

### #341: 'Les jeux sont faits'<sup>1</sup> met 'ne bis in idem' of gloort er hoop?

Het Hof van Justitie in Luxemburg mag zich buigen over de toepassing van het 'ne bis in idem'-beginsel<sup>2</sup>: het verbod van dubbele bestraffing<sup>2</sup>. De Belgische nationale rechter<sup>3</sup> vraagt zich in een btw-procedure af of dezelfde feiten voor één jaar bestuursrechtelijk mogen worden beboet en voor een ander jaar strafrechtelijk mogen worden vervolgd. Onze Hoge Raad heeft tot nu toe geoordeeld dat een dergelijke handelwijze van de overheid is geoorloofd<sup>4</sup>. Roelof Vos is benieuwd of het Hof van Justitie door deze omzeiling van het verbod op dubbele bestraffing heen breekt. "Les jeux sont faits"<sup>5</sup>?

### Geen dubbele bestraffing: 'ne bis in idem'

Fiscale delicten kunnen zowel met een administratieve boete als met strafrechtelijke vervolging worden afgedaan<sup>6</sup>. Beboeting vindt plaats door de Belastingdienst en vervolging is aan het Openbaar Ministerie. Het verbod op dubbele vervolging en bestraffing (het ne bis in idem-beginsel) is een algemeen erkend rechtsbeginsel<sup>7</sup> en opgenomen in zowel het Wetboek van Strafrecht<sup>8</sup> als in de Algemene wet bestuursrecht<sup>9</sup>. Om dubbele bestraffing te voorkomen is in het Wetboek van Strafvordering<sup>10</sup> en de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen<sup>11</sup> bepaald dat de overheid een keuze moet maken, het una via-beginsel. Dit biedt een verdergaande bescherming voor de bestrafte persoon.

### Verzoek om prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie

De Belgische fiscale administratie heeft bij de ondernemer Dranken Xx, een detailhandel en groothandel in dranken, een btw-onderzoek uitgevoerd over het jaar 2011<sup>12</sup>. Dit onderzoek leidde tot het vermoeden van belastingontduiking. Vastgesteld is dat Dranken Xx verkoopfacturen opstelde voor de levering van dranken aan particulieren. Deze bleken ófwel onbekend te zijn op het aangeduide adres ófwel de gefactureerde goederen niet besteld noch geleverd te hebben gekregen. De dranken werden echter geleverd aan een klant (café/horecazaak) waarvan de identiteit niet meer achterhaald kan worden.

---

<sup>1</sup> Naar de titel van het boek 'Les jeux sont faits' (RV: 'Het spel is gespeeld') van Jean-Paul Sartre uit 1947

<sup>2</sup> HvJ Dranken van Eetvelde NV, C-331/23

<sup>3</sup> Verzoek om prejudiciële beslissing 22 mei 2023 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent

<sup>4</sup> Zie o.a. Uitspraak van de Hoge Raad van 6 oktober 2015 (ECLI:NL:HR:2015:2978)

<sup>5</sup> Naar de titel van het boek 'Les jeux sont faits' (oftewel: 'Het spel is gespeeld') van Jean-Paul Sartre uit 1947.

<sup>6</sup> Zie 'Kiezen of delen? Over de ondeelbare belastingaangifte en una via, door Mr. G.M. Boezelman en mr. A.C.M. Klaasse, TBS&H 2021 nr. 2

<sup>7</sup> Artikel 14, zevende lid, IVBP, artikel 4 Zevende Protocol bij het EVRM en artikel 50 EU Handvest

<sup>8</sup> Artikel 68 Wetboek van Strafrecht

<sup>9</sup> Artikel 5:43 Awb.

<sup>10</sup> Artikel 243, tweede lid Sv

<sup>11</sup> Artikel 5:44, eerste lid AwB

<sup>12</sup> Verzoek om prejudiciële beslissing, C-331/23 door Mr. J. Sanders jr., BTW-Brief 2023/62

Met de valse facturen deed de klant aankopen bij Dranken Xx die hij in de café/horecazaak kon verkopen. Deze werkwijze bood de mogelijkheid om met de aangekochte dranken verkopen te realiseren zonder daarover btw en inkomstenbelasting te voldoen.

De Rechtbank van Oost-Vlaanderen heeft bij uitspraak van 22 mei 2023 besloten prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie in Luxemburg. De Belgische rechter vraagt zich of art. 50 van het Handvest van de Grondrechten van de EU zich al dan niet verzet tegen een nationale regeling die een cumulatie van (administratieve en strafrechtelijke) sancties van strafrechtelijke aard toelaat. Deze sancties vloeien voort uit verschillende procedures voor feiten die materieel dezelfde zijn, maar die hebben plaatsgevonden in opeenvolgende jaren. Het gaat om feiten die strafrechtelijk worden beschouwd als een voortgezet misdrijf met eenheid van opzet. De vraag is dan of dezelfde feiten voor één jaar bestuursrechtelijk mogen worden afgedaan en voor een ander jaar strafrechtelijk mogen worden vervolgd. Worden deze feiten beschouwd als onlosmakelijk met elkaar verbonden, omdat ze in opeenvolgende jaren hebben plaatsgevonden?

De Belgische rechter vraagt zich ook af of art. 50 van het Handvest verlangt dat in een nationale regeling regels zijn opgenomen die een evenredigheidstoetsing waarborgen in het geval een administratieve boete wordt opgelegd nadat een persoon al onherroepelijk strafrechtelijk is veroordeeld. Of is het – in het licht van het Handvest - voldoende dat de fiscale rechter de zwaarte van het geheel van sancties in relatie tot de betrokken inbreuk met een evenredigheidstoets ook zonder nationale wetgeving kan toetsen? De Belgische rechter stelt ook nog vragen aan het HvJ over de aansprakelijkheid voor andermans fraude met btw. Ook een boeiend vraagstuk dat we echter voor deze bijdrage buiten beschouwing laten<sup>13</sup>.

De status van de prejudiciële procedure is dat het Belgische departement op 28 juli 2023 zijn motivering heeft ingediend, gevolgd door schriftelijke opmerkingen van partijen op 14 september 2023. Mogelijk dat medio 2024 – afhankelijk van zittingsdatum en al dan niet de conclusie van de AG – uitsluitel van het Hof van Justitie kan worden verwacht.

### **Welke gevolgen kan een beslissing in deze zaak hebben voor de Nederlandse praktijk?**

Over de toepassing van het ne bis en idem-beginsel wordt in ons land regelmatig geprocedeerd. En ook in de literatuur is daaraan regelmatig aandacht besteed<sup>14</sup>. Zowel nationaal – tot en met de Hoge Raad – als internationaal is door het Hof van Justitie en het EHRM in Straatsburg al de nodige invulling gegeven aan het verbod van dubbele bestraffing.

---

<sup>13</sup> 1) Schendt art.51 bis, par 4 WBTW artikel 205 RL; 206/112 jo het evenredigheidsbeginsel nu deze bepaling voorziet in een onvoorwaardelijke algehele aansprakelijkheid en de rechter deze niet kan beoordelen in functie van eenieders bijdrage aan de belastingfraude? 2) Schendt art.51 bis WBTB art. 205 van de RL 2006/112, in samenhang met het neutraliteitsbeginsel inzake btw, indien deze bepaling aldus geïnterpreteerd moet worden dat men hoofdelijk gehouden is de btw in plaats van de wettelijke schuldenaar te voldoen, zonder dat rekening moet worden gehouden met de aftrek van btw die de wettelijke schuldenaar kan uitoefenen?

<sup>14</sup> Zie noot 5 'Kiezen of delen' als ook 'Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiele invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel', Mr. K.M.G. Demandt en mr. C.A.M. Janssen, Weekblad voor fiscaal recht.7379.22 april 2021

Naast het Handvest is het ne bis en idem-beginsel ook opgenomen in artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM. Hoewel Nederland het Zevende Protocol niet heeft geratificeerd, is de rechtspraak van het EHRM over het verbod van dubbele bestraffing wel van invloed op de nationale rechtspraak<sup>15</sup>.

Als rechtsbeschermer van de 'bestrafte' word je niet echt vrolijk van de rechtspraak. Het 'idem', dat wil zeggen hetzelfde feit, wordt door de Europese rechters enigszins ruim uitgelegd door aan te knopen bij de materiele invulling van de feiten in plaats van de juridische kwalificatie van de feiten<sup>16</sup>.

Voor het 'bis' gedeelte liggen de Europese kaarten voor de gestrafte niet bepaald gunstig<sup>17</sup>. Als de boeteprocEDURE en de strafprocedure niet tegelijkertijd plaatsvinden, maar wél met elkaar verband houden en met de verschillende sancties verschillende doelen worden nagestreefd, dan kan – ondanks dat sprake is van hetzelfde feit – deze tweede vervolging toch ook toelaatbaar zijn<sup>18</sup>.

Interessant is nu hoe het Hof van Justitie gaat oordelen over administratieve beboeting voor het ene jaar en voor strafrechtelijke afdoening voor het andere jaar. Het Hof heeft eerder beslist dat voor hetzelfde feit wordt getoetst of sprake is van een geheel van concrete omstandigheden die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn<sup>19</sup>. Leg ook die van het EHRM er naast: 'inextricably linked together in time and space'<sup>20</sup>. Een doorlopende gedraging van dezelfde feiten. Kun je die in tijd opknippen (aangiftetijdvak)? Een echte letterknecht ziet dan geen cumulatie van bestraffende procedures<sup>21</sup>. Maar naar de geest van het ne bis in idem-beginsel – en in elk geval in die van de bestrafte – wordt zo toch het verbod van dubbele bestraffing ontgaan. In elk geval dient in mijn beleving het totaal van deze vermeende dubbele sancties te worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel.

### **Conclusie/slotopmerkingen**

Is het 'spel al gespeeld' of gloort er hoop voor een ruimer verbod op dubbele bestraffing? De prejudiciële vragen die de Belgische nationale rechter medio 2023 aan het Hof van Justitie heeft voorgelegd, kunnen ook in Nederland gevolgen hebben. Administratieve beboeting voor het ene jaar en strafrechtelijke afdoening voor het andere jaar, voelt in elk geval als dubbele bestraffing. We zijn benieuwd!

\*)

---

<sup>15</sup> Zie noot 5 'Kiezen of delen'

<sup>16</sup> HvJ Menci, 20 maart 2018, C-542/15, r.o. 36 en EHRM Zolotukhin/Rusland, 10 februari 2009, AB 2009/309

<sup>17</sup> EHRM A. en B Noorwegen, 15 november 2016, AB 2017/188

<sup>18</sup> Zie noot 10: 'Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiele invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel' van Demandt en Janssen.

<sup>19</sup> HvJ EU Menci, 20 maart 2018, C-524/15

<sup>20</sup> EHRM Zolotukhin/Rusland 10 februari 2009, nr. 14939/03

<sup>21</sup> Zie ook EHRM (A en B Noorwegen) 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11