

De correcte gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket: een *fait accompli* of een werk in uitvoering?

De gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket in het licht van het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van de persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel

Charlotte SERMSRI

Inhoud

Samenvatting	3	2. De situatie in Nederland	11
Inleiding	3	2.1. Het onderzoek in fiscale strafzaken	11
I. De totstandkoming van de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie	4	2.2. Het overleg tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie	12
1. De situatie in België	5	2.3. Het Nederlandse <i>una via</i> -model	12
1.1. De situatie voor 1980	5	II. De gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie vandaag de dag	13
1.2. De situatie tussen 1980 en 1986	5	1. De situatie in België	13
1.3. De wet van 4 augustus 1986	6	1.1. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van de fiscus naar het parket	13
1.3.1. Beperking van de rol van de fiscale ambtenaar in het strafrechtelijk onderzoek	6	1.1.1. Meldingsplicht van de fiscale ambtenaren	13
1.3.2. Beperking van de mogelijkheid tot ambtelijke aangifte van fiscale misdrijven	7	A. De ambtelijke aangifteplicht (art. 29, § 1 Sv.)	13
1.3.3. Verplicht advies van de belastingadministratie	7	B. De aangifteplicht van fiscale misdrijven door fiscale ambtenaren (art. 29, § 2 Sv.)	13
1.4. De wet van 20 september 2012	7	C. Melding in geval van ernstige fiscale fraude (art. 29, §§ 3-4 Sv.)	14
1.4.1. De <i>una via</i> -wet	7	1.1.2. Verschaffing van inlichtingen	15
A. Het <i>una via</i> -overleg	7	A. Spontane verschaffing van bijkomende inlichtingen	15
B. Vervolging na het overleg	8	1. Na aangifte door de fiscus	15
1.4.2. Het arrest van het Grondwettelijk Hof inzake het <i>non bis in idem</i> -beginsel	8	2. Anders dan na aangifte door de fiscus	16
1.5. De wet van 5 mei 2019	9	B. Verschaffing van inlichtingen op verzoek	16
1.5.1. Meldingsplicht ernstige fiscale fraude	9	C. Gevolgen	16
1.5.2. Meldingsplicht procureur des Konings	10	1.1.3. Getuigenverhoor van fiscale ambtenaren	16
1.5.3. Vervolging zowel door het parket als door de fiscus	10		
1.5.4. Integratie van het fiscaal contentieux in de strafprocedure	10		

1.1.4. Het advies van de adviseur-generaal	17	II. Het recht op bescherming van de persoonsgegevens	28
A. Facultatieve vraag om advies door de procureur des Konings	17	1. Definitie en voorwaarden	28
B. Nut van het advies wat betreft de gegevensuitwisseling	17	1.1. Bronnen van bescherming van de persoonsgegevens	28
1.2. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van het parket naar de fiscus	18	A. Algemene verordening gegevensbescherming	28
1.2.1. Meldingsplicht van het parket	18	B. Richtlijn gegevensbescherming opsporing en vervolging en Wet verwerking persoonsgegevens	29
A. Oorsprong in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992	18	C. Fiscale privacywet	29
B. De wet van 28 april 1999	18	1.2. Materieel toepassingsgebied van de wetgevingen	29
1. Nieuwigheden ten opzicht van het WIB 92	18	1.3. Toegelaten gegevensverwerking	30
2. Latere wijziging van de bepaling	18	A. Rechtmatigheid, behoorlijkheid en transparantie	30
3. Gevolgen van de melding	19	1. Rechtmatigheid	30
C. De meldingsplicht sinds 1 januari 2020	19	2. Behoorlijkheid en transparantie	31
1.2.2. Informatieverstrekking in de fiscale wetboeken	19	B. Doelbinding en minimale gegevensverwerking	31
A. Vraag om inlichtingen door de fiscale administratie	19	1. Doelbinding en minimale gegevensverwerking onder de AVG, WVG en fiscale privacywet	31
B. Gebruik van de gegevens uit het strafdossier	20	2. Het algemene principe van de doelgebondenheid	32
1.2.3. Toegang als belanghebbende in het Wetboek van Strafvordering	20	2. Toetsing van de mogelijkheden van gegevensuitwisseling aan het recht op bescherming van de persoonsgegevens	33
A. De fiscus als burgerlijke partij	20	2.1. De gegevensuitwisseling valt onder het persoonsgegevensbeschermingsrecht	33
B. Gebruik van de gegevens uit het strafdossier	21	2.2. De vereisten van rechtmatigheid, doelbinding en minimale gegevensverwerking	33
2. De situatie in Nederland	22	A. Rechtmatigheid	33
2.1. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van de fiscus naar het parket	22	B. Doelbinding en minimale gegevensverwerking	34
2.2. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van het parket naar de fiscus	23	1. Informatie van parket naar fiscus	34
III. De principes van het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van de persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel	23	2. Informatie van fiscus naar parket	35
1. Het recht op eerbiediging van het privéleven	23	3. De situatie in Nederland	35
1.1. Definitie en voorwaarden	23	IV. De doeltreffendheid van de gegevensuitwisseling versus het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van de persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel	36
1.1.1. Bescherming in art. 8 EVRM en art. 22 Belgische Grondwet	23	1. Wanneer is de gegevensuitwisseling doeltreffend	36
1.1.2. Draagwijdte van de bescherming onder art. 8 EVRM	24	2. Evaluatie van de huidige regelgeving in het kader van de beschermde beginselen	37
A. De notie 'privéleven'	24	3. Voorstel tot verbetering	37
B. De notie 'correspondentie'	24	Besluit	37
1.1.3. Inmenging in het privéleven	25	Bibliografie	37
2. Toetsing van de mogelijkheden van gegevensuitwisseling aan het recht op eerbiediging van het privéleven	25		
2.1. De gegevensuitwisseling vormt een inmenging in artikel 8 EVRM	25		
2.2. De vereisten van legaliteit, legitimiteit en noodzakelijkheid	26		
A. Legaliteit	26		
B. Legitimiteit	27		
C. Noodzakelijkheid	27		
3. De situatie in Nederland	28		

Samenvatting

De samenwerking tussen het openbaar ministerie en de fiscus, die essentieel is in de strijd tegen fiscale fraude, bestaat sinds jaar en dag. Een belangrijk aspect van deze samenwerking is de mogelijkheid om gegevens van het strafdossier en het fiscaal dossier uit te wisselen. Zo bestaat er enerzijds de meldingsplicht voor fiscale ambtenaren aan het openbaar ministerie van misdrijven waarvan ze kennis krijgen tijdens de uitvoering van hun ambt, en anderzijds de plicht van de procureur des Konings om de minister van Financiën op de hoogte te brengen van aanwijzingen van fiscale fraude die aan het licht komen tijdens het strafrechtelijk onderzoek. Daarnaast kunnen beide partijen in bepaalde gevallen gedwongen worden om de andere inlichtingen te verschaffen en zelfs inzage te verlenen in het strafdossier of in het fiscaal dossier.

Deze vormen van gegevensuitwisseling doen echter vragen rijzen over de conformiteit ervan met enkele beginselen. Met name bestaat het gevaar op een inbreuk op het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokken persoon, alsmede op het recht op bescherming van diens persoonsgegevens. Ook kan men zich afvragen of het gebruik door de fiscale ambtenaren van de door het openbaar ministerie verstrekte informatie wel in lijn is met het doelgebondenheidsbeginsel. Dit beginsel bepaalt namelijk dat het de fiscale administratie niet is toegestaan haar onderzoeksbevoegdheid te gebruiken op een manier die niet uitdrukkelijk bij wet is voorzien.

Deze masterscriptie zal in de eerste plaats dan ook een grondige uiteenzetting geven van het huidige systeem van gegevensuitwisseling. Daarna zal worden onderzocht of dit systeem voldoet aan het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op bescherming van de persoonsgegevens, met inbegrip van het doelgebondenheidsbeginsel. Bij wijze van rechtsvergelijking zal ook naar het Nederlandse recht worden gekeken, aangezien Nederland ook aan dergelijke beginselen onderworpen is.

Toch zijn deze mogelijkheden van gegevensuitwisseling niet voor niets zo verregaand en moet men bijgevolg, bij het beoordelen van de huidige regeling in het licht van de drie beginselen, rekening blijven houden met de doeltreffendheid ervan. Deze afweging zal in het laatste deel van de masterscriptie worden gemaakt, waarna uiteindelijk een antwoord zal worden geboden op de centrale onderzoeksvraag.

Inleiding

1. WEDERZIJDSE INVLOED TUSSEN FISCALE PROCEDURE EN STRAFPROCEDURE – In het fiscaal strafrecht vervullen zowel het openbaar ministerie als de fiscus een belangrijke rol.¹ De taak van de fiscus bestaat erin om de belasting juist te innen en eventueel administratieve sancties op te leggen, terwijl het

de taak van het openbaar ministerie is om fiscale misdrijven strafrechtelijk te vervolgen. Een goede samenwerking tussen beide instanties kan daarom van groot belang zijn om het fiscaal en het strafrechtelijk onderzoek efficiënt te laten verlopen. De uitwisseling van informatie tussen het openbaar ministerie en de fiscus is dan ook een courante praktijk. De mogelijkheden die de fiscus en het openbaar ministerie hebben om tot uitwisseling van informatie over te gaan, hebben immers tot doel om zowel het strafrechtelijk onderzoek als het fiscaal controleonderzoek te faciliteren. Het opsporings- en gerechtelijk onderzoek naar fiscale misdrijven verloopt bijgevolg ongetwijfeld efficiënter door de medewerking van de fiscale ambtenaren, aangezien de gegevens die door deze laatsten worden verstrekt, kunnen worden toegevoegd aan het strafdossier.² Anderzijds kunnen de inlichtingen van het parket evenzeer een grote meerwaarde vormen voor de correcte aanslag en invordering van de verschuldigde belastingen.³

2. MOGELIJKE PROBLEMEN VAN DE GEGEVENSUITWISSELING – Voor beide actoren bestaan er dan ook verschillende mogelijkheden om informatie bij de andere te verzamelen, dewelke door de jaren heen aanzienlijk zijn toegenomen. Niet alleen worden beide door elkaar op de hoogte gebracht van mogelijks interessante feiten om te vervolgen, ook wordt hun inzage verleend in het fiscaal *c.q.* strafdossier. Bovendien zijn die mogelijkheden niet altijd aan evenveel beperkingen onderworpen. Aangezien de vrijgegeven informatie uit het strafdossier of uit het fiscaal dossier komt en bijgevolg zeer private gegevens kan bevatten, kunnen al deze mogelijke vormen van uitwisseling van gegevens en het gebruik daarvan door de andere partij in het vaarwater komen van verschillende beginselen. Meer bepaald kunnen deze een schending inhouden van het recht op de eerbiediging van het privéleven, het recht op de bescherming van persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel. Aan de andere kant zal een eventuele afzwakking van de mogelijkheden van gegevensuitwisseling in het licht van deze beginselen waarschijnlijk ook een invloed hebben op de doeltreffendheid ervan. Daarom is het belangrijk om een evenwicht te vinden tussen de doeltreffendheid van de gegevensuitwisseling en de naleving van de drie beginselen.

3. RECHTSVERGELIJKING MET NEDERLAND – De Nederlandse regelgeving omtrent de gegevensuitwisseling tussen het openbaar ministerie en de fiscus vertoont enkele gelijkenissen met het Belgisch rechtssysteem, zoals het bestaan van een afstemmingsoverleg tussen de Belastingdienst, de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD) en het openbaar ministerie

¹ F. DESTERBECK, “Publiek-private samenwerking en fiscale fraudebestrijding” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (139) 139.

² C. BARBIER, “Het strafonderzoek: een goudmijn voor de fiscale administratie” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (649) 651; J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 281.

³ C. BARBIER, “Het strafonderzoek: een goudmijn voor de fiscale administratie” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (649) 650.

(te vergelijken met ons *una via*-overleg), de mogelijkheid voor een ambtenaar van de Rijksbelastingdienst tot inzage in het strafdossier ..., maar ook belangrijke verschillen, zoals het feit dat de fiscale ambtenaren in Nederland nog steeds een grote rol spelen in het fiscaal strafonderzoek. Bovendien zijn twee van de drie evaluatiecriteria (recht op eerbiediging van het privéleven en recht op bescherming van persoonsgegevens) geregeld op Europees niveau, waardoor Nederland op dat vlak aan dezelfde regelgeving is onderworpen, en bestaat er eveneens een regeling in Nederland wat betreft het derde evaluatiecriterium (de doelgebondenheid). Hierdoor zal het interessant zijn om de gelijkenissen en verschillen in de regelgeving met betrekking tot de gegevensuitwisseling aan te duiden, en, na de evaluatiecriteria te hebben toegepast, het verschil in uitkomst te beschouwen. Aangezien het Nederlandse rechtssysteem echter slechts bij wijze van rechtsvergelijking wordt bestudeerd, zou het aan het doel van deze thesis voorbij gaan om hiervan een even extensieve analyse te maken als voor België gedaan zal worden. Daarom zal enkel worden stilgestaan bij de belangrijkste vormen van gegevensuitwisseling.

4. HOOFDONDERZOEKSVRAAG – In het licht van deze probleemstelling zal de hoofdonderzoeksvraag van deze mastercriptie daarom als volgt luiden: *“Hoe moet de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket worden georganiseerd om doeltreffend te zijn en zonder dat het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel worden geschonden?”*. Om een antwoord te bieden op deze centrale onderzoeksvraag zal doorheen het werk op verschillende subonderzoeksvragen worden ingegaan, dewelke elk in een apart deel zullen worden beantwoord.

5. SUBONDERZOEKSVRAAG 1 – Het onderzoek zal beginnen met een vraag naar de geschiedenis van de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket, namelijk: *“Hoe is de samenwerking tussen de fiscus en het parket tot stand gekomen en hoe was de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket vroeger geregeld in België en in Nederland?”*. Hierbij zal worden vertrokken bij het ontstaan van de algemene samenwerking tussen de twee actoren, om dan meer specifiek te komen bij de ontwikkeling van de gegevensuitwisseling. Deze vraag is belangrijk om te begrijpen waarom deze gegevensuitwisseling tot stand is gekomen en waarom ze vandaag de dag haar actuele vorm aanneemt.

6. SUBONDERZOEKSVRAAG 2 – Vervolgens is het van belang het huidige systeem van gegevensuitwisseling te ontleden door de volgende vraag te stellen: *“Wat zijn de huidige mogelijkheden en obstakels van de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket in België en in Nederland?”*. Hier zullen derhalve alle bestaande mogelijkheden van uitwisseling van informatie tussen de twee partijen worden besproken, waarbij ook de beperkingen van de regelgeving aan bod zullen komen.

7. SUBONDERZOEKSVRAAG 3 – De derde subonderzoeksvraag handelt over de beginselen waaraan het huidige systeem getoetst zal worden: *“Wat wordt verstaan onder “het recht op eerbiediging van het privéleven”, “het recht op bescherming van de persoonsgegevens” en “het doelgebondenheidsbeginsel” en voldoet het huidige systeem van gegevensuitwisseling in België en Nederland aan deze principes?”*. Om te beginnen zullen de drie beginselen dus uitgelegd worden in functie van de geldende wetgeving, rechtspraak en rechtsleer. Dan zal worden nagegaan of elk van de hedendaagse mogelijkheden van gegevensuitwisseling voldoet aan deze beginselen.

8. SUBONDERZOEKSVRAAG 4 – Tot slot zal een vraag worden gesteld over de norm waaraan het huidige systeem van gegevensuitwisseling zal worden getoetst: *“Wanneer is de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket doeltreffend en beantwoordt het huidige systeem van gegevensuitwisseling in België en Nederland reeds aan deze norm?”*. Als men tegemoet wil komen aan de eventuele problemen die rijzen met betrekking tot de drie beginselen, mag men daardoor de doeltreffendheid van de gegevensuitwisseling namelijk niet (te erg) afzwakken. Opnieuw zal eerst moeten worden nagegaan wat men verstaat onder ‘doeltreffend’ in het kader van de gegevensuitwisseling, om daarna te onderzoeken of het huidige systeem daar reeds aan voldoet.

9. BEPERKING VAN HET ONDERZOEK – In dit alles zal de nadruk worden gelegd op de inkomstenbelastingen en de btw, hetgeen de kern van het onderzoek zal vormen. De regeling inzake douane en accijnzen zal slechts in beperkte mate aan bod komen, namelijk bij wijze van uitzondering. Terwijl de wetgeving inzake inkomstenbelastingen en btw praktisch overeenkomen, verschilt deze inzake douane en accijnzen aanzienlijk, gezien de administratie in deze materie nog steeds een veel belangrijkere rol speelt.⁴ Ze is namelijk zowel onderzoekende als vervolgende partij.⁵

I. De totstandkoming van de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie

10. REEKS WETSWIJZIGINGEN DIE GELEID HEBBEN TOT HUIDIGE SYSTEEM VAN WISSELWERKING TUSSEN FISCUS EN PARKET – Allereerst zal de totstandkoming van de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie beschreven worden. Voor België zal daarvoor naar de geschiedenis van wetswijzigingen gekeken worden om te kunnen begrijpen waarom de huidige regeling tot stand is gekomen en de vorm aanneemt die ze vandaag de dag heeft. Wat de situatie in Nederland betreft, zal enkel worden ingegaan op de huidige stand van zaken aangaande de belangrijkste aspecten

⁴ J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 299.

⁵ Art. 267 e.v. AWDA.

van de wisselwerking, hetgeen volstaat voor een rechtsvergelijkende analyse.

1. De situatie in België

1.1. De situatie voor 1980

11. INZAKE DE INKOMSTENBELASTINGEN EN DE BTW – Oorspronkelijk lag het initiatiefrecht voor de vervolging van fiscale misdrijven inzake de inkomstenbelastingen en btw bij het openbaar ministerie.⁶ Door de wet van 31 december 1925 werd dit recht wat betreft de inkomstenbelastingen echter overgedragen aan de Administratie der Directe Belastingen.⁷ Dit werd ingeschreven in het toenmalige artikel 350 Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992⁸ (hierna: WIB 92). Artikel 74 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde⁹ (hierna: WBTW), dat bepaalde dat de strafvordering inzake btw-misdrijven moest worden uitgeoefend door het openbaar ministerie, bleef daarentegen ongewijzigd.

12. UITZONDERING INZAKE DOUANE EN ACCIJNZEN – Inzake douane en accijnzen behoort het initiatiefrecht tot de uitoefening van de strafvordering sinds de wet van 26 augustus 1822¹⁰ tot de bevoegdheid van de administratie.¹¹ Dit initiatiefrecht en de onderzoeksbevoegdheid van de administratie inzake vervolgingen van douane- en accijnzenmisdrijven is tot op de dag van vandaag hetzelfde gebleven. Deze fiscale strafvervolgung wordt namelijk van oudsher uitgeoefend door de algemene administratie van de douane en accijnzen (AAD&A), dewelke een autonome entiteit van de FOD Financiën is.¹² Dit valt ook te lezen in artikel 281, § 2 van de Algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen (AWDA)¹³ en is steeds aanvaard geweest door zowel het Hof van Cassatie¹⁴ als de rechtsleer¹⁵. De douaneadministratie

kan de strafvordering alleen instellen voor zover die strekt tot de toepassing van geldboeten, verbeurdverklaringen of het sluiten van de inrichting of een vervangende gevangenisstraf.¹⁶ In dergelijke gevallen zal de taak van het openbaar ministerie beperkt blijven tot het verlenen van advies.¹⁷ Indien het vervolgde douane- of accijnsmisdrijf ook met een gevangenisstraf als hoofdstraf kan worden bestraft, wordt de strafvordering gezamenlijk en gelijktijdig uitgeoefend door de douaneadministratie en het parket, elk binnen hun bevoegdheid.¹⁸ Geen enkele van de wetswijzigingen die hieronder zullen worden besproken zijn dan ook van toepassing geweest in deze materie.¹⁹

1.2. De situatie tussen 1980 en 1986

13. VERSCHUIVING BEVOEGDHEID STRAFVERVOLGING INKOMSTENBELASTINGEN – De wet van 8 augustus 1980²⁰, die in werking trad op 1 november 1980, heeft de situatie grondig gewijzigd. Sindsdien ligt het initiatiefrecht voor het instellen van de strafvordering in fiscale misdrijven inzake de inkomstenbelastingen immers terug bij de procureur des Konings.²¹ Deze omwenteling moest ervoor zorgen dat de vervolging van fiscale fraude efficiënter zou verlopen.²²

14. SAMENWERKING TUSSEN HET PARKET EN DE BIJZONDERE BELASTINGINSPECTIE – Het parket was echter helemaal niet voorbereid op zijn nieuwe bevoegdheid wegens een gebrek aan personeel en omdat het niet de nodige kennis bezat om de nieuwe bevoegdheden uit te oefenen.²³ Daarom kreeg het hulp van de Administratie der Bijzondere Belastingen-

recht vandaag / *Le droit pénal douanier aujourd'hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, (45) 47.

¹⁶ Art. 281, § 1 AWDA; Cass. 11 februari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 201, *Bull.* 1997, 212, *FJF* 1997, 182 en *Pas.* 1997, I, 212.

¹⁷ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 5.

¹⁸ Art. 281, § 3 AWDA; Cass. 11 februari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 201, *Bull.* 1997, 212, *FJF* 1997, 182 en *Pas.* 1997, I, 212; J. DE BACKER, *Douane-geschillen inzake internationale handel, BTW en accijnzen*, Diegem, Kluwer, 1996, 136; E. VAN DOOREN, "Iteratieve knelpunten van douane- en accijnsstrafrecht" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (465) 466-467.

¹⁹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctiëring*, Brugge, die Keure, 2017, 21; G. STEFFENS, "Les diverses compétences des douanes" in F. DESTERBECK (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd'hui*, Brussel, Intersentia, 2016, (15) 18.

²⁰ Art. 47 wet 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980.

²¹ F. DERUYCK, "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *RW* 1988-89, (657) 657.

²² F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 88.

²³ M. ROZIE, "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal-strafrechtelijk onderzoek" in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, (43) 44; J. SPEECKE, "Administratieve bijstand in fiscale zaken" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 282.

⁶ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 5.

⁷ Art. 65 wet 31 december 1925, *BS* 2-3 januari 1926, *err. BS* 13 januari 1926; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 11.

⁸ Wetboek van de Inkomstenbelastingen 10 april 1992, *BS* 30 juli 1992.

⁹ Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 3 juli 1969, *BS* 17 juli 1969.

¹⁰ Algemene Wet van den 26sten augustus 1822, over de heffing der regten van In-, Uit-, en Doorvoer en van de Accijnzen, alsmede van het Tonnegeld der zeeschepen, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden* 1822, nr. 38.

¹¹ J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 5.

¹² E. VAN DOOREN, "De bijzondere plaats van het Openbaar Ministerie in het Belgische douanestrafprocesrecht" in F. DESTERBECK (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd'hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, (45) 47.

¹³ Algemene wet 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen, *BS* 21 september 1977.

¹⁴ Cass. 24 november 1891, *Pas.* 1892, I, 25.

¹⁵ H. ADAN, *Commentaire de la loi générale du 26 août 1822*, Brussel, Wahlen et Cie, 1837, 254; E. VAN DOOREN, "De bijzondere plaats van het Openbaar Ministerie in het Belgische douanestrafprocesrecht" in F. DESTERBECK (ed.), *Het douanestraf-*

spectie (hierna: BBI), opgericht bij Koninklijk Besluit van 14 november 1978.²⁴ Door de wet van 1980 werd deze belast met de bevoegdheden die voordien werden verleend aan de algemene fiscale administraties van de FOD Financiën inzake de opsporing en de beteugeling van fiscale fraude, zowel wat betreft de directe belastingen als de btw en de douane.²⁵ Zo ontstond er een nauwe samenwerking tussen parket en administratie in het onderzoek naar en de vervolging van fiscale misdrijven.²⁶ De ambtenaren van de BBI werden door de parketten veelvuldig aangesteld als technische raadgevers in het opsporings- en gerechtelijk onderzoek, waardoor ze bijvoorbeeld mee aanwezig waren bij huiszoekingen en verhoeren.²⁷ Deze samenwerking tussen het openbaar ministerie en de BBI leidde echter tot veel kritiek, met name op de actieve aanwezigheid van de BBI.²⁸ Die ging namelijk niet samen met het geheime karakter van het strafonderzoek en de garantie op een eerlijk proces, aangezien de fiscale administratie de verworven informatie nadien zelf gebruikte voor het heffen van aanslagen.²⁹

15. HARMONISATIE BELASTINGWETTEN – Door de wet van 10 februari 1981 werden de strafrechtelijke bepalingen in alle

fiscale wetboeken geharmoniseerd, met uitzondering van de wetgeving op douane en accijnzen.³⁰

1.3. De wet van 4 augustus 1986

16. HET CHARTER VAN DE BELASTINGPLICHTIGE – De kritiek op de samenwerking tussen het parket en de BBI leidde tot de totstandkoming van de wet van 4 augustus 1986, ook wel ‘het Charter van de Belastingplichtige’ genoemd.³¹ Dit charter bevatte enkele essentiële wijzigingen inzake de samenwerking tussen de fiscus en het parket, waarbij vooral werd gesnoeid in de rol van de fiscus in de fiscale strafvervolgning.

1.3.1. Beperking van de rol van de fiscale ambtenaar in het strafrechtelijk onderzoek

17. BEPERKING VAN DE ROL VAN FISCALE AMBTENAREN TOT GETUIGE – Om te beginnen heeft het Charter de rol van de fiscale ambtenaar in het strafonderzoek in hoge mate beperkt.³² Het heeft namelijk de actieve medewerking van de fiscus aan fiscale strafonderzoeken uitgesloten door in alle fiscale wetboeken, met uitzondering voor wat betreft de wet op Douane en Accijnzen, een bepaling in te voeren die de rol van de fiscale ambtenaren herleidde tot deze van getuige.³³ Deze bepaling kon men bijvoorbeeld terugvinden in artikel 350bis³⁴ WIB 92 en artikel 74bis WBTW en is tot op het heden nog steeds van kracht. Deze nieuwe rolverdeling brengt met zich mee dat voormelde ambtenaren niet mogen optreden als deskundige, noch mogen deelnemen aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoor door de onderzoeksrechter, de procureur des Konings of de gerechtelijke politie.³⁵ De ambtenaren van de administratie van de directe en indirecte belastingen en van de BBI mochten voortaan dus slechts als getuige gehoord worden op straffe van nietigheid van de akte

²⁴ Koninklijk Besluit 14 november 1978 tot oprichting van de graad van administrateur-generaal van de belastingen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 29 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën en van de bijzondere bepalingen die er voorzien in uitvoering van het statuut van het rijkspersoneel, BS 21 februari 1979.

²⁵ Art. 87 wet 8 augustus 1980; *Parl.St.* Senaat BZ 1979, 5-XXII, nr. 2, p. 15; Brussel 11 maart 1985, *FJF* 1986, 315 en *Pas.* 1985, II, 76; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 224.

²⁶ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 80; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 22.

²⁷ F. DESTERBECK, “Charter van de belastingplichtige wordt gemoderniseerd”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 39, (10) 10-11; F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Brussel, Larcier, 2013, 66; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 12; R. TOURNICOURT, *Fiscaal strafrecht: overzicht van rechtspraak: 1980-1990*, Gent, Mys en Breesch, 1991, 16.

²⁸ M. DASSESE, “Is deelname van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van verdediging?”, *AFT* 1987, (79) 79; F. DESTERBECK, “Charter van de belastingplichtige wordt gemoderniseerd”, *Fisc. Act.* 2016, afl. 39, (10) 10-11; W. DIERICK, “De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket”, *AFT* 1985, (175) 175; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 12; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 22; R. TOURNICOURT, *Fiscaal strafrecht: overzicht van rechtspraak: 1980-1990*, Gent, Mys en Breesch, 1991, 16-19; J. VANDEN BRANDEN en D. JAEQUES, *Fiscale rechtspraakoverzichten. Fiscaal strafrecht. 1980-2005*, Gent, Larcier, 2006, 22-25.

²⁹ Corr. Brussel 9 november 1981, *JT* 1982, 276; A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 57; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 24.

³⁰ Herstelwet 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen, BS 14 februari 1981.

³¹ Wet 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, BS 20 augustus 1986 (Charter van de Belastingplichtige).

³² C. BUYSSE, “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek”, *TFR* 1996, (173) 186; F. DESTERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Brussel, Larcier, 2013, 67; G. STEFFENS, “Les diverses compétences des douanes” in F. DESTERBECK (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd’hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, (15) 18.

³³ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770.

³⁴ Thans art. 463, eerste lid WIB 92.

³⁵ Cass. 29 maart 1994, *Arr.Cass.* 1994, 328, *Bull.* 1994, 326, *FJF* 1994, 444 en *Pas.* 1994, I, 326; Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770; Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.ent.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

der rechtspleging.³⁶ Hierop zijn later twee uitzonderingen ontstaan, namelijk voor bij de parketten gedetacheerde fiscale ambtenaren³⁷ en voor fiscale ambtenaren die ter beschikking zijn gesteld van de federale politie³⁸.

1.3.2. Beperking van de mogelijkheid tot ambtelijke aangifte van fiscale misdrijven

18. VEREISTE MACHTIGING OP STRAFFE VAN NIET-ONTVANKELIJKHEID – Daarnaast heeft het Charter artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering³⁹ (hierna: Sv.), dat over de ambtelijke aangifteplicht handelt, aangevuld. Voordien verplichtte het toenmalige enige lid van het artikel iedere ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis kreeg van een misdaad of een wanbedrijf daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings en hem alle inlichtingen, processen-verbaal en akten te doen toekomen. Deze aangifteverplichting is een uitzondering op de zwijgplicht van ambtenaren, die o.a. in artikel 337 WIB 92 en artikel 93bis WBTW kan worden teruggevonden.⁴⁰ De aanvulling met een tweede lid zorgde ervoor dat fiscale ambtenaren fiscale misdrijven nog slechts ter kennis kunnen brengen aan de procureur des Konings mits machtiging van de gewestelijke directeur (thans: de adviseur-generaal) onder wie zij ressorteren.⁴¹ Indien het parket kennis heeft gekregen van een klacht of aangifte van een ambtenaar die niet over die machtiging beschikte, kan het geen vervolging instellen op straffe van niet-ontvankelijkheid.⁴² Deze machtigingsprocedure is in feite ingevoerd als filter, om te vermijden dat er ongecontroleerd aangiften van misdrijven aan de procureur des Konings worden gedaan.⁴³ Wel kan het parket altijd nog tot vervolging

overgaan, wanneer het op een andere manier ter kennis is gebracht van een fiscaal misdrijf.⁴⁴

1.3.3. Verplicht advies van de belastingadministratie

19. VERPLICHT ADVIES BIJ AMBTSHALVE VORDERING – De wet van 4 augustus 1986 had de verplichting voor het openbaar ministerie ingevoerd om voorafgaandelijk aan het instellen van de strafvordering het advies van de gewestelijke directeur (thans: adviseur-generaal) te vragen indien het ambtshalve een vervolging wou instellen, dus in de gevallen waarin het op een andere manier dan via de fiscale administratie kennis heeft gekregen van het bestaan van een fiscaal misdrijf.⁴⁵

1.4. De wet van 20 september 2012

1.4.1. De una via-wet

A. HET UNA VIA-OVERLEG

20. OVERLEG TUSSEN PARKET EN ADMINISTRATIE – Op 1 januari 2013 trad de Wet van 20 september 2012 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes⁴⁶ in werking. Deze wet stelde een overleg in tussen de parketten, de administratie en de politie om te bepalen of een fraudegeval strafrechtelijk of administratief moet worden afgehandeld (“una via”) met als doel “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”.⁴⁷ Bij het overleg wordt uitgegaan van de subsidiariteit van het strafonderzoek.⁴⁸ Eenvoudige fraudegevallen en gevallen waarin geen technieken moeten worden aangewend die eigen waren aan het strafprocesrecht, moeten namelijk slechts administratief worden betoogd en gesanctioneerd. Enkel de gevallen van ernstige

³⁶ C. STUYCK, “Het strafonderzoek en de medewerking van de fiscale ambtenaren 20 jaar na het charter van de belastingplichtige”, *Limb.Rechtsl.* 2007/1, (1) 1.

³⁷ Art. 25 wet 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, BS 31 december 1992.

³⁸ Art. 31 wet 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, BS 31 maart 1994.

³⁹ Wetboek van Strafvordering 17 november 1808, BS 27 november 1808.

⁴⁰ J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 293.

⁴¹ F. DERUYCK, “Het instellen van de fiscale strafvervolgning” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 99.

⁴² O.a. art. 460, § 2 WIB 92 en art. 74, § 2 WBTW; Cass. 27 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 679 en *Pas.* 1995, I, 699; Cass. 28 januari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 114, *Bull.* 1997, 120 en *Pas.* 1997, I, 125; Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128.

⁴³ M.-A. BEERNAERT, H.D. BOSLY en D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale* (éd. 2021), Brussel, die Keure, 2021, 212; F. DERUYCK, “Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige”, *RW* 1988-89, (657) 661; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 228.

⁴⁴ Cass. 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614.

⁴⁵ F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 90-91.

⁴⁶ Wet 20 september 2012 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, BS 22 oktober 2012.

⁴⁷ Wetsvoorstel 23 december 2011 tot instelling van het ‘una via’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1973/1, 9.

⁴⁸ A. LECOCQ en E. CECI, “Réforme Una Via : le dessus de l’iceberg”, *Dr.pén.ent.* 2013, afl. 1, (3) 6; M. PETIT, “Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal”, *Droits d’enregistrement* 2019, afl. 2, (22) 23; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 5.

fiscale fraude waarbij er nood is aan strafrechtelijke onderzoeksmethoden en sancties, bijvoorbeeld huiszoeken en aanhoudingen, moeten strafrechtelijk worden behandeld en bestraft.⁴⁹ In deze complexere zaken bestaat de rol van de fiscus er enkel in om tot vestiging van de ontdoken belastingen over te gaan.⁵⁰ Een fiscale inbreuk kan dus ofwel administratief ofwel strafrechtelijk worden bestraft, maar niet op beide manieren.⁵¹ Indien dit wel mogelijk was, zouden het *non bis in idem*-beginsel, dat bepaalt dat niemand voor eenzelfde feit twee keer mag worden berecht, en de proportionaliteit van de opgelegde sancties in gevaar dreigen te komen.⁵²

21. VERANKERING IN ARTIKEL 29 Sv. – Dit overleg werd verankerd in een derde lid van artikel 29 Sv., dat de meldingsplicht van (fiscale) ambtenaren regelt. Het toenmalige derde lid bepaalde: “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 politievragen kunnen deelnemen aan het overleg”. Het woord ‘kan’ duidt erop dat het overleg aldus facultatief was, wat de doeltreffendheid van deze bepaling verminderde.⁵³

22. UITZONDERING INZAKE DOUANE EN ACCIJNZEN – Het *una via*-principe is enkel ingevoerd in het WIB 92 en in het WBTW.⁵⁴ Opnieuw is deze wetgeving dus niet van toepassing op douane- en accijnzenzaken.⁵⁵

⁴⁹ F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7; A. LECOCQ, “Principe non bis in idem: vers l’esquisse d’une standardisation de l’Una Via procédural - expériences belges et françaises”, *RPS-TRV*, 2016, (645) 663; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 5.

⁵⁰ F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 92.

⁵¹ A. MANSERI, “Ne Bis In Idem et Electa Una Via - Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins”, *Dr.pén.ent.*, 2015, (205) 215; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 4.

⁵² M. PETIT, “Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal”, *Droits d’enregistrement* 2019, afl. 2, (22) 23; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 4.

⁵³ J. BOURS, “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur. La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, afl. 6512, (165) 171; P. THEVISSEN, “Fraude fiscale” in P. CHOME, O. KLEES en A. LORENT (eds.), *Droit pénal et procédure pénale*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., (1) 34.

⁵⁴ Art. 462 WIB 92 en art. 74ter WBTW; K. DEVOS, *Bereikt het una-via principe zijn doel in België: grensoverschrijdende vergelijking*, onuitg. masterproef Economie en bedrijfskunde UGent, 2014-15, https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/214/906/RUG01-002214906_2015_0001_AC.pdf, 34.

⁵⁵ G. STEFFENS, “Les diverses compétences des douanes” in F. DETERBECK (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal*

B. VERVOLGING NA HET OVERLEG

23. MOGELIJKE INSTELLING VERVOLGING NA KENNISNAME FEITEN – De beperking van de rol van de fiscale ambtenaren tot die van getuige is dan ook opgeheven voor feiten die voorwerp uitmaken van het overleg. De ambtenaren werden namelijk gemachtigd om, in het kader van het *una via*-overleg, gegevens uit een fiscaal dossier mee te delen aan het parket.⁵⁶ Omgekeerd kan het overleg ook aanleiding geven tot het doorgeven van informatie door de procureur aan de fiscus, hetgeen relevant kan zijn voor de juiste belastingheffing.⁵⁷ De procureur des Konings kan dan vervolgingen instellen wegens feiten die hem tijdens het overleg ter kennis zijn gebracht.⁵⁸ Indien hij dit wenst, kan hij alvorens te beslissen om tot vervolging over te gaan, advies over deze feiten inwinnen bij de bevoegde gewestelijke directeur.⁵⁹

24. OPSCHORTING OPEISBAARHEID FISCALE GELDBOETE – Indien het openbaar ministerie besloot om tot vervolging over te gaan van strafrechtelijk strafbare feiten waarvan het tijdens het overleg met de fiscus kennis had gekregen, werd de opeisbaarheid van de fiscale geldboeten en belastingverhogingen geschorst, alsook de verjaring van de vordering tot voldoening.⁶⁰ Wanneer de zaak bij de correctionele rechtbank aanhangig werd gemaakt, werden de administratieve fiscale geldboeten en belastingverhogingen definitief niet opeisbaar.⁶¹ Bij een beschikking van buitenvervolgstelling werd de schorsing van de opeisbaarheid beëindigd.⁶²

1.4.2. Het arrest van het Grondwettelijk Hof inzake het non bis in idem-beginsel

25. SCHENDING NON BIS IN IDEM – Het Grondwettelijk Hof heeft in zijn arrest van 3 april 2014⁶³ de artikelen 3, 4 en 14 uit de wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una*

douanier aujourd’hui, 1ste editie, Brussel, Intersentia, 2016, (15) 18.

⁵⁶ Art. 462 WIB 92 en art. 74ter WBTW; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 246.

⁵⁷ *Parl.St.* Senaat 2011-12, nr. 5-1592/3, 41-46; F. DETERBECK, *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Brussel, Larcier, 2013, 74; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 78.

⁵⁸ Art. 460, § 2, tweede lid WIB 92 en art. 74, § 2, tweede lid WBTW; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 5.

⁵⁹ Art. 461, eerste lid WIB 92 en art. 74, § 3 WBTW.

⁶⁰ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 1; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 5.

⁶¹ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 5.

⁶² C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 2.

⁶³ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *APT* 2014, afl. 3, 406, *BS* 2 juni 2014, 42195, *Juristenkrant* 2014, afl. 289, 2, *Dr.pén.ent.* 2014, afl. 2, 169, *JLMB* 2014, afl. 21, 976, *RABG* 2014, afl. 19, 1340, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, *RW* 2013-14,

via-principe, die bepaalden dat de opeisbaarheid van de fiscale geldboete en de belastingverhoging werden geschorst van zodra het openbaar ministerie de strafvordering instelde, vernietigd.⁶⁴ Het Hof stelde: “Wanneer de onderzoeksge-rechten, waarvoor de zaak aanhangig is gemaakt door het openbaar ministerie, een beschikking tot buitenvervolginstel-ling 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 correc-tionele rechtbank door het openbaar ministerie of wegens de verwijzingsbeschikking van de raadkamer, worden de fiscale geldboeten en de belastingverhogingen definitief niet-opeis-baar”. Hieruit leidde het af dat de definitieve uitspraak van een fiscale geldboete of belastingverhoging niet belet dat het parket alsnog een strafvervolginstelling instelt tegen de belasting-plichtige, zelfs wanneer de hem verweten feiten identiek zijn aan die waarvoor hij reeds administratief werd veroor-deeld. Daarom concludeerde het Grondwettelijk Hof dat de wetgever het *non bis in idem*-beginsel heeft geschonden door het mogelijk te maken voor het openbaar ministerie om een strafvervolginstelling in te stellen tegen een persoon die reeds voor in wezen identieke feiten het voorwerp heeft uitgemaakt van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter die definitief is geworden.⁶⁵

1.5. De wet van 5 mei 2019

26. VOORLOPIG LAATSTE WIJZIGING UNA VIA – De wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwet-boek⁶⁶, heeft de *una via*-procedure voorlopig een laatste keer aangepast. Deze wet, die in werking is getreden op 1 januari 2020, had tot doel om de deels vernietigde *una via*-regeling te conformeren aan bovenstaand arrest van het Grondwettelijk Hof inzake het *non bis in idem*-beginsel.⁶⁷

afl. 38, 1519, RW 2014-15, afl. 12, 457, T.Strafr. 2014, afl. 5, 293 en TFR 2014, afl. 467, 732.

⁶⁴ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 1; M. PETIT, “Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal”, *Droits d’enregistrement* 2019, afl. 2, (22) 23.

⁶⁵ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 8.

⁶⁶ Wet 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, BS 24 mei 2019.

⁶⁷ F. ROGGEN, “L’application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l’exercice de l’action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020”, *RGFCP* 2020, afl. 9, (5) 8; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 7.

1.5.1. Meldingsplicht ernstige fiscale fraude

27. VERPLICHTE MELDING BIJ ERNSTIGE FISCALE FRAUDE – Daarnaast werd artikel 29 Sv. andermaal hervormd. Artikel 29, § 1 Sv. handelt over de klassieke ambtelijke aangifte en artikel 29, § 2 Sv. bevat de uitzondering voor fiscale misdrijven die een machtiging vereisen. Artikel 29, § 3 Sv., ten slotte, regelt het *una via*-overleg en bevatte de grootste wijziging. In artikel 29, § 3, eerste lid Sv. is de verplichting voor de adviseur-generaal ingevoerd om de feiten waarvan het onderzoek aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, die naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten strafrechtelijke inbreuken zijn, aan het licht brengt, aan te geven bij de procureur des Konings.⁶⁸ Het is niet vereist dat op het moment van de melding het fiscale onderzoek reeds afgerond is, loutere aanwijzingen van ernstige fiscale fraude volstaan. De bedoeling van de wetgever was juist om een eventueel strafrechtelijk onderzoek zo vroeg mogelijk te kunnen opstarten en eenvoudige fiscale fraudegevallen nog steeds door de administratie zelf te laten afhandelen.⁶⁹ In de voorbereidende werken valt te lezen: “Het is belangrijk te onderstrepen dat de bedoeling er immers in bestaat dossiers zo vroeg mogelijk aan het overleg voor te leggen teneinde mogelijke dubbele onderzoeken te voorkomen. Het is dan ook niet vereist dat de belastingadministratie het volledige onderzoek reeds heeft gedaan”.⁷⁰

28. VERPLICHT UNA VIA-OVERLEG NA MELDING – In het geval van dergelijke melding is de procureur des Konings verplicht om binnen de maand daarover *una via*-overleg te plegen met de fiscale administratie en eventueel de bevoegde politiediensten.⁷¹ Hij heeft dan drie maanden de tijd om aan de adviseur-generaal te melden of en voor welke feiten hij de strafvordering zal uitoefenen.⁷² Indien de procureur des Konings geen vervolging wenst in stellen, zal het fiscaal administratief onderzoek verder lopen. Volgens een strikte lezing van het nieuwe artikel 29, § 3 Sv. is er in principe dus geen *una via*-overleg meer mogelijk voor gevallen van niet-ernstige fiscale fraude. Toch sluit de wet het overleg in die gevallen niet expliciet uit.⁷³

⁶⁸ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 2; M. PETIT, “Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal”, *Droits d’enregistrement* 2019, afl. 2, (22) 25.

⁶⁹ 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, afl. 4, (323) 326.

⁷⁰ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 8.

⁷¹ Art. 29, § 3, tweede lid Sv.

⁷² Art. 29, § 3, derde lid Sv.

⁷³ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 99.

1.5.2. Meldingsplicht procureur des Konings

29. MELDINGSPLICHT PROCUREUR DES KONINGS – Vervolgens werd in artikel 29bis, eerste lid Sv. ook in hoofde van de procureur des Konings een meldingsplicht ingevoerd die bepaalt dat hij, wanneer hij in het kader van een strafrechtelijk onderzoek aanwijzingen van fiscale fraude ontdekt, de minister van Financiën moet inlichten en hem inzage in en afschrift van het strafdossier moet verlenen (*infra: randnummers 64 e.v.*).⁷⁴

1.5.3. Vervolging zowel door het parket als door de fiscus

30. VERVOLGING ZOWEL DOOR OPENBAAR MINISTERIE ALS DOOR ADMINISTRATIE – Het openbaar ministerie en de fiscale administratie zijn beide vrij om te vervolgen op basis van dezelfde strafbare feiten, zelfs als de andere al een onderzoek heeft opgestart.⁷⁵ De administratieve en strafrechtelijke procedure lopen dan parallel.⁷⁶ Dit zal vooral van belang zijn indien er geen *una via*-overleg heeft plaatsgevonden. Omdat deze praktijk het risico op schending van het *non bis in idem*-beginsel met zich meebrengt, werd een nieuw artikel 29bis, tweede lid Sv. ingevoerd. Deze bepaling laat het parket toe om een strafvordering in te stellen zelfs indien de fiscale administratie reeds belastingen heeft gevestigd, met inbegrip van de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten, voor zover de fiscale en strafrechtelijke behandeling van de feiten deel uitmaken van een samenhangend geheel in tijd en inhoud.⁷⁷ Wel zal de strafrechter in dat geval rekening houden met de eventuele belastingverhogingen en geldboetes die al eerder als administratieve sanctie werden opgelegd, om te vermijden dat een onredelijk zware straf wordt opgelegd.⁷⁸ Deze verplichting werd in alle fiscale wetboeken ingeschreven.⁷⁹ Omgekeerd werd geen bepaling ingevoerd die de fiscale rechter verplicht rekening te houden met reeds opgelegde strafrechtelijke sancties.⁸⁰ Om het *non bis in idem*-beginsel te respecteren,

moet de vervolgende instantie dus uitmaken of beide procedures samenhangend zijn in tijd en inhoud alvorens zelf te vervolgen.⁸¹

1.5.4. Integratie van het fiscaal contentieux in de strafprocedure

31. STRAFRECHTER NEEMT KENNIS VAN BURGERLIJKE VORDERING – Tot slot is er een systeem gecreëerd waarbij het fiscaal contentieux in de strafprocedure wordt geïntegreerd. Dit staat vervat in artikel 4bis van de Wet houdende de voorafgaande titel van het wetboek van strafvordering (hierna: V.T.Sv.).⁸² Het eerste lid van dat artikel bepaalt als volgt: “*In geval de strafvordering wordt ingesteld wegens de feiten bedoeld in de artikelen 29, §§ 2 en 3 en 29bis van het Wetboek van strafvordering neemt de strafrechter benevens van de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomt in de strafzaak*”.⁸³ De strafrechter zal dus kennis nemen zowel van de strafvordering als van de burgerlijke vordering in drie gevallen: na melding door de fiscale ambtenaren aan het parket van gewone fiscale fraude (artikel 29, § 2 Sv.) of ernstige fiscale fraude (artikel 29, § 3 Sv.), en na melding door het parket aan de administratie van aanwijzingen van fiscale fraude (artikel 29bis Sv.). Van zodra de strafvordering aanhangig wordt gemaakt bij de strafrechter, worden eventuele lopende procedures voor de burgerlijke rechter m.b.t. dezelfde fiscale vordering beëindigd en verdergezet voor de strafrechter.⁸⁴

32. FISCUS ALS TUSSENKOMENDE PARTIJ – Volgens de voorbereidende werken verdient het de voorkeur om de fiscale administratie als tussenkomende derde te laten toetreden tot het strafproces, waardoor een afzonderlijke fiscale procedure niet meer nodig is.⁸⁵ Dit zou toelaten dat er voor de strafrechter een volwaardig fiscaal debat over het verschuldigd bedrag

⁷⁴ Art. 29bis, eerste lid Sv.; C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 5.

⁷⁵ M. PETIT, “Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal”, *Droits d’enregistrement* 2019, afl. 2, (22) 26; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 8.

⁷⁶ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 1; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 8.

⁷⁷ Art. 29bis, tweede lid Sv.

⁷⁸ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 4; F. ROGGEN, “L’application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l’exercice de l’action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020”, *RGFCP* 2020, afl. 9, (5) 11.

⁷⁹ O.a. art. 450bis, eerste lid WIB 92 en art. 73bis/1, eerste lid WBTW.

⁸⁰ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 9.

⁸¹ C. BUYSSE, “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, (1) 2.

⁸² Wet 17 april 1878 houdende de voorafgaande titel van het wetboek van strafvordering, BS 25 april 1878.

⁸³ Art. 4bis, eerste lid V.T.Sv.

⁸⁴ W. DEFOOR, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken belastingen vorderen middels het instellen van een zelfstandige burgerlijke vordering voor de strafrechter conform artikel 4bis V.T.Sv., wanneer deze belastingen reeds het voorwerp uitmaken van een lopende burgerlijke (fiscale) procedure?” (noot onder Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021), *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, (403) 403-404; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82-83; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 11; E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJDEREN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1356.

⁸⁵ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 110; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 83.

kan worden gevoerd en dat er volgens het *una via*-principe een oplossing kan worden gevonden.⁸⁶ Aangezien de administratie over een zelfstandige vordering beschikt, zal de strafrechter zich zelfs bij vrijspraak voor de fiscale misdrijven alsnog moeten uitspreken over de verschuldigdheid van de belastingen en belastingverhogingen.⁸⁷

33. **ONDERSCHIED MET BURGERLIJKE PARTIJSTELLING FISCUS** – Deze zelfstandige vordering uit artikel 4bis V.T.Sv. valt te onderscheiden van de burgerlijke partijstelling door de fiscus (art. 4 V.T.Sv. en art. 63 Sv.), dewelke al voor de wet van 5 mei 2019 mogelijk was.⁸⁸ Zoals net besproken, kunnen met behulp van de zelfstandige vordering de ontdoken belasting, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren worden gerecupereerd.⁸⁹ De burgerlijke partijstelling, aan de andere kant, bestaat voor eender wie beweert door een misdaad of een wanbedrijf te zijn benadeeld en heeft tot doel het bekomen van een vergoeding voor geleden schade.⁹⁰ De vordering van de fiscus als burgerlijke partij beperkt zich dus tot de schade waarvoor de fiscale wetgeving geen eigen mogelijkheid tot herstel biedt.⁹¹ Bovendien is de vordering van de burgerlijke partij afhankelijk van de strafvordering.⁹² Deze zal bijgevolg ongegrond verklaard worden in geval van vrijspraak op

strafrechtelijk vlak. De vordering van de fiscus als tussenkomende derde is daarentegen een zelfstandige vordering die ook in geval van vrijspraak op strafrechtelijk gebied door de strafrechter beoordeeld zal moeten worden.⁹³ Aangezien aan de klacht met burgerlijke partijstelling niets is gewijzigd, blijven deze twee mogelijkheden voor de administratie naast elkaar bestaan.⁹⁴ De burgerlijke partijstelling wordt verder nader besproken (*randnummers 74 e.v.*).

2. De situatie in Nederland

2.1. Het onderzoek in fiscale strafzaken

34. **FISCALE INLICHTINGEN- EN OPSPORINGSDIENST MET EIGEN OPSPORINGSBEVOEGDHEID** – Een belangrijke speler in het Nederlandse fiscale strafrecht is de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (FIOD). Dit is de opsporingsdienst van de Nederlandse Belastingdienst.⁹⁵ Ze heeft als voorbeeld gediend voor de Belgische BBI⁹⁶, maar een groot verschil is dat de FIOD zelf belastingfraude opspoorde en die bestrijdt. In zaken van fiscale fraude wordt de opsporingsbevoegdheid in Nederland dus verdeeld over verschillende partijen. Enerzijds zijn er de ambtenaren van de FIOD, die de hoedanigheid van algemeen opsporingsambtenaar hebben en daardoor over dezelfde opsporingsbevoegdheden als reguliere politieambtenaren beschikken. Daarnaast zijn er de buitengewone opsporingsambtenaren van de Belastingdienst⁹⁷ en tot slot zijn ook de officieren van justitie en de ambtenaren van de politie belast met de opsporing van strafbare feiten.⁹⁸ Doorgaans geschiedt de fiscale opsporing echter bijna uitsluitend door de opsporingsambtenaren van de FIOD en de Belastingdienst.⁹⁹ Het gezag over de opsporingsactiviteiten van de FIOD berust in de praktijk vaak bij het Functioneel Parket, hetgeen een onderdeel van het openbaar ministerie is dat zich onder

⁸⁶ E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJRDEN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1356.

⁸⁷ J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 11; E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJRDEN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1356.

⁸⁸ E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJRDEN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1357.

⁸⁹ Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021, *Fisc. Koer.* 2021, afl. 16, 402; W. DEFOOR, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken belastingen vorderen middels het instellen van een zelfstandige burgerlijke vordering voor de strafrechter conform artikel 4bis V.T.Sv., wanneer deze belastingen reeds het voorwerp uitmaken van een lopende burgerlijke (fiscale) procedure?” (noot onder Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021), *Fisc. Koer.* 2021, afl. 16, (403) 403; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 85.

⁹⁰ Art. 63 Sv.

⁹¹ Cass. 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1997, 1307, *Bull.* 1997, 1382, *FJF* 1998, 5, *Pas.* 1997, I, 1382 en *P&B* 1998 (verkort), 275; Cass. 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?” (noot onder Cass. 4 maart 2020), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, (389) 391.

⁹² F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 85.

⁹³ W. DEFOOR, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken belastingen vorderen middels het instellen van een zelfstandige burgerlijke vordering voor de strafrechter conform artikel 4bis V.T.Sv., wanneer deze belastingen reeds het voorwerp uitmaken van een lopende burgerlijke (fiscale) procedure?” (noot onder Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021), *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, (403) 404.

⁹⁴ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82.

⁹⁵ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 248.

⁹⁶ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 105.

⁹⁷ Art. 80, eerste lid Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1 januari 2022, *Stb.* 2021, 653 (hierna: AWR).

⁹⁸ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 169.

⁹⁹ E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.5.1; W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 170.

andere toelegt op de bestrijding van complexe fraude.¹⁰⁰ In de uitoefening van die functie is het Functioneel Parket namelijk verantwoordelijk voor de opsporing en vervolging in strafzaken waarin een Bijzondere Opsporingsdienst, zoals de FIOD, het onderzoek doet.¹⁰¹

2.2. Het overleg tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie

35. PROTOCOL AAFD OVER WISSELWERKING TUSSEN FIOD EN OM – Het Protocol aanmelding en afhandeling van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD)¹⁰² regelt in welke gevallen fiscale misdrijven strafrechtelijk dan wel administratiefrechtelijk moeten worden afgehandeld.¹⁰³

36. GEZAMENLIJKE BESLISSING OMTRENT STRAFRECHTELIJKE VERVOLGING – Het openbaar ministerie beschikt in principe over het monopolie van strafrechtelijke vervolging en past daarvoor het opportuniteitsbeginsel toe.¹⁰⁴ In fiscale zaken heeft de fiscus echter het beslissingsrecht over de wenselijkheid van de vervolging, tenzij bij gebruik van dwangmaatregelen, hetgeen ruim moet worden geïnterpreteerd.¹⁰⁵ In de praktijk is de theoretisch sterke rol van de fiscus dan ook sterk gereduceerd en nemen de fiscus en het gerecht samen een beslissing omtrent de strafrechtelijke vervolging.

37. AANMELDING EN AFSTEMMINGSOVERLEG – Als een ambtenaar van de Belastingdienst op een mogelijk strafbaar feit stuit, moet hij de boete-fraudecoördinator van de Belastingdienst (de contactambtenaar van de fiscale administratie) daarvan in kennis stellen als de omvang van het fiscale nadeel ten minste 20.000 euro bedraagt.¹⁰⁶ Laatstgenoemde zal onderzoeken of er sprake van opzet is geweest. Indien dit niet het geval is, of indien het drempelbedrag niet is bereikt,

zal de zaak administratiefrechtelijk worden afgedaan.¹⁰⁷ In het andere geval, dus wanneer het drempelbedrag wel is overschreden of er wel sprake is van opzet, zal hij de zaak inbrengen in het afstemmingsoverleg tussen de Belastingdienst, de FIOD en het openbaar ministerie, waarin wordt besloten over de strafrechtelijke dan wel administratiefrechtelijke afhandeling van de zaak. De grootte van het fiscale nadeel vormt hier opnieuw een belangrijk criterium: indien dit nadeel 100.000 euro of meer bedraagt, geldt een vermoeden van opzet dat verder overleg rechtvaardigt, aangezien de zaak in aanmerking komt voor strafrechtelijke vervolging.¹⁰⁸ Bedraagt het bedrag tussen de 20.000 en 100.000 euro, dan is er enkel strafrechtelijke afdoening mogelijk als er bovendien sprake is van een vermoeden van opzet en als één of meerdere van de aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geven (de mate van impact op de maatschappij en evenwichtige rechtshandhaving, de status van de verdachte/voorbeeldfunctie, recidive, verhaal onmogelijk, combinatie van delicten, medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur, slagvaardigheid, geen bestuurlijke boete mogelijk, waarheidsvinding en thematische aanpak).¹⁰⁹ Indien hieraan niet is voldaan, zal de zaak worden teruggezonden naar de Belastingdienst, die de zaak administratief kan sanctioneren.¹¹⁰ In het overleg maken de Belastingdienst en het openbaar ministerie uiteindelijk de keuze om de strafrechtelijke of de administratiefrechtelijke weg te bewandelen.

2.3. Het Nederlandse *una via*-model

38. KEUZE TUSSEN STRAFRECHT EN ADMINISTRATIEF RECHT – Nederland heeft als inspiratie gediend voor het Belgische *una via*-model.¹¹¹ Op grond van het Nederlandse *una via*-model dient een exclusieve keuze gemaakt te worden tussen strafrechtelijke en administratiefrechtelijke vervolging en bestrafing.¹¹² Met andere woorden, men mag voor eenzelfde feit niet dubbel worden bestraft, namelijk door een strafrechtelijke en administratiefrechtelijke sanctie.¹¹³ Eenmaal een keuze is gemaakt, staat de andere weg niet meer open.¹¹⁴

¹⁰⁰ Art. 80, vierde lid Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR); F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 108; E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.5.1.

¹⁰¹ F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 109.

¹⁰² Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

¹⁰³ E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.5.2.A.

¹⁰⁴ E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.5.2.A.

¹⁰⁵ Art. 80, tweede lid AWR; HR 9 juni 1987, *NJ* 1988, 583; HR 24 november 1987, *NJ* 1988, 617; W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 170.

¹⁰⁶ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 255.

¹⁰⁷ E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.5.2.B.

¹⁰⁸ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 255.

¹⁰⁹ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 255.

¹¹⁰ W.E.C.A. VALKENBURG en J.H. VAN DER WERFF, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 255.

¹¹¹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 89.

¹¹² Art. 5:44 Algemene wet bestuursrecht van 4 juni 1992 (Awb) en art. 243, tweede lid Wetboek van strafvordering van 15 januari 1921 (Nederlandse Sv.).

¹¹³ E. POELMAN, J.H.P.M. RAAIJMAKERS, W.A.P. VAN ROIJ, F.H.H. SIJBERS en M.M. DE WERD, *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, FBR.9.1.6.B.

¹¹⁴ HR 18 december 2020, *BNB* 2021, 127; Hof Den Bosch 4 juli 2019, *V-N* 2019, 38.16; Rb. Rotterdam 23 juli 2019, *FutD* 2019,

II. De gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie vandaag de dag

39. EXTENSIEF SYSTEEM VAN GEGEVENSUITWISSELING – Het is duidelijk dat zowel het openbaar ministerie als de fiscale administratie een belangrijke rol spelen in de strijd tegen fiscale fraude. De vele wijzigingen doorheen de jaren met betrekking tot de verhouding en samenwerking tussen beide partijen hebben dan ook geleid tot een extensief systeem van gegevensuitwisseling, dewelke essentieel is voor zowel het fiscaal onderzoek als het strafonderzoek. Deze uitwisseling van informatie gebeurt in beide richtingen. Zo zal de procureur des Konings in bepaalde gevallen melding van de fiscale administratie ontvangen over fiscale misdrijven waar deze laatste weet van heeft, zal hij om bijkomende inlichtingen en advies kunnen vragen en zal hij de fiscale ambtenaren als getuige kunnen verhoren. Aan de andere kant zal ook de fiscale administratie in bepaalde omstandigheden melding van het parket krijgen over gevallen van belastingfraude, zal ze om bijkomende inlichtingen kunnen vragen en kan ze zich burgerlijke partij stellen in fiscale strafzaken. Deze mogelijkheden worden hierna één voor één besproken. Enkel de gegevensuitwisseling tijdens het *una via*-overleg, dewelke hiervoor al extensief besproken is geweest, zal in dit deel achterwege worden gelaten.

1. De situatie in België

1.1. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van de fiscus naar het parket

40. PRINCIPIEEL BEROEPSGEHEIM FISCALE ADMINISTRATIE – Hoewel de fiscus onder bepaalde voorwaarden principieel tot geheimhouding is verplicht, heeft deze verschillende mogelijkheden om de gegevens verkregen in het administratief onderzoek door te spelen aan het openbaar ministerie. Alle fiscale wetboeken bevatten namelijk enerzijds een bepaling die de fiscale ambtenaar buiten het uitoefenen van zijn ambt tot geheimhouding verplicht wat betreft zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft, maar anderzijds valt het verstrekken van inlichtingen aan onder andere de parketten die nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen ook onder hun ambt.¹¹⁵

2047.

¹¹⁵ O.a. art. 337, eerste lid WIB 92 en art. 93bis, eerste lid WBTW; C. TAGHON, "Uitwisseling van gegevens door de fiscale administraties aan derden: het fiscaal beroepsgeheim en de openbaarheid van bestuur" in H. BRAECKMANS (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., (II.8.2-191) II.8.2-192.

1.1.1. Meldingsplicht van de fiscale ambtenaren

A. DE AMBTELIJKE AANGIFTEPLICHT (ART. 29, § 1 SV.)

41. MELDING VAN MISDRIJVEN AAN DE PROCUREUR DES KONINGS – Een eerste manier om de gegevens uit het fiscaal dossier aan het openbaar ministerie mee te delen is via de ambtelijke aangifteplicht. Zoals hierboven besproken, wordt iedere gestelde overheid, waaronder dus ook de fiscale administratie, op grond van de eerste paragraaf van artikel 29 Sv. ertoe verplicht het openbaar ministerie in kennis te stellen van de misdaad of het wanbedrijf waarvan hij kennis krijgt in de uitoefening van zijn ambt.¹¹⁶ Deze plicht vormt een uitzondering op het beroepsgeheim dat gewoonlijk geldt.¹¹⁷

B. DE AANGIFTEPLICHT VAN FISCALE MISDRIJVEN DOOR FISCALE AMBTENAREN (ART. 29, § 2 SV.)

42. MACHTIGINGSVEREISTE VOOR FISCALE AMBTENAREN – Op deze algemene regel wordt een eerste uitzondering gemaakt in de tweede paragraaf van artikel 29 Sv. De fiscale ambtenaren die kennis krijgen van feiten die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn, moeten namelijk over een machtiging beschikking van de adviseur-generaal onder wie zij ressorteren om de melding aan het openbaar ministerie te kunnen overmaken.¹¹⁸ Deze machtiging dient als filter om het aantal aangiften te beperken en moet dan ook voorafgaand aan de aangifte worden gegeven.¹¹⁹ Bovendien moet ze specifiek zijn, aangezien enkel een ontvankelijke strafvordering kan worden ingesteld voor die feiten die in de gemachtigde aangifte ter kennis zijn gebracht van het openbaar ministerie.¹²⁰ Wat betreft de personen die in de aangifte worden vermeld, is de procureur des Konings evenwel niet gebonden.¹²¹ Indien het parket kennis heeft gekregen van een klacht of aangifte van een ambtenaar die die machtiging niet

¹¹⁶ Art. 29, § 1 Sv; F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolgning" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 99.

¹¹⁷ J. SPEECKE, "Administratieve bijstand in fiscale zaken" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 293..

¹¹⁸ Art. 29, § 2 Sv; F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolgning" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 99..

¹¹⁹ F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolgning" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 104; F. DERUYCK, "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *RW* 1988-89, (657) 661; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 228.

¹²⁰ F. DERUYCK, "Het instellen van de fiscale strafvervolgning" in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 106.

¹²¹ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolgning: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 92-93.

had, kan het dan ook geen vervolging instellen op straffe van niet-ontvankelijkheid.¹²²

43. FISCALE MISDRIJVEN IN DE UITOEFENING VAN HUN AMBT – De hoger vermelde machtiging is wel enkel vereist voor de aangifte van fiscale misdrijven waarvan de fiscale ambtenaren kennis krijgen in de uitoefening van hun ambt, niet voor misdrijven van gemeen recht die de ambtenaren vernemen, zelfs al hebben ze die bij de uitoefening van hun ambt ontdekt.¹²³ De niet-ontvankelijkheid van de strafvordering door een niet-gemachtigde aangifte strekt zich bijgevolg niet uit tot de vervolging van gemeenrechtelijke misdrijven waarvan de aangifte niet aan de machtigingsvereiste is onderworpen.¹²⁴

44. MACHTIGING A PRIORI – In principe moet de machtiging *a priori* worden gegeven. Omtrent de vraag of de gewestelijke directeur (thans: de adviseur-generaal) een niet-gemachtigde aangifte naderhand kan regulariseren, zijn de meningen verdeeld.¹²⁵

45. BEPERKTE DRAAGWIJDTE VAN DE MACHTIGING – De machtiging wordt verleend per zaak en voor één of meer specifiek genoemde belastingplichtigen.¹²⁶ Het openbaar ministerie moet zich in zijn vervolging houden aan de feiten waarvoor de machtiging werd verleend op straffe van niet-ontvankelijkheid.¹²⁷ Of het parket personen kan

vervolgen die niet in de machtiging zijn vermeld maar wel betrokken zijn bij het misdrijf, is opnieuw onzeker, hoewel de meerderheid voorstander lijkt te zijn.¹²⁸

C. MELDING IN GEVAL VAN ERNSTIGE FISCALE FRAUDE (ART. 29, §§ 3-4 SV.)

46. VERPLICHTE MELDING EN VERPLICHT OVERLEG – Zoals hierboven besproken, bestaat er sinds de wet van 5 mei 2019 in de gevallen van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, een meldingsplicht in hoofde van de fiscale administratie aan de procureur des Konings.¹²⁹ De gegevens van het fiscaal dossier zullen dan worden meegedeeld aan het parket, ook alle gegevens die de belastingplichtige in het kader van de fiscale medewerkingsplicht aan de fiscus heeft overgemaakt, terwijl de belastingplichtige normalerwijze een zwijgrecht heeft tegenover het openbaar ministerie.¹³⁰ De procureur des Konings pleegt dan (*una via*) overleg met de fiscale ambtenaren over de feiten die hem zijn meegedeeld en beslist op basis van dat overleg om de strafvordering al dan niet uit te oefenen.¹³¹

47. “ERNSTIG” – Het criterium van de “ernstige fiscale fraude” wordt reeds enige tijd gebruikt in het fiscaal strafrecht. Zo kan men in de artikelen 449 WIB 92 en 73 WBTW lezen dat de maximum oplegbare gevangenisstraf vijf jaar in plaats van twee jaar wordt in geval van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd. Ook in het kader van witwassen kan deze term meermaals worden teruggevonden.¹³² Ondanks dat deze bepaling dus zeker niet nieuw was, heerste er toch lange tijd onduidelijkheid over de precieze draagwijdte ervan, aangezien nergens een definitie werd gegeven. In 2015 heeft het Grondwettelijk Hof echter geoordeeld dat de vage formulering het rechtszekerheidsbeginsel niet schendt, aangezien het onmogelijk is voor de wetgever om een limitatieve opsomming te maken.¹³³ Toch achtte de wetgever het nodig het begrip “ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd”

¹²² O.a. art. 460, § 2 WIB 92 en art. 74, § 2 WBTW; Cass. 27 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 679 en *Pas.* 1995, I, 699; Cass. 28 januari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 114, *Bull.* 1997, 120 en *Pas.* 1997, I, 125; Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128; P. THEVISSEN, “Fraude fiscale” in P. CHOME, O. KLEES en A. LORENT (eds.), *Droit pénal et procédure pénale*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., (1) 32.

¹²³ Cass. 22 juni 2004, *Arr.Cass.* 2004, afl. 6-8, 1167 en *Pas.* 2004, afl. 7-8, 1109; Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128; L. GODIN en J. VAN OVERTVELDT, “Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée” in L. KENNES en E. RIVERA (eds.), *La fraude à la TVA en matière pénale*, Brussel, Larcier, 2013, (95), 105.

¹²⁴ Cass. 6 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 564 en *Pas.* 1995, I, 586; Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128; Cass. 23 december 2009, *Arr.Cass.* 2009, afl. 12, 3174, *FJF* 2010, afl. 6, 613, *Pas.* 2009, afl. 12, 3193 en *Rev.dr.pén.* 2010, afl. 7-8, 920.

¹²⁵ Pro regularisatie: Cass. 15 maart 1994, *FJF* 1994, 269; L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, Gent, Story Scientia, 2002, 187; C. VANDERKERKEN, “De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren; staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onregelmatige aangifte door machtiging achteraf toe?”, *R.Cass.* 1994, (177) 178-179. Contra regularisatie: A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 76; R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht” in B. TILLEMEN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, (229) 240.

¹²⁶ *Parl.St.* Senaat 1985-86, nr. 310/2-2°, 54-55; *Parl.St.* Senaat 1985-86, 16 juli 1986, 1729.

¹²⁷ Cass. 20 december 1994, *Arr.Cass.* 1994, 1140, *Bull.* 1994, 1130, *FJF* 1995, 149 en *Pas.* 1994, I, 1130; T. AFSCHRIFT, “La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales”, *JT* 1986, (678) 678; A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen,

Intersentia, 2007, 76; R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht” in B. TILLEMEN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, (229) 239.

¹²⁸ Pro vervolging: Cass. 20 december 1994, *Arr.Cass.* 1994, 1140, *Bull.* 1994, 1130, *FJF* 1995, 149 en *Pas.* 1994, I, 1130; Corr. Brussel 3 april 1987, *FJF* 1987, 281; F. DERUYCK, “Het instellen van de fiscale strafvervolging” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 106. Contra vervolging: Corr. Luik 14 april 2005, *FJF* 2005, 757.

Art. 29, § 3, eerste Sv.

¹²⁹ M. MAUS, “De paradox van de meewerkverplichting en het zwijgrecht”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, (4) 4-6.

¹³⁰ Art. 29, § 3, tweede en derde lid Sv.

¹³¹ Art. 4, 23°, k wet 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 6 oktober 2017; art. 505, derde (en vierde) lid Sw.

¹³² GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015, *BS* 27 februari 2015 (eerste uitgave) (uittreksel), 14623, *Dr.pén.ent.* 2015, afl. 3, 255, *FJF* 2015, afl. 6, 175, *NJW* 2015, afl. 321, 312, *RW* 2014-15, afl. 28, 1119, *RW* 2014-15, afl. 36, 1414 en *TFR* 2015, afl. 482, 479; GwH 26 maart 2015, nr. 41/2015, *BS* 21 mei 2015 (tweede uitgave) (uittreksel),

in het kader van het *una via*-overleg te verduidelijken.¹³⁴ Dit gebeurde enige tijd na de inwerkingtreding van de wet van 5 mei 2019 (1 januari 2020), met name bij koninklijk besluit van 9 februari 2020.¹³⁵ Hoewel er geen concrete definitie is bepaald, bestaan er vier niet-cumulatieve criteria, waarbij het dus volstaat dat een geval van fiscale fraude aan een van de vier criteria voldoet om als ernstig te worden beschouwd¹³⁶:

- de feiten kenmerken zich door zowel het ernstige als het georganiseerde karakter ervan;
- er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten samenhangend zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component of ernstige elementen van corruptie;
- voor het onderzoek naar de feiten moeten er gerechtelijke opsporingshandelingen, die een dwangmaatregel inhouden, worden uitgevoerd;
- er zijn ernstige aanwijzingen dat de feiten dienen ter financiering van de activiteiten van een terroristische groep of criminele organisatie.¹³⁷

Het eerste criterium wordt nader toegelicht:

- Het georganiseerde karakter van de feiten veronderstelt het gebruik van complexe constructies of mechanismen, eventueel met een internationale dimensie.
- De ernst van de gemelde feiten viseert onder andere belastingplichtigen die moedwillig herhaaldelijk of meervoudige inbreuken plegen op de belastingwetten en de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Feiten kunnen ook als ernstig worden beschouwd wanneer de fraude wordt begaan met aanmaak of gebruik van valse stukken, of wanneer het bedrag van de handeling een aanzienlijke omvang kent of abnormaal karakter vertoont.¹³⁸

De bedoeling van deze precisering was om te voorkomen dat de fiscale administratie te subjectief zou bepalen over welke dossiers moet worden overlegd.¹³⁹ De criteria die uiteindelijk zijn gekozen, laten echter veel ruimte voor interpretatie.¹⁴⁰ Er zal dus alsnog een grote beoordelingsvrijheid toekomen aan de fiscale administratie.¹⁴¹

28042, *Dr.pén.entr.* 2015, afl. 3, 255, *FJF* 2015, afl. 8, 245, *Fiscoloog* 2015, afl. 1425, 13 en *RW* 2014-15, afl. 34, 1359.

¹³⁴ S. DE RAEDT, “De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven”, *TFR* 2020, nr. 577, (171) 172.

¹³⁵ Art. 29, § 4 Sv.; Koninklijk besluit van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, § 4 van het Wetboek van Strafvordering, BS 24 februari 2020.

¹³⁶ 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, afl. 4, (323) 326.

¹³⁷ Art. 1 KB 9 februari 2020.

¹³⁸ Art. 1 KB 9 februari 2020.

¹³⁹ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 73 en 80.

¹⁴⁰ F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 98.

¹⁴¹ 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, afl. 4, (323) 330; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, “De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het ‘una via’-principe”, *AFT* 2020, afl. 2, (4) 9.

1.1.2. Verschaffing van inlichtingen

48. INLICHTINGEN VAN FISCALE AMBTENAREN AAN HET PARKET – De beperking tot de rol van getuige staat niet in de weg dat fiscale ambtenaren, nadat er regelmatig klacht of aangifte werd gedaan door een daartoe behoorlijk gemachtigd ambtenaar, spontaan of op verzoek inlichtingen verschaffen aan het parket of aan de onderzoeksrechter en hun het fiscaal dossier mededelen.¹⁴²

A. SPONTANE VERSCHAFFING VAN BIJKOMENDE INLICHTINGEN

1. NA AANGIFTE DOOR DE FISCUS

49. SPONTANE BIJKOMENDE INLICHTINGEN NA AANGIFTE – Het Hof van Cassatie heeft herhaaldelijk gesteld dat fiscale ambtenaren, wanneer ze met de vereiste ambtelijke machtiging op regelmatige wijze fiscale misdrijven ter kennis hebben gebracht van de procureur des Konings, spontaan aan de procureur des Konings of aan de onderzoeksrechter bijkomende inlichtingen mogen verstrekken.¹⁴³

50. GEEN SPONTANE INLICHTINGEN ZONDER AANGIFTE – Het is voor de fiscale administratie niet mogelijk om dergelijke inlichtingen zonder voorafgaande gemachtigde aangifte van fiscale misdrijven te verschaffen.¹⁴⁴ Indien dit wel zou kunnen, zou dit de machtigingsvereiste uit artikel 29, § 2 Sv. omzeilen. Het spontaan verschaffen van inlichtingen zonder voorafgaande aangifte zou namelijk tot gevolg hebben dat het openbaar ministerie op de hoogte wordt gebracht van het bestaan van het fiscaal misdrijf. Gegevens met betrekking tot de feiten van een fiscaal misdrijf kunnen dus slechts aan het parket ter kennis worden gebracht nadat de fiscale ambtenaar daartoe krachtens artikel 29, § 2 Sv. is gemachtigd.¹⁴⁵

¹⁴² *Parl.St.* Senaat 1985-86, nr. 310/2-2°, 20; Kamer 1985-86, nr. 576/7, 49 en 102; *Cass.* 29 maart 1994, *Arr.Cass.* 1994, 328, *Bull.* 1994, 326, *FJF* 1994, 444 en *Pas.* 1994, I, 326; M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 251.

¹⁴³ *Cass.* 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770; *Cass.* 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

¹⁴⁴ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolgning: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 227.

¹⁴⁵ *Cass.* 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713; Luik 2 maart 2006, *Fisc.Koer.* 2006, afl. 8, 532 en *FJF* 2007, afl. 4, 306; J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 297; P. THEVISSSEN, “Fraude fiscale” in P. CHOME, O. KLEES en A. LORENT (eds.), *Droit pénal et procédure pénale*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., (1) 35.

2. ANDERS DAN NA AANGIFTE DOOR DE FISCUS

51. OOK INLICHTINGEN NA AMBTSHALVE VERVOLGING – Deze mogelijkheid van gegevensuitwisseling geldt echter ook wanneer een fiscaal misdrijf op een andere manier dan via aangifte door de fiscale administratie aan de procureur des Konings ter kennis is gebracht en wanneer deze op regelmatige wijze ambtshalve de strafvordering heeft ingesteld.¹⁴⁶ De fiscale ambtenaren mogen de procureur des Konings ook dan spontaan bijkomende inlichtingen verstrekken die ze in het fiscaal onderzoek hebben bekomen.

B. VERSCHAFFING VAN INLICHTINGEN OP VERZOEK

52. MEDEWERKINGSPLICHT FISCUS – Op grond van het algemene opsporingsrecht en de opsporingsplicht van de procureur des Konings kan die laatste ook zelf fiscale inbreuken vervolgen en daarvoor inlichtingen inwinnen bij de fiscale administratie.¹⁴⁷ Het inwinnen van inlichtingen kan bijvoorbeeld nuttig zijn om na te gaan of het onderzoek al dan niet moet worden geseponeerd, maar mag niet leiden tot een verdoken aangifte van andere fiscale misdrijven dan datgene waarop de vraag om inlichtingen betrekking heeft.¹⁴⁸ Indien aangesproken, is de fiscus verplicht om mee te werken.¹⁴⁹

53. GEEN MACHTIGINGSVEREISTE – Indien de procureur des Konings zelf om inlichtingen vraagt in uitoefening van zijn algemeen opsporingsrecht, is artikel 29, § 2 Sv., dat een machtiging vereist van de adviseur-generaal onder wie de fiscale ambtenaren ressorteren, niet van toepassing.¹⁵⁰

C. GEVOLGEN

54. MEDEDELING BEVINDINGEN FISCAAL ONDERZOEK – In bovengenoemde gevallen mogen de fiscale ambtenaren de

bevindingen van hun eigen fiscaal onderzoek meedelen aan het parket. Ook is het hun toegelaten om commentaren te geven en suggesties te doen.¹⁵¹ De strafrechter kan zelfs, indien hij dit wenst, met deze commentaren en suggesties rekening houden.¹⁵²

55. GEEN SCHENDING BEROEPSGEHEIM – Het verstrekken van inlichtingen die de gerechtelijke autoriteiten nodig hebben voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen en het verlenen van inzage in een dossier vormen dus geoorloofde uitzonderingen op het beroepsgeheim van de fiscale ambtenaar, ongeacht of die spontaan of op verzoek heeft gehandeld.¹⁵³

1.1.3. Getuigenverhoor van fiscale ambtenaren

56. BEPERKING ROL FISCALE AMBTENAAR IN STRAFONDERZOEK – Het Charter van de Belastingplichtige heeft de rol van de fiscale ambtenaren in het strafonderzoek beperkt tot die van getuige.¹⁵⁴ Zij mogen met andere woorden niet meer actief meewerken aan het onderzoek en mogen niet als deskundigen optreden of aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoren deelnemen.¹⁵⁵ Zulks doet echter geen afbreuk aan hun verplichting om de procureur des Konings alle inlichtingen te verstrekken waarom deze verzoekt.¹⁵⁶ De gegevens uit het fiscaal dossier kunnen dus ook in het strafdossier terecht komen door het verhoor als getuige van een fiscale ambtenaar.

57. 'GETUIGE' VOLGENS HET WETBOEK VAN STRAFVORDERING – Getuige is elke persoon “die door de aangifte, door de klacht, door de procureur des Konings of op andere wijze worden aangewezen als kennis dragende, hetzij van de misdaad of het wanbedrijf, hetzij van de omstandigheden ervan”.¹⁵⁷ Zo staat bepaald in artikel 71 Sv. Hieruit kan worden afgeleid dat men niet zomaar op eender welke belastingambtenaar beroep kan doen, maar enkel op die fiscale ambtenaren die reeds nauw betrokken zijn bij de eigenlijke zaak en er effectieve kennis over hebben. Dit zal gaan om de ambtenaren die de aangifte hebben ingediend, de ambtenaren die de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de aangifte hebben ontdekt of

¹⁴⁶ Cass. 29 maart 1994, *Arr.Cass.* 1994, 328, *Bull.* 1994, 326, *FJF* 1994, 444 en *Pas.* 1994, I, 326; F. DETERBECK, “Publiek-private samenwerking en fiscale fraudebestrijding” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (139) 141.

¹⁴⁷ Art. 28bis, § 1 Sv.; Cass. 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614; Luik 27 april 2006, *JLMB* 2006, afl. 40, 1768.

¹⁴⁸ Luik 27 april 2006, *JLMB* 2006, afl. 40, 1768; C. BUYSSE, “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek”, *TFR* 1996, (173) nr. 118; A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 57.

¹⁴⁹ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770; Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

¹⁵⁰ Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128; Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

¹⁵¹ F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 92.

¹⁵² Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770.

¹⁵³ Cass. 29 maart 1994, *Arr.Cass.* 1994, 328, *Bull.* 1994, 326, *FJF* 1994, 444 en *Pas.* 1994, I, 326; F. DETERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 99.

¹⁵⁴ Art. 463 WIB 92 en art. 74bis WBTW.

¹⁵⁵ Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

¹⁵⁶ Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

¹⁵⁷ Art. 71 Sv.

onderzocht en alle andere ambtenaren die kennis hebben van het dossier.¹⁵⁸

58. RUIME DRAAGWIJDTE VOLGENS HET HOF VAN CASSATIE – Het Hof van Cassatie heeft de bepalingen van artikel 463 WIB 92 en artikel 74bis WBTW, die de rol van de fiscale ambtenaren in het strafonderzoek beperken tot die van getuige, heel ruim geïnterpreteerd.¹⁵⁹ Hierdoor vervaagt de grens tussen de begrippen ‘getuige’ en ‘deskundige’ opnieuw, hetgeen in strijd lijkt te zijn met de oorspronkelijke bedoeling van de invoering van de artikelen, namelijk de afschaffing van de inmenging van de fiscale administratie in het strafonderzoek.¹⁶⁰ Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat deze ambtenaren niet alleen de bevindingen van hun eigen fiscale onderzoeken, maar ook hun eventuele commentaren en suggesties in dat verband door getuigenis ter kennis mogen brengen van de procureur des Konings waardoor die deel gaan uitmaken van het strafdossier.¹⁶¹ Het feit dat een fiscale ambtenaar slechts als getuige mag worden gehoord, belet niet dat zij afschriften van controleverslagen van eigen fiscaal onderzoek en overzichten van wat in het strafonderzoek is vastgesteld of nog moet onderzocht worden, toezenden aan het parket.¹⁶²

1.1.4. Het advies van de adviseur-generaal

A. FACULTATIEVE VRAAG OM ADVIES DOOR DE PROCUREUR DES KONINGS

59. VAN EEN VERPLICHT ADVIES BIJ AMBTSHALVE VORDERING – Zoals hierboven besproken, had het Charter van de Belastingplichtige de verplichting voor het openbaar ministerie ingevoerd om voorafgaandelijk aan het instellen van de strafvordering het advies van de gewestelijke directeur (thans: adviseur-generaal) te vragen, indien het ambtshalve een vervolging wou instellen, dus in de gevallen waarin het op een andere manier dan via de fiscale administratie kennis heeft gekregen van het bestaan van een fiscaal misdrijf.¹⁶³ Aangezien de gewestelijke directeur over een termijn van

vier maanden beschikte om zijn advies te verstrekken en het strafonderzoek gedurende deze tijd geen aanvang mocht nemen, werd dit vooral als een beperking gezien voor het parket om snel en adequaat op te kunnen treden (de mogelijkheid bestond namelijk om in die periode bewijzen te laten verdwijnen).¹⁶⁴

60. NAAR EEN FACULTATIEF ADVIES – Door de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen¹⁶⁵ werd dit verplicht advies dan ook vervangen door een facultatief advies.¹⁶⁶ Artikel 461 WIB 92 en artikel 74, § 3 WBTW bepalen nu dat, indien de procureur des Konings vervolging instelt wegens feiten die strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van die wetboeken, hij het advies *kan* vragen van de bevoegde adviseur-generaal. Bovendien moet hij dan het feitenmateriaal waarover hij beschikt toevoegen aan zijn verzoek om advies.¹⁶⁷ Dit vormt dan weer een bron van gegevensverkeer van het parket naar de fiscus. Hoewel de adviseur-generaal in dat geval nog steeds over vier maanden beschikt om te antwoorden, schorst het verzoek om advies niet langer de strafvordering.¹⁶⁸ Bovendien is de procureur des Konings niet gebonden door het advies.¹⁶⁹

B. NUT VAN HET ADVIES WAT BETREFT DE GEGEVENSUITWISSELING

61. ADVIES OP GROND VAN ADMINISTRATIEF DOSSIER – Het advies dient omstandig gemotiveerd te zijn en moet alle gegevens van fiscale aard die het advies kunnen staven vermelden.¹⁷⁰ Bovendien moeten aan het advies de verslagen worden toegevoegd van de ambtenaren die het onderzoek hebben verricht, alsook de opgemaakte processen-verbaal en elk ander nuttig stuk.¹⁷¹ Het advies wordt bijgevolg opgesteld op basis van het administratief dossier van de belastingplichtige en alle andere nuttige inlichtingen van de fiscale ambtenaren.¹⁷²

62. RELATIVERING WEGENS ONBRUIK – Toch heeft het facultatief karakter van het advies er feitelijk voor gezorgd dat van deze mogelijkheid tot gegevensuitwisseling slechts zelden

¹⁵⁸ C. STUYCK, “Het strafonderzoek en de medewerking van de fiscale ambtenaren 20 jaar na het charter van de belastingplichtige”, *Limb.Rechtsl.* 2007/1, (1) 8.

¹⁵⁹ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770.

¹⁶⁰ J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 298.

¹⁶¹ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770; J. SPEECKE, “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (281) 297.

¹⁶² C. VANDERKERKEN, “Discussieforum 2006 – Fiscale strafvervolg- ing en rechtsbescherming: verleden, heden en toekomst”, *TFR* 2006, afl. 8, (304) 305.

¹⁶³ F. DERUYCK, “Het instellen van de fiscale strafvervolg- ing” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Ant-

werpen, Intersentia, 2011, (99) 102; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 83.

¹⁶⁴ M. MAUS, *Handboek fiscale sancti- onering*, Brugge, die Keure, 2017, 252.

¹⁶⁵ Wet 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *BS* 31 december 1992.

¹⁶⁶ O.a. art. 461 WIB 92 en art. 74, § 3 WBTW.

¹⁶⁷ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolg- ing: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 225.

¹⁶⁸ O.a. art. 461, tweede lid WIB 92 en art. 74, § 3, tweede lid WBTW.

¹⁶⁹ F. DERUYCK, “Het instellen van de fiscale strafvervolg- ing” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 103.

¹⁷⁰ Comm. I.B. nr. 461/3.

¹⁷¹ Comm. I.B. nr. 461/3.

¹⁷² C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolg- ing: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 226.

gebruik wordt gemaakt.¹⁷³ In de praktijk vraagt het bestaan van deze optie tot uitwisseling van informatie tussen fiscus en parket door middel van het facultatief advies dus om enige relativisering.¹⁷⁴

1.2. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van het parket naar de fiscus

63. PRINCIPIEEL GEHEIM STRAFONDERZOEK – Hoewel ook het strafonderzoek in principe geheim is¹⁷⁵, bestaan er enkele bepalingen in de fiscale en strafwetten die in specifieke situaties toegang tot het strafdossier toestaan, o.a. door de fiscus. Het geheime karakter van het onderzoek dient om het belang van het onderzoek en het algemeen belang te behartigen.¹⁷⁶ Toch is het parket bevoegd het geheime karakter prijs te geven omwille van andere belangen, zoals de juiste belastingheffing.¹⁷⁷

1.2.1. Meldingsplicht van het parket

A. OORSPRONG IN HET WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN 1992

64. OORSPRONKELIJK IN WIB 92 TER FACILITERING VAN HET INZAGERECHT VAN DE FISCUS – Artikel 327, § 4 WIB 92 verplichtte de ambtenaren van het openbaar ministerie om, na goedkeuring te hebben verkregen van de procureur-generaal of van de auditeur-generaal, de minister van Financiën in te lichten telkens wanneer het strafrechtelijk onderzoek ernstige indicies van ontduiking inzake inkomstenbelastingen aan het licht bracht.¹⁷⁸ Die meldingsplicht werd oorspronkelijk ingevoerd om het inzagerecht van de fiscale ambtenaren in strafdossiers te faciliteren en de samenwerking van de administratie en het parket te versterken.¹⁷⁹ Er werd namelijk vastgesteld dat, indien de fiscale ambtenaren niet ingelicht werden over het bestaan van de fiscaal interessante dossiers, ze slechts gebruik zouden kunnen maken van dit inzagerecht wanneer ze toevallig van deze dossiers op de hoogte kwamen.¹⁸⁰ Het fiscaal inzagerecht in gerechtelijke dossiers bleef dan ook grotendeels dode letter tot dan.¹⁸¹

B. DE WET VAN 28 APRIL 1999

1. NIEUWIGHEDEN TEN OPZICHT VAN HET WIB 92

65. MELDING BIJ AANWIJZINGEN VAN FISCALE FRAUDE – De wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen¹⁸² werd ontworpen ter vervanging en veralgemening van artikel 327, § 4 WIB 92. Het oorspronkelijke artikel 2 van de Wet van 28 april 1999 bepaalde het volgende: “De ambtenaren van het openbaar ministerie bij de hoven en rechtbanken waarbij een strafzaak aanhangig is, waarvan het onderzoek indicies van ontduiking inzake directe of indirecte belastingen aan het licht brengt, zullen onmiddellijk de Minister van Financiën inlichten”. Dit artikel deed dus een meldingsplicht op het openbaar ministerie rusten indien er uit een strafdossier aanwijzingen van fiscale fraude blijken inzake alle soorten belastingen.

66. VERSOEPELING t.o.v. OUDE WIB 92-BEPALING – De wet van 28 april 1999 was dus soepeler dan het oude artikel 327, § 4 WIB 92, in die zin dat de meldingsplicht niet meer afhankelijk werd gesteld van een voorgaande toestemming van de procureur-generaal of de auditeur-generaal, alsook door te bepalen dat de meldingsplicht bestaat van zodra er “indicies” in plaats van “ernstige indicies” van ontduiking inzake directe of indirecte belastingen aan het licht worden gebracht.¹⁸³

2. LATERE WIJZIGING VAN DE BEPALING

67. “WAARBIJ EEN STRAFZAAK AANHANGIG IS” – Naar aanleiding van de invoering van bovengenoemde bepaling is discussie ontstaan in de rechtspraak en rechtsleer omtrent de vraag in welke gevallen een strafzaak aanhangig is.¹⁸⁴ Er bestond geen twijfel dat de strafzaak aanhangig was in de gevallen waarin de strafzaak hangende was voor de raadkamer, de kamer van inbeschuldigingstelling of een rechtbank¹⁸⁵ en door het vorderen van een gerechtelijk onderzoek.¹⁸⁶ Over het geval waarin enkel een opsporingsonderzoek gaande is,

¹⁷³ F. DERUYCK, “Het instellen van de fiscale strafvervolgung” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (99) 103; F. DESTERBECK, *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 91.

¹⁷⁴ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolgung: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 226.

¹⁷⁵ Art. 28quinquies, § 1 en 57, § 1 Sv.; J. SPEECKE, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 181.

¹⁷⁶ R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 1999, 312.

¹⁷⁷ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolgung: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 232.

¹⁷⁸ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 253.

¹⁷⁹ Verslag aan de Koning bij het KB nr. 23, BS 25 mei 1967, 5601.

¹⁸⁰ Verslag aan de Koning bij het KB nr. 23, BS 25 mei 1967, 5602.

¹⁸¹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 253.

¹⁸² Wet 28 april 1999 tot aanvulling, wat de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, BS 25 juni 1999.

¹⁸³ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una-via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 15.

¹⁸⁴ H. SYMOENS, “De meldings- en aangifteverplichtingen inzake fiscale fraude” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (151) 154.

¹⁸⁵ H. SYMOENS, “De meldings- en aangifteverplichtingen inzake fiscale fraude” in M. ROZIE (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, (151) 154.

¹⁸⁶ Cass. 11 maart 1997, *Arr.Cass.* 1997, 339, *Bull.* 1997, 345, *Fisc. Koer.* 1997, 391 en *Pas.* 1997, I, 345.

bestond echter onenigheid.¹⁸⁷ Het hof van beroep te Antwerpen heeft toen bijvoorbeeld gesteld dat het loutere bestaan van een opsporingsonderzoek, zonder dat er een gerechtelijk onderzoek was gevorderd, onvoldoende is voor de toepassing van de meldingsplicht en dat de procureur des Konings die in dat stadium de administratie inlicht, dat met miskenning van zijn geheimhoudingsplicht doet.¹⁸⁸ Het Hof van Cassatie heeft die stelling echter verworpen door te oordelen dat de meldingsplicht ook al geldt wanneer er een opsporingsonderzoek is ingesteld.¹⁸⁹ Door de wet van 14 januari 2013 werden de woorden “*strafzaak aanhangig*” in artikel 2 van de wet van 28 april 1999 dan ook vervangen door de woorden “*opsporingsonderzoek ingesteld*”.¹⁹⁰

3. GEVOLGEN VAN DE MELDING

68. GEBRUIK VOOR BELASTINGHEFFING – Het gevolg van deze meldingsplicht was dat fiscale ambtenaren op grond van de hun verstrekte inlichtingen de mogelijkheid hadden om de aanslag te wijzigen en regularisaties door te voeren en om de betreffende feiten te bestraffen met een administratieve boete.¹⁹¹

69. GEEN AUTOMATISCH INZAGERECHT – Toch leidde deze kennisgeving door het parket niet automatisch tot goedkeuring van het inzagerecht van de administratie. Deze laatste diende nog steeds om machtiging tot inzage te vragen, dewelke moest worden goedgekeurd door de procureur-generaal of de auditeur-generaal, alvorens kennis te kunnen nemen van de inhoud van een aanhangig strafdossier.¹⁹² De meldingsplicht van het openbaar ministerie had namelijk enkel tot doel de administratie mee te delen dat er een dossier bestond waarvan deze potentieel niets afwist en dat nuttig kan zijn voor het vestigen en innen van belastingen. Deze verplichting staat aldus los van de toelating om inzage in of afschrift te nemen van het strafdossier.

C. DE MELDINGSPLICHT SINDS 1 JANUARI 2020

70. MELDING EN INZAGE BIJ AANWIJZINGEN VAN FISCALE FRAUDE – Met de wet van 5 mei 2019 (*supra*), die in werking is getreden op 1 januari 2020, is artikel 2 van de wet van 28 april 1999 opgeheven. In de plaats daarvan is een nieuw artikel 29bis in het Wetboek van Strafvordering ingevoerd dat

als volgt luidt: “*Indien een strafrechtelijk onderzoek aanwijzingen van fraude inzake directe of indirecte belastingen aan het licht brengt, brengt de procureur des Konings de minister van Financiën of de dienst die hij aanwijst ervan op de hoogte en verleent hij inzage en afschrift tenzij de inzage van het dossier en het nemen van een afschrift van het dossier lopende strafrechtelijke onderzoeken in gevaar kunnen brengen*”. De vervanging van het artikel kwam er om meer coherentie te creëren met het *una via*-mechanisme, dat ook in het Wetboek van Strafvordering gevonden kan worden.¹⁹³ Thans krijgt de fiscus dus in principe meteen inzage in en afschrift van het strafdossier, tenzij dat het onderzoek in gevaar zou kunnen brengen. Bovendien spreekt de wet niet meer over het opsporingsonderzoek, maar over het strafrechtelijk onderzoek in het algemeen, waaronder dus ook het gerechtelijk onderzoek valt.

1.2.2. Informatieverstrekking in de fiscale wetboeken

A. VRAAG OM INLICHTINGEN DOOR DE FISCALE ADMINISTRATIE

71. INLICHTINGEN NODIG VOOR VESTIGING EN INVORDERING BELASTINGEN – Een tweede mogelijkheid van gegevensuitwisseling van het strafdossier naar het fiscaal dossier betreft de mogelijkheid voor de fiscale administratie om inlichtingen te vragen aan het parket.¹⁹⁴ De bestuursdiensten van de Staat, waaronder het openbaar ministerie, zijn gehouden, wanneer zij daartoe worden aangezocht door de ambtenaar die belast is met de vestiging of invordering van de belastingen, “*hem alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken, hem, zonder verplaatsing, van alle in hun bezit zijnde akten, stukken, registers en om het even welke bescheiden inzage te verlenen, en hem alle inlichtingen, afschriften of uittreksels te laten nemen, welke de bedoelde ambtenaar voor de vestiging of de invordering van de door de Staat geheven belastingen nodig acht*”.¹⁹⁵ Het openbaar ministerie heeft hier dus een passieve medewerkingsverplichting.¹⁹⁶

72. VOORAFGAANDE MACHTIGING VEREIST – Wat betreft de inzage in en het afschrift van akten, stukken, registers, bescheiden of inlichtingen in verband met gerechtelijke procedures is wel een uitdrukkelijke toestemming van het openbaar ministerie vereist.¹⁹⁷ Hieronder vallen dus ook de

¹⁸⁷ Pro meldingsplicht: F. DETERBECK, “Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke betuiging van fiscale fraude”, *RW* 2000-01, (857) 862.

Contra meldingsplicht: JVD, “Wanneer moet het parket minister van Financiën inlichten?”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1163, 5-7.

¹⁸⁸ Antwerpen 5 mei 2009, *Fisc.Koer.* 2009, afl. 10, 521, *FJF* 2010, afl. 4, 378, *RW* 2010-11, afl. 9, 376 en *TFR* 2010, afl. 377, 266.

¹⁸⁹ Cass. 15 oktober 2010, *Arr.Cass.* 2010, afl. 10, 2525, *Pas.* 2010, afl. 10, 2656, *RGCF* 2011, afl. 5, 399 en *TFR* 2011, afl. 412, 966.

¹⁹⁰ Art. 8 wet 14 januari 2013 houdende fiscale en andere bepalingen betreffende justitie, *BS* 31 januari 2013.

¹⁹¹ M. MAUS, *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 247.

¹⁹² Cass. 2 september 1975, *JDF* 1981, 257.

¹⁹³ *Parl.St.* Kamer, 2018-2019, nr. 54-3515/001, 10-11.

¹⁹⁴ Art. 322-323 WIB 92 en art. 62 WBTW.

¹⁹⁵ O.a. art. 327, § 1 WIB 92 en art. 93 *quaterdecies*, § 1 WBTW.

¹⁹⁶ W. HUBER en N. MUYSHONDT, “Controle- en onderzoeksmaatregelen” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-Handboek*, 1^e editie, Brussel, Intersentia, 2014, (1485) 1503; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 275; S. VANCOLEN en S. VANDORPE, “Voorkennis op basis van afdoende objectieve gegevens, rechtsgrond en bedoeling maken dat inzage strafdossier door fiscus een (kwalitatieve) onderzoeksdaad kan zijn” (noot onder Gent 9 april 2019), *TFR* 2020, afl. 14, (715) 716.

¹⁹⁷ O.a. art. 327, § 1, tweede lid WIB 92 en art. 93 *quaterdecies*, § 1, derde lid WBTW; H. GEINGER, “Het gebruik van de resultaten van een strafrechtelijk onderzoek in een fiscaal controle-onder-

strafdossiers. Deze bevoegdheid van het parket tot het verlenen van machtiging tot inzage van een gerechtelijk dossier is een discretionaire bevoegdheid.¹⁹⁸ Het is bovendien vereist dat deze machtiging voor de inzage gebeurt.¹⁹⁹ Het hof van beroep te Gent heeft zo geoordeeld dat de gevolgen van de wederrechtelijke kennisneming van bepaalde stukken van een strafonderzoek niet kunnen worden hersteld door de latere rechtmatige toelating om van die stukken kennis te nemen.²⁰⁰ Dit arrest werd door latere rechtspraak bevestigd.²⁰¹

B. GEBRUIK VAN DE GEGEVENS UIT HET STRAFDOSSIER

73. AANWENDING VAN DE GEGEVENS UIT HET STRAFDOSSIER – Vroeger werd in de rechtspraak geoordeeld dat de gegevens uit het strafdossier van een bepaalde persoon niet ten laste van derden konden worden gebruikt tenzij dit door de fiscale administratie uitdrukkelijk aan het parket werd meegedeeld.²⁰² Het Hof van Cassatie heeft deze rechtspraak echter verbroken door te stellen dat de fiscale ambtenaar die krachtens een uitdrukkelijke machtiging in het bezit is van een gerechtelijk dossier, dit mag aanwenden “voor het opsporen van elke som die een andere belastingplichtige krachtens de belastingwetten verschuldigd is”.²⁰³ Opnieuw werd dit arrest later bevestigd zowel door het Hof van Cassatie²⁰⁴ als door lagere rechtspraak²⁰⁵.

zoek” in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, (9) 11.

¹⁹⁸ Cass. 29 april 1994, *Arr.Cass.* 1994, 435, *Bull.* 1994, 425, *Bull. Bel.* 1995, 2995, *FJF* 1994, 258, *Not.Fisc.M.* 1997, 181, *Pas.* 1994, I, 425 en *RW* 1994-95 (verkort), 860; Antwerpen 29 juni 1992, *Bull. Bel.* 1994, 2727; Antwerpen 7 september 1992, *FJF* 1993, 78; Antwerpen 4 maart 1993, *FJF* 1993, 398; Luik 2 maart 1994, *FJF* 1994, 431; Rb. Antwerpen 28 november 1985, *FJF* 1986, 175.

¹⁹⁹ C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevenuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 137.

²⁰⁰ Gent 16 juni 1972, *Journ.prat.dr.fisc.fin.* 1976, 294; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 259.

²⁰¹ Antwerpen 20 oktober 1998, *FJF* 1999, 189; Bergen 7 oktober 2010, *JDF* 2010, afl. 11-12, 359.

²⁰² Antwerpen 30 december 1991, *FJF* 1992, 142 en *Fisc.Koer.* 1992, 142; Rb. Antwerpen 12 oktober 1990, *Fisc.Koer.* 1990, 580 en *FJF* 1991, 192.

²⁰³ Cass. 8 oktober 1993, *AFT* 1994, 98, *Arr.Cass.* 1993, 818, *Bull.* 1993, 804, *Bull. Bel.* 1995, 853, *Fisc.Koer.* 1993, 648, *FJF* 1994, 90, *Pas.* 1993, I, 804 en *RW* 1993-94, 779; C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevenuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 137.

²⁰⁴ Cass. 29 april 1994, *Arr.Cass.* 1994, 435, *Bull.* 1994, 425, *Bull. Bel.* 1995, 2995, *FJF* 1994, 258, *Not.Fisc.M.* 1997, 181, *Pas.* 1994, I, 425 en *RW* 1994-95 (verkort), 860.

²⁰⁵ Antwerpen 17 januari 1995, *FJF* 1995, 360; Antwerpen 10 december 1996, *FJF* 1997, 95; Gent 12 oktober 1999, *Fisc.Act.* 1999, afl. 36, 7, *err. Fisc.Act.* 1999, afl. 37, 7; Luik 25 april 1996, *FJF* 1996, 434; Luik 21 juni 1996, *BTW Rev.* 1997, 762.

1.2.3. Toegang als belanghebbende in het Wetboek van Strafvordering

A. DE FISCUS ALS BURGERLIJKE PARTIJ

74. INZAGE IN EN AFSCHRIFT VAN STRAFDOSSIER DOOR ELKE RECHTSTREEKS BELANGHEBBENDE – Een rechtstreeks belanghebbende kan vragen om inzage te krijgen in het strafdossier of er een afschrift van te verkrijgen. Hij kan dan niet enkel inzage krijgen bij de regeling der rechtspleging (artikel 127, § 2 Sv.), maar ook terwijl het opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek nog loopt (artikel 21bis Sv. en artikel 61ter Sv.).²⁰⁶

75. BURGERLIJKE PARTIJSTELLING DOOR DE FISCUS – Ook de fiscus kan rechtstreeks belanghebbende zijn, bijvoorbeeld indien hij zich burgerlijke partij stelt.²⁰⁷ Hoewel de mogelijkheid voor de fiscus om zich burgerlijk partij te stellen lang werd betwist in de rechtspraak, heeft het Hof van Cassatie reeds meermaals bevestigd dat dit toch kan, zowel inzake btw²⁰⁸ als inzake inkomstenbelastingen.²⁰⁹ Wat betreft dit laatste moet wel de nuance worden gemaakt dat dergelijke burgerlijke partijstelling door de fiscale administratie enkel ingesteld kan worden voor ‘specifieke’ schade die de belastingadministratie geleden heeft en voor zover die schade niet gecompenseerd kan worden aan de hand van de eigen belastingwetgeving.²¹⁰

²⁰⁶ C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevenuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 137.

²⁰⁷ M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 296-297; 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) 84; C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevenuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 138; F. VAN VOLSEM, “De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafrechten: een poging tot synthese” in F. DERUYCK, M. DE SWAEF, J. ROZIE, P. TRAEST, R. VERSTRAETEN en M. ROZIE (eds.), *De wet voorbij. Liber Amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen, Intersentia, 2010, (573) 595.

²⁰⁸ Cass. 20 juli 1979, *JT* 1980, 336, *Pas.* 1979, I, 1307 en *Rec.gén. enr.not.* 1981, 60; Cass. 27 november 1984, *Arr.Cass.* 1984-85, 424, *Bull.* 1985, 379, *Pas.* 1985, I, 379 en *Rec.gén.enr.not.* 1987, 395; Cass. 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1997, 1307, *Bull.* 1997, 1382, *FJF* 1998, 5, *Pas.* 1997, I, 1382 en *P&B* 1998 (verkort), 275; Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, 434, *Arr.Cass.* 2000, afl. 3, 427, *Bull.* 2000, afl. 2, 421, *FJF* 2000, 275 en *RW* 2000-01, 1132; Cass. 29 mei 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 5, 1149, *Pas.* 2007, afl. 6-8, 1025 en *TGR-TWVR* 2008, afl. 1, 72; Cass. 21 maart 2017, *TFR* 2018, afl. 537, 236; Cass. 4 maart 2020 (D-M.K. / ETAT BELGE), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 388 en *Dr.pén. entr.* 2020, afl. 3, 285.

²⁰⁹ Cass. 25 mei 2011, *Arr.Cass.* 2011, afl. 5, 1353, *FJF* 2011, afl. 9, 923, *JT* 2011, afl. 6458, 831 en *Pas.* 2011, afl. 5, 1465; Cass. 17 december 2015, *Arr.Cass.* 2015, afl. 12, 2985, *Pas.* 2015, afl. 12, 2940 en *RABG* 2016, afl. 14, 1061; S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 708; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 244-245.

²¹⁰ Cass. 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1997, 1307, *Bull.* 1997, 1382, *FJF* 1998, 5, *Pas.* 1997, I, 1382 en *P&B* 1998 (verkort), 275; Cass. 25 mei 2011, *Arr.Cass.* 2011, afl. 5, 1353, *FJF* 2011, afl. 9, 923, *JT* 2011, afl. 6458, 831 en *Pas.* 2011, afl. 5, 1465; Cass. 17 december 2015, *Arr.Cass.* 2015, afl. 12,

De fiscus beschikt namelijk over eigen mogelijkheden tot herstel die in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 zijn voorzien, aangezien de strafrechtelijk veroordeelden hoofdelijk zijn gehouden tot betaling van de ontdoken belastingen.²¹¹ Deze schade mag dan ook niet bestaan uit het bedrag van een belasting die verjaard is ten gevolge van het verstrijken van de aanslagtermijn.²¹² De fiscus kan zich dus enkel burgerlijke partij stellen voor andere schade dan de ontdoken belastingen.²¹³ Deze schade kan onder meer wel bestaan uit het extra werk dat de ambtenaren moeten verrichten om de inbreuk te melden aan het parket, toegang te krijgen tot het strafdossier en de strafprocedure op te volgen.²¹⁴ De schade vloeit dan voort uit de verplichting voor de administratie om het bewijs te leveren van de schuld van de daders en medeplichtigen, hetgeen de analyse van handelingen, stukken, registers, documenten of inlichtingen uit het strafdossier vereist.²¹⁵ Volgens het Hof van Cassatie zijn dit bijzondere taken die niet onder het normale takenpakket van de administratie

vallen en maken deze bijgevolg schade uit waarvoor de fiscale wet niet in een herstelbaarheid voorziet.²¹⁶

76. MACHTIGING ADVISEUR-GENERAAL VEREIST – Bovendien is voor deze burgerlijke partijstelling dezelfde machtiging door de adviseur-generaal vereist als voor een directe aangifte van een fiscaal misdrijf, dewelke in artikel 29, § 2 Sv. wordt bepaald. Indien dit niet het geval zou zijn, zouden de fiscale ambtenaren het filtersysteem van artikel 29, § 2 Sv. namelijk kunnen omzeilen door zich gewoonweg burgerlijk partij te stellen.²¹⁷

77. WEIGERING VERZOEK MOGELIJK – Over het verzoek tot inzage terwijl het gerechtelijk of opsporingsonderzoek nog loopt, wordt uitspraak gedaan door het Openbaar Ministerie c.q. de onderzoeksrechter. De inzage kan echter slechts op basis van een limitatief aantal gronden worden geweigerd, namelijk indien de noodwendigheden van het gerechtelijk of opsporingsonderzoek dit vereisen, indien inzage een gevaar zou opleveren voor personen of een ernstige schending van het privéleven van die personen zou inhouden of indien de verzoeker van geen rechtmatige beweegredenen tot het raadplegen van het dossier doet blijken.²¹⁸ Wat betreft het opsporingsonderzoek komt daar nog bij: “indien het dossier alleen de aangifte of klacht bevat waarvan de verzoeker of zijn advocaat al een kopie heeft gekregen, indien een gerechtelijk onderzoek is ingesteld, of indien de verzoeker naar een vonnisgerecht is verwezen, gedagvaard of bij proces verbaal is opgeroepen”.²¹⁹

78. STEEDS INZAGE BIJ REGELING DER RECHTSPLEGING – Bij de regeling der rechtspleging, dus wanneer het strafrechtelijk onderzoek is voltooid, zal de fiscale ambtenaar daarentegen hoe dan ook inzage kunnen verkrijgen in het strafdossier, ook al werd dit hem voordien geweigerd.²²⁰

B. GEBRUIK VAN DE GEGEVENS UIT HET STRAFDOSSIER

79. GEBRUIK VAN STRAFDOSSIER ENKEL IN BELANG VAN VERDEDIGING PROCES? – De verzoeker kan de inlichtingen verkregen door de inzage of het nemen van een afschrift alleen gebruiken in het belang van zijn verdediging, op voorwaarde dat hij het vermoeden van onschuld in acht neemt, alsook de rechten van verdediging van derden en het privéleven en de

2985, *Pas.* 2015, afl. 12, 2940 en *RABG* 2016, afl. 14, 1061; *Cass.* 13 november 2019, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, 17, *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, 155 en *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 67.

²¹¹ Art. 458 WIB 92; *Cass.* 25 mei 2011, *Arr.Cass.* 2011, afl. 5, 1353, *FJF* 2011, afl. 9, 923, *JT* 2011, afl. 6458, 831 en *Pas.* 2011, afl. 5, 1465; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?” (noot onder *Cass.* 4 maart 2020), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, (389) 389.

²¹² *Cass.* 8 september 1999 (Bongiorno / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1999, 1042, *Act.fisc.* 1999, afl. 38, 1, *AFT* 2000, 65, *Bull.* 1999, 1083, *Fisc.Act.* 1999, afl. 39, 7, *FJF* 1999, 646, *JDF* 1999, 165, *JT* 1999 (verkort), 786, *JLMB* 2000, 312, *R.Cass.* 2000, 240, *Rev.dr.pén.* 2000 (verkort), 485 en *RW* 2000-01, 726.

²¹³ *Cass.* 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1997, 1307, *Bull.* 1997, 1382, *FJF* 1998, 5, *Pas.* 1997, I, 1382 en *P&B* 1998 (verkort), 275; *Cass.* 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?” (noot onder *Cass.* 4 maart 2020), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, (389) 391; J. POLCHET en T. STENIER, “La solidarité des auteurs et complices d’infractions au paiement de l’impôt – Mise au point sur les dernières évolutions légales et jurisprudentielles suite à l’arrêt de la Cour de cassation du 13 novembre 2019”, *RGFCP* 2020, afl. 4, (5) 5.

²¹⁴ *Cass.* 2 juni 2021, *JLMB* 2022, afl. 1, 11; E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJRDEN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1347; J. VAN DYCK, “[Invordering] Burgerlijke partijstelling: schade door extra werk invorderingsambtenaar”, *Fiscoloog* 2021, afl. 1706, (8) 8.

²¹⁵ *Cass.* 2 juni 2021, *JLMB* 2022, afl. 1, 11; E. VANDINGENEN, B. VAN VLIJRDEN en A. CLAES, “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in A. TIBERGHIE (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1329) 1347.

²¹⁶ *Cass.* 2 juni 2021, *JLMB* 2022, afl. 1, 11; J. VAN DYCK, “[Invordering] Burgerlijke partijstelling: schade door extra werk invorderingsambtenaar”, *Fiscoloog* 2021, afl. 1706, (8) 10.

²¹⁷ A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 104; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 243-244; R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht” in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, (229) 255.

²¹⁸ Art. 21bis, § 5 en 61ter, § 3 Sv.

²¹⁹ Art. 21bis, § 5 Sv.

²²⁰ Art. 127, § 2 Sv.; M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure, 2005, 270. C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 138.

waardigheid van de betrokken persoon.²²¹ Wat hier precies met “verdediging” bedoeld wordt, is belangrijk voor de vraag of de fiscale ambtenaar de verkregen informatie ook buiten het proces mag gebruiken. Indien men aanneemt dat hij de inlichtingen enkel mag aanwenden voor de verdediging in het kader van die specifieke strafprocedure, lijkt dit dus te verhinderen dat de fiscale administratie de bekomen informatie ook kan aanwenden voor belastingheffing, hetgeen niet onder diens recht van verdediging valt.²²² Men kan dit echter ook anders opvatten, namelijk in die zin dat hij de bekomen informatie mag aanwenden ter verdediging van zijn rechten in het algemeen.²²³

80. VERDEDIGING VAN DE EERSTE STELLING: DE RAEDT – S. DE RAEDT verdedigt de eerste stelling, die zegt dat de fiscale ambtenaar de verkregen informatie enkel in diezelfde strafprocedure mag gebruiken.²²⁴ Zij verdedigt haar standpunt door te stellen dat de burgerlijke partijstelling erop gericht is een vergoeding te krijgen voor de door het misdrijf opgelopen schade.²²⁵ Bovendien benadrukt ze dat de burgerlijke partijstelling van de fiscus inzake inkomstenbelastingen beperkt is tot het herstel van schade waarin de belastingwetten niet voorzien.²²⁶

81. VERDEDIGING VAN DE TWEEDE STELLING: MAUS – Volgens M. MAUS, aan de andere kant, moet aan deze laatste strekking de voorkeur worden gegeven en verhindert deze bepaling aldus niet dat de fiscale administratie de informatie uit het strafdossier aanwendt voor de belastingheffing.²²⁷ Hij is van mening dat elke andere interpretatie in strijd zou zijn met wat de wetgever bedoeld heeft, namelijk dat “*de verkregen inlichtingen niet mogen worden aangewend op een manier die het vermoeden van onschuld, de rechten van verdediging, de eerbied voor het privéleven en de waardigheid van de persoon van de in verdenking gestelde en van derden in het gedrang zou brengen*”.²²⁸ De fiscus zou volgens zijn standpunt dan ook zelf een fiscaal onderzoek kunnen starten en tot belastingheffing

kunnen overgaan op basis van de verkregen informatie, zelfs als de burgerlijke partijstelling tot doel had een andere schade te dekken dan de ontdoken belasting.²²⁹

2. De situatie in Nederland

2.1. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van de fiscus naar het parket

82. GEHEIMHOUDINGSPLICHT – Er geldt een geheimhoudingsplicht voor eenieder om hetgeen hem in uitvoering van de belastingwet wordt meegedeeld verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet.²³⁰ Deze plicht tot geheimhouding geldt onder andere niet indien enig wettelijk voorschrift de bekendmaking verplicht of indien de bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan.²³¹

83. MELDINGSPLICHT – Ambtenaren die in de uitoefening van hun bediening kennis krijgen van een misdrijf met de opsporing waarvan zij niet zijn belast, moeten daarvan aangifte doen en afgifte doen van de relevante stukken aan de officier van justitie in drie gevallen.²³² Ten eerste indien het misdrijf een ambtsmisdrijf is, ten tweede indien het misdrijf is begaan door een ambtenaar die daarbij een bijzondere ambtsplicht heeft geschonden of daarbij gebruik heeft gemaakt van macht, gelegenheid of middel hem door zijn ambt geschonken en ten derde indien door het misdrijf inbreuk wordt gemaakt op een regeling waarvan de uitvoering of de zorg voor de naleving aan hen is opgedragen.²³³ Dit wordt ook wel de actieve aangifteplicht van ambtenaren genoemd. In de praktijk is het wenselijk dat, met het oog op de gewenste coördinatie en afstemming, de ambtenaar zijn kennis van het strafbare feit eerst meldt aan een leidinggevende, die dan vervolgens aangifte doet.²³⁴

84. INFORMATIEPLICHT – Dezelfde ambtenaren verschaffen de officier van justitie bovendien desgevraagd alle nodige inlichtingen m.b.t. strafbare feiten met de opsporing waarvan zij niet zijn belast en die zij in de uitoefening van hun bediening hebben opgemerkt.²³⁵ Dit wordt ook wel de passieve informatieplicht genoemd. Deze verplichting strekt zich uit

²²¹ Art. 21bis, § 6, derde lid en 61ter, § 4, tweede lid Sv.

²²² 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) 84.

²²³ 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) 84.

²²⁴ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 707-708.

²²⁵ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 708.

²²⁶ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 708.

²²⁷ 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) 84.

²²⁸ 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) 84.

²²⁹ 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) 84.

²³⁰ Art. 67, eerste lid AWR.

²³¹ Art. 67, tweede lid AWR; M.H.W.N. LAMMERS, “Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur ‘Smaranda Bara’-proof”, *TFB* 2016, afl. 1, (1) 1.

²³² Art. 162, eerste lid Nederlandse Sv.

²³³ Art. 162, eerste lid, a-c Nederlandse Sv.

²³⁴ C.P.M. CLEIREN, J.H. CRIJNS M.J.M. en VERPALEN, *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer, Wolters Kluwer, 2013, 926.

²³⁵ Art. 162, tweede lid Nederlandse Sv.

tot alle strafbare feiten.²³⁶ De bevoegdheid van de officier van justitie om gegevens te vragen, dient enkel om tot opheldering te strekken van een concrete verdenking dat een bepaald strafbaar feit is begaan en heeft dus niet tot bedoeling dat nodeloos gegevens worden opgevraagd.²³⁷

2.2. De mogelijkheden van gegevensuitwisseling van het parket naar de fiscus

85. **ACTIEVE EN PASSIEVE INFORMATIEVERSTREKKING PARKET** – Op grond van artikel 39f, eerste lid Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (hierna: WJSG)²³⁸ kan het College van procureurs-generaal strafvorderlijke gegevens verstrekken aan o.a. de belastingdienst voor zover dit noodzakelijk is met het oog op een zwaarwegend algemeen belang.²³⁹ Dit kan wel enkel voor bepaalde doeleinden gebeuren, waaronder het uitoefenen van toezicht op het naleven van regelgeving.²⁴⁰ Deze informatieverstrekking kan zowel op initiatief van het parket (actief) als op verzoek van de belastingambtenaar (passief) plaatsvinden.²⁴¹

86. **ALGEMENE PASSIEVE INFORMATIEPLICHT** – Volgens artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is iedereen gehouden desgevraagd aan de inspecteur en de ambtenaren van de rijksbelastingdienst de nodige gegevens en inlichtingen te verstrekken die nodig zijn voor de belastingheffing en de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing, voor dat doel beschikbaar te stellen.²⁴² Deze tweede informatieverplichting geldt ook voor een derde bij wie zich gegevensdragers bevinden van degene die gehouden is deze aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen.²⁴³ Degene wiens gegevensdragers bij een derde worden gevorderd, wordt hiervan wel in kennis gesteld.²⁴⁴ Van de voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers mogen kopieën, afdrukken of uittreksels gemaakt worden.²⁴⁵ Deze verplichtingen gelden onverminderd

derd een (wettelijke) geheimhoudingsplicht.²⁴⁶ De plicht tot doorgifte van informatie wordt begrensd door het mogelijke belang voor de belastingheffing, aangezien een verdere gegevensverstrekking bevoegdheidsmisbruik zou inhouden van de belastinginspecteur.²⁴⁷

87. PASSIEVE INFORMATIEPLICHT OVERHEIDSORGANEN

– Artikel 55 AWR bevat een specifieke plicht tot gegevensverstrekking door onder andere “*lichamen die hoofdzakelijk uitvoering geven aan het beleid van de rijksoverheid*”, waaronder het openbaar ministerie, wanneer zij daarom worden gevraagd door de belastinginspecteur of de ambtenaren van de rijksbelastingdienst.²⁴⁸ Het parket mag de fiscus m.a.w. de nodige inlichtingen niet onthouden en moet inzage verlenen in het strafdossier indien die daarom vraagt.²⁴⁹ De minister van Financiën kan hiervoor echter ontheffing verlenen.²⁵⁰

III. De principes van het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van de persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel

88. **TOETSING HUIDIG SYSTEEM** – In dit derde deel van deze masterscriptie zal het hierboven uiteengezette systeem van gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het openbaar ministerie zoals het vandaag de dag bestaat, getoetst worden aan drie beginselen. Deze zijn: het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op bescherming van de persoonsgegevens, met inbegrip van het doelgebondenheidsbeginsel. Met name rijst de vraag of de door de fiscus en het parket ingezamelde informatie beschermd wordt door deze grondregels. In het kader van dit onderzoek is het bijgevolg van belang of de uitwisseling van informatie tussen de fiscus en het parket en het eventuele gebruik van die verkregen informatie onder deze beginselen vallen en ze al dan niet schenden.

1. Het recht op eerbiediging van het privéleven

1.1. Definitie en voorwaarden

1.1.1. Bescherming in art. 8 EVRM en art. 22 Belgische Grondwet

89. **VIER RECHTEN VERVAT IN ART. 8 EVRM** – Het eerste criterium waaraan het huidige systeem van gegevens-

²³⁶ C.P.M. CLEIREN, J.H. CRIJNS M.J.M. en VERPALEN, *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer, Wolters Kluwer, 2013, 926.

²³⁷ C.P.M. CLEIREN, J.H. CRIJNS M.J.M. en VERPALEN, *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer, Wolters Kluwer, 2013, 926.

²³⁸ Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 7 november 2002, *Stb.* 2021, 559.

²³⁹ Aanwijzing Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2018, III, par. 3, c, *Stcrt.* 2018, 36059.

²⁴⁰ Art. 39f, eerste lid, c WJSG.

²⁴¹ Aanwijzing Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2018, III, par. 1; G.J.M.E. DE BONT en A.B. VISSERS, “Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek”, *Strafblad* 2017, (293) 294.

²⁴² Art. 47, eerste lid en art. 56 Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1 januari 2022, *Stb.* 2021, 653.

²⁴³ Art. 48, eerste lid AWR.

²⁴⁴ Art. 48, tweede lid AWR.

²⁴⁵ Art. 49, tweede lid AWR.

²⁴⁶ Art. 51 AWR.

²⁴⁷ F.G.H. KRISTEN, R.M.I. LAMP, J.M.W. LINDEMAN, M.J.J.P. LUCHTMAN en W.S. DE ZANGER, *Bijzonder strafrecht – Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag, Boom juridisch, 2019, 260.

²⁴⁸ Art. 55, eerste lid en art. 56 AWR; F.G.H. KRISTEN, R.M.I. LAMP, J.M.W. LINDEMAN, M.J.J.P. LUCHTMAN en W.S. DE ZANGER, *Bijzonder strafrecht – Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag, Boom juridisch, 2019, 260.

²⁴⁹ Hof Amsterdam 14 februari 1986, nr. 3200/84.

²⁵⁰ Art. 55, tweede lid AWR.

uitwisseling getoetst zal worden, is het recht op eerbiediging van het privéleven. Het eerste lid van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM)²⁵¹ bepaalt dat iedereen recht heeft op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie. In het licht van dit onderzoek, namelijk om de vraag te beantwoorden of de gegevens ingezameld door de administratie en het parket bescherming genieten onder dit artikel, zullen enkel het recht op respect voor het privéleven en de correspondentie worden besproken.

90. BESCHERMING IN DE BELGISCHE GRONDWET – Ook artikel 22 van de Belgische Grondwet (hierna: GW), dat gebaseerd is op artikel 8 EVRM, beschermt het algemene recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven. De bescherming van de woning en de briefwisseling zijn in dat artikel niet uitdrukkelijk opgenomen, aangezien deze reeds elders in de grondwet zijn beschermd.²⁵² Omdat de bescherming van deze grondwettelijke bepalingen minder ver reikt²⁵³ en Europeesrechtelijke bepalingen bovendien voorrang hebben op de grondwet²⁵⁴, zal in wat volgt vooral worden ingegaan op artikel 8 EVRM en de Europese rechtspraak daaromtrent.

1.1.2. Draagwijdte van de bescherming onder art. 8 EVRM

A. DE NOTIE ‘PRIVÉLEVEN’

91. GEEN EENSLUIDENDE DEFINITIE – Het recht op respect voor het privéleven heeft een zeer ruime draagwijdte, waardoor er geen exhaustieve definitie van het toepassingsgebied bestaat.²⁵⁵ Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) heeft namelijk nooit een allesomvattende omschrijving willen geven van de notie ‘privéleven’, aangezien het volgens het Hof een levend instrument is, dat nood heeft aan een evolutieve interpretatie.²⁵⁶

²⁵¹ Verdrag 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, BS 19 augustus 1955.

²⁵² Art. 15 en 29 GW.

²⁵³ P. DE HERT, *Artikel 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 4.

²⁵⁴ E. BREMS, “De nieuwe grondrechten in de Belgische Grondwet en hun verhouding tot het Internationale, inzonderheid het Europese Recht”, *TBP* 1995, (619) 625.

²⁵⁵ B. DOCQUIR, *Le droit de la vie privée*, Brussel, Larcier, 2008, 65; S. SOTTIAUX, *Grondwettelijk recht*, Antwerpen, Intersentia, 2021, 409-410; N. RAGHENO, “Droits fondamentaux et société numérique: la vie privée existe-t-elle encore?” in N. RAGHENO (ed.), *Data protection & privacy*, Limal, Anthemis, 2017, (17) 19; J.-M. VAN GYSEGHEM, “La loi dite “vie privée” du 8 décembre 1992: la transversalité et évolution” in M. ISGOUR, F. OMRANI en J.-M. VAN GYSEGHEM (eds.), *Droits de la personnalité*, Limal, Anthemis, 2013, (9) 12.

²⁵⁶ EHRM 16 december 1992 (Niemietz/Duitsland), *F.Rechtspr.* 1993, afl. 2, 8, *JT* 1994, 65, *Rev.trim.D.H.* 1993, 467, *Publ.Eur. Court HR* 1993, Serie A, nr. 251-B; EHRM 25 september 2001 (P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk), nr. 44787/98; EHRM 29 april 2002 (Pretty/Verenigd Koninkrijk), nr. 2346/02, *JT* 2002, afl. 6064, 590, *JLMB* 2002, afl. 32, 1384 en *RW* 2003-04, afl. 26,

92. BESCHERMING PERSOONSGEGEVENS – Wel verwijst het EHRM vaak naar het recht op persoonlijke ontwikkeling van het individu en diens autonomie als finaliteit van de bescherming van het recht op privéleven.²⁵⁷ Hieronder vallen ook bepaalde elementen van het recht op informatiele zelfbeschikking, waaronder het recht op inzage van de persoonlijke gegevens.²⁵⁸ Het EHRM (en het Belgisch Grondwettelijk Hof) hebben dan ook reeds meermaals geoordeeld dat het recht op bescherming van het privéleven een zeker recht op bescherming van de persoonsgegevens omvat, meer bepaald dat het verzamelen en het gebruik van persoonsgegevens onder dit recht valt.²⁵⁹ Hoewel uit de rechtspraak van het EHRM niet kan worden afgeleid dat alle persoonsgegevens deze bescherming genieten, is dit wel het geval voor fiscaal relevante informatie die niet publiek is, waaronder het inkomen en vermogen van een persoon.²⁶⁰ Ook dat wat zich afspeelt in de professionele sfeer valt volgens het EHRM te rekenen tot het privéleven.²⁶¹

B. DE NOTIE ‘CORRESPONDENTIE’

93. BESCHERMING VAN COMMUNICATIE EN INFORMATIE – Het recht op bescherming van de correspondentie moet eveneens ruim geïnterpreteerd worden. Volgens de Europese

1035; EHRM 28 januari 2003 (Peck/Verenigd Koninkrijk), nr. 44647/98, AM, afl. 3, 233, *J.T.dr. eur.* 2003 (verkort), afl. 97, 90, *Juristenkrant* 2003, afl. 66, 16, *NJW* 2003, afl. 36, 737 en *T.Strafr.* 2003, afl. 6, 285; EHRM 4 december 2008 (Marper/Verenigd Koninkrijk), nr. 30562/04, *JDE* 2009, afl. 156, 66, *RW* 2011-12, afl. 2, 158, *T.Strafr.* 2009, afl. 1, 39 en *Vigiles* 2009, afl. 2, 71; R. ERGEC, *Convention européenne des droits de l’homme*, Brussel, Bruylant, 2014, 661.

²⁵⁷ P. DE HERT, *Artikel 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 6; S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 62.

²⁵⁸ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 62.

²⁵⁹ EHRM 26 maart 1987, nr. 9248/81 (Leander/Zweden), *Publ.Eur. Court HR* 1987, Serie A, nr. 116; EHRM 4 december 2008 (Marper/Verenigd Koninkrijk), nr. 30562/04, *JDE* 2009, afl. 156, 66, *RW* 2011-12, afl. 2, 158, *T.Strafr.* 2009, afl. 1, 39 en *Vigiles* 2009, afl. 2, 71; GwH 20 oktober 2004, nr. 162/2004, AA 2004, afl. 4, 1869, BS 25 oktober 2004, 73442, *Juristenkrant* 2004, afl. 98, 13, *JT* 2005, afl. 6168, 98, *NJW* 2005, afl. 97, 88 en *err. NJW* 2005, afl. 98, 144; GwH 19 januari 2005, nr. 16/2005, AA 2005, afl. 1, 207, BS 31 januari 2005, 2758, *Computerr.* 2005, afl. 3, 136, *Juristenkrant* 2005, afl. 103, 6, *NJW* 2005, afl. 98, 127, *RDTI* 2005, afl. 22, 129, *RW* 2005-06, afl. 11, 418 en *TBP* 2006, afl. 2, 115; GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, BS 17 april 2020, 26520, *Computerr.* 2020, afl. 4, 272, *RW* 2019-20, afl. 39, 1560 en *TPP* 2020, afl. 3, 27; R. ERGEC, *Convention européenne des droits de l’homme*, Brussel, Bruylant, 2014, 672.

²⁶⁰ EHRM 7 juli 2015 (M.N. e.a./San Marino), <http://www.echr.coe.int>.

²⁶¹ EHRM 16 december 1992 (Niemietz/Duitsland), *F.Rechtspr.* 1993, afl. 2, 8, *JT* 1994, 65, *Rev.trim.D.H.* 1993, 467, *Publ.Eur. Court HR* 1993, Serie A, nr. 251-B; S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 60.

rechtspraak moet hieronder elke vorm van communicatie worden verstaan, los van de inhoud ervan.²⁶² Zowel private als professionele correspondentie worden beschermd.²⁶³ Het EHRM heeft zelfs gesteld dat het feit dat de communicatie een publiek belang heeft (*in casu* het ophelderen van een moordonderzoek) geen afbreuk doet aan de rechtsbescherming van de communicatie.²⁶⁴ Ook de vorm van communicatie is irrelevant voor de bescherming ervan: zowel geschreven als mondelinge correspondentie worden beschermd.²⁶⁵ Bovendien geniet alle informatie die uit deze communicatie voortvloeit, de rechtsbescherming van artikel 8 EVRM.²⁶⁶

1.1.3. Inmenging in het privéleven

94. SNEL SPRAKE VAN INMENGING – Vervolgens rijst de vraag wanneer een maatregel een inmenging vormt in deze rechten. Wat betreft het recht op bescherming van de correspondentie, blijkt uit de rechtspraak van het EHRM dat een maatregel die aan de correspondentie raakt, snel als inmenging wordt beschouwd. Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat de verzameling en behandeling van private gegevens²⁶⁷ en het bewaren van dergelijke gegevens met het oog op eventuele raadplegingen ervan door openbare autoriteiten, los van het feit of er daadwerkelijk kennis van werd genomen²⁶⁸, een inmenging vormen. Hieruit kan enkel afgeleid worden dat een effectief verder gebruik van de gegevens, zoals de uitwisseling ervan, ook een inmenging vormt op het recht op bescherming van

de correspondentie.²⁶⁹ Ook het recht op bescherming van het privéleven in het algemeen acht het EHRM snel geschonden. Zo wordt niet enkel de kennisname door de overheid van private informatie als een inmenging beschouwd, maar ook het doorgeven deze informatie.²⁷⁰

95. DUBBELE TOETS VOOR RECHTVAARDIGING VAN INMENGING IN PRIVÉLEVEN – Het tweede lid van artikel 8 EVRM bepaalt dat een inmenging in dat recht slechts is toegelaten indien het “*bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen*”. Om te beoordelen of iets een inbreuk op het recht op eerbiediging van het privéleven vormt, zal het EHRM bijgevolg twee stappen volgen. Ten eerste zal het nagaan of de bestreden bepaling een inmenging in het recht uit artikel 8 EVRM vormt, waarvoor het eerst zal moeten nagaan of de bepaling überhaupt betrekking heeft op een door artikel 8 EVRM beschermd recht.²⁷¹ Indien het antwoord hierop positief is, zal het in een tweede stap nagaan of die inmenging gerechtvaardigd kan worden door de vereisten vermeld in het tweede lid van artikel 8 EVRM, namelijk de legaliteit (er is een wettelijke basis voorhanden die toegankelijk en voorzienbaar is), de legitimiteit (de inmenging streeft een legitiem doel na) en de noodzakelijkheid (de inmenging is nodig in het kader van een democratische samenleving, m.a.w. ze is pertinent en proportioneel).²⁷²

2. Toetsing van de mogelijkheden van gegevensuitwisseling aan het recht op eerbiediging van het privéleven

2.1. De gegevensuitwisseling vormt een inmenging in artikel 8 EVRM

96. DE GEGEVENSUITWISSELING RAAKT ARTIKEL 8 EVRM – Zoals hierboven aangehaald, valt fiscaal relevante informatie die niet publiek is, zoals inkomen en vermogen, steeds onder artikel 8 EVRM. Een groot deel van de gegevensuitwisseling

²⁶² EHRM 24 april 1990 (Kruslin/Frankrijk), *Publ.Eur.Court HR* 1990, Serie A, nr. 176-A; EHRM 24 april 1990 (Huvig/Frankrijk), *Publ.Eur.Court HR* 1990, Serie A, nr. 176-B; EHRM 25 juni 1997 (HALFORD/VK); EHRM 30 juli 1998 (Valenzuela Contreras/ Spanje), nr. 27671/95; EHRM 25 september 2001 (P.G. en J.H./ Verenigd Koninkrijk), nr. 44787/98; EHRM 6 december 2012 (Michaud/Frankrijk), *Dr.pén.ent.* 2013, afl. 1, 33, *JT* 2013, afl. 6503, 5, *JLMB* 2013, afl. 1, 16, *JLMB* 2013, afl. 13, 720, *T.Strafr.* 2013, afl. 1, 44 en *TVW* 2013, afl. 1, 66; EHRM 15 januari 2015 (Dragojevic/Kroatië), *T.Strafr.* 2015, afl. 2, 104; P. DE HERT, *Artikel 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 322 en 324.

²⁶³ EHRM 24 april 1990 (Huvig/Frankrijk), *Publ.Eur.Court HR* 1990, Serie A, nr. 176-B; EHRM 16 december 1992 (Niemietz/ Duitsland), *F.Rechtspr.* 1993, afl. 2, 8, *JT* 1994, 65, *Rev.trim.D.H.* 1993, 467, *Publ.Eur.Court HR* 1993, Serie A, nr. 251-B.

²⁶⁴ EHRM 23 november 1993, (A./Frankrijk), *J.T.dr.eur.* 1994, 62, *Publ.Eur.Court HR* 1994, Serie A, nr. 277-B, *Rev.trim.D.H.* 1994, 575.

²⁶⁵ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 70; S. SMIS, K. VAN LAETHEM, C. JANSSENS en S. MIRGAUX, *Handboek mensenrechten*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 264.

²⁶⁶ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 73-74.

²⁶⁷ EHRM 3 april 2007 (Copland/Verenigd Koninkrijk), nr. 62617/00, *J.T.dr.eur.* 2007, afl. 139, 158 en *RDTI* 2007, afl. 29, 363.

²⁶⁸ EHRM 16 februari 2000 (Amann/Zwitserland), nr. 298/95, *RW* 2002-03, afl. 6, 235.

²⁶⁹ Zie ook HvJ 17 december 2015, nr. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, ‘WebMindLicenses’, *Computerr.* 2016, afl. 3, 172, *JFF* 2016, afl. 4, 122, *Fiscoloog* 2016, afl. 1463, 13, *JT* 2016, afl. 6652, 401, *Pb.C.* 22 februari 2016, afl. 68, 16, *T.Strafr.* 2017, afl. 2, 121, *TFR* 2016, afl. 497, 246 en *TFR* 2016, afl. 499, 342.

²⁷⁰ EHRM 27 augustus 1997 (M.S./Zweden), nr. 20837/92, *RW* 1998-99, 510; zie ook HvJ 17 december 2015, nr. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, ‘WebMindLicenses’, *Computerr.* 2016, afl. 3, 172, *JFF* 2016, afl. 4, 122, *Fiscoloog* 2016, afl. 1463, 13, *JT* 2016, afl. 6652, 401, *Pb.C.* 22 februari 2016, afl. 68, 16, *T.Strafr.* 2017, afl. 2, 121, *TFR* 2016, afl. 497, 246 en *TFR* 2016, afl. 499, 342.

²⁷¹ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 56.

²⁷² F. EERENS, ‘Inkomstenbelastingen. De vraag om inlichtingen: vraag maar raak?’, *TFR* 2015, afl. 481, (386) 393.

tussen fiscus en parket zal over dit soort gegevens gaan. De uitwisseling van informatie zal vaak echter niet beperkt blijven tot fiscaal relevante informatie. Indien een fiscale ambtenaar bijvoorbeeld het inzage-recht krijgt in een straf-dossier, zal hij noodzakelijkerwijze kennis krijgen van andere elementen dan deze die nodig zijn voor het vestigen van de juiste belasting, zoals het misdrijf waarvan de belasting-plichtige wordt verdacht. Toch zal ook deze informatie deel uitmaken van het private leven van de betrokkene en aldus beschermd zijn door artikel 8 EVRM.

97. **ER IS STEEDS SPRAKE VAN INMENGING** – De uitwisseling van gegevens tussen parket en fiscus wordt niet meegedeeld aan de belastingplichtige.²⁷³ Aangezien hij niet wordt betrokken bij de informatieverstrekking, wordt aangenomen dat deze in zijn hoofdte ongewild is en daardoor een inmenging in het privéleven van de belastingplichtige vormt.²⁷⁴

2.2. De vereisten van legaliteit, legitimiteit en noodzakelijkheid

98. **VOLDOET DE INMENGING AAN DE NODIGE VOORWAARDEN?** – Het staat dus vast dat de besproken vormen van gegevens-uitwisseling een inmenging vormen in het privéleven van de belastingplichtige. De cruciale vraag is nu of die inmenging de conformiteitstoets van artikel 8 EVRM doorstaat en met name voldoet aan de voorwaarden van legaliteit, legitimiteit en noodzakelijkheid.

A. LEGALITEIT

99. **DE INMENGING VOLDOET GROTENDEELS AAN DE LEGALITEITSVEREISTE** – De meeste van de besproken vormen van gegevensuitwisseling hebben een wettelijke basis voorhanden die toegankelijk en voorzienbaar is en voldoen dus aan de legaliteitsvereiste. Zowel in het Wetboek van Strafvordering als in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen en het Wetboek van de belastingen over de toegevoegde waarde zijn de meeste mogelijkheden van uitwisseling van informatie over het algemeen duidelijk omschreven en afgebakend. Zo bevatten de artikelen 29 en 29bis Sv. een ondubbelzinnige meldingsplicht voor beide partijen. In geval een *una via*-overleg moet worden gepleegd, moet de fiscale administratie volgens de artikelen 462 WIB 92 en 74ter WBTW vervolgens de nodige gegevens van het fiscaal dossier meedelen aan het parket. Ook stellen de artikelen 327 WIB 92 en 93quaterdecies WBTW duidelijk de verplichting vast voor het parket om alle nuttige inlichtingen door te geven aan de fiscus, wanneer hun dat wordt gevraagd. Artikelen 461 WIB 92 en 74, § 3 WBTW bepalen dan weer uitdrukkelijk dat, indien de procureur des Konings beslist om advies te vragen aan de adviseur-generaal,

hij het feitenmateriaal waarover hij beschikt, bij zijn verzoek om advies voegt. Tot slot wordt in de artikelen 463 WIB 92 en 74bis WBTW gesteld dat de fiscale ambtenaren als getuige mogen worden gehoord, waaruit logischerwijze voortvloeit dat zij bevindingen uit hun onderzoek zullen doorgeven.

100. **SOMS IS ER EEN ONDUIDELIJKE WETTELIJKE BASIS** – Enkele vormen van gegevensuitwisseling staan niet zo duidelijk omschreven in de wet. Een eerste is de mogelijkheid voor de procureur des Konings om tijdens het *una via*-overleg ook gegevens uit het strafdossier mee te delen aan de fiscale administratie. Hoewel artikel 29, § 3, tweede lid Sv. wel bepaalt dat de procureur overleg pleegt met de fiscale ambtenaren die bij hem aangifte hebben gedaan van ernstige fiscale fraude, zou men kunnen beargumenteren dat dit geen voorzienbare wettelijke basis vormt voor het uitwisselen van informatie die als een inmenging in het privéleven moet worden beschouwd.²⁷⁵ Deze twijfel wordt nog versterkt doordat er, zoals net aangehaald, voor de informatie-uitwisseling tijdens het overleg in de omgekeerde richting wel wetbepalingen bestaan.²⁷⁶ In dezelfde trant bepalen de artikelen 461 WIB 92 en 74, § 3 WBTW, die de facultatieve vraag om advies door de procureur aan de adviseur-generaal regelen, ook niet uitdrukkelijk dat deze adviseur-generaal alle nuttige gegevens aan zijn advies dient toe te voegen, terwijl wel is bepaald dat de procureur dit bij zijn verzoek om advies moet doen. Dit is enkel terug te vinden in de commentaar op het WIB 92, hetgeen niet als wettelijke basis kan worden beschouwd.²⁷⁷ Als laatste kan ook over de legaliteit van de burgerlijke partijstelling door de fiscus gediscussieerd worden. Hoewel de mogelijkheid voor de fiscus om zich burgerlijke partij te stellen, en bijgevolg ook de mogelijkheid voor hem om inzage en afschrift te nemen van het strafdossier, uit de algemene artikelen betreffende de burgerlijke partijstelling²⁷⁸ zou kunnen worden afgeleid, heeft hierover toch lange tijd onenigheid bestaan in de rechtspraak en was het uiteindelijk het Hof van Cassatie die dit heeft moeten bevestigen.²⁷⁹ Zorgvuldigheidshalve zullen deze vormen van gegevensuitwisseling toch verder getoetst worden.

²⁷⁵ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 624.

²⁷⁶ Art. 462 WIB 92 en art. 74ter WBTW.

²⁷⁷ Comm. I.B. nr. 461/3.

²⁷⁸ Art. 3-4 V.T.Sv. en art. 21bis en 61ter Sv.

²⁷⁹ Cass. 20 juli 1979, JT 1980, 336, Pas. 1979, I, 1307 en Rec.gén.enr. not. 1981, 60; Cass. 27 november 1984, Arr.Cass. 1984-85, 424, Bull. 1985, 379, Pas. 1985, I, 379 en Rec.gén.enr. not. 1987, 395; Cass. 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), Arr.Cass. 1997, 1307, Bull. 1997, 1382, FJF 1998, 5, Pas. 1997, I, 1382 en P&B 1998 (verkort), 275; Cass. 15 februari 2000, AFT 2000, 434, Arr.Cass. 2000, afl. 3, 427, Bull. 2000, afl. 2, 421, FJF 2000, 275 en RW 2000-01, 1132; Cass. 29 mei 2007, Arr.Cass. 2007, afl. 5, 1149, Pas. 2007, afl. 6-8, 1025 en TGR-TWVR 2008, afl. 1, 72; Cass. 25 mei 2011, Arr.Cass. 2011, afl. 5, 1353, FJF 2011, afl. 9, 923, JT 2011, afl. 6458, 831 en Pas. 2011, afl. 5, 1465; Cass. 17 december 2015, Arr.Cass. 2015, afl. 12, 2985, Pas. 2015, afl. 12, 2940 en RABG 2016, afl. 14, 1061; Cass. 21 maart 2017, TFR 2018, afl. 537, 236; Cass. 4 maart 2020 (D-M.K. / ETAT BELGE), Fisc.Koer. 2020, afl. 16, 388 en Dr.pén.ent. 2020, afl. 3, 285.

²⁷³ C. VANDERKERKEN, *De fiscale strafvervolgung: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 620.

²⁷⁴ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 610.

101. ER IS GEEN WETTELIJKE BASIS VOOR DE BIJKOMENDE INLICHTINGEN DOOR DE FISCUS – De enige besproken vorm van gegevensuitwisseling die helemaal geen wettelijke basis kent, is de mogelijkheid voor de fiscus om bijkomende inlichtingen te verstrekken aan het parket, spontaan of op verzoek, nadat hun een misdrijf reeds ter kennis is gebracht (*randnummers* 48 e.v.). Aangezien deze leer gebaseerd is op cassatierecht-spraak²⁸⁰, vormt er zich voor deze mogelijkheid tot uitwisseling van informatie dus al een probleem op het vlak van de legaliteit. Een verdere toetsing van deze vorm van gegevensuitwisseling is bijgevolg niet aan de orde.

B. LEGITIMITEIT

102. DE INMENGING VOLDOET AAN DE LEGITIMITEITSVEREISTE – Aan de legitimiteitseis is in alle gevallen voldaan. De bestrijding van fiscale fraude en de juiste belastingheffing zijn namelijk legitieme doelen die bijdragen tot het economisch welzijn van het land.²⁸¹

C. NOODZAKELIJKHEID

103. DE INMENGING MAG NIET VERDER GAAN DAN NODIG – Over de vraag of de inmengingen ook noodzakelijk zijn in het kader van een democratische samenleving en dus pertinent en proportioneel in het licht van de bovengenoemde doelstelling, bestaat meer twijfel. De uitwisseling van informatie dient relevant te zijn voor het fiscaal onderzoek dan wel het strafonderzoek en evenredig te zijn aan de beoogde doelen van de juiste belastingheffing en de bestrijding van fiscale fraude. Om deze voorwaarden in te vullen wordt in de rechtspraak vaak gekeken naar de criteria waarmee rekening wordt gehouden om te bepalen welke informatie mag worden doorgegeven en naar de vraag of er voldoende waarborgen zijn tegen misbruik.²⁸² De informatie-uitwisseling moet bij-

gevolg steeds worden beperkt tot wat fiscaal of strafrechtelijk relevant is en mag niet meer omvatten dan dat.²⁸³ Dit sluit aan bij de beperkingen die in sommige van de wetbepalingen zelf staan.

104. INFORMATIE VAN FISCUS NAAR PARKET – Zo geldt de meldingsplicht van de fiscale ambtenaren enkel indien die kennis hebben gekregen van een misdaad of wanbedrijf, is ze in bepaalde gevallen onderworpen aan de machtigingsvereiste en geldt in andere gevallen de vereiste van het aanwezig zijn van aanwijzingen van ernstige fiscale fraude.²⁸⁴ Artikel 29, § 1, eerste lid Sv. bepaalt daarbij dat de fiscale ambtenaar die aangifte doet bij de procureur des Konings alle “*desbetreffende inlichtingen*” moet doen toekomen. Ook de mededeling van informatie door de fiscale administratie tijdens het *una via*-overleg wordt door de wet beperkt tot “*de gegevens van het fiscaal dossier met betrekking tot de feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten*”.²⁸⁵ Wat betreft de facultatieve adviesverlening door de adviseur-generaal, schrijft de commentaar op het WIB 92 voor dat het advies zorgvuldig gemotiveerd moet worden en gewag moet maken “*van alle gegevens van fiscale aard die het kunnen staven*”, wat de informatie-uitwisseling tot het noodzakelijke lijkt te beperken.²⁸⁶ Daarna stelt het echter dat de verslagen van de ambtenaren die het onderzoek hebben verricht, de opgemaakte processen-verbaal en elk ander nuttig stuk aan het advies moeten worden toegevoegd.²⁸⁷ Hier kan de vraag gesteld worden of het wel nodig is om alle verslagen en processen-verbaal over te maken, gezien niet zeker is of alle informatie relevant is voor het strafonderzoek. Het getuigenverhoor is wellicht aan de minste beperkingen onderworpen, gezien de brede interpretatie door het Hof van Cassatie van het begrip ‘getuige’ en het gebrek aan een wettelijke bepaling die de toegestane gegevensuitwisseling tijdens het verhoor beperkt.²⁸⁸

105. INFORMATIE VAN PARKET NAAR FISCUS – De meldingsplicht in hoofde van de procureur gaat echter verder dan het verstrekken van informatie die een indicie van fiscale

²⁸⁰ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770; Cass. 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614; Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén.ent.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.

²⁸¹ GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013, *Arr.GwH* 2013, afl. 2, 629, *Arr.GwH* 2013, afl. 5, 2891, *BS* 22 mei 2013 (uittreksel), 29114, *Compterr.* 2013, afl. 4, 211, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 359, *JLMB* 2014, afl. 12, 540, *RGCF* 2014, afl. 3-4, 221, *Rev.trim.dr.fam.* 2013, afl. 3, 707 en *TFR* 2013, afl. 443, 487; ECRM 7 december 1982, *FJF* 1983, 105 en *JT* 1983, 359; Cass. 19 november 1981 (Hardy-Spirlet / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1981-82, 385, *Bull.* 1982, 385, *Bull. Bel.* 1983, 154, *FJF* 1982, 160, *JDF* 1982, 25, *JT* 1982, 619 en *Pas.* 1982, I, 385.

²⁸² GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013, *Arr.GwH* 2013, afl. 2, 629, *Arr.GwH* 2013, afl. 5, 2891, *BS* 22 mei 2013 (uittreksel), 29114, *Compterr.* 2013, afl. 4, 211, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 359, *JLMB* 2014, afl. 12, 540, *RGCF* 2014, afl. 3-4, 221, *Rev.trim.dr.fam.* 2013, afl. 3, 707 en *TFR* 2013, afl. 443, 487; GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017,

BS 2 mei 2017 (uittreksel), 54224; D. BIJNENS, C. BIMBENET, M. DECOCK, D. DE MEYST, D. FRANSEN, J. THEUNIS en S. VERBIST, “De toetsing aan grondrechten door het Grondwettelijk Hof. Overzicht van rechtspraak 2017”, *TBP* 2019, afl. 4, (179) 184; S. DE RAEDT, “De draagwijdte van het recht op privacy en het fiscaal visitatierecht – Het belang van het arrest Bernh Larsengenuanceerd”, *TFR* 2014, afl. 1, 66.

²⁸³ W. HUBER, “De vraag om inlichtingen in het kader van de indiciaire taxatie” (noot onder Cass. 4 januari 2007), *TFR* 2007, afl. 9, 377-378.

²⁸⁴ Art. 29, §§ 1-3 Sv.

²⁸⁵ Art. 462 WIB 92 en art. 74ter WBTW.

²⁸⁶ Comm. I.B. nr. 461/3.

²⁸⁷ Comm. I.B. nr. 461/3.

²⁸⁸ Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc.Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770.

fraude betreft, aangezien aan de fiscus in principe ook direct inzage en afschrift van het strafdossier wordt verleend, tenzij dit het strafonderzoek in gevaar zou brengen. Deze inzage van het strafdossier door de fiscus, die men ook terugvindt bij de andere vormen van informatie-uitwisseling, valt moeilijker te verenigen met de noodzakelijkheidsvereiste. Zoals reeds aangehaald, bevat een strafdossier veel meer informatie dan enkel fiscaal relevante, informatie waarvan de fiscale ambtenaar bijna noodgedwongen ook kennis zal nemen bij zijn inzage. Bovendien is er, buiten het geval waarin een inzage in het strafdossier het strafonderzoek in gevaar zou brengen, geen andere beperking aan deze bepaling en dus geen waarborg tegen misbruik. Ook voor de gegevensuitwisseling tijdens het *una via*-overleg van het openbaar ministerie naar de fiscale administratie toe ontbreekt een nadere begrenzing, hoewel er op dit overleg uitwisseling van informatie kan plaatsvinden over concrete dossiers om de fiscale administratie toe te laten de belasting te heffen.²⁸⁹ Bij de vraag om advies door de procureur des Konings aan de adviseur-generaal bepalen de artikelen 461 WIB 92 en 74, § 3 WBTW dat die eerste *“het feitenmateriaal waarover hij beschikt”* toevoegt aan zijn verzoek. Ook hier zijn dus geen beperkingen bepaald voor de mogelijke doorgifte van gegevens en kan de vraag gesteld worden of het wel nodig is dat de adviseur-generaal al het feitenmateriaal dat in zijn bezit is, doorstuurt. De noodzakelijkheid van de vraag om inlichtingen door de fiscus aan het parket, aan de andere kant, wordt gewaarborgd door de vereiste dat enkel inlichtingen kunnen worden verstrekt die de fiscale ambtenaar “nodig acht” voor de vestiging of invordering van de belasting. Daarenboven is voor de inzage en het afschrift van het strafdossier in dit geval een voorafgaande machtiging van het openbaar ministerie vereist, dat hierover discretionair kan oordelen. Hoewel het openbaar ministerie bij zijn beoordeling dus niet wordt verplicht om rekening te houden met privacyoverwegingen, kan het dit in principe wel doen.²⁹⁰ Wat de burgerlijke partijstelling van de fiscus betreft, tot slot, bestaat wellicht de grootste waarborg voor de naleving van artikel 8 EVRM. Voor de burgerlijke partijstelling zelf wordt ten eerste de machtiging van de adviseur-generaal vereist. Daarnaast is in artikelen 21bis, § 5, eerste lid en 61ter, § 3 Sv. uitdrukkelijk opgenomen dat de procureur des Konings de inzage en het nemen van een afschrift zolang het onderzoek loopt alsnog kan weigeren *“indien inzage een gevaar zou opleveren voor personen of een ernstige schending van het privéleven van die personen zou inhouden of indien de verzoeker van geen rechtmatige beweegredenen tot het raadplegen van het dossier doet blijken”*. Bovendien bepaalt het tweede lid van dat artikel dat hij de inzage van het dossier of het nemen van een afschrift kan beperken tot het deel van het dossier waarvoor de verzoeker een belang heeft.

²⁸⁹ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 624.

²⁹⁰ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 626.

3. De situatie in Nederland

106. WEINIG BEPERKINGEN IN DE WETSBEPALINGEN – Ook Nederland is onderworpen aan het EVRM. De Nederlandse bepalingen omtrent de gegevensuitwisseling tussen fiscus en parket moeten bijgevolg dezelfde test doorstaan van artikel 8 EVRM. De besproken vormen van informatie-uitwisseling hebben allemaal een duidelijke wettelijke basis voorhanden die toegankelijk en voorzienbaar is en voldoen zo aan de legaliteitsvereiste. Wat betreft de legitimiteit kan worden gesteld dat het doel van de gegevensverstrekking hetzelfde is als in België, namelijk de bestrijding van fiscale fraude en de juiste belastingheffing, en dat dus ook aan deze vereiste is voldaan. Opvallend inzake de noodzakelijkheid van de gegevensuitwisseling is dat er weinig beperkingen in de wetbepalingen staan omtrent de informatie die mag worden doorgegeven, waardoor de pertinentie en proportionaliteit niet gegarandeerd kunnen worden. Het eerste lid van artikel 162 Nederlandse Sv., m.b.t. de actieve aangifteplicht, spreekt nog over afgifte van *“de tot de zaak betreffende stukken”*. Het tweede lid daarentegen, dat over de passieve informatieplicht handelt, schrijft voor dat *“alle inlichtingen omtrent strafbare feiten met de opsporing waarvan zij niet zijn belast”* aan de officier van justitie moeten worden verschaft en is dus heel ruim. Artikelen 47 en 55 AWR bepalen in het kader van de passieve informatieplicht tegenover de belastinginspecteur op hun beurt dat *“de gegevens en inlichtingen”* desgevraagd aan hem moeten worden verstrekt. Enkel i.v.m. de *“boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan”* wordt de doorgifte beperkt tot hetgeen *“waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien”*.²⁹¹

II. Het recht op bescherming van de persoonsgegevens

1. Definitie en voorwaarden

1.1. Bronnen van bescherming van de persoonsgegevens

A. ALGEMENE VERORDENING GEGEVENSBESCHERMING

107. BESCHERMING OP EUROPEES NIVEAU – Ook de bescherming van persoonsgegevens wordt op Europees niveau geregeld. Dit recht wordt namelijk gegarandeerd in artikel 8, lid 1 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 16, lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. De Algemene Verordening Gegevensbescherming (hierna: AVG)²⁹² regelt vervolgens deze bescherming. Meer bepaald regelt ze hoe en waarvoor data verzameld, bijgehouden en verwerkt mogen worden. Deze be-

²⁹¹ Art. 47, eerste lid, b AWR.

²⁹² VERORDENING (EU) 2016/679 van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming).

scherming is ruimer dan de bescherming in artikel 8 EVRM voor wat betreft persoonsgegevens en omvat bovendien het hele proces van gegevensverwerking.²⁹³ Hoewel het gerecht in principe aan de verordening is onderworpen, is deze niet van toepassing op de verwerking van persoonsgegevens “*met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid*”.²⁹⁴ Terwijl de AVG dus van toepassing zal zijn op het inwinnen van informatie door de fiscale administratie in het kader van het fiscaal onderzoek (met het oog op het heffen van belastingen), zal dit niet het geval zijn in het geval van informatie-inwinning door het openbaar ministerie in het kader van het strafonderzoek.

B. RICHTLIJN GEGEVENSBESCHERMING OPSPORING EN VERVOLGING EN WET VERWERKING PERSOONSgegevens

108. BIJZONDERE RICHTLIJN VOOR POLITIE EN JUSTITIE – In hogergenoemd geval bestaat er wel de Richtlijn gegevensbescherming opsporing en vervolging.²⁹⁵ Hoewel de verordening en de richtlijn gelijkaardige rechten en plichten bevatten, bevat de richtlijn daarbovenop ook specifieke regels met betrekking tot de politiediensten en gerechtelijke overheden. Dit wegens de gevoelige informatie en persoonsgegevens die deze bij de uitoefening van hun taken behandelen. Er vindt hier namelijk een samenspel plaats tussen het bewaken van de openbare veiligheid aan de ene kant en het garanderen van de privacy aan de andere kant.²⁹⁶

109. BELGISCHE OMZETTINGSWET – Aangezien deze richtlijn geen directe werking heeft, werd ze in België geïmplementeerd door middel van de Wet betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens (hierna: WVG).²⁹⁷ De tweede titel van de WVG betreft “*de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens door de bevoegde overheden met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid*”. Onder “bevoegde overheden” worden onder andere de gerechtelijke overheden verstaan, daaronder

begrepen het openbaar ministerie.²⁹⁸ De regels gelden wel enkel wanneer deze bevoegde overheden persoonsgegevens verwerken in het kader van het hierboven beschreven doel.²⁹⁹ Het parket zal bij het uitoefenen van zijn bevoegdheden tot inzamelen van informatie bij de fiscus in het kader van een strafonderzoek dus rekening moeten houden met de bepalingen van deze titel. Indien het daarentegen voor andere doeleinden persoonsgegevens verwerkt, zal de AVG alsnog van toepassing zijn. Naast de bijzondere bepalingen die deze kaderwet bevat inzake politie en justitie, voert ze in haar eerste titel ook bepaalde algemene aspecten van de AVG verder uit, waardoor ze eveneens van toepassing is op de fiscus.

C. FISCALE PRIVACYWET

110. FISCALE PRIVACYWET – Tot slot is er nog de Wet houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten (hierna: fiscale privacywet)³⁰⁰, die in het bijzonder de verwerking van persoonsgegevens door de fiscale administratie regelt en enkele bijzonderheden bevat t.o.v. de AVG.³⁰¹ De bepalingen van deze wet zijn beperkt in omvang en gelden vooral naast en soms in de plaats van de algemene bepalingen van de AVG en de WVG.

1.2. Materieel toepassingsgebied van de wetgevingen

111. RUIM TOEPASSINGSGBIED AVG EN WVG: VERWERKING VAN PERSOONSgegevens – De AVG en de WVG regelen de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking en het vrije verkeer van persoonsgegevens.³⁰² Onder “persoonsgegevens” moet worden verstaan alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.³⁰³ Deze definitie is bijzonder ruim en betreft dus werkelijk alle informatie over een natuurlijke persoon, ongeacht de aard, inhoud of vorm.³⁰⁴ Ook het begrip “verwerking” is ruim omschreven en houdt naast het verzamelen en gebruik van dergelijke gegevens ook onder meer het opvragen, raadplegen, doorzenden en ter beschikking stellen ervan in.³⁰⁵ Wel wordt

²⁹⁸ Art. 26, 7°, b) WVG.

²⁹⁹ Art. 27 WVG.

³⁰⁰ Wet 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, BS 24 augustus 2012.

³⁰¹ V. VERCAUTEREN, E. VANDINGENEN, C. DILLEN, O. RUDIC, S. GATSOS, B. VAN VLIJDEREN, C. VERVACK, C. VAN HOUTE, C. ROMERO MALAVER, H. HERPELINCK en M. TAVERNE, “[Procedur] Administratief beroep, ambtshalve ontheffing en voordringen in rechte” in TIBERGHIE, A. (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, (1222) 1244.

³⁰² Art. 1, eerste lid AVG.

³⁰³ Art. 4, 1) AVG en art. 26, 1° WVG.

³⁰⁴ E. DEGRAVE, *L'é-gouvernement et la protection de la vie privée. Légalité, transparence et contrôle*, Brussel, Larcier, 2014, 12; A. FOCQUET en E. DECLERCK, *Gegevensbescherming in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 5-6.

³⁰⁵ Art. 4, 2) AVG en art. 26, 2° WVG; HvJ 6 november 2003, nr. C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596, ‘Lindqvist’, AM 2004, afl. 1, 58,

²⁹³ J. VANDE LANOTTE en Y. HAECK, *Handboek EVRM, Deel 2*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 735.

²⁹⁴ Art. 2, tweede lid, d) AVG.

²⁹⁵ RICHTLIJN (EU) 2016/680 van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door bevoegde autoriteiten met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Kaderbesluit 2008/977/JBZ van de Raad.

²⁹⁶ Overw. 4 Richtlijn 2016/680.

²⁹⁷ Wet 30 juli 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens, BS 5 september 2018.

het toepassingsgebied van de AVG beperkt door te bepalen dat de verwerking oftewel geheel of gedeeltelijk geautomatiseerd moet verlopen, oftewel betrekking moet hebben op persoonsgegevens die in een bestand zijn opgenomen of die bestemd zijn om daarin te worden opgenomen.³⁰⁶ De fiscus en de procureur des Konings zullen bij het inzamelen en uitwisselen van gegevens over de belastingplichtige dus aan de AVG en/of de WVG onderworpen zijn voor zover het gaat om gegevens die zijn opgenomen in een gestructureerd papieren bestand of wanneer de verwerking (deels) geautomatiseerd verloopt.³⁰⁷

112. UITZONDERING: VERWERKING VAN PERSOONSGEGEVENS BETREFFENDE STRAFRECHTELIJKE VEROOORDELINGEN EN STRAFBARE FEITEN – De verwerking van persoonsgegevens betreffende strafrechtelijke veroordelingen en strafbare feiten is volgens de AVG principieel verboden.³⁰⁸ Dit verbod geldt echter niet indien de verwerking gebeurt onder toezicht van de overheid of indien de verwerking is toegestaan bij Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke bepalingen die passende waarborgen voor de rechten en vrijheden van de betrokkenen bieden.³⁰⁹ De WVG heeft in uitvoering van die bepaling vastgelegd door welke categorieën personen, andere dan de openbare overheden, dergelijke gerechtelijke gegevens verwerkt mogen worden.³¹⁰ Deze mogelijkheid is onder meer voorbehouden voor personen waarbij “*de verwerking noodzakelijk is voor redenen van zwaarwegend algemeen belang voor het vervullen van taken van algemeen belang die door of krachtens een wet, een decreet, een ordonnantie of het recht van de Europese Unie zijn vastgesteld*”.³¹¹

1.3. Toegelaten gegevensverwerking

113. BEPERKINGEN VAN DE VERWERKING – De verwerking van de persoonsgegevens moet aan bepaalde beginselen voldoen om toegelaten te zijn, waarvan hier enkel de belangrijkste voor dit onderzoek zullen worden besproken.

Computerr. 2004, afl. 2, 77, DCCR 2004, afl. 64, 83, J.T.dr.eur. 2004, afl. 107, 84, Jur.HvJ 2003, afl. 11 (A), I, 12971, Juristenkrant 2004, afl. 87, 12, NJW 2004, afl. 66, 405, Pb.C. 10 januari 2004, afl. 7, 3, RDTI 2004, afl. 19, 67, Rec.CJCE 2003, afl. 11 (A), I, 12971, SEW 2003, afl. 12, 41, TBH 2004, afl. 4, 413 en TBP 2004, afl. 8, 499; HvJ 13 mei 2014, nr. C-131/12, ECLI:EU:C:2014:317, ‘Google Spain en Google’, AM 2014, afl. 5, 398, Computerr. 2014, afl. 4, 226, Juristenkrant 2014, afl. 290, 2, JDE 2014, afl. 210, 271, JT 2014, afl. 6568, 451, JLMB 2014, afl. 25, 1168, Pb.C. 7 juli 2014, afl. 212, 4, RDTI 2014, afl. 56, 53, RW 2014-15, afl. 25, 997, SEW, afl. 7-8, 344 en TBH 2014, afl. 7, 724; HvJ 9 maart 2017, nr. C-398/15, ECLI:EU:C:2017:197, ‘Manni’, JDE 2017, afl. 239, 215, Pb.C. 8 mei 2017, afl. 144, 6 en TRV-RPS 2017, afl. 7, 912.

³⁰⁶ Art. 2, eerste lid AVG en art. 2, eerste lid WVG.

³⁰⁷ A. FOCQUET en E. DECLERCK, *Gegevensbescherming in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 15.

³⁰⁸ Art. 10 AVG.

³⁰⁹ Art. 10 AVG.

³¹⁰ Wetsontwerp 11 juni 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54 3126/001, 632.

³¹¹ Art. 10, § 1, 3^o WVG.

A. RECHTMATIGHEID, BEHOORLIJKHEID EN TRANSPARANTIE

114. SOORTGELIJKE WETSARTIKELLEN IN DE AVG EN WVG – Ten eerste schrijft de AVG voor dat de verwerking rechtmatig, behoorlijk en transparant moet verlopen.³¹² In Titel 2 van de WVG bepaalt een soortgelijke bepaling dat de verwerking van persoonsgegevens rechtmatig en eerlijk dient te zijn.³¹³ De fiscale privacywet bevat enkele opvallende afwijkingen.

1. RECHTMATIGHEID

115. RUIME RECHTMATIGHEID IN DE AVG – Artikel 6 van de AVG verduidelijkt verder wat onder “rechtmatig” moet worden verstaan d.m.v. een lijst voorwaarden, waarbij slechts aan één van de voorwaarden moet worden voldaan. Zo zal de verwerking van persoonsgegevens onder meer als rechtmatig worden beschouwd, wanneer de verwerking noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting.³¹⁴ Om als noodzakelijk te worden beschouwd, moet het wettelijk kader duidelijk een bindende verplichting opleggen om persoonsgegevens te verwerken door de aard en het voorwerp van de nodige verwerking aan te geven.³¹⁵ De BOT leidt hieruit af dat het moet gaan om een strafrechtelijk gesanctioneerde verplichting.³¹⁶ Indien de verwerkingsverantwoordelijke daarentegen een discretionaire bevoegdheid krijgt over de manier waarop hij tegemoet dient te komen aan de wettelijke verplichting, en de verwerking dus vrijwillig is, kan deze grond van toelaatbaarheid niet toegepast worden.³¹⁷ De verwerking is eveneens toegestaan wanneer deze noodzakelijk is voor de vervulling van een taak van algemeen belang of van een taak in het kader van het openbaar gezag.³¹⁸ Ook hier dient de verwerking een wettelijke grondslag te hebben.³¹⁹

116. BEPERKTERE RECHTMATIGHEID IN TITEL 2 VAN DE WVG – De gronden van rechtmatigheid zijn in de bijzondere titel van de WVG echter beperkter geformuleerd: de verwerking moet zowel noodzakelijk zijn voor de uitvoering van een opdracht door een overheid bevoegd voor bovengenoemde doeleinden als gebaseerd zijn op een wettelijke of reglementaire

³¹² Art. 5, eerste lid, a) AVG.

³¹³ Art. 33, § 1 WVG.

³¹⁴ Art. 6, eerste lid, c) AVG.

³¹⁵ Overw. 45 AVG; A. FOCQUET en E. DECLERCK, *Gegevensbescherming in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 51.

³¹⁶ D. DE BOT, *De toepassing van de Algemene Verordening Gegevensbescherming in de Belgische context: commentaar op de AVG, de Gegevensbeschermingswet en de Wet Gegevensbeschermingsautoriteit*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 422.

³¹⁷ D. DE BOT, *De toepassing van de Algemene Verordening Gegevensbescherming in de Belgische context: commentaar op de AVG, de Gegevensbeschermingswet en de Wet Gegevensbeschermingsautoriteit*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 423; S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 145-146.

³¹⁸ Art. 6, eerste lid, e) AVG.

³¹⁹ Overw. 45 AVG.

verplichting.³²⁰ Bovendien moet die wettelijke of reglementaire verplichting ten minste de categorieën van persoonsgegevens die verwerkt moeten worden en de doeleinden van de verwerking regelen.³²¹

117. BEPERKTERE RECHTMATIGHEID IN DE FISCALE PRIVACYWET – Artikel 3 van de fiscale privacywet bepaalt dat de FOD Financiën enkel persoonsgegevens kan verzamelen en verwerken om zijn wettelijke opdrachten uit te voeren en dat de verzamelde gegevens bijgevolg niet voor andere doeleinden gebruikt mogen worden.³²² Deze bepaling is aldus strikter dan de AVG en de WVG, gezien hieruit blijkt dat maar één doel van gegevensverwerking verantwoord is voor de fiscus.

2. BEHOORLIJKHEID EN TRANSPARANTIE

118. BEHOORLIJKHEID EN TRANSPARANTIE – Daarnaast dient de gegevensverwerking op grond van de AVG op een transparante manier te gebeuren t.a.v. de betrokkene.³²³ Het transparantiebeginsel wordt verder geconcretiseerd in enkele rechten voor de betrokkene. Deze rechten omvatten onder andere het recht op spontane informatieverstrekking door de verwerker³²⁴ en het recht op inzage na opeising van informatie door de betrokkene.³²⁵ Daarenboven geniet de betrokkene het recht om persoonsgegevens in bepaalde gevallen te laten verbeteren³²⁶ of wissen³²⁷ en zich in bepaalde gevallen te verzetten tegen de verwerking ervan³²⁸. Van deze rechten is België in de WVG echter afgeweken door te bepalen dat ze niet van toepassing zijn op de verwerking van gegevens die rechtstreeks of onrechtstreeks afkomstig zijn van onder andere de gerechtelijke overheden.³²⁹ Tot slot bevat ook de fiscale privacywet van 3 augustus 2012 enkele uitzonderingen op het transparantiebeginsel in de AVG. Het recht van de betrokkene op informatie, inzage en beperking van de verwerking kan namelijk worden uitgesteld, beperkt of uitgesloten om de doelstellingen van algemeen belang van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden te waarborgen.³³⁰ Wegens de beperking van het onderzoek tot de essentie van het persoonsgegevensbeschermingsrecht, zal op deze voorwaarden echter niet meer verder worden ingegaan.

B. DOELBINDING EN MINIMALE GEGEVENSVERWERKING

1. DOELBINDING EN MINIMALE GEGEVENSVERWERKING ONDER DE AVG, WVG EN FISCALE PRIVACYWET

119. DOELBINDING ONDER DE AVG – Een eerste vereiste waaraan de verwerking van persoonsgegevens moet voldoen is de doelbinding.³³¹ Het beginsel van de doelbinding houdt in dat de persoonsgegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden worden verzameld en vervolgens niet verder (na de initiële inzameling van de gegevens)³³² op een met die doeleinden onverenigbare wijze mogen worden verwerkt.³³³ Onder deze verdere verwerking valt dus ook de gegevensuitwisseling tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie. Bij de beoordeling of de verdere verwerking voor een ander doel verenigbaar is met het doel waarvoor de persoonsgegevens aanvaankelijk zijn verzameld moet onder andere rekening gehouden worden met (a) ieder verband tussen beide doeleinden, (b) het kader waarin de persoonsgegevens zijn verzameld, met name wat de (machts)verhouding tussen de betrokkenen en de verwerkingsverantwoordelijke betreft, (c) de aard van de persoonsgegevens, met name of bijzondere categorieën van persoonsgegevens worden verwerkt en of persoonsgegevens over strafrechtelijke veroordelingen en strafbare feiten worden verwerkt, (d) de mogelijke gevolgen van de voorgenomen verdere verwerking voor de betrokkenen en (e) het bestaan van passende waarborgen, waaronder eventueel versleuteling of pseudonimisering.³³⁴ Indien dergelijke verdere verwerking onverenigbaar blijkt, is het niet mogelijk om deze te legitimeren louter op basis van een andere verwerkingsgrond.³³⁵ Bovendien dient echter niet te gebeuren wanneer de betrokkene toestemt in de verdere verwerking of wanneer de verwerking berust op een Unierechtelijke of lidstaatrechtelijke bepaling “*die in een democratische samenleving een noodzakelijke en evenredige maatregel vormt ter waarborging van de in artikel 23, lid 1, bedoelde doelstellingen*”.³³⁶ Deze doelstellingen omvatten onder meer “*de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid*”³³⁷ en “*andere belangrijke doelstellingen van*

³²⁰ Art. 33, § 1 WVG.

³²¹ Art. 33, § 2 WVG.

³²² Art. 3, eerste en tweede lid wet 3 augustus 2012.

³²³ Art. 5, eerste lid, a) AVG.

³²⁴ Art. 12-14 AVG.

³²⁵ Art. 15 AVG.

³²⁶ Art. 16 AVG.

³²⁷ Art. 17 AVG.

³²⁸ Art. 21 AVG.

³²⁹ Art. 14 WVG.

³³⁰ Art. 11/1-3 wet 3 augustus 2012.

³³¹ Art. 5, eerste lid, b) AVG.

³³² S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 173; C. SUFFYS en P. VAN EECKE, “Herbestemming van verzamelde persoonsgegevens voor andere doeleinden” in RAGHENO, N. (ed.), *Data protection & privacy*, Limal, Anthemis, 2017, (61) 64.

³³³ Art. 5, eerste lid, b) AVG.

³³⁴ Art. 6, vierde lid en overw. 50 AVG.

³³⁵ A. FOCQUET en E. DECLERCK, *Gegevensbescherming in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 20 en 23.

³³⁶ Art. 6, vierde lid AVG; C. SUFFYS en P. VAN EECKE, “Herbestemming van verzamelde persoonsgegevens voor andere doeleinden” in RAGHENO, N. (ed.), *Data protection & privacy*, Limal, Anthemis, 2017, (61) 72.

³³⁷ Art. 23, eerste lid, d) AVG.

*algemeen belang van de Unie of van een lidstaat, met name een belangrijk economisch of financieel belang van de Unie of van een lidstaat, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden ...”*³³⁸

120. DOELBINDING ONDER TITEL 2 VAN DE WVG – Ook de bijzondere titel in de WVG met betrekking tot politie en justitie veronderstelt dat de persoonsgegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en legitieme doeleinden verzameld worden en niet op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt.³³⁹ Wat betreft de verdere verwerking door dezelfde of een andere verantwoordelijke voor een doeleinde omschreven door de bijzondere titel in artikel 27 WVG, namelijk de voorkoming, het onderzoek, de opsporing of de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, worden twee cumulatieve voorwaarden vooropgesteld opdat deze verwerking toegelaten zou zijn.³⁴⁰ Ten eerste moet de verwerkingsverantwoordelijke overeenkomstig een wettelijke bepaling gemachtigd zijn deze persoonsgegevens voor dergelijke doeleinden te verwerken en ten tweede moet de verwerking noodzakelijk zijn en in verhouding staan overeenkomstig die bepaling.³⁴¹ Indien de verwerking daarentegen voor een ander doeleinde gebeurt dan een doeleinde uit artikel 27 WVG, moet de verwerking toegestaan zijn overeenkomstig een wettelijke bepaling.³⁴²

121. DOELBINDING ONDER DE FISCALE PRIVACYWET – De wet van 3 augustus 2012, aan de andere kant, stelt dat elk door de FOD Financiën wettelijk verzameld persoonsgegeven in het kader van de uitvoering van een opdracht later verwerkt mag worden in het kader van een andere opdracht.³⁴³ Met betrekking tot de externe gegevensuitwisselingen bepaalt artikel 6 van de wet verder dat de fiscale ambtenaren hun ambt uitoefenen in de zin van artikelen 337 WIB 92 en 93bis WBTW (en dus niet gehouden zijn aan het beroepsgeheim)³⁴⁴ wanneer zij inlichtingen meedelen op grond van een machtiging van de FOD Financiën. Bovendien zijn de bestemmelingen van die gegevens wel gehouden tot het beroepsgeheim en kunnen zij de gegevens enkel gebruiken in het kader van hun wettelijke opdrachten of van de machtigingen van de fiscus.³⁴⁵

122. MINIMALE GEGEVENSVERWERKING – Een volgende vereiste is dat de persoonsgegevens toereikend zijn, ter zake dienend en beperkt tot wat noodzakelijk is voor de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt.³⁴⁶ Dit wordt ook wel de proportionaliteitsvereiste genoemd.³⁴⁷ De verwerkings-

verantwoordelijke mag aldus niet meer (privacy invasieve) persoonsgegevens verzamelen en bijhouden dan wat noodzakelijk is voor het beoogde doel.³⁴⁸ Ook de fiscale privacywet bevat nog een bepaling van minimale gegevensverwerking gelijkaardig aan die in de AVG en de WVG, die stelt dat de toegang tot gegevens toereikend, ter zake dienend en niet overmatig mag zijn.³⁴⁹ Deze vereiste zal verder niet meer apart besproken worden, maar zal worden samengenomen met het doelgebondenheidsbeginsel.

2. HET ALGEMENE PRINCIPE VAN DE DOELGEBONDENHEID

123. ALGEMENE DOELGEBONDENHEID FISCUS – Wat betreft de fiscale administratie bestaat er naast de specifieke bepalingen omtrent de gegevensverwerking ook nog een algemeen doelgebondenheidsprincipe. Volgens dit doelgebondenheidsbeginsel kan een orgaan van de uitvoerende macht zijn bevoegdheid slechts uitoefenen in functie van het doel dat de wetgever beoogd heeft. Dit beginsel houdt dus in dat een onderzoeksbevoegdheid, die steeds met een bepaald oogmerk wordt toegekend, niet van dit doel kan worden afgewend. Zo zijn ook de fiscale onderzoeksmachten doelgebonden. Dit impliceert dat het de fiscale administratie niet is toegestaan haar onderzoeksbevoegdheid te gebruiken op een manier die niet uitdrukkelijk bij wet is voorzien. Indien ze dit wel zou doen, zou dit betekenen dat ze niet langer in de uitoefening van haar functie handelt en zou er aldus sprake zijn van machtsafwending. Voor de fiscale controle betekent dit dat de onderzoeksbevoegdheden enkel mogen worden aangewend voor het nazicht van eventuele inbreuken op een specifieke fiscale wetgeving en om vervolgens het juiste bedrag te bepalen van de verschuldigde belastingen door de belastingplichtige in kwestie. Ze mag haar eigen specifieke onderzoeksmacht niet aanwenden voor het controleren van een andere belasting dan die waarvoor de administratie waartoe zij behoort, bevoegd is. Aldus gevestigde aanslagen worden vernietigd.

124. SAMENSPEL TUSSEN DE TWEE BEGINSELEN – Als beide beginselen van doelgebondenheid worden samengenomen, kan worden geconcludeerd dat het doelgebondenheidsbeginsel uit het persoonsgegevensbeschermingsrecht het finaliteitsbeginsel in het administratief recht versterkt.³⁵⁰ Bovenop het feit dat de fiscale administratie slechts persoonsgegevens kan verwerken binnen het kader van haar wettelijke opdracht, stelt het eerste beginsel namelijk nog dat de finaliteit van de verwerking precies moet worden bepaald.

³³⁸ Art. 23, eerste lid, e) AVG.

³³⁹ Art. 28, 2° WVG.

³⁴⁰ Art. 29, § 1 WVG.

³⁴¹ Art. 29, § 1 WVG.

³⁴² Art. 29, § 2 WVG.

³⁴³ Art. 3, derde lid wet 3 augustus 2012.

³⁴⁴ Zie *supra*: randnummer 40.

³⁴⁵ Art. 6 wet 3 augustus 2012.

³⁴⁶ Art. 5, eerste lid, c) AVG en art. 28, 3° WVG.

³⁴⁷ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 182.

³⁴⁸ B. DOCQUIR, *Le droit de la vie privée*, Brussel, Larcier, 2008, 132; A. FOCQUET en E. DECLERCK, *Gegevensbescherming in de praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 18.

³⁴⁹ Art. 10, § 1 wet 3 augustus 2012.

³⁵⁰ E. DEGRAVE, *L'é-gouvernement et la protection de la vie privée. Légacité, transparence et controle*, Brussel, Larcier, 2014, 185 en 191.

2. Toetsing van de mogelijkheden van gegevensuitwisseling aan het recht op bescherming van de persoonsgegevens

2.1. *De gegevensuitwisseling valt onder het persoonsgegevensbeschermingsrecht*

125. VERWERKING VAN PERSOONSgegevens – Bij de gegevensuitwisseling tussen de fiscale administratie en het parket is er zonder enige twijfel sprake van verwerking van persoonsgegevens.³⁵¹ Meer bepaald zal informatie over (het inkomen van) een natuurlijke persoon worden opgevraagd, verzameld, doorgezonden, ter beschikking gesteld en gebruikt door beide partijen.³⁵²

126. GEAUTOMATISEERD OF OPGENOMEN IN EEN BESTAND – Om binnen het toepassingsgebied van het persoonsgegevensbeschermingsrecht te vallen, dient de verwerking van de persoonsgegevens bovendien (gedeeltelijk) geautomatiseerd te zijn of te worden opgenomen in een bestand.³⁵³ Wat betreft de gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket kan er van worden uitgegaan dat dit altijd het geval zal zijn. De uitwisseling van informatie zal namelijk veelal elektronisch en geautomatiseerd verlopen, bijvoorbeeld het via e-mail versturen van elektronische, al dan niet ingescande, bestanden.³⁵⁴ In het andere, zeldzame, geval waarin de informatieverwerking niet geautomatiseerd verloopt, kan ervan worden uitgegaan dat de informatie steeds zal zijn opgenomen in een bestand, namelijk “*elk gestructureerd geheel van persoonsgegevens die volgens bepaalde criteria toegankelijk zijn, ongeacht of dit geheel gecentraliseerd of gedecentraliseerd is dan wel op functionele of geografische gronden is verspreid*”.³⁵⁵ Hieruit kan men besluiten dat de beginselen van het persoonsgegevensbeschermingsrecht dus gerespecteerd moeten worden.³⁵⁶

³⁵¹ HvJ 20 mei 2003, nr. C-465/00, C-138/01 en C-139/01, ECLI:EU:C:2003:294, ‘Osterreichischer Rundfunk e.a.’, *Computerr.* 2003, afl. 5, 305, *J.T.dr.eur.* 2003, afl. 103, 278; *Jur.HvJ* 2003, afl. 5 (B) I, 4989, *NJW* 2004, afl. 83, 1022, *Pb.C.* 19 juli 2003, afl. 171, 3, *RW* 2004-05, afl. 29, 1156, *Rec.CJCE* 2003, afl. 5 (B), I, 4989, *SEW* (Katern) 2003, afl. 6, 23 en *TBP* 2004, afl. 2, 92; HvJ 16 december 2008, nr. C-73/07, ECLI:EU:C:2008:727, ‘Satakunnan Markkinapörssi en Satamedia’, *Computerr.* 2009, afl. 3, 136, *JDE* 2009, afl. 155, 34, *Pb.C.* 21 februari 2009, afl. 44, 6, *RDIT* 2010, afl. 38, 121 en *Rec.CJCE* 2008, afl. 12 (B), I, 9831; HvJ 1 oktober 2015, nr. C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638, ‘Smaranda Bara, e.a.’, *Juristenkrant* 2015, afl. 315, 4, *JDE* 2015, afl. 223, 382, *JLMB* 2017, afl. 26, 1220, *Pb.C.* 16 november 2015, afl. 381, 5 en *SEW* 2016, afl. 2, 73.

³⁵² Art. 4, 1-2) AVG en art. 26, 1-2° WVG.

³⁵³ Art. 2, eerste lid AVG en art. 2, eerste lid WVG.

³⁵⁴ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 133.

³⁵⁵ Art. 4, 6) AVG; S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 133.

³⁵⁶ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 633.

2.2. *De vereisten van rechtmatigheid, doelbinding en minimale gegevensverwerking*

127. VERZAMELING VAN VERWERKINGEN – Vooraleer over te gaan tot de toets aan de vereisten voor een regelmatige persoonsgegevensverwerking, moet worden stilgestaan bij het feit dat een informatie-uitwisseling steeds meerdere vormen van ‘verwerkingen’ omvat, zoals omschreven in artikel 4, 2) AVG en artikel 26, 2° WVG.³⁵⁷ Alvorens de gegevens naar de ontvanger kunnen stromen, zal langs de kant van de bron veelal een handeling van verwerking plaatsvinden, zoals het “*verstrekken door middel van doorzending, verspreiden of op andere wijze ter beschikking stellen*”.³⁵⁸ Aan de andere kant, met andere woorden bij de ontvanger, vallen het opvragen, raadplegen, verzamelen, en verder gebruiken van de gegevens ook onder de term ‘verwerking’. In feite moeten al deze handelingen dus voldoen aan het persoonsgegevensbeschermingsrecht.

A. RECHTMATIGHEID

128. INFORMATIE VAN PARKET NAAR FISCUS – Bij de doorgifte van gegevens door het parket aan de fiscus spelen i.v.m. de rechtmatigheid van de verwerking enkel de algemene regels van de AVG. Volgens de AVG is de verwerking van persoonsgegevens onder andere rechtmatig indien ze noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting of wanneer ze noodzakelijk is voor de vervulling van een taak van algemeen belang of van een taak in het kader van het openbaar gezag.³⁵⁹ Kort kan gesteld worden dat elke besproken vorm van gegevensuitwisseling onder een van de twee hypothesen zal vallen zolang de verwerking als noodzakelijk kan worden beschouwd. Indien de besproken wetsbepalingen niet als wettelijke verplichting gelden, wat inhoudt dat ze strafrechtelijk gesanctioneerd moeten worden, zal de uitwisseling van informatie tussen fiscus en parket alsnog een taak van algemeen belang of openbaar gezag dienen, namelijk de opsporing en bestrafing van fiscale fraude en de juiste taxatie.³⁶⁰ Ook in het laatste geval is echter een wettelijke grondslag vereist.³⁶¹ Voor deze problematiek kan verwezen worden naar randnummers 100 en 101, waarin samenvattend is besloten dat deze legaliteitsvereiste een probleem kan vormen bij de gegevensuitwisseling tijdens het *una via*-overleg en de burgerlijke partijstelling door de fiscus. Wel moet de verwerking noodzakelijk zijn, wat wil zeggen dat er een evident verband moet bestaan tussen de gegevensverwerking en de verplichting en dat het

³⁵⁷ D. DE BOT, *Gegevensverwerking in de publieke sector*, Brussel, Politeia, 2016, 55.

³⁵⁸ Art. 4, 2) AVG.

³⁵⁹ Art. 6, eerste lid c) en e) AVG.

³⁶⁰ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 149.

³⁶¹ Overw. 45 AVG.

uitvoeren van de verplichting zonder de verwerking niet (goed) mogelijk is.³⁶²

129. INFORMATIE VAN FISCUS NAAR PARKET – Bij de doorgifte van informatie door de fiscus aan het parket speelt de WVG aan de ontvangstzijde aangezien de verwerking door het openbaar ministerie, een ‘bevoegde overheid’, gebeurt en dit *“met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing of de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid”*.³⁶³ Anders dan de AVG, bepaalt de WVG dat de verwerking zowel noodzakelijk moet zijn voor de uitvoering van een opdracht door een overheid bevoegd voor bovengenoemde doeleinden als gebaseerd moet zijn op een wettelijke of reglementaire verplichting.³⁶⁴ De eerste voorwaarde zal veelal geen probleem vormen aangezien de verwerking door het parket van (nuttige) gegevens, afkomstig van de fiscus, als noodzakelijk kan beschouwd worden in de strijd tegen fiscale fraude. Inzake de legaliteitsvereiste kan echter opnieuw verwezen worden naar randnummers 99 t.e.m. 101, waarin is geconcludeerd dat de mogelijkheid voor de fiscus om inlichtingen te verstrekken aan het parket een wettelijke basis ontbreekt en ook dat de onduidelijke bepaling omtrent het advies van de adviseur-generaal een probleemgeval is. De WVG bepaalt bovendien dat die wettelijke of reglementaire verplichting ten minste de categorieën van persoonsgegevens die verwerkt kunnen worden en de doeleinden van de verwerking moet regelen.³⁶⁵ In artikelen 461 WIB 92 en 74, § 3 WBTW omtrent het advies aan de procureur des Konings ontbreken de categorieën van gegevens die de fiscus kan doorgeven volledig, hetgeen de bepaling onduidelijk maakt, maar blijkt het doel wel duidelijk, namelijk advies verlenen. Ook in artikelen 462 WIB 92 en 74ter WBTW over het *una via*-overleg komt het doel van de gegevensuitwisseling evident tot uiting door te verwijzen naar de kennisgeving en het overleg als bedoeld in artikel 29 Sv. De gegevens die doorgegeven mogen worden zijn echter zeer ruim omschreven, namelijk als *“de gegevens van het fiscaal dossier met betrekking tot de feiten die strafrechtelijk strafbaar zijn ingevolge de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten mede aan het openbaar ministerie”*. Artikel 29, § 1 Sv., op zijn beurt, omschrijft de informatie die doorgegeven moet worden als *“alle desbetreffende inlichtingen, processen-verbaal en akten”*. I.v.m. de melding van ernstige fiscale fraude wordt het doel van de gegevensuitwisseling, namelijk het overleg met de procureur des Konings dat daarop volgt en diens keuze al dan niet strafrechtelijk te vervolgen, duidelijk in de derde paragraaf van de wetsbepaling. In artikelen 463 WIB 92 en 74bis WBTW, tot slot, wordt niet gesproken over de categorieën van persoons-

gegevens die tijdens het getuigenverhoor aangevoerd mogen worden. Het doel daarentegen volgt uit de bepaling zelf.

B. DOELBINDING EN MINIMALE GEGEVENSVERWERKING

130. VERDERE VERWERKING VS. INITIËLE INZAMELING – De gegevensuitwisseling tussen het openbaar ministerie en de fiscale administratie leidt tot een verdere verwerking langs de kant van de verwerkingsverantwoordelijke, maar tot een initiële inzameling langs de kant van de ontvanger. Ook de regels i.v.m. de doelbinding maken dit onderscheid. Persoonsgegevens moeten namelijk voor welbepaalde doeleinden worden verzameld en mogen in principe niet verder verwerkt worden op een met die doeleinden onverenigbare wijze.³⁶⁶

1. INFORMATIE VAN PARKET NAAR FISCUS

131. DOORGEVEN DOOR PARKET: VERDERE VERWERKING – Het doorgeven van door het parket ingezamelde informatie aan de fiscus kan worden gezien als een verdere verwerking. Dergelijke verwerking wordt onder de AVG zonder meer als verenigbaar met de doeleinden van de oorspronkelijke verzameling van de persoonsgegevens beschouwd wanneer deze gebeurt wegens *“andere belangrijke doelstellingen van algemeen belang van de Unie of van een lidstaat, met name een belangrijk economisch of financieel belang van de Unie of van een lidstaat, met inbegrip van monetaire, budgettaire en fiscale aangelegenheden ...”*.³⁶⁷ Hieronder valt dus zeker het doorgeven van gegevens door het parket aan de fiscus met het oog op de juiste taxatie.

132. ONTVANGEN EN GEBRUIKEN DOOR FISCUS – Volgens de AVG moeten persoonsgegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden worden verzameld.³⁶⁸ De fiscale privacywet lijkt hieraan tegemoet te komen door te bepalen dat de FOD Financiën persoonsgegevens verwerkt om zijn wettelijke opdracht uit te voeren en dat de verzamelde gegevens niet voor andere doeleinden gebruikt mogen worden.³⁶⁹ De memorie van toelichting bij deze wet legt uit dat voor deze algemene bepaling werd gekozen wegens de onmogelijkheid om een exhaustieve lijst van opdrachten op te stellen, gezien de hoeveelheid opdrachten die de fiscus uitoefent.³⁷⁰ De finaliteit van de gegevensverwerking is dus uitdrukkelijk omschreven. Ook is het heffen van de juiste belasting een gerechtvaardigd doeleinde.³⁷¹ Wel kan men argumenteren dat het doeleinde niet ‘welbepaald’ is omdat het

³⁶² D. DE BOT, *Gegevensverwerking in de publieke sector*, Brussel, Politeia, 2016, 277.

³⁶³ Art. 27 WVG.

³⁶⁴ Art. 33, § 1 WVG.

³⁶⁵ Art. 33, § 2 WVG.

³⁶⁶ Art. 5, eerste lid, b) AVG en art. 28, 2° WVG.

³⁶⁷ Art. 6, vierde lid en 23, eerste lid, e) AVG.

³⁶⁸ Art. 5, eerste lid, b) AVG.

³⁶⁹ Art. 3, eerste en tweede lid wet 3 augustus 2012.

³⁷⁰ Wetsontwerp houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-2343/1, 4.

³⁷¹ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 173.

niet voldoende duidelijk wordt omschreven.³⁷² Toch zal, om tot die conclusie te komen, per verwerking naar de wettelijke bepaling waarop die gebaseerd is gekeken moeten worden om te bepalen of de finaliteit al dan niet voldoende bepaald is.³⁷³ In de wetsbepalingen van de besproken informatiestromen wordt nergens heel uitdrukkelijk naar de doeleinden van de gegevensverwerking verwezen, maar deze kunnen wel steeds impliciet worden afgeleid uit de wet. Zo kan uit artikel 29, § 3, derde lid Sv. i.v.m. het *una via*-overleg bijvoorbeeld afgeleid worden dat het doeleinde van de gegevensverwerking is dat de procureur des Konings op basis van het gepleegde overleg kan beslissen voor welke feiten hij al dan niet de strafvordering zal uitoefenen. Ook de artikelen 327 WIB 92 en 93 *quaterdecies* WBTW bepalen dat de verstrekking van inlichtingen zich moet uitstrekken tot wat de fiscale ambtenaar nodig acht voor de vestiging of de invordering van de belastingen, waarmee ze indirect een doeleinde inhouden. De finaliteit van de meldingsplicht van het openbaar ministerie blijkt wellicht minder duidelijk uit de wet, waar deze enkel bepaalt dat de plicht geldt bij aanwijzingen van belastingfraude.³⁷⁴ Toch zou beargumenteerd kunnen worden dat het doel logischerwijze uit deze bepaling voortvloeit. Hetzelfde kan gezegd worden over de toevoeging van feitenmateriaal bij het verzoek tot advies aan de adviseur-generaal.³⁷⁵ Tot slot wordt in de artikelen 21 *bis* en 61 *ter* m.b.t. het inzage-recht in het gerechtsdossier geëxpliciteerd dat dit recht enkel bestaat voor een ‘rechtstreeks belanghebbende’ en dat die de verkregen informatie enkel mag gebruiken in het belang van zijn verdediging.³⁷⁶

2. INFORMATIE VAN FISCUS NAAR PARKET

133. DOORGEVEN DOOR FISCUS: VERDERE VERWERKING – Opnieuw zal de verdere verwerking van de persoonsgegevens door de fiscus in overeenstemming zijn met de AVG. Deze doorzending van gegevens aan het parket heeft namelijk “*de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, met inbegrip van de bescherming tegen en de voorkoming van gevaren voor de openbare veiligheid*” tot doel en wordt door de AVG bijgevolg als verenigbaar met de doeleinden van de oorspronkelijke gegevensverzameling beschouwd.³⁷⁷

134. ONTVANGEN EN GEBRUIKEN DOOR PARKET – Ook de WVG bepaalt dat persoonsgegevens voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en legitieme doeleinden verzameld moeten worden en niet op een met die doeleinden

onverenigbare wijze mogen worden verwerkt.³⁷⁸ Zoals eerder aangehaald, zullen de doeleinden van de inzameling door het parket altijd legitiem zijn voor zover de gegevensverzameling beperkt is tot het nodige. Wat het overige betreft kan verwezen worden naar randnummer 129, waarin deze test reeds werd gedaan in het kader van de rechtmatigheidsvoorwaarde, die eveneens vereist dat de doeleinden van de verwerking uitdrukkelijk in de wet staan.

3. De situatie in Nederland

135. DIVERSE BRONNEN PERSOONSgegevensbeschermings-RECHT – De AVG is evenzeer van toepassing in Nederland. Deze is verder uitgevoerd door de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming.³⁷⁹ De Richtlijn gegevensbescherming opsporing en vervolging is geïmplementeerd in de Wet politiegegevens³⁸⁰, dewelke niet verder besproken zal worden, en de hierboven reeds genoemde Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens.³⁸¹ De WJSG, te vergelijken met de Belgische WVG, is van toepassing op het parket wanneer die persoonsgegevens verwerkt in het kader van de opsporing en vervolging van strafbare feiten en bevat hiervoor enkele specifieke bepalingen die afwijken van de algemene regels uit de AVG.

136. RECHTMATIGHEID, DOELBINDING EN MINIMALE GEGEVENSVERWERKING ONDER DE WJSG – De voorwaarden voor de rechtmatigheid van de gegevensverwerking zijn in de WJSG iets beperkter dan in de AVG. In eerste instantie benadrukt de wet dat de verwerking behoorlijk en rechtmatig moet zijn.³⁸² Daarbovenop wordt gesteld dat de strafvorderlijke gegevens enkel verwerkt mogen worden indien dit noodzakelijk is voor een goede vervulling van de taak van het parket of het nakomen van een andere wettelijke verplichting, wat de WJSG op dit punt strenger maakt dan de AVG.³⁸³ Wat de doelbinding betreft, bepaalt de WJSG vooreerst dat de strafvorderlijke gegevens slechts verwerkt worden voor zover dit noodzakelijk is voor de bij de wet geformuleerde doeleinden.³⁸⁴ Onder deze doelen vallen onder meer het voorkomen en opsporen van strafbare feiten, het handhaven van de orde en veiligheid en het uitoefenen van toezicht op het naleven van regelgeving.³⁸⁵ Bovendien moeten die gegevens voor de ontvanger noodzakelijk zijn met het oog op een zwaarwegend algemeen belang.³⁸⁶ Een verdere verwerking voor een ander doel dan hetgeen waarvoor de persoonsgegevens zijn verkregen is toegelaten voor zover deze verwerking niet onverenig-

³⁷² E. DEGRAVE, *L'é-gouvernement et la protection de la vie privée. Légali-té, transparence et contrôle*, Brussel, Lar-cier, 2014, 180.

³⁷³ S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Lar-cier, 2017, 173.

³⁷⁴ Art. 29, § 1 en 29 *bis* Sv.

³⁷⁵ Art. 461 WIB 92 en 74, § 3 WBTW.

³⁷⁶ Art. 21 *bis*, § 6, derde lid en 61 *ter*, § 4, tweede lid Sv.

³⁷⁷ Art. 6, vierde lid en 23, eerste lid, d) AVG.

³⁷⁸ Art. 28, 2° WVG.

³⁷⁹ Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming van 25 mei 2018, *Stb.* 2018, 144.

³⁸⁰ Wet politiegegevens van 1 januari 2020, *Stb.* 2019, 173.

³⁸¹ Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 7 november 2002, *Stb.* 2021, 559.

³⁸² Art. 39c, tweede lid WJSG.

³⁸³ Art. 39b, eerste lid WJSG.

³⁸⁴ Art. 39c, eerste lid jo. art. 3, tweede lid WJSG.

³⁸⁵ Art. 39f, eerste lid, a-c WJSG.

³⁸⁶ Art. 39f, tweede lid, a WJSG.

baar is met het oorspronkelijke doel en overigens noodzakelijk is voor en in verhouding staat tot dat andere doel.³⁸⁷ Tot slot wordt net zoals in de AVG gesteld dat de gegevensverwerking toereikend, ter zake dienend en niet bovenmatig mag zijn gelet op de doeleinden waarvoor de gegevens worden verwerkt.³⁸⁸

137. INFORMATIE VAN PARKET NAAR FISCUS – De doorgifte van gegevens door het parket aan de fiscus moet voldoen aan de voorwaarden van de WJSG. De passieve informatieplicht voldoet in ieder geval aan de rechtmatigheidsvereiste aangezien ze berust op een wettelijke verplichting.³⁸⁹ De actieve informatieverstrekking, aan de andere kant, vormt slechts een bevoegdheid in plaats van een plicht³⁹⁰ en zou bijgevolg noodzakelijk moeten zijn voor de goede vervulling van een taak van het parket om als rechtmatig beschouwd te kunnen worden. Daarnaast moet de verwerking noodzakelijk zijn voor een van de opgesomde doeleinden. Zoals eerder aangehaald, valt de gegevensverstrekking aan de fiscus onder het uitoefenen van toezicht op het naleven van regelgeving³⁹¹ en is dus ook aan deze voorwaarde voldaan. Aan de kant van de ontvanger moeten de gegevens noodzakelijk zijn in het kader van een zwaarwegend algemeen belang, waarbinnen de juiste belastingheffing zeker valt. Ook vormt er zich geen probleem inzake de andere doeleinden van de verdere verwerking. Waar men wel op moet letten is dat de persoonsgegevens die worden doorgegeven beperkt worden tot het noodzakelijke.

138. INFORMATIE VAN FISCUS NAAR PARKET – De gegevensuitwisseling van de fiscus naar het parket is onderworpen aan de AVG. De verwerking van persoonsgegevens is onder meer rechtmatig indien ze noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting of wanneer ze noodzakelijk is voor de vervulling van een taak van algemeen belang of van een taak in het kader van het openbaar gezag.³⁹² Zowel de informatieplicht als de meldingsplicht uit artikel 162 Nederlandse Sv. voldoen aan deze vereiste. De doeleinden van de gegevensuitwisseling zijn echter niet uitdrukkelijk omschreven in de wetbepalingen, hoewel de AVG dit wel vergt.³⁹³ Over de verdere verwerking kan kort worden gesteld dat deze als verenigbaar wordt beschouwd met de doeleinden van de oorspronkelijke verzameling van de persoonsgegevens (*supra*: randnummer 133).³⁹⁴ Tot slot moet in alle gevallen nog steeds over de noodzakelijkheid en dus proportionaliteit van de gegevensverstrekking worden gewaakt.

³⁸⁷ Art. 39c, eerste lid jo. art. 3, vierde en zesde lid WJSG.

³⁸⁸ Art. 39c, tweede lid WJSG.

³⁸⁹ Art. 162, tweede lid Nederlandse Sv.

³⁹⁰ Aanwijzing Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2018, III, par. 1.

³⁹¹ Art. 39f, eerste lid, c WJSG en Aanwijzing Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2018, III, par. 3, c.

³⁹² Art. 6, eerste lid c) en e) AVG.

³⁹³ Art. 5, eerste lid, b) AVG.

³⁹⁴ Art. 6, vierde lid en 23, eerste lid, d) AVG.

IV. De doeltreffendheid van de gegevensuitwisseling versus het recht op eerbiediging van het privéleven, het recht op bescherming van de persoonsgegevens en het doelgebondenheidsbeginsel

1. Wanneer is de gegevensuitwisseling doeltreffend?

139. EFFICIËNTE FRAUDEBESTRIJDING VERGT DOELTREFFENDE GEGEVENSUITWISSELING – Een doeltreffende gegevensuitwisseling vormt een essentieel bestanddeel voor een efficiënte bestrijding van fiscale fraude.³⁹⁵ In de parlementaire voorbereidingen van de verschillende in deze thesis besproken wetten wordt de adequate fraudebestrijding namelijk telkens bestempeld als hét doel van de gegevensuitwisseling tussen fiscus en parket.³⁹⁶ In het verleden is immers gebleken dat een gebrek aan samenwerkingsmogelijkheden tussen de parketten en de fiscale administratie een groot obstakel vormde in de fiscale fraudebestrijding.³⁹⁷ Wegens dit gebrek moest een reeds gevoerd onderzoek in fiscale fraudezaken vaak door het parket worden overgedaan, hetgeen niet alleen een verspilling van mankracht vormde, maar ook voor een overdreven lange duurtijd van het onderzoek zorgde.³⁹⁸ De huidige mogelijkheden van gegevensuitwisseling vormen op dat vlak dan ook ongetwijfeld een goede zaak. Het spreekt namelijk voor zich dat een fiscaal dan wel een strafrechtelijk onderzoek sneller en beter verloopt als beide overheden hun expertises kunnen bundelen en de interessante informatie waarover ze beschikken aan de ander kunnen meedelen.³⁹⁹ Men kan dus spreken van een doeltreffende gegevensuitwisseling als die bijdraagt tot een adequate bestrijding van fiscale fraude.

³⁹⁵ Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001, 9-10.

³⁹⁶ Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001, 13-14; Wetsvoorstel 23 december 2011 tot instelling van het 'una via'-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1973/1, 4.

³⁹⁷ Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001, 14.

³⁹⁸ Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001, 15; Wetsvoorstel 23 december 2011 tot instelling van het 'una via'-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1973/1, 6.

³⁹⁹ Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001, 10.

2. *Evaluatie van de huidige regelgeving in het kader van de beschermde beginselen*

140. EVENWICHT TUSSEN VEILIGHEID EN PRIVACY – Net zo van belang als de strijd tegen fiscale fraude zijn echter ook de rechten van de belastingplichtigen, waaronder het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op bescherming van de persoonsgegevens. Met andere woorden betekent dit dat er een evenwicht is vereist tussen de belangen van de veiligheid aan de ene kant en de privacy aan de andere kant. Dit blijkt een moeilijke opgave. Hoewel het Belgische systeem van gegevensuitwisseling tussen fiscus en parket doorheen de jaren grondig is geëvolueerd en uitgebreid, is er bij deze ontwikkeling niet altijd zo nauw gekeken naar de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Uit het vorige deel is immers gebleken dat veel vormen van gegevensuitwisseling niet voldoen aan de vereisten van artikel 8 EVRM en het persoonsgegevensbeschermingsrecht. Terwijl veel van de wetbepalingen onduidelijk zijn of slechts indirect aan de vereisten voldoen, ontbreekt voor enkele andere mogelijkheden tot doorgifte van informatie zelfs iedere wettelijke grondslag. Ook de principes van de noodzakelijkheid, doelbinding en minimale gegevensverwerking zijn meestal niet gegarandeerd door de onvolledige wetbepalingen.

3. *Voorstel tot verbetering*

141. SPECIFIEKE WETTELIJKE GRONDSLAG – Gezien de huidige problemen, die zich in vooral in de onaangepaste wetbepalingen bevinden, dringt zich een grondige aanpassing van de huidige wetgeving op. Elke vorm van gegevensuitwisseling vergt een specifieke wettelijke grondslag waarin de doeleinden en de beperkingen van de verwerking, zowel wat betreft de soort persoonsgegevens die verwerkt mogen worden als de types toegestane verwerkingen, uitdrukkelijk omschreven moeten staan. Enkel dan zal er complete juridische duidelijkheid zijn over de bestaande mogelijkheden tot informatie-uitwisseling.

Besluit

De samenwerking en gegevensuitwisseling tussen de fiscus en het parket is essentieel in de bestrijding van fiscale fraude. Beide partijen kunnen namelijk over informatie beschikken die nuttig kan zijn in het fiscaal respectievelijk strafonderzoek van de ander. Hoewel er dan ook al geruime tijd verschillende mogelijkheden voor genoemde partijen voorhanden zijn om de andere bij te staan, duiden de continue wetswijzigingen van de laatste decennia op een voortdurend streven naar het optimaliseren van deze samenwerking.

Vandaag de dag bestaan er bijgevolg talloze mogelijkheden om informatie door te geven van het strafdossier naar het fiscaal dossier en vice versa. Zo hebben belastingambtenaren bijvoorbeeld een plicht om fiscale misdrijven waarvan ze op de hoogte zijn te melden aan de procureur des Konings. Die

laatste kan de fiscus bovendien om bijkomende inlichtingen en advies vragen omtrent een zaak en hem zelfs als getuige verhoren. Omgekeerd zal de fiscus ook door het parket op de hoogte worden gesteld van bepaalde gevallen van belastingfraude, kan hij zich burgerlijke partij stellen in fiscale strafzaken en kan hij de procureur des Konings om bijkomende inlichtingen vragen.

Dit vergevorderde systeem van gegevensuitwisseling, waarbij private gegevens uit het ene dossier plots worden doorgegeven naar het andere, roept wel vragen op omtrent de eerbiediging van het privéleven en de bescherming van de persoonsgegevens. De wetgever lijkt bij het ontwikkelen van wat enerzijds een uitgebreid en efficiënt stelsel van informatie-uitwisseling is, de strenge vereisten die de hiervoor genoemde rechtsbeginselen aan de gegevensverwerking opleggen, wat uit het oog verloren te hebben.

Als conclusie, en antwoord op de hoofdonderzoeksvraag, zou het mijns inziens dan ook lonen om de huidige wetbepalingen te verduidelijken wat betreft de grenzen aan de gegevensuitwisseling en -verwerking. In het licht van het recht op eerbiediging van het privéleven en het recht op bescherming van de persoonsgegevens is het namelijk van het uiterste belang om de doorgifte van deze delicate informatie te beperken tot hetgeen noodzakelijk is voor de bestrijding van fiscale fraude c.q. de juiste belastingheffing.

Bibliografie

Internationale bronnen

§ 1. Wetgeving

Verdrag 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, *BS* 19 augustus 1955.

Verordening (EU) 2016/679 van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming).

Richtlijn (EU) 2016/680 van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door bevoegde autoriteiten met het oog op de voorkoming, het onderzoek, de opsporing en de vervolging van strafbare feiten of de tenuitvoerlegging van straffen, en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Kaderbesluit 2008/977/JBZ van de Raad.

§ 2. Rechtspraak

EHRM 26 maart 1987, nr. 9248/81 (Leander/Zweden), *Publ. Eur.Court HR* 1987, Serie A, nr. 116.

EHRM 24 april 1990 (Kruslin/Frankrijk), *Publ.Eur.Court HR* 1990, Serie A, nr. 176-A.

EHRM 24 april 1990 (Huvig/Frankrijk), *Publ.Eur.Court HR* 1990, Serie A, nr. 176-B.

EHRM 16 december 1992 (Niemietz/Duitsland), *F.Rechtspr.* 1993, afl. 2, 8, *JT* 1994, 65, *Rev.trim.D.H.* 1993, 467, *Publ.Eur. Court HR* 1993, Serie A, nr. 251-B.

EHRM 23 november 1993, (A./Frankrijk), *J.T.dr.eur.* 1994, 62, *Publ.Eur.Court HR* 1994, Serie A, nr. 277-B, *Rev.trim.D.H.* 1994, 575.

EHRM 25 juni 1997 (Halford/VK).

EHRM 27 augustus 1997 (M.S./Zweden), nr. 20837/92, *RW* 1998-99, 510.

EHRM 30 juli 1998 (Valenzuela Contreras/Spanje), nr. 27671/95.

EHRM 16 februari 2000 (Amann/Zwitserland), nr. 298/95, *RW* 2002-03, afl. 6, 235.

EHRM 25 september 2001 (P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk), nr. 44787/98.

EHRM 29 april 2002 (Pretty/Verenigd Koninkrijk), nr. 2346/02, *JT* 2002, afl. 6064, 590, *JLMB* 2002, afl. 32, 1384 en *RW* 2003-04, afl. 26, 1035.

EHRM 28 januari 2003 (Peck/Verenigd Koninkrijk), nr. 44647/98, *AM*, afl. 3, 233, *J.T.dr. eur.* 2003 (verkort), afl. 97, 90, *Juristenkrant* 2003, afl. 66, 16, *NJW* 2003, afl. 36, 737 en *T.Strafr.* 2003, afl. 6, 285.

EHRM 3 april 2007 (Copland/Verenigd Koninkrijk), nr. 62617/00, *J.T.dr.eur.* 2007, afl. 139, 158 en *RDTI* 2007, afl. 29, 363.

EHRM 4 december 2008 (Marper/Verenigd Koninkrijk), nr. 30562/04, *JDE* 2009, afl. 156, 66, *RW* 2011-12, afl. 2, 158, *T.Strafr.* 2009, afl. 1, 39 en *Vigiles* 2009, afl. 2, 71.

EHRM 6 december 2012 (Michaud/Frankrijk), *Dr.pén.entr.* 2013, afl. 1, 33, *JT* 2013, afl. 6503, 5, *JLMB* 2013, afl. 1, 16, *JLMB* 2013, afl. 13, 720, *T.Strafr.* 2013, afl. 1, 44 en *TVW* 2013, afl. 1, 66.

EHRM 15 januari 2015 (Dragojevic/Kroatië), *T.Strafr.* 2015, afl. 2, 104.

EHRM 7 juli 2015 (M.N. e.a./San Marino), <http://www.echr.coe.int>.

ECRM 7 december 1982, *FJF* 1983, 105 en *JT* 1983, 359.

HvJ 20 mei 2003, nr. C-465/00, C-138/01 en C-139/01, ECLI:EU:C:2003:294, 'Osterreichischer Rundfunk e.a.', *Computerr.* 2003, afl. 5, 305, *J.T.dr.eur.* 2003, afl. 103, 278; *Jur.HvJ* 2003, afl. 5 (B) I, 4989, *NJW* 2004, afl. 83, 1022, *Pb.C.* 19 juli 2003, afl. 171, 3, *RW* 2004-05, afl. 29, 1156, *Rec. CJCE* 2003, afl. 5 (B), I, 4989, *SEW* (Katern) 2003, afl. 6, 23 en *TBP* 2004, afl. 2, 92.

HvJ 6 november 2003, nr. C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596, 'Lindqvist', *AM* 2004, afl. 1, 58, *Computerr.* 2004, afl. 2, 77, *DCCR* 2004, afl. 64, 83, *J.T.dr.eur.* 2004, afl. 107, 84, *Jur.HvJ* 2003, afl. 11 (A), I, 12971, *Juristenkrant* 2004, afl. 87, 12, *NJW* 2004, afl. 66, 405, *Pb.C.* 10 januari 2004, afl. 7, 3, *RDTI* 2004,

afl. 19, 67, *Rec.CJCE* 2003, afl. 11 (A), I, 12971, *SEW* 2003, afl. 12, 41, *TBH* 2004, afl. 4, 413 en *TBP* 2004, afl. 8, 499.

HvJ 16 december 2008, nr. C-73/07, ECLI:EU:C:2008:727, 'Satakunnan Markkinapörssi en Satamedia', *Computerr.* 2009, afl. 3, 136, *JDE* 2009, afl. 155, 34, *Pb.C.* 21 februari 2009, afl. 44, 6, *RDTI* 2010, afl. 38, 121 en *Rec.CJCE* 2008, afl. 12 (B), I, 9831.

HvJ 13 mei 2014, nr. C-131/12, ECLI:EU:C:2014:317, 'Google Spain en Google', *AM* 2014, afl. 5, 398, *Computerr.* 2014, afl. 4, 226, *Juristenkrant* 2014, afl. 290, 2, *JDE* 2014, afl. 210, 271, *JT* 2014, afl. 6568, 451, *JLMB* 2014, afl. 25, 1168, *Pb.C.* 7 juli 2014, afl. 212, 4, *RDTI* 2014, afl. 56, 53, *RW* 2014-15, afl. 25, 997, *SEW*, afl. 7-8, 344 en *TBH* 2014, afl. 7, 724.

HvJ 1 oktober 2015, nr. C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638, 'Smaranda Bara, e.a.', *Juristenkrant* 2015, afl. 315, 4, *JDE* 2015, afl. 223, 382, *JLMB* 2017, afl. 26, 1220, *Pb.C.* 16 november 2015, afl. 381, 5 en *SEW* 2016, afl. 2, 73.

HvJ 17 december 2015, nr. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, 'WebMindLicenses', *Computerr.* 2016, afl. 3, 172, *FJF* 2016, afl. 4, 122, *Fiscoloog* 2016, afl. 1463, 13, *JT* 2016, afl. 6652, 401, *Pb.C.* 22 februari 2016, afl. 68, 16, *T.Strafr.* 2017, afl. 2, 121, *TFR* 2016, afl. 497, 246 en *TFR* 2016, afl. 499, 342.

HvJ 9 maart 2017, nr. C-398/15, ECLI:EU:C:2017:197, 'Manni', *JDE* 2017, afl. 239, 215, *Pb.C.* 8 mei 2017, afl. 144, 6 en *TRV-RPS* 2017, afl. 7, 912.

Belgische bronnen

§ 1. Wetgeving

Algemene Wet van den 26sten augustus 1822, over de heffing der regten van In-, Uit-, en Doorvoer en van de Accijnzen, alsmede van het Tonnegeld der zeeschepen, *Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden* 1822, nr. 38.

Wetboek van Strafvordering 17 november 1808, *BS* 27 november 1808.

Wet van 17 april 1878 houdende de voorafgaande titel van het wetboek van strafvordering, *BS* 25 april 1878.

Wet van 31 december 1925, *BS* 2-3 januari 1926, *err. BS* 13 januari 1926.

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde 3 juli 1969, *BS* 17 juli 1969.

Algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen, *BS* 21 september 1977.

Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980.

Herstelwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen, *BS* 14 februari 1981.

Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986 (Charter van de Belastingplichtige).

Wetboek van de Inkomstenbelastingen 10 april 1992, *BS* 30 juli 1992.

Wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *BS* 31 december 1992.

Wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *BS* 31 maart 1994.

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

Wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, *BS* 24 augustus 2012.

Wet van 20 september 2012 tot instelling van het “*una via*”-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.

Wet van 14 januari 2013 houdende fiscale en andere bepalingen betreffende justitie, *BS* 31 januari 2013.

Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 6 oktober 2017

Wet van 30 juli 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens, *BS* 5 september 2018.

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

Koninklijk besluit van 28 december 1950 houdende algemeen reglement op de gerechtskosten in strafzaken, *BS* 30 december 1950.

Koninklijk besluit van 14 november 1978 tot oprichting van de graad van administrateur-generaal van de belastingen en tot wijziging van het koninklijk besluit van 29 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën en van de bijzondere bepalingen die er voorzien in uitvoering van het statuut van het rijkspersoneel, *BS* 21 februari 1979.

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

Wetsvoorstel 6 december 2007 tot wijziging van de regelgeving in fiscale zaken met het oog op een efficiëntere bestrijding van ernstige fiscale fraude, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 0511/001.

Wetsvoorstel 23 december 2011 tot instelling van het ‘*una via*’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1973/1.

Wetsontwerp houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale

Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-2343/1.

Wetsontwerp 11 juni 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3126/1.

Verslag aan de Koning bij het KB nr. 23, *BS* 25 mei 1967, 5601-5602.

Parl.St. Senaat BZ 1979, 5-XXII, nr. 2, p. 15.

Parl.St. Senaat 1985-86, nr. 310/2-2°, 20 en 54-55.

Parl.St. Senaat 1985-86, 16 juli 1986, 1729.

Parl.St. Kamer 1985-86, nr. 576/7, 49 en 102.

Parl.St. Senaat 2011-2012, nr. 5-1592/3, 41-46.

Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 8, 73 en 110.

§ 2. Rechtspraak

GwH 20 oktober 2004, nr. 162/2004, *AA* 2004, afl. 4, 1869, *BS* 25 oktober 2004, 73442, *Juristenkrant* 2004, afl. 98, 13, *JT* 2005, afl. 6168, 98, *NJW* 2005, afl. 97, 88 en *err. NJW* 2005, afl. 98, 144.

GwH 19 januari 2005, nr. 16/2005, *AA* 2005, afl. 1, 207, *BS* 31 januari 2005, 2758, *Computerr.* 2005, afl. 3, 136, *Juristenkrant* 2005, afl. 103, 6, *NJW* 2005, afl. 98, 127, *RDTI* 2005, afl. 22, 129, *RW* 2005-06, afl. 11, 418 en *TBP* 2006, afl. 2, 115.

GwH 14 maart 2013, nr. 39/2013, *Arr.GwH* 2013, afl. 2, 629, *Arr.GwH* 2013, afl. 5, 2891, *BS* 22 mei 2013 (uittreksel), 29114, *Computerr.* 2013, afl. 4, 211, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 359, *JLMB* 2014, afl. 12, 540, *RGCF* 2014, afl. 3-4, 221, *Rev.trim.dr.fam.* 2013, afl. 3, 707 en *TFR* 2013, afl. 443, 487.

GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *APT* 2014, afl. 3, 406, *BS* 2 juni 2014, 42195, *Juristenkrant* 2014, afl. 289, 2, *Dr.pén.ent.* 2014, afl. 2, 169, *JLMB* 2014, afl. 21, 976, *RABG* 2014, afl. 19, 1340, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, *RW* 2013-14, afl. 38, 1519, *RW* 2014-15, afl. 12, 457, *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 293 en *TFR* 2014, afl. 467, 732.

GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015, *BS* 27 februari 2015 (eerste uitgave) (uittreksel), 14623, *Dr.pén.ent.* 2015, afl. 3, 255, *FJF* 2015, afl. 6, 175, *NJW* 2015, afl. 321, 312, *RW* 2014-15, afl. 28, 1119, *RW* 2014-15, afl. 36, 1414 en *TFR* 2015, afl. 482, 479.

GwH 26 maart 2015, nr. 41/2015, *BS* 21 mei 2015 (tweede uitgave) (uittreksel), 28042, *Dr.pén.ent.* 2015, afl. 3, 255, *FJF* 2015, afl. 8, 245, *Fiscoloog* 2015, afl. 1425, 13 en *RW* 2014-15, afl. 34, 1359.

GwH 9 maart 2017, nr. 32/2017, *BS* 2 mei 2017 (uittreksel), 54224.

GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, *BS* 17 april 2020, 26520, *Computerr.* 2020, afl. 4, 272, *RW* 2019-20, afl. 39, 1560 en *TPP* 2020, afl. 3, 27.

Cass. 2 september 1975, *JDF* 1981, 257.

- Cass. 19 november 1981 (Hardy-Spirlet / Belgische Staat), *Arr. Cass.* 1981-82, 385, *Bull.* 1982, 385, *Bull. Bel.* 1983, 154, *FJF* 1982, 160, *JDF* 1982, 25, *JT* 1982, 619 en *Pas.* 1982, I, 385.
- Cass. 24 november 1891, *Pas.* 1892, I, 25.
- Cass. 20 juli 1979, *JT* 1980, 336, *Pas.* 1979, I, 1307 en *Rec.gén. enr.not.* 1981, 60.
- Cass. 27 november 1984, *Arr.Cass.* 1984-85, 424, *Bull.* 1985, 379, *Pas.* 1985, I, 379 en *Rec.gén.enr.not.* 1987, 395.
- Cass. 8 oktober 1993, *AFT* 1994, 98, *Arr.Cass.* 1993, 818, *Bull.* 1993, 804, *Bull. Bel.* 1995, 853, *Fisc.Koer.* 1993, 648, *FJF* 1994, 90, *Pas.* 1993, I, 804 en *RW* 1993-94, 779.
- Cass. 15 maart 1994, *FJF* 1994, 269.
- Cass. 29 maart 1994, *Arr.Cass.* 1994, 328, *Bull.* 1994, 326, *FJF* 1994, 444 en *Pas.* 1994, I, 326.
- Cass. 29 april 1994, *Arr.Cass.* 1994, 435, *Bull.* 1994, 425, *Bull. Bel.* 1995, 2995, *FJF* 1994, 258, *Not.Fisc.M.* 1997, 181, *Pas.* 1994, I, 425 en *RW* 1994-95 (verkort), 860.
- Cass. 20 december 1994, *Arr.Cass.* 1994, 1140, *Bull.* 1994, 1130, *FJF* 1995, 149 en *Pas.* 1994, I, 1130.
- Cass. 6 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 564 en *Pas.* 1995, I, 586.
- Cass. 27 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 679 en *Pas.* 1995, I, 699.
- Cass. 28 januari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 114, *Bull.* 1997, 120 en *Pas.* 1997, I, 125.
- Cass. 11 februari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 201, *Bull.* 1997, 212, *FJF* 1997, 182 en *Pas.* 1997, I, 212.
- Cass. 11 maart 1997, *Arr.Cass.* 1997, 339, *Bull.* 1997, 345, *Fisc. Koer.* 1997, 391 en *Pas.* 1997, I, 345.
- Cass. 9 december 1997 (Van Bavel / Belgische Staat), *Arr.Cass.* 1997, 1307, *Bull.* 1997, 1382, *FJF* 1998, 5, *Pas.* 1997, I, 1382 en *P&B* 1998 (verkort), 275.
- Cass. 8 september 1999 (Bongiorno / Belgische Staat), *Arr. Cass.* 1999, 1042, *Act.fisc.* 1999, afl. 38, 1, *AFT* 2000, 65, *Bull.* 1999, 1083, *Fisc.Act.* 1999, afl. 39, 7, *FJF* 1999, 646, *JDF* 1999, 165, *JT* 1999 (verkort), 786, *JLMB* 2000, 312, *R.Cass.* 2000, 240, *Rev.dr.pén.* 2000 (verkort), 485 en *RW* 2000-01, 726.
- Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, 434, *Arr.Cass.* 2000, afl. 3, 427, *Bull.* 2000, afl. 2, 421, *FJF* 2000, 275 en *RW* 2000-01, 1132.
- Cass. 20 juni 2000 (Procureur-generaal bij het Hof van Beroep Gent / N.), *Arr.Cass.* 2000, 1158, *Bull.* 2000, 1139, *Fisc. Act.* 2000, afl. 26, 5, *Fiscoloog* 2000, afl. 766, 6, *RW* 2000-01, 1021, *RW* 2001-02 (verkort), 138 en *TFR* 2000, 770.
- Cass. 14 februari 2001 (U. / Landsbond der Christelijke Mutualiteiten; Belgische Staat / U.), *Arr.Cass.* 2001, afl. 2, 280, *FJF* 2004, afl. 4, 316, *JT* 2001 (verkort), 593, *Pas.* 2001, afl. 2, 279, *Rev.dr.pén.* 2001, 875, *RW* 2002-03, afl. 41, 1624 en *TFR* 2001, 614.
- Cass. 22 juni 2004, *Arr.Cass.* 2004, afl. 6-8, 1167 en *Pas.* 2004, afl. 7-8, 1109.
- Cass. 29 mei 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 5, 1149, *Pas.* 2007, afl. 6-8, 1025 en *TGR-TWVR* 2008, afl. 1, 72.
- Cass. 27 november 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 11, 2292 en *Pas.* 2007, afl. 11, 2128.
- Cass. 17 december 2008, *Arr.Cass.* 2008, afl. 12, 3093, *Dr.pén. entr.* 2009, afl. 3, 267, *FJF* 2009, afl. 7, 750, *Pas.* 2008, afl. 12, 2987 en *Rev.dr.pén.* 2009, afl. 6, 713.
- Cass. 23 december 2009, *Arr.Cass.* 2009, afl. 12, 3174, *FJF* 2010, afl. 6, 613, *Pas.* 2009, afl. 12, 3193 en *Rev.dr.pén.* 2010, afl. 7-8, 920.
- Cass. 15 oktober 2010, *Arr.Cass.* 2010, afl. 10, 2525, *Pas.* 2010, afl. 10, 2656, *RGCF* 2011, afl. 5, 399 en *TFR* 2011, afl. 412, 966.
- Cass. 25 mei 2011, *Arr.Cass.* 2011, afl. 5, 1353, *FJF* 2011, afl. 9, 923, *JT* 2011, afl. 6458, 831 en *Pas.* 2011, afl. 5, 1465.
- Cass. 17 december 2015, *Arr.Cass.* 2015, afl. 12, 2985, *Pas.* 2015, afl. 12, 2940 en *RABG* 2016, afl. 14, 1061.
- Cass. 21 maart 2017, *TFR* 2018, afl. 537, 236.
- Cass. 28 juni 2018 (T.D. / Belgische Staat), *TFR* 2019, afl. 555, 128.
- Cass. 13 november 2019, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, 17, *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, 155 en *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, 67.
- Cass. 4 maart 2020 (D-M.K. / ETAT BELGE), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 388 en *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 3, 285.
- Cass. 2 juni 2021, *JLMB* 2022, afl. 1, 11.
- Antwerpen 30 december 1991, *FJF* 1992, 142 en *Fisc.Koer.* 1992, 142.
- Antwerpen 29 juni 1992, *Bull. Bel.* 1994, 2727.
- Antwerpen 7 september 1992, *FJF* 1993, 78.
- Antwerpen 4 maart 1993, *FJF* 1993, 398.
- Antwerpen 17 januari 1995, *FJF* 1995, 360.
- Antwerpen 10 december 1996, *FJF* 1997, 95.
- Antwerpen 16 december 1997, *FJF* 1998, 280.
- Antwerpen 20 oktober 1998, *FJF* 1999, 189.
- Antwerpen 26 juni 1999, *FJF* 2000, 221.
- Antwerpen 14 maart 2006, *Fisc.Koer.* 2006, afl. 7, 501, *FJF* 2006, afl. 9, 841, *Fiscoloog* 2007, afl. 1059, 13 en *TFR* 2006, afl. 306, 671.
- Antwerpen 5 mei 2009, *Fisc.Koer.* 2009, afl. 10, 521, *FJF* 2010, afl. 4, 378, *RW* 2010-11, afl. 9, 376 en *TFR* 2010, afl. 377, 266.
- Bergen 2 april 1993, *FJF* 1993, 343.
- Bergen 7 oktober 2010, *JDF* 2010, afl. 11-12, 359.
- Brussel 11 maart 1985, *FJF* 1986, 315 en *Pas.* 1985, II, 76.
- Gent 16 juni 1972, *Journ.prat.dr.fisc.fin.* 1976, 294.
- Gent 16 juni 1994, *FJF* 1994, 495.
- Gent 12 oktober 1999, *Fisc.Act.* 1999, afl. 36, 7, *err. Fisc.Act.* 1999, afl. 37, 7.
- Gent 19 april 2011, *TFR* 2012, afl. 417, 235.
- Luik 2 maart 1994, *FJF* 1994, 431.
- Luik 25 april 1996, *FJF* 1996, 434.
- Luik 21 juni 1996, *BTW Rev.* 1997, 762.

Luik 2 maart 2006, *Fisc.Koer.* 2006, afl. 8, 532 en *FJF* 2007, afl. 4, 306.

Luik 27 april 2006, *JLMB* 2006, afl. 40, 1768.

Corr. Brussel 9 november 1981, *JT* 1982, 276.

Corr. Brussel 3 april 1987, *FJF* 1987, 281.

Corr. Luik 14 april 2005, *FJF* 2005, 757.

Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021, *Fisc. Koer.* 2021, afl. 16, 402.

Rb. Antwerpen 28 november 1985, *FJF* 1986, 175.

Rb. Antwerpen 12 oktober 1990, *Fisc.Koer.* 1990, 580 en *FJF* 1991, 192.

§ 3. Rechtsleer

A. Boeken en bijdragen in boeken

ADAN, H., *Commentaire de la loi générale du 26 août 1822*, Brussel, Wahlen et Cie, 1837, 351 p.

ANDREACOLLA, L., “L’échange d’information: une approche transversale” in DESTERBECK, F. (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd’hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, 91-102.

BARBIER, C., “Het strafonderzoek: een goudmijn voor de fiscale administratie” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 649-681.

BEERNAERT, M.-A., BOSLY, H.D. en VANDERMEERSCH, D., *Droit de la procédure pénale (éd. 2021)*, Brussel, die Keure, 2021, 2380 p.

BLOCH, A., “Het strafdossier, een straf dossier”, Brugge, die Keure, 2019, 115 p.

DE BACKER, J., *Douane-geschillen inzake internationale handel, BTW en accijnzen*, Diegem, Kluwer, 1996, 288 p.

DE BOT, D., *De toepassing van de Algemene Verordening Gegevensbescherming in de Belgische context: commentaar op de AVG, de Gegevensbeschermingswet en de Wet Gegevensbeschermingsautoriteit*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1314 p.

DE BOT, D., *Gegevensverwerking in de publieke sector*, Brussel, Politeia, 2016, 655 p.

DEGRAVE, E., *L’égouvernement et la protection de la vie privée. Légalité, transparence et controle*, Brussel, Larcier, 2014, 764 p.

DE HERT, P., *Artikel 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 367 p.

DE NAUW, A., *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 137 p.

DE RAEDT, S., *De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Gent, Larcier, 2017, 666 p.

DERUYCK, F., “Het instellen van de fiscale strafvervolgning” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 99-115.

DESTERBECK, F., *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 122 p.

DESTERBECK, F., *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Brussel, Larcier, 2013, 100 p.

DESTERBECK, F., “Publiek-private samenwerking en fiscale fraudebestrijding” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 139-149.

DEVOS, K., *Bereikt het ‘una-via’ principe zijn doel in België: grensoverschrijdende vergelijking*, onuitg. masterscriptie Economie en bedrijfskunde UGent, 2014-15, 105 p.

DOCQUIR, B., *Le droit de la vie privée*, Brussel, Larcier, 2008, 354 p.

ERGEK, R., *Convention européenne des droits de l’homme*, Brussel, Bruylant, 2014, 1252 p.

FOCQUET, A. en DECLERCK, E., *Gegevensbescherming in de praktijk*, Mortsel, Intersentia, 2019, 218 p.

GATSOS, S., *De rechtsbescherming van de belastingplichtige in het kader van de huidige “una via”-regeling*, onuitg. masterscriptie Rechten KU Leuven, 2017-18, 139 p.

GEINGER, H., “Het gebruik van de resultaten van een strafrechtelijk onderzoek in een fiscaal controle-onderzoek” in ROZIE, M. (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 9-22.

GODIN, L. en VAN OVERTVELDT, J., “Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée” in KENNES, L. en RIVERA, E. (eds.), *La fraude à la TVA en matière pénale*, Brussel, Larcier, 2013, 95-170.

HUBER, W. en MUYSHONDT, N., “Controle- en onderzoeksmaatregelen” in VANDEBERGH, H. (ed.), *BTW-Handboek*, 1e editie, Brussel, Intersentia, 2014, 1485-1522.

HUYBRECHTS, L., *Fiscaal strafrecht*, Gent, Story Scientia, 2002, 317 p.

LIPPENS, S. en THIEL, C., *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131 p.

MAUS, M., *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 858 p.

MAUS, M. en MERCIER, S., *Fiscale controle in de praktijk*, Brugge, die Keure, 2009, 297 p.

MAUS, M., *Handboek fiscale sanctionering*, Brugge, die Keure, 2017, 332 p.

RAGHENO, N., “Droits fondamentaux et société numérique: la via privée existe-t-elle encore?” in RAGHENO, N. (ed.), *Data protection & privacy*, Limal, Anthemis, 2017, 17-25.

ROZIE, M., “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal-strafrechtelijk onderzoek” in ROZIE, M. (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 43-53.

SMIS, S., VAN LAETHEM, K., JANSSENS, C. en MIRGAUX, S., *Handboek mensenrechten*, Mortsel, Intersentia, 2011, 660 p.

- SOTTIAUX, S., *Grondwettelijk recht*, Mortsel, Intersentia, 2021, 516 p.
- SPEECKE, J., “Administratieve bijstand in fiscale zaken” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 281-306.
- SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 254 p.
- SPEECKE, J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 260 p.
- STEFFENS, G., “Les diverses compétences des douanes” in DETERBECK, F. (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd’hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, 15-31.
- SUFFYS, C. en VAN ECKE, P., “Herbestemming van verzamelde persoonsgegevens voor andere doeleinden” in RAGHENO, N. (ed.), *Data protection & privacy*, Limal, Anthemis, 2017, 61-74.
- SYMOENS, H., “De meldings- en aangifteverplichtingen inzake fiscale fraude” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 151-179.
- TAGHON, C., *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 462 p.
- TAGHON, C., “Uitwisseling van gegevens door de fiscale administraties aan derden: het fiscaal beroepsgeheim en de openbaarheid van bestuur” in BRAECKMANS, H. (ed.), *De BV in de praktijk*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., II.8.2-191-II.8.2-214.
- THEVISSEN, P., “Fraude fiscale” in CHOME, P., KLEES, O. en LORENT, A. (eds.), *Droit pénal et procédure pénale*, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., 1-40.
- VANDE LANOTTE, J. en HAECK, Y., *Handboek EVRM, Deel 2*, Mortsel, Intersentia, 2004, 1828 p.
- VANDERKERKEN, C., *De fiscale strafvervolgning: problemen van rechtsbescherming van de verdachte*, Brussel, Larcier, 2006, 539 p.
- VANDINGENEN, E., VAN VLIJRDEN, B. en CLAES, A., “[Inkomstenbelastingen] Sancties” in TIBERGHIE, A. (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 1329-1361.
- VAN DOOREN, E., “De bijzondere plaats van het Openbaar Ministerie in het Belgische douanestrafprocesrecht” in DETERBECK, F. (ed.), *Het douanestrafrecht vandaag / Le droit pénal douanier aujourd’hui*, 1^{ste} editie, Brussel, Intersentia, 2016, 45-70.
- VAN DOOREN, E., “Iteratieve knelpunten van douane- en accijnsstrafrecht” in ROZIE, M. (ed.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 465-504.
- VANGEEBERGEN, B., *Het gebruik van inlichtingen in het strafproces*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 714 p.
- VAN GYSEGHEM, J.-M., “La loi dite ‘vie privée’ du 8 décembre 1992: la transversalité et évolution” in ISGOUR, M., OMRANI, F. en VAN GYSEGHEM, J.-M. (eds.), *Droits de la personnalité*, Limal, Anthemis, 2013, 9-46.
- VAN VOLSEM, F., “De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafrechten: een poging tot synthese” in DERUYCK, F., DE SWAEF, M., ROZIE, J., TRAEST, P., VERSTRAETEN, R. en ROZIE, M. (eds.), *De wet voorbij. Liber Amicorum Luc Huybrechts*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 573-596.
- VERCAUTEREN, V., VANDINGENEN, E., DILLEN, C., RUDIC, O., GATSOS, S., VAN VLIJRDEN, B., VERVACK, C., VAN HOUTE, C., ROMERO MALAVER, C., HERPELINCK, H. en TAVERNE, M., “[Procedure] Administratief beroep, ambtshalve ontheffing en vorderingen in rechte” in TIBERGHIE, A. (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 1222-1282.
- VERCAUTEREN, V., DE COCK, B., VANDINGENEN, E., DILLEN, C., COOLS, Y., RUDIC, O., GATSOS, S. en VAN VLIJRDEN, B., “[Procedure] De controle” in TIBERGHIE, A. (ed.), *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1011-1110.
- VERSTRAETEN, R., “Actualia van fiscaal strafrecht” in TILLEMANS, B. (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 229-266.
- VERSTRAETEN, R., *Handboek Strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 1999, 894 p.
- B. Artikelen en noten in tijdschriften**
- AFSCHRIJFT, T., “La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales”, *JT* 1986, 678-690.
- BOSSUYT, J., “Hoog bezoek: de fiscale visitatie doorgelicht”, *AFT* 2013, afl. 8-9, 4-25.
- BOURS, J., “Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur. La loi du 20 septembre 2012”, *JT* 2013, afl. 6512, 165-173.
- BREMS, E., “De nieuwe grondrechten in de Belgische Grondwet en hun verhouding tot het Internationale, inzonderheid het Europese Recht”, *TBP* 1995, 619-636.
- BUYSSE, C., “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek”, *TFR* 1996, 173-210.
- BUYSSE, C., “Fiscale fraude: wetgever ‘integreert’ fiscaal contentieux in strafprocedure”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1616, 1-5.
- CAREEL, S. en DE SMEDT, J., “De invulling van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?”, *NC* 2020, afl. 4, 323-330.
- DASSESE, M., “Is deelname van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van verdediging?”, *AFT* 1987, 79-84.
- DE BECKER, N., “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?” (noot onder Cass. 4 maart 2020), *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 389-395.

- DEFOOR, W., "Doelgebondenheid van de fiscale onderzoeksbevoegdheden geschonden? - Bijstand BBI bij een sociale controle", *Fisc.Koer.* 2009, afl. 19-20, 747-748.
- DEFOOR, W., "Fiscale fraude: samenwerking tussen de fiscus en de gerechtelijke diensten", *Fisc.Koer.* 2009, afl. 10, 523-525.
- DEFOOR, W., "Het principe van de doelgebondenheid van de fiscale controle", *Fisc.Koer.* 2007, afl. 18, 678-680.
- DEFOOR, W., "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken belastingen vorderen middels het instellen van een zelfstandige burgerlijke vordering voor de strafrechter conform artikel 4bis V.T.Sv., wanneer deze belastingen reeds het voorwerp uitmaken van een lopende burgerlijke (fiscale) procedure?" (noot onder Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021), *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, 403-407.
- DE RAEDT, S., "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, 171-173.
- DE RAEDT, S., "De draagwijdte van het recht op privacy en het fiscaal visitatierecht – Het belang van het arrest Bernh Larsengenuanceerd", *TFR* 2014, afl. 1, 47-75.
- DERUYCK, F., "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *RW* 1988-89, 657-667.
- DESTERBECK, F., "Charter van de belastingplichtige wordt gemoderniseerd", *Fisc.Act.* 2016, afl. 39, 10-11.
- DESTERBECK, F., "Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke beteugeling van fiscale fraude", *RW* 2000-01, 857-871.
- DIERICK, W., "De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen de fiscus en parket", *AFT* 1985, 175-180.
- DUBOIS, H., "Vijf regels van fiscaal onderzoek. Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere administratie of instanties", *TFR* 1988, 262-284.
- EERENS, F., "Inkomstenbelastingen. De vraag om inlichtingen: vraag maar raak?", *TFR* 2015, afl. 481, 386-410.
- HUBER, W., "De vraag om inlichtingen in het kader van de indiciaire taxatie" (noot onder Cass. 4 januari 2007), *TFR* 2007, afl. 9, 373-378.
- JVD, "Wanneer moet het parket minister van Financiën inlichten?", *Fiscoloog* 2009, afl. 1163, 5-7.
- LECOCQ, A., "Principe non bis in idem: vers l'esquisse d'une standardisation de l'Una Via procédural - expériences belges et françaises", *RPS-TRV*, 2016, 645-668.
- LECOCQ, A. en CECI, E., "Réforme Una Via : le dessus de l'iceberg", *Dr.pén.ent.* 2013, afl. 1, 3-24.
- LEJEUNE, I., VERMEIRE, L. en DUTRE, N., "De grondrechten van de unie en de bescherming van de belastingplichtige", *AFT* 2016, afl. 6-7, 34-38.
- MAUS, M., "De paradox van de meewerkverplichting en het zwijgrecht", *Fiscoloog* 2008, afl. 1128, 4-6.
- MAUS, M., "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.
- MANSERI, A., "Ne Bis In Idem et Electa Una Via - Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins", *Dr.pén.ent.*, 2015, 205-222.
- PETIT, M., "Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale et le fiscal est imputé sur le pénal", *Droits d'enregistrement* 2019, afl. 2, 22-27.
- POLCHET, J. en STENIER, T., "La solidarité des auteurs et complices d'infractions au paiement de l'impôt – Mise au point sur les dernières évolutions légales et jurisprudentielles suite à l'arrêt de la Cour de cassation du 13 novembre 2019", *RGFCP* 2020, afl. 4, 5-12.
- ROGGEN, F., "L'application du principe général du droit « non bis in idem » en droit pénal fiscal et l'exercice de l'action civile du fisc devant la justice répressive en cas de fraude fiscale, depuis le 1er janvier 2020", *RGFCP* 2020, afl. 9, 5-24.
- STUYCK, C., "Het strafonderzoek en de medewerking van de fiscale ambtenaren 20 jaar na het charter van de belastingplichtige", *Limb.Rechtsl.* 2007/1, 1-18.
- VANCOLEN, S. en VANDORPE, S., "Voorkennis op basis van afdoende objectieve gegevens, rechtsgrond en bedoeling maken dat inzage strafdossier door fiscus een (kwalitatieve) onderzoeksdaad kan zijn" (noot onder Gent 9 april 2019), *TFR* 2020, afl. 14, 715-722.
- VANDEN BRANDEN, J. en HENS, K., "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het 'una via'-principe", *AFT* 2020, afl. 2, 4-19.
- VANDERKERKEN, C., "De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren; staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onregelmatige aangifte door machtiging achteraf toe?", *R.Cass.* 1994, 177-179.
- VANDERKERKEN, C., "Discussieforum 2006 – Fiscale strafvervolgung en rechtsbescherming: verleden, heden en toekomst", *TFR* 2006, afl. 8, 304-310.
- VAN DYCK, J., "[Invordering] Burgerlijke partijstelling: schade door extra werk invorderingsambtenaar", *Fiscoloog* 2021, afl. 1706, 8-10.
- X., "Inzagerecht fiscus in gerechtelijke stukken", *NJW* 2013, afl. 277, 153.

C. Verzamelingen van rechtspraak

- BIJNENS, D., BIMBENET, C., DECOCK, M., DE MEYST, D., FRANSEN, D., THEUNIS, J. en VERBIST, S., "De toetsing aan grondrechten door het Grondwettelijk Hof. Overzicht van rechtspraak 2017", *TBP* 2019, afl. 4, 179-220.
- DOOLAEGE, A., DE MEYERE, L., WESTEN, B., BRES, M., CLOCHERET, A. en SCHEPENS, T., "Overzicht rechtspraak 2007. Algemeen belastingrecht – Inkomstenbelastingen", *AFT* 2008, afl. 12, 4-107.

DOOLAEGE, A., DE MEYERE, L., DE RAEDT, S., WESTEN, B., DE VRIESE, L., DE TROYER, I. en VANSLEMBROUCK, J., “Overzicht rechtspraak Algemeen belastingrecht – Inkomstenbelastingen 2015-2017”, *AFT* 2018, afl. 4-5, 6-142.

HENDRICKX, C., *Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelasting 2014-2017*, Morsel, Intersentia, 2020, 842 p.

TOURNICOURT, R., *Fiscaal strafrecht: overzicht van rechtspraak: 1980-1990*, Gent, Mys en Breesch, 1991, 125 p.

VANDEN BRANDEN, J. en JAEQUES, D., *Fiscale rechtspraakoverzichten. Fiscaal strafrecht. 1980-2005*, Gent, Larcier, 2006, 138 p.

Nederlandse bronnen

§ 1. Wetgeving

Wetboek van strafvordering van 15 januari 1921.

Algemene wet bestuursrecht van 4 juni 1992.

Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming van 25 mei 2018, *Stb.* 2018, 144.

Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1 januari 2022, *Stb.* 2021, 653.

Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2022, *Stb.* 2021, 559.

Aanwijzing Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens van 1 juli 2018, *Stcrt.* 2018, 36059.

Protocol 16 juni 2015 inzake aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, *Stcrt.* 2015, 17271.

§ 2. Rechtspraak

HR 9 juni 1987, *NJ* 1988, 583.

HR 24 november 1987, *NJ* 1988, 617.

HR 18 december 2020, *BNB* 2021, 127.

Hof Amsterdam 14 februari 1986, nr. 3200/84.

Hof Den Bosch 4 juli 2019, *V-N* 2019, 38.16.

Rb. Rotterdam 23 juli 2019, *FutD* 2019, 2047.

§ 3. Rechtsleer

A. Boeken en bijdragen in boeken

BONTHUIS, M.J., *50 misverstanden over de AVG*, Deventer, Wolters Kluwer, 2020, 212 p.

CLEIREN, C.P.M., CRIJNS, J.H. en VERPALEN, M.J.M., *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer, Wolters Kluwer, 2013, 3127 p.

KRISTEN, F.G.H., LAMP, R.M.I., LINDEMAN, J.M.W., LUCHTMAN, M.J.J.P. en DE ZANGER, W.S., *Bijzonder strafrecht – Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en*

fiscaal recht in Nederland, Den Haag, Boom juridisch, 2019, 664 p.

POELMAN, E., RAAIJMAKERS, J.H.P.M., VAN ROIJ, W.A.P., SIJBERS, F.H.H. en DE WERD, M.M., *Cursus belastingrecht (formeel belastingrecht)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2021, 744 p.

VALKENBURG, W.E.C.A. en VAN DER WERFF, J.H., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 416 p.

B. Artikelen en noten in tijdschriften

DE BONT, G.J.M.E. en VISSERS, A.B., “Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek”, *Strafblad* 2017, 293-303.

LAMMERS, M.H.W.N., “Is de informatie-uitwisseling door de inspecteur ‘Smaranda Bara’-proof”, *TFB* 2016, afl. 1, 1-8.