



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.571/3
van 10 januari 2022

avis 70.571/3
du 10 janvier 2022

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse fiscale
bepalingen en
fraudebestrijding’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales
diverses et de lutte contre la
fraude’

Op 29 november 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 december 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd, Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, eerste auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 10 januari 2022.

*

Le 29 novembre 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 21 décembre 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, premiers auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 janvier 2022.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet brengt wijzigingen van uiteenlopende aard aan in verschillende fiscale wetteksten.

Hoofdstuk 1 – Algemene bepaling

3. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Vrijstelling van de door een gewest of de Duitstalige Gemeenschap toegekende premie en opleidingsinkomen voor knelpuntberoepen

4. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Vrijstelling van de Vlaamse jobbonus

Artikel 4

5. Het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 36°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) strekt ertoe de premie toegekend bij toepassing van “het decreet van het Vlaamse gewest van xxxx 2021 tot regeling van de toekenning van een jobbonus” te kwalificeren als vrijgestelde inkomsten.

Het voornoemde decreet is op 23 december 2021 als voorontwerp principieel goedgekeurd door de Vlaamse Regering en is thans voor advies voorgelegd aan de Raad van State, afdeling Wetgeving. Dat ontwerp moet vervolgens nog de gehele parlementaire procedure doorlopen. De precieze draagwijdte van de uiteindelijke regeling staat bijgevolg nog niet vast. Het is dan ook voorbarig om met betrekking tot bedoelde premie bij het voorliggende voorontwerp al in een vrijstelling te voorzien. Bovendien is het in die omstandigheden voor de afdeling Wetgeving evenmin mogelijk om de vrijstelling waarin artikel 4 van het voorliggend voorontwerp voorziet op volkomen wijze te onderzoeken. Artikel 4 dient dan ook uit het voorontwerp te worden weggelaten.

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

Hoofdstuk 4 – Wijzigingen op het stuk van de belastingverminderingen voor werkloosheidsuitkeringen

6.1. Hoofdstuk 4 van het voorontwerp beoogt op het vlak van de belastingvermindering voor werkloosheidsuitkeringen een onderscheid te maken tussen een “basisvermindering” en een “aanvullende vermindering”. Gevraagd waarin dat onderscheid precies bestaat, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Het bedrag van de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal bij koninklijk besluit kunnen worden verhoogd wanneer het bedrag van de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen niet volstaat om de belasting op werkloosheidsuitkeringen tot nul terug te brengen voor een belastingplichtige met een belastbaar inkomen dat gelijk is aan 10.160 euro (te indexeren basisbedrag) en uitsluitend bestaat uit werkloosheidsuitkeringen (art. 147, laatste lid, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp). Dat is niet het geval voor de basisvermindering.

De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt net als de basisvermindering voor werkloosheidsuitkeringen beperkt in functie van het aandeel van de werkloosheidsuitkeringen in het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen (proratering of ‘horizontale beperking’ van de vermindering) (artikel 147, eerste lid, 8°, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp).

De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt net als de basisvermindering voor werkloosheidsuitkeringen lineair afgebouwd tot nul in functie van de hoogte van het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen (‘verticale beperking’). De grenzen voor de afbouw zijn echter verschillend. Voor de basisvermindering geldt dat de (horizontaal beperkte) vermindering lineair wordt afgebouwd vanaf een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen van 14.900 euro (te indexeren basisbedrag) om tot nul te worden teruggebracht van zodra het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen 18.600 euro of meer bedraagt (te indexeren basisbedrag) (artikel 151, WIB 92). De (horizontaal beperkte) aanvullende vermindering wordt lineair afgebouwd vanaf een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen van 10.160 euro (te indexeren basisbedrag) om tot nul te worden teruggebracht van zodra het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen 14.900 euro of meer bedraagt (te indexeren basisbedrag) (artikel 151/1, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp).

Voor de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen samen geldt dat de vermindering niet hoger kan zijn dan de om te slane belasting op werkloosheidsuitkeringen (artikel 153, WIB 92).”

6.2. Vervolgens is gevraagd naar het verschil tussen de “aanvullende” vermindering, die met het voorontwerp wordt ingevoerd, en de “bijkomende” vermindering, waarin thans is voorzien in artikel 154 WIB 92, dat bij artikel 7 van het voorontwerp wordt opgeheven. Hierop antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt enkel verleend wanneer het (gezamenlijk belaste) inkomen uitsluitend uit vervangingsinkomsten en pensioenen bestaat. Dat is niet het geval voor de aanvullende vermindering.

De inkomensgrenzen voor de toepassing van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen gelden per aanslag en dus voor beide echtgenoten samen in geval van een gemeenschappelijke aanslag. De aanvullende vermindering wordt per echtgenoot verleend. De horizontale en verticale beperking wordt per echtgenoot toegepast.

Voor de bijkomende vermindering wordt voor de inkomensgrenzen rekening gehouden met het totale netto-inkomen (dus voor de aftrek van onderhoudsgelden), terwijl voor de aanvullende vermindering het belastbare inkomen (dus na aftrek van onderhoudsgelden) in rekening wordt gebracht.

Het referentie-inkomen voor de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen en dus ook het bedrag van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen in het geval het totale netto-inkomen uitsluitend uit werkloosheidsuitkeringen bestaat, wordt bepaald rekening houdende met het maximumbedrag van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het vierde jaar voorafgaand aan het aanslagjaar (artikel 154, § 2, eerste lid, 1°, § 3, eerste lid, 1°, en § 4, WIB 92). De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal een vast jaarlijks te indexerende bedrag zijn, met dien verstande dat het zal kunnen worden verhoogd bij koninklijk besluit wanneer het bedrag van de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen voor een bepaald aanslagjaar niet volstaat om de belasting op werkloosheidsuitkeringen tot nul terug te brengen voor een belastingplichtige met een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen dat gelijk is aan 10.160 euro (te indexerende basisbedrag) en uitsluitend bestaat uit werkloosheidsuitkeringen (artikel 147, laatste lid, WIB 92 in ontwerp). De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal dus in principe gelijk zijn aan het maximumbedrag van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wanneer het totale netto-inkomen bestaat uit werkloosheidsuitkeringen enerzijds en pensioenen, wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen of andere vervangingsinkomsten anderzijds (artikel 154, § 2, eerste lid, 2° en § 3, eerste lid, 2°, WIB 92).”

6.3. Met die verduidelijking kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 5 – Instelling van een wettelijk kader voor overleg en samenwerking tussen het Openbaar Ministerie, de federale gerechtelijke politie en de fiscale administratie mogelijk te maken ter bestrijding van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerde en ter ondersteuning van de werkzaamheden van de MOTEM's (multidisciplinaire onderzoeksteams)

7. De bepalingen van hoofdstuk 5 van het voorontwerp strekken ertoe de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings, toe te kennen aan vijftientig ambtenaren met minstens de graad van attaché, met het oog op de opsporing en vaststelling van de inbreuken op het WIB 92 en het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), voor zover zij bijstand verlenen aan multidisciplinaire onderzoeksteams opgericht op basis van artikel 105, § 11, van de wet van 7 december 1998 ‘tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus’. Dat aantal kan door de Koning worden verhoogd na advies van het College van Procureurs-Generaal.

VORMVEREISTEN

8. De staatssecretaris bevoegd voor de begroting heeft op 29 oktober 2021 met betrekking tot hoofdstuk 5 van het voorontwerp haar akkoord geweigerd in de volgende bewoordingen:

“Gelet op het advies van de Inspecteur van Financiën dd. 25/10/2021, met referentie KuDB.2021.1539, en overeenkomstig artikel 5 van het Koninklijk Besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole kan ik mijn akkoord niet verlenen aan de maatregel zoals opgenomen in dit hoofdstuk aangezien deze maatregelen geen deel uitmaken van de goedgekeurde notificaties van de Ministerraad dd. 20/10/2021 en aldus niet thuishoort in deze programmawet.

Daarnaast werd ook geen enkele budgettaire fiche aangeleverd met betrekking tot de verschillende maatregelen, waardoor elke inschatting van de budgettaire impact onmogelijk is.”

Het voorontwerp werd op 26 november 2021 door de Ministerraad goedgekeurd onder de volgende voorwaarde:

“Met dien verstande dat rekening zal worden gehouden met de opmerkingen of voorwaarden, opgenomen in de brief met datum van 29 oktober 2021 van de Staatssecretaris voor Begroting, mag het voorontwerp voor advies aan de Raad van State worden overgezonden, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

(...).”²

Het is niet duidelijk op welke wijze in het voorontwerp werd rekening gehouden “met de opmerkingen of voorwaarden, opgenomen in de brief met datum van 29 oktober 2021 van de staatssecretaris voor Begroting”, aangezien de staatssecretaris in die brief haar akkoord heeft geweigerd.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst om tegemoet te komen aan die opmerkingen en voorwaarden nog wijzigingen zou ondergaan,³ moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN

9. In fiscale aangelegenheden heeft de belastingplichtige de plicht om mee te werken met de fiscale administratie (zie o.m. artikel 315 WIB 92), terwijl in strafzaken een verdachte het recht heeft om te zwijgen. Het ontworpen artikel 338^{quater}, § 3, WIB 92 en het ontworpen artikel 63^{ter}, § 3, Btw-wetboek beogen beide principes te verzoenen door te bepalen dat de ambtenaren die de hoedanigheid van officier van de gerechtelijke politie bekleden geen bijstand kunnen verlenen aan een gemengd multidisciplinair onderzoeksteam “voor zover zij betrokken

² Notificatie van de Ministerraad, punt 23, b.

³ Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

zijn in een lopend administratief onderzoek waarop het strafonderzoek betrekking heeft”. De vraag rijst echter waarom enkel wordt verwezen naar “een lopend administratief onderzoek”, en of het recht om te zwijgen en het vermoeden van onschuld niet eveneens in het gedrang kunnen komen indien een ambtenaar die eerder betrokken was bij een administratief onderzoek over dezelfde feiten ook deelneemt aan het strafrechtelijk onderzoek. De gemachtigde beantwoordde die vraag als volgt:

“De voorgestelde situatie wordt vermeden door het geheel van de wetgeving en het toepassingsgebied binnen de MOTEM-structuur.

Binnen het kader van het *una via* overleg beslist de procureur des Konings voor welke feiten omschreven in tijd en ruimte hij de strafvordering zal uitoefenen (cf. art. 29 §4 Sv). Dit overleg moet zo vroeg mogelijk in de procedure plaatsvinden (Parl. St., Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, pp. 41) van zodra er aanwijzingen van ernstige fiscale fraude ontdekt worden. Dit gebeurt in de fase van het vooronderzoek, dat door de fiscale diensten wordt gevoerd. Noch de controlediensten, noch de belastingplichtige zijn bij dit vooronderzoek betrokken.

Van in het begin wordt bijgevolg voor een duidelijk pad gekozen, hetzij het strafrechtelijk pad waarbij de Procureur des Konings het onderzoek voert en de vervolging instelt, en waarbij de strafrechter het misdrijf en het fiscaal contentieux behandelt, hetzij het administratieve pad, waarbij de fiscale administratie het onderzoek voert.

Het initiatief voor een multidisciplinair onderzoek gaat uit van de Procureur des Konings binnen zijn beslissing om de strafvordering uit te oefenen en om het onderzoek op te dragen aan een MOTEM. De ambtenaar die daaraan deelneemt zal gedurende het gehele onderzoek het zwijgrecht toepassen en de opgeworpen situatie waarbij men op de ene dag geconfronteerd wordt met een fiscaal ambtenaar waarvoor de meewerkplicht geldt, en de volgende dag met de ambtenaar werkzaam als officier van gerechtelijke politie waarbij het zwijgrecht geldt, zal niet voorkomen.

Immers leidt de toepassing van de *una via* er toe dat er geen wissel kan gebeuren tussen een administratief en een gerechtelijk onderzoek. Indien er een administratief onderzoek lopende is voor een onderzoek dat in aanmerking zou komen voor een MOTEM, betekent dit dat binnen de *una via* de administratieve weg gekozen is. Echter om maximaal rekening te houden met de bezorgdheid dat één en dezelfde ambtenaar voor hetzelfde onderzoek geen administratief onderzoek kan voeren om vervolgens deel te nemen aan een gerechtelijk onderzoek middels gebruik van een MOTEM, waarbij in hoofde van de belastingplichtige eerst een meewerkplicht (administratief) en nadien het zwijgrecht (gerechtelijk) zou gelden, sluit de wet elke bijstand door de ambtenaren bekleed met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan een multidisciplinaire onderzoeksteam uit, indien zij toch betrokken zouden zijn in een lopend administratief onderzoek waarop het gerechtelijk onderzoek gevoerd door de MOTEM betrekking heeft.

In praktijk kan moeilijk een situatie worden bedacht waarbij het administratief onderzoek over dezelfde feiten wordt afgesloten zolang het strafonderzoek naar diezelfde feiten loopt. De administratie kan haar vordering tot betaling van de belastingen (art. 4bis VTSv) pas indienen vanaf het moment dat de zaak voor het vonnisgerecht (correctionele rechtbank) aanhangig is gemaakt (en het strafonderzoek is afgelopen).

De wetswijziging viseert eenzelfde samenwerking voor zeer ernstige fiscale fraude op te zetten als voor de georganiseerde sociale fraude. Net zoals dit het geval is voor de sociale inspectiediensten zal een kaderakkoord inzake samenwerking in de MOTEMS worden afgesloten. In dit akkoord wordt uitdrukkelijk opgenomen dat men steeds nauwgezet moet verifiëren of de ambtenaar op een of andere manier is betrokken geweest bij een onderzoek naar dezelfde feiten, vooraleer men het onderzoeksplan goedkeurt.

De voorgestelde teksten zijn bovendien quasi identiek met de regelgeving die voor de ambtenaren van economische en sociale inspectie geldt. Bovendien kunnen vele andere dan fiscale ambtenaren (sociale inspectie / voedselveiligheid / milieu-inspectie / economische inspectie / kansspelcommissie / boswachters /...) samenwerken met politiediensten in het kader van specifieke strafonderzoeken. Een afwijkende bepaling in functie van de origine van de ambtenaar (FOD Financiën of andere overheidsdienst) kan in functie van de doelstelling niet verantwoord worden.

Tenslotte merken we op dat in praktijk de belastingplichtige zich tijdens het administratief onderzoek meer en meer blijkt te beroepen op het zwijgrecht omdat de BBI (administratieve) sancties met een strafrechtelijk karakter kan opleggen. De nieuwe wet heeft het voordeel van de duidelijkheid.”

Het louter verwijzen naar een “lopend” administratief onderzoek wordt door de gemachtigde inzonderheid verantwoord door erop te wijzen dat andere – vergelijkbare – situaties zich niet kunnen voordoen, en dat het bijgevolg niet nodig is om in de ontworpen regeling ook naar die situaties te verwijzen. Indien dat werkelijk zo is, valt niet in te zien waarom het nodig wordt geacht om toch specifiek te verwijzen naar “lopende” administratieve onderzoeken, en waarom niet op algemene wijze kan worden verwezen naar “administratieve onderzoeken”. Het verdient aanbeveling om dit te verduidelijken in de memorie van toelichting, waarin dan tevens de door de gemachtigde verstrekte toelichting kan worden opgenomen.

10. Gevraagd hoe de ontworpen regeling zich verhoudt tot de regeling opgenomen in artikel 71 van de wet van 28 december 1992 ‘houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen’, dat erin voorziet dat ambtenaren van de fiscale administraties, die door de Minister van Financiën zijn aangewezen, ter beschikking worden gesteld van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur teneinde hen bij te staan in de uitvoering van hun taken, en die te dien einde gedurende de terbeschikkingstelling de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur hebben, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het is juist te stellen dat in het bestaand systeem van ‘gedetacheerde’ ambtenaren de betrokken ambtenaar ‘uit het korps van de administratie gehaald’ wordt. Deze wet beperkt geenszins dit bestaande systeem en de regering heeft hiermee gekozen om de fiscale slagkracht van het parket en het gerecht te versterken zodat een actiever vervolgingsbeleid voor fiscale fraude mogelijk wordt (zie ook aanbevelingen van het Rekenhof, Verslag dd. februari 2021, Permanente fiscale regularisaties), zonder dat diezelfde fiscale administratie medewerkers afstaat en met behoud van de continue specialisatie van de betrokken ambtenaren inzake fiscale fraudefenomenen en -typologieën, bepaalde constructies, bepaalde sectoren.

Deze zeer gespecialiseerde kennis kan door middel van deelname aan een MOTEM, waarbij op voorhand een duidelijke afbakening in tijd en ruimte van het gerechtelijk onderzoek bepaald wordt, gevolgd door het opstellen van een concreet onderzoeksplan, voor één welbepaald onderzoek of voor meerdere onderzoeken ter beschikking worden gesteld het Openbaar Ministerie. Het is de bedoeling om in functie van het onderzoek (*ad hoc*) de ambtenaar met [de] meeste expertise op dit domein tijdelijk naar de MOTEM te sturen. Zo zal bijvoorbeeld voor een strafonderzoek naar een BTW carrousel een BTW specialist deelnemen.

De systemen van detachering en deelname aan MOTEMS zijn complementair en vormen mogelijkheden die een zeer nuttige aanvulling vormen en een antwoord geven op de nood aan gekwalificeerd, gespecialiseerd personeel voor dit soort onderzoek. Een deelname aan MOTEMS is steeds tijdelijk en *ad hoc*. De flexibiliteit van deze maatregel wordt vergroot door het feit dat men tot op zekere hoogte uit de aangewezen ambtenaren zal kunnen kiezen naar gelang de bijzondere expertise die voor het specifiek onderzoek vereist is.”

Artikelen 12 en 15

11. De bij de artikelen 12 en 15 van het voorontwerp ontworpen bepalingen stellen telkens dat vijftientig fiscale ambtenaren bekleed worden met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings. Volgens de memorie van toelichting betreft het ambtenaren die werkzaam zijn bij de administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI). De gemachtigde gaf echter te kennen dat het ook kan gaan om fiscale ambtenaren die niet tot de BBI behoren:

“Gezien de opdrachten toegewezen aan de AABBI, waaronder de gestructureerde strijd tegen de fraude vormt deze Algemene Administratie de logische partner van het parket. Het is daarom dat in de toelichting verwezen wordt naar de administratie van de BBI. Verwijzend naar het vorige antwoord, zou echter een beperking in de wet de doelstelling van deze bepaling, met name het versterken van de fiscale slagkracht binnen multidisciplinaire onderzoeksteams te zeer beperken. In voorkomend geval kan het door de Procureur des Konings gewenste onderzoek een specialisatie vergen die aanwezig is bij een ambtenaar die niet werkzaam is bij de Administratie van de BBI.”

Het verdient aanbeveling de memorie van toelichting in overeenstemming te brengen met de draagwijdte van de ontworpen bepalingen, zoals verduidelijkt door de gemachtigde.

12. Overeenkomstig het ontworpen artikel 338^{quater}, § 2, WIB 92 en het ontworpen artikel 63^{ter}, § 2, Btw-wetboek kunnen de bevoegdheden van officier van gerechtelijke politie toegekend aan de fiscale ambtenaren slechts worden uitgeoefend met het oog op de opsporing en vaststelling van de inbreuken bedoeld in die Wetboeken of de tot uitvoering ervan genomen besluiten “en in het artikel 505 van het Strafwetboek”, die “maximaal georiënteerd” is op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit, en voor zover zij bijstand verlenen aan gemengde multidisciplinaire onderzoeksteams, opgericht op basis van artikel 105, § 11, van de wet van 7 december 1998. Bij die bepalingen kan het volgende worden opgemerkt.

12.1. Het is vooreerst niet duidelijk waarom in de ontworpen bepalingen wordt verwezen naar het gehele artikel 505 van het Strafwetboek, terwijl die bepaling niet enkel betrekking heeft op fiscale misdrijven. De gemachtigde stelde in dat verband het volgende:

“Het is duidelijk de bedoeling dat de ambtenaren volwaardig deel kunnen nemen aan een multidisciplinair onderzoeksteam, waarbij de focus zal liggen op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit. Hierbij wordt rekening gehouden dat in een criminele organisatie pas op het einde van het onderzoek zal duidelijk zijn welke de herkomst van de criminele gelden waren, terwijl dit bij de start van het onderzoek niet altijd duidelijk is.

Ook is er dikwijls samenloop tussen fiscale en sociale of andere inbreuken. Men denke aan de tewerkstelling van personen in het zwart, waarbij zowel de sociale wet als fiscale wet werd overtreden. Daarnaast is er een grote verwevenheid tussen fiscale fraude en het witwassen. De ambtenaren van de BBI zijn immers bij uitstek in staat om internationale financiële stromen in kaart te brengen.

Om de deelname aan deze onderzoeksteams niet onnodig te bemoeilijken, waarbij continu op procedureel niveau het puur fiscale aspect in oogschouw zou dienen genomen te worden, is gekozen voor een ruime omschrijving van het hele artikel 505 van het strafwetboek. Hierdoor zou ook de problematiek van de samenloop van misdrijven moeten gedekt zijn.

Hoewel vanuit hun gespecialiseerde fiscale kennis de ambtenaren zich hoofdzakelijk concentreren op inbreuken inzake fiscale wetgeving, is een ruimer operationeel kader noodzakelijk om de effectieve werking van de MOTEM niet te bemoeilijken.”

Artikel 505 van het Strafwetboek verwijst naar heling en andere verrichtingen met betrekking tot zaken die uit een misdrijf voortkomen. Het komt de steller van het voorontwerp toe om na te gaan of een verwijzing naar dat artikel volstaat om alle beoogde samenloopsituaties te vatten. Zo rijst de vraag waarom niet eveneens naar artikel 505*bis* van het Strafwetboek wordt verwezen. Het uitsluitend verwijzen naar artikel 505 van het Strafwetboek dient te worden verantwoord in de memorie van toelichting.

12.2 Voorts is het niet duidelijk wat de juridische meerwaarde is van de woorden “maximaal georiënteerd op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit”. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de fiscale ambtenaren enkel bevoegdheden kunnen uitoefenen ter bestrijding van de fiscale fraude in het kader van de georganiseerde criminaliteit. Indien ze ook bevoegdheden zouden uitoefenen buiten de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit zouden ze immers niet langer “maximaal” georiënteerd zijn op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit. De gemachtigde stelde in dat verband het volgende:

“Artikel 151, paragraaf 1, tweede zin van de Grondwet bepaalt ‘Het openbaar ministerie is onafhankelijk in de individuele opsporing en vervolging onverminderd het recht van de bevoegde minister om de vervolging te bevelen en om bindende richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, vast te leggen’.

Artikel 143*quater* van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt op zijn beurt dat de minister van Justitie de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid vaststelt, inclusief die van het opsporings-- en vervolgingsbeleid, nadat hij het advies van het college van procureurs-generaal heeft ingewonnen.

Rekening houdend hiermee wordt een algemene beleidskeuze aangegeven, zonder een uitspraak te doen over individuele dossiers of specifieke situaties. Hiermee wordt de bedoeling zoals opgenomen in de memorie van toelichting aangegeven, met name dat de prioriteit ligt op de bestrijding van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, en de strijd tegen de georganiseerde criminaliteit.

De beslissing of en hoe gebruik gemaakt wordt van een MOTEM in een bepaald onderzoek ligt bij het openbaar ministerie. Het is dus aan het openbaar ministerie om deze toetsing van ‘maximaal georiënteerd op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit’ te maken en al dan niet het onderzoek te voeren door middel van het gebruik van een MOTEM. Voor de volledigheid wordt vermeld dat de Minister van Justitie medeondertekent.”

De verduidelijking door de gemachtigde overtuigt niet. Het gebruik van de term “maximaal” is niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid en dient geschrapt te worden. Indien het de bedoeling is dat bedoelde ambtenaren ook worden betrokken bij onderzoeken die niet georiënteerd zijn op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit, dient dit op een meer expliciete wijze te worden geregeld in de ontworpen bepalingen.

12.3. Krachtens de ontworpen bepalingen kunnen de fiscale ambtenaren slechts de bevoegdheden van officier van gerechtelijk politie, hulpofficier van de procureur des Konings, uitoefenen “voor zover zij bijstand verlenen aan multidisciplinaire onderzoeksteams, opgericht op basis van het artikel 105, § 11 van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst op twee niveaus”. Minstens in de memorie van toelichting zou moeten worden verduidelijkt hoe derden kunnen nagaan dat deze ambtenaren in die hoedanigheid optreden. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De handelingen die gesteld worden door de fiscale ambtenaren gebeuren steeds op vordering van een magistraat en moeten schriftelijk, via een kantschrift, aan de administratie worden medegedeeld. Het bevat de wetsbepalingen krachtens welke zij wordt verricht en het voorwerp. Daarnaast moet zij geformaliseerd worden met de datum waarop zij wordt uitgevaardigd, de naam en de hoedanigheid van de vorderende overheid alsmede zijn of haar handtekening. Bij een huiszoeking zullen zij een huiszoekingsbevel van de onderzoeksrechter moeten voorleggen. Zoals de federale gerechtelijke politie zullen ambtenaren van financiën zich steeds moeten identificeren met behulp van hun legitimatiekaart, wanneer dit gevraagd wordt. Het spreekt voor zich dat men steeds zijn hoedanigheid kenbaar moet maken (vb. door het dragen van een interventiearmband).

Indien nodig kan de belastingplichtige vragen om dit kantschrift voor te leggen om zich in kennis te stellen van de opdracht van de vorderende magistraat.

Bij een administratieve fiscale visitatie moeten de ambtenaren van financiën steeds in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs. Ook zij moeten steeds hun hoedanigheid en bevoegdheid aantonen. Tijdens de visitatie of net erna wordt steeds een PV over het verloop van de visitatie en de vaststellingen opgemaakt. Het zal dus steeds van in het begin duidelijk zijn in welke hoedanigheid een onderzoek wordt gevoerd.”

Artikelen 13 en 16

13. De gemachtigde bevestigde dat het bij de artikelen 13 en 16 van het voorontwerp ontworpen “tweede lid” het best wordt ingevoegd als een nieuw “derde lid” in de betrokken artikelen 340 WIB 92 en 59, § 1, Btw-wetboek, teneinde het verband dat thans bestaat tussen het eerste en het tweede lid van dat artikel en die paragraaf niet te doorbreken.

Hoofdstuk 6 – ECONOMIE, K.M.O. EN MIDDENSTAND – Verplichting voor ondernemingen tot terbeschikkingstelling aan consumenten van een elektronisch betaalmiddel

14. Hoofdstuk 6 van het voorontwerp strekt ertoe in boek VI, titel 2, hoofdstuk 2/1⁴, van het Wetboek van Economisch Recht een nieuw artikel VI.7/4 in te voegen, waarbij aan de ondernemingen zoals gedefinieerd in artikel I.8, 39°, van dat wetboek de plicht wordt opgelegd om aan de consument met ingang van 1 juli 2022 een elektronisch betaalmiddel ter beschikking te stellen (artikel 19 van het voorontwerp), waarvan de niet-naleving wordt gesanctioneerd (artikel 20).

15. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat van de definitie van elektronisch betaalmiddel zijn uitgesloten “cryptomunten, of virtuele munten”. Het is evenwel op basis van de tekst van het voorontwerp en de memorie van toelichting niet duidelijk op welke grond dergelijke betaalmiddelen worden uitgesloten. Het verdient aanbeveling om dit minstens in de memorie van toelichting te verduidelijken. Bovendien, indien voor deze uitsluiting geen beroep kan worden gedaan op een bestaande wettelijke grondslag, zal in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie moeten kunnen worden verantwoord waarom deze betaalmiddelen toch worden uitgesloten.

16. In de memorie van toelichting wordt eraan herinnerd dat “artikel VII.30, § 3, van het Wetboek van economisch recht, dat de begunstigde verbiedt om een vergoeding te vragen voor het gebruik van een bepaald betaalinstrument en voor betalingsdiensten waarop verordening (EU) 260/2012 van toepassing is, geldt. Dat houdt in dat de onderneming geen kosten zal kunnen aanrekenen aan de consumenten voor het gebruik van een elektronisch betaalmiddel”. Ter wille van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om dit tot uitdrukking te brengen in het ontworpen artikel VI.7/4, eerste lid, van het wetboek, door erin te schrijven “Onverminderd artikel VII.30, § 3, stelt de onderneming, wanneer de betaling (...)”.

*

⁴ Waarvan het opschrift wordt aangepast (artikel 18 van het voorontwerp).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis apporte diverses modifications dans différents textes légaux fiscaux.

Chapitre 1^{er} – Disposition générale

3. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Exonération de primes et de revenus de formation accordés par une région ou par la Communauté germanophone pour les métiers en pénurie

4. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Exonération du *job bonus* flamand

Article 4

5. L'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 36°, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) vise à qualifier la prime accordée en vertu du 'décret de la Région flamande du xxxx 2021 réglant l'octroi d'un bonus emploi' de revenus exonérés.

Le décret précité a fait l'objet d'une approbation de principe sous forme d'avant-projet le 23 décembre 2021 par le Gouvernement flamand et est actuellement soumis pour avis à la section de législation du Conseil d'État. Ce projet devra ensuite encore franchir toutes les étapes de la procédure parlementaire. La portée précise du régime final n'est par conséquent pas encore établie. Il est dès lors prématuré de prévoir déjà dans l'avant-projet à l'examen une exonération en ce qui concerne la prime visée. En outre, ces circonstances ne permettent pas davantage à la section de législation d'examiner de manière complète l'exonération prévue par l'article 4 de l'avant-projet à l'examen. Il y a lieu, par conséquent, de distraire l'article 4 de l'avant-projet.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

Chapitre 4 – Modifications en matière [de] réductions d'impôt pour allocations de chômage

6.1. Le chapitre 4 de l'avant-projet vise à opérer une distinction en matière de réduction d'impôt pour allocations de chômage entre une « réduction de base » et une « réduction additionnelle ». À la question de savoir en quoi consiste précisément cette distinction, le délégué a donné l'explication suivante :

« Het bedrag van de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal bij koninklijk besluit kunnen worden verhoogd wanneer het bedrag van de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen niet volstaat om de belasting op werkloosheidsuitkeringen tot nul terug te brengen voor een belastingplichtige met een belastbaar inkomen dat gelijk is aan 10.160 euro (te indexeren basisbedrag) en uitsluitend bestaat uit werkloosheidsuitkeringen (art. 147, laatste lid, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp). Dat is niet het geval voor de basisvermindering.

De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt net als de basisvermindering voor werkloosheidsuitkeringen beperkt in functie van het aandeel van de werkloosheidsuitkeringen in het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen (proratering of 'horizontale beperking' van de vermindering) (artikel 147, eerste lid, 8°, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp).

De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt net als de basisvermindering voor werkloosheidsuitkeringen lineair afgebouwd tot nul in functie van de hoogte van het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen ('verticale beperking'). De grenzen voor de afbouw zijn echter verschillend. Voor de basisvermindering geldt dat de (horizontaal beperkte) vermindering lineair wordt afgebouwd vanaf een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen van 14.900 euro (te indexeren basisbedrag) om tot nul te worden teruggebracht van zodra het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen 18.600 euro of meer bedraagt (te indexeren basisbedrag) (artikel 151, WIB 92). De (horizontaal beperkte) aanvullende vermindering wordt lineair afgebouwd vanaf een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen van 10.160 euro (te indexeren basisbedrag) om tot nul te worden teruggebracht van zodra het (gezamenlijk belaste) belastbare inkomen 14.900 euro of meer bedraagt (te indexeren basisbedrag) (artikel 151/1, WIB 92 zoals gewijzigd door het ontwerp).

Voor de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen samen geldt dat de vermindering niet hoger kan zijn dan de om te slane belasting op werkloosheidsuitkeringen (artikel 153, WIB 92) ».

6.2. Ensuite, il a été demandé quelle est la différence entre la réduction « additionnelle », instaurée par l'avant-projet, et la réduction « complémentaire », actuellement prévue par l'article 154 du CIR 92, qui est abrogé par l'article 7 de l'avant-projet. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« De bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wordt enkel verleend wanneer het (gezamenlijk belaste) inkomen uitsluitend uit vervangingsinkomsten en pensioenen bestaat. Dat is niet het geval voor de aanvullende vermindering.

De inkomensgrenzen voor de toepassing van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen gelden per aanslag en dus voor beide echtgenoten samen in geval van een gemeenschappelijke aanslag. De aanvullende vermindering wordt per echtgenoot verleend. De horizontale en verticale beperking wordt per echtgenoot toegepast.

Voor de bijkomende vermindering wordt voor de inkomensgrenzen rekening gehouden met het totale netto-inkomen (dus voor de aftrek van onderhoudsgelden), terwijl voor de aanvullende vermindering het belastbare inkomen (dus na aftrek van onderhoudsgelden) in rekening wordt gebracht.

Het referentie-inkomen voor de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen en dus ook het bedrag van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen in het geval het totale netto-inkomen uitsluitend uit werkloosheidsuitkeringen bestaat, wordt bepaald rekening houdende met het maximumbedrag van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het vierde jaar voorafgaand aan het aanslagjaar (artikel 154, § 2, eerste lid, 1°, § 3, eerste lid, 1°, en § 4, WIB 92). De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal een vast jaarlijks te indexeren bedrag zijn, met dien verstande dat het zal kunnen worden verhoogd bij koninklijk besluit wanneer het bedrag van de basisvermindering en de aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen voor een bepaald aanslagjaar niet volstaat om de belasting op werkloosheidsuitkeringen tot nul terug te brengen voor een belastingplichtige met een (gezamenlijk belast) belastbaar inkomen dat gelijk is aan 10.160 euro (te indexeren basisbedrag) en uitsluitend bestaat uit werkloosheidsuitkeringen (artikel 147, laatste lid, WIB 92 in ontwerp). De aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen zal dus in principe gelijk zijn aan het maximumbedrag van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen wanneer het totale netto-inkomen bestaat uit werkloosheidsuitkeringen enerzijds en pensioenen, wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen of andere vervangingsinkomsten anderzijds (artikel 154, § 2, eerste lid, 2° en § 3, eerste lid, 2°, WIB 92) ».

6.3. On peut se rallier à ces précisions.

Chapitre 5 – Mise en place d'un cadre juridique rendant possible la concertation et la coopération entre le ministère public, la police judiciaire fédérale et l'administration fiscale en vue de lutter contre la fraude fiscale grave, organisée ou non et de faciliter le travail des MOTEMS (équipes mixtes d'enquête pluridisciplinaire)

7. Les dispositions du chapitre 5 de l'avant-projet visent à attribuer la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi, à vingt-cinq fonctionnaires qui ont au moins le grade d'attaché, en vue de la recherche et de la constatation des infractions au CIR 92 et au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), dans la mesure où ils prêtent leur concours aux équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire créées sur la base de l'article 105, § 11, de la loi du 7 décembre 1998 'organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux'. Ce nombre peut être augmenté par le Roi après avis du Collège des procureurs généraux.

FORMALITÉS

8. Le 29 octobre 2021, la secrétaire d'État qui a le budget dans ses attributions a refusé de donner son accord en ce qui concerne le chapitre 5 de l'avant-projet dans les termes suivants :

« Gelet op het advies van de Inspecteur van Financiën dd. 25/10/2021, met referentie KuDB.2021.1539, en overeenkomstig artikel 5 van het Koninklijk Besluit van

16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole kan ik mijn akkoord niet verlenen aan de maatregel zoals opgenomen in dit hoofdstuk aangezien deze maatregelen geen deel uitmaken van de goedgekeurde notificaties van de Ministerraad dd. 20/10/2021 en aldus niet thuishoort in deze programmawet.

Daarnaast werd ook geen enkele budgettaire fiche aangeleverd met betrekking tot de verschillende maatregelen, waardoor elke inschatting van de budgettaire impact onmogelijk is ».

L'avant-projet a été approuvé le 26 novembre 2021 par le Conseil des ministres sous la condition suivante :

« Étant entendu que l'on tiendra compte des remarques ou conditions, reprises dans la lettre datée du 29 octobre 2021 de la Secrétaire d'État au Budget, l'avant-projet peut être envoyé pour avis au Conseil d'État, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

(...) »².

On aperçoit mal comment l'avant-projet a tenu compte « des remarques ou conditions, reprises dans la lettre datée du 29 octobre 2021 de la Secrétaire d'État au Budget », dès lors que, dans cette lettre, la secrétaire d'État a refusé son accord.

Si, pour répondre à ces remarques et conditions, le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications³, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

9. En matière fiscale, le contribuable a l'obligation de collaborer avec l'administration fiscale (voir e.a. l'article 315 du CIR 92), tandis qu'en matière pénale, un suspect a le droit de garder le silence. L'article 338*quater*, § 3, en projet, du CIR 92, et l'article 63*ter*, § 3, en projet, du Code de la TVA visent à concilier ces deux principes en prévoyant que les fonctionnaires revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire ne peuvent pas prêter leur concours à une équipe mixte d'enquête pluridisciplinaire « dans la mesure où ils sont impliqués dans une enquête administrative en cours à laquelle se rapporte l'enquête [pénale] ». La question se pose toutefois de savoir pourquoi l'avant-projet fait uniquement mention d'« une enquête administrative en cours », et si le droit de garder le silence et la présomption d'innocence ne risquent pas également d'être compromis si un fonctionnaire impliqué précédemment dans une enquête administrative portant sur les mêmes faits participe aussi à l'enquête pénale. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« De voorgestelde situatie wordt vermeden door het geheel van de wetgeving en het toepassingsgebied binnen de MOTEM-structuur.

² Notification du Conseil des ministres, point 23, b.

³ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

Binnen het kader van het *una via* overleg beslist de procureur des Konings voor welke feiten omschreven in tijd en ruimte hij de strafvordering zal uitoefenen (cf. art. 29 § 4 Sv). Dit overleg moet zo vroeg mogelijk in de procedure plaatsvinden (Parl. St., Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, pp. 41) van zodra er aanwijzingen van ernstige fiscale fraude ontdekt worden. Dit gebeurt in de fase van het vooronderzoek, dat door de fiscale diensten wordt gevoerd. Noch de controlediensten, noch de belastingplichtige zijn bij dit vooronderzoek betrokken.

Van in het begin wordt bijgevolg voor een duidelijk pad gekozen, hetzij het strafrechtelijk pad waarbij de Procureur des Konings het onderzoek voert en de vervolging instelt, en waarbij de strafrechter het misdrijf en het fiscaal contentieux behandelt, hetzij het administratieve pad, waarbij de fiscale administratie het onderzoek voert.

Het initiatief voor een multidisciplinair onderzoek gaat uit van de Procureur des Konings binnen zijn beslissing om de strafvordering uit te oefenen en om het onderzoek op te dragen aan een MOTEM. De ambtenaar die daaraan deelneemt zal gedurende het gehele onderzoek het zwijgrecht toepassen en de opgeworpen situatie waarbij men op de ene dag geconfronteerd wordt met een fiscaal ambtenaar waarvoor de meewerkplicht geldt, en de volgende dag met de ambtenaar werkzaam als officier van gerechtelijke politie waarbij het zwijgrecht geldt, zal niet voorkomen.

Immers leidt de toepassing van de *una via* er toe dat er geen wissel kan gebeuren tussen een administratief en een gerechtelijk onderzoek. Indien er een administratief onderzoek lopende is voor een onderzoek dat in aanmerking zou komen voor een MOTEM, betekent dit dat binnen de *una via* de administratieve weg gekozen is. Echter om maximaal rekening te houden met de bezorgdheid dat één en dezelfde ambtenaar voor hetzelfde onderzoek geen administratief onderzoek kan voeren om vervolgens deel te nemen aan een gerechtelijk onderzoek middels gebruik van een MOTEM, waarbij in hoofde van de belastingplichtige eerst een meewerkplicht (administratief) en nadien het zwijgrecht (gerechtelijk) zou gelden, sluit de wet elke bijstand door de ambtenaren bekleed met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan een multidisciplinaire onderzoeksteam uit, indien zij toch betrokken zouden zijn in een lopend administratief onderzoek waarop het gerechtelijk onderzoek gevoerd door de MOTEM betrekking heeft.

In praktijk kan moeilijk een situatie worden bedacht waarbij het administratief onderzoek over dezelfde feiten wordt afgesloten zolang het strafonderzoek naar diezelfde feiten loopt. De administratie kan haar vordering tot betaling van de belastingen (art. 4bis VTSv) pas indienen vanaf het moment dat de zaak voor het vonnisgerecht (correctionele rechtbank) aanhangig is gemaakt (en het strafonderzoek is afgelopen).

De wetswijziging viseert eenzelfde samenwerking voor zeer ernstige fiscale fraude op te zetten als voor de georganiseerde sociale fraude. Net zoals dit het geval is voor de sociale inspectiediensten zal een kaderakkoord inzake samenwerking in de MOTEMS worden afgesloten. In dit akkoord wordt uitdrukkelijk opgenomen dat men steeds nauwgezet moet verifiëren of de ambtenaar op een of andere manier is betrokken geweest bij een onderzoek naar dezelfde feiten, vooraleer men het onderzoeksplan goedkeurt.

De voorgestelde teksten zijn bovendien quasi identiek met de regelgeving die voor de ambtenaren van economische en sociale inspectie geldt. Bovendien kunnen vele andere dan fiscale ambtenaren (sociale inspectie / voedselveiligheid / milieu-inspectie / economische inspectie / kansspelcommissie / boswachters /...) samenwerken met politiediensten in het kader van specifieke strafonderzoeken. Een afwijkende bepaling in functie van de origine van de ambtenaar (FOD Financiën of andere overheidsdienst) kan in functie van de doelstelling niet verantwoord worden.

Tenslotte merken we op dat in praktijk de belastingplichtige zich tijdens het administratief onderzoek meer en meer blijkt te beroepen op het zwijgrecht omdat de BBI (administratieve) sancties met een strafrechtelijk karakter kan opleggen. De nieuwe wet heeft het voordeel van de duidelijkheid ».

Le simple renvoi à une enquête administrative « en cours » est en particulier justifié par le délégué en relevant que d'autres situations – comparables – ne peuvent pas se produire et qu'il n'est dès lors pas nécessaire que le régime en projet vise également ces situations. Si tel est effectivement le cas, on n'aperçoit pas pourquoi il est jugé nécessaire de viser néanmoins, de manière spécifique, des enquêtes administratives « en cours », et pourquoi il n'est pas fait mention de manière générale d'« enquêtes administratives ». Il est recommandé de préciser ce point dans l'exposé des motifs, lequel peut également reproduire les explications fournies par le délégué.

10. À la question de savoir comment le régime en projet s'articule avec le régime inscrit à l'article 71 de la loi du 28 décembre 1992 'portant des dispositions fiscales, financières et diverses', qui prévoit que des fonctionnaires des administrations fiscales, désignés par le ministre des Finances, sont mis à la disposition du procureur du Roi ou de l'auditeur du travail, aux fins de les assister dans l'exercice de leurs missions, et qui, à cet effet, ont, durant la mise à disposition, la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi et de l'auditeur du travail, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het is juist te stellen dat in het bestaand systeem van 'gedetacheerde' ambtenaren de betrokken ambtenaar 'uit het korps van de administratie gehaald' wordt. Deze wet beperkt geenszins dit bestaande systeem en de regering heeft hiermee gekozen om de fiscale slagkracht van het parket en het gerecht te versterken zodat een actiever vervolgingsbeleid voor fiscale fraude mogelijk wordt (zie ook aanbevelingen van het Rekenhof, Verslag dd. februari 2021, Permanente fiscale regularisaties), zonder dat diezelfde fiscale administratie medewerkers afstaat en met behoud van de continue specialisatie van de betrokken ambtenaren inzake fiscale fraudefenomenen en -typologieën, bepaalde constructies, bepaalde sectoren.

Deze zeer gespecialiseerde kennis kan door middel van deelname aan een MOTEM, waarbij op voorhand een duidelijke afbakening in tijd en ruimte van het gerechtelijk onderzoek bepaald wordt, gevolgd door het opstellen van een concreet onderzoeksplan, voor één welbepaald onderzoek of voor meerdere onderzoeken ter beschikking worden gesteld het Openbaar Ministerie. Het is de bedoeling om in functie van het onderzoek (*ad hoc*) de ambtenaar met [de] meeste expertise op dit domein tijdelijk naar de MOTEM te sturen. Zo zal bijvoorbeeld voor een strafonderzoek naar een BTW carrousel een BTW specialist deelnemen.

De systemen van detachering en deelname aan MOTEMS zijn complementair en vormen mogelijkheden die een zeer nuttige aanvulling vormen en een antwoord geven op de nood aan gekwalificeerd, gespecialiseerd personeel voor dit soort onderzoek. Een deelname aan MOTEMS is steeds tijdelijk en *ad hoc*. De flexibiliteit van deze maatregel wordt vergroot door het feit dat men tot op zekere hoogte uit de aangewezen ambtenaren zal kunnen kiezen naar gelang de bijzondere expertise die voor het specifiek onderzoek vereist is ».

Articles 12 et 15

11. Les dispositions en projet aux articles 12 et 15 de l'avant-projet prévoient chaque fois que vingt-cinq fonctionnaires fiscaux sont revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi. Selon l'exposé des motifs, il s'agit de fonctionnaires actifs au sein de l'administration de l'Inspection spéciale des impôts (ISI). Le délégué a toutefois déclaré qu'il peut aussi s'agir de fonctionnaires fiscaux n'appartenant pas à l'ISI :

« Gezien de opdrachten toegewezen aan de AABBI, waaronder de gestructureerde strijd tegen de fraude vormt deze Algemene Administratie de logische partner van het parket. Het is daarom dat in de toelichting verwezen wordt naar de administratie van de BBI. Verwijzend naar het vorige antwoord, zou echter een beperking in de wet de doelstelling van deze bepaling, met name het versterken van de fiscale slagkracht binnen multidisciplinaire onderzoeksteams te zeer beperken. In voorkomend geval kan het door de Procureur des Konings gewenste onderzoek een specialisatie vergen die aanwezig is bij een ambtenaar die niet werkzaam is bij de Administratie van de BBI ».

Il est recommandé de conformer l'exposé des motifs à la portée des dispositions en projet, telle qu'elle a été précisée par le délégué.

12. Conformément à l'article 338^{quater}, § 2, en projet, du CIR 92 et à l'article 63^{ter}, § 2, en projet, du Code de la TVA, les prérogatives d'officier de police judiciaire conférées aux fonctionnaires fiscaux ne peuvent être exercées qu'en vue de la recherche et de la constatation des infractions visées par lesdits codes ou des arrêtés pris pour leur exécution « et par l'article 505 du Code pénal », qui est « orienté[...] au maximum » sur la lutte contre la criminalité organisée, et dans la mesure où ils prêtent leur concours aux équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire créées sur la base de l'article 105, § 11, de la loi du 7 décembre 1998. À propos de ces dispositions, on peut formuler les observations suivantes.

12.1. Tout d'abord, on n'aperçoit pas clairement pourquoi les dispositions en projet visent l'ensemble de l'article 505 du Code pénal, alors que cette disposition ne porte pas uniquement sur les infractions fiscales. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het is duidelijk de bedoeling dat de ambtenaren volwaardig deel kunnen nemen aan een multidisciplinair onderzoeksteam, waarbij de focus zal liggen op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit. Hierbij wordt rekening gehouden dat in een criminele organisatie pas op het einde van het onderzoek zal duidelijk zijn welke de herkomst van de criminele gelden waren, terwijl dit bij de start van het onderzoek niet altijd duidelijk is.

Ook is er dikwijls samenloop tussen fiscale en sociale of andere inbreuken. Men denke aan de tewerkstelling van personen in het zwart, waarbij zowel de sociale wet als fiscale wet werd overtreden. Daarnaast is er een grote verwevenheid tussen fiscale fraude en het witwassen. De ambtenaren van de BBI zijn immers bij uitstek in staat om internationale financiële stromen in kaart te brengen.

Om de deelname aan deze onderzoeksteams niet onnodig te bemoeilijken, waarbij continu op procedureel niveau het puur fiscale aspect in oogschouw zou dienen genomen te worden, is gekozen voor een ruime omschrijving van het hele artikel 505 van het strafwetboek. Hierdoor zou ook de problematiek van de samenloop van misdrijven moeten gedekt zijn.

Hoewel vanuit hun gespecialiseerde fiscale kennis de ambtenaren zich hoofdzakelijk concentreren op inbreuken inzake fiscale wetgeving, is een ruimer operationeel kader noodzakelijk om de effectieve werking van de MOTEM niet te bemoeilijken ».

L'article 505 du Code pénal renvoie au recèlement et à d'autres opérations relatives à des choses tirées d'une infraction. Il revient à l'auteur de l'avant-projet de vérifier si une référence à cet article est suffisante pour appréhender toutes les situations de concours visées. Ainsi, la question se pose de savoir pourquoi il n'est pas également fait mention de l'article 505*bis* du Code pénal. La référence exclusive à l'article 505 du Code pénal doit être justifiée dans l'exposé des motifs.

12.2. Par ailleurs, on n'aperçoit pas clairement la plus-value juridique des mots « orientées au maximum sur la lutte contre la criminalité organisée ». Il pourrait s'en déduire que les fonctionnaires fiscaux ne peuvent exercer leurs prérogatives qu'en vue de lutter contre la fraude fiscale s'inscrivant dans le cadre de la criminalité organisée. S'ils exerçaient leurs prérogatives aussi en dehors de la lutte contre la criminalité organisée, ils ne devraient en effet plus être orientés « au maximum » sur la lutte contre la criminalité organisée. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Artikel 151, paragraaf 1, tweede zin van de Grondwet bepaalt 'Het openbaar ministerie is onafhankelijk in de individuele opsporing en vervolging onverminderd het recht van de bevoegde minister om de vervolging te bevelen en om bindende richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, vast te leggen'.

Artikel 143*quater* van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt op zijn beurt dat de minister van Justitie de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid vaststelt, inclusief die van het opsporings-- en vervolgingsbeleid, nadat hij het advies van het college van procureurs-generaal heeft ingewonnen.

Rekening houdend hiermee wordt een algemene beleidskeuze aangegeven, zonder een uitspraak te doen over individuele dossiers of specifieke situaties. Hiermee wordt de bedoeling zoals opgenomen in de memorie van toelichting aangegeven, met name dat de prioriteit ligt op de bestrijding van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, en de strijd tegen de georganiseerde criminaliteit.

De beslissing of en hoe gebruik gemaakt wordt van een MOTEM in een bepaald onderzoek ligt bij het openbaar ministerie. Het is dus aan het openbaar ministerie om deze toetsing van 'maximaal georiënteerd op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit' te maken en al dan niet het onderzoek te voeren door middel van het gebruik van een MOTEM. Voor de volledigheid wordt vermeld dat de Minister van Justitie medeondertekent ».

Les précisions du délégué ne convainquent pas. L'utilisation des mots « au maximum » ne favorisent pas la sécurité juridique et doivent être supprimés. S'il s'agit que les fonctionnaires visés soient aussi impliqués dans des enquêtes qui ne sont pas orientées sur la lutte contre la criminalité organisée, il convient de le régler d'une manière plus explicite dans les dispositions en projet.

12.3. En vertu des dispositions en projet, les fonctionnaires fiscaux ne peuvent exercer les prérogatives d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi, que « dans la mesure où ils prêtent leur concours aux équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire prévues à [lire : créées sur la base de] l'article 105, § 11, de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux ». L'exposé des motifs, à tout le moins, devrait préciser comment des tiers peuvent vérifier que ces fonctionnaires agissent en cette qualité. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« De handelingen die gesteld worden door de fiscale ambtenaren gebeuren steeds op vordering van een magistraat en moeten schriftelijk, via een kantschrift, aan de administratie worden medegedeeld. Het bevat de wetsbepalingen krachtens welke zij wordt verricht en het voorwerp. Daarnaast moet zij geformaliseerd worden met de datum waarop zij wordt uitgevaardigd, de naam en de hoedanigheid van de vorderende overheid alsmede zijn of haar handtekening. Bij een huiszoeking zullen zij een huiszoekingsbevel van de onderzoeksrechter moeten voorleggen. Zoals de federale gerechtelijke politie zullen ambtenaren van financiën zich steeds moeten identificeren met behulp van hun legitimatiekaart, wanneer dit gevraagd wordt. Het spreekt voor zich dat men steeds zijn hoedanigheid kenbaar moet maken (vb. door het dragen van een interventiearmband).

Indien nodig kan de belastingplichtige vragen om dit kantschrift voor te leggen om zich in kennis te stellen van de opdracht van de vorderende magistraat.

Bij een administratieve fiscale visitatie moeten de ambtenaren van financiën steeds in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs. Ook zij moeten steeds hun hoedanigheid en bevoegdheid aantonen. Tijdens de visitatie of net erna wordt steeds een PV over het verloop van de visitatie en de vaststellingen opgemaakt. Het zal dus steeds van in het begin duidelijk zijn in welke hoedanigheid een onderzoek wordt gevoerd ».

Articles 13 et 16

13. Le délégué a confirmé qu'il vaudrait mieux insérer l'« alinéa 2 », en projet aux articles 13 et 16 de l'avant-projet, comme un nouvel « alinéa 3 » dans les articles 340 du CIR 92 et 59, § 1^{er}, du Code de la TVA, concernés, afin de ne pas rompre le lien existant actuellement entre les alinéas 1^{er} et 2 de cet article et de ce paragraphe.

Chapitre 6 – ÉCONOMIE, P.M.E. ET CLASSES MOYENNES – Obligation de mise à disposition des consommateurs d'un moyen de paiement électronique

14. Le chapitre 6 de l'avant-projet vise à insérer dans le livre VI, titre 2, chapitre 2/1⁴, du Code de droit économique un nouvel article VI.7/4, imposant aux entreprises, définies à l'article I.8, 39°, de ce code, l'obligation de mettre à la disposition du consommateur, à partir du 1^{er} juillet 2022, un moyen de paiement électronique (article 19 de l'avant-projet), obligation dont le non-respect est sanctionné (article 20).

⁴ Dont l'intitulé est adapté (article 18 de l'avant-projet).

15. L'exposé des motifs précise que les « crypto-monnaies, ou monnaies virtuelles » sont exclues de la définition de moyen de paiement électronique. Le texte de l'avant-projet et l'exposé des motifs ne permettent toutefois pas de déterminer sur quelle base de tels moyens de paiement sont exclus. Il est recommandé de le préciser au moins dans l'exposé des motifs. En outre, si aucune base légale existante ne peut être invoquée pour cette exclusion, il faudra pouvoir justifier, au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, pourquoi ces moyens de paiement sont malgré tout exclus.

16. L'exposé des motifs rappelle que « l'article VII.30, § 3, du Code de droit économique, selon lequel il est interdit au bénéficiaire de demander des frais au payeur pour l'utilisation d'un instrument de paiement donné et pour les services de paiement auxquels s'applique le règlement (UE) 260/2012, est d'application. Ce qui implique que l'entreprise ne pourra pas facturer des frais aux consommateurs, lors de l'utilisation d'un moyen de paiement électronique ». Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé d'exprimer ce principe dans l'article VI.7/4, alinéa 1^{er}, en projet, du Code en y écrivant « Sans préjudice de l'article VII.30, § 3, l'entreprise, lorsque le paiement (...) ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH