

Non bis in idem voor administratieve boeten : formalisme troef

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Rechtbank/Hof: Cass.

Editie: 1542 p. 1

Datum van uitspraak: 21 september 2017

Publicatiedatum: 15 november 2017

Non bis in idem voor administratieve boeten : formalisme troef

Het Hof van Cassatie heeft onlangs een merkwaardige uitspraak gedaan over de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel op fiscaal-administratieve sancties (Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N). Het Hof is van mening dat artikel 4.1 van het Zevende Aanvullend Protocol EVRM, dat dezelfde draagwijdte heeft als het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem*, niet verhindert dat onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vaststaat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn.

Men ziet onmiddellijk dat in dit arrest het formalisme troef is. Men vraagt zich ook meteen af wat het Hof kan bedoelen met de op het einde geformuleerde voorwaarde. Het Hof zelf geeft daarover geen enkele toelichting in zijn arrest. Uit de inmiddels gepubliceerde conclusie van de advocaat-generaal bij het Hof kan worden afgeleid dat deze voorwaarde is gesteund op de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (zie daarover het kaderstukje onderaan deze tekst).

Laten we de zaken eerst in hun algemene en historische context situeren. Waar moet men dit arrest plaatsen in de geleidelijke ontwikkeling van de rechtspraak van het Hof van Cassatie over de toepasselijkheid van mensenrechtelijke garanties op fiscaal-administratieve sancties? Eigenlijk is het Hof daar altijd maar een koele minnaar van geweest. En het nieuwe arrest toont aan dat dit nog steeds zo is

Algemene en historische context

Het beantwoordt aan het meest elementaire rechtsgevoel dat men geen twee keer mag worden

gestraft voor dezelfde feiten : *non bis in idem*. Dat inzicht heeft al lang zijn weg gevonden naar internationale verdragen inzake mensenrechten.

* Op grond van artikel 14.7 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) mag niemand voor een tweede keer worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken.

* Op grond van artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM wordt niemand opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat.

Die beide verdragen zijn door België ondertekend en bij wet goedgekeurd. De aangehaalde teksten hebben directe werking : privépersonen kunnen er zich voor de nationale rechter tegenover de overheid op beroepen tegen elk strijdig nationaal rechtsvoorschrift in. Bovendien heeft *non bis in idem* in het intern Belgisch strafrecht het karakter van een algemeen rechtsbeginsel.

Het is ook al lang een uitgemaakte zaak dat de garanties van de mensenrechtenverdragen inzake strafvervolgning niet alleen toepasselijk zijn op sancties die in de zin van het interne recht van strafrechtelijke aard zijn. Ook administratieve sancties kunnen strafsancities zijn in de zin van de mensenrechtenverdragen (EHRM 21 februari 1984, *Ostürk*, TFR 1984, 89). Gedurende lange tijd heeft het Hof van Cassatie die zienswijze niet willen aanvaarden (Cass. 27 september 1991, RW 1991-92, 708), maar in 1999 is het toch bijgedraaid, zo niet met het hart, dan toch met het woord (Cass. 5 februari 1999, [Fisc., nr. 697 , p. 7](#) en [Fisc., nr. 698 , p. 6](#); RW 1998-99, 1.352). Het Hof heeft kort nadien in het algemeen de voorwaarden nader omschreven, waaronder een fiscaal-administratieve sanctie een strafsancitie kan zijn in de zin van de artikelen 6 EVRM en 14 IVBPR (Cass. 25 mei 1999, [Fisc., nr. 719 , p. 15](#); FJF 1999, nr. 99/126).

Het inzicht dat een administratieve sanctie, zoals een boete of een belastingverhoging, gebeurlijk het karakter van een straf in de zin van de mensenrechtenverdragen heeft, zou twee fundamentele gevolgen moeten hebben : er zou een *non bis in idem*-beginsel moeten uit voortvloeien en de rechter zou met volle rechtsmacht over die administratieve sanctie moeten kunnen oordelen. Het mag duidelijk zijn dat het Hof van Cassatie, minstens in een eerste fase, geen van beide gevolgtrekkingen ten volle heeft willen maken. Beperken wij ons tot het beginsel *non bis in idem*.

Naar de mening van het Hof van Cassatie beletten het (strafrechtelijk) algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* en het artikel 14.7 IVBPR niet dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard mag bepalen voor eenzelfde overtreding, de ene onderworpen aan het nationale strafrechtsstelsel, de andere onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctie, ook al zou die administratieve sanctie een strafrechtelijke aard hebben in de zin van artikel 6 EVRM; de rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen, die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM, mag de wettelijkheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen of van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen; hierbij mag hij krachtens het Belgisch strafrechtsstelsel eerder uitgesproken strafsancities die in verband met dezelfde overtreding

zouden zijn opgelegd, in zijn beoordeling betrekken (Cass. 5 februari 1999, RW 1998-99, 1.352; Cass. 5 februari 1999, RCJB 2002, (573), 588; Cass. 24 januari 2002, [Fisc., nr. 844 , p. 11](#); FJF 2002, nr. 2002/92).

Is de rechtspraak van het Hof van Cassatie op het vlak van het *non bis in idem*-beginsel inmiddels bijgedraaid en aanvaardt ook dit Hof dat een door de strafrechter opgelegde sanctie voor identieke of substantieel dezelfde feiten niet kan worden gecumuleerd met een administratieve sanctie die het karakter van een strafsanctie vertoont ? Dat is vooralsnog niet geheel duidelijk. Twee recente arresten laten het uitschijnen (Cass. 17 februari 2015, P.14.0201.N; Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N; zie over deze arresten, [Fisc., nr. 1469 , p. 3](#)). In een zaak waarin de strafrechter een strafsanctie had opgelegd en er ook een belastingverhoging van 50 procent was opgelegd, besliste het Hof dat de appelrechters die oordeelden dat de feiten waarvoor de betrokkene door de correctionele rechtbank werd bestraft, andere feiten waren, dan die waarvoor een belastingverhoging werd opgelegd, hun beslissing om beide sancties te handhaven, naar recht verantwoordden (Cass. 24 april 2015, F.14.0045.N). Dit lijkt erop te wijzen dat het Hof anders zou hebben beslist indien de gesanctioneerde feiten wel dezelfde waren geweest.

Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N

In zijn nieuwe arrest over de *non bis in idem*-problematiek is het Hof van Cassatie bijzonder kort van stof. Het verzoekschrift in cassatie, dat blijkens de tekst van het arrest aan het arrest gehecht is, is niet in elektronische versie beschikbaar. Om te weten waarover het gaat, moet men teruggrijpen naar het bestreden arrest van het hof van beroep te Gent van 23 september 2014 (rolnr. 2013/AR/1325).

De AOIF heeft bij eenzelfde belastingplichtige gelijktijdig twee onderzoeken ingesteld, één inzake personenbelasting en één inzake BTW. Deze onderzoeken wezen uit dat facturen vervalst waren. Inzake personenbelasting werd op 9 december 2004 een supplementaire aanslag gevestigd met een belastingverhoging als sanctie. Daartegen werd bezwaar ingediend en het is in die procedure dat het bestreden arrest van 23 september 2014 werd gewezen en dat de hier besproken voorziening in cassatie werd ingesteld. Inzake BTW werd bij dwangbevel van 26 november 2004 een boete opgelegd, die in een gerechtelijke procedure uiteindelijk werd bevestigd door een arrest van 21 december 2010.

De belastingplichtige roept voor het hof te Gent een schending van het *non bis in idem*-beginsel in : uiteindelijk wordt hij voor dezelfde feiten tweemaal gesanctioneerd; een eerste maal met een administratieve boete inzake BTW en een tweede maal met een belastingverhoging inzake personenbelasting. Het hof te Gent wijst hem af. Hoewel er geen betwisting kan bestaan over het feit dat zowel de voor de BTW als de voor de personenbelasting opgelegde sanctie een strafrechtelijk karakter heeft, en hoewel *non bis in idem* ook slaat op een cumul van twee dergelijke fiscale sancties voor dezelfde of in wezen dezelfde feiten, is het hof te Gent van mening dat niet voldaan is aan de vereiste dat er sprake is van een tweede vervolging. Het verwijst in dat opzicht naar een arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, waarin beslist werd dat "*the guarantee of Article 4 of Protocol No. 7 comes into play where a new set of proceedings is instituted after the previous acquittal or conviction has acquired the force of res judicata*" (EHRM 16 juni 2009, *Ruotsalainen*). Het hof stelt vast dat de twee betrokken fiscale sancties het gevolg zijn van een gezamenlijk opgestarte en uitgevoerde controle; de procedure tot vaststelling van de belastingverhoging is niet pas ingesteld nadat de belastingplichtige al definitief tot de BTW-boete was veroordeeld.

In die omstandigheden kan hij zich niet beroepen op het *non bis in idem*-beginsel zoals het naar Belgisch positief recht bestaat, om tot de nietigheid van de belastingverhoging te doen besluiten.

De voorziening in cassatie tegen dit arrest wordt verworpen. Het Hof van Cassatie citeert de teksten van artikel 14.7 IVBPR en van artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM en voegt er nog aan toe dat het algemene rechtsbeginsel *non bis in idem* dezelfde draagwijdte heeft. Vervolgens overweegt het dat artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, niet verhindert dat onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat vaststaat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn. Het middel dat ervan uitgaat dat de laatst genoemde bepaling zonder meer verbiedt dat procedures in voormelde zin worden voortgezet en beëindigd met een beslissing tot oplegging van een sanctie, nadat één van die procedures definitief werd beëindigd, faalt naar recht.

Deze rechtspraak is zonder meer ontgoochelend, zij het dat de grondslag ervan wellicht wordt gevormd door de al even ontgoochelende rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, die in deze zaak werd aangehaald door het bestreden arrest van het hof van beroep te Gent. Wat er ook van zij, deze rechtspraak herleidt de toepassing van het beginsel *non bis in idem* tot een formalistische kwestie; indien de tweede sanctionering van dezelfde feiten berust op een procedure die werd ingesteld vóór men in een andere procedure definitief werd veroordeeld of vrijgesproken, blijft zij onaantastbaar en kan men dus rustig tweemaal gesanctioneerd worden. Dat pure formalisme komt flagrant in aanvaring met het meest elementaire rechtsgevoel dat uit de aanvaarding van een *non bis in idem*-beginsel voortvloeit.

Het Hof van Cassatie maakt de voortzetting en afhandeling van de onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties afhankelijk van de voorwaarde dat vaststaat dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn. Het betekent klaarblijkelijk dat *non bis in idem* wel speelt wanneer de onderscheiden procedures niet nauw met elkaar verbonden zijn. Waarom wordt het *non bis in idem*-beginsel precies aan deze voorwaarde gekoppeld? Hoe nauwer de procedures met elkaar verbonden zijn, hoe flagranter de aantasting van het rechtsgevoel dat uit de aanvaarding van een *non bis in idem*-beginsel voortvloeit, toch lijkt te zijn?

Het Hof zelf geeft geen enkele toelichting op dit punt. Maar blijkbaar refereert het Hof hier aan de voorwaarden waaronder het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in zijn recente rechtspraak aanvaardt dat, voor dezelfde feiten en in hoofde van eenzelfde persoon, parallelle procedures kunnen worden opgestart en beëindigd, zonder schending van het *non bis in idem*-beginsel (zie daarover het kaderstukje hierna).

Besluit

We kunnen niet anders dan besluiten dat het Hof van Cassatie, zoals reeds hoger opgemerkt, een koele minnaar is van de toepassing van mensenrechtelijke garanties op fiscaal-administratieve sancties. Het Hof grijpt elke gelegenheid aan om die toepassing in de praktijk te minimaliseren.

Kaderstukje

Sancties uit parallelle procedures : wanneer (geen) schending *non bis in idem* ?

Blijkens het nieuwe cassatiearrest kunnen parallelle procedures (in casu, inzake BTW en inkomstenbelastingen) dus worden voortgezet en beëindigd, op voorwaarde dat zij "voldoende nauw met elkaar verbonden zijn", zowel "substantieel als temporeel". Uit de conclusie van de advocaat-generaal bij het Hof, die pas werd bekendgemaakt na de publicatie van het cassatiearrest, blijkt dat deze voorwaarde is gesteund op het arrest dat de 'Grote Kamer' van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) op 15 november 2016 heeft gevelde (nrs. 24130/11 en 29758/11, inzake *A. en B. t. Noorwegen*).

In dat arrest heeft het EHRM aangegeven onder welke voorwaarden er lastens dezelfde persoon en wegens dezelfde feiten parallelle procedures kunnen worden gevoerd en beëindigd, zonder dat de uit deze procedures voortvloeiende sancties een schending van het *non bis in idem*-beginsel inhouden (in casu ging het om fiscale fraude waarvoor aan een belastingplichtige zowel een fiscale boete met strafrechtelijk karakter als een strafsanctie was opgelegd). Volgens het EHRM moeten de procedures dan een 'geïntegreerd systeem' vormen (i) dat toelaat een misdrijf onder zijn verschillende aspecten te bestraffen op 'een voorzienbare en evenredige wijze', en (ii) dat een 'coherent geheel' uitmaakt, zodat de 'gecombineerde' juridische acties geen buitensporige last teweegbrengen in hoofde van de betrokken persoon (randnrs. 121-122). Anders gezegd, de parallel gevoerde procedures moeten kunnen worden aangemerkt als *onderdelen van één geïntegreerd en coherent sanctiesysteem*. In dat geval aanvaardt het EHRM dat er geen verboden 'dubbele' bestraffing is (en dus geen schending van de '*bis*'-voorwaarde).

Concreet is volgens het EHRM vereist dat de procedures 'substantieel' en 'temporeel' voldoende nauw met elkaar verbonden zijn (*des procédures "unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit"*; randnr. 130; zie ook randnrs. 125 en 134 omtrent het cumulatieve karakter van deze twee voorwaarden).

* Om uit te maken of de eerste voorwaarde is vervuld (de substantiële verbondenheid), vermeldt het EHRM vier criteria (randnrs. 131-132) :

(1) de procedures moeten '*complementaire doelstellingen*' viseren en aldus betrekking hebben, zowel *in abstracto* als *in concreto*, op de verschillende aspecten van de schadelijke handeling;

(2) de samenloop van procedures n.a.v. dezelfde schadelijke handeling moet, zowel in rechte als in feite, *voorzienbaar* zijn;

(3) de betrokken procedures moeten op zo'n manier worden gevoerd dat *het dubbel verzamelen en beoordelen van bewijsmateriaal zo veel als mogelijk wordt vermeden*; het Hof heeft het in dit verband over een 'adequate interactie' tussen de verschillende bevoegde overheden, zodat de vaststelling van feiten in de ene procedure wordt overgenomen in het kader van de andere procedure; en

(4) bovenal ("*surtout*") moet met de sanctie opgelegd in het kader van de procedure die als eerste wordt beëindigd, rekening worden gehouden in het kader van de procedure die als laatste wordt afgesloten, teneinde te vermijden dat de betrokken persoon een 'buitensporige

last' moet ondergaan (het EHRM verwijst hier naar een soort van 'compenserend mechanisme' tussen de sancties).

* De tweede voorwaarde (de 'temporele' verbondenheid) vereist volgens het EHRM niet dat de twee procedures van begin tot eind simultaan worden gevoerd; een 'progressieve' opstart van de procedures is toegelaten, indien dat verantwoord is op basis van o.m. overwegingen inzake 'efficiëntie' en 'goed justitieel bestuur'; maar het tijdsverband tussen de procedures moet wel voldoende 'eng' zijn om de betrokkene niet in de 'onzekerheid' te laten en te vermijden dat de procedures al te zeer worden gerekt in de tijd.

In de Noorse zaak *A en B* kwam het EHRM tot de conclusie dat aan de voorwaarden inzake het voldoende 'substantieel' en 'temporeel' verband tussen de twee procedures was voldaan (zodat er geen schending was van het *non bis in idem*-beginsel). Merk op dat in een andere zaak omtrent fiscale fraude, het EHRM meende dat de voorwaarden niet waren vervuld, o.m. wat het voormelde 'derde' criterium in de beoordeling van het 'substantiële' verband betreft (zo hadden de strafrechtelijke autoriteiten weliswaar toegang tot de documenten van de fiscus, maar niettemin hadden zij een eigen, onafhankelijk onderzoek gevoerd). Hier besloot het EHRM dan ook dat de belastingplichtige 'een disproportioneel nadeel' had ondergaan doordat hij voor hetzelfde gedrag werd berecht en bestraft door 'verschillende autoriteiten' - de fiscus en de gerechtelijke autoriteiten - in het kader van 'twee verschillende procedures', zonder de 'vereiste samenhang' (randnr. 56); (EHMR 18 mei 2017, nr. 22007/11 inzake *Jóhannesson e.a. t. IJsland*). (CB)