



Datum van  
inontvangstneming

:

17/12/2020

**Zaak C-570/20****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

28 oktober 2020

**Verwijzende rechter:**

Cour de cassation (Frankrijk)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

21 oktober 2020

**Verzoekende partij in cassatie:**

BV

**Verwerende partij in cassatie:**

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

---

**1. Voorwerp en feiten van het geding**

- 1 BV heeft tot en met 14 juni 2011 het beroep van accountant uitgeoefend. Naar aanleiding van controles over de jaren 2009, 2010 en 2011 heeft de belastingdienst op 10 maart 2014 een klacht ingediend wegens het plegen van boekhoudkundige onregelmatigheden en fraude bij de inkomstenbelasting en de btw, met name bestaande in het verzwijgen van ontvangen bedragen, waardoor 82 507 EUR aan btw is ontweken.
- 2 Bij vonnis van 23 juni 2017 heeft de tribunal correctionnel d'Annecy (strafrechtbank Annecy, Frankrijk) BV veroordeeld tot twaalf maanden gevangenisstraf, met name omdat hij tussen 1 januari 2010 en 14 juni 2011 op frauduleuze wijze transacties aan de btw-vaststelling en daarmee volledig dan wel gedeeltelijk aan de btw-afdracht had onttrokken.
- 3 BV heeft voor de cour d'appel de Chambéry (hof van beroep Chambéry, Frankrijk) om vrijspraak verzocht, op grond dat zijn veroordeling in strijd zou zijn met het door artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese

Unie gewaarborgde ne-bis-in-idembeginsel. Hij heeft uiteengezet dat voor dezelfde feiten tegen hem persoonlijk reeds een navorderingsprocedure was ingesteld, die aanleiding heeft gegeven tot fiscale boetes van 40 % van de ontweken belasting. Volgens BV is de algehele strengheid van het strafstelsel onevenredig.

- 4 Bij arrest van 13 februari 2019 heeft de cour d'appel de Chambéry de toepassing van de ne-bis-in-idemregel uitgesloten op grond dat
  - artikel 1741 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek, Frankrijk) voorziet in de mogelijkheid om na afloop van een strafprocedure en een daarvan losstaande administratieve procedure, die elk een verschillend voorwerp en een ander doel hadden, de strafsancities en fiscale sancties te cumuleren;
  - deze uitsluiting verenigbaar is met artikel 50 van het Handvest, aangezien de Conseil constitutionnel (grondwettelijke raad, Frankrijk) haar draagwijdte als volgt heeft gepreciseerd:
    - zij is slechts van toepassing op de ernstigste gevallen van frauduleuze verzwijging van aan belasting onderworpen bedragen; deze *ernst* kan verband houden met de hoogte van het fraudebedrag, met de aard van de handelingen van de vervolgte persoon of met de omstandigheden waarin deze handelingen zijn begaan;
    - uitgaande van het *evenredigheidsbeginsel*, mag het totale bedrag van de eventueel opgelegde sancties niet hoger zijn dan het bedrag van de zwaarste sanctie.
- 5 De cour d'appel de Chambéry heeft het vonnis, voor zover dit de schuldigverklaring van BV betreft, bevestigd en hem veroordeeld tot een gevangenisstraf van achttien maanden.
- 6 Op 15 februari 2019 heeft BV bij de Cour de cassation (hof van cassatie, Frankrijk) cassatieberoep ingesteld.

## 2. Toepasselijke bepalingen

### A. *Unierecht*

#### *Handvest van de grondrechten van de Europese Unie*

- 7 Artikel 50, met als opschrift „Recht om niet tweemaal in een strafrechtelijke procedure voor hetzelfde delict te worden berecht of gestraft”, luidt:

„Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.”

8 Artikel 52 bepaalt de reikwijdte van de gewaarborgde rechten als volgt:

„1. Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.”

*Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*

9 Artikel 273 bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

## **B. Frans recht**

*Code général des impôts (algemeen belastingwetboek)*

10 Artikel 1729 bestraft opzettelijke onjuistheden of weglatingen in een aangifte met een fiscale sanctie, in de vorm van een boete van 40 tot 80 % van de ontweken belasting.

11 Artikel 1741, in de op deze zaak toepasselijke versie, die voortvloeit uit wet nr. 2010-1658 van 29 december 2010, stelt belastingfraude strafbaar en bestraft deze, los van de toepasselijke fiscale sancties, met een geldboete van 37 500 EUR en een gevangenisstraf van vijf jaar.

*Rechtspraak van de Conseil constitutionnel (grondwettelijke raad, Frankrijk)*

12 De Conseil constitutionnel heeft geoordeeld dat de cumulatie van strafrechtelijke vervolgingsmaatregelen en sancties enerzijds en fiscale sancties anderzijds, bij verzwijging van aan belasting onderworpen bedragen, zoals in het geval van aangifteverzuim, in overeenstemming is met de beginselen van noodzakelijkheid en evenredigheid van delicten en straffen.

- 13 De Conseil constitutionnel heeft zich op het standpunt gesteld dat de strafrechtelijke en fiscale procedures elkaar aanvullen:

„[...] door het nastreven van gemeenschappelijke doelstellingen – van zowel afschrikkende als bestraffende aard – waarborgen de bepalingen van artikel 1729 en de bestreden bepalingen van artikel 1741 tezamen de bescherming van zowel de financiële belangen van de staat als de gelijkheid voor de belasting. De inning van de noodzakelijke bijdrage aan de overheidsfinanciën en de bestrijding van belastingfraude rechtvaardigen dat voor de ernstigste gevallen van fraude aanvullende procedures worden ingesteld. Bovenop de door de belastingdienst naar aanleiding van een controle opgelegde financiële sancties kan dus tot strafvervolging worden overgegaan onder de voorwaarden en volgens de procedures bij de wet bepaald.”

- 14 De Conseil constitutionnel heeft bij zijn rechtsuitlegging evenwel drie voorbeholden gemaakt die deze cumulatie beperken:

- een belastingplichtige die bij een rechterlijke beslissing die om een feitelijke reden onherroepelijk is geworden, van de belasting is ontheven, kan niet strafrechtelijk worden veroordeeld wegens belastingfraude (eerste voorbehoud);
- artikel 1741 van de code général des impôts, dat belastingfraude strafbaar stelt, is enkel van toepassing op de ernstigste gevallen van frauduleuze verzwijging van aan belasting onderworpen bedragen of aangifteverzuim. Deze ernst kan verband houden met de hoogte van het fraudebedrag, met de aard van de handelingen van de vervolgte persoon of met de omstandigheden waarin deze handelingen zijn begaan (tweede voorbehoud);
- ofschoon de mogelijkheid dat twee procedures worden ingeleid tot cumulatie van sancties kan leiden, brengt het evenredigheidsbeginsel mee dat het totale bedrag van de eventueel opgelegde sancties hoe dan ook het bedrag van de hoogste sanctie niet mag overschrijden (derde voorbehoud).

*Rechtspraak van de Cour de cassation*

- 15 De Cour de cassation heeft aangegeven dat het tweede voorbehoud, krachtens hetwelk de ernst van de feiten kan rechtvaardigen dat niet alleen een administratieve sanctie wordt opgelegd, maar daarnaast tevens strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld, onder de volgende voorwaarden kan worden toegepast:

„Wanneer iemand die van belastingfraude wordt verdacht aantoonbaar is dat hem persoonlijk voor dezelfde feiten reeds een fiscale sanctie is opgelegd, staat het aan de strafrechter om, na de bestanddelen van dit strafbare feit aan artikel 1741 van de code général des impôts te hebben getoetst en alvorens strafrechtelijke sancties op te leggen, na te gaan of de in aanmerking genomen feiten dermate ernstig zijn

dat het gerechtvaardigd is om daarnaast tevens over te gaan tot strafrechtelijke vervolging. De rechter dient zijn beslissing met redenen te omkleden. De ernst van de feiten kan blijken uit het fraudebedrag, uit de aard van de handelingen van de vervolgte persoon of uit de - met name eventueel verzwarende - omstandigheden waarin deze handelingen zijn begaan. Als van een dergelijke ernst niet blijkt, kan de rechter niet tot veroordeling overgaan.”

16 Uit de door de Cour de cassation gewezen arresten kunnen feitelijke factoren worden gedestilleerd die de door de Conseil constitutionnel vastgestelde criteria kenmerken, zoals de herhaling van aangifteverzuim over een lange periode ondanks verschillende aanmaningen, de hoedanigheid van volksvertegenwoordiger van een van de twee verdachten, de gebruikmaking van in het buitenland gevestigde tussenpersonen, en het bedrag van de ontweken belasting.

17 De Cour de cassation heeft ook aangegeven onder welke voorwaarden het derde voorbehoud, betreffende de evenredigheid van de cumulatie van strafrechtelijke en fiscale sancties, toepassing kan vinden:

„Wanneer de verdachte aantoont dat hem persoonlijk voor dezelfde feiten een onherroepelijk geworden fiscale sanctie is opgelegd, is de strafrechter, wanneer hij een soortgelijke straf oplegt, enkel gehouden erop toe te zien dat het evenredigheidsvereiste wordt nageleefd.”

18 Hieruit volgt volgens de Cour de cassation dat het evenredigheidsbeginsel niet wordt geschonden wanneer de rechter een verdachte aan wie een onherroepelijke fiscale sanctie is opgelegd veroordeelt tot een voorwaardelijke gevangenisstraf, mits hem geen strafrechtelijke sanctie is opgelegd (aangehaalde arresten).

19 Het uitleggingsvoorbehoud kan enkel betrekking hebben op sancties van dezelfde aard, want voor de toepassing ervan moet de rechter die zich in laatste aanleg uitspreekt, de maxima van de strafrechtelijke en fiscale sancties kunnen vergelijken om het hoogste bedrag te bepalen, welk bedrag de bovengrens vormt.

### **3. Standpunt van de verzoekende partij in cassatie**

20 De verzoekende partij verwijt de cour d'appel artikel 50 van het Handvest van de grondrechten te hebben geschonden door te weigeren artikel 1741 van de code général des impôts, waarvan de bepalingen zoals uitgelegd door de Conseil constitutionnel noch duidelijk, noch nauwkeurig zijn, buiten toepassing te laten, en zich er niet van te hebben vergewist dat de last van het geheel van de aan haar opgelegde sancties in het licht van de ten laste gelegde onregelmatigheden niet buitensporig was.

#### 4. Beoordeling van de Cour de Cassation

- 21 Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat aangezien de door nationale belastingautoriteiten opgelegde administratieve sancties en de ter zake van btw-delicten ingeleide strafrechtelijke procedures ertoe strekken de btw juist te innen en fraude te bestrijden, zij een tenuitvoerlegging vormen van de artikelen 2 en 273 van richtlijn 2006/112 en van artikel 325 VWEU, en dus van het Unierecht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest. Derhalve dienen deze sancties en procedures het door artikel 50 van het Handvest gewaarborgde recht te eerbiedigen (zie arrest van 26 februari 2013, ██████████ C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Het Hof van Justitie heeft tevens geoordeeld dat een beperking van het in artikel 50 van het Handvest gewaarborgde ne-bis-in-idembeginsel kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 52, lid 1, van het Handvest (zie arrest van 27 mei 2014, ██████████ C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 Bij arrest van 20 maart 2018, ██████████ (C-524/15, EU:C:2018:197) heeft het Hof van Justitie voor recht verklaard:

„1) Artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan tegen een persoon een strafvervolging kan worden ingesteld wegens het verzuim de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde binnen de wettelijke termijnen te betalen, terwijl die persoon voor dezelfde feiten al een onherroepelijk geworden administratieve sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van dat artikel 50 is opgelegd, op voorwaarde dat die regeling

- een doel van algemeen belang nastreeft dat een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen, te weten de strijd tegen delicten ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde, waarbij die vervolgingsmaatregelen en die sancties elkaar aanvullende doelen moeten hebben,
- regels bevat waarmee voor onderlinge afstemming kan worden gezorgd, opdat de extra belasting die voor de betrokkenen uit een cumulatie van procedures voortvloeit, tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt, en
- voorziet in regels waarmee ervoor kan worden gezorgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties is beperkt tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van het delict in kwestie.

2) Het staat aan de nationale rechter om zich, rekening houdend met alle omstandigheden van de hoofdzaak, ervan te vergewissen dat de belasting die concreet voor de betrokkene voortvloeit uit de toepassing van de nationale regeling die in de hoofdzaak aan de orde is en uit de cumulatie van de vervolgingsmaatregelen en sancties die op grond daarvan is toegestaan, de ernst van het gepleegde delict niet te buiten gaat.”

- 24 Het lijdt geen twijfel dat de betrokken regeling onder andere beoogt btw-delicten te bestrijden teneinde te waarborgen dat de verschuldigde btw volledig wordt geïnd, en dus beantwoordt aan een doelstelling van algemeen belang, die cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties van strafrechtelijke aard die elkaar aanvullende doelen nastreven, kan rechtvaardigen.
- 25 In de eerste plaats kan volgens het Hof van Justitie aan het ne-bis-in-idembeginsel slechts een beperking worden gesteld indien deze noodzakelijk is en moet [de nationale regeling] daartoe „duidelijke en nauwkeurige regels bevatten, zodat de justitiabele kan voorzien voor welk handelen en nalaten een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties mogelijk is” (arrest van 20 maart 2018, ██████████ C-524/15, EU:C:2018:197, punt 49).
- 26 In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat in de Italiaanse regeling „duidelijk en nauwkeurig de voorwaarden zijn vastgesteld waaronder het verzuim om de verschuldigde btw te betalen voorwerp kan zijn van een cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties van strafrechtelijke aard”. Zo heeft het Hof opgemerkt dat in de nationale regeling de „voorwaarden [zijn] vastgesteld waaronder een administratieve sanctie van strafrechtelijke aard kan worden opgelegd wegens het verzuim om de verschuldigde btw binnen de wettelijke termijnen te betalen [...] en, wanneer dit betrekking heeft op een jaaraangifte betreffende een btw-bedrag van meer dan 50 000 EUR, ook een gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar [kan] worden opgelegd” (arrest van 20 maart 2018, ██████████ C-524/15, EU:C:2018:197, punten 50 en 51).
- 27 Volgens de verzoekende partij in cassatie voldoet de Franse regeling niet aan de voorwaarde dat de strafrechtelijke en fiscale cumulatie duidelijk en voorzienbaar moet zijn.
- 28 Enerzijds bevatten de artikelen 1741 en 1729 van de code général des impôts een nauwkeurige definitie van de handelingen of nalatigheden die tot vervolgingsmaatregelen en strafrechtelijke en fiscale sancties aanleiding kunnen geven.
- 29 Anderzijds is de mogelijkheid om een reeds fiscaal bestrafte belastingplichtige strafrechtelijk te veroordelen, gelet op het door de Conseil constitutionnel geformuleerde uitleggingsvoorbehoud, beperkt tot bepaalde gevallen die behoren tot de ernstigste gevallen van frauduleuze verzwijging of aangifteverzuim. Deze ernst kan voortvloeien uit het bedrag van de ontweken belasting, uit de aard van de handelingen van de verdachte of uit de omstandigheden waarin deze handelingen zijn begaan.
- 30 Bovendien zijn in de rechtspraak van de Cour de cassation feitelijke elementen benoemd aan de hand waarvan de wijze van toepassing van deze criteria kan worden gespecificeerd. In de rechtspraak wordt tevens erkend dat de in artikel 1741 van de code général des impôts genoemde verzwarende



omstandigheden een maatstaf kunnen vormen voor de bepaling van de ernst van het strafbare feit.

- 31 Bij de bepaling van de ernst van de belastingfraude moet evenwel niet enkel worden gekeken naar het bedrag van de ontweken belasting, maar ook naar andere omstandigheden die verband houden met de aard en de context van de handelingen van de betrokkene.
- 32 Gelet op het voorgaande kan niet worden gesteld dat de juiste toepassing van het Unierecht zo evident is dat redelijkerwijze geen twijfel kan bestaan omtrent de wijze waarop de gestelde vragen moeten worden opgelost.
- 33 In de tweede plaats moet volgens het Hof van Justitie „[...] de cumulatie van sancties van strafrechtelijke aard gepaard gaan met regels waarmee kan worden gewaarborgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties strookt met de ernst van de betrokken inbreuk. Dit vereiste vloeit niet alleen voort uit artikel 52, lid 1, van het Handvest, maar ook uit het in artikel 49, lid 3, van het Handvest neergelegde beginsel dat straffen evenredig moeten zijn. Bij die regels moet de bevoegde autoriteiten de verplichting worden opgelegd om erop toe te zien dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties de ernst van de geconstateerde inbreuk niet te buiten gaat ingeval een tweede sanctie wordt opgelegd” (arrest van 20 maart 2018, ██████████ C-524/15, EU:C:2018:197, punt 55).
- 34 In een ander arrest van dezelfde dag heeft het Hof van Justitie echter geoordeeld dat de Italiaanse regeling inzake marktmanipulatie niet waarborgt dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties beperkt is tot wat strikt noodzakelijk is in verhouding tot de ernst van de inbreuk in kwestie (arrest van 20 maart 2018, ██████████ Real Estate e.a., C-537/16, EU:C:2018:193). Zo heeft het Hof opgemerkt dat deze regeling ermee volstaat te bepalen dat in het geval waarin voor dezelfde feiten een strafrechtelijke geldboete en een bestuurlijke geldboete van strafrechtelijke aard zijn opgelegd, de invordering van de eerste beperkt is tot het gedeelte dat het bedrag van de tweede geldboete te boven gaat, en dat deze regeling uitsluitend ziet op de cumulatie van geldstraffen en niet op de cumulatie van een bestuurlijke geldboete van strafrechtelijke aard en een gevangenisstraf (punt 60).
- 35 De verzoekende partij in cassatie verwijt de cour d’appel zich er niet van te hebben vergewist dat de zwaarte van het geheel van de aan haar opgelegde sancties niet buitensporig was in verhouding tot de inbreuk in kwestie, hetgeen veronderstelt dat eerst moet worden nagegaan of de Franse regeling voldoet aan de voorwaarde dat de cumulatie van strafrechtelijke en fiscale sancties in abstracto evenredig moet zijn.
- 36 Enerzijds beperkt de Franse regeling, gelet op het door de Conseil constitutionnel gemaakte uitleggingsvoorbehoud, strafrechtelijke vervolging tot strafbare feiten van een zekere ernst, waarvoor de nationale wetgever met name, naast een geldboete, ook in een gevangenisstraf heeft voorzien.

- 37 Anderzijds wordt op grond van een ander door de Conseil constitutionnel geformuleerd uitleggingsvoorbehoud de mogelijkheid om sancties te cumuleren beperkt doordat het hoogste bedrag van een van de opgelegde sancties niet kan worden overschreden. Deze regel heeft echter slechts betrekking op sancties van gelijke aard, namelijk financiële sancties.
- 38 Gelet op het voorgaande blijft er redelijkerwijze twijfel bestaan omtrent de juiste toepassing van het Unierecht.

## **5. Prejudiciële vragen**

- 39 Derhalve is het opportuun de volgende vragen aan het Hof van Justitie voor te leggen:
- 1) Voldoet de hierboven beschreven nationale regeling aan het vereiste dat de omstandigheden waarin een verzwijging in de btw-aangifte kan leiden tot een cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties van strafrechtelijke aard, duidelijk en voorzienbaar moeten zijn?
  - 2) Voldoet de hierboven beschreven nationale regeling aan het vereiste dat een cumulatie van dergelijke sancties noodzakelijk en evenredig moet zijn?