

# WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2014/202580]

Extrait de l'arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014

Numéro du rôle : 5626

*En cause* : le recours en annulation des articles 2, 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschart, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 avril 2013 et parvenue au greffe le 22 avril 2013, l'ASBL « Ligue des Contribuables », dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, rue Lens 13, a introduit un recours en annulation des articles 2, 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 22 octobre 2012).

(...)

II. *En droit*

(...)

B.1. La partie requérante poursuit l'annulation, d'une part, de l'article 2 et, d'autre part, des articles 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe '*una via*' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales ».

*Quant à l'article 2 de la loi attaquée*

B.2.1. L'article 2 de la loi attaquée dispose :

« L'article 29 du Code d'instruction criminelle, modifié en dernier lieu par la loi du 23 mars 1999, est complété par un alinéa 3 rédigé comme suit :

' Le directeur régional visé à l'alinéa 2 ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation. ' ».

B.2.2. Cette disposition trouve son origine dans une proposition de loi, amendée au cours des travaux parlementaires. Cette proposition fut justifiée de la manière suivante :

« La lutte contre la fraude fiscale requiert une concertation mutuelle entre le directeur régional et les magistrats du ministère public qui exercent les poursuites, et leurs collaborateurs respectifs. Dès lors que ce type de fraude fiscale se manifeste dans des dossiers concrets, pour garantir l'efficacité et l'effectivité de cette concertation en fonction de la lutte contre la fraude, cette concertation doit pouvoir avoir lieu sur la base de dossiers concrets. Cet article permet cette concertation mutuelle.

Cette concertation vise à permettre au procureur du Roi d'apprécier, en vertu de son pouvoir constitutionnel, la nécessité de procéder à une information ou de requérir instruction, et de déterminer si les faits peuvent donner lieu à des poursuites individuelles dans le cadre du dossier de fraude fiscale. A l'issue de cette concertation, il sera déterminé, conformément au principe '*una via*', si le dossier de fraude suivra la voie administrative ou la voie pénale.

Si on suit la voie administrative, les administrations fiscales poursuivront et sanctionneront elles-mêmes la fraude dans un dossier fiscal. Si on suit la voie pénale, c'est le ministère public qui enquêtera sur la fraude fiscale et la poursuivra sur le plan pénal. Dans ce cas, les administrations fiscales se limiteront à constater la dette fiscale, sans appliquer de sanctions administratives.

La concertation nécessaire ne peut toutefois être considérée comme un élément de la procédure, ni limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public.

La concertation doit donc être considérée comme une concertation de travail qui a lieu préalablement à la prise de mesures effectives contre l'infraction fiscale et donc pas comme un acte de procédure » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/001, p. 9).

B.2.3. Il fut encore souligné à cet égard :

« Dans son avis n° 47 426/2 du 9 décembre 2009, le Conseil d'Etat a répété une nouvelle fois que l'immixtion dans l'organisation des services d'administration générale n'était possible que dans le respect de la répartition des compétences - ancrée dans la Constitution - entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif si des circonstances exceptionnelles le justifiaient ou si cela concernait des dispositions qui, selon la Constitution, ne peuvent être fixées que par le législateur.

Par ailleurs, cet avis rappelle les compétences respectives des pouvoirs exécutif et judiciaire [...].

[...]

La Cour constitutionnelle a souligné dans son arrêt n° 52/97 du 14 juillet 1997 que les directives en matière de politique criminelle ' (peuvent) contenir des modalités et critères généraux pour l'exécution de la politique de recherche et de poursuite '. Elles ne peuvent cependant pas ' conduire à la neutralisation d'une loi ou impliquer que le ministre de la Justice exerce un droit d'injonction négatif individuel '.

L'organisation du principe *una via* sur la base duquel l'on décide si un dossier de fraude fiscale doit être traité par la voie administrative ou doit faire l'objet de poursuites au pénal, devra donc toujours être confronté aux dispositions constitutionnelles précitées. A cet effet, tout critère préalablement imposé limitera le pouvoir d'appréciation du Ministère public par exemple à la composante morale du fait punissable, du montant de l'impôt élué ou de la circonstance de récidive et se heurtera donc à l'article 151 de la Constitution.

Pour n'appliquer qu'une sanction administrative, le Conseil d'Etat estime qu'en principe l'on ne peut accepter que le choix revienne en premier lieu à l'administration. Ceci induirait que, si l'administration décidait d'imposer une sanction administrative, le ministère public ne pourrait plus procéder à des poursuites.

En outre, il convient de tenir compte du fait que si l'on attribue à un organe de concertation composé de fonctionnaires un pouvoir d'appréciation en matière de poursuites pénales, ces fonctionnaires ne peuvent pas être considérés - contrairement aux magistrats du ministère public - comme ne relevant pas de l'autorité hiérarchique du ministre et, partant, du pouvoir exécutif (avis du CdE 11 461/1).

[...]

L'application du principe *una via* a pour but d'organiser efficacement la lutte contre la fraude fiscale afin d'éviter le double emploi des moyens publics. Il est dès lors nécessaire que le fonctionnaire titulaire d'un grade de directeur ou d'un grade supérieur qui participe à la concertation puisse se faire assister par les fonctionnaires qui assurent le traitement du dossier individuel ou qui disposent d'une expertise dans le domaine du phénomène de fraude étudié.

Cette concertation entre les autorités judiciaires, policières et fiscales sera possible moyennant le respect des principes généraux du droit et sur la base du principe de subsidiarité et du principe *non bis in idem*.

Le principe de subsidiarité implique que la recherche, en ce compris la constatation de fraude fiscale et la dette fiscale et du recouvrement, reste du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent. Si ces moyens légaux devaient ne pas suffire pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi.

Par ailleurs, toutes les infractions aux lois fiscales qui sont commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire constituent des infractions pénales. La recherche et les poursuites du chef de ces infractions relèvent dès lors respectivement de la compétence de la police et du ministère public. C'est ainsi qu'il peut arriver qu'une même infraction fiscale soit sanctionnée en application de la procédure fiscale tout en faisant l'objet de poursuites en application de la procédure pénale. Il s'agit d'un cas de chevauchement qui, outre le fait qu'il est inefficace par rapport au déploiement de différents moyens publics limités pour un même dossier de fraude, peut s'avérer contraire au principe *non bis in idem* notamment lorsque les administrations fiscales imposent une amende administrative et que, dans le même temps, la justice prononce des sanctions pénales. Le caractère obligatoire de ce principe a été précisé le 10 février 2009 dans l'arrêt ZOLOTOUKHINE de la Grande Chambre de la Cour européenne des droits de l'homme. Dans cette affaire, les poursuites engagées au pénal qui concernaient principalement une même infraction pour laquelle l'intéressé avait déjà fait l'objet d'une sanction administrative, ont été considérées comme une violation de l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH).

Les administrations fiscales disposent du savoir-faire, des moyens et des fonctionnaires pour, à la lumière des faits constatés, déterminer de manière rapide et efficace l'impôt éludé et l'enrôler. En outre, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire sont plus étendus que ceux dont disposent les administrations fiscales de sorte qu'au sein de la concertation prévue, une répartition des dossiers de fraude fiscale peut être réalisée :

- d'une part, les dossiers de fraude fiscale relativement simple dans le cadre desquels les moyens légaux de l'administration fiscale s'avèrent suffisants pour lutter contre la fraude;
- et, d'autre part, les dossiers de fraude fiscale, qui nécessitent les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire.

Conformément aux dispositions de la Constitution et du Code judiciaire, le ministre de la Justice arrête les directives de politique criminelle, y compris en matière de politique de recherche et de poursuite après avoir pris l'avis du Collège des procureurs généraux. C'est donc dans le cadre de la politique criminelle du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux qu'un dossier de fraude fiscale ou un dossier où le contribuable collabore pleinement à l'établissement et au paiement de l'impôt éludé sera traité par l'administration fiscale et sanctionné au moyen des sanctions administratives prévues.

Par contre, un dossier de fraude fiscale plus grave ou un dossier de véritable fraude organisée fera l'objet de poursuites pénales assorties de sanctions pénales. Si l'on opte directement pour la voie pénale, les administrations fiscales se borneront à constater l'impôt éludé sans imposer de sanction administrative » (*Doc. parl.*, 2011-2012, DOC 53-1973/001, pp. 4-7).

B.2.4. Au cours de la discussion de la proposition de loi au Sénat, il fut encore souligné :

« Le but est donc que la concertation instaurée par l'article 2 du projet de loi qui complète l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, ait lieu aussi tôt que possible dans la procédure, afin que le directeur régional et les magistrats du ministère public qui diligentent les poursuites puissent convenir d'imposer ou non des amendes administratives. [...]

[...]

[...] La concertation permettra précisément d'éviter l'imposition de l'amende administrative qui risque de compromettre des poursuites pénales ultérieures. Si la concertation fonctionne bien, il en résultera que les instances judiciaires disposeront de la capacité et du temps nécessaires pour creuser les dossiers de fraude fiscale grave sur lesquels le juge pénal aura à statuer par la suite.

[...]

[...] L'idée de l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle est donc que la concertation ait lieu avant l'engagement de poursuites pénales. Il faut évidemment se baser sur l'indépendance constitutionnelle et l'autonomie dont jouit le procureur du Roi. Dès l'instant où le ministère public requiert un juge d'instruction, il devient difficile d'encore organiser une concertation. Ce sont alors les articles 460 à 463 du CIR 92 qui sont d'application. [...] [Le] projet de loi « *una via* » vise, par la concertation prévue à l'article 29, alinéa 3, en projet du Code d'instruction criminelle, à imprimer au dossier une direction qui sera soit administrative fiscale, soit judiciaire. Une fois qu'un juge d'instruction a été requis, il n'est juridiquement plus possible de suivre la voie administrative fiscale. C'est impossible dans le système de notre droit pénal actuel.

[...]

[S'il y a] au parquet, à la suite d'une lettre anonyme ou de tout autre fait, un commencement de dossier fiscal dont le parquet estime qu'il donne lieu à la poursuite d'une information et que le parquet a recours aux pouvoirs des services de police pour poursuivre cette enquête - alors qu'il est clair depuis le début qu'il s'agit d'infractions qui devraient plutôt donner lieu à une amende administrative - le dossier doit pouvoir être traité lors de la concertation en question. Il s'agit en effet dans ce cas d'un dossier qui a donné lieu à l'ouverture d'une information mais pour lequel il apparaît, à l'issue de la concertation, que la voie administrative peut être suivie.

[...]

[...] Une fois que le choix a été fait, il est définitif. Le but du nouveau système n'est pas d'organiser plusieurs moments de concertation afin de discuter d'un même dossier. La concertation sert à déterminer la voie qui devra être suivie par un dossier déterminé: soit la voie administrative fiscale, soit la voie judiciaire » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, pp. 41-46).

B.3.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Cette partie reproche au législateur d'avoir instauré une différence de traitement discriminatoire en ne fixant pas de critère de distinction suffisamment précis qui permette de déterminer les hypothèses dans lesquelles les contribuables soupçonnés de fraude fiscale seront soit poursuivis pénalement soit sanctionnés administrativement.

B.3.2. Il ressort des travaux préparatoires de la disposition attaquée, cités en B.2.2, que c'est à dessein que le législateur n'a pas établi de critère de distinction contraignant qui permette de déterminer, de manière générale et abstraite, les types d'infractions fiscales qui sont soit poursuivis par le ministère public, soit sanctionnés par l'administration fiscale.

Il n'en demeure pas moins que seules les infractions fiscales commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire peuvent faire l'objet tant de poursuites pénales que d'une sanction administrative, si bien que seuls les contribuables soupçonnés de fraude fiscale peuvent se trouver confrontés à une incertitude quant à la voie répressive (pénale ou administrative) qui sera mise en œuvre à leur rencontre. Inversement, l'infraction fiscale commise sans intention frauduleuse ou dessein de nuire n'est pas pénalement réprimée et la personne qui en est suspectée ne peut dès lors être sanctionnée qu'administrativement.

B.3.3. Il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir instauré une répartition, générale et abstraite, des types de fraude fiscale qui relèvent soit de la compétence de l'administration fiscale soit du ministère public.

B.3.4. La disposition attaquée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution puisque pour tous les contribuables soupçonnés de fraude fiscale, il existe une même possibilité de choix quant à la voie répressive qui sera suivie.

B.4. Le premier moyen n'est pas fondé.

B.5. La partie requérante critique encore, dans un second moyen, la différence de traitement créée par la disposition attaquée en ce qu'elle conférerait à l'administration fiscale un rôle important dans la détermination des dossiers de fraude fiscale qui seront poursuivis pénalement. Aucun autre plaignant ne jouerait un tel rôle dans le déroulement de la phase préliminaire des poursuites pénales et aucune personne suspectée d'avoir commis une infraction autre que fiscale ne serait confrontée à une telle concertation entre le ministère public et le plaignant, future partie civile éventuelle.

B.6.1. La mise sur pied d'une procédure grâce à laquelle le ministère public et l'administration fiscale se concertent sur la voie répressive (pénale ou administrative) la plus adéquate à suivre dans un dossier particulier de fraude fiscale s'inscrit dans la marge d'appréciation que l'article 151, § 1<sup>er</sup>, de la Constitution reconnaît au législateur, d'autant plus que cette concertation, quelle qu'en soit l'issue, ne saurait empêcher le procureur du Roi de poursuivre pénalement les faits à propos desquels elle a été menée.

Inversement, le procureur du Roi n'est pas davantage tenu d'ouvrir une information judiciaire à l'égard des faits qui ont été portés à sa connaissance par l'administration fiscale au cours de la concertation organisée par la disposition attaquée. Par ailleurs, il dispose de la possibilité de mener ensuite les investigations nécessaires afin de corroborer, le cas échéant, les informations qui lui ont été transmises par l'administration fiscale et n'est donc pas dépendant de ces informations.

B.6.2. Il s'ensuit que la disposition attaquée ne prive pas le ministère public du droit d'exercer ou non les poursuites.

B.6.3. En outre, les infractions fiscales portent atteinte à l'ensemble de la collectivité en privant l'autorité des moyens nécessaires à son bon fonctionnement.

B.7. En raison des différences essentielles existant entre le plaignant de droit commun et l'administration fiscale, la différence de traitement attaquée n'est pas sans justification raisonnable.

B.8. Le second moyen n'est pas fondé.

*Quant aux articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée*

B.9.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée disposent :

« Art. 3. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par l'arrêté royal du 20 juillet 2000, est complété par un alinéa 5 rédigé comme suit :

' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend l'accroissement d'impôt définitivement non exigible. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ' ».

Art. 4. L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 28 décembre 2011, est complété par un alinéa nouveau rédigé comme suit :

' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ' ».

« Art. 14. L'article 72 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié en dernier lieu par la loi du 22 juillet 1993, est complété par un alinéa 2 rédigé comme suit :

' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique visée à l'article 74. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ' ».

B.9.2. Ces dispositions proviennent d'amendements à la proposition de loi initiale, qui ont été justifiés de la manière suivante :

« L'amendement proposé permet de préciser le moment à partir duquel l'accroissement d'impôt devient non exigible. Ce moment est celui de la saisine du juge correctionnel. Aussi la mesure de classement sans suite prise par le ministère public n'exercera pas d'influence sur l'exigibilité de l'accroissement d'impôt.

L'amendement proposé prévoit par ailleurs expressément la levée de la suspension de l'exigibilité de l'accroissement d'impôt. Ainsi, l'administration peut exiger le paiement d'un accroissement d'impôt (et éventuellement exercer des mesures d'exécution forcée) à l'encontre d'une personne qui fait l'objet de l'action publique intentée par le ministère public mais qui bénéficie d'une ordonnance de non-lieu.

L'amendement proposé prévoit en outre la suspension de la prescription de l'action en recouvrement à l'égard d'un accroissement d'impôt dont l'exigibilité est suspendue par l'intentement de l'action publique et précise que l'ordonnance de non-lieu met un terme à la suspension de la prescription. Cette mesure évite que l'accroissement d'impôt ne soit prescrit en raison de la durée de l'instruction judiciaire » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/004, p. 2. Voy. aussi *ibid.*, pp. 3 et 5).

B.9.3. Au cours de la discussion en commission, un représentant du ministre des Finances précisa encore :

« Les règles de procédure concrètes seront réglées, dans le respect de l'autonomie du ministère public, par le biais de circulaires des ministres des Finances et de la Justice. Il faudra ainsi veiller à ce que le fisc soit informé du nom de la personne physique ou morale, des faits pénalement punissables qui font l'objet de l'action ou de la saisine du tribunal correctionnel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/005, p. 8).

B.10. L'article 15 de la loi attaquée dispose :

« Art. 15. Dans l'article 74 du même Code, remplacé par la loi du 4 août 1986 et modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 15 mars 1999, les §§ 2 et 3 sont remplacés par ce qui suit :

' § 2. Le ministère public ne peut pas engager de poursuites s'il a pris connaissance des faits à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle.

Toutefois, le ministère public peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle.

§ 3. Sans préjudice de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, le procureur du Roi peut, s'il engage des poursuites pour des faits pénalement punissables aux termes du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, demander l'avis du directeur régional compétent. Le procureur du Roi joint à sa demande d'avis les éléments de fait dont il dispose. Le directeur régional répond à cette demande dans les quatre mois de la date de sa réception.

En aucun cas, la demande d'avis n'est suspensive de l'action publique. ' ».

B.11.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles ne poursuivraient pas de manière pertinente l'objectif consistant à éviter l'exercice parallèle des investigations fiscales et pénales et en ce que, d'autre part, elles créeraient une différence de traitement entre les contribuables, seuls certains d'entre eux étant confrontés à une double investigation, pénale et fiscale.

B.11.2. La Cour relève tout d'abord que l'objectif invoqué par la partie requérante à l'appui de son moyen n'est pas, contrairement à ce qu'elle soutient, poursuivi par les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée, mais bien par son article 2.

Comme le relève le Conseil des ministres, les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée visent en effet la situation dans laquelle des poursuites pénales ont lieu après l'infliction d'une sanction administrative, soit précisément l'hypothèse où il y a pu avoir un cumul des investigations fiscales et pénales, que la concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée n'ait pas eu lieu ou qu'ayant eu lieu, elle n'ait pas permis de déterminer la voie répressive qu'il convenait de retenir.

Quant à l'article 15 de la loi attaquée, il est tout aussi étranger à l'objectif dont la partie requérante fait état puisque cet article entend uniquement permettre au ministère public d'utiliser les éléments de fait qui ont été portés à sa connaissance au cours de la concertation avec l'administration fiscale et de solliciter, au cours des poursuites pénales qu'il intente, l'avis du directeur régional compétent.

B.11.3. De surcroît, s'il est vrai qu'en adoptant la procédure de concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée, le législateur cherchait à éviter un cumul des investigations administratives et pénales, un tel objectif devait être concilié, comme il a été exposé en B.2.3, avec d'autres impératifs également pris en compte par le législateur, comme le principe de subsidiarité - en vertu duquel il appartient, en règle, à l'administration fiscale d'entamer les investigations même à l'égard de faits susceptibles d'être qualifiés de fraude fiscale - et la volonté de garantir au ministère public la faculté de statuer sur l'opportunité de poursuivre pénalement un dossier de fraude fiscale déterminé.

B.11.4. Enfin, les dispositions attaquées n'établissent aucune différence de traitement entre les contribuables soupçonnés de fraude fiscale qui, tous, s'exposent au risque de faire l'objet, le cas échéant, de mesures d'investigations tant de la part du fisc que du ministère public.

B.12. Le premier moyen n'est pas fondé.

B.13.1. Les deuxième et troisième moyens dirigés contre les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée font grief à ces dispositions de violer les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles créeraient des discriminations dans l'application du principe *non bis in idem* et en ce que, d'autre part, elles violeraient ledit principe.

B.13.2. L'article 15 de la loi attaquée ne règle pas le cumul des poursuites ou des sanctions pénales et administratives. Cet article est, partant, étranger aux critiques formulées par ces moyens.

Dans la mesure où ils portent sur l'article 15 de la loi attaquée, les deuxième et troisième moyens de la partie requérante sont dès lors irrecevables.

B.14. Une différence de traitement qui prive certaines personnes du bénéfice du principe *non bis in idem* n'est pas susceptible de justification en raison de la nature même du principe en cause. Rien ne pourrait en effet justifier qu'une catégorie de personnes se voie refuser l'application du principe *non bis in idem* alors que les conditions de cette application sont réunies.

B.15.1. En vertu du principe général de droit *non bis in idem*, garanti également par l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, nul ne peut être poursuivi ou puni une seconde fois en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif « conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ». Ce principe est également consacré par l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, entré en vigueur à l'égard de la Belgique le 1<sup>er</sup> juillet 2012 et, dans son champ d'application, par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le principe *non bis in idem* interdit « de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde ' infraction ' pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine* c. Russie, § 82).

B.15.2. Comme le relève la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme énonce une garantie qui « entre en jeu lorsque de nouvelles poursuites sont engagées et que la décision antérieure d'acquiescement ou de condamnation est déjà passée en force de chose jugée » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009 précité, § 83; 20 novembre 2012, *Pacifico* c. Italie, § 73).

B.16.1. L'amende fiscale prévue à l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et à l'article 70 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) et l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 ont un caractère répressif prédominant et constituent dès lors des sanctions de nature pénale au sens de l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.16.2. En outre, l'amende fiscale prévue à l'article 445 du CIR 1992 et à l'article 70 du Code de la TVA et la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 et à l'article 73 du Code de la TVA répriment des faits qui sont en substance identiques, quand bien même les articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA requièrent, pour l'application de la sanction pénale qu'ils prévoient, que soit constatée une intention frauduleuse ou un dessein de nuire (voy., à cet égard, CEDH, 16 juin 2009, *Ruotsalainen* c. Finlande, § 56). Il en va de même de l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 et de la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 qui peuvent, tous deux, sanctionner un défaut de déclaration ou une déclaration incomplète ou inexacte de la part du contribuable.

B.17.1. Il s'ensuit que l'amende administrative ou l'accroissement d'impôt infligés de façon définitive au contribuable s'opposent à la menée de nouvelles poursuites pénales à son encontre pour des faits qui, comme les incriminations contenues aux articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA, sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a déjà été condamné.

Une sanction administrative acquiert un caractère définitif après l'écoulement du délai prévu pour introduire les recours ordinaires contre cette décision ou après l'exercice desdits recours (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine* c. Russie, §§ 107-108).

Ainsi la Cour de cassation a-t-elle jugé :

« L'exigence que le premier jugement ou la première sanction au moment du second jugement ou de la seconde sanction soit définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de l'Etat implique, en ce qui concerne les sanctions prononcées par les autorités fiscales en matière d'impôts des personnes physiques, que ces sanctions ne puissent plus être contestées par une réclamation auprès des autorités fiscales ni davantage au moyen d'un recours ordinaire devant le juge » (Cass., 3 janvier 2012, P.11.0894.N., pt. 14).

B.17.2. A compter de ce moment, le contribuable ne peut dès lors plus être poursuivi pénalement pour des faits qui sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement, les poursuites pénales pouvant débiter dès la phase de l'information judiciaire.

En effet, l'infliction, par une décision définitive, d'une amende ou d'un accroissement d'impôt présentant, comme en l'espèce, un caractère pénal doit nécessairement, en raison du principe *non bis in idem*, conduire à l'extinction des poursuites subséquentes dirigées contre la même personne et à propos de faits qui sont en substance identiques.

Il découle de ce principe qu'une information judiciaire ne peut être ouverte. Si une telle information était déjà en cours, il appartiendrait au ministère public de la classer sans suite. Le ministère public ne peut plus saisir un juge d'instruction. Si une instruction judiciaire était déjà en cours, il appartiendrait à la juridiction d'instruction d'y mettre fin par une décision de non-lieu. Les juridictions de fond ne peuvent plus être saisies et si elles l'étaient déjà, elles ne pourraient que constater l'irrecevabilité ou l'extinction de l'action publique.

En revanche, si des faits nouveaux apparaissent, après que la sanction administrative a acquis un caractère définitif, indiquant que l'ampleur de la fraude est plus vaste que celle découverte à l'origine, le principe *non bis in idem* ne s'opposerait pas à ce que des poursuites pénales soient intentées à l'égard du contribuable concerné, pour autant qu'il ne s'agisse pas de faits en substance identiques à ceux pour lesquels il a fait l'objet de la sanction administrative.

B.18.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée prévoient que l'exigibilité de l'amende fiscale ou de l'accroissement d'impôt prononcé à l'encontre d'un contribuable est suspendue à compter du moment où le ministère public exerce, contre ce même contribuable, l'action publique, conformément à l'article 460 du CIR 1992 ou à l'article 74 du Code de la TVA.

Si les juridictions d'instruction saisies par le ministère public adoptent une ordonnance de non-lieu, il est mis fin à la suspension de l'exigibilité des amendes et accroissements fiscaux prononcés contre le contribuable. Inversement, lorsque le contribuable est renvoyé devant le tribunal correctionnel par le ministère public ou par l'ordonnance de renvoi de la chambre du conseil, les amendes fiscales et les accroissements d'impôts deviennent définitivement non exigibles.

B.18.2. Il s'ensuit que le prononcé, même à titre définitif, d'une amende fiscale ou d'un accroissement d'impôt, à l'encontre du contribuable, n'a pas pour effet d'empêcher que celui-ci fasse l'objet de poursuites pénales subséquentes, voire qu'il soit renvoyé devant une juridiction de jugement, même lorsque les faits qui lui sont reprochés sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement.

B.18.3. Le législateur a donc méconnu le principe *non bis in idem* en permettant au ministère public d'engager des poursuites pénales (en ouvrant ou en ne clôturant pas une information judiciaire ou en mettant en mouvement l'action publique) contre une personne qui a déjà fait l'objet, pour des faits en substance identiques, d'une sanction administrative, à caractère pénal, devenue définitive, ainsi qu'en autorisant que cette personne soit renvoyée, en raison de faits en substance identiques, devant une juridiction pénale ou, si cette juridiction était déjà saisie, en lui permettant de continuer l'examen de la cause.

B.18.4. Il s'ensuit que les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.19. Le troisième moyen ne pouvant aboutir à une annulation plus étendue, il n'y a pas lieu de l'examiner.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 3, 4 et 14 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe ' *una via* ' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales »;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 3 avril 2014.

Le greffier,

F. Meersschaut

Le président,

J. Spreutels

## GRONDWETTELIJK HOF

[2014/202580]

## Uittreksel uit arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014

Rolnummer : 5626

*In zake* : het beroep tot vernietiging van de artikelen 2, 3, 4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het « *una via* »-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, ingesteld door de vzw « Liga van belastingplichtigen ».

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

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

(...)

II. *In rechte*

(...)

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

*Ten aanzien van artikel 2 van de bestreden wet*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.2.3. Voorts werd in dat verband onderstreept :

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

- enerzijds die dossiers van eerder eenvoudige fiscale fraude waarbij de wettelijke middelen van de fiscale administratie voldoende blijken om de fraude aan te pakken;
- en anderzijds die dossiers van fiscale fraude waarvoor de gerechtelijke onderzoeksmiddelen noodzakelijk blijken.

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

B.4. Het eerste middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

B.8. Het tweede middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.12. Het eerste middel is niet gegrond.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aldus heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Om die redenen,

het Hof

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

- verwerpt het beroep voor het overige.

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

De griffier,

F. Meersschant

De voorzitter,

J. Spreutels

## VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2014/202580]

## Auszug aus dem Entscheid Nr. 61/2014 vom 3. April 2014

Geschäftsverzeichnisnummer 5626

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2, 3, 4, 14 und 15 des Gesetzes vom 20. September 2012 zur Einführung des «*Una-via*»-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen, erhoben von der VoG «Ligue des Contribuables».

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

## I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 18. April 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 22. April 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die VoG «Ligue des Contribuables», mit Vereinigungssitz in 1000 Brüssel, rue Lens 13, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2, 3, 4, 14 und 15 des Gesetzes vom 20. September 2012 zur Einführung des «*Una-via*»-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 22. Oktober 2012).

(...)

## II. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung des Artikels 2 - einerseits - und der Artikel 3, 4, 14 und 15 - andererseits - des Gesetzes vom 20. September 2012 « zur Einführung des ' *Una-via* ' -Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen».

*In Bezug auf Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes*

## B.2.1. Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

«Artikel 29 des Strafprozessgesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 23. März 1999, wird durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

' Der in Absatz 2 erwähnte Regionaldirektor oder der von ihm bestimmte Beamte kann in Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung mit dem Prokurator des Königs über konkrete Akten im Rahmen einer Konzertierung Absprache halten. Der Prokurator des Königs kann die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, von denen er während der Konzertierung Kenntnis genommen hat, verfolgen. Die Konzertierung kann auch auf Initiative des Prokurators des Königs stattfinden. Die zuständigen Polizeibehörden können an der Konzertierung teilnehmen. '».

B.2.2. Diese Bestimmung ist aus einem Gesetzesvorschlag entstanden, der im Laufe der Vorarbeiten abgeändert wurde. Dieser Vorschlag wurde wie folgt begründet:

«Die Bekämpfung der Steuerhinterziehung erfordert eine gegenseitige Konzertierung zwischen dem Regionaldirektor und den Magistraten der Staatsanwaltschaft, die die Verfolgung ausüben, und ihren jeweiligen Mitarbeitern. Da diese Art von Steuerhinterziehung in konkreten Akten zutage tritt, muss diese Konzertierung zur Gewährleistung der Effizienz und tatsächlichen Durchführung der Konzertierung entsprechend der Bekämpfung der Hinterziehung auf der Grundlage konkreter Akten erfolgen können. Dieser Artikel ermöglicht die gegenseitige Konzertierung.

Diese Konzertierung soll es dem Prokurator des Königs ermöglichen, aufgrund seiner verfassungsmäßigen Befugnis die Notwendigkeit zu beurteilen, eine Ermittlung vorzunehmen oder eine gerichtliche Untersuchung zu fordern, und festzustellen, ob der Sachverhalt Anlass zu einer individuellen Verfolgung im Rahmen der Akte der Steuerhinterziehung sein kann. Nach dieser Konzertierung wird nach dem ' *Una-via* ' -Grundsatz bestimmt, ob die Hinterziehungsakte auf dem administrativen oder auf dem strafrechtlichen Weg behandelt wird.

Wird der administrative Weg gewählt, so verfolgen und sanktionieren die Steuerverwaltungen selbst die Hinterziehung in einer Steuerakte. Wird der strafrechtliche Weg gewählt, so untersucht die Staatsanwaltschaft die Steuerhinterziehung und verfolgt sie auf strafrechtlicher Ebene. In diesem Fall beschränken sich die Steuerverwaltungen auf die Feststellung der Steuerschuld, ohne Verwaltungssanktionen anzuwenden.

Die notwendige Konzertierung kann jedoch nicht als ein Element des Verfahrens angesehen werden und ebenfalls nicht die Ermessensbefugnis der Staatsanwaltschaft einschränken.

Die Konzertierung ist also als eine Arbeitskonzertierung zu betrachten, die stattfindet, bevor effektive Maßnahmen gegen den steuerrechtlichen Verstoß ergriffen werden, und nicht als ein Verfahrensakt» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, S. 9).

## B.2.3. Diesbezüglich wurde ferner hervorgehoben:

«In seinem Gutachten Nr. 47 426/2 vom 9. Dezember 2009 hat der Staatsrat erneut wiederholt, dass die Einmischung in die Organisation der Dienste für allgemeine Verwaltung nur möglich ist unter Einhaltung der - in der Verfassung verankerten - Zuständigkeitsverteilung zwischen der gesetzgebenden Gewalt und der ausführenden Gewalt, wenn außergewöhnliche Umstände es rechtfertigen oder wenn es um Bestimmungen geht, die gemäß der Verfassung nur durch den Gesetzgeber festgelegt werden können.

Außerdem wird in diesem Gutachten an die jeweiligen Befugnisse der ausführenden und der rechtsprechenden Gewalt erinnert. [...]

[...]

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Entscheid Nr. 52/97 vom 14. Juli 1997 hervorgehoben, dass die Richtlinien bezüglich der Strafrechtspolitik ' allgemeine Kriterien und Modalitäten zur Ausübung der Ermittlungs- und Verfolgungspolitik enthalten [können] '. Sie dürfen jedoch nicht ' zur Außerkraftsetzung eines Gesetzes führen oder implizieren, dass der Justizminister eine individuelle negative Anordnungsbefugnis ausüben würde '.

Die Organisation des ' *Una-via* ' -Grundsatzes, auf dessen Grundlage entschieden wird, ob eine Steuerhinterziehungsakte auf dem administrativen Weg behandelt wird oder Gegenstand von strafrechtlichen Verfolgungen sein muss, wird also immer mit den vorerwähnten Verfassungsbestimmungen konfrontiert werden müssen. Hierzu begrenzt jedes vorher festgelegte Kriterium die Ermessensbefugnis der Staatsanwaltschaft, beispielsweise auf die moralische Komponente der strafbaren Tat, des Betrags der hinterzogenen Steuer oder des Umstandes der Rückfälligkeit, und steht somit im Widerspruch zu Artikel 151 der Verfassung.

Um nur eine administrative Bestrafung anzuwenden, ist der Staatsrat der Auffassung, dass es grundsätzlich nicht annehmbar ist, dass die Entscheidung darüber in erster Linie der Verwaltung obliegt. Dies würde, wenn die Verwaltung entscheiden würde, eine Verwaltungssanktion aufzuerlegen, zur Folge haben, dass die Staatsanwaltschaft keine Verfolgung mehr ausüben könnte.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in dem Fall, dass einem aus Beamten zusammengesetzten Konzertierungsorgan eine Ermessensbefugnis im Bereich der strafrechtlichen Verfolgung verliehen wird, diese Beamten – im Gegensatz zu den Magistraten der Staatsanwaltschaft – nicht als unabhängig von der Weisungsbefugnis des Ministers und somit von der ausführenden Gewalt betrachtet werden können (Gutachten Staatsrat 11 461/1).

[...]

Die Anwendung des ' *Una-via* '-Grundsatzes dient dazu, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung effizient zu organisieren, damit öffentliche Gelder nicht zwei Mal ausgegeben werden. Daher ist es notwendig, dass der Beamte, der den Dienstgrad eines Direktors oder einen höheren Dienstgrad besitzt und an der Konzertierung teilnimmt, sich durch die Beamten beistehen lassen kann, die für die Bearbeitung der individuellen Akte sorgen oder über eine Sachkenntnis im Bereich des betreffenden Hinterziehungshänommens verfügen.

Diese Konzertierung zwischen den Gerichts-, Polizei- und Steuerbehörden wird möglich durch die Einhaltung der allgemeinen Rechtsgrundsätze sowie auf der Grundlage des Subsidiaritätsgrundsatzes und des Grundsatzes ' *non bis in idem* '.

Der Subsidiaritätsgrundsatz setzt voraus, dass die Ermittlung, einschließlich der Feststellung der Steuerhinterziehung und der Steuerschuld sowie der Beitreibung, im Zuständigkeitsbereich der Steuerverwaltungen bleibt, dies mit allen ihnen zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln. Sollten diese rechtlichen Mittel nicht ausreichen, um die Steuerhinterziehung anzugehen und zu sanktionieren, müssten die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Grenzen angewandt werden können.

Im Übrigen stellen alle Verstöße gegen die Steuergesetze, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen werden, strafrechtliche Verstöße dar. Die Ermittlung und die Verfolgungen wegen dieser Verstöße gehören also zum Zuständigkeitsbereich der Polizei beziehungsweise der Staatsanwaltschaft. So kann es vorkommen, dass ein und derselbe steuerrechtliche Verstoß in Anwendung des Steuerverfahrens sanktioniert wird und gleichzeitig Gegenstand einer Verfolgung in Anwendung des Strafverfahrens ist. Es handelt sich um einen Überschneidungsfall, bei dem sich zusätzlich zu dem Umstand, dass er hinsichtlich der Anwendung verschiedener öffentlicher, auf dieselbe Hinterziehungsakte begrenzter Mittel ineffizient ist, herausstellen kann, dass er im Widerspruch zum Grundsatz ' *non bis in idem* ' steht, insbesondere, wenn die Steuerverwaltungen eine administrative Geldbuße auferlegen und gleichzeitig die Justiz strafrechtliche Sanktionen verhängt. Die zwingende Beschaffenheit dieses Grundsatzes ist am 10. Februar 2009 im Urteil *Zolotoukhine* der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte präzisiert worden. In dieser Rechtssache wurden die strafrechtlichen Verfolgungen, die sich hauptsächlich auf denselben Verstoß bezogen, für den der Betroffene bereits eine verwaltungsrechtliche Sanktion auferlegt bekommen hatte, als Verstoß gegen Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) angesehen.

Die Steuerverwaltungen verfügen über das Fachwissen, die Mittel und die Beamten, um im Lichte des festgestellten Sachverhalts schnell und wirksam die hinterzogene Steuer festzustellen und in die Heberolle einzutragen. Außerdem gehen die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt weiter als diejenigen, die den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen, so dass innerhalb der vorgesehenen Konzertierung eine Verteilung der Steuerhinterziehungsakten vorgenommen werden kann:

- einerseits die relativ einfachen Steuerhinterziehungsakten, in deren Rahmen die gesetzlichen Mittel der Steuerverwaltung sich als ausreichend zur Bekämpfung der Hinterziehung erweisen;
- und andererseits die Steuerhinterziehungsakten, die die Untersuchungsmittel der rechtsprechenden Gewalt erfordern.

Gemäß den Bestimmungen der Verfassung und des Gerichtsgesetzbuches legt der Minister der Justiz die Richtlinien für die Kriminalpolitik fest, einschließlich im Bereich der Ermittlungs- und Verfolgungspolitik, nachdem er die Stellungnahme des Kollegiums der Generalprokuratoren eingeholt hat. Im Rahmen der Kriminalpolitik des Ministers der Justiz und des Kollegiums der Generalprokuratoren wird eine Steuerhinterziehungsakte oder eine Akte, in der der Steuerpflichtige vollauf zur Feststellung und Zahlung der hinterzogenen Steuer beiträgt, durch die Steuerverwaltung bearbeitet und durch die vorgesehenen Verwaltungssanktionen geahndet.

Eine Akte der schwerwiegenderen Steuerhinterziehung oder eine Akte des echten organisierten Betrugs hingegen wird Gegenstand einer strafrechtlichen Verfolgung in Verbindung mit strafrechtlichen Sanktionen sein. Wird direkt der strafrechtliche Weg gewählt, so beschränken sich die Steuerverwaltungen auf die Feststellung der hinterzogenen Steuern, ohne eine Verwaltungssanktion aufzuerlegen» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/001, SS. 4-7).

B.2.4. Während der Erörterung des Gesetzesvorschlags im Senat wurde ferner hervorgehoben:

«Das Ziel besteht also darin, dass die durch Artikel 2 des Gesetzentwurfs zur Ergänzung von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches eingeführte Konzertierung so früh wie möglich im Verfahren stattfindet, damit der Regionaldirektor und die Magistrate der Staatsanwaltschaft, die die Verfolgung ausüben, vereinbaren können, ob administrative Geldbußen auferlegt werden oder nicht. [...]

[...]

[...] Die Konzertierung wird es gerade ermöglichen, die Auferlegung einer administrativen Geldbuße zu vermeiden, die Gefahr läuft, die spätere strafrechtliche Verfolgung in Frage zu stellen. Wenn die Konzertierung gut funktioniert, wird sie dazu führen, dass die Gerichtsinstanzen über die erforderliche Kapazität und Zeit verfügen, um die Akten schwerwiegender Steuerhinterziehung, über die anschließend der Strafrichter zu urteilen hat, gründlicher zu untersuchen.

[...]

[...] Der Zweck von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches besteht also darin, dass die Konzertierung stattfindet, bevor eine strafrechtliche Verfolgung eingeleitet wird. Man muss sich selbstverständlich auf die verfassungsmäßige Unabhängigkeit und die Autonomie des Prokurators des Königs stützen. Sobald die Staatsanwaltschaft einen Untersuchungsrichter anfordert, wird es schwer, noch eine Konzertierung zu organisieren. Dann finden die Artikel 460 bis 463 des EStGB 1992 Anwendung. [...] [Der] ' *Una-via* '-Gesetzentwurf bezweckt, durch die im Entwurf von Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches vorgesehene Konzertierung der Akte eine Richtung zu geben, entweder auf Ebene der Steuerverwaltung oder auf gerichtlicher Ebene. Sobald ein Untersuchungsrichter angefordert wurde, ist es rechtlich nicht mehr möglich, den Weg auf Ebene der Steuerverwaltung einzuschlagen. Dies ist im System unseres heutigen Strafrechts unmöglich.

[...]

[Wenn] es bei der Staatsanwaltschaft infolge eines anonymen Briefs oder gleich welchen anderen Umstandes den Ansatz einer Steuerakte gibt, in der die Staatsanwaltschaft der Auffassung ist, dass sie Anlass zur Weiterführung einer Ermittlung gibt, und die Staatsanwaltschaft auf die Befugnisse der Polizeidienste zurückgreift, um diese Untersuchung

weiterzuführen – obwohl von Beginn an deutlich ist, dass es sich um Verstöße handelt, die eher Anlass zu einer administrativen Geldbuße geben müssten –, muss die Akte bei der betreffenden Konzertierung behandelt werden können. In diesem Fall handelt es sich nämlich um eine Akte, die Anlass zur Einleitung einer Ermittlung gegeben hat, bei der sich aber am Ende der Konzertierung herausstellt, dass der administrative Weg eingeschlagen werden kann.

[...]

[...] Die einmal getroffene Wahl ist endgültig. Das neue System bezweckt nicht, zu mehreren Zeitpunkten Konzertierungen zu organisieren, um dieselbe Akte zu erörtern. Die Konzertierung dient dazu, den Weg zu bestimmen, der für eine bestimmte Akte eingeschlagen wird: entweder der Weg auf Ebene der Steuerverwaltung oder der gerichtliche Weg» (*Parl. Dok.*, Senat, 2011-2012, Nr. 5-1592/3, SS. 41-46).

B.3.1. Die klagende Partei leitet einen ersten Klagegrund aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung ab. Diese Partei bemängelt, dass der Gesetzgeber einen diskriminierenden Behandlungsunterschied eingeführt habe, indem er kein ausreichend präzises Unterscheidungskriterium festgelegt habe, anhand dessen die Fälle zu bestimmen seien, in denen die der Steuerhinterziehung verdächtigten Steuerpflichtigen entweder strafrechtlich verfolgt oder administrativ sanktioniert würden.

B.3.2. Aus den in B.2.2 angeführten Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung geht hervor, dass der Gesetzgeber bewusst kein zwingendes Unterscheidungskriterium festgelegt hat, anhand dessen auf allgemeine und abstrakte Weise die Arten von steuerrechtlichen Verstößen zu bestimmen wären, die entweder durch die Staatsanwaltschaft verfolgt oder durch die Steuerverwaltung sanktioniert werden.

Dennoch können nur die steuerrechtlichen Verstöße, die in betrügerischer Absicht oder mit der Absicht zu schaden begangen wurden, sowohl Gegenstand einer strafrechtlichen Verfolgung als auch einer Verwaltungssanktion sein, so dass nur die der Steuerhinterziehung verdächtigten Steuerpflichtigen vor einer Ungewissheit hinsichtlich des repressiven Weges (strafrechtlich oder administrativ) stehen können, der in Bezug auf sie eingeschlagen wird. Ein steuerrechtlicher Verstoß, der ohne betrügerische Absicht oder ohne Absicht zu schaden begangen wurde, wird hingegen nicht strafrechtlich geahndet, und eine Person, die dessen verdächtig wird, kann also nur administrativ sanktioniert werden.

B.3.3. Es kann dem Gesetzgeber nicht vorgeworfen werden, keine allgemeine und abstrakte Verteilung der Arten von Steuerhinterziehung, für die entweder die Steuerverwaltung oder die Staatsanwaltschaft zuständig ist, eingeführt zu haben.

B.3.4. Die angefochtene Bestimmung verstößt nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, denn es besteht für alle Steuerpflichtigen, die der Steuerhinterziehung verdächtig werden, die gleiche Wahlmöglichkeit hinsichtlich des einzuschlagenden repressiven Weges.

B.4. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

B.5. Die klagende Partei bemängelt in einem zweiten Klagegrund ferner den Behandlungsunterschied, der durch die angefochtene Bestimmung eingeführt werde, insofern er der Steuerverwaltung eine bedeutende Rolle in der Bestimmung der Steuerhinterziehungsakten, die strafrechtlich verfolgt würden, erteile. Kein anderer Kläger spiele eine solche Rolle im Ablauf der einleitenden Phase der Strafverfolgungen, und keine andere Person, die verdächtig werde, einen anderen Verstoß als einen steuerrechtlichen begangen zu haben, werde mit einer solchen Konzertierung zwischen der Staatsanwaltschaft und dem Kläger, der eine etwaige zukünftige Zivilpartei sei, konfrontiert.

B.6.1. Die Einführung eines Verfahrens, durch das die Staatsanwaltschaft und die Steuerverwaltung eine Konzertierung über den am besten geeigneten repressiven Weg (strafrechtlich oder administrativ), der in einer bestimmten Steuerhinterziehungsakte einzuschlagen ist, vornehmen, ist Bestandteil der Ermessensbefugnis, die durch Artikel 151 § 1 der Verfassung dem Gesetzgeber zuerkannt wird, zumal diese Konzertierung, ungeachtet ihres Ausgangs, den Prokurator des Königs nicht daran hindern kann, die Taten, über die sie geführt wurde, strafrechtlich zu verfolgen.

Umgekehrt ist der Prokurator des Königs ebenso wenig verpflichtet, eine Ermittlung in Bezug auf einen Sachverhalt einzuleiten, der ihm durch die Steuerverwaltung im Laufe der durch die angefochtene Bestimmung organisierten Konzertierung zur Kenntnis gebracht wurde. Er hat außerdem die Möglichkeit, anschließend die notwendigen Untersuchungen durchzuführen, um gegebenenfalls die Informationen zu bestätigen, die ihm durch die Steuerverwaltung übermittelt wurden, und er hängt also nicht von diesen Informationen ab.

B.6.2. Folglich entzieht die angefochtene Bestimmung der Staatsanwaltschaft nicht das Recht, eine Verfolgung auszuüben oder nicht.

B.6.3. Außerdem schaden steuerrechtliche Verstöße der gesamten Gesellschaft, indem sie der öffentlichen Hand die Mittel entziehen, die zu ihrem guten Funktionieren notwendig sind.

B.7. Aufgrund der wesentlichen Unterschiede zwischen einem gemeinrechtlichen Kläger und der Steuerverwaltung entbehrt der angefochtene Behandlungsunterschied nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.8. Der zweite Klagegrund ist unbegründet.

*In Bezug auf die Artikel 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes*

B.9.1. Die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes bestimmen:

«Art. 3. Artikel 444 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch den Königlichen Erlass vom 20. Juli 2000, wird durch einen Absatz 5 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit des Steuerzuschlags und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 ausübt. Durch Befassung des Korrektionalgerichts wird der Steuerzuschlag definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. ’

Art. 4. Artikel 445 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 28. Dezember 2011, wird durch einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut ergänzt:

‘ Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbußen und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 ausübt. Durch Befassung des Korrektionalgerichts werden die steuerrechtlichen Geldbußen definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. ’»;

«Art. 14. Artikel 72 des Mehrwertsteuergesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 22. Juli 1993, wird durch einen Absatz 2 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

Unbeschadet der Gültigkeit der administrativen oder gerichtlichen Handlungen, die im Hinblick auf die Festlegung oder Eintreibung der Steuerschuld vorgenommen werden, werden die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbußen und die Verjährung der Eintreibungsklage ausgesetzt, wenn die Staatsanwaltschaft die in Artikel 74 erwähnte Strafverfolgung ausübt. Durch Befassung des Korrekionalgerichts werden die steuerrechtlichen Geldbußen definitiv nicht einforderbar. Hingegen wird mit dem Einstellungsbeschluss der Aussetzung der Fälligkeit und Verjährung ein Ende gesetzt. '».

B.9.2. Diese Bestimmungen ergeben sich aus Abänderungsanträgen zu dem ursprünglichen Gesetzesvorschlag, die wie folgt gerechtfertigt wurden:

«Durch die vorgeschlagene Abänderung kann der Zeitpunkt präzisiert werden, ab dem der Steuerzuschlag nicht fällig wird. Dieser Zeitpunkt ist derjenige der Befassung des Strafrichters. Auch wird die Maßnahme der Staatsanwaltschaft, die Sache zu den Akten zu legen, keinen Einfluss auf die Fälligkeit des Steuerzuschlags haben.

In der vorgeschlagenen Abänderung ist im Übrigen ausdrücklich die Aufhebung der Aussetzung der Fälligkeit des Steuerzuschlags vorgesehen. So kann die Verwaltung die Zahlung eines Steuerzuschlags verlangen (und eventuell Maßnahmen der Zwangsvollstreckung ausüben) in Bezug auf eine Person, die Gegenstand der durch die Staatsanwaltschaft ausgeübten Strafverfolgung ist, aber in den Vorteil eines Einstellungsbeschlusses gelangt.

In dem Abänderungsantrag ist außerdem die Aussetzung der Verjährung einer Eintreibungsklage in Bezug auf einen Steuerzuschlag, dessen Fälligkeit durch die Anhängigmachung der Strafverfolgung ausgesetzt wurde, vorgesehen und wird präzisiert, dass der Einstellungsbeschluss die Aussetzung der Verjährungsfrist beendet. Durch diese Maßnahme wird vermieden, dass der Steuerzuschlag wegen der Dauer der gerichtlichen Untersuchung verjährt» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/004, S. 2. Siehe auch ebenda, SS. 3 und 5).

B.9.3. Während der Erörterung im Ausschuss präziserte ein Vertreter des Ministers der Finanzen ferner:

«Die konkreten Verfahrensregeln werden unter Einhaltung der Autonomie der Staatsanwaltschaft durch Rundschreiben der Minister der Finanzen und der Justiz geregelt. So ist darauf achten, dass der Fiskus über den Namen der natürlichen oder juristischen Person, die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, die Gegenstand der Strafverfolgung sind, oder die Befassung des Korrekionalgerichts informiert wird» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2011-2012, DOC 53-1973/005, S. 8).

B.10. Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

«Art. 15. In Artikel 74 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 4. August 1986 und abgeändert durch die Gesetze vom 28. Dezember 1992 und 15. März 1999, werden die Paragraphen 2 und 3 wie folgt ersetzt:

§ 2. Die Staatsanwaltschaft kann keine Strafverfolgung einleiten, wenn sie infolge einer Klage oder Anzeige eines Beamten, der nicht im Besitz der in Artikel 29 Absatz 2 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Genehmigung ist, Kenntnis dieser Handlungen erhalten hat.

Die Staatsanwaltschaft kann jedoch die nach dem Strafrecht strafbaren Handlungen, über die sie während der in Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Konzertierung Kenntnis genommen hat, verfolgen.

§ 3. Unbeschadet der in Artikel 29 Absatz 3 des Strafprozessgesetzbuches erwähnten Konzertierung kann der Prokurator des Königs, wenn er aufgrund von Handlungen, die aufgrund des vorliegenden Gesetzbuches oder seiner Ausführungserlasse nach dem Strafrecht strafbar sind, eine Strafverfolgung einleitet, die Stellungnahme des zuständigen Regionaldirektors einholen. Der Prokurator des Königs fügt seinem Begutachtungsantrag die Tatsachenelemente, über die er verfügt, bei. Der Regionaldirektor beantwortet diesen Antrag binnen vier Monaten ab dem Datum seines Empfangs.

Der Begutachtungsantrag setzt keinesfalls die Strafverfolgung aus. '».

B.11.1. Die klagende Partei leitet einen ersten Klagegrund ab aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch die angefochtenen Bestimmungen, insofern sie einerseits nicht auf sachdienliche Weise dem Ziel dienen, die gleichzeitige Ausübung der steuerrechtlichen und strafrechtlichen Untersuchungen zu vermeiden, und andererseits einen Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen einführen, da nur gewisse unter ihnen mit einer doppelten Untersuchung, nämlich strafrechtlich und steuerrechtlich, konfrontiert würden.

B.11.2. Der Gerichtshof bemerkt zunächst, dass das von der klagenden Partei zur Untermauerung ihres Klagegrunds angeführte Ziel, im Gegensatz zu ihren Darlegungen, nicht mit den Artikeln 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes, sondern mit dessen Artikel 2 verfolgt wird.

Wie der Ministerrat bemerkt, betreffen die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes nämlich die Situation, in der eine Strafverfolgung nach der Auferlegung einer Verwaltungsanktion erfolgt, das heißt genau der Fall, in dem gegebenenfalls gleichzeitig steuerrechtliche und strafrechtliche Untersuchungen stattgefunden haben, ungeachtet dessen, ob die in Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes vorgesehene Konzertierung stattgefunden hat, oder, wenn sie stattgefunden hat, es nicht ermöglicht hat, den repressiven Weg zu bestimmen, der einzuschlagen war.

Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes weist ebenfalls keinen Zusammenhang mit dem von der klagenden Partei erwähnten Ziel auf, denn dieser Artikel soll es lediglich der Staatsanwaltschaft ermöglichen, die faktischen Elemente zu nutzen, die ihr während der Konzertierung mit der Steuerverwaltung zur Kenntnis gebracht wurden, und während der durch sie eingeleiteten Strafverfolgungen die Stellungnahme des zuständigen Regionaldirektors einzuholen.

B.11.3. Überdies, auch wenn es zutrifft, dass der Gesetzgeber durch die Annahme des in Artikel 2 des angefochtenen Gesetzes vorgesehenen Verfahrens der Konzertierung bemüht war, eine gleichzeitige Ausübung von administrativen und strafrechtlichen Untersuchungen zu vermeiden, musste ein solches Ziel, wie in B.2.3 dargelegt wurde, mit anderen Zwängen in Einklang gebracht werden, die ebenfalls durch den Gesetzgeber berücksichtigt werden, wie der Subsidiaritätsgrundsatz - aufgrund dessen es in der Regel der Steuerverwaltung obliegt, selbst Untersuchungen in Bezug auf Sachverhalte einzuleiten, die als Steuerhinterziehung eingestuft werden können - und der Wille, der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit zu garantieren, über die Opportunität einer strafrechtlichen Verfolgung in einer bestimmten Steuerhinterziehungsakte zu urteilen.

B.11.4. Schließlich wird durch die angefochtenen Bestimmungen kein Behandlungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen, die der Steuerhinterziehung verdächtigt werden, eingeführt, die sich allesamt der Gefahr aussetzen, gegebenenfalls Gegenstand von Untersuchungsmaßnahmen sowohl durch die Steuerverwaltung als auch durch die Staatsanwaltschaft zu sein.

B.12. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

B.13.1. In dem zweiten und dem dritten Klagegrund, die gegen die Artikel 3, 4, 14 und 15 des angefochtenen Gesetzes gerichtet sind, wird bemängelt, dass diese Bestimmungen gegen die Artikel 10, 11, 170 und 172 der Verfassung verstießen, insofern sie einerseits Diskriminierungen bei der Anwendung des Grundsatzes *non bis in idem* einführen und andererseits gegen den besagten Grundsatz verstießen.

B.13.2. Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes regelt nicht die gleichzeitige Durchführung der Verfolgungen oder der strafrechtlichen und administrativen Sanktionen. Dieser Artikel weist somit keinen Zusammenhang mit der in diesen Klagegründen angeführten Kritik auf.

Insofern sie sich auf Artikel 15 des angefochtenen Gesetzes beziehen, sind der zweite und der dritte Klagegrund der klagenden Partei somit unzulässig.

B.14. Ein Behandlungsunterschied, der gewissen Personen den Vorteil des Grundsatzes *non bis in idem* entzieht, kann aufgrund der Beschaffenheit des betreffenden Grundsatzes nicht gerechtfertigt werden. Nichts kann es nämlich rechtfertigen, dass einer Kategorie von Personen die Anwendung des Grundsatzes *non bis in idem* verweigert wird, obwohl die Bedingungen dieser Anwendung erfüllt sind.

B.15.1. Aufgrund des allgemeinen Rechtsgrundsatzes *non bis in idem*, der ebenfalls durch Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte gewährleistet wird, darf niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits « nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des jeweiligen Landes » rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, erneut verfolgt oder bestraft werden. Dieser Grundsatz ist ebenfalls in Artikel 4 des in Bezug auf Belgien am 1. Juli 2012 in Kraft getretenen siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und, was dessen Anwendungsbereich betrifft, in Artikel 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankert.

Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte verbietet es der Grundsatz *non bis in idem*, « eine Person für einen zweiten ' Verstoß ' zu verfolgen oder zu verfolgen oder zu verurteilen, insofern dieser auf identischen Tatbeständen oder auf Tatbeständen, die im Wesentlichen die gleichen sind, beruht » (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine* gegen Russland, § 82).

B.15.2. Wie der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte anmerkt, enthält Artikel 4 des siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention eine Garantie, die « gilt, wenn neue Verfolgungen eingeleitet werden und die vorherige Entscheidung des Freispruchs oder der Verurteilung bereits rechtskräftig war » (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, vorerwähnt, § 83; 20. November 2012, *Pacifico* gegen Italien, § 73).

B.16.1. Die in Artikel 445 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) und Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehene steuerrechtliche Geldbuße und der in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerzuschlag sind vorwiegend repressiver Art und stellen daher Sanktionen strafrechtlicher Art im Sinne von Artikel 4 des siebten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention und von Artikel 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dar.

B.16.2. Außerdem werden mit der in Artikel 445 des EStGB 1992 und Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen steuerrechtlichen Geldbuße und der in Artikel 449 des EStGB 1992 und Artikel 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion Tatbestände geahndet, die im Wesentlichen identisch sind, selbst wenn die Artikel 449 des EStGB 1992 und 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches es zur Anwendung der darin vorgesehenen strafrechtlichen Sanktion erfordern, dass eine betrügerische Absicht oder die Absicht zu schaden festgestellt wird (siehe in diesem Zusammenhang EuGHMR, 16. Juni 2009, *Ruotsalainen* gegen Finnland, § 56). Das Gleiche gilt für den in Artikel 444 des EStGB 1992 vorgesehene Steuerzuschlag und die in Artikel 449 des EStGB 1992 vorgesehene strafrechtliche Sanktion, die beide eine unterlassene Erklärung oder eine unvollständige oder falsche Erklärung durch den Steuerpflichtigen sanktionieren.

B.17.1. Folglich verhindern die administrative Geldbuße oder die Steuerzuschlag, die dem Steuerpflichtigen endgültig auferlegt werden, die Durchführung erneuter Strafverfolgungen gegen ihn wegen Taten, die wie die Unterstrafstellungen im Sinne der Artikel 449 des EStGB 1992 und 73 des Mehrwertsteuergesetzbuches im Wesentlichen mit denjenigen identisch sind, für die er bereits verurteilt wurde.

Eine Verwaltungssanktion wird endgültig nach Ablauf der Frist, die für die für das Einreichen der einfachen Beschwerden gegen diese Entscheidung vorgesehen ist, oder nach der Ausübung dieser Beschwerden (EuGHMR, Große Kammer, 10. Februar 2009, *Zolotoukhine* gegen Russland, §§ 107-108).

So hat der Kassationshof geurteilt:

«Das Erfordernis, dass das erste Urteil oder die erste Sanktion zum Zeitpunkt des zweiten Urteils oder der zweiten Sanktion endgültig ist nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des Landes, setzt hinsichtlich der durch die Steuerbehörden in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen verhängten Sanktionen voraus, dass diese Sanktionen nicht mehr durch einen Widerspruch bei den Steuerbehörden und ebenfalls nicht durch ein ordentliches Rechtsmittel vor einem Richter angefochten werden können» (Kass., 3. Januar 2012, P.11.0894.N, Punkt 14).

B.17.2. Ab diesem Zeitpunkt kann der Steuerpflichtige also nicht mehr strafrechtlich verfolgt werden wegen Taten, die im Wesentlichen identisch sind mit denjenigen, für die er auf administrativer Ebene verurteilt wurde, wobei die Strafverfolgungen ab der Phase der Ermittlung beginnen können.

Die durch eine endgültige Entscheidung erfolgte Auferlegung einer Geldbuße oder eines Steuerzuschlags, die beziehungsweise der - wie im vorliegenden Fall - strafrechtlicher Art ist, muss nämlich notwendigerweise aufgrund des Grundsatzes *non bis in idem* zum Erlöschen der anschließenden Verfolgungen derselben Person wegen im Wesentlichen identischer Taten führen.

Aus diesem Grundsatz ergibt sich, dass eine Ermittlung nicht eingeleitet werden kann. Wenn eine solche Ermittlung bereits laufen würde, würde es der Staatsanwaltschaft obliegen, die Sache zu den Akten zu legen. Die Staatsanwaltschaft kann keinen Untersuchungsrichter mehr befragen. Wenn bereits eine gerichtliche Untersuchung laufen würde, würde es dem Untersuchungsgericht obliegen, sie durch einen Einstellungsbeschluss zu beenden. Die erkennenden Gerichte können nicht mehr befasst werden, und wenn dies bereits geschehen wäre, könnten sie nur die Unzulässigkeit oder das Erlöschen der Strafverfolgung feststellen.

Wenn hingegen neue Fakten auftauchen, nachdem die Verwaltungssanktion endgültig geworden ist, die darauf hinweisen, dass das Ausmaß der Hinterziehung größer ist als dasjenige, das ursprünglich entdeckt wurde, spricht der Grundsatz *non bis in idem* nicht dagegen, dass eine Strafverfolgung gegen den betroffenen Steuerpflichtigen eingeleitet wird, sofern es sich nicht um Taten handelt, die im Wesentlichen identisch sind mit denjenigen, für die er bereits Gegenstand der Verwaltungssanktion war.

B.18.1. In den Artikeln 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes ist vorgesehen, dass die Fälligkeit der steuerrechtlichen Geldbuße oder des Steuerzuschlags, die einem Steuerpflichtigen auferlegt wird, ausgesetzt wird ab dem Zeitpunkt, zu dem die Staatsanwaltschaft gegen denselben Steuerpflichtigen die Strafverfolgung gemäß Artikel 460 des EStGB 1992 oder Artikel 74 des Mehrwertsteuergesetzbuches ausübt.

Wenn die durch die Staatsanwaltschaft befassten Untersuchungsgerichte einen Einstellungsbeschluss erlassen, wird die Aussetzung der Fälligkeit der Geldbußen und Steuerzuschläge, die dem Steuerpflichtigen auferlegt wurden, beendet. Wenn der Steuerpflichtige hingegen durch die Staatsanwaltschaft oder durch den Verweisungsbeschluss der Ratskammer an das Korrekionalgericht verwiesen wird, werden die steuerrechtlichen Geldbußen und die Steuerzuschläge endgültig nicht fällig.

B.18.2. Folglich hat die selbst endgültige Auferlegung einer steuerrechtlichen Geldbuße oder eines Steuerzuschlags gegen einen Steuerpflichtigen nicht zur Folge zu verhindern, dass dieser Gegenstand einer anschließenden Strafverfolgung wäre, oder dass er an ein erkennendes Gericht verwiesen würde, selbst wenn die ihm zur Last gelegten Taten im Wesentlichen identisch ist mit denjenigen, für die er administrativ verurteilt wurde.

B.18.3. Der Gesetzgeber hat also den Grundsatz *non bis in idem* missachtet, indem er es der Staatsanwaltschaft ermöglicht hat, eine Strafverfolgung einzuleiten (indem eine Ermittlung eingeleitet oder nicht abgeschlossen wird oder indem die Strafverfolgung in Gang gesetzt wird) gegen eine Person, die bereits wegen im Wesentlichen identischer Taten Gegenstand einer Verwaltungssanktion mit strafrechtlicher Beschaffenheit war, die endgültig geworden ist, und indem er es erlaubt hat, dass diese Person wegen im Wesentlichen identischer Taten an ein Strafgericht verweisen wird, oder, falls dieses Gericht bereits befasst war, indem er es diesem ermöglicht, die Prüfung der Sache fortzusetzen.

B.18.4. Folglich verstoßen die Artikel 3, 4 und 14 des angefochtenen Gesetzes gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

B.19. Da der dritte Klagegrund nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung führen kann, braucht er nicht geprüft zu werden.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 3, 4 und 14 des Gesetzes vom 20. September 2012 « zur Einführung des 'Una-via'-Grundsatzes bei der Verfolgung von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften und zur Erhöhung der strafrechtlichen Steuergeldbußen » für nichtig;

- weist die Klage im Übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 3. April 2014.

Der Kanzler,

F. Meersschant

Der Präsident,

J. Spreutels

## GRONDWETTELIJK HOF

[2014/202581]

### Uittreksel uit arrest nr. 64/2014 van 3 april 2014

Rolnummer : 5666

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 9 van de wet van 17 maart 2013 tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek en van de wet van 17 mei 2006 betreffende de externe rechtspositie van veroordeelden tot een vrijheidsstraf en de aan het slachtoffer toegekende rechten in het raam van de strafuitvoeringsmodaliteiten (opheffing van artikel 31, § 5, van de wet van 17 mei 2006), ingesteld door L.L.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 juni 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 juni 2013, heeft L.L. beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 9 van de wet van 17 maart 2013 tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek en van de wet van 17 mei 2006 betreffende de externe rechtspositie van veroordeelden tot een vrijheidsstraf en de aan het slachtoffer toegekende rechten in het raam van de strafuitvoeringsmodaliteiten (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 19 maart 2013), waarbij artikel 31, § 5, van de voormelde wet van 17 mei 2006 wordt opgeheven.

(...)

II. *In rechte*

(...)

*Ten aanzien van de bestreden bepaling*

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 9 van de wet van 17 maart 2013 tot wijziging van het Gerechtelijk Wetboek en van de wet van 17 mei 2006 betreffende de externe rechtspositie van veroordeelden tot een vrijheidsstraf en de aan het slachtoffer toegekende rechten in het raam van de strafuitvoeringsmodaliteiten, dat bepaalt :

« In artikel 31 van dezelfde wet, gewijzigd bij de wet van 27 december 2006, wordt § 5 opgeheven ».

B.1.2. De wet waarnaar de bestreden bepaling verwijst, is de wet van 17 mei 2006 betreffende de externe rechtspositie van de veroordeelden tot een vrijheidsstraf en de aan het slachtoffer toegekende rechten in het raam van de strafuitvoeringsmodaliteiten.

Het thans opgeheven artikel 31, § 5, van die wet luidde :

« Indien het advies van de directeur niet wordt megedeeld binnen de in de artikelen 29, § 3 en 30, § 2, voorziene termijn kan de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg op schriftelijk verzoek van de veroordeelde, de minister op straffe van een dwangsom veroordelen tot het uitbrengen van zijn advies, via de directeur, binnen de termijn voorzien door de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg en om aan de veroordeelde een afschrift van dit advies ter kennis te brengen.

De Voorzitter doet uitspraak na de veroordeelde en de minister of zijn gemachtigde te hebben gehoord, op advies van het openbaar ministerie, binnen vijf dagen na ontvangst van het verzoek.

Tegen deze beslissing staat geen enkel rechtsmiddel open ».

B.1.3. Artikel 30 van de wet van 17 mei 2006, sinds de wijziging ervan bij de wet van 17 maart 2013, bepaalt :

« § 1. De voorwaardelijke invrijheidstelling en de voorlopige invrijheidstelling met het oog op verwijdering van het grondgebied of met het oog op overlevering worden toegekend door de strafuitvoeringsrechter op schriftelijk verzoek van de veroordeelde.

§ 1/1. Het schriftelijk verzoek wordt ingediend op de griffie van de gevangenis.

De griffie van de gevangenis zendt het schriftelijk verzoek binnen vierentwintig uur over aan de griffie van de strafuitvoeringsrechtbank en bezorgt een afschrift aan de directeur.

§ 2. De directeur brengt een advies uit uiterlijk vier maanden na de ontvangst van het schriftelijk verzoek van de veroordeelde. De artikelen 31 en 32 zijn van toepassing ».

B.1.4. Artikel 31 van de wet van 17 mei 2006, sinds de wijziging ervan bij de wet van 17 maart 2013, bepaalt :

« § 1. Om zijn advies op te stellen, stelt de directeur een dossier samen en hoort hij de veroordeelde. Dit dossier omvat :