

De fiscus voor de strafrechter: de traditionele burgerlijke partijstelling versus de kersverse zelfstandige vordering

Ana Laura CLAES

Advocaat en assistent Service de Droit Pénal, Procédure Pénale et Droit Pénal International, ULiège

Jente DE SMEDT

Doctoraatsbursaal Instituut voor Strafrecht, KU Leuven

INHOUD

1. Inleiding	123
2. De burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter: <i>a never-ending story?</i>	124
A. Inzake directe belastingen	124
B. Inzake indirecte belastingen	125
C. Wettelijke basis burgerlijke partijstelling fiscus	126
D. <i>Overruling</i> door Hof van Cassatie?	127
3. De wet van 5 mei 2019 en de nieuwe zelfstandige vordering uit artikel 4bis VT.Sv.: eindpunt van discussie?	127
A. Evolutie rechtspraak omtrent <i>non bis in idem</i> en <i>una via</i>	127
B. De wet van 5 mei 2019 als kantelpunt	129
C. Zelfstandige vordering als nieuw speeltje voor fiscus	129
4. Eerste casuïstiek: (niet) veelbelovend voor fiscus?	130
A. Verplicht karakter van artikel 4bis VT.Sv.	130
B. Vormt reeds bestaande uitvoerbare titel een hindernis?	131
5. Conclusie: meer vragen dan antwoorden	132

wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek² (hierna: de wet van 5 mei 2019) ondernam de wetgever een nieuwe poging om een einde te maken aan de lange discussie over de vraag of de fiscus zich inzake directe en indirecte belastingen burgerlijke partij kan stellen. Met de invoering van het nieuwe artikel 4bis VT.Sv. krijgt de fiscus immers de mogelijkheid om via een zelfstandige vordering vrijwillig tussen te komen in het strafproces en zo zijn burgerlijke vordering aanhangig te maken. Kritische vragen over de toepasbaarheid ervan in de praktijk en over de verhouding van deze zelfstandige vordering ten opzichte van de reeds bestaande en ondertussen wettelijk geregelde burgerlijke partijstelling van de fiscus in strafzaken, rezen dan ook snel.³ Ondertussen zijn de eerste vonnissen over de toepassing van artikel 4bis VT.Sv. verschenen en is het interessant om te analyseren hoe strafrechters hier in de praktijk mee omgaan.⁴

1. Inleiding

De burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter is al decennia lang voer voor discussie en werd in de rechtsleer uitvoerig becommentarieerd.¹ Met de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen inzake strafzaken en inzake erediensden, en tot

Dit artikel geeft eerst een beknopt overzicht van de evolutie van de wetgeving, rechtspraak en rechtsleer inzake de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen directe belastingen en indirecte belastingen, aangezien dit essentieel is om het ontstaan en de werking van het nieuwe artikel 4bis VT.Sv. in zijn

- Zie o.m. T. AFSCHRIFT, "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, 283-307; J. BEERNAERT, "L'action civile du fisc devant le juge répressif?", *RGCF* 1992, 319-324; S. BERNEMAN, "Fiscale rechter vs. Strafrechter: wie heeft het er voor het zeggen?" in F. DERUYCK en M. ROZIE, *Het strafrecht bedreven. Liber Amicorum Alain De Nauw*, Brugge, die Keure, 2011, 29-45; C. BUYASSE, "Fiscus kan zich voor ontdoken BTW wel burgerlijke partij stellen lastens dader", *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, 3-5; R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen" in R. DUPONT en F. VANISTENDAEL (eds.), *Strafrecht en belastingrecht, Acta Falconis*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1983, 35-38; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 41-46; W. DIERICK, "De fiscus, burgerlijke partij voor het strafrecht?", *AFT* 1982, 59-68; L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 204 e.v.; J. KIRKPATRICK, "Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique" in *Le droit économique et financier en 1985. Hommage à Robert Henrion*, Brussel, Bruylant, 1985, 361-367; T. LITANNIE en P. SCHREDER, "La procédure pénale fiscale" in F. STEVENART MEEÛS (ed.), *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthemis, 2011, 526-528; M. MAUS, "Over het charter van de belastingplichtige en de fiscale rechtsbescherming na de Wet-Franchimont en het cassatiearrest van 9 december 1997", *Not.Fisc.M.* 1999, 77-90; J. SPEECKE, "De burgerlijke partijstelling door de fiscus – status questionis", *TFR* 2001, 616-619; R. TOURNICOURT, *Fiscaal strafrecht. Overzicht van rechtspraak 1980-1990*, Brussel, Fiscale hogeschool, 1991, 58-63; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgving en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 679-706; E. VAN BUSTEM, "A propos de l'action civile du fisc: quel impôt, quel dommage et devant ... quel juge?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 5-46; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in F. DERUYCK, M. DE SWAEF en R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij. Liber Amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 573-596; M. VAN QUICKENBORNE, "Verlies van de mogelijkheid tot inkohieren, burgerlijke partijstelling door de fiscus, en doorbreking van het oorzakelijk verband door het ingrijpen van een eigen juridische oorzaak" (noot onder Cass. 8 september 1999), *R.Cass.* 2000, 225-229.
- BS 24 mei 2019.
- J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 113-114; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 4-19; C. VAN HOUTE, "Una via – fiscale bevoegdheid strafrechter", *Nieuwsbrief BATL* 2020-2, 12-19; <https://www.batl-taxlaw.be/nl/pers/nieuwsbrief-2020-2>.
- Corr. Luik 5 november 2020, *RGCF* 2021, afl. 3-4, 286, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE; Corr. Brugge 22 september 2021, *Fisc.Koer.* 2021 (weergave DEFOOR, W.), afl. 16, 402, noot W. DEFOOR.



volledigheid te verstaan. Vervolgens gaan we dieper in op het doel dat de wetgever voor ogen had met de wet van 5 mei 2019 in het licht van de *non bis in idem*-rechtspraak en het *una via*-principe. Daarbij geven we een theoretische bespreking van de nieuwe zelfstandige vordering. In het derde deel analyseren we de eerste vonnissen hierover en onderzoeken we de invloed ervan op de reeds bestaande burgerlijke partijstelling. Het laatste deel sluit af met enkele kritische kanttekeningen.

2. De burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter: a never-ending story?

Het nieuwe artikel 4bis VT.Sv. situeert zich in de context van de evolutie die de figuur van de burgerlijke partijstelling van de fiscus in de laatste decennia onderging. Meermaals werd voor zowel hogere als lagere rechtbanken de vraag gesteld of de fiscus zich burgerlijke partij kon stellen voor de strafrechter om zijn schade vergoed te zien. Hierbij moet steeds een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen de belastingsoort enerzijds, namelijk directe of indirecte belastingen, en de soort schade anderzijds, namelijk de ontdoken belastingen zelf of een andere schade.

De burgerlijke partijstelling uit artikel 63 Sv. heeft tot doel een schadevergoeding te bekomen.⁵ Hierbij moet de door het misdrijf benadeelde persoon overeenkomstig de artikelen 17 en 18 Ger.W. enerzijds over een rechtmatig belang beschikken en anderzijds schade hebben geleden.⁶ De hamvraag is dan ook of de Belgische Staat schade kan lijden door fiscale misdrijven en of die gebruik kan maken van de figuur van de burgerlijke partijstelling om deze schade vergoed te zien. Aangezien het statuut van burgerlijke partij sinds de wet-Franchimont veel mogelijkheden inhoudt, denk bijvoorbeeld aan het recht op inzage in het strafdosier (art. 61ter Sv.) of de mogelijkheid om te verzoeken om aanvullende onderzoeksdaten te laten stellen (art. 61quinquies Sv.), gaat deze vraag verder dan een louter theoretische discussie.⁷ Gelet op het feit dat er reeds veel geschreven is over de evolutie van de burgerlijke partijstelling van de fiscus door de jaren

heen, geven we hieronder slechts een beknopt overzicht van de belangrijkste arresten en gaan we bijvoorbeeld niet dieper in op de (nuance)verschillen tussen de Nederlandstalige en Franstalige kamer van het Hof van Cassatie.⁸

A. Inzake directe belastingen

De inkohiering heeft bij de directe belastingen een dubbele functie: de belastingschuld vaststellen (en dus de aanslag vestigen⁹) en een uitvoerbare titel creëren.¹⁰ Doordat de fiscale administratie inzake de directe belastingen via het kohier reeds over een uitvoerbare titel beschikt, werd dan ook al snel door de rechtsleer geargumenteed dat de fiscus zich geen burgerlijke partij kon stellen bij gebrek aan het vereiste belang uit artikel 17 Ger.W.¹¹ De fiscale administratie volgde deze redenering niet en stelde dat fiscale misdrijven (en de daarmee samenhangende gemeenschappelijke misdrijven) haar verhinderden binnen de wettelijke aanslagtermijnen over te gaan tot inkohiering, waardoor de schade bestond uit de niet-ingekeerde belastingen.¹²

Met het *Smans*-arrest uit 1997 bracht het Hof van Cassatie voor het eerst meer duidelijkheid. Het oordeelde dat de inkomstenbelastingen, die door middel van een kohier worden gevestigd en ingevorderd, geen afbreuk doen aan de mogelijkheid voor de fiscale administratie om zich burgerlijke partij te stellen om een schadevergoeding te bekomen voor de gepleegde misdrijven “*waarvoor de belastingwetten niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien*”.¹³ Met andere woorden moet de door het misdrijf veroorzaakte schade onderscheiden worden van verschuldigde belastingen, belastingverhogingen en interesten, die *in casu* geen deel uitmaakten van de vordering van de fiscus.¹⁴ Het Hof vond de provisionele schadevergoeding van 1 frank (BEF) wettelijk verantwoord omdat het nadeel lag “*in het feit dat de administratie bij de procureur des Konings een klacht of aangifte moet doen met het oog op het leveren van het bewijs van de fiscale misdrijven, het verdere verloop van de zaak moet volgen en de einduitspraak over de strafvordering moet afwachten alvorens belastingen te kunnen vestigen en invorderen*”.¹⁵

5. Art. 3 en 4 VT.Sv.; R. VERSTRAETEN en F. VERBRUGGEN, *Strafrecht en strafprocesrecht voor bachelors*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 125.
 6. R. VERSTRAETEN, “Een beweerd rechtmatig belang als ontvankelijkheidsvoorwaarde van de burgerlijke partijstelling”, *T.Straf.* 2005, afl. 6, 435-437.
 7. Wet 12 maart 1998 tot verbetering van de strafrechtspleging in het stadium van het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek, *BS* 2 april 1998.
 8. We verwijzen hiervoor naar de synthese van F. VAN VOLSEM, “De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF en R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij. Liber Amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 573-596.
 9. Waardoor de betaaltermijn begint te lopen en desgevallend ook de nalatigheidsinteresten (art. 413 en 414 WIB 1992).
 10. Cass. 17 juni 1929, *Pas.* 1929, I, 246; Cass. 27 oktober 1953, *Arr.Cass.* 1954, 124; K. SPAGNOLI, “Geen inning van belastingen via burgerlijke partijstelling”, *Fiscoloog* 1999, (6) 6.
 11. Voor een uitgebreid overzicht van de verschillende argumenten tot afwijzing van de mogelijkheid van de fiscale administratie om zich voor de strafrechter burgerlijke partij te stellen voor fiscale misdrijven, zie onder meer: L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, Mechelen, Kluwer, 2002, 202-203.
 12. F. VAN VOLSEM, “De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF en R. VERSTRAETEN (eds.), *De wet voorbij. Liber Amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen, Intersentia, 2010, (573) 577-578.
 13. Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N., *Arr.Cass.* 1997, 1307, *FJF* 1998/3, 5 en *Pas.* 1997, I, 1382.
 14. M. VAN QUICKENBORNE, “Verlies van de mogelijkheid tot inkohieren, burgerlijke partijstelling door de fiscus, en doorbreking van het oorzakelijk verband door het ingrijpen van een eigen juridische oorzaak” (noot onder Cass. 8 september 1999), *R.Cass.* 2000, 228.
 15. R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht” in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251-252.



In het *Bongiorno*-arrest preciseerde het Hof van Cassatie in 1999 dat de fiscus de burgerlijke partijstelling dus niet mocht gebruiken om verschuldigde belastingen, waarvan de aanslagtermijnen verstreken waren, te recupereren.¹⁶ In 2001 herhaalde het Hof het eerdere *Smans*-arrest en oordeelde dat artikel 29 Sv. het oorzakelijk verband tussen het misdrijf en de schade niet verbreekt.¹⁷ In 2006 omschreef het Hof het begrip schade verder: “*La nécessité de dénoncer l’infraction au procureur du Roi en vue d’obtenir cette preuve, de se faire donner accès au dossier répressif, de suivre le déroulement de l’instruction et d’attendre que celle-ci livre les éléments permettant d’identifier le redevable et de déterminer l’assiette de l’impôt peut en soi porter préjudice à l’Etat, administration des contributions directes*”.¹⁸

In 2011 oordeelde het Hof over het oorzakelijk verband dat “*de Staat, administratie der directe belastingen, [...] ongetwijfeld het recht [heeft] om, zoals iedere benadeelde, een burgerlijke rechtsvordering in te stellen wegens schade waarvoor de belastingwetgeving geen eigen mogelijkheid tot herstel kent. Enerzijds echter vloeit de belastingschuld niet voort uit fraude. Zij vindt haar oorsprong in de belastbare transactie die men met fraude heeft pogen te verhullen. De fraude kan dus niet de oorzaak zijn, in de zin van artikel 1382 Burgerlijk Wetboek, van schade bestaande in het bedrag van de ontdoken belasting. Anderzijds beschikt de administratie der directe belastingen, wat de belasting betreft, over een eigen mogelijkheid tot herstel die naast de inkohiering bestaat in de hoofdelijkheid [...]*”.¹⁹

Uit deze cassatiearresten blijkt duidelijk dat de fiscus zich inzake directe belastingen burgerlijke partij kan stellen voor fiscale en daarmee samenhangende misdrijven, maar enkel voor de schade waarvoor de belastingwetten niet in een eigen herstelmogelijkheid voorzien. Wanneer de fiscale administratie de inkomstenbelasting zelf wil vorderen, moet ze de voorziene weg uit de fiscale wetgeving bewandelen en dat kan

ze dus niet via een burgerlijke partijstelling.²⁰ De belastingschuld vloeit immers niet voort uit het fiscaal misdrijf, maar uit de fiscale wet zelf en vindt haar oorsprong in de belastbare verrichting, waardoor de fraude niet de oorzaak (in de zin van art. 1382 BW) kan zijn van de schade bestaande in het bedrag van de ontdoken belastingen.²¹

B. Inzake indirecte belastingen

Aangezien de regelgeving inzake de btw steunt op een andere logica dan de directe belastingen, is ook de rechtspraak hierover verschillend. Bij indirecte belastingen ontstaat de belastingschuld niet door de inkohiering, zoals bij de directe belastingen, maar zodra de wettelijke voorwaarden vervuld zijn. In 1979 heeft het Hof van Cassatie voor het eerst²² duidelijkheid gebracht over de problematiek van de burgerlijke partijstelling, door te oordelen dat hoewel artikel 85 WBTW de procedure voorschrijft om de btw, interesten en fiscale geldboetes te innen, dit niet wil zeggen dat de minister van Financiën de toegang tot de rechter door middel van de gewone rechtspleging verliest.²³ De feitenrechter kon zich dus niet onbevoegd verklaren om kennis te nemen van de burgerlijke partijstelling van de fiscus tot betaling van de rechten (zijnde de btw), boeten en interesten door het enkele feit dat de fiscus een dwangbevel²⁴ kon uitvaardigen.²⁵

Het Hof van Cassatie herhaalde dit in 1984: “*Ni le fait qu’en vertu de l’article 74 du code de la taxe sur la valeur ajoutée l’action publique est exercée par le ministère public ni le fait que l’article 85 dudit code confère au ministre des Finances le pouvoir de recouvrer par voie de contrainte la taxe, les intérêts, les amendes administratives et les accessoires, n’empêchent l’exercice d’une action civile devant le juge pénal, lorsque la déduction de la taxe indûment obtenue résulte d’une infraction ou que le défaut de paiement de la taxe constitue une infraction.*”²⁶ Latere arresten oordeelden in dezelfde richting.²⁷

16. Cass 8 september 1999, AR P.99.0360.F., *Arr.Cass.* 1999, 1042, *FJF* 1999/243, 646, noot, *JDF* 1999, 165, *JLMB* 2003, 312, noot F. ROGGEN, *JT* 1999, 786, *R.Cass.* 2000, 240, noot M. VAN QUICKENBORNE, *Rev.dr.pén.* 2000, 485 en *RW* 2000-01, 726, noot; “*Les dispositions du Code des impôts sur les revenus qui prolongent les délais d’imposition en cas de fraude et en cas d’action judiciaire dirigée contre le redevable ou contre un tiers excluent que l’Etat puisse, après l’expiration de ces délais d’ordre public, obtenir par voie d’une action civile exercée devant la juridiction répressive, la condamnation de la personne qui remplit les conditions légales de déduction de l’impôt, au paiement de celui-ci, même à titre de réparation d’un dommage qui résulterait de l’absence d’enrôlement dans le délai légal.*”
17. Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F., AR P.00.1353.F. en AR P.00.1363.F., *Arr.Cass.* 2001, 280, *FJF* 2004/99, 316, *JT* 2001, 593, *Pas.* 2001, I, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, 1264, noot J. VAN DONINCK, *TFR* 2001, 614, noot J. SPEECKE.
18. Cass. 14 juni 2006, AR P.06.0073.F., *Pas.* 2006, I, 1403, concl. D. VANDERMEERSCH, *RGCF* 2008, 210.
19. Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F., *Arr.Cass.* 2011, 1353, *FJF* 2011, 923, *JT* 2011, 831, noot F. KONING, *Pas.* 2011, 1465. Dit werd later bevestigd door Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N., *Arr.Cass.* 2015, afl. 2985, concl. D. THUIS, *Pas.* 2015, afl. 12, 2940, *RABG* 2016, afl. 14, 1061.
20. C. BUYSE, “Fiscus kan zich voor ontdoken BTW wel burgerlijke partij stellen lastens dader”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, (3) 3.
21. Cass. 13 november 2019, AR P.19.0267.F., *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, 157, noot S. SCARNA.
22. In de lagere rechtspraak was er immers geen eensgezindheid: sommige strafrechters verklaarden de vordering onontvankelijk bij gebrek aan belang, zo bv. Antwerpen 4 mei 1979, *BTW Rev.* 1980, nr. 43, 32; Antwerpen 18 april 1984, *FJF* 1985/20, 31. Andere strafrechters willigden de vordering van de fiscus tot betaling van de ontdoken btw wel in, zo bv. Corr. Neufchâteau 8 juni 1978, *BTW Rev.* 1980, nr. 43, 351.
23. Cass. 20 juli 1979, *Arr.Cass.* 1978-79, 1340, *Pas.* 1979, I, 1307, 34, *JDF* 1979, 416, *BTW Rev.* 1980, nr. 43, *JT* 1980, 336.
24. Merk op dat de procedure van het dwangbevel vervangen werd door de opname van de btw-schulden in een “innings- en invorderingsregister”; wet 26 november 2018 tot wijziging van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft, *BS* 4 december 2018.
25. R. DECLERCQ, “Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen” in R. DUPONT en F. VANISTENDAEL (eds.), *Strafrecht en belastingrecht, Acta Falconis*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1983, 35-36.
26. Cass. 27 november 1984, *Arr.Cass.* 1984-85, 424, *Pas.* 1985, I, 379.
27. Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N., *Arr.Cass.* 1997, 1307, *FJF* 1998/3, 5 en *Pas.* 1997, I, 1382; Cass. 30 juni 1998, AR P.97.0281.N., *Arr.Cass.* 1998, 781; Cass. 15 februari 2000, AR P.98.0836.N., *Arr.Cass.* 2000, 427, *FJF* 2000/95, 275, *RW* 2000-01, 1132.



In 2017 kwam het Hof tot volgende conclusie: “De Belgische Staat kan zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen op grond van de misdrijven die het onrechtmatig aftrekken van btw of de niet-betaling van btw tot voorwerp hebben en dit voor de onrechtmatig afgetrokken btw of de niet-betalde btw. De omstandigheid dat de administratie voor de betaling van de ontdoken belasting over een eigen mogelijkheid tot herstel beschikt, die bestaat in de hoofdelijkheid voortvloeiend uit een veroordeling als dader of medeplichtige aan de misdrijven bedoeld in artikel 73 en 73bis Btw-wetboek, ontzegt de Belgische Staat niet de toegang tot de rechter door middel van de gewone rechtspleging.”²⁸

Uit bovenstaande rechtspraak volgt duidelijk dat de mogelijkheid voor de fiscale administratie om zich burgerlijke partij te stellen afhangt van de belastingsoort. In de inkomstenbelastingen kan de burgerlijke partijstelling enkel voor “specifieke” schade, namelijk de schade waarvoor de belastingwetten niet in een eigen herstelkans voorzien en dus waarvoor de fiscus zich niet zelf een titel kan verschaffen. Inzake de btw kan de burgerlijke partijstelling daarentegen ook voor de ontdoken belastingen zelf, aangezien hier de fraude zelf de btw-schuld doet ontstaan.

C. Wettelijke basis burgerlijke partijstelling fiscus

Na deze cassatierechtspraak kwam er in 2018 een keerpunt. De wetgever schreef de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor het eerst in de fiscale wetgeving om zo de Belgische Staat toe te laten zich burgerlijke partij te stellen in strafzaken voor de ontdoken indirecte én directe belastingen.²⁹ Het feit dat de ontdoken directe belastingen niet konden worden gerecupereerd door een burgerlijke partijstelling was voor de fiscale administratie immers een bron van ergernis.³⁰ De wetgever voerde via artikel 79 van de wet van 26 maart 2018 een nieuw artikel 442quinquies in het WIB 1992 in: “De bepalingen van dit Wetboek doen geen afbreuk aan het recht van de Staat om het herstel van de schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van de belastingen en de voorheffingen,

*interessen, fiscale boeten, belastingverhogingen en bijbehoren, door een burgerlijke partijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering.”*³¹

Uit de parlementaire voorbereiding bij deze nieuwe artikelen blijkt dat de wetgever de fiscus meer mogelijkheden wou bieden dan de rechtspraak van het Hof van Cassatie op dat moment toeliet en een “cumul” van procedures ook voor de inkomstenbelastingen – naar analogie met de btw, namelijk dwangbevel en burgerlijke partijstelling – mogelijk wou maken.³² Ook in de circulaire van de administratie die volgde op de invoering van deze bepaling is dezelfde logica terug te vinden: “De wetgever erkent aldus ondubbelzinnig het recht van de Belgische Staat om zich burgerlijke partij te stellen niettegenstaande de bepalingen van de fiscale wetboeken, evenals het recht om, net zoals elke schadelijgende partij, de volledige vergoeding van haar schade te bekomen.”³³

Volledigheidshalve vermelden we hier nog dat de wet van 13 april 2019 tot invoering van het wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (WMGI) deze nieuwe fiscale bepaling verplaatst heeft naar de artikelen 300, § 2 WIB 1992 en 82 WBTW.³⁴ De artikelen in het WDRT en W.Reg. bleven behouden. Ook in het WMGI zelf werd een gelijkaardige bepaling overgenomen.³⁵

Daarbij komt dat de fiscus sinds 1 april 2019 voor de btw geen dwangbevel meer hoeft uit te vaardigen, doch zijn uitvoerbare titels automatisch tot stand brengt via de inschrijving in het innings- en invorderingsregister³⁶, zodat voor de btw en de directe belastingen een gelijkaardige regeling geldt.³⁷ In de rechtsleer werd dan ook de vraag gesteld of de rechtspraak over de burgerlijke partijstelling hierdoor nu niet gelijk moet zijn voor directe belastingen én btw, en dus een burgerlijke partijstelling voor de ontdoken btw ook onmogelijk is geworden.³⁸ Deze discussie zal evenwel eerder theoretisch blijven, aangezien de fiscus nu gebruik kan maken van de nieuwe zelfstandige vordering uit artikel 4bis VT.Sv. (zie *infra*).

28. Cass. 21 maart 2017, AR P.16.1031.N., *FJF* 2017, afl. 6, 189, *TFR* 2018, afl. 537, 236, noot J. ENGELÉN.

29. Wet 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie, *BS* 9 april 2018; Cass. 4 maart 2020, AR P.19.1114.F, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 388, noot N. DE BECKER.

30. J. VAN DYCK, “Burgerlijke partijstelling inzake inkomstenbelastingen: wetswijziging maat voor niets?”, *Fiscalog* 2019, afl. 1634, (1) 1-3.

31. Equivalente bepalingen waren terug te vinden in art. 93undeciesE WBTW, art. 211ter WDRT en art. 225quater W.Reg.

32. Wetsontwerp 11 december 2017 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 251.

33. Circ. 2018/C/50 betreffende de uitbreiding van de invorderingsmogelijkheden lastens de hoofdelijke aansprakelijken voor de ontdoken belasting, *FOD Financiën* 25 april 2018.

34. Art. 31 en 62 wet 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, *BS* 30 april 2019.

35. Art. 1 wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schulden van 13 april 2019, *BS* 30 april 2019.

36. Wet 26 november 2018 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft, *BS* 4 december 2018.

37. De wetgever heeft de invorderingsfase bij btw en inkomstenbelastingen verder pogen gelijk te schakelen in het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, *BS* 30 april 2019.

38. F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Mortsels, Intersentia, 2021, 81.



D. Overruling door Hof van Cassatie?

Een – voor sommigen verrassende³⁹ – reactie van het Hof van Cassatie op dit nieuwe wetsartikel volgde een dik jaar later in het arrest van 13 november 2019.⁴⁰ Hierin oordeelde het Hof dat de wijzigingen die door deze wet werden ingevoerd, niet van dien aard zijn dat ze de onafhankelijkheid verhelpen van burgerlijke vorderingen die door de fiscale administratie bij de strafrechter worden ingesteld inzake de inkomstenbelastingen.⁴¹ De overwinning aan de kant van de fiscus was dus van korte duur. Het Hof geeft een beperktere draagwijdte aan het artikel dan uit de parlementaire voorbereiding blijkt, door te stellen dat de wetgever noch geraakt heeft aan het voorwerp van de burgerlijke partijstelling, noch aan het vereiste oorzakelijk verband tussen de inbreuk en de schade. De nieuwe artikelen 442*quinquies* WIB 1992 en 93*undecies* WBTW zouden enkel voor ogen hebben dat de fiscale administratie kan teruggrijpen naar de burgerlijke partijstelling, indien de fiscale bepalingen het integraal herstel van de schade aan de Schatkist niet zouden toelaten.⁴² Het Hof lijkt hiermee zelfs een stapje verder te gaan dan zijn vroegere rechtspraak, aangezien nu ook de burgerlijke partijstelling voor de ontdoken btw in vraag wordt gesteld. Het Hof steunt hiervoor op de overweging dat het verschil in behandeling tussen de directe belastingen en de btw niet altijd gerechtvaardigd is, aangezien de fiscus ook al een uitvoerbare titel heeft wanneer hij een dwangbevel inzake btw uitvaardigt (en sinds 1 april 2019 wanneer hij de btw-schuld opneemt in het innings- en invorderingsregister).⁴³ In een later arrest lijkt het Hof van Cassatie evenwel terug te komen op het omstreden arrest en verklaarde de burgerlijke partijstelling van de fiscus inzake de btw opnieuw ontvankelijk.⁴⁴

Het wordt al snel duidelijk dat, zelfs na de poging van de wetgever om de burgerlijke partijstelling inzake de directe en indirecte belastingen wettelijk vast te leggen, de discussie geen eindpunt bereikt heeft. Door de zeer beperkende invulling die het Hof van Cassatie aan de nieuwe artikelen gaf, bleef de fiscus op zijn

honger zitten, waardoor het niet verwonderlijk was dat de wetgever opnieuw de wetgevende pen opnam.

3. De wet van 5 mei 2019 en de nieuwe zelfstandige vordering uit artikel 4*bis* VT.Sv.: eindpunt van discussie?

A. Evolutie rechtspraak omtrent *non bis in idem* en *una via*

Met de wet van 5 mei 2019 creëerde de Belgische wetgever in het nieuwe artikel 4*bis* VT.Sv. een zelfstandige vordering die de fiscus kan instellen voor de strafrechtbanken. Deze vordering kadert binnen de zogenaamde *una via*-regeling, die staat voor de inspanningen van de Belgische wetgever om de strafrechtelijke en administratiefrechtelijke handhaving van fiscale inbreuken zo goed mogelijk op elkaar af te stemmen. Elke fiscale fraudezaak moet in dit kader *ofwel* administratief *ofwel* strafrechtelijk worden afgehandeld.⁴⁵ De *una via*-regeling vormt een implementatie van het *non bis in idem*-beginsel in het Belgische fiscaal strafrecht, dat moet voorkomen dat een persoon een tweede keer berecht of bestraft kan worden voor een strafbaar feit waarvoor hij al eens veroordeeld of vrijgesproken is.⁴⁶ Het is vandaag dan ook unaniem aanvaard dat belastingverhogingen en fiscale boetes sancties van strafrechtelijke aard uitmaken in het licht van dit beginsel.⁴⁷

Met de wet van 20 september 2012 had de Belgische wetgever een eerste keer een *una via*-regeling uitgewerkt.⁴⁸ Twee regels uit deze wet moesten ervoor zorgen dat er geen *non bis in idem*-probleem kon ontstaan door samenloop van administratieve en strafrechtelijke vervolging en sanctionering. Er werd een facultatief overleg ingevoerd in artikel 29 Sv. tussen de fiscus en het Openbaar Ministerie, op initiatief van een van beide. Het Openbaar Ministerie kon vervolgens beslissen om al dan niet te vervolgen. De bedoeling was om enkel een strafvordering in te stellen indien er

39. Zo ziet bijvoorbeeld VAN BURSTEM in voorliggend arrest zelfs een probleem in het licht van de scheiding der machten en stelt dat het opmerkelijk is dat het Hof met dit arrest elk effect van de wet 26 maart 2018 lijkt te weigeren en zo ingaat tegen de wil van de wetgever; Cass. 13 november 2019, *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 67, noot E. VAN BRUSTEM.
40. Cass. 13 november 2019, AR.P.19.0267.F., *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, 17, noot N. DE BECKER, *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, 155, noot S. SCARNA, *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 67, noot E. VAN BRUSTEM.
41. J. VAN DYCK, "Burgerlijke partijstelling inzake inkomstenbelastingen: wetswijziging maat voor niets?"; *Fiscoloog* 2019, afl. 1634, 1.
42. Cass. 13 november 2019, AR.P.19.0267.F., *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, 17, noot N. DE BECKER, *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, 155, noot S. SCARNA, *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 67, noot E. VAN BRUSTEM.
43. *Contra* Cass. 21 maart 2017, AR.P.16.1031.N., *FJF* 2017, afl. 6, 189, *TFR* 2018, afl. 537, 236, noot J. ENGELLEN.
44. Cass. 4 maart 2020, AR.P.19.1114.F., *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 388, noot N. DE BECKER, *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 3, 285. Dit arrest kan evenwel niet veralgemeend worden, aangezien in deze zaak specifiek werd vastgesteld dat het vereiste oorzakelijk verband aanwezig was, aangezien de handelingen van de beklaagde die tot de inbreuk hebben geleid, kunstmatig een schuldvordering van de belastingplichtige tegen de Belgische Staat hebben doen ontstaan.
45. J. VANDEN BRANDEN, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe"; *AFT* 2020/2, (4) 4.
46. Art. 14.7 BUPO en art. 4.1. Zevende Aanvullend Prot. EHRM; F. DESTERBECK, "Una via in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing"; *RW* 2017-2018, (1122) 1123; S. SCARNA, "La violation du principe général de droit non bis in idem en matière pénale fiscale: de l'évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime *una via* (bis)"; *Dr.pén.ent.* 2020, (17) 17; J. VANDEN BRANDEN, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe"; *AFT* 2020/2, (4) 4.
47. EHRM 8 juni 1976, nrs. 500/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, *Engel/Nederland*; EHRM 10 februari 2009, nr. 4939/03, *Zolotukhin/Rusland*; S. SCARNA, "La violation du principe général de droit non bis in idem en matière pénale fiscale: de l'évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime *una via* (bis)"; *Dr.pén.ent.* 2020, (17) 17.
48. Wet 20 september 2012 tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012 (hierna: *una via*-wet).



sprake was van ernstige fiscale fraude waarvoor strafrechtelijke onderzoeksmethoden en sancties nodig zijn (conform het subsidiariteitsbeginsel).⁴⁹ Deze regeling verhinderde echter niet dat dubbele onderzoeken en procedures gevoerd werden. Om de doelstelling van de wet in de praktijk te realiseren, bepaalde deze eerste *una via*-wet dan ook dat de oplegging van opgelegde administratieve geldboetes en belastingverhogingen werd opgeschort wanneer de strafvordering werd ingesteld. De uiteindelijke aanhangigmaking voor de correctionele rechtbank maakte de fiscale boete en de belastingverhoging definitief niet oplegbaar.⁵⁰

In 2014 vernietigde het Grondwettelijk Hof deze *una via*-wet echter gedeeltelijk, precies omdat die niet voldoende bescherming bood in het licht van *non bis in idem*.⁵¹ De regeling voorzag immers enkel in een oplossing voor de situatie waarin de belastingplichtige tijdens een fiscaal onderzoek geconfronteerd werd met een strafrechtelijke vervolging. Wanneer de belastingplichtige echter reeds een definitieve fiscaal-administratieve sanctie had betaald en het Openbaar Ministerie daarna besloot te vervolgen, voorzag de wet niets.⁵² Het bleef immers mogelijk een persoon strafrechtelijk te vervolgen, terwijl hij reeds voor “in wezen identieke feiten” het voorwerp had uitgemaakt van een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter die definitief was geworden.⁵³ Dit vormde volgens het Grondwettelijk Hof een schending van het *non bis in idem*-beginsel in het licht van de toenmalige invulling door de EHRM-rechtspraak.⁵⁴ Volgens die toenmalige EHRM-rechtspraak was een cummul van strafrechtelijke sancties en administratieve

sancties met strafrechtelijk karakter verboden, wanneer deze “substantieel dezelfde feiten” sanctioneerden. Een definitieve beslissing tot een fiscale geldboete of belastingverhoging moest in dat geval leiden tot de uitdoving van de strafvervolging van dezelfde persoon. Het Grondwettelijk Hof vernietigde aldus in zijn arrest van 3 april 2014⁵⁵ de artikelen met betrekking tot de opschorting van de administratieve sancties uit de *una via*-wet van 2012.⁵⁶ De facultatieve overlegprocedure uit artikel 29 Sv. bleef wel overeind. Dit overleg moest verzekeren dat het Openbaar Ministerie zijn mogelijkheid om te vervolgen niet verloren zou zien gaan ten gevolge van administratieve sancties opgelegd door de fiscus.⁵⁷

Een goede twee jaar na dit arrest van het Grondwettelijk Hof nuanceerde het EHRM echter zijn rechtspraak. Met het mijlpaalarrest *A en B/Noorwegen* van 15 november 2016 werd een cumul van een administratiefrechtelijke en een strafrechtelijke vervolging en bestraffing plots wel mogelijk, weliswaar onder de strikte voorwaarde dat zij een geïntegreerd systeem of samenhangend geheel vormen dat het sociale probleem in al zijn aspecten aanpakt en geen excessieve last vormt voor de betrokken persoon.⁵⁸ Dit betekent volgens het EHRM dat er een voldoende substantiële⁵⁹ en temporele⁶⁰ samenhang moet zijn tussen beide procedures. In navolging van de nieuwe rechtspraak van het EHRM besloot ook het Europese Hof van Justitie dat een cumul van administratieve en strafrechtelijke vervolging en sanctionering mogelijk is, voor zover deze beperking op het *non bis in idem*-beginsel gerechtvaardigd is.⁶¹ De aanpak van het Hof

49. J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de *una via*-wet uit wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel”, *RABG* 2014, (1345) 1346-1347; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 5.
50. J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 5.
51. GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.
52. J. ROSELETH, “Grondwettelijk Hof breidt toepassingsgebied van de *una via*-wet uit wegens schending van het *non bis in idem*-beginsel”, *RABG* 2014, (1345) 1348-1349.
53. J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 5-6.
54. EHRM 10 februari 2009, nr. 4939/03, *Serguei Zolotukhin/Rusland*; EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, (4) 5; F. DESTERBECK, “Una via in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-2018, (1122) 1127.
55. GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.
56. Het gaat hier om de artikelen 3 (belastingverhogingen), 4 en 14 (geldboeten, respectievelijk inzake directe belastingen en btw) van de *una via*-wet.
57. J. SPEECKE, “Una via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april 2014”, *TFR* 2014, (744) 746; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 691.
58. EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, *A&B/Noorwegen*. Zie ook: EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11, *Jóhannesson/Jsland*, *T.Strafr.* 2018, 19, noot P. HOET, *TFR* 2018, 434, noot C. VAN DE HEYNING, D. VERBEKE, P. DE VOS en S. LAMBERIGTS; EHRM 12 februari 2019, nr. 52623/14, *Ragnar Thorisson/Jsland*; EHRM 16 april 2019, nr. 72098/4, *Bjarni Armansson/Jsland*; EHRM 6 september 2019, nr. 47342/14, *Nodet/Frankrijk*; EHRM 8 juli 2019, nr. 54012/10, *Mihalache/Roemenië*; EHRM 21 juli 2020, nr. 34503/10, *Velkov/Bulgarije*; EHRM 8 januari 2021, nr. 67334/13, *BAJIC/Kroatië*; EHRM 31 augustus 2021, nr. 45512/11, *Galovic/Kroatië*; EHRM 31 augustus 2021, nr. 12951/18, *Bragi Gudmundur Kristjansson/Jsland*; E. CECL en F. LALLEMENT, “Le principe ‘non bis in idem’ au regard de la récente jurisprudence européenne: évolution ou remise en question?”, *RGFCP* 2018, 7-17; F. DESTERBECK, “Una via in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing”, *RW* 2017-2018, (1122) 1127-1128; S. GNEDASJ, “Ne bis in idem na het arrest A en B t. Noorwegen: alive and kicking!”, *Fisc.Act.* 2017, 6-11; K. HEYRMAN, “De slingerbeweging in de rechtspraak over het *non bis in idem*-beginsel”, *TFR* 2018, (767) 767-768; P. LAGASSE, “L’arrêt A et B contre Norvège: entre continuité et évolution quant au principe non bis in idem”, *JT* 2018, 109-117; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 689-690; S. SCARNA, “La violation du principe général de droit non bis in idem en matière pénale fiscale: de l’évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime *una via*”, *Dr.pén.ent.* 2020, (17) 17-19.
59. Het EHRM bekijkt verschillende elementen om te bepalen of er voldoende substantiële samenhang is: (1) dienen de procedures complementaire doeleinden? (2) is de dualiteit van procedures voorzienbaar als gevolg van het geïntegreerde wangedrag? (3) worden dubbele bewijsvergaring en dubbele beoordeling van bewijs vermeden door adequaat te interageren? (4) bestaat er een verrekeningsmechanisme waardoor de sanctie die in de ene procedure is opgelegd, in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de sanctie in de tweede procedure, zodat het totaal aan opgelegde sancties proportioneel blijft?; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 6.
60. De temporele samenhang is een soort van redelijke-termijnvereiste. Het EHRM geeft echter geen concrete criteria voor het invullen van deze vereiste, bijvoorbeeld m.b.t. het begin- en eindpunt van de in overleg te nemen tijdsperiode.
61. HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Hans Akerberg Fransson*; HvJ 20 maart 2018, C-524/15, *Luca Mancini*; HvJ 20 maart 2018, C-596 et 597/16, *Enzo Di Puma*; HvJ 20 maart 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate SA*; HvJ 22 maart 2022, C-117/20, *Bpost en C-151/20, Nordzucker e.a.*; K. HEYRMAN, “De slingerbeweging in de rechtspraak over het *non bis in idem*-beginsel”, *TFR* 2018, (767) 768; A. LECOCQ en E. CECL, “Réforme Una Via: le dessus de l’iceberg”, *Dr.pén.ent.* 2013/1, (3) 5; L. MAULET, “Le principe non bis in idem, objet d’un ‘dialogue’ contrasté entre la Cour de justice de l’Union européenne et la Cour européenne des droits de l’homme”, *Rev. trim.D.H.* 2017, nr. 109, 107-130; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020, (4) 7.



van Justitie is hierbij anders dan die van het EHRM, maar de criteria zijn gelijkaardig.⁶²

B. De wet van 5 mei 2019 als kantelpunt

Met de wet van 5 mei 2019 wilde de Belgische wetgever vervolgens tegemoetkomen aan zowel het arrest van het Grondwettelijk Hof als aan de evolutie in de Europese rechtspraak.⁶³ Deze nieuwe bepalingen traden in werking op 1 januari 2020. Vooreerst werd het verplicht *una via*-overleg ingevoerd ingeval de fiscus aanwijzingen heeft van “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd” (art. 29, § 3 Sv.).⁶⁴ In alle andere gevallen (“gewone fiscale fraude”) blijft het overleg facultatief (art. 29, § 2 Sv.). Omgekeerd moet het Openbaar Ministerie, wanneer het tijdens een strafrechtelijk onderzoek aanwijzingen van fiscale fraude ontdekt, dit melden aan de fiscus (art. 29bis Sv.).

Het Openbaar Ministerie blijft vrij om al dan niet te vervolgen. Dubbele vervolging is dus nog steeds mogelijk, wat onder de strikte voorwaarden van het *non-bis-in-idem*-principe ook toegestaan is. De wetgever heeft hierop willen inspelen met een nieuw artikel 29bis, lid 2 Sv., dat het Openbaar Ministerie toelaat om de strafvordering in te stellen wanneer de belastingen, met inbegrip van verhogingen, administratieve en fiscale geldboeten, reeds werden gevestigd “voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud”. Bovendien werd een verrekeningsmechanisme ingeschreven in de fiscale wetgeving. De strafrechter zal bij het bepalen van de strafmaat rekening moeten houden met de eventuele belastingverhogingen en geldboetes die reeds als administratieve sanctie werden opgelegd om te vermijden dat een onredelijke straf wordt opgelegd.⁶⁵ De wetgever ging echter nog verder en bepaalde dat de verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit de fiscale misdrijven uitgesloten is wanneer de vordering van de fiscale administratie gegrond werd verklaard en tot een effectieve betaling van deze volledige vordering heeft geleid.⁶⁶ Het is belangrijk aan te geven dat in omgekeerde richting (m.n. een mogelijke verrekeningsmechanisme voor de fiscale rechter)

niet in gelijkaardige bepalingen werd voorzien. Niettemin gelden o.i. hier ook de principes van *non bis in idem*, zoals uiteengezet door de Europese rechtspraak, en zal ook de fiscale rechter bij het opleggen van fiscale en administratieve sancties rekening moeten houden met eventuele reeds opgelegde strafrechtelijke sancties.⁶⁷ Na een strafrechtelijke veroordeling met verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit de fiscale misdrijven, kan evenwel niet worden uitgesloten dat de fiscus alsnog de belastingen zal vestigen, gelet op het feit dat deze wettelijk verschuldigd zijn, ongeacht het al dan niet bestaan van een misdrijf.

Tot slot, en essentieel voor het opzet van dit artikel, creëerde de wetgever een autonome fiscale vordering voor de fiscus in een nieuw artikel 4bis VT.Sv. Zowel in de situatie waarin de fiscus de feiten aan het Openbaar Ministerie meldt (art. 29, § 2 en 3 Sv.) als wanneer het Openbaar Ministerie de feiten aan de fiscus meedeelt (art. 29bis Sv.), zal de strafrechter bevoegd zijn om kennis te nemen van de fiscale vordering van de fiscus.⁶⁸ Deze vordering heeft betrekking op de betaling van de belastingen, opcentiemen en opdecimen, verhogingen, administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Door dit nieuwe artikel 4bis VT.Sv. kan er een volwaardig fiscaal debat voor de strafrechter gevoerd worden. De fiscale procedure wordt met andere woorden geïntegreerd in de strafprocedure.⁶⁹

C. Zelfstandige vordering als nieuw speeltje voor fiscus

Deze nieuwe positie van de fiscus in het strafproces moet goed onderscheiden worden van de reeds bestaande en besproken burgerlijke partijstelling, aangezien het hier gaat om een zelfstandige tussenkomst.⁷⁰ Wanneer de strafrechter de beklaagde vrijspreekt voor de fiscale misdrijven, dan kan nog steeds voor diezelfde rechter een volwaardig fiscaal debat over de verschuldigde belastingen worden gevoerd, aangezien de strafrechter zich afzonderlijk moet uitspreken over de burgerlijke vordering.⁷¹ Het vonnis van de strafrechter, dat zal bestaan uit een strafrechtelijk en fiscaalrechtelijk luik, geldt als uitvoerbare titel om de

62. In de zaak-*Luca Merci* oordeelde de het Hof van Justitie dat de nationale wettelijke regeling (1) een doel van algemeen belang moet nastreven dat een cumulatie van vervolgingen en sancties kan rechtvaardigen, waarbij de vervolgingen en sancties elkaar aanvullende doelen moeten hebben; (2) regels moet bevatten voor onderlinge afstemming, zodat de extra last voor de betrokkenen die voortvloeit uit een cumul van procedures tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt; (3) en moet voorzien in regels waarmee de zwaarte van het geheel van sancties wordt beperkt tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van de inbreuk in kwestie; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 7.

63. J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 7.

64. De criteria om te bepalen of er sprake is van “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd” werden uitgewerkt in het KB 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4, van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020. Voor een gedetailleerde bespreking van deze criteria, zie: S. CAREEL en J. DE SMEDT, “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, 323-330.

65. Art. 450bis, lid 1 WIB 1992, art. 73bis/1, lid 1 WBTW, art. 207bis/1, lid 1 Wetboek Diverse Rechten en Taksen, art. 133bis/1, lid 1 W.Succ.

66. Art. 450bis, lid 2 WIB 1992, art. 73bis/1, lid 2 WBTW, art. 207bis/1, lid 2 Wetboek Diverse Rechten en Taksen, art. 133bis/1, lid 2 W.Succ.

67. J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 9.

68. M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 692.

69. Deze nieuwe regeling is gebaseerd op artikel 283 Algemene Wet Douane & Accijnzen; *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3415/005; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 692; E. VAN DOOREN, “Ingekantelde fiscale procedure”, *RW* 2019-2020, 2.

70. M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 693; E. VAN BUSTEM, “À propos de l’action civile du fisc: quel impôt, quel dommage et devant ... quel juge?”, *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 5-46.

Contra *Corr.* Brugge 22 september 2021, *Fisc.Koer.* 2021 (weergave DEFOOR, W.), afl. 16, 402, noot W. DEFOOR.

71. Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 6; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 692; J. SOETAERT, “Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter”, *Fisc.Week.* 2020, 415, (4) 5.



belastingen te kunnen invorderen, waardoor de fiscus zelf geen kohier meer hoeft uit te vaardigen.⁷² Tegen de belastingschuld is dan ook geen administratief beroep meer mogelijk.⁷³ De wet zelf voorziet echter niets voor de situatie waarin de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt. Tijdens het parlementair debat werd wel gesteld dat “*ingeval er voor de einduitspraak al een inkohiering is gebeurd, het rechterlijk vonnis in de plaats komt van deze beslissing*”.⁷⁴ De oplossing lijkt echter niet zo eenduidig, laat staan eenvoudig (zie *infra*).

Voor eventuele hangende geschillen voor de burgerlijke rechter die betrekking hebben op dezelfde vordering, bepaalt de nieuwe wetgeving dat eenmaal de autonome fiscale vordering uit artikel 4bis VT.Sv. aanhangig is bij de strafrechter, de procedure voor de burgerlijke rechter wordt beëindigd en voor de strafrechter wordt verdergezet.⁷⁵ Noch de wet noch de parlementaire voorbereiding geeft hier echter voldoende toelichting bij. Wellicht zal de tussenkomst van de fiscale administratie voor de strafrechter erin bestaan de vordering van de belastingplichtige voor de burgerlijke rechter (m.n. de betwisting van de aanslag) ontoelaatbaar en/of ongegrond te laten verklaren door de strafrechter.⁷⁶

De figuur van de burgerlijke partijstelling van de fiscus in artikel 300, § 2 WIB 1992 en 92 WBTW blijft dus, ondanks de eerder beperkende invulling door het Hof van Cassatie, bestaan naast de nieuwe zelfstandige vordering uit artikel 4bis VT.Sv. Doordat deze laatste, zeker in het geval van de directe belastingen, de fiscus meer mogelijkheden biedt, was het dan ook in spanning wachten op de eerste vonnissen hierover.

4. Eerste casuïstiek: (niet) veelbelovend voor fiscus?

Ondertussen zijn de eerste rechterlijke uitspraken over de nieuwe autonome fiscale vordering uit artikel 4bis VT.Sv. verschenen. Deze uitspraken concentreren zich voornamelijk rond twee vragen, namelijk of de fiscus verplicht is om gebruik te maken van de nieuwe autonome vordering uit artikel 4bis VT.Sv. (A) en wat er gebeurt indien de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt (B).

A. Verplicht karakter van artikel 4bis VT.Sv.

In de rechtspraak rees vooreerst de vraag of de integratie van de fiscale procedure in de strafrechtelijke procedure via artikel 4bis VT.Sv. een verplichting inhoudt voor de belastingadministratie. De rechterlijke uitspraken die hieromtrent voorhanden zijn, gaan beide richtingen uit. Op 5 november 2020 sprak de correctionele rechtbank van Luik zich voor het eerst uit over deze vraag.⁷⁷ Wanneer het Openbaar Ministerie na het verplichte *una via*-overleg uit artikel 29, § 3 Sv. beslist om niet te vervolgen, is de fiscus vrij om de administratieve (taxatie)procedure in te stellen. Als het Openbaar Ministerie daarentegen beslist om wel te vervolgen, dan is het volgens deze rechter de bedoeling van de wetgever dat de fiscus niet meer vrij is om een administratieve procedure op te starten. De Luikse rechter lijkt artikel 4bis VT.Sv. zo te interpreteren als een verplichting voor de fiscus. In het vonnis geeft de rechter zelf aan dat de wil van de wetgever nergens expliciet uit blijkt, doch lijkt deze als volgt af te leiden uit de voorbereidende werken bij de wet van 5 mei 2019. Om te beginnen had de Raad van State in zijn advies de wetgever aangeraden om artikel 29, § 3 Sv. aan te vullen met een bepaling die de gevolgen regelt van een melding door de fiscus, in afwachting van het *una via*-overleg.⁷⁸ Vervolgens blijkt uit de memorie van toelichting dat de wetgever bewust niet is ingegaan op deze suggestie van de Raad van State. De wetgever bepaalde in de memorie wel uitdrukkelijk dat wanneer het *una via*-overleg niet heeft plaatsgevonden en het Openbaar Ministerie nalaat binnen de voorziene termijn te besluiten om al dan niet te vervolgen, het de fiscus vrijstaat om de administratieve procedure in te stellen of voort te zetten.⁷⁹ Uit deze passage leidt de Luikse rechter *a contrario* af dat de fiscus niet meer vrij zou zijn om de administratieve procedure verder te zetten indien de procureur des Konings beslist heeft om de strafvervolgung uit te oefenen.

Het besluit van de Luikse rechter kan echter geen bijval krijgen. Hoewel ze wenselijk is en overeenkomt met de *una via*-doelstellingen, verhindert de huidige wetgeving volgens ons echter niet om alsnog de administratieve procedure te voeren. De fiscus heeft immers overeenkomstig artikel 4bis VT.Sv. de *mogelijkheid* om tussen te komen, maar dit artikel verbiedt

72. M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 694; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 11.
 73. De door de strafrechter gewezen beslissing over de fiscale vordering heeft immers gezag van rechterlijk gewijsde in de zin van artikel 23 Ger.W. Een administratief beroep tegen een dergelijke beslissing is dan ook niet mogelijk; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 13.
 74. *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 92. Zie echter *contra*: Corr. Luik 5 november 2020, *RGCF* 2021, afl. 3-4, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE, (286) 302; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 693.
 75. C. BUYASSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 5; M. MORIS, “L’application du principe non bis in idem au droit pénal fiscal”, *JT* 2020, (689) 692-693; J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 11.
 76. J. VANDEN BRANDEN, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe”, *AFT* 2020/2, (4) 12.
 77. Corr. Luik 5 november 2020, *RGCF* 2021, afl. 3-4, 286, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE.
 78. *Parl.St.* Kamer 2018-2019, nr. 54-3515/5, 250, vn. 21.
 79. *Parl.St.* Kamer 2018-2019, nr. 54-3515/1, 8.



geenszins dat er toch twee parallelle procedures lopen. Het valt dan ook te betreuren dat noch artikel 4bis VT.Sv. noch de parlementaire voorbereiding hierover duidelijk scheidt.

Het hof van beroep te Gent kwam in zijn arrest van 28 april 2021 tot een andere conclusie dan de rechter te Luik: “artikel 4bis VT.Sv. voorziet niet in dermate verregaande autonome grondslag dat de belastingadministratie daartoe verplicht zou zijn, dan wel daartoe verplicht zou kunnen worden. Art. 4bis biedt de administratie louter de mogelijkheid of een optie-recht”.⁸⁰ Ook de correctionele rechter te Brugge besloot in twee vonnissen van 22 september 2021 dat “de Belgische Staat niet verplicht is om een burgerlijke vordering in de zin van artikel 4bis VT.Sv. in te stellen.”⁸¹

B. Vormt reeds bestaande uitvoerbare titel een hindernis?

Een tweede vraagstuk waarover de rechtspraak moest oordelen, betrof de mogelijkheid tot het instellen van de autonome vordering uit artikel 4bis VT.Sv. wanneer de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt. Zoals hoger aangehaald, gaf de wetgever geen uitdrukkelijk antwoord, ook al werd in het parlementair debat gesteld dat “ingeval er voor de einduitspraak al een inkohiering is gebeurd, het rechterlijk vonnis in de plaats komt van deze beslissing”.

Deze vraagstelling klinkt, zeker in het licht van de hierboven besproken cassatierechtspraak over de burgerlijke partijstelling van de fiscus, zeer bekend in de oren. De correctionele rechters van Luik en Brugge kwamen in de hogervermelde vonnissen opnieuw elk tot een ander besluit. Beiden vertrokken vanuit de overweging dat bij de beoordeling van de burgerlijke vordering, eerst de ontvankelijkheid ervan moet worden getoetst en verwijzen in hun vonnis naar de ontvankelijkheidsvoorwaarden uit artikel 17 Ger.W. Aangezien de tussenkomenst van de Belgische Staat het instellen van een rechtsvordering inhoudt, dient zij – net zoals bij de burgerlijke partijstelling – eerst en vooral te beantwoorden aan de algemene voorwaarden van de vereiste hoedanigheid en het vereiste belang (art. 17 Ger.W.). De Belgische Staat, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, heeft in ieder geval de vereiste hoedanigheid om op te treden. Beide rechters stellen zich evenwel de vraag of de Belgische Staat het vereiste belang bezit wanneer zij reeds beschikt over een uitvoerbare titel.

i. Het antwoord van de Luikse rechter: opnieuw afhankelijk van belastingsoort

De rechtbank te Luik maakt hierbij een onderscheid tussen personenbelasting en btw. Inzake de personenbelasting verwijst de rechter naar het feit dat de nieuwe *una via*-wetgeving de procedures voorzien in de fiscale wetgeving voor de betwisting van een aanslag onaangeroerd laat. Overeenkomstig artikel 366 WIB 1992 kan een belastingplichtige zich niet in een gerechtelijke procedure verzetten tegen een aanslag in de personenbelasting zonder eerst een (fiscaal) bezwaarschrift in te dienen.⁸² *In casu* was er sprake van twee reeds gevestigde aanslagen in de personenbelasting (voor twee aanslagjaren). Voor het ene jaar had de fiscus geen belastingverhoging opgelegd, voor het andere jaar had hij de belastingverhoging zelf ontheven n.a.v. het *una via*-overleg. Deze aanslagen waren definitief geworden doordat de beklaagde geen bezwaar had ingediend. De fiscus beschikte dus reeds over een uitvoerbare titel en kon de strafrechter niet vragen om een tweede te verlenen. De fiscus hoefde immers géén betwisting vanwege de belastingplichtige meer te vrezen. De rechter verklaarde de vordering van de Belgische Staat tot bevestiging van deze aanslagen onontvankelijk. Wat betreft de bedragen die niet werden ingekohierd (belastingverhogingen en geldboeten, die had de fiscus immers niet opgelegd dan wel ontheven) zou een dergelijke vordering van de belastingadministratie volgens de rechter niettemin wél onontvankelijk zijn.⁸³

Hierbij is het belangrijk te verduidelijken dat wanneer de beklaagde de belastingaanslagen in de personenbelasting wel (tijdig) had betwist middels bezwaarschrift, de redenering anders zou zijn geweest. Zolang het administratief beroep nog liep, zou de vordering van de fiscale administratie volgens ons onontvankelijk zijn (de *una via*-wet van 5 mei 2019 heeft de uitputtingsvereiste, m.n. het verplicht voorafgaand administratief beroep, immers onaangeroerd gelaten, zoals de rechter in Luik ook stelt). Echter, wanneer de zaak reeds voor de burgerlijke rechter hangt, dan kan de belastingadministratie wel een burgerlijke vordering voor de strafrechter instellen, ook betreffende de belastingen zelf, gelet op het feit dat de wetgever daarbij expliciet heeft voorzien dat de procedure voor de burgerlijke rechter wordt beëindigd en voor de strafrechter wordt verdergezekt (art. 4bis, lid 2 VT.Sv.).

Voor het derde betrokken aanslagjaar had de fiscus echter nog géén executoire titel, waardoor de rechter oordeelde dat de fiscus wel belang had bij deze

80. Gent 28 april 2021, onuitg.

81. Corr. Brugge 22 september 2021, *Fisc.Koer.* 2021 (weergave DEFOOR, W.), afl. 16, 402, noot W. DEFOOR; Corr. Brugge 22 september 2021, onuitg.

82. En dit binnen de termijn van zes maanden na het versturen van het aanslagbiljet.

83. De mogelijkheid voor de fiscus om alsnog de betaling van een belastingverhoging te vorderen voor de strafrechter, terwijl de fiscus deze eerder ofwel zelf heeft ontheven dan wel niet heeft opgelegd bij de inkohiering van de belasting, lijkt o.i. echter niet te rijmen met de art. 346 en 351 WIB 1992 en de beginselen van behoorlijk bestuur. Als de aanslag nooit gevestigd is met toepassing van een belastingverhoging, kunnen zij dat niet plots vorderen voor de strafrechter. De fiscale administratie moet de belastingplichtige hiervan immers in kennis stellen.



vordering, en dus op ontvankelijke wijze een burgerlijke partijstelling kon formuleren. Het vonnis diende vervolgens als uitvoerbare titel.

Inzake de btw stelt de rechter duidelijk dat de redenering voor de inkomstenbelastingen hier geen toepassing kan vinden aangezien geen georganiseerd administratief beroep voorhanden is in de btw-wetgeving. De belastingplichtige die zich wil verzetten tegen een btw-inkohiering, zal zich dus meteen tot de rechter kunnen wenden. Hoewel de btw-administratie *in casu* dus reeds over een uitvoerbare titel beschikt (de schulden waren reeds opgenomen in het innings- en invorderingsregister), is de vordering van de Belgische Staat ontvankelijk. De belastingplichtige heeft immers inzake btw steeds de mogelijkheid om de uitvoering ervan te betwisten door indiening van een vordering in rechte (zonder voorafgaand verplicht administratief beroep). Met de vordering uit artikel 4bis VT.Sv. kan de fiscus zijn titel hiertegen beschermen. Het vonnis van de strafrechter vervangt volgens de Luikse rechter dan de uitvoerbare titel waarover de fiscus reeds beschikte inzake btw.

ii. Het antwoord van de Brugse rechter: analogie rechtspraak burgerlijke partijstelling

De correctionele rechter te Brugge hield er in zijn twee vonnissen van 22 september 2021 een restrictievere interpretatie op na. De uitspraken betroffen weliswaar enkel de inkomstenbelastingen. De rechter oordeelde kortweg dat indien de Belgische Staat reeds over een uitvoerbare titel beschikt, hij geen belang heeft om de betaling van deze uitvoerbare titel te vragen via artikel 4bis VT.Sv. De Belgische Staat heeft immers geen belang bij een tweede of bijkomende uitvoerbare titel, noch bij een vervangende uitvoerbare titel. Hij kan nooit méér rechten krijgen dan diegene die hij reeds heeft door de bestaande uitvoerbare titel.

iii. Uitholling van doel van zelfstandige vordering

De twee vonnissen hanteren dus een andere visie. Volgens de correctionele rechtbank te Luik is een vordering op basis van artikel 4bis VT.Sv. ontvankelijk zolang de belastingplichtige de aanslag nog kan betwisten. Volgens de correctionele rechtbank te Brugge is de vordering daarentegen enkel mogelijk indien de aanslagen nog niet gevestigd zijn. Heeft de fiscus een uitvoerbare titel, dan is de vordering op basis van artikel 4bis VT.Sv. niet meer mogelijk. De visie van de rechter te Brugge lijkt ons echter *contra legem*. De wetgever bepaalde immers precies dat indien er een betwisting voor de fiscale rechter hangende is, deze procedure dan wordt verdergezet voor de strafrechter (art. 4bis, lid 2 VT.Sv.). Een betwisting veronderstelt noodzakelijk dat de fiscus reeds aanslagen heeft gevestigd. Heel deze bepaling zou bijgevolg overbodig zijn indien de fiscus slechts een vordering voor de

strafrechter kon instellen indien hij nog geen uitvoerbare titel heeft. Bovendien doet een dergelijke interpretatie heel de doelstelling van de wetgever om de fiscale procedure te integreren in de strafprocedure, teniet. Ondertussen stelden de belastingplichtigen hoger beroep in tegen dit vonnis. Het is dus uitkijken naar het oordeel van het hof van beroep te Gent.

5. Conclusie: meer vragen dan antwoorden

Uit bovenstaande analyse blijkt duidelijk hoe de wetgever en de rechtspraak al decennialang worstelen met de vraag of en hoe de fiscus zijn schade bestaande uit de ontdoken directe en indirecte belastingen (inclusief belastingverhogingen, sancties en intresten), vergoed kan zien. De nieuwe procedure van artikel 4bis VT.Sv. biedt de fiscus, na lang getouwtrek tussen de wetgever en het Hof van Cassatie, een mooie nieuwe (theoretische) weg om zijn geld te krijgen. Ondanks dat deze procedure ervoor zorgt dat nu één enkele rechter, namelijk de strafrechter, zich moet uitspreken over de fiscale vordering en de strafvordering, doet ze toch heel wat vragen rijzen in de praktijk.

Hoewel opeenstapelende wetswijzigingen – zeker in het fiscaal-strafrechtelijk landschap – duidelijkheid en efficiëntie niet ten goede komen, zal alsnog de wetgever of de rechtspraak moeten verduidelijken of artikel 4bis VT.Sv. nu een verplichting vormt voor de fiscus en of de fiscus ervan gebruik kan maken wanneer hij reeds over een uitvoerbare titel beschikt.

De eerste vraag kan volgens ons relatief eenvoudig beantwoord worden. De huidige wettelijke bepalingen verplichten de fiscus niet expliciet de nieuwe vordering in te stellen. De *a contrario*-redenering van de correctionele rechter te Luik kan niet overtuigen. De wetgever zal moeten tussenkomen indien hij een andere uitkomst wenst.

Het antwoord op de tweede vraag is echter minder eenduidig. De nieuwe vordering uit artikel 4bis VT.Sv. lijkt in theorie twee mogelijke doelen te hebben. Enerzijds is het mogelijk dat de fiscus de vordering instelt met het oog op het creëren van een uitvoerbare titel wanneer hij nog geen enkele aanslag gevestigd heeft. In deze situatie gaat de fiscus dus meteen naar de strafrechter zonder inkohiering/opname in het innings- en invorderingsregister, maar dus ook zonder administratieve (taxatie)procedure voor de belastingplichtige. Anderzijds kan het voorkomen dat de fiscus zich reeds een uitvoerbare titel heeft verschafte (een aanslag gevestigd inzake directe belastingen, dan wel inschrijving heeft genomen in het innings- en invorderingsregister inzake btw), maar dat hij de

geldigheid hiervan wil laten bevestigen, ofwel omdat er reeds een procedure voor de burgerlijke rechter hangt (art. 4bis, lid 2 VT.Sv., zowel inzake btw als directe belastingen), ofwel omdat de fiscus wil voorkomen dat de belastingplichtige deze belasting alsnog op een later tijdstip kan betwisten voor de burgerlijke rechter (btw).

Aangezien de wetgever expliciet een bepaling heeft voorzien voor het overbrengen van de procedure bij de burgerlijke rechter naar de strafrechter, lijkt het duidelijk dat de nieuwe vordering uit artikel 4bis VT.Sv. ook mogelijk is indien de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt. Zonder uitvoerbare titel zou er immers geen vordering bij de burgerlijke rechter kunnen hangen.⁸⁴ De wetgever heeft echter niets voorzien voor het geval er een administratief beroep hangende is. De correctionele rechter te Luik stelde terecht dat de wet van 5 mei 2019 de uitputtingsvereiste inzake inkomstenbelastingen (namelijk: een vordering voor de fiscale rechter is pas toegestaan indien vooraf administratief bezwaar werd ingesteld) onaangeroerd laat. De vraag rijst dan of een vordering van de fiscus op basis van artikel 4bis VT.Sv. (tijdelijk⁸⁵) onmogelijk is zodra en zolang het administratief beroep hangende is. Bovendien is het onduidelijk of dit ook inzake btw zou gelden, aangezien die uitputtingsvereiste daar niet geldt. Al bij al volgt uit de twee mogelijke doeleinden van de nieuwe vordering dat het in het belang kan zijn van de belastingplichtige dat de fiscus wél reeds een aanslag vestigt. In dat geval kan de belastingplichtige immers nog gebruikmaken van het administratief beroep, al dan niet met tussenkomst van de

fiscale bemiddelingsdienst. Die rechten worden hem ontnomen indien de fiscus ervoor opteert om meteen naar de strafrechter te gaan zonder uitvoerbare titel.

Los van de vraag naar de mogelijkheid van het instellen van de vordering door de fiscus, rijzen ook vragen naar de gevolgen van de uitspraak van de strafrechter over die vordering, wanneer er reeds een uitvoerbare titel voorhanden is. Stel dat de vordering van de fiscus ontvankelijk is, dan kan de strafrechter de aanslag enerzijds vernietigen, waarna in bepaalde gevallen een subsidiaire aanslag mogelijk is.⁸⁶ Anderzijds zou de strafrechter de aanslag moeten kunnen bevestigen. Zoals reeds aangehaald, stelt de parlementaire voorbereiding dan dat de uitspraak van de rechter de uitvoerbare titel vervangt. Het is echter niet duidelijk of dit fiscaalrechtelijk zomaar mogelijk is. De vraag is ook hoe en welke nalatigheidsintresten verschuldigd zullen zijn.

De tegenstrijdigheden tussen de eerste vonnissen tonen meteen de moeilijkheid in de praktijk aan, waarbij onoverkomelijk de vraag rijst hoe strafrechters (bij) geschoold kunnen en moeten worden om zich over deze complexe fiscale dossiers te kunnen uitspreken. De eerste vonnissen zijn alvast niet veelbelovend voor de fiscus wat betreft de mogelijkheid om een nieuwe uitvoerbare titel te krijgen voor de directe belastingen. Er wordt dan ook in spanning gewacht op verdere vonnissen en arresten. Zal het Hof van Cassatie deze problematiek opnieuw vormgeven, of kunnen we alweer wetgevend ingrijpen verwachten? Een eindpunt is alvast niet bereikt.

84. Behalve in pretaxatiegeschillen, bijvoorbeeld om de wettigheid van een fiscale controle aan te vechten.

85. Overeenkomstig artikel 1385undecies Ger.W. dient de fiscale administratie immers binnen de termijn van 6 maanden (dan wel 9 maanden in geval van aanslag van ambtswege, en/of eventueel verlengd in geval van fiscale bemiddeling) een beslissing te nemen aangaande het bezwaarschrift.

86. Indien de voorwaarden uit art. 356 WIB 1992 vervuld zijn.

