

Rolnummer 4221
Arrest nr. 91/2008 van 18 juni 2008

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 1 juni 2007 in zake het openbaar ministerie tegen P.D. en anderen, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 13 juni 2007, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, met artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, in zoverre het de cumulatie van fiscale sancties van repressieve aard en strafrechtelijke sancties mogelijk maakt, terwijl niemand voor een tweede keer mag 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, of waarvoor hij is gestraft met een administratieve boete van repressieve aard, en terwijl in de andere domeinen van het recht waarin administratieve sancties kunnen worden opgelegd de cumulatie van dergelijke sancties en strafrechtelijke sancties verboden is ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Brasserie Cathédrale », waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4000 Luik, rue de Namur 73;

- de Ministerraad.

De nv « Brasserie Cathédrale » heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 23 april 2008 :

- zijn verschenen :

- . Mr. S. Moitiez *loco* Mr. J.-M. Defourny, advocaten bij de balie te Luik, voor de nv « Brasserie Cathédrale »;

- . Mr. M. Coomans de Brachène *loco* Mr. D. Gérard en Mr. A. Feyt, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De beklagde nv « Brasserie Cathédrale » en de beklagden Patrick Deblauwe en Eric Schreiber, in hun hoedanigheid van bestuurder van de vennootschap, worden met name op grond van artikel 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) vervolgd omdat zij, in strijd met de artikelen 315 en 315bis van het WIB 1992, hebben geweigerd alle boeken en bescheiden mee te delen teneinde de belasting te ontduiken. In haar conclusies geeft de nv « Brasserie Cathédrale » aan dat haar, op grond van artikel 445 van het WIB 1992, een administratieve geldboete van 620 euro wegens schending van de artikelen 315, 315bis en 316 van het WIB 1992 is opgelegd. Zij voert aan dat de haar opgelegde fiscale geldboete moet worden beschouwd als een sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Zij besluit hieruit dat artikel 449 van het WIB 1992, dat diegene die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden inbreuk pleegt op de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of van de ter uitvoering daarvan genomen besluiten strafrechtelijk bestraft, onverminderd de administratieve sancties waartoe die inbreuken aanleiding kunnen geven, de cumulatie van fiscale sancties van repressieve aard en strafrechtelijke sancties mogelijk maakt. De nv « Brasserie Cathédrale » vraagt bijgevolg aan de verwijzende rechter om aan het Hof de vraag te stellen of artikel 449 van het WIB 1992 in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, in zoverre het de cumulatie van fiscale sancties van repressieve aard en strafrechtelijke sancties mogelijk maakt.

III. In rechte

- A -

A.1.1. In haar memorie voert de nv « Brasserie Cathédrale » aan dat de administratieve geldboeten vervat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen strafrechtelijke sancties vormen in de zin van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

Dat Hof zou, om na te gaan of een maatregel al dan niet een strafvervolging is, drie alternatieve criteria hebben ontwikkeld, namelijk : de kwalificatie van de maatregel in het interne recht, het repressieve en tegelijk ontradende doel (en niet essentieel van vergoedende aard) van de maatregel en ten slotte de aard en de zwaarte van de sanctie in verhouding tot het maximum van de maatregel. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zou, in zijn arrest *Bendenoun* t. Frankrijk van 24 februari 1994, hebben erkend dat een fiscale geldboete een strafrechtelijke sanctie kan zijn.

Het Hof van Cassatie zou eveneens, in een arrest van 5 februari 1999, hebben aangenomen dat een fiscale sanctie, met name inzake btw, een strafrechtelijke sanctie kan vormen in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en in de zin van artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

Volgens het Hof van Cassatie moet, om te bepalen of een administratieve sanctie in fiscale zaken een strafrechtelijk karakter heeft, worden nagegaan of :

1. zij zonder onderscheid betrekking heeft op alle belastingplichtigen en niet één bepaalde groep met een bijzonder statuut;
2. zij een bepaald gedrag voorschrijft en voorziet in een sanctie met het oog op de naleving ervan;
3. zij niet alleen betrekking heeft op een geldelijke vergoeding van een nadeel, maar in wezen ertoe strekt te bestraffen, teneinde te voorkomen dat vergelijkbare handelingen zich opnieuw voordoen;
4. zij steunt op een norm met een algemeen karakter waarvan het doel zowel preventief als repressief is;
5. zij zeer streng is ten aanzien van het bedrag ervan.

Indien na het onderzoek van die elementen zou blijken dat de repressieve aspecten overheersen, dan zou de administratieve sanctie in fiscale zaken moeten worden beschouwd als een strafrechtelijke sanctie in de zin van de voormelde verdragsbepalingen.

Het Grondwettelijk Hof zou in een arrest van 24 februari 1999 eveneens hebben aangenomen dat fiscale sancties als repressief kunnen worden gekwalificeerd.

A.1.2. De nv « Brasserie Cathédrale » geeft vervolgens aan dat moet worden onderzocht of de in artikel 445 van het WIB 1992 bepaalde administratieve geldboete een strafrechtelijke sanctie is in de zin van de voormelde rechtspraak. Zij stelt in dat opzicht vast dat het voormelde artikel 445 zonder onderscheid betrekking heeft op alle belastingplichtigen en niet uitsluitend op een bepaalde groep met een bijzonder statuut, dat dat artikel een bepaald gedrag voorschrijft en voorziet in een sanctie met het oog op de naleving ervan, dat het niet alleen betrekking heeft op een geldelijke vergoeding van een nadeel maar hoofdzakelijk ertoe strekt te bestraffen teneinde te voorkomen dat vergelijkbare handelingen zich opnieuw voordoen, dat het een norm met een algemeen karakter is waarvan het doel zowel preventief als repressief is en dat het de door de directeur-generaal gemachtigde ambtenaar toestaat een geldboete tot hoogstens 1 250 euro op te leggen. Uit het onderzoek van die elementen zou blijken dat de repressieve aspecten van de bepaling overheersen en dat die bepaling bijgevolg zou moeten worden beschouwd als een strafrechtelijke sanctie in de zin van de voormelde verdragsbepalingen.

Uitgaande van die vaststelling zou moeten worden beschouwd dat artikel 449 van het WIB 1992 de cumulatie van fiscale sancties van repressieve aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, en strafrechtelijke sancties mogelijk maakt. Een dergelijke cumulatie zou in strijd zijn met de voormelde verdragsbepalingen.

A.1.3. De nv « Brasserie Cathédrale » stelt voorts vast dat de strafrechtelijke vervolgingen te dezen steunen op hetzelfde feit en dezelfde tenlastelegging als die welke tot een administratieve geldboete hebben geleid. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens veroordeelt echter het opleggen van twee sancties op basis van hetzelfde gedrag. In dat opzicht zou het immers zonder belang zijn dat de administratieve en strafrechtelijke sancties van het intern recht verschillen vertonen op het vlak van de benaming van het misdrijf, de aard en het doel ervan. De verwerende partij voor de verwijzende rechter leidt dat argument af uit het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens *Gradinger* t. Oostenrijk van 23 oktober 1995.

Het zou eveneens overbodig zijn dat de twee vervolgingen worden afgerond met beslissingen tot veroordeling in zoverre het beginsel *non bis in idem* alleen tot doel heeft te voorkomen dat eenzelfde beklagde tweemaal voor hetzelfde misdrijf wordt vervolgd. Een en ander zou eveneens blijken uit het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens *Franz Fischer* t. Oostenrijk van 29 mei 2000.

Ten slotte zou de volgorde waarin de strafrechtelijke en administratieve vervolgingen plaatshebben of het gegeven dat alleen één van de twee sancties uiteindelijk ten uitvoer zou zijn gelegd, eveneens irrelevant zijn.

A.1.4. Volgens de nv « Brasserie Cathédrale » zou uit het arrest van het Hof nr. 72/92 van 18 november 1992 blijken dat de rechten en vrijheden verankerd in de Grondwet en de internationale verdragen gelden los van de strafrechtelijke of administratieve kwalificatie die de wet aan de maatregel geeft. Het standpunt van de afdeling wetgeving van de Raad van State zou eveneens in die richting gaan, alsook de rechtsleer en bepaalde rechtspraak ten gronde, volgens welke het beginsel *non bis in idem* zich zou verzetten tegen de cumulatie van een strafrechtelijke sanctie en een administratieve sanctie die kan worden gekwalificeerd als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.1.5. Uit al die overwegingen zou voortvloeien dat artikel 449 van het WIB 1992, in zoverre het de cumulatie mogelijk maakt van in artikel 445 van het WIB 1992 bepaalde sancties en strafrechtelijke sancties, het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* schendt, alsook artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

A.2.1. In zijn memorie schetst de Ministerraad de voorgeschiedenis van artikel 449 van het WIB 1992. Hij merkt op dat de regeling van administratieve geldboeten sinds 1962 in de fiscale wetgeving is opgenomen.

De Ministerraad onderzoekt vervolgens op beknopte wijze de algemene context, alsook de motieven die de wetgever ertoe hebben gebracht de regeling van de administratieve geldboeten aan te nemen.

De Ministerraad steunt op de parlementaire voorbereiding die aan de aanneming van de betwiste bepaling is voorafgegaan en merkt op dat de regeling is ingevoerd met een algemeen doel, namelijk de naleving van de fiscale wetgeving door iedere belastingplichtige verzekeren, zonder een specifiek opzet te vereisen. De Ministerraad is van mening dat, hoewel het algemeen doel van beide sancties vergelijkbaar is, namelijk een niet-naleving bestraffen, het specifieke doel van de administratieve sanctie verschilt van dat van de strafrechtelijke sancties, in zoverre die laatstgenoemde een misdrijf bestraffen dat met een specifiek moreel element is gepleegd, namelijk het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden.

Uit de parlementaire voorbereiding van de herstellwet van 10 februari 1981 inzake de strafrechtelijke repressie van fiscale fraude, die artikel 449 van het WIB 1992 heeft ingevoerd, zou blijken dat de wetgever een regeling wilde instellen om fiscale fraude strenger te kunnen bestraffen teneinde het de Staat mogelijk te maken ten volle te beschikken over de fiscale middelen die de wet te zijner beschikking stelt en tegelijk een meer billijke verdeling van de fiscale last onder alle belastingplichtigen te verzekeren.

A.2.2. Ten aanzien van het antwoord dat op de prejudiciële vraag zou moeten worden gegeven, voert de Ministerraad aan dat die vraag, zoals zij is geformuleerd, steunt op een verkeerd uitgangspunt. De verwijzende rechter gaat immers ervan uit dat, in andere domeinen van het recht, de cumulatie van de strafrechtelijke sancties en de administratieve sancties volstrekt verboden zou zijn. Volgens de Ministerraad zou een dergelijke cumulatie echter alleen verboden zijn wanneer die in strijd is met het beginsel *non bis in idem*. In dat opzicht heeft het Hof van Cassatie zich in zijn arrest van 5 februari 1999 uitgesproken over de samenloop tussen de strafrechtelijke vervolgingen en de toepassing van administratieve sancties. Daarin heeft het beslist dat noch het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, noch artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten verhinderen dat de Belgische overheid voorziet in sancties van diverse aard, waarbij de ene worden geregeld door het nationale repressieve stelsel en de andere zijn onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctie, zelfs indien die laatste een repressief karakter vertonen in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Dat arrest van het Hof van Cassatie zou zijn bevestigd door een ander arrest van 24 januari 2002.

A.2.3. De Ministerraad merkt ten slotte op dat artikel 73 van het BTW-Wetboek, naar het voorbeeld van artikel 449 van het WIB 1992, voorziet in een systeem van cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties. De Rechtbank van eerste aanleg te Bergen zou, in verband met dat artikel, een beslissing hebben gewezen waarin de lering van het Hof van Cassatie van 12 februari 2002 is overgenomen door te oordelen dat het beginsel *non bis in idem* de cumulatie van strafrechtelijke sancties en administratieve sancties van repressieve aard bepaald in artikel 73 van het BTW-Wetboek niet verhindert.

A.2.4. De Ministerraad voert aan dat, gelet op de vergelijking van de categorieën die in de prejudiciële vraag in het geding zijn, die vraag als volgt zou moeten worden geherformuleerd :

« Kan de toepassing van artikel 449 van het WIB 1992 op een persoon aan wie reeds een administratieve sanctie is opgelegd, een discriminerende schending van het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* inhouden, in zoverre dat artikel een cumulatie van strafrechtelijke en administratieve sancties toestaat ? ».

A.2.5. Wat meer bepaald het beginsel *non bis in idem* betreft, dat zijn grondslag vindt in artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, herinnert de Ministerraad eraan dat drie cumulatieve voorwaarden bestaan opdat dat beginsel van toepassing zou zijn, namelijk een strafrechtelijke uitspraak waartegen geen beroep meer bestaat, identieke feiten en identieke personen.

A.2.6. De Ministerraad merkt op dat het Hof reeds uitspraak heeft gedaan over een dergelijke vraag naar aanleiding van zijn arrest nr. 67/2007 van 26 april 2007. Uit de opmerkingen die het Hof in zijn arrest heeft geformuleerd, zou voortvloeien dat de administratieve sanctie bepaald in artikel 445 van het WIB 1992 een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het ertoe strekt de inbreuken op het Wetboek van de inkomstenbelastingen te bestraffen. Het Hof zou van mening zijn dat het bijzondere karakter van die geldboete, namelijk dat zij niet door een rechter wordt opgelegd maar door een administratie, de toepassing van het beginsel *non bis in idem* niet verhindert.

De Ministerraad stelt vast dat de aan het Hof in zijn arrest nr. 67/2007 voorgelegde vraag vergelijkbaar is met die welke te dezen aan het Hof is gesteld door de verwijzende rechter, in zoverre zij het geval beoogt van

een persoon die eerst op administratief vlak en vervolgens voor de correctionele rechtbank is veroordeeld, en is van mening dat de in dat arrest vastgelegde beginselen van toepassing zijn op de situatie die het voorwerp van de gestelde prejudiciële vraag uitmaakt.

Uit het arrest van het Hof zou kunnen worden afgeleid dat het beginsel *non bis in idem* geenszins is geschonden en bijgevolg dat de cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties is toegestaan in zoverre verschillende gedragingen worden bestraft of indien een identieke gedraging opnieuw wordt bestraft wanneer de inbreuken verschillende wezenlijke elementen bevatten.

A.2.7. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zou zich eveneens in die zin hebben uitgesproken in zijn arrest *Ponsetti en Chesnel* t. Frankrijk, gewezen op 14 september 1999, alsook in zijn arrest *Hauser-Sporn* t. Oostenrijk, gewezen op 7 december 2006.

Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zou blijken dat het beginsel *non bis in idem* alleen is geschonden in de dubbele hypothese dat een strafrechtelijke sanctie en een administratieve sanctie ertoe strekken misdrijven te bestraffen waarvan de bestanddelen identiek zijn en dat zij worden gecumuleerd. Artikel 449 van het WIB 1992 zou niet in strijd zijn met het beginsel *non bis in idem* aangezien het bepaalt dat de strafrechtelijke sanctie los van de in artikel 445 van het WIB 1992 bepaalde administratieve sancties van toepassing is, in zoverre beide bepalingen niet hetzelfde misdrijf, met dezelfde bestanddelen, bestraffen. De administratieve sanctie die is genomen op grond van artikel 445 van het WIB 1992 strekt immers ertoe elke overtreding van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zonder bijzonder opzet te bestraffen, terwijl artikel 449 van het WIB 1992 ertoe strekt elke overtreding van het Wetboek van de inkomstenbelastingen gepleegd met een bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden, te bestraffen. Uit al die overwegingen zou voortvloeien dat artikel 449 van het WIB 1992 niet in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, noch met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*.

A.3.1. In zijn memorie van antwoord voert de nv « Brasserie Cathédrale » aan dat het standpunt niet kan worden gevolgd volgens hetwelk de fiscale geldboeten het karakter vertonen van een vergoeding van schade die de Staat door het fiscale misdrijf heeft geleden, zoals dat het geval zou zijn voor een contractueel strafbeding dat voorziet in de betaling van een bepaald bedrag wanneer de schuldenaar zijn verplichtingen niet nakomt. In die opvatting zouden de fiscale geldboeten immers tot doel hebben de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen nauwgezet na te leven, op straffe van een sanctie die bestaat in de betaling van een burgerlijke vergoeding aan de Schatkist, ervan uitgaande dat een fiscaal misdrijf het algemeen belang in zekere mate schaadt of in gevaar brengt en dat de sanctie eveneens het belang van de eerlijke belastingplichtigen dient.

In dat opzicht voert de nv « Brasserie Cathédrale » aan dat de fiscale geldboeten in geen geval verwijlinteressen of een dwangsom kunnen zijn. Zij worden immers forfaitair en eenmalig vastgesteld, « soms zelfs ongeacht het verwijl of het al dan niet onomkeerbare karakter van de niet-naleving van de fiscale verplichting door de belastingplichtige ». De fiscale geldboeten zouden evenmin kunnen worden beschouwd als een schadevergoeding die alleen door het misdrijf verschuldigd is. In die hypothese zouden zij immers het resultaat zijn van een soort van strafbeding, een burgerlijke vergoeding verschuldigd aan de Schatkist als compensatie voor de schade die is veroorzaakt door het niet betalen van de in het geding zijnde rechten.

De geïntimeerde voor de verwijzende rechter merkt voorts op dat de forfaitaire geldboeten geen enkel redelijk verband vertonen met het extra werk dat de fiscale administratie levert door de herinneringen en de verschillende maatregelen die kunnen worden genomen om de bescheiden te kunnen ontvangen. Zij voert eveneens aan dat, sinds het arrest van het Hof van 24 februari 1999, moet worden erkend dat de fiscale geldboeten in werkelijkheid ertoe strekken de misdrijven te voorkomen en te bestraffen die worden gepleegd door alle belastingschuldigen, zonder enig onderscheid, die niet voldoen aan de bij de fiscale wetgeving opgelegde verplichtingen. Uit al die overwegingen zou voortvloeien dat het repressieve karakter van de geldboeten overheerst en dat die geldboeten geen vergoedend karakter hebben.

A.3.2. De geïntimeerde voor de verwijzende rechter onderzoekt de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens betreffende het begrip « strafvervolgung », alsook de rechtspraak van het Hof van Cassatie en de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, om te besluiten dat de in artikel 445 van het WIB 1992 bepaalde administratieve sanctie valt onder de strafrechtelijke sfeer en dat artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten bijgevolg dienen te worden toegepast.

De nv « Brasserie Cathédrale » komt vervolgens terug op het standpunt van het Hof van Cassatie. Hoewel dat laatste *a priori* de toepassing van het beginsel *non bis in idem* heeft verworpen, eerst in twee arresten die het heeft uitgesproken op 5 februari 1999 en vervolgens in twee andere arresten van 24 januari 2002, zou een grondige lezing van de arresten van 5 februari 1999 het mogelijk maken dat standpunt sterk te nuanceren. Uit die arresten zou immers voortvloeien dat, hoewel het Hof van Cassatie de toepassing van het beginsel *non bis in idem* ten aanzien van een administratieve sanctie nog niet uitdrukkelijk heeft aanvaard, het niettemin lijkt te gaan om een onvermijdelijk gevolg van de trage ontwikkeling van die rechtspraak ten opzichte van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter merkt in dat opzicht op dat de vonnisgerechten de regels van het strafrecht en van de strafrechtspleging daarentegen almaar ruimer toepassen op de administratieve sancties.

A.3.3. Volgens de nv « Brasserie Cathédrale » zou het niet juist zijn om aan te voeren dat het in artikel 445 van het WIB 1992 bedoelde misdrijf en datgene dat in artikel 449 van het WIB 1992 wordt beoogd, niet identiek zijn. De twee bepalingen beogen immers dezelfde misdrijven, namelijk de niet-naleving van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of de uitvoeringsbesluiten ervan.

Hoewel artikel 449 van het WIB 1992 een bedrieglijk opzet vereist, namelijk bijzonder opzet, beogen de twee bepalingen toch dezelfde misdrijven ten aanzien van de materiële bestanddelen ervan.

De Ministerraad zou zich vergissen wanneer hij het tegenovergestelde beweert. Indien er geen bedrieglijk opzet is, kan de belastingplichtige immers niet strafrechtelijk worden vervolgd en stelt het probleem van de cumulatie zich bijgevolg niet. De hypothese van de cumulatie zou immers alleen mogelijk zijn wanneer een strafrechtelijk misdrijf is gepleegd, vermits alleen in die hypothese de belastingplichtige op grond van artikel 445 van het WIB 1992 een administratieve geldboete zou kunnen worden opgelegd en op grond van artikel 449 van het WIB 1992 strafrechtelijk zou kunnen worden vervolgd.

A.3.4. De geïntimeerde voor de verwijzende rechter dringt erop aan dat het Hof de prejudiciële vraag slechts kan benaderen rekening houdend met de hypothese waarin de belastingplichtige, met de bedoeling om de belasting te ontduiken, inbreuk zou hebben gepleegd op een bepaling van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en bijgevolg strafrechtelijk zou kunnen worden bestraft. Alleen in die hypothese kan aan de belastingplichtige immers een administratieve geldboete worden opgelegd en kan hij tegelijk door de correctionele rechtbank worden veroordeeld.

De geïntimeerde voor de verwijzende rechter onderstreept voorts dat het criterium inzake de toepassing van het beginsel *non bis in idem* niet het identieke karakter van de in het geding zijnde misdrijven en van de bestanddelen ervan is, maar veeleer het identieke karakter van het gedrag dat ten grondslag aan de vervolgingen ligt. Dat standpunt zou zijn bevestigd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in zijn arrest *Gradinger*, alsook door de rechtsleer.

- B -

B.1. Het Hof wordt gevraagd naar de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, van artikel 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in zoverre het de cumulatie van fiscale sancties van repressieve aard en strafrechtelijke sancties mogelijk zou maken, terwijl niemand voor een tweede keer mag 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, of waarvoor hij is gestraft met een

administratieve boete van repressieve aard, en terwijl in de andere domeinen van het recht waarin administratieve sancties kunnen worden opgelegd de cumulatie van dergelijke sancties en strafrechtelijke sancties is verboden.

B.2. Artikel 445 van het WIB 1992 bepaalt :

« De door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

Deze geldboete wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn inzake personenbelasting ».

Artikel 449 van het WIB 1992 bepaalt :

« Onverminderd de administratieve sancties, wordt hij, die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250 EUR tot 12.500 EUR of met één van die straffen alleen ».

B.3.1. Volgens de Ministerraad zou de verwijzende rechter zijn vraag baseren op een onjuiste premisse in zoverre hij zou uitgaan van de stelling volgens welke in andere domeinen van het recht de cumulatie van administratieve sancties en strafrechtelijke sancties absoluut verboden zou zijn. Volgens de Ministerraad zou een dergelijke cumulatie echter enkel verboden zijn wanneer ze strijdig is met het beginsel *non bis in idem* en niet in het geval waarin geen afbreuk zou worden gedaan aan een dergelijk beginsel.

De derde geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter merkt in haar memorie op dat, in de talrijke domeinen waarin de wetgever heeft voorzien in de mogelijkheid om administratieve sancties op te leggen, hij een systeem van « alternatieve sancties » heeft ingevoerd waardoor hetzij een administratieve sanctie, hetzij een strafrechtelijke sanctie kan worden opgelegd maar niet beide. Zij citeert bij wijze van voorbeeld artikel 4 van de wet van 30 juni 1971 betreffende de administratieve geldboeten toepasselijk in geval van inbreuk op sommige sociale wetten, artikel 119bis, §§ 3, 7 en 8, van de Nieuwe Gemeentewet, de wetgeving inzake stedenbouw en ruimtelijke ordening, de wetgeving betreffende de economische reglementering en de prijzen, die op de bescherming van de

gezondheid van de consumenten of nog die in verband met de voedingswaren en andere producten, alsmede de wet van 21 december 1998 betreffende de veiligheid bij voetbalwedstrijden.

B.3.2. Zoals blijkt uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag en de door de partijen ingediende memories, betreft het aan het Hof voorgelegde verschil in behandeling in het algemeen, de personen die voor dezelfde feiten een - inmiddels betaalde - administratieve geldboete opgelegd krijgen en nadien ook strafrechtelijk worden vervolgd, enerzijds, en, personen voor wie de betaling van een administratieve geldboete het verval van de strafvordering met zich meebrengt, anderzijds.

B.4. De in het geding zijnde bepaling werd ingevoerd bij artikel 1 van de herstellwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking (*Belgisch Staatsblad*, 14 februari 1981), om de volgende redenen :

« Het nieuwe repressieve stelsel, beoogd in dit ontwerp, gaat uit van de algemeen erkende noodzakelijkheid de beteugeling van de belastingontduiking te verscherpen ten einde het de Staat mogelijk te maken ten volle te beschikken over de belastinginkomsten die de wet te zijner beschikking stelt en terzelfder tijd een billijker verdeling van de fiscale last onder alle belastingplichtigen te waarborgen.

Het steunt, op twee bestraffingsmiddelen, welke overigens kunnen samengaan : de toepassing door de belastingadministratie van uitsluitend administratieve sancties en de toepassing door de correctionele rechtbanken van louter strafrechtelijke sancties.

[...]

[De overtredingen van de bepalingen aan het WIB of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten die een verplichting opleggen om te doen of niet te doen] zijn, ongeacht hun aard en de eventuele toepassing van de administratieve sancties, strafbaar met een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en een boete van 10 000 tot 500 000 frank (bedragen vastgesteld bij de wet van 4 augustus 1978). Daartoe is echter vereist dat zij werden gepleegd ‘ met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden ’.

Zij worden bestraft door het nieuw artikel 339 [thans : artikel 449 van het WIB 1992]. Het bijzonder opzet vereist voor hun bestraffing werd voorgesteld door de Commissie voor de studie van de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking en dit om het strafrechtelijke optreden ter zake te vergemakkelijken. Het bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden zijn inderdaad voldoende ruime begrippen die gelijk welk misdadig opzet van de overtreder omvatten en daarenboven door de rechtsleer en de rechtspraak voldoende gekend zijn om iedere betwisting met betrekking tot hun toepassing te vermijden.

Inderdaad, het ‘bedrieglijk opzet’ wordt door de rechtsleer en door de rechtspraak gedefinieerd als zijnde het inzicht om, met behulp van bedrieglijke handelingen, aan zichzelf of aan anderen een onrechtmatig voordeel te verschaffen. Door ‘oogmerk om te schaden’ wordt verstaan het inzicht de rechtmatige belangen of de rechten van andere private of publieke personen te krenken » (*Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 566/1, pp.2-3).

In zijn inleidende uiteenzetting in de Commissie voor de Financiën heeft de minister van Financiën opgemerkt :

« De strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking komt meer en meer naar voor als één van de meest doelmatige middelen in de strijd tegen deze sociale plaag.

[...]

De dreiging van strafrechtelijke sancties moet trouwens een doelmatig afschrikkingswapen worden tegen de kandidaat-belastingontduikers.

Om dit doel te bereiken moeten twee soorten middelen in werking worden gesteld :

1° wettelijke middelen; d.w.z. de nodige wettelijke maatregelen om de meest doelmatige strafrechtelijke beteugeling te verzekeren;

2° administratieve middelen; d.w.z. de meest doelmatige administratieve organisatie om dat doel te bereiken » (*Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 566/2, p. 6).

B.5. Wanneer de wetgever oordeelt dat sommige tekortkomingen ten aanzien van wettelijke bepalingen moeten worden bestraft, behoort het tot zijn beoordelingsbevoegdheid te beslissen of het opportuun is om voor strafsancities *sensu stricto* of voor administratieve sancties te opteren. De keuze van de ene of de andere categorie van sancties kan op zich niet worden geacht discriminerend te zijn, maar het verschil in behandeling dat daaruit voor eenzelfde tekortkoming kan voortvloeien, is slechts toelaatbaar indien het in redelijkheid is verantwoord.

Dat geldt *a fortiori* wanneer het, zoals te dezen, gaat om een samenloop van strafsancities *sensu stricto* en administratieve sancties voor eenzelfde tekortkoming.

B.6. De keuze om de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde inbreuken zowel met administratieve als met strafrechtelijke sancties te bestraffen, berust op een objectief criterium, namelijk de aard van de inbreuken. Rekening houdend met de weerslag die de belastingontduiking kan hebben op de Schatkist en de concurrentievervalsingen die daaruit

kunnen voortvloeien voor de bedrijven die zowel hun fiscale als hun sociale verplichtingen nakomen (*Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 566/2, p. 2), is de bestreden maatregel eveneens relevant om het nagestreefde doel van het bestrijden van belastingontduiking te bereiken.

Het Hof dient evenwel nog na te gaan of de maatregel geen onevenredige gevolgen heeft, in het bijzonder rekening houdend met het beginsel *non bis in idem*.

B.7. Op grond van het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, dat ook is gewaarborgd door artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, mag niemand voor een tweede keer worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds « overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land » bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken. Dat beginsel is eveneens opgenomen in artikel 4 van het nog niet door België bekrachtigde Zevende Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.8.1. De administratieve geldboeten waarin artikel 445 van het WIB 1992 voorziet, hebben tot doel de inbreuken op het WIB 1992 begaan door belastingplichtigen die de bij dat Wetboek opgelegde verplichtingen niet zouden naleven, te voorkomen en te bestraffen. Zij hebben derhalve in hoofdzaak een repressief karakter en zijn strafrechtelijk in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

B.8.2. Te dezen is de derde geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter geen eerste keer veroordeeld door een definitief vonnis maar heeft zij de geldboete betaald die door de administratie werd gevorderd. Die bijzonderheid, die inhoudt dat de administratieve geldboete door de administratie kan worden opgelegd zonder voorafgaande controle van een rechter, belet niet dat het beginsel *non bis in idem* toepassing zou kunnen vinden, vermits de in het geding zijnde bepaling het mogelijk maakt dat een reeds bestrafte persoon een tweede keer zou worden vervolgd of bestraft.

B.8.3. In zijn memorie merkt de Ministerraad in dat verband op dat de toepassing van artikel 449 van het WIB 1992 een bijzonder opzet vereist, terwijl de inbreuk die administratief wordt bestraft op grond van artikel 445 van hetzelfde Wetboek zelfs bestaat

indien de niet-naleving van het bij dat Wetboek opgelegde verplichtingen te goeder trouw gebeurde. Daaruit zou voortvloeien dat het beginsel *non bis in idem* geenszins zou worden geschonden, in zoverre de strafrechtelijke sancties bedoeld in artikel 449 van het WIB 1992 niet dezelfde inbreuk bestraffen als artikel 445 van dat Wetboek.

B.8.4. Uit de lezing van de artikelen 445 en 449 van het WIB 1992 blijkt dat de administratieve geldboete bedoeld in artikel 445 van het WIB 1992 en de strafrechtelijke sanctie bedoeld in artikel 449 van hetzelfde Wetboek, in soortgelijke bewoordingen hetzelfde gedrag bestraffen, namelijk de niet-naleving van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Het in het geding zijnde artikel 449 vereist evenwel voor de toepassing van de strafrechtelijke sanctie waarin het voorziet, dat een bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden wordt vastgesteld.

De derde geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter betoogt dat, wanneer er geen bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden is, tegen de belastingplichtige die de bepalingen van het voormelde Wetboek of de ter uitvoering ervan genomen besluiten heeft overtreden, geen strafrechtelijke vervolging kan worden ingesteld op grond van het in het geding zijnde artikel 449. In een dergelijk geval zou er geen sprake kunnen zijn van de cumulatie van een administratieve en een strafrechtelijke sanctie. Het beginsel *non bis in idem* zou daarentegen worden geschonden wanneer een administratieve sanctie wordt opgelegd en vervolgens een strafrechtelijke sanctie wegens het niet-naleven van de bij het Wetboek opgelegde verplichtingen in geval van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden.

B.9. Het beginsel *non bis in idem* wordt geschonden wanneer dezelfde persoon, na daarvoor reeds te zijn veroordeeld of vrijgesproken, opnieuw wegens hetzelfde gedrag wordt vervolgd voor inbreuken met dezelfde essentiële bestanddelen (EHRM, 29 mei 2001, *Franz Fischer* t. Oostenrijk, §§ 5-27; EHRM, 7 december 2006, *Hauser-Sporn* t. Oostenrijk, §§ 42-46).

B.10. Het beginsel *non bis in idem* wordt daarentegen niet geschonden wanneer de essentiële bestanddelen van de beide strafbare feiten niet identiek zijn. Dat geldt wanneer het morele element van de beide strafbaarstellingen verschilt (EHRM (beslissing), *Ponsetti en Chesnel* t. Frankrijk, 14 september 1999; EHRM (beslissing), *Rosenquist* t. Zweden, 14 september 2004).

B.11. De derde geïntimeerde partij voor de verwijzende rechter vergelijkt de in het geding zijnde fiscale bepalingen met andere bepalingen die, in andere aangelegenheden, een systeem van alternatieve en niet-cumulatieve sancties organiseren. Dat systeem, dat de toepassing van zogenaamde administratieve sancties slechts toestaat wanneer de bevoegde overheid heeft beslist geen strafrechtelijke vervolging in te stellen, is het systeem dat het met de meeste zekerheid mogelijk maakt geen inbreuk te maken op het beginsel *non bis in idem*. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft doen opmerken, wordt de wetgever, teneinde de schending van dat beginsel te vermijden, aanbevolen « zelf de problematiek van het cumuleren van straffen te regelen in plaats van zulks af te schuiven op de [gerechtelijke] instanties » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 1996-1997, nr. 742/1, pp. 70-74; *Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nrs. 1928/1 en 1929/1, p. 80).

B.12. Doordat de wetgever niet in een dergelijk systeem voor de inkomstenbelastingen heeft voorzien, dient te worden onderzocht of hij de in B.1 vermelde bepalingen heeft geschonden.

B.13. Door niet te gepasten tijde te voldoen aan de verplichtingen die hem door de fiscale wetten worden opgelegd, vertraagt de belastingplichtige de vestiging en de inning van de belasting en, bijgevolg, ontzegt hij de Staat fiscale inkomsten die de wet hem ter beschikking stelt om zijn opdrachten van algemeen belang te vervullen. De wetgever vermocht ervan uit te gaan dat de geldboete van 50 tot 1 250 euro die de administratie kan opleggen in geval van gewone nalatigheid, van die aard was dat zij de belastingplichtigen ertoe zou aanzetten te gepasten tijde de nodige gegevens te bezorgen voor de vaststelling van de belasting.

B.14. Vanwege de veelvuldige fiscale overtredingen en het aanzienlijke aantal dossiers waarmee de parketten reeds worden belast, vermocht de wetgever ervan uit te gaan dat een voorafgaande controle door die parketten het risico zou inhouden dat het systeem van sancties ondoeltreffend zou worden.

B.15. Aan de belastingplichtige aan wie een dergelijke boete wordt opgelegd, worden geen verweermiddelen ontzegd: de administratie is ertoe gehouden haar beslissing te

motiveren met toepassing van artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen en, indien de belastingplichtige die beslissing onwettig acht, kan hij die voor de burgerlijke rechter betwisten.

B.16. De wetgever vermocht ook ervan uit te gaan dat, indien het in gebreke blijven van de belastingplichtige niet door gewone nalatigheid, maar door een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden is ingegeven, hem een zwaardere sanctie moet worden opgelegd, die kan gaan tot twee jaar gevangenisstraf en een geldboete van 125 000 euro, maar gepaard gaande met waarborgen en een voorafgaande rechterlijke controle in het kader van de strafprocedure.

B.17. Uit wat voorafgaat volgt, enerzijds, dat de essentiële elementen van de overtredingen bedoeld in de artikelen 445 en 449 van het WIB 1992 niet identiek zijn, vermits enkel het laatstgenoemde artikel een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden vereist, zodat het beginsel *non bis in idem* niet is geschonden en, anderzijds, dat het specifieke karakter van de aangelegenheid van de inkomstenbelastingen verantwoordt dat de wetgever een systeem heeft georganiseerd dat verschilt van dat van de wetgevingen vermeld in B.3.1.

B.18. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 449 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 18 juni 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior