als de belastingplichtige niet in staat is om de belastingschuld te betalen, wordt deze mogelijks drie maal gesanctioneerd: (1) betaling van de belastingschuld, (2) de strafrechtelijke boete en verbeurdverklaring, (3) de aanslag geheime commissielonen (C. LARDENOIT (11 mei 2020). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]).

⁶⁴¹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het una via-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 17.

⁶⁴² Denk hierbij aan een situatie waarin de strafrechter uitspraak doet over de burgerlijke vordering en de fiscale fraudeur de mogelijkheid krijgt om deze vordering te betalen, zodoende de straf van de facultatieve verbeurdverklaring te vermijden en deze uitspraak over de burgerlijke vordering definitief wordt (J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het una via-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, 17); Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19. Nr. 3515/005, 57.

⁶⁴³ Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er een administratieve procedure liep en aanhangig was bij de fiscale rechtbank, dewelke werd beëindigd omdat er een strafprocedure werd opgestart voor de strafrechter door de aanhangigmaking van de burgerlijke vordering van de fiscus bij de strafrechter.

⁶⁴⁴ M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁴⁵ Bv. art. 450bis WIB 1992; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, nr. 94, 3-9.

worden. Noch de wet, noch de rechtspraak van het EHRM bepalen in welke mate de strafsancities afgestemd moeten worden op de fiscale sancties.⁶⁴⁶ Het wordt dus aan de rechter overgelaten om in alle redelijkheid te oordelen over de in acht te nemen proportionaliteit. Merk hierbij op dat onder andere IJsland veroordeeld is door het EHRM in de zaak *Ragnar/IJsland* omdat het aanrekeningsbeginsel niet werd gerespecteerd.⁶⁴⁷ Volgens ROZIE volstaat het dat “de rechter rekening houdt met de hoogte van de bedragen van de toegestane belastingverhogingen en/of fiscale boeten” zodoende te beletten dat een onredelijk zware straf wordt opgelegd.⁶⁴⁸ Dit is mijn inziens een vrij subjectief criterium.

206. Een andere tekortkoming van artikel 4bis. V.T. Sv. is het feit dat de fiscus om verschillende redenen kan beslissen geen burgerlijke vordering in te stellen, met het risico dat het *ne bis in idem*-beginsel geschonden wordt.⁶⁴⁹ In bepaalde gevallen kan immers voor de fiscus het behoud van de behandeling door de burgerlijke rechtbank voordeliger zijn. Denk hierbij aan complexe fiscaaltechnische dossiers waarvan slechts een verwaarloosbaar bestanddeel strafrechtelijk vervolgbaar is⁶⁵⁰ of een dossier m.b.t. de betwisting van een aanslag in hoofde van meerdere personen, maar waarbij slechts één van de twee strafrechtelijk wordt vervolgd. Volgens VAN DOOREN is het in deze situaties wenselijk dat de procedure voor de fiscale rechter overeenkomstig “*Le criminel tient le civil en état*”⁶⁵¹ wordt uitgesteld tot de strafrechter uitspraak heeft gedaan.⁶⁵² De fiscus zou er ook voor kunnen kiezen om een burgerlijke vordering niet aanhangig te maken bij de strafrechter omdat de fiscus zelf graag het dossier in handen houdt, in het bijzonder in de gevallen waar de rechten van de schatkist in het gevaar kunnen komen, of omdat de specifieke controle- of aanslagtermijnen van de fiscus meer geschikt zijn voor het onderzoek.⁶⁵³ In al deze gevallen is er dan geen integratie

⁶⁴⁶ Het enige dat het HvJ hierover zegt is dat “*het aan de nationale rechter toekomt om zich, rekening houdend met alle omstandigheden van de hoofdzaak, ervan te vergewissen dat de belasting die concreet voor de betrokkene voortvloeit uit de toepassing van de nationale regeling die in de hoofdzaak aan de orde is en uit de cumulatie van de vervolgingsmaatregelen en sancties die op grond daarvan is toegestaan, de ernst van het gepleegde delict niet te buiten gaat*” (HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, Luca Menci).

⁶⁴⁷ EHRM 12 februari 2019, nr. 52623/14, *Ragnar/IJsland*.

⁶⁴⁸ M. ROZIE (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁴⁹ C. LARDENOIT (11 mei 2020). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁶⁵⁰ Vb. niet aangegeven omzet of beroepskosten.

⁶⁵¹ Art. lid 1 V.T.Sv.

⁶⁵² E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁵³ Art. 354, lid 2 WIB 1992 of 358, § 1, 2° en 2, 3° WIB 1992.

van het fiscale in het strafrechtelijke contentieux.⁶⁵⁴ Bovendien is een strafrechtelijke vervolging mogelijk (na de administratieve sanctie) voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.⁶⁵⁵

207. Bijgevolg slaagt de wetgever er mijn inziens niet volledig in om met artikel 4bis V.T.Sv. alle rechterlijke eindbeslissingen over fiscale zaken reeds in de strafprocedure te verkrijgen, zodat er sprake is van één procedure.

10.4.2. Efficiëntiewinsten

208. De wetgever beoogde met artikel 4bis V.T. Sv. het fiscale contentieux in de strafprocedure integreren om zo efficiëntiewinsten te bekomen. Volgens VAN DOOREN is de wetgever hier in geslaagd. Het rechterlijk *una via* zorgt voor een spoedigere eindbeslissing wat ook de rechtszekerheid ten goede komt. Er is bovendien mogelijks jaren tijdswinst.⁶⁵⁶ Toch mag men volgens MASSET de traagheid van justitie niet uit het oog verliezen die de zaken jaren laten aanslepen waarbij nalatigheidsinteressen blijven lopen, hoewel deze vertraging enkel toegeschreven kan worden aan de staat die tekortschiet.⁶⁵⁷ **Toch beantwoord het rechterlijk *una via* mijn inziens aan de beoogde efficiëntiewinsten, gezien door de geïntegreerde aanpak de zaak slechts één keer behandeld wordt.**

209. De wetgever wenste eveneens de fiscale rechters minder te belasten. Men kan zich afvragen of er sprake is van een verlegging van de werklast van de ‘fiscale rechter’ naar de strafrechter, en of de strafrechter wel voldoende fiscale expertise bezit om zich over de burgerlijke vordering van de fiscus m.b.t. fiscale fraude uit te spreken. *In globo* zal het rechterlijk *una via* voor minder werklast zorgen, aldus VAN DOOREN. Er zal immers geen tweede inlezing meer nodig zijn door de tweede rechter, zoals vóór de wet van 5 mei 2019 wel het geval was.⁶⁵⁸ Ook het argument dat de strafrechter niet genoeg fiscale kennis bezit, zoals werd geopperd door o.a. SOETAERT, moet mijn inziens genuanceerd worden.⁶⁵⁹ Het rechterlijk

⁶⁵⁴ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe, *AFT* 2020, afl. 2, 17-18.

⁶⁵⁵ Art. 29bis, lid 2 Sv.

⁶⁵⁶ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁵⁷ E. MASSET, “Fiscale inbreuken, *una via* en de schroeven aandraaien”, *Fisc.Week* 2019, 1

⁶⁵⁸ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁵⁹ J. SOETAERT, “Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter”, *Fisc.Week* 2020, *TFR*, 2019, 608.

una via zal volgens VAN DOOREN immers enkel rechters viseren die reeds fiscale strafzaken behandelden. Dienaangaande kan er verwezen worden naar een kaderuitbreiding uit 2014 waarin binnen de rechtbanken van eerste aanleg strafrechters werden gerekruteerd die fiscale expertise moesten bezitten.⁶⁶⁰ Zij zullen bij uitstek de burgerlijke vordering van de fiscus behandelen.⁶⁶¹ DESTERBECK meent dan weer dat waarschijnlijk een civiele rechter zal toegevoegd worden aan de zaak om mee oordelen in die strafdossiers.⁶⁶² Hoewel er dus heel wat ongerustheid was over (het gebrek aan) de fiscale expertise van de strafrechter, is dit mijn inziens geheel onterecht.

10.5. Tussenconclusie

210. De wetgever beoogde met artikel 4bis. V.T. Sv. de administratieve en strafrechtelijke procedure te integreren bij de strafrechter zodat er sprake is van één procedure. Deze doelstelling moet gezien worden in het licht van het *una via*-overleg en de rechtspraak van het EHRM. Vanuit doe optiek is het mijn inziens niet slecht dat dezelfde rechter zich uitspreek over een frauduleus feit. Zoals echter blijkt uit de evaluatie van het rechterlijk *una via*, lijkt de wetgever eerder het *ne bis in idem*-beginsel te omzeilen, maar zijn er toch heel wat scenario's mogelijk waarbij het *ne bis in idem*-beginsel wordt geschonden.

⁶⁶⁰ E. VAN DOOREN (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar].

⁶⁶¹ Art. 357 Ger.W.

⁶⁶² H. BROCKMANS “Overleg tussen fiscus en parket mondt uit in nieuwe wet”, *Trends* 23 mei 2019, geraadpleegd via <https://trends.knack.be/economie/beleid/overleg-tussen-fiscus-en-parket-mondt-uit-in-nieuwe-wet/article-news-1467287.html>.

11. Praktijkvoorbeelden – het *ne bis in idem*-beginsel in *fiscalibus*

11.1. Inleiding

211. In de vorige hoofdstukken werd toegelicht dat de wet van 5 mei 2019 verschillende wijzigingen aanbracht aan het fiscaal strafrecht. Sommige wijzigingen bleken succesvoller dan andere en niet alle nieuwe bepalingen kwamen tegemoet aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen. Deze analyse gebeurde echter vrij theoretisch, op basis van rechtsleer en parlementaire voorbereidingen. Bijgevolg is het interessant om na te gaan in welke mate de wijzigingen door de wet van 5 mei 2019, in het bijzonder het *una via*-principe en *ne bis in idem*-beginsel, in de praktijk worden toegepast en beoordeeld. Hiervoor wordt er verwezen naar de annotatie van VETTERS en HERMANS onder twee arresten voor het Hof van Beroep te Antwerpen en een bespreking van een vonnis door LARDENOIT in de Webinar van 11 mei 2021.⁶⁶³ Concreet worden er drie casussen besproken waarbij er sprake was van een mogelijke schending van het *ne bis in idem*-beginsel omdat de belastingplichtige werd onderworpen aan parallelle administratieve en strafrechtelijke vervolgingen en bestraffingen.

11.2. Antwerpen - 16 september 2019

212. De eerste casus die wordt besproken gaat over een vennootschap die een discotheek uitbaatte. In 2008 had de fiscus, na inzage van het strafdossier van de vennootschap, vastgesteld dat de vennootschap voor ongeveer 9 miljoen euro omzet *in het zwart* had gerealiseerd. De fiscus legde de vennootschap vervolgens een belastingverhoging van 50% op. Daartegen verzette de vennootschap zich aangezien zij ondertussen (op 17 december 2014) strafrechtelijk was veroordeeld tot het betalen van een geldboete wegens het op bedrieglijke wijze ontduiken van de verschuldigde inkomstenbelastingen.⁶⁶⁴ De vennootschap meende dat de belastingverhoging het *ne bis in idem*-beginsel schond.

⁶⁶³ Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/1642, 3 maart 2020, FJF 2021 (samenvatting), afl. 1, 7 en <http://www.monkey.be/> (17 maart 2021), noot, RABG 2020, afl. 18, 1489, noot W. VETTERS en R. HERMANS.; TFR 2020 (samenvatting), afl. 591, 1067 en <http://TFRnet.larcier.be/> (10 december 2020); Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/2007, 28 april 2020, RABG 2020, afl. 18, 1497, noot W. VETTERS en R. HERMANS; C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁶⁶⁴ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

Het Hof van beroep stelde echter dat er geen schending van het *ne bis in idem*-beginsel voorlag. Volgens het hof hadden de strafrechtelijke en administratieve procedures betrekking op dezelfde feiten en hadden de twee sancties een strafrechtelijk karakter, waarvan de eerste definitief geworden was. Het *ne bis in idem*-beginsel was "*dan ook principieel van toepassing*", maar er moest rekening gehouden worden met de hernieuwde opvatting van het beginsel, dat parallelle procedures toestaat als er een voldoende "*substantiële en temporele samenhang*" is zodat er toch geen verbod op dubbele bestraffing voorlicht. Dienaangaande overloopt het hof de door het EHRM vooropgestelde criteria. Wat de substantiële samenhang betreft, stelt het hof dat (1) beide sancties complementair zijn en elk de bestraffing beogen van een verschillend aspect van fiscale fraude, (2) de dubbele vervolging voorzienbaar was door de vennootschap, (3) de bewijsgaring en beoordeling van de bewijselementen voor beide bestraffingen voortbouwden op dezelfde bevindingen en gegevens, met name de inzage door de fiscus van het strafdossier, (4) de rechter bevoegd is "*de administratieve sanctie met een strafkarakter te toetsen aan, onder meer, het evenredigheidsbeginsel en derhalve na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, waarbij ook rekening mag worden gehouden met de hoogte van reeds opgelegde sancties*". Inzake de temporele samenhang meende het hof dat beide procedures een coherent geheel vormden en dat zes jaar tussen de inzage en het arrest van het hof van beroep niet belet dat beide procedures voldoende temporele samenhang vertonen. Volgens het hof was er sprake van "*twee procedures die een coherent geheel vormen, zoals bedoeld door het EHRM*". **Bijgevolg is er "geen sprake van een dubbele berechting door het opleggen van een belastingverhoging in de vennootschapsbelasting, na de eerdere definitieve veroordeling in de strafzaak", zodat er "geen schending voorligt van het 'non bis in idem'-beginsel".**⁶⁶⁵

11.3. Antwerpen – 3 maart 2020

213. De tweede casus die wordt besproken heeft betrekking op een btw-plichtige persoon (J.C.A.) die zowel strafrechtelijk als administratief werd vervolgd wegens fiscale inbreuken. J.C.A. bood o.a. koerierdiensten aan. Op 18 december 2014 werd J.C.A. strafrechtelijk veroordeeld door het HvB te Antwerpen voor inbreuken op het WIB omdat hij met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, als belastingplichtige die aan de personenbelasting onderworpen is, nagelaten had aangifte te doen van zijn inkomsten uit zelfstandige arbeid.⁶⁶⁶

⁶⁶⁵ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar]

⁶⁶⁶ De inbreuken hadden betrekking op art. 305 t.e.m. 310 WIB 92 en art. 449 WIB 92.

Op 21 mei 2015 kreeg de fiscus inzage in het strafdossier en werden er inbreuken op de btw-wetgeving vastgesteld. Uit de btw-aangiftes bleek immers dat J.C.A. zijn inkomsten uit de koerierdiensten over de inkomstenjaren 2006 tot en met 2011 nog niet had geregulariseerd. De fiscus stelde een verschuldigd btw-bedrag vast van 40.498,92 euro en er werd een geldboete opgelegd van 200%.⁶⁶⁷ J.C.A. werd op 9 september 2015 bij aangetekend schrijven op de hoogte gebracht van het dwangbevel van de fiscus. Tegen dit dwangbevel tekende J.C.A. verzet aan. Hij vorderde in eerste aanleg in hoofdorde de vernietiging van het dwangbevel en in ondergeschikte orde de integrale ontheffing ervan. Evenwel oordeelde de rechter dat de vordering, hoewel ontvankelijk, ongegrond was. De administratieve boete van 200% vormde geen inbreuk van het *ne bis in idem*-beginsel aangezien J.C.A. niet strafrechtelijk vervolgd werd voor btw-fraude. Tegen dit vonnis ging J.C.A. in hoger beroep. Hij meende dat het *ne bis in idem*-beginsel geschonden werd aangezien een administratieve boete van strafrechtelijke aard immers niet opgelegd kan worden na een eerdere strafrechtelijke veroordeling.⁶⁶⁸

In hoger beroep stelde het Hof vast dat er *in casu* een in kracht van gewijsde getreden strafrechtelijke uitspraak voorlag. De ten laste gelegde feiten waren immers bewezen: J.C.A. verwierf inkomsten als zelfstandige koerier. Daarenboven had de fiscus een administratieve boete van 200%, met strafrechtelijk karakter, opgelegd. De strafrechtelijke veroordeling en de administratieve boete hadden volgens het Hof betrekking op in wezen dezelfde feiten.⁶⁶⁹ Er werden dus twee parallelle procedures gevoerd, dewelke enkel geldig zijn als ze voldoende geïntegreerd zijn.⁶⁷⁰ Het Hof besloot echter dat beide procedures niet aan de temporele vereisten voldeden omdat ze uitsluitend *opeenvolgend* gevoerd werden. De strafrechtelijke eindbeslissing werd genomen nog voordat de administratieve procedure door de fiscus werd opgestart. **Het hof besloot tot een schending van het 'ne bis in idem'-beginsel.**⁶⁷¹

⁶⁶⁷ Artikel 70, § 1 WBTW.

⁶⁶⁸ Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/1642, 3 maart 2020.

⁶⁶⁹ *Ibid.*

⁶⁷⁰ EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 130.

⁶⁷¹ Antwerpen (B6Me k.) 3 maart 2020, nr. 2018/AR/1642, *FJF* 2021 (samenvatting), afl. 1, 7 en <http://www.monkey.be/> (17 maart 2021), noot, *RABG* 2020, afl. 18, 1489, noot W. VETTERS en R. HERMANS.

11.4. Antwerpen – 28 april 2020

214. De derde besproken casus heeft betrekking op een zelfstandig commissionair (M.R.) gespecialiseerd in de aankoop van antieke meubels. Er liep een strafrechtelijk onderzoek tegen M.R. in het kader van zijn handelsactiviteiten. Daarnaast liep er ook een administratieve procedure tegen M.R. in verband met de foutieve aangifte van zijn personenbelasting. Om het netto maandinkomen uit de handelsactiviteiten van M.R. te bepalen, gebruikte de fiscus gegevens uit het strafdossier. De fiscus legde bijkomend een belastingsverhoging van 50% op voor alle betwiste aanslagjaren, maar M.R. ging hier telkens niet mee akkoord en diende tijdig bezwaarschiften in. Deze bezwaarschiften werden afgewezen en M.R. stelde een vordering in rechte in bij de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen. De eerste rechter oordeelde echter dat de opgelegde belastingsverhogingen van 50% afdoende gemotiveerd waren. Tegen deze uitspraak ging M.R. in hoger beroep.⁶⁷²

In hoger beroep werd de mogelijke schending van het *ne bis idem*-beginsel besproken, in het licht van het arrest van het HvC van 21 september 2017 en het arrest *A en B/Noorwegen*.⁶⁷³ Het stond immers vast dat M.R. strafrechtelijk was veroordeeld (zie uitspraak eerste aanleg). Daarenboven werd er een belastingsverhoging van 50%, met strafrechtelijk karakter, opgelegd. Volgens het Hof van Beroep te Antwerpen hadden beide sancties betrekking op dezelfde feiten, dus moest bijgevolg nagegaan worden of beide procedures voldoende geïntegreerd waren, op basis van de door het EHRM vooropgestelde criteria. Volgens het Hof van Beroep te Antwerpen (1) hebben beide straffen een andere finaliteit (2) is de dubbele bestraffing voorzienbaar aangezien M.R. *”gelet op de aard van de fiscale fraude met zowel een financiële, economische, fiscale en sociale component eraan [kon] verwachten dat er twee strafrechtelijke vervolgingen, met een eigen sanctionering mogelijk waren”*, (3) bouwen de bewijsgaring en beoordeling van de bewijselementen voort op elkaar, (4) is het hof gemachtigd om rekening te houden met de hoogte van de opgelegde sanctie (zie aanrekeningsprincipe), en (5) is er voldoende temporele samenhang.⁶⁷⁴ **Het Hof meende dus dat er een voldoende**

⁶⁷² Antwerpen (B6Me k.) 28 april 2020, nr. 2018/AR/2007, *RABG* 2020, afl. 18, 1497, noot W. VETTERS en R. HERMANS.

⁶⁷³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*; Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N, www.cass.be.

⁶⁷⁴ Concreet verkreeg de fiscus op 12 maart 2001 toegang tot inzage in het strafdossier. De berichten van wijziging dateren van 15 mei 2003. Er werd kennisgegeven van de beslissing tot taxatie op 16 juni 2003 en op 16 juni 2003 werden de betwiste aanslagen ingekohierd. Het vonnis inzake de strafzaak werd op 23 februari 2006 geveld en op 17 januari 2007 werd er uitspraak gedaan in hoger beroep.

nauwe substantiële en temporele samenhang was en dat er dus geen schending van het *ne bis in idem*-beginsel voorlag.⁶⁷⁵

11.5. Tussenconclusie - het *ne bis in idem*-beginsel in de rechtspraak

215. De wet van 5 mei 2019 heeft getracht tegemoet te komen aan de hernieuwde rechtspraak van het EHRM inzake het *ne bis in idem*-beginsel: een combinatie van een strafvordering en de vestiging van belastingen is toegestaan “voor zover de strafrechtelijke en fiscale behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.”⁶⁷⁶ In theorie werd de rechtspraak (met enkele hiaten, *supra*) dus omgezet door de wet, en nu blijkt op basis van de annotaties van VETTERS en HERMANS en de bespreking door LARDENOIT van recente Belgische rechtspraak dat deze nieuwe interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel in de praktijk eveneens bevestigd kan worden. Verschillende rechters passen immers consequent de criteria toe die het EHRM aanbiedt om te bepalen of de cumul aan procedures (administratief en strafrechtelijk) niet in strijd is met het *ne bis in idem*-beginsel.⁶⁷⁷

Dienaangaande kan gewezen worden op de beoordelingen van de hoven op het gebied van het temporele verloop van de verschillende procedures.⁶⁷⁸ Het arrest van 28 april 2020 had betrekking op procedures die duidelijk parallel in tijd werden gevoerd, en het hof van beroep stelde bijgevolg geen schending van het *ne bis in idem*-beginsel vast. Het arrest van 3 maart 2020 had daarentegen betrekking op opeenvolgende procedures en daarbij besloot het hof van beroep te Antwerpen dat “de definitieve eindbeslissing in de strafzaak in het begin, en a fortiori, ook de beëindiging van een tweede procedure met een strafrechtelijk karakter uitsluit.”⁶⁷⁹ Deze uitspraak sluit dus aan bij de door mij hoger gemaakte redenering dat in gevolge de wet van 5 mei 2019 *parallele* administratieve en strafrechtelijke procedures wel toegestaan zijn, maar *opeenvolgende* procedures niet (*supra* nr. 190).⁶⁸⁰ De hernieuwde

⁶⁷⁵ Antwerpen (B6Me k.) 28 april 2020, nr. 2018/AR/2007, *RABG* 2020, afl. 18, 1497, noot W. VETTERS en R. HERMANS.

⁶⁷⁶ Wet 5 mei 2019, *BS* 24 mei 2019.

⁶⁷⁷ Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/1642, 3 maart 2020, FJF 2021 (samenvatting), afl. 1, 7 en <http://www.monkey.be/> (17 maart 2021), noot, *RABG* 2020, afl. 18, 1489, noot W. VETTERS en R. HERMANS; *TFR* 2020 (samenvatting), afl. 591, 1067 en <http://TFRnet.larcier.be/> (10 december 2020); Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/2007, 28 april 2020, *RABG* 2020, afl. 18, 1497, noot W. VETTERS en R. HERMANS.

⁶⁷⁸ C. LARDENOIT (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinar].

⁶⁷⁹ Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/1642, 3 maart 2020, FJF 2021 (samenvatting), afl. 1, 7 en <http://www.monkey.be/> (17 maart 2021), noot, *RABG* 2020, afl. 18, 1489, noot VETTERS, W., HERMANS, R.; *TFR* 2020 (samenvatting), afl. 591, 1067 en <http://tfrnet.larcier.be/> (10 december 2020);

⁶⁸⁰ *Supra* vn. 609.

opvatting van het element '*bis*' van het EHRM, dewelke opeenvolgende procedures verbiedt, geniet dus de voorkeur boven de opvatting van het HvJ die opeenvolgende procedures toelaat.

12. CONCLUSIE

216. In het kader van deze masterproef werd onderzocht in welke mate de wijzigingen die zijn aangebracht aan het fiscaal strafrecht door de wet van 5 mei 2019 en het Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 in overeenstemming zijn met de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen. Het doel van de wet van 5 mei 2019 was tweeledig. Enerzijds beoogde de wetgever te remediëren aan de vernietigde *Una Via*-wet en anderzijds trachtte de wetgever tegemoet te komen aan wat door de Europese hoven in Luxemburg en Straatsburg werd beslist. Dienaangaande is het vrijwaren van het grondrecht dat niemand tweemaal bestraft mag worden voor eenzelfde feit (*ne bis in idem*) cruciaal. Hierbij dient rekening gehouden te worden met de hernieuwde opvatting van het element '*bis*' waardoor parallelle strafrechtelijk en administratieve (met strafrechtelijk karakter) procedures en vervolgingen toegestaan zijn als ze voldoende geïntegreerd zijn. Er is dus een soepelere interpretatie gegeven aan het *ne bis in idem*-beginsel. Met deze rechtspraak trachtte het EHRM tegemoet te komen aan de praktijk waarbij bijna alle Europese staten parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures tegelijk toepassen, zo ook België.

Concreet tracht de wetgever de uitspraken van de verschillende hoven in het Belgische wetgevend kader te integreren door een dubbele vervolging te voorkomen of, in ondergeschikte orde, de administratieve en strafrechtelijke onderzoeken en procedures te integreren. De bestaande praktijken werden verfijnd en beter op elkaar afgesteld, zoals de *una via*-regeling, zodat ook de rechten van de burger *a priori* beter gewaarborgd worden. Op het niveau van de bestraffing moet de strafrechter rekening houden met de door de fiscus opgelegde belastingverhoging en/of geldboete.

217. Het beletten van een dubbele vervolging in hoofdorde, en de integratie van de administratieve en strafrechtelijke procedures in ondergeschikte orde, is een nobel doel, maar de wet voldoet echter niet volledig aan de door de wetgever vooropgestelde doelstellingen, waarmee ook meteen de onderzoeksvraag van deze masterproef wordt beantwoord. Het *ne bis in idem*-beginsel kan immers nog steeds geschonden worden omdat in heel wat situaties een dubbele vervolging en/of bestraffing mogelijk blijft, zonder dat er voldoende garanties geboden worden dat beide procedures voldoende geïntegreerd zijn. Van een doorgedreven geïntegreerde aanpak is dus geen sprake, hoewel dit nochtans vereist wordt door het EHRM. De toepassing van de wet van 5 mei 2019 zal mogelijks deze toets door het EHRM niet doorstaan. Vooral de tempore samenhang en de vereiste samenwerking tussen de bevoegde

instanties zodat bewijs niet 'dubbel' wordt vergaard, zal mijn inziens niet steeds gegarandeerd kunnen worden. Vaststellingen die gedaan werden in de ene procedure, zullen niet per se meegenomen worden in de andere procedure en niets verhindert het openbaar ministerie of de fiscus om zelf hun eigen onderzoek te voeren. Dit kan nefaste gevolgen hebben voor de betrokken belastingplichtige. Dienaangaande kan er verwezen worden naar de *dissenting opinion* door rechter Pinto de Albuquerque in het arrest *A en B/Noorwegen*. Door de soepelere interpretatie van het *ne bis in idem*-beginsel meent hij dat de deur werd geopend naar een "*Leviathan-achtig strafbeleid op grond van meerdere door de staat aangevoerde procedures die strategisch verbonden worden om het maximaal mogelijke repressieve effect te bereiken.*"⁶⁸¹ Hoewel het mijn inziens niet zo ver zal komen, moet de bescherming van het individu steeds gewaarborgd worden. Daarenboven is de wet niet steeds duidelijk of voorzienbaar en rijzen er tal van vragen met betrekking tot de toepassing van het hernieuwde *una via*-regeling *in concerto*. Er zijn immers nogal wat mazen in de wet waardoor het mogelijk is om deze regelgeving te omzeilen.

De grootste tekortkoming is mijn inziens het KB van 9 februari 2020, dat er niet in slaagt om een duidelijk kader aan te reiken op basis waarvan de fiscus ernstige fiscale fraude kan identificeren. Deze criteria moeten verduidelijkt worden om een toegankelijk en voorzienbaar fiscaal strafproces te garanderen. Welk pad het beste gekozen kan worden, met name de criteria vastleggen middels een KB, een wet of een circulaire, kan in dit geval opnieuw ter discussie staan. Wat mogelijks de grootste verdienste is van de wet van 5 mei 2019 is het rechterlijk *una via*, waarbij er rekening wordt gehouden met het aanrekeningsbeginsel en dat zal leiden tot justitiële efficiëntie. Echter, omdat de masterproef het niet toelaat om alle wijzigingen uitgebreid te behandelen, is een diepgaander onderzoek over het rechterlijk *una via* wenselijk teneinde na te gaan of deze bevinding wel correct is.

218. Gezien de impact van fiscale fraude is het belangrijk dat er een duidelijk wetgevend kader voorhanden is dat oplegt hoe men de belastingplichtige moet aanpakken, maar waarbij de rechten van de fiscale fraudeur worden gewaarborgd. De wet van 5 mei 2019 biedt echter mijn inziens geen garantie voor een duidelijk vervolgingsbeleid en de bescherming van het individu wordt evenmin gewaarborgd in verschillende situaties. De Belgische praktijk zal uitwijzen hoe en in welke mate een verdere aanpassing en/of verfijning van deze wetgeving

⁶⁸¹ Dissenting opinion van Rechter PINTO DE ALBUQUERQUE bij het arrest *A en B/Noorwegen*, 15 november 2016, overw. 79.

nodig zal zijn, al dan niet onder impuls van wat er op Europees vlak gebeurt, maar voor nu kan er vastgesteld worden dat het nog steeds mogelijk is de sjoemelaar dubbel te bestraffen.

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

- 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.
- 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.
- Algemene wet 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen, *BS* 21 september 1977.
- Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986.
- Wetboek van 10 april 1992 van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 30 juli 1992.
- Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994.
- Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *BS* 9 februari 1993.
- 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.
- 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 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.
- Wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling, *BS* 26 juni 2013.
- Wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, *BS* 19 juli 2013.
- Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.
- Wet van 9 december 2019 tot wijziging van de algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977 en het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde ter omzetting van richtlijn (EU) 2017/1371, *BS* 18 december 2019.
- KB van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.
- MB van 3 april 2020 tot aanduiding van de in artikel 29bis van het Wetboek van strafvordering bedoelde dienst die bevoegd is om de aanwijzingen van fraude inzake directe en indirecte belastingen die aan het licht komen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek, te ontvangen, *BS* 14 april 2020.

Nederland

- Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, nr. BLKB/2015/572M, *Staatscourant* 25 juni 2015, 17271.

Parlementaire stukken

- MvT bij het ontwerp van wet tot wijziging van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, *Parl.St.* Senaat 1994-95, nr. 1323/1.
- MvT bij het ontwerp van Programmawet, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/1.
- Verslag namens de onderzoekscommissie uitgebracht door de heren J.M. NOLLET, R. TERWINGEN en A. MATHOT, *Parl. St.* Kamer 2008-2009, nr. 52 0034/004.
- 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, *Parl. St.* Kamer 2011-2012, nr. 53 1973/001.

- MvT bij het wetsontwerp houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, *Parl.St. Kamer 2012-13*, nr. 53-2763/001.
- Ontwerp van decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *Parl.St.*, VI. Parl. 2014-15, nr .369/1.
- VAN OVERTVELDT. J., Algemene beleidsnota financiën en fiscale fraudebestrijding, *Parl.St. Kamer 2016-17*, nr. 54- 2111/013.
- Verslag namens de bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/ panama papers”, *Parl. St.*, Kamer, 2017- 2018, DOC 54 2749/001.
- Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/001.
- Amendementen (S. DE WIT e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten , *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/002.
- Amendementen (K. DEGROOTE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/003.
- Amendementen (C, BROTCORNE e.a.) op het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/004.
- Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/005.
- Verslag over het wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/009.
- Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en erediensten, *Parl.St. Kamer 2018-19*. Nr. 3515/010.
- Wetsontwerp houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *Parl.St. Kamer*, 2018-19, nr. 3515/015.
- Adv. RvS 64.229/1-2-3-4 bij wet houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS 24 mei 2019*.
- Adv.RvS nr. 66.829/1 van 16 januari 2020 over een ontwerp van KB tot uitvoering van artikel 29, §§ 3 en 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS 24 februari 2020*, 10.502.
- Verslag aan de Koning bij het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS 24 februari 2020*.

Omzendbrieven

- 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.

Rechtspraak

EHRM

- EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel/Nederland*.
- EHRM 13 december 2005, nr. 73661/01, *Nilsson/Zweden*.
- EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*.
- EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*.
- EHRM 18 oktober 2010, nr. 53785/09, *Tomasovic/ Kroatië*.
- EHRM 16 november 2010, nr. 926/05, *Taxquet/België*.
- EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*.
- EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, *JLMB* 2017, afl. 23, 1068, noot O. MICHIELS en G. FALQUE.
- EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, *TFR* 2018, afl. 540, 391, noot C. VAN DE HEYNING, D. VERBEKE, P. DE VOS en S. LAMBERIGTS.
- EHRM 15 november 2016, 24130/11 en 29758/11, *A en B/Noorwegen*, overw. 121, noot W.B. VAN BOCKEL, *EHRC* 2017/61.
- Dissenting opinion van Rechter PINTO DE ALBUQUERQUE bij het arrest *A en B/Noorwegen*, 15 november 2016.
- EHRM 4 oktober 2016, nr. 21563/12, *Rivard/Zwitserland*.
- EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Johannesson e.a./IJsland*.
- EHRM 12 februari 2019, nr. 52623/14, *Ragnar Thorisson/IJsland*.
- EHRM 16 april 2019, nr. 72098/14, *Ármannsson/IJsland*.

Hof van Justitie

- HvJ 18 juli 2007, nr. C-367/05, ECLI:EU:C:2007:444, *Kraaijenbrink*.
- HvJ 18 juli 2007, nr. C-367/05, ECLI:EU:C:2007:444, *Kraaijenbrink*, concl. Adv.Gen. E. SHARPSTON.

- HvJ 5 juni 2012, C-489/10, ECLI:EU:C:2012:319, *Bonda*.
- HvJ 20 maart 2018, nr. C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, *Luca Menci*.
- HvJ 20 maart 2018, nr. C-537/16, ECLI:EU:C:2018:193, *Garlsson Real Estate e.a.*
- HvJ 20 maart 2018, nr. C-596/16, ECLI:EU:C:2018:192, *Di Puma*.
- HvJ 20 maart 2018, *FJF* 2019, afl. 1, 14, noot.
- HvJ 20 maart 2018, *TFR* 2019, afl. 561, 455, noot L. VERMEIRE en L. CASSIMON.

Grondwettelijk Hof

- Arbitragehof 19 december 2001, nr.159/2001.
- GwH 4 maart 2008, nr. 36/2008, *T.Strafr.* 2008, afl. 3, 196, noot.
- GwH 27 mei 2008, nr. 82/2008.
- GwH 26 juni 2008, nr. 92/2008.
- GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *TFR* 2014, afl. 467, 732.
- GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, noot F. DESTERBECK.
- GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015.
- GwH 26 maart 2015, nr. 41/2015.

Hof van Cassatie

- Cass. 12 februari 1974, *Arr.Cass.* 1974, 640.
- Cass. 5 juni 1985, *Arr.Cass.* 1984-85, nr. 603.
- Cass. 15 januari 1991, *Arr.Cass.* 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. 30 mei 1995, *Arr.Cass.* 1995, nr. 267, (540) 544.
- Cass. 11 oktober 1996, *AR F.93.0132.N*, AC 1996, nr. 376, 916.
- Cass. 16 oktober 1997, *RW* 1998-1999, 46.
- Cass. 5 februari 1999, *RCJB* 2002, 588.
- Cass. 24 januari 2002, *FJF* 2002/92.
- Cass. 23 april 2002, *Arr.Cass.* 2002, nr. 245, (1095) 1098.
- Cass. 29 januari 2013, *Arr.Cass.* 2013, nr. 67n concl. Adv. Gen. M. DE SWAEF.
- Cass. 25 februari 2014, P.13.1409.N.
- Cass. 17 februari 2015 *AR P.14 1509.N.*
- Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N.
- Cass. 10 maart 2016, F.14.0034.N.

- Cass. 21 september 2017, *APT* 2018, afl. 1-2, 175
- Cass. 21 september 2017, F. 15.0081.N, *APT* 2018, afl. 1-2, 175, *NC* 2017, afl. 6, 576, concl. J. VAN DER FRAENEN.
- Cass. 28 november 2017, P.17.0830.N
- Cass. 6 januari 2021, P.20.0028.F

Hoven van beroep

- Antwerpen (B6Me k.) 3 maart 2020, nr. 2018/AR/1642, *FJF* 2021 (samenvatting), afl. 1, 7 en <http://www.monkey.be/> (17 maart 2021), noot, *RABG* 2020, afl. 18, 1489, noot VETTERS, W., HERMANS, R.
- Antwerpen (B6Me k.) 28 april 2020, nr. 2018/AR/2007, *RABG* 2020, afl. 18, 1497, noot VETTERS, W., HERMANS, R.

Hoven van eerste aanleg

- Rb. Brussel 13 februari 2018, 2002/4193/A, <https://arrestendatabank.be/>
- Antwerpen 9 januari 2018, 2016/AR/1173, <https://arrestendatabank.be/>
- Antwerpen 20 maart 2018, 2016/AR/1738, <https://arrestendatabank.be/>
- Antwerpen 28 mei 2019, 2017/AR/2135, <https://arrestendatabank.be/>
- Antwerpen 16 september 2019, 2017/AR/2303, <https://arrestendatabank.be/>
- Antwerpen 5 november 2019, 2018/AR/880, <https://arrestendatabank.be/>

Rechtsleer

Boeken

- BEERNAERT, M.A., BOSLY, H.-D. en VANDERMEERSCH, D., *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2014, 1811 p.
- DE NAUW, A., “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, 1-9.
- DESTERBECK F., *Het Misdrijf & Fiscale Fraude*, Gent, Larcier, 2019, 113 p.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS A., en MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, Brussel, Larcier, 2012, 1603 p.

- GABRIËL, P., “Neen, toch niet nog eens... over het ne bis in idem-beginsel in belastingzaken” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, 107-140.
- HOET, P., *Het ne bis in idem-beginsel in het grensoverschrijdend strafrechtsverkeer: het gezag van gewijsde van Belgische en vreemde strafvonnissen*, Gent, Larcier, 2004, 57 p.
- HUYBRECHTS, L., “Aangifte van misdrijven” in X, *Commentaren met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2012, 5-45.
- HUYBRECHTS, L., *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 317 p.
- LIPPENS, S. en THIEL, C., *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken. Een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131 p.
- ROGGEN, F., “Faux et usage de faux fiscal: principes de base et développements jurisprudentiels récents” in *Droit pénal et procédure pénale*, Malines, Kluwer, 2019, 19-25.
- SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Kluwer, 2018, 225 p.
- STESENS, G. en ONGENA, T., “Extraterritorialiteit en het ne bis in idem-beginsel” in S. BRAMMERTZ, C. DE VALKENEER, A. MASSET, T. ONGENA, B. SPRIET, G. STESENS, P. TRAEST, D. VANDERMEERSCH en G. VERMEULEN (eds.), *Strafprocesrecht en extraterritorialiteit*, Brugge, die Keure, 2002, 93 p.
- VAN BOCKEL, W.B., *The ne bis in idem principle in EU law*, Alphen a/d Rijn, Kluwer Law International, 2010, 267 p.
- VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgische Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 677 p.
- VAN THIEL, S., *Bestuurskundig onderzoek, een methodologische inleiding*. Bussum, Coutinho, 2015, 224 p.
- VERSTRAETEN, R., *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2012, 1372 p.
- WATTEL, P.J., “Ne bis in idem and tax offences” in W.B. VAN BOCKEL (ed.), *Ne bis in idem in EU Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2016, 172-173.
- 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.

Tijdschriften

- BARON, J. en POELMANN, E., “Tax penalties: minor criminal charges”, *Intertax, International Tax Review*, 2017, nr. 12, 816-821.
- BUYSSE, C. “Fiscus kan zelfde misstap twee keer beboeten, zelfs tegen maximaal tarief”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1587, 1.
- BUYSSE, C., “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1-4.
- CAREEL, S. en DE SMEDT, J., “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, nr. 4, 323-330.
- CECI, E. en LALLEMANT, F., “Le principe ‘ non bis in idem’ au regard de la récente jurisprudence européenne: évolution ou remise en question?”, *RGFCP* 2018, afl. 7, 7-17
- CHAZKAL, J., “Aanpassing van het « Una Via »- beginsel: In welke omstandigheden moet de belastingadministratie de feiten waar ze kennis van heeft bij de rechtshandhavingsautoriteiten melden?”, *Fisc.Week* 2020, nr. 137, 4-7.
- CONINGS, C., “Ne bis in idem: Tijd voor hetzelfde idem”, *NjW* 2012, 274-282.
- COOPMAN, B. en HENS, K., “De ontoombare opgang van het ne bis in idem-beginsel in fiscalibus: ook het Unierecht laat geen dubbele bestraffing toe”, *TFR* 2013, afl. 444, 562-565.
- COOPMAN, B., en HENS, K., “Samenloop van straf en boete in fiscalibus niet meer mogelijk ingevolge recente rechtspraak Europees Hof?” (noot onder EHRM 16 september 2009), *TFR* 2010, afl. 382, 511-513.
- DE JAEGER, M., en VAN VOLSEM, F., “Een toelichting bij de Una Via-wet van 20 september 2012.” *T.Strafr.* 2013, nr.1, 2-23.
- DE RAEDT, S., “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, 171-173.
- DESTERBECK, F. “Una via : KB over ‘ernstige fraude’ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2020, nr. 10, 8-10.
- DESTERBECK, F., “Charter van de belastingplichtige’ wordt gemoderniseerd”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 39, 10-11
- DESTERBECK, F., “‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status quaestionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-18, afl. 29, 1122-1133.
- DESTERBECK, F., “Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken 2021”, *AFT*, 2021, afl. 3, 21-31.

- DESTERBECK, F., “Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken 2021”, *AFT* 2021, nr. 3, 21-31.
- DESTERBECK, F., “Nieuw wetsvoorstel past strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken toch aan”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 9, 7-9.
- DESTERBECK, F., 'Una via'-KB niet op tijd klaar: overleg tussen fiscus en OM over ernstige fraudegevallen opgeschort, *Fisc.Act.* 2019, nr.. 41, 14-15.
- 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, nr. 3, 6-13.
- GNEDASJ, S. “EHRM opent achterpoortje voor dubbele bestrafingen in fiscale en strafzaken: grijpt België weer naast de prijzen?”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 2-12.
- 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, afl. 466, 643-686.
- 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 ..”. *T.Strafr.* 2018, nr.1, 21-27.
- HOET, P., “Ne bis in idem – Nationaal en Internationaal, De rechtspraak van het Hof van Justitie en van het Hof van de Rechten van de Mens getoetst aan de nationale rechtspraak”, *CABG* 2008, 1-81.
- JANSSENS, K., “Btw-boete van 200 % én belastingverhoging van 200 % kan, ondanks non bis in idem”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 24, 1
- LAGASSE, P., “L’arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et volution quant au principe ne bis in idem”, *JT* 2018, nr. 9-12, 110-111.
- LECOQ, A., “Principe non bis in idem: vers l’esquisse d’une standardisation de l’Una Via procédural – expériences belges et françaises”, *TRV-RPS* 2016, 645-668.
- LELIEUR, J. “Transnationalising Ne Bis In Idem: How the rule of ne bis in idem reveals the principle of personal legal certainty”, *Utrecht Law Review* 2013, 198-210.
- MASSET, E., “Fiscale inbreuken, una via en de schroeven aandraaien”, *Fisc.Week* 2019, 1-2.
- MAUS, M. “Kritische bemerkingen bij de arresten van het Hof van Cassatie van 5 februari 1999 inzake de fiscaal-administratieve sancties”, *AJT* 1998-99, 981-989.
- MAUS, M., “Over het maatschappelijk belang van de fiscale fraudebestrijding en de fiscale rechtsbescherming” *TFR*, 2019, 96-108.

- ROGGEN, F., “L'application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020”, *RGFCP* 2020, 5-24
- ROSELETH, J., “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de Una Via-wet uit wegens schending van het ne bis in idem-beginsel”, *RABG* 2014/19, 1345-1351.
- ROZIE, M., “De matiging van punitieve fiscaal-administratieve sancties: een verworven recht met een schimmige uitkomst”, *TFR* 2020, nr. 584, 573-579.
- SCARNA, S., “Una Via bis: l'arrêté royal d'exécution sur la fraude fiscale grave : un coup d'épée dans l'eau?”, *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, 191-198.
- SIGLER, J., “A History of Double Jeopardy”, *The American Journal of Legal History* 1963, 283-309.
- SOETAERT, J. “Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter”, *Fisc.Week* 2020, *TFR*, 2019, 605-108.
- SOETAERT, J., “Invulling van het begrip “ernstige fiscale fraude” in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie”, *Fisc.Week.* 2020, nr.6, 6-7.
- 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.
- STESENS G., en VAN DEN WYNGAERT, C., “The international ne bis in idem principle: resolving some of the unanswered questions”, *International & Comparative Law Quarterly* 1999, 779-804.
- VAN DE HEYNING, C., VERBEKE, D., DE VOS, P., LAMBERIGHTS S., “Het ne bis in idem-beginsel in parallelle administratieve en strafrechtelijke procedures: de beperkte beperking van ‘bis’”, *TFR* 2018, afl. 540, 374-390.
- VAN DER HULLE, R., De arresten Åkerberg Fransson en Melloni gerelativeerd, *SEW* 2014, nr. 3, 102-116.
- VAN DOOREN, E., “Ingekantelde fiscale procedure” *RW* 2019, nr. 1, 2.
- VAN DYCK, J., ““Onwettig’ verkregen stukken: Cassatie herbevestigt fiscale ‘Antigoon’-doctrine”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1500, 2
- VAN EYNDHOVEN, J., ““Ernstige fiscale fraude” en het lex certa-beginsel” *T.F.R* 2015, nr 482, 490-497.
- VAN STEENBERGE, A., “(De)penalisering van het fiscaal recht: biedt de Una Via-wet een uitweg?”, *TVW* 2013, 220-231.

- VANDEN BRANDEN, J., en HENS, K., “De wet van 5 mei 2019: (non) *bis*nummer voor het *una via-principe*”, *AFT* 2020, nr. 2, 4-19.
- VANDERHAUWAERT, K., “*Una via-principe* ongrondwettelijk wegens schending van het *ne bis in idem*-beginsel – Een aantal beschouwingen” (noot onder GwH 3 april 2014), *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 303-307.
- VERMEIREN L., en CASSIMON, L., “*Ne bis in idem*: het Hof van Justitie mengt zich in de (fiscale) debatten”, *TFR* 2019, afl. 561, 429-440.
- VERSTRAETEN, B., “Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en OM”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 7, 5-9.

Online artikels

- BROCKMANS, H., “Overleg tussen fiscus en parket mondt uit in nieuwe wet”, *Knack*, 22 mei 2019, geraadpleegd via https://trends.knack.be/economie/beleid/overleg-tussen-fiscus-en-OM-mondt-uit-in-nieuwe-wet/article-news-1467287.html?cookie_check=1609080271
- HONG, N., “U.S. prosecutors probe ‘Panama papers’ law firm’s employees”, *The Wall Street Journal Eastern Edition*, 29 juli 2016 <https://www.wsj.com/articles/u-s-prosecutors-probe-panama-papers-law-firms-employees-1469737691>
- SHANE, S. “Panama Papers reveal wide use of shell companies by African officials”, *The New York Times*, 25 juli 2016 <https://www.nytimes.com/2016/07/25/world/americas/panama-papers-reveal-wide-use-of-shell-companies-by-african-officials.html>;
- VAN HOUTE, C., “Nieuwe *una via* regeling – fiscale bevoegdheid strafrechter”, *legalnews* 7 mei 2020, geraadpleegd via <https://legalnews.be/fiscaal-recht/directe-belastingen/nieuwe-una-via-regeling-fiscale-bevoegdheid-strafrechter-tiberghien/>
- X, “Financial Secrecy in Panama and beyond”, *The New York Times*, 8 april 2016 <https://www.nytimes.com/2016/04/08/opinion/financial-secrecy-in-panama-and-beyond.html>.

Webinars

- LARDENOIT, C., en VERBELEN, B. (11 mei 2021). In *Het una via-overleg en de weerslag op de vervolging en positie van vervolgingsinstanties*, Utopix, [webinare]

- ROZIE, M. (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar]
- VAN DOOREN, E. (22 oktober 2020). In *Ne bis in idem in het fiscaal en sociaal handhavingsrecht*, Story Publishers [webinar]

Andere

- European Court of Human Rights (ECHR), *Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights Right not to be tried or punished twice*, Council of Europe, 2020, 26, geraadpleegd op 10 april 2021 via https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_4_Protocol_7_ENG.pdf