

NE BIS IN IDEM-

“Voldoet de invulling van het ne bis in idem-beginsel van de Hoge Raad in het fiscaal straf- en boeterecht aan de huidige uitleg van het EHRM en HvJ EU?”

-door Elleke Heere (ANR:272569)

Scriptie ter afronding van de master Fiscaal recht
Universiteit van Tilburg
Begeleider: mr. A.M.E. Nuyens
Tweede lezer: J.L.M. Gribnau
Datum: 29-06-2018

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie “Ne bis in idem- Voldoet de invulling van het ne bis in idem-beginsel van de Hoge Raad in het fiscaal straf- en boeterecht aan de huidige uitleg van het EHRM en het HvJ EU?”

In dit onderzoek heb ik het nationale en internationale niveau van het ne bis in idem-beginsel, voornamelijk gericht op de vele verschillende opvattingen met betrekking tot het beginsel, onderzocht. Deze scriptie is geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de master opleiding Fiscaal Recht aan de Universiteit Tilburg University.

Onder begeleiding van scriptie docent Anneke Nuyens heb ik mijn onderzoeksvraag geformuleerd en mijn onderzoek tot een goed einde weten te brengen. Daarom wil ik haar hierbij bedanken voor de feedback en begeleiding.

Tevens wil ik mijn werkgever bedanken voor de medewerking die ik heb gekregen om tijd vrij te maken voor het schrijven van mijn scriptie. Daarnaast wil ik mijn ouders bedanken, omdat zij er mede voor gezorgd hebben dat ik genoeg tijd kon steken in mijn studie en het schrijven van mijn scriptie. Als laatste wil ik mijn man Willem in het bijzonder bedanken voor zijn geduld en steun in stressvolle periodes. Zonder de medewerking van bovengenoemde personen had ik mijn studie niet kunnen voltooien.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Elleke Heere

Eindhoven, 18 mei 2018

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	2
1. Inleiding	5
1.1 Algemene introductie	5
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Opbouw van het onderzoek	7
2. Ne bis in idem-beginsel	8
2.1 Het ne bis in idem-beginsel in het nationaal recht	8
2.2 Het Una via-beginsel	9
2.2.1 Nieuwe-bezwarenregeling	10
2.3 Criminal Charge	11
2.4 Hetzelfde feit (<i>Idem</i>)	12
2.4.1 Beperkte interpretatie feitsbegrip	13
2.5 Dubbele vervolging (bis)	14
2.5.1 Geen sprake van dubbele vervolging	15
3. Ne bis in idem EU	16
3.1 Internationale bepalingen	16
3.1.1 Artikel 4 Zevende Protocol EVRM/ artikel 14 lid 7 IVBPR	16
3.1.2 Artikel 50 Handvest	17
3.1.3 Artikel 54 SUO	17
3.2 'Criminal Proceedings'	18
3.2.1 'Criminal charge' HvJ EU	20
3.3 Jurisprudentie Europese Hof voor de Rechten van de Mens	21
3.3.1 'Hetzelfde feit' (<i>Idem</i>)	21
3.4 Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie	23
3.4.1 'Hetzelfde feit' (<i>Idem</i>)	24
3.5 'Bis'	25
3.5.1 Dubbele bestrafing	25
3.5.2 Dubbele vervolging	26
4. A and B vs Norway	27
4.1 A and B vs Norway EHRM	27
4.1.1 Jóhannesson e.a. vs IJsland	28
4.2 Uitwerking arrest A and B bij het HvJ EU	30
4.3 Gevolgen A&B arrest voor het Nederlandse fiscaal straf-en boeterecht	31
4.3.1 Feitsbegrip in het Nederlandse belastingrecht	32
4.4 Tussenconclusie	33

5. Conclusie	34
5.1 Samenvatting	34
5.2 Conclusie.....	36
Afkortingenlijst	38
Literatuurlijst	39

1. Inleiding

1.1 Algemene introductie

Dit onderzoek gaat over het ne bis in idem-beginsel. Het ne bis in idem-beginsel is een klassiek strafrechtelijk rechtsbeginsel en verbiedt iemand tweemaal te straffen, of tweemaal te vervolgen voor hetzelfde feit. Ne bis in idem betekent: 'niet twee keer over hetzelfde'. Het ne bis in idem-beginsel bestaat zowel op nationaal als internationaal niveau. Voor de EU zijn met name artikel 4 van het Zevende Protocol van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM)¹, artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de EU (Handvest)² en artikel 54 van het Schengen Uitvoeringsovereenkomst (SUO)³ van belang.

In het nationale strafrecht geldt op grond van artikel 68, eerste lid, Wetboek van Strafrecht (Sr)⁴ dat niemand nogmaals mag worden vervolgd of bestraft wegens een feit waarover de rechter onherroepelijk heeft beslist. Als het OM nogmaals een vervolging ter zake van hetzelfde feit start dan zal het door de rechter niet-ontvankelijk verklaard worden.

Het ne bis in idem-beginsel is in veel landen in het nationale recht terug te vinden, maar door de verschillende interpretaties van het beginsel is er veel onduidelijkheid.

Naast het nationale strafrecht is het ne bis in idem-beginsel ook in het bestuursrecht van toepassing. Op grond van artikel 5:43 Awb⁵ mag niet nogmaals een bestuurlijke boete worden opgelegd, indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd. Als boete- en strafbepalingen elkaar overlappen is het in sommige gevallen mogelijk dat iemand voor het overtreden van één wettelijke bepaling zowel een strafrechtelijke als een bestuursrechtelijke sanctie kan krijgen. Het lijkt erop dat dit in strijd zal zijn met het ne bis in idem-beginsel.

In verband met deze problematiek is in de Nederlandse jurisprudentie het una via-beginsel ontwikkeld. Het una via-beginsel, zoals gecodificeerd in artikel 5:44 Awb⁶ en artikel 243 lid 2 Sv⁷, bepaalt dat de mogelijkheid om een boete op te leggen vervalt indien de belasting- of inhoudingsplichtige vanwege hetzelfde feit strafrechtelijk wordt vervolgd en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen of een strafbeschikking heeft gekregen.⁸ Omgekeerd geldt dat de

¹ "Niemand wordt 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".

² "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".

³ "Een persoon die bij onherroepelijk vonnis door een overeenkomstsluitende partij is berecht, kan door een andere overeenkomstsluitende partij niet worden vervolgd ter zake van dezelfde feiten, op voorwaarde dat ingeval een straf of maatregel is opgelegd, deze reeds is ondergaan of daadwerkelijk ten uitvoer wordt gelegd, dan wel op grond van de wetten van de veroordelende overeenkomstsluitende partij niet meer ten uitvoer gelegd kan worden".

⁴ "Behoudens de gevallen waarin rechterlijke uitspraken voor herziening vatbaar zijn, kan niemand andermaal worden vervolgd wegens een feit waarover te zijnen aanzien bij gewijsde van de rechter in Nederland, de Nederlandse Antillen of Aruba onherroepelijk is beslist".

⁵ "Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een kennisgeving als bedoeld in artikel 5:50, tweede lid, aanhef en onderdeel a, is bekendgemaakt".

⁶ "Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd".

⁷ "Indien terzake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een mededeling als bedoeld in artikel 5:50, tweede lid, onderdeel a, van de Algemene wet bestuursrecht is verzonden, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging".

⁸ Als gevolg van de Wet Vierde tranche Awb is per 1 juli 2009 art. 67o AWR (het opleggen van een bestuurlijke boete, nadat een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is aangevangen) opgevolgd door art. 5:44 Awb en art. 69a AWR (strafvervolging na het opleggen van een vergrijpboete ex. Art. 67d of 67e AWR) opgevolgd door art. 243, tweede lid, Sv.

bevoegdheid voor het instellen van een strafvervolgning vervalt als reeds een bestuurlijke boete voor het feit is opgelegd.

1.2 Probleemstelling

De samenloop tussen een fiscale boete en strafrechtelijke vervolging in het Nederlands recht was voor 1 juli 2009 geregeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Sinds 1 juli 2009 is het ne bis in idem-beginsel in artikel 5:43 Awb geregeld.

Zoals eerder aangegeven is het ne bis in idem-beginsel voor de EU onder artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, artikel 54 SUO en artikel 50 Handvest te vinden. Artikel 4 Zevende Protocol is geschreven omdat het ne bis in idem-beginsel niet uit artikel 6 EVRM kan worden afgeleid. Nederland heeft het Zevende protocol niet goedgekeurd, maar Nederland onderschrijft het ne bis in idem-beginsel wel waardoor de uitspraken van het EHRM wel een uitstralingseffect naar Nederland kunnen hebben.⁹

Het EHRM heeft meer dan eens geoordeeld dat in het kader van het begrip 'hetzelfde feit', niet gekeken moet worden naar de juridische kwalificatie maar naar de feiten die met het delict samenhangen. In de zaak *Zolotukhin*¹⁰ stelde het EHRM onder andere vast dat deze 'enge' interpretatie van *idem* te weinig praktische en effectieve bescherming biedt. Hierdoor wordt duidelijk afstand genomen van eerdere rechtspraak en ontstond er een bredere en feitelijke interpretatie van *idem*: '*dezelfde feiten, of feiten die wezenlijk hetzelfde zijn*'. De Hoge Raad heeft in zijn overzichtsarrest¹¹ het begrip 'hetzelfde feit' verduidelijkt, waarbij hij vasthoudt aan een feitsbegrip waarin (ook) juridische elementen een rol spelen. De vraag kan worden gesteld of het (relatief) beperkt feitsbegrip wat toegepast wordt door de Hoge Raad in strijd is met de Europese rechtspraak.

Door de twee uitspraken van de zaken *Maresti*¹² en *Zolotukhin*¹³ leek het erop dat het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende protocol EVRM in de weg staat aan cumulatie van twee bestraffende procedures over hetzelfde feitelijke gedrag (*idem*). Hierbij was niet van belang of de ene procedure 'strafrechtelijk' en de andere procedure 'bestuurlijk' is.¹⁴

In de zaak *A. and B. vs Norway*¹⁵ werd er naast een fiscale boete door de fiscus ook een vrijheidsstraf door de strafrechter opgelegd. Bij de bepaling van de vrijheidsstraf werd rekening gehouden met de opgelegde boetes. De Noorse rechter erkende dat beide sancties voor hetzelfde feit waren opgelegd (*idem*), maar hij zag geen verboden 'bis'. De administratieve (bestuursrechtelijke) procedure en de strafzaak waren volgens de rechter zo nauw met elkaar verbonden dat er geen sprake was van cumulatieve procedures. De rechter oordeelde dat er sprake was van één samenhangende vervolging, namelijk een standaard bestuurlijke boete met daarnaast een aanvullende bestraffing opgelegd door de strafrechter waarbij rekening werd gehouden met de ernst van de fiscale fraude.

⁹ België, Duitsland, Nederland, Spanje en Turkije hebben het Zevende Protocol EVRM ondertekend maar niet geratificeerd.

¹⁰ EHRM 10 februari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903 (*Zolotukhin vs Russia*)

¹¹ HR 1 februari 2011, *NJ* 2011, 394 m.nt. Y. Buruma.

¹² EHRM 25 juni 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0625JUD005575907 (*Maresti vs Croatia*)

¹³ EHRM 10 februari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903 (*Zolotukhin vs Russia*)

¹⁴ P.J. Wattel, 'Bis in Idem', 23 januari 2017 *NJB* 2017/205

¹⁵ EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (*A and B vs Norway*)

Het EHRM kwam tot het oordeel dat de bestuurlijke boete en de strafrechtelijke vervolging voor hetzelfde feit niet het ne bis in idem-beginsel in de weg staan, indien de procedures een dusdanige samenhang vertonen dat in wezen sprake is van één procedure.

De Nederlandse wet heeft naast het ne bis in idem-beginsel het una via-beginsel. Het una via-beginsel bepaald dat er een keuze gemaakt moet worden tussen een fiscale boete en een strafrechtelijke sanctie bij aanvang. Een situatie zoals in de zaak A&B zal zich in Nederland niet snel voordoen, omdat er door het una via-beginsel geen parallel lopende procedures zullen zijn die betrekking hebben op hetzelfde feit.

De verschillende opvattingen in de jurisprudentie leiden tot veel verwarring met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel. De probleemstelling die in dit onderzoek centraal staat luidt daarom als volgt:

“Voldoet de invulling van het ne bis in idem-beginsel van de Hoge Raad in het fiscaal straf-en boeterecht aan de huidige uitleg van het EHRM en HvJ EU?”

Om mijn probleemstelling te kunnen beantwoorden zal ik eerst de volgende deelvragen moeten beantwoorden:

1. Hoe wordt het ne bis in idem-beginsel ingevuld in het nationaal recht en het internationaal recht?
2. Wat voor invloed heeft het A and B vs Norway arrest op de uitwerking van het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel?

1.3 Opbouw van het onderzoek

Om een goed beeld te krijgen van het ne bis in idem-beginsel zal in hoofdstuk twee aandacht besteed worden aan de betekenis en achterliggende ratio van het principe. Vervolgens ga ik verder in op het una via-beginsel. Hierbij besteed ik aandacht aan het ontstaan van het una via-beginsel en de nieuwe-bezwarenregeling. Vervolgens zal ik het ne bis in idem-beginsel in twee delen opsplitsen. Als eerste wordt het *idem* deel besproken en daarbij wordt gekeken wanneer er sprake is van hetzelfde feit. Daaropvolgend zal het *bis* deel nader worden bekeken en daarbij zal de dubbele vervolging in acht genomen worden.

De invulling en bereik van het ne bis in idem-beginsel zijn voor een groot deel bepaald door de rechtspraak van het HvJ EU en het EHRM. In hoofdstuk drie zal uitgebreid worden ingegaan op de rechtspraak en de argumentatie van het HvJ EU en het EHRM. Hierdoor zal duidelijk worden dat er verschillende gebreken voortvloeien uit de rechtspraak ten opzichte van de bescherming die het ne bis in idem-beginsel zou moeten bieden. Vervolgens wordt er gekeken naar de verschillen en overeenkomsten op nationaal en EU niveau.

In hoofdstuk vier zal het arrest A and B vs Norway verder worden uitgediept en daarbij wordt besproken wat de gevolgen van het arrest kunnen zijn voor het Nederlandse recht met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel.

In hoofdstuk vijf sluit ik - met een terugblik en conclusie - het onderzoek af. Hierbij worden de verschillen en overeenkomsten van de verschillende bepalingen waarin het ne bis in idem-beginsel is opgenomen met de daarbij horende verschillende opvattingen die blijken uit de jurisprudentie van het HvJ EU, EHRM en de Hoge Raad opgesomd.

2. Ne bis in idem-beginsel

De bepaling van het ne bis in idem-beginsel is zowel nationaal als internationaal opgenomen. Van oudsher is de uitleg en toepassing van het ne bis in idem-beginsel sterk nationaal bepaald. Het doel van het ne bis in idem-beginsel bestaat uit twee delen. Ten eerste beoogt het bescherming van het individu; indien iemand definitief is vrijgesproken of veroordeeld voor een strafbaar feit mag deze persoon niet meer worden lastig gevallen door de overheid over hetzelfde strafbare feit. Daarnaast beschermt het ne bis in idem-beginsel ook de maatschappij zelf, want indien een zaak eenmaal is afgehandeld mag deze (behalve in uitzonderlijke gevallen) niet meer worden heropend. Hiermee worden conflicterende uitspraken voorkomen en wordt de sociale vrede bewaard, wat het vertrouwen in de rechtstaat alleen maar ten goede komt.

Kijkend naar de doelstellingen van het ne bis in idem-beginsel is het logisch dat het is opgenomen in internationale mensenverdragen. In artikel 14 lid 7 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR) is het ne bis in idem-beginsel opgenomen: *‘Niemand mag 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 onherroepelijke uitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken’*. In het EVRM is het ne bis in idem-beginsel niet expliciet opgenomen, maar is uiteindelijk wel in het Zevende Protocol van het EVRM opgenomen. Ook deze verdragen richten zich op het nationaal niveau en gelden dus enkel voor één en dezelfde staat.

Voordat de uitleg van het ne bis in idem-beginsel op internationaal niveau wordt besproken start ik bij de uitleg op nationaal niveau in de Nederlandse wet.

2.1 Het ne bis in idem-beginsel in het nationaal recht

Het ne bis in idem-beginsel en het ne bis vexari-beginsel zijn klassieke rechtsbeginselen en zien op het verbod van respectievelijk dubbele bestraffing en dubbele vervolging. In artikel 68 Sr is het ne bis in idem-beginsel vastgelegd.¹⁶ De materiele inhoud van artikel 68 lid 1 is sinds 1886 niet gewijzigd: *“Behoudens de gevallen waarin rechterlijke uitspraken voor herziening vatbaar zijn, kan niemand andermaal worden vervolgd wegens een feit waarover te zijnen aanzien bij gewijsde van de rechter in Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba onherroepelijk is beslist”*. In lid 2 en 3 van het artikel wordt een vergelijkbare werking voor buitenlandse beslissingen over hetzelfde feit toegekend.

De belangrijkste strekking van artikel 68 Sr is dat het voor de maatschappij in het algemeen en voor de verdachte in het bijzonder onaanvaardbaar is dat iemand meermaals voor hetzelfde feit terecht moet staan en meermaals voor hetzelfde feit kan worden veroordeeld. Het ne bis in idem-beginsel is een beginsel van rechtvaardigheid en redelijkheid en tevens wordt de individuele rechtszekerheid door het beginsel gediend.

Zowel in het bestuursrecht als in het strafrecht is het ne-bis-in-idembeginsel van toepassing. Op grond van artikel 5:43 Awb mag niet nogmaals een bestuurlijke boete worden opgelegd, indien aan de overtreder wegens dezelfde overtreding reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd. De

¹⁶ J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2012

wetgever heeft aangeven dat de bestuursrechter en bestuursorganen aansluiting kunnen zoeken met betrekking tot de uitleg van het ne bis in idem-beginsel bij de rechtspraak van artikel 68 Sr.¹⁷

Naast artikel 5:43 Awb is ook het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) van belang voor fiscale zaken.¹⁸ Voor het opleggen van een verzuimboete of vergrijpboete is het voor de inspecteur van belang om rekening te houden met het BBBB. Hierin wordt bepaald dat indien er eenmaal een verzuimboete is opgelegd er voor hetzelfde feit geen vergrijpboete meer opgelegd mag worden. Dit geldt ook voor de omgekeerde situatie indien er eerst een vergrijpboete is opgelegd, dan mag er voor hetzelfde feit geen verzuimboete meer worden opgelegd.

Ook de situatie dat strafrechtelijke en bestuursrechtelijke sancties elkaar zouden kunnen opvolgen of gelijktijdig zouden kunnen plaatsvinden, als zowel het bestuur als het OM mogelijk wil handhaven, komt regelmatig voor. Uit artikel 4 van het Zevende Protocol EVRM volgt dat het ne bis idem-beginsel geldt wanneer er sprake is van een 'criminal charge'. Ook bij een bestuurlijke boete kan sprake zijn van een 'criminal charge', waardoor het ne bis in idem-beginsel ook aan de orde komt wanneer sprake is van twee rechtsgangen die beide strekken tot een bestraffende sanctie. Bij het samen gaan van bestuursrechtelijke en strafrechtelijke handhaving is sprake van afzonderlijke vormen van bestraffing waarvoor ook verschillende procedures gelden. Daarom is er in Nederland het una via-beginsel wat bepaald dat bij een tegelijkertijd inzet van de bestuurlijke boete en het strafrecht een keuze moet worden gemaakt.

2.2 Het Una via-beginsel

De overheid kan via het (fiscale) strafrecht en het fiscale boeterecht optreden tegen overtreding van fiscale wetgeving. Welk handhavinginstrument het meest geschikt is wordt onder andere bepaald aan de hand van de vraag welk instrument het meest efficiënt en effectief is.

Artikel 68 Sr ziet in beginsel alleen op vonnissen van de strafrechter, maar dit gaf een probleem toen de fiscale boete in het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985¹⁹ als straf werd gekwalificeerd, in de zin van artikel 6 EVRM. Het is van belang dat dubbele vervolging en bestraffing over hetzelfde feit moet worden voorkomen. De overheid wordt daarom gedwongen om een keuze te maken tussen strafrechtelijke vervolging of bestuurlijke beboeting. Nadat er in het fiscale recht voorschriften waren opgenomen die beoogden een dubbele bestraffing te voorkomen is het una via-beginsel sinds 1 januari 1998 in de wet opgenomen.

Het una via-beginsel is opgenomen voor de verhouding tussen strafrechtelijke sancties en bestuurlijke boetes. Het una via-beginsel voorkomt dat er een strafrechtelijke sanctie wordt opgelegd als voor dezelfde overtreding al een bestuurlijke boete is opgelegd of omgekeerd. Als er eenmaal een keuze is gemaakt voor het opleggen van een strafrechtelijke sanctie dan mag daarna niet alsnog gekozen worden voor het opleggen van een bestuurlijke boete of andersom. De keuze is dan definitief, het zogenaamde 'point of no return'.

Als gevolg van de Wet Vierde Tranche Awb is per 1 juli 2009 artikel 67o AWR (het opleggen van een bestuurlijke boete, nadat een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is aangevangen) opgevolgd door artikel 5:44 Awb. Daarbij is voor het omgekeerde geval artikel 69a

¹⁷ Kamerstukken II 2003/2004, 29702, nr. 3, pag. 136.

¹⁸ Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, BLKB2016/695M.

¹⁹ HR 19 juni 1985, *BNB* 1986, 29 en *NJ* 1986, 104.

AWR (strafvervolgning na het opleggen van een vergrijpboete op grond van artikel 67d of 67e AWR) opgevolgd door artikel 243, tweede lid, Sv.

In artikel 5:44 Awb is vastgelegd dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete oplegt indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolgning is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd. Hetzelfde geldt wanneer er een transactie is aangeboden en aanvaard is of er een voorwaardelijk sepot wordt opgelegd.²⁰ De tegenhanger van dit artikel is vastgelegd in artikel 243 lid 2 Sv, indien terzake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een mededeling als bedoeld in artikel 5:50, tweede lid, onderdeel a, van de Awb is verzonden, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging. Dat betekent dat vervolging na het opleggen van een bestuurlijke boete met betrekking tot hetzelfde feit alleen nog kan plaatsvinden indien er sprake is van nieuwe bezwaren die bekend zijn geworden.

Het Openbaar Ministerie en het bestuursorgaan zullen met elkaar moeten overleggen om zo dubbele vervolging te voorkomen. Als de Belastingdienst een overtreding constateert wat tevens een strafbaar feit oplevert dan zal hierover afstemming met het Openbaar Ministerie dienen plaats te vinden alvorens een fiscale boete wordt opgelegd. Er is een Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), waarin wordt aangegeven in welke gevallen de Belastingdienst mogelijke strafbare feiten moet melden in een daarvoor bestemd afstemmingsoverleg.²¹ Indien de Officier van Justitie niet binnen dertien weken heeft gereageerd op de melding of heeft aangegeven dat zij afziet van strafvervolgning mag er een fiscale boete worden opgelegd.

Het una via-beginsel hangt nauw samen met het ne bis in idem-beginsel. De jurisprudentie van de Hoge Raad inzake 'hetzelfde feit' is dan in beginsel ook voor het una via-beginsel relevant. Een belangrijk onderscheid tussen het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel is het feit dat met name artikel 68 Sr zich concentreert op vervolging na een eerdere onherroepelijke beslissing, terwijl het una via-beginsel zich juist richt op het reeds bij aanvang maken van een keuze tussen twee verschillende handhavingsvormen.

Tot aan de werking van de Vierde Tranche Awb bleef de una-via-regeling beperkt tot vergrijpboeten versus fiscale delicten. Artikel 5:44 Awb maakt geen onderscheid meer tussen verzuimboeten en vergrijpboeten. De oude una via-regeling zag bijvoorbeeld niet op strafvervolgning na een boete ter zake van een verzuim, wat aanleiding gaf tot rechtspraak. In de rechtspraak werd duidelijk dat het ontkennen van samenloop van verzuimboetes en strafvervolgning alleen verklaard kon worden vanuit een zeer eng juridisch feitsbegrip. Hier ga ik verder op in bij paragraaf 2.4.

2.2.1 Nieuwe-bezwarenregeling

Ook de nieuwe-bezwarenregeling is zowel in het fiscale bestuursrecht als in het strafrecht opgenomen.

Op grond van artikel 67q eerste lid AWR kan de Belastingdienst een vergrijpboete opleggen wegens hetzelfde feit als waarvoor eerder een verzuimboete is opgelegd, indien nieuwe bezwaren bekend zijn geworden. De regeling is ingevoerd om te voorkomen dat na een bestuurlijke verzuimboete geen

²⁰ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, 9. 138

²¹ Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M.

vergrijpboete meer kon worden opgelegd, dan wel strafvervolg ingesteld. Volgens de Memorie van Toelichting²² is het in veel situaties zo dat de grove schuld of opzet pas na het geautomatiseerd opleggen van de verzuimboete kenbaar wordt, waardoor het mogelijk moet zijn om alsnog een vergrijpboete op te kunnen leggen. De boete komt nooit hoger uit dan wanneer alle relevante feiten op een eerder moment bekend waren geweest en op dat moment een vergrijpboete was opgelegd, doordat de eerder opgelegde verzuimboete wordt verrekend met de later opgelegde vergrijpboete.

Op grond van artikel 255, eerste lid, Sv geldt dat de verdachte na zijn buitenvervolg ingstelling, na de verklaring dat de zaak geëindigd is, of na de kennisgeving van niet verdere vervolg ing niet voor hetzelfde feit opnieuw mag worden vervolgd, tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden. De officier van justitie kan dan pas een (nieuw) opsporingsonderzoek instellen als hij daarvoor door de rechter-commissaris is gemachtigd. De officier van justitie moet bij de rechter-commissaris motiveren waaruit de nieuwe bezwaren bestaan. Volgens artikel 255, tweede lid, Sv kunnen alleen als nieuwe bezwaren worden aangemerkt: verklaringen van getuigen of van de verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, die later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht.

In het strafrecht kan de nieuwe-bezwarenregeling worden gebruikt om na een eerdere bestuurlijke boete nog strafvervolg ing te kunnen instellen. Als ‘nieuwe bezwaren’ geldt dat bij nadere beschouwing van de feiten blijkt van opzet, terwijl in eerste instantie een bestuurlijke boete was opgelegd wegens verzuim of grove schuld.²³

2.3 Criminal Charge

Het ne bis in idem-beginsel is alleen van toepassing als er sprake is van een ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6, eerste lid EVRM. Vervolg ing in de zin van artikel 6 EVRM is veel breder dan alleen het vervolgen van strafrechtelijke overtredingen. Ook het vervolgen van andere overtredingen, zoals een fiscale boete, valt onder het bereik van artikel 6 EVRM.²⁴ De nationale regelgeving en definiëring van het begrip ‘criminal charge’ is niet doorslaggevend omdat het EHRM een autonome interpretatie hanteert. Om te kunnen beoordelen wanneer er sprake is van een ‘criminal charge’ moet er gekeken worden naar de door het EHRM geformuleerde toetsingscriteria, de zogenoemde Engel-criteria²⁵. De criteria zijn als volgt:

1. De juridische kwalificatie naar nationaal recht.
2. De aard van de gedraging; en
3. De aard en de ernst van de sanctie

In de eerste plaats is de classificatie van de handhaving van de overtreden norm naar nationaal recht van belang. Behoort deze norm tot het strafrecht, dan is er sprake van een ‘criminal charge’. Is dat niet het geval, dan kan er toch sprake zijn van een ‘criminal charge’ vanwege de aard van de overtreden norm; het tweede Engel-criterium. Richt de norm zich tot alle burgers en wordt de overtreding daarvan bestraft met een sanctie die leedtoevoeging of afschrikking beoogt, dan is dat

²² MvT, Kamerstukken II 2010/11, 33 004, nr.3, p. 15-16 in aantekening 2.1
Vergrijpboete en verzuimboete bij Algemene wet inzake Rijksbelastingen, artikel 67q.

²³ MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33004, nr. 3, aantekening 11.2
Vergrijpboete na verzuimboete bij nieuwe bezwaren.

²⁴ HR 19 juni 1985, NJ 1990, 104 en BNB 1986/29.

²⁵ EHRM 8 juni 1976, NJ 1978/223 (Engel tegen Nederland)

meestal doorslaggevend om aan te nemen dat er sprake is van een 'criminal charge'. Het derde Engel-criterium speelt pas een rol als de toepassing van het tweede criterium geen uitsluitsel geeft. Dan kan ook worden gekeken naar de aard en zwaarte van de maatregel die naar aanleiding van de overtreding wordt opgelegd.²⁶²⁷

Als het om 'criminal charge' bij fiscale boetes gaat dan volgt de Nederlandse rechtspraak de lijn van het EHRM. De Hoge Raad heeft in het verleden al eens beslist dat het opleggen van een zware bestuurlijke boete aangemerkt kan worden als een 'criminal charge'.²⁸ Later heeft de Hoge Raad beslist dat ook het opleggen van een lichte bestuurlijke boete wegens het niet tijdig doen van aangifte onder artikel 6 EVRM kan vallen en daarmee ook sprake is van een 'criminal charge'.²⁹ Deze lijn kan worden doorgetrokken naar de verzuimboetes uit de huidige AWR.³⁰

2.4 Hetzelfde feit (*Idem*)

Om het ne bis in idem-beginsel goed te begrijpen moet er eerst een onderscheid gemaakt worden tussen het vervolgen van 'hetzelfde feit' en dubbele bestraffing en vervolging.

De vraag is wanneer sprake is van 'hetzelfde feit' zoals omschreven in artikel 68 Sr en wanneer de rechtspraak van de Hoge Raad daarover lijkt aan te sluiten bij de omschrijving van 'hetzelfde feit' uit artikel 243 lid 2 Sv en artikel 255 Sv of van 'dezelfde gedraging' uit artikel 5:44 Awb³¹. Hierdoor wordt het nauwe verband tussen het ne bis in idem-beginsel en het una via-beginsel zichtbaar.

In de oudere rechtspraak werd in de context van eendaadse samenloop het belang van de waarneming 'wanneer men met het lichamelijke oog eene eenheid ziet', als criterium genoemd. Voor de interpretatie van hetzelfde feit in artikel 68 Sr stond de fysieke eenheid van tijd, plaats en waarneembaarheid voorop bij de vroegere rechtspraak. Echter wanneer deze interpretatie doorslaggevend is, dan krijgt artikel 68 Sr een hele brede werking en dat leidde tot ongewenste resultaten.

Deze ongewenste resultaten werden voor het eerst tegengegaan bij de eendaadse samenloop in 't Jatstraat-arrest uit 1932.³² Echter deze rechtspraak leidde weer tot een te grote inperking van artikel 68 Sr omdat hetzelfde feit gelijkgetrokken werd met hetzelfde strafbare feit of in ieder geval hetzelfde type delict. Het OM zou elke keer nieuwe vervolgingen kunnen instellen van hetzelfde feit door er een ander strafbaar feit van te maken. De strekking van artikel 68 Sr zou hierdoor gemist worden.

In de jaren zestig is er nieuwe heersende rechtspraak ontwikkeld waarbij de samenloopregeling niet meer noodzakelijkerwijs parallel met dat in de ne bis in idem-bepaling loopt. Wat in de zin van artikel 68 Sr wel als eenzelfde feit moet worden beschouwd kan in de context van de samenloop als

²⁶ HR 16 februari 2016, nr. 14/05478, Conclusie AG, ECLI:NL:HR:2016:237

²⁷ EHRM 8 juni 1976, Engel tegen Nederland, ECLI:NL:XX:1976:AC0386, NJ 1978/223. De in dat arrest geformuleerde criteria zijn nadien regelmatig herhaald, zoals bijv. in: EHRM 29 oktober 2013, S.C. IMH Suceava S.R.L. tegen Roemenië, ECLI:NL:XX:2013:358, AB 2014/425, m.nt. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik.

²⁸ HR 19 juni 1985, BNB 1986/29.

²⁹ HR 29 januari 1990, BNB 1990/287.

³⁰ EHRM 23 november 2006, BNB 2007/150, zaak 73053/01, m. nt. Feteris (Jussila)

³¹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 136. Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst definieert hetzelfde feit in art. 15 leden 1 en 6 als 'dezelfde gedraging in materiele zin'.

³² HR 15 februari 1932, NJ 1932, p. 289 e.v. m.nt. T (oude kijk in 't Jatstraat)

meerdere feiten worden aangenomen. Dit is in het Joyriding II arrest door de Hoge Raad erkend.³³ Artikel 68 Sr moet een bredere werking hebben dan de eendaadse samenloop om te kunnen werken tegen dubbele vervolging en om de bevordering van de rechtszekerheid te waarborgen.

2.4.1 Beperkte interpretatie feitsbegrip

Op 1 februari 2011³⁴ heeft de Hoge Raad een toetsingskader gegeven voor het beantwoorden van de vraag of sprake is van hetzelfde feit. De Hoge Raad houdt hierbij vast aan zijn eerdere uitspraken waarbij een eng juridisch feitsbegrip werd toegepast. In het arrest staat dat naar de juridische aard van de feiten kan worden gekeken en onder meer naar de vraag of de gedraging is gekwalificeerd als overtreding dan wel als misdrijf.

In het arrest van de Hoge Raad is de volgende rechtsoverweging opgenomen:

“Bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van ‘hetzelfde feit’, dient de rechter in de situatie waarop artikel 68 Sr ziet de in beide tenlasteleggingen omschreven verwijten (...) te vergelijken. Bij die toetsing dienen de volgende gegevens als relevante vergelijkingsfactoren te worden betrokken.

*(A) De juridische aard van de feiten. Indien de tenlastelegging feiten niet onder dezelfde delictsomschrijving vallen, kan de mate van verschil tussen de strafbare feiten van belang zijn, in het bijzonder wat betreft (i) de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheidene delictsomschrijvingen strekken, en (ii) de strafmaxima die op de onderscheiden feiten zijn gesteld, in welke strafmaxima onder meer tot uitdrukking komt de aard van het verwijt en de **kwalificatie als misdrijf van wel overtreding**.*

*(B) De gedraging van de verdachte. Indien de tenlasteleggingen respectievelijk de tenlastelegging en de vordering tot wijziging daarvan niet dezelfde gedraging beschrijven, kan de mate van verschil tussen de gedragingen van belang zijn, zowel wat betreft de aard en de kennelijke strekking van de gedragingen als wat betreft de tijd waarop, de plaats waar en de omstandigheden waaronder zij zijn verricht. Opmerking verdient dat reeds uit de bewoordingen van het begrip ‘hetzelfde feit’ voortvloeit dat de beantwoording van de vraag wat daaronder moet worden verstaan, mede wordt bepaald door de omstandigheden van het geval. Vuistregel is nochtans dat een **aanzienlijk verschil in de juridische aard van de feiten en/of in de gedragingen** tot de slotsom kan leiden dat geen sprake is van ‘hetzelfde feit’ in de zin van artikel 68 Sr.”*

Hof Arnhem-Leeuwarden ³⁵

Het toetsingskader van het overzichtsarrest van de Hoge Raad, voor de vraag of sprake is van ‘hetzelfde feit’, is onder andere toegepast door het Hof Arnhem-Leeuwarden.³⁶ In die zaak was de vraag of de vervolging door het OM na het opleggen van de vergrijpboete door de inspecteur schending van het una via-beginsel opleverde. Het verweer was dat de inspecteur door het opleggen van de vergrijpboete had gekozen voor bestuursrechtelijke afdoening en daardoor de strafvervolging niet meer mogelijk was op basis van de una via-regeling (artikel 242, tweede lid Sv). Hierbij is de vraag van belang of sprake is van ‘hetzelfde feit’.

³³ HR 17 december 1963, NJ 1964, 385 m. nt. WP (Joyriding II)

³⁴ HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102

³⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:GHARL:2016:3001

³⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:GHARL:2016:3001

“De inspecteur heeft in het onderhavige geval de vergrijpboetes niet opgelegd wegens het met opzet doen van onjuiste aangiften, maar wegens het met grove schuld onjuist doen van aangiften. In zoverre is de aard van het verwijt een heel andere. Doordat de inspecteur grove schuld als basis voor de boeten hanteerde heeft hij geen keuze gemaakt noch hoeven maken tussen de bestuursrechtelijke afdoening en de strafrechtelijke afdoening zoals het geval is bij de opzetvariant. De kern van “una via” is: eenmaal een bepaalde afdoeningswijze gekozen ter zake van het vergrijp, is hij daaraan verbonden, behoudens de sedert 1-7-2009 ingevoerde regeling van “nieuwe bezwaren”. Nu er echter sprake is van een ander vergrijp, namelijk de opzettelijke belastingfraude, is daarvan geen sprake. Nu de vergrijpboetes betrekking hadden op handelen met verschillende schuldvormen (grove schuld dan wel opzet) kan niet gezegd worden dat de inspecteur ter zake reeds boeten heeft opgelegd; die boeten hebben betrekking op andere feiten.”

Het Hof oordeelt dat de una via-regel van artikel 243, tweede lid Sv, ziet op de opzetvariant van fiscale delicten. Dit betekent dus dat de inspecteur alleen een keuze moet maken bij de opzetvariant. De inspecteur moet dan kiezen voor een bestuurlijke boete (vergrijpboete) wegens opzet, of voor strafrechtelijke vervolging door het OM. Indien de inspecteur heeft gekozen voor een bestuurlijke boete in de opzetvariant, dan is op grond van artikel 243, tweede lid Sc, geen strafrechtelijke vervolging meer mogelijk.

Het Hof stelt vast dat bij het opleggen van een verzuimboete of vergrijpboete wegens grove schuld niet de mogelijkheid van strafrechtelijke afdoening bestaat. De vervolging vindt nu plaats wegens een opzetdelict en dat is een ander feit; er zijn dan geen nieuwe bezwaren vereist en vervolging kan zonder meer plaatsvinden. Er is dus geen sprake geweest van een una via-beslissing.

De boete wegens het met grove schuld niet betalen van belasting betreft een zwaarder verwijt dan een verzuimboete. Naar mijn mening kan hieruit de conclusie worden getrokken dat ook na een verzuimboete wegens bijvoorbeeld te late betaling vervolging mogelijk is op grond van artikel 69a, eerste lid, AWR.

2.5 Dubbele vervolging (bis)

Zoals hiervoor al beschreven zorgt het ne bis in idem-beginsel ervoor dat niemand tweemaal voor hetzelfde feit mag worden vervolgd.

Wanneer er sprake is van vervolging ligt vast in artikel 68 Sr. Het artikel richt zich uitsluitend op einduitspraken op grond van artikel 352 Sv en artikel 350 Sv. De rechter heeft dus een van de vier materiële vragen beantwoord, te weten: vrijspraak, ontslag van alle rechtsvervolging (twee keer) en veroordeling tot straf en/of maatregel. Indien er een transactie-aanbod gedaan is of er een strafbeschikking is en de verdachte betaald heeft wordt dit gelijk gesteld met een onherroepelijke materiele einduitspraak van de strafrechter en wordt er geacht te zijn vervolgd. Daarnaast wordt een feit geacht te zijn vervolgd als een buitenlandse strafrechter zich al over de zaak gebogen heeft. Vervolgt de Officier van Justitie daarna toch, dan moet hij niet-ontvankelijk worden verklaard. Hierdoor wordt duidelijk gemaakt dat er in beginsel een belangrijke rechtsbescherming voor de persoon die als verdachte wordt aangemerkt is zodat hij niet door het OM kan worden vervolgd. De verdachte moet erop kunnen vertrouwen dat hij na een (afgeronde) procedure niet voor de tweede keer voor hetzelfde feit wordt vervolgd en evenmin dat hij twee keer voor hetzelfde feit wordt gestraft.

Met 'gewijsde van de rechter' in artikel 68 wordt de strafrechter genoemd. Een eerdere civielrechtelijke uitspraak of een eerdere tuchtrechtelijke sanctie voor hetzelfde feit valt dus niet onder artikel 68 Sr.

2.5.1 Geen sprake van dubbele vervolging

Een feit wordt geacht niet te zijn vervolgd, artikel 68 Sr is dan dus niet van toepassing, op de beslissingen die overeenkomstig artikel 349 Sv en artikel 348 Sv worden gegeven. Dus het geval als de strafrechter op het strafproces in een formele kwestie is blijven steken en de nietigheid van de dagvaarding, onbevoegdheid van de rechter of niet-ontvankelijkheid van het OM heeft uitgesproken of schorsing van de vervolging plaatsvindt.

Tevens is er geen sprake van vervolging indien de verdachte niet of afwijzend heeft gereageerd op het transactie-aanbod, tegen een sepot succesvol beroep is aangetekend door belanghebbenden, de verdachte slechts civielrechtelijk voor het feit terechtstaat of heeft gestaan en als de verdachte slechts met bestuursrechtelijke maatregelen is geconfronteerd, zoals strafkorting op een uitkering. In deze gevallen mag het OM een 'nieuwe' vervolging starten, tenzij het feit verjaard is.

Een toegepast sepot door het OM is geen vervolging, maar conform de beginselen van goede procesorde (specifiek: het vertrouwensbeginsel) mag het OM na kennisgeving van het sepot niet meer overgaan tot vervolging.³⁷

³⁷ Uitzonderingen op deze regel zijn het bekend worden van nieuwe feiten en een bevel tot vervolging conform artikel 12v

3. Ne bis in idem EU

Van oudsher is de uitleg en toepassing van het ne bis in idem-beginsel sterk nationaal bepaald, maar inmiddels is het niet meer los te zien vanwege de rechtsontwikkeling binnen de EU.

De vraag kan worden gesteld of het oordeel van de Hoge Raad en van het Hof Arnhem-Leeuwarden, namelijk of er sprake is van een ander feit of van een dubbele vervolging of bestraffing, overeen komt met de uitspraken van het EHRM en het HvJ EU. Om te kunnen beoordelen of de Hoge Raad dezelfde lijn aanhoudt als het HvJ EU of EHRM worden eerst de verschillende bepalingen uitgewerkt. Vervolgens zal er diverse jurisprudentie van zowel het HvJ EU als het EHRM besproken worden met betrekking tot de begrippen 'criminal charge', 'hetzelfde feit' oftewel *idem* en het *bis* begrip. Na deze uiteenzetting zullen de verschillen en overeenkomsten hiervan worden beschreven.

3.1 Internationale bepalingen

Het ne bis in idem-beginsel is zowel opgenomen op nationaal niveau van de lidstaten als in internationale bepalingen. Binnen de context van de EU zijn met name artikel 54 SUO, artikel 50 Handvest en artikel 4 van het Zevende Protocol van het EVRM van belang.³⁸ Deze bepalingen worden hieronder kort toegelicht voordat de jurisprudentie van het HvJ EU en het EHRM wordt besproken.

3.1.1 Artikel 4 Zevende Protocol EVRM/ artikel 14 lid 7 IVBPR

Nederland heeft net als België, Duitsland, Spanje en Turkije het Zevende Protocol niet geratificeerd. Artikel 4 Zevende Protocol EVRM:

'Niemand wordt 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'.

De tekst van artikel 4 Zevende Protocol EVRM is voor een groot deel gebaseerd en gelijk aan die van artikel 14 lid 7 van het IVBPR:

'Niemand mag 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 onherroepelijke uitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken.'

Ook voor dit artikel geldt dat Nederland een voorbehoud heeft. Dit artikel accepteert Nederland alleen in zoverre er geen verdergaande verplichtingen uit voortvloeien dan welke volgen uit het ne bis in idem-beginsel zoals dat is neergelegd in artikel 68 Sr.³⁹

In artikel 4 Zevende Protocol EVRM wordt er een onderscheid gemaakt tussen opnieuw 'berechten' en opnieuw 'bestrafen'. Het verbod op opnieuw bestraffen sluit niet uit dat er voor een tweede keer een vervolging kan worden ingesteld. Het verbod op een dubbele vervolging sluit een dubbele bestraffing wel uit, ook als de dubbele vervolging niet zou leiden tot een dubbele straf. Dit maakt duidelijk dat het verbod op dubbele vervolging meer bescherming biedt dan het verbod op dubbele bestraffing.

³⁸ W.B. van Bockel, 'Coming of age': de ontwikkeling van het ne bis in idem-beginsel in de EU-rechtsorde, NtEr maart 2010, nr. 2.

³⁹ W.B. van Bockel, 'Coming of age': de ontwikkeling van het ne bis in idem-beginsel in de EU-rechtsorde, NtEr maart 2010, nr. 2.

3.1.2 Artikel 50 Handvest

Volgens het HvJ EU kan zij met de verdragen die ten grondslag liggen aan de Europese Unie niet toetreden tot het EVRM waarin de grondrechten zijn opgenomen. Om die reden werd het Handvest van de grondrechten ontwikkeld waarin alle grondrechten (mensenrechten) zijn opgenomen die in de Europese Unie gelden. Het gaat hierbij om grondrechten als vrijheid, gelijkheid, solidariteit en burgerschap. Voor de instellingen van de EU en de lidstaten van de EU die het EU-recht ten uitvoer brengen, is het Handvest van de grondrechten sinds 1 januari 2009 juridisch bindend.

Artikel 50 Handvest lijkt erg veel op artikel 4 van het Zevende Protocol EVRM:

‘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’.

Ook in dit artikel worden dubbele vervolging en bestraffing in één zin achter elkaar geformuleerd.

3.1.3 Artikel 54 SUO

Doordat de Europese lidstaten steeds vaker zijn gaan samenwerken om grensoverschrijdende criminaliteit aan te pakken is er ook een risico ontstaan dat een verdachte te maken krijgt met dubbele vervolging in verschillende lidstaten. Om dit te voorkomen is er een ne bis in idem-bepaling opgenomen in de Schengenovereenkomst.⁴⁰

Artikel 54 SUO:

‘Een persoon die bij onherroepelijk vonnis door een overeenkomstsluitende partij is berecht, kan door een andere overeenkomstsluitende partij niet worden vervolgd ter zake van dezelfde feiten, op voorwaarde dat ingeval een straf of maatregel is opgelegd, deze reeds is ondergaan of daadwerkelijk ten uitvoer wordt gelegd, dan wel op grond van de wetten van de veroordelende overeenkomstsluitende partij niet meer ten uitvoer gelegd kan worden.’

Artikel 54 SUO bevat diverse verschillen met de artikelen 4 Zevende Protocol EVRM en artikel 50 Handvest. In artikel 54 SUO wordt bijvoorbeeld gesproken over dezelfde ‘feiten’ terwijl bij de andere artikelen de omschrijving dezelfde ‘strafbare feiten’ wordt gegeven. Daarnaast maakt de SUO een onderscheid tussen dubbele vervolging en dubbele bestraffing. Dubbele vervolging is in artikel 54 SUO opgenomen en dubbele bestraffing in artikel 56 SUO. Bij de artikel 4 Zevende Protocol EVRM en 50 Handvest worden dubbele bestraffing en vervolging in één adem genoemd. Een ander verschil van de SUO is indien een persoon in de ene Schengenstaat is vervolgd kan het verbod op een tweede vervolging alleen van toepassing zijn in een andere Schengenstaat dan die waarin de eerste vervolging plaatsvond. Dit in tegenstelling tot artikel 4 Zevende Protocol EVRM, waarin het ne bis in idem-beginsel ook van toepassing is op een tweede vervolging in dezelfde lidstaat.

Door deze verschillen kan gezegd worden dat artikel 54 SUO in vergelijking met de andere artikelen met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel een sterke bepaling is.⁴¹

Uit bovenstaande blijkt dat er veel verschillen zijn tussen de verschillende bepalingen van het ne bis in idem-beginsel en er dus geen duidelijke invulling gegeven kan worden. Bij de rechtspraak in de EU

⁴⁰ Het Schengen-akkoord beoogt de geleidelijke afschaffing van de controles aan de gemeenschappelijke grenzen en instelling van een regeling voor vrij verkeer voor alle personen die onderdaan zijn van de ondertekenende staten, de overige staten van de Gemeenschap en derde landen. Het akkoord is op 14 juni 1985 in Schengen ondertekend door België, Duitsland, Frankrijk, Luxemburg en Nederland. Het Schengen-gebied is in de loop der jaren steeds verder uitgebreid: Italië is er in 1990 bijgekomen, Spanje en Portugal in 1991, Griekenland in 1992, Oostenrijk in 1995 en Denemarken, Finland en Zweden in 1996. IJsland en Noorwegen zijn ook partij bij de overeenkomst.

⁴¹ W.B. van Bockel, ‘Coming of age’: de ontwikkeling van het ne bis in idem-beginsel in de EU-rechtsorde, NtEr maart 2010, nr. 2, p.66-72.

zullen de verschillende bepalingen in aanmerking genomen moeten worden en door de verschillen in de bepalingen zijn er steeds meer vragen ontstaan over de uitleg en toepassing van het ne bis in idem-beginsel binnen de EU. De rechtspraak van het HvJ EU en het EHRM zullen meer duidelijkheid moet bieden.

3.2 'Criminal Proceedings'

Wat er in artikel 4 Zevende protocol EVRM wordt bedoeld met 'criminal proceedings' is lange tijd onduidelijk geweest. Volgens het EHRM moet voor dit begrip worden aangesloten bij artikel 6 EVRM.

Het woord '*vervolging*' in de zin van artikel 6 EVRM heeft een autonome, dit wilt zeggen een zelfstandige, betekenis. Om dus vast te stellen wanneer er sprake is van *vervolging* en dus sprake is van 'criminal charge' in de zin van artikel 6 EVRM hangt af van een aantal door het EHRM opgestelde criteria, de zogenoemde Engel-criteria.⁴² Deze voorwaarden geven dus aan welke soorten vervolgingen onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM vallen. De voorwaarden zijn als volgt:

1. De nationale classificatie van de overtreden norm;
2. De aard van de overtreding;
3. De aard en de zwaarte van de sanctie.

Vervolging in de zin van artikel 6 EVRM is veel breder dan alleen het vervolgen van strafrechtelijke overtredingen. Ook het vervolgen van andere overtredingen kan onder het bereik van artikel 6 EVRM vallen. Met betrekking tot de bestuurlijke boete is er verschillende jurisprudentie van het EHRM.

EHRM Öztürk⁴³

Bij de zaak reed Öztürk, een Turkse staatsburger woonachtig in de Bondsrepubliek Duitsland met zijn auto een geparkeerde auto aan. Hierdoor was er schade ontstaan en werd er een administratieve boete opgelegd voor het begaan van een verkeersovertreding. Het EHRM moest de vraag beantwoorden wat er onder het begrip 'criminal' van artikel 6 EVRM moet worden verstaan. Op nationaal niveau was er geen sprake van een 'criminal charge'. Bij de tweede voorwaarde oordeelde het EHRM dat de punitieve sanctie een bestraffend karakter had, ondanks dat het om een klein vergrijp ging was er dus toch sprake van een 'criminal charge' was en hoeft er naar het laatste criterium niet meer te worden gekeken. Hieruit blijkt dat de aard van de overtreding en de zwaarte van de sanctie van groter belang zijn dan het eerste criterium met betrekking tot de juridische kwalificatie van de overtreding naar nationaal recht.⁴⁴

EHRM Lutz⁴⁵

Een vervolg op de Öztürk en Engel arresten was het Lutz arrest. Lutz kreeg een kleine geldboete van 125 Duitse mark opgelegd voor zijn betrokkenheid bij een auto-ongeluk. Het EHRM herhaalde hierbij de drie Engel-criteria zoals geformuleerd in de eerdere arresten en bevestigde hiermee de uitspraak van het Öztürk arrest. Ook bij dit arrest oordeelde het EHRM dat boetes voor een verkeersovertreding strafrechtelijk zijn en dus moeten worden gezien als 'regulatory offences'. Een verschil bij dit arrest in vergelijking met de eerdere arresten is dat het EHRM hier overwoog dat de

⁴² EHRM 8 juni 1976, ECLI:NL:XX:1976:AC0386, NJ 1978, 223.

⁴³ EHRM, 21 februari 1984, NJ 1988/937 (Öztürk vs Duitsland)

⁴⁴ EHRM, 21 februari 1984, NJ 1988/937 (Öztürk vs Duitsland) ro. 52-54.

⁴⁵ EHRM 25 augustus 1987, no. 9912/82 (Lutz vs Duitsland)

criteria twee en drie alternatief zijn en niet cumulatief. Voor de vraag of er sprake is van een 'criminal charge' is het voldoende dat de norm/gedraging van zichzelf een bestraffend karakter heeft of dat de sanctie naar haar aard en zwaarte kan worden aangemerkt als bestraffend. Doordat het EHRM 'regulatory offences' ziet als strafrechtelijke sancties, kan ervan uit worden gegaan dat niet alleen de in de arresten genoemde verkeersboetes hieronder vallen maar ook fiscale boetes.

EHRM Bendenoun⁴⁶

In deze lijn van jurisprudentie behoort ook het arrest Bendenoun. Bendenoun kreeg van de Franse fiscus flinke naheffingsaanslagen opgelegd voor de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en de omzetbelasting. Het EHRM volgt in dit arrest de eerder genoemde Engel-criteria, maar voegt hieraan vier factoren toe om te kunnen bepalen of de fiscale boete strafrechtelijk van aard is. Als eerste dient de wettelijke bepaling zicht te richten op alle burgers in de hoedanigheid van belastingplichtige en worden er sancties opgelegd bij het niet naleven van deze bepaling. Ten tweede heeft de fiscale boete geen reparatoir karakter, maar is bedoeld door middel van straf herhaling te voorkomen. Ten derde is de naheffingsaanslag opgelegd op basis van een algemene regel die zowel afschrikwekkend als bestraffend is. Ten slotte waren de bedragen van zeer aanzienlijke omvang en riskeerde Bendenoun bij niet-betaling oplegging van een gevangenisstraf door de strafrechter. De zojuist genoemde vier criteria zijn geen van allen doorslaggevend, alleen wanneer ze samen worden genomen kan een fiscale naheffing een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM zijn.

In tegenstelling tot de zaak Öztürk speelt in deze zaak de hoogte van de sanctie wel een rol bij de kwalificatie van een 'criminal charge'. Het verschil hierbij is dat Bendenoun bij het niet betalen van de naheffing naar de gevangenis kon worden gestuurd en dat de naheffing niet als inherent bestraffend werd gekwalificeerd door het EHRM, wat bij de opgelegde sanctie in de zaak Öztürk wel het geval was.

EHRM Janosevic⁴⁷

De inspecteur van de Zweedse Belastingdienst is afgeweken van de aangifte van Janosevic waardoor er aanzienlijke verhogingen worden toegepast op de aanslagen. Voor het opleggen van deze verhogingen hoeft niet vast te staan dat sprake is van verwijtbaar handelen. Indien de belastingplichtige geen verwijt kan worden gemaakt of wanneer het opleggen van de verhoging evident onredelijk zou zijn hoeft de verhoging niet te worden betaald. Verhogingen worden volgens het EHRM opgelegd voor overtredingen die strafrechtelijk van aard zijn, wat vervolgens voldoende is om aan te kunnen nemen dat er sprake is van een 'criminal charge'.

Dit arrest laat zien dat de eerdere rechtspraak van het EHRM ook van toepassing is op lichtere fiscale boetes, omdat het EHRM artikel 6 EVRM ook toepast op fiscale boetes die kunnen worden opgelegd zonder dat vast staat of de overtreder opzettelijk of verwijtbaar heeft gehandeld. Volgens het EHRM is het algemene karakter van de desbetreffende wettelijke voorschriften, die van toepassing zijn op alle belastingbetalers, in combinatie met de preventieve en bestraffende strekking van de boetes voldoende om te kunnen spreken van een 'criminal offence' in de zin van artikel 6 EVRM.⁴⁸

⁴⁶ EHRM 24 februari 1994, no. 12547/86 (Bendenoun vs Frankrijk)

⁴⁷ EHRM 23 juli 2002, ECLI:NL:XX:2002:AV1874, m.nt. M.W.C. Feteris (Janosevic vs Zweden) BNB 2003/2

⁴⁸ EHRM 23 juli 2002, ECLI:NL:XX:2002:AV1874 (Janosevic vs Zweden) paragraaf 79.

EHRM Jussila⁴⁹

In deze zaak kreeg Jussila een boete van 10% opgelegd door de Finse Belastingdienst vanwege een onjuiste aangifte. In het Jussila-arrest herhaalt het EVRM het Öztürk-arrest en de Engel-criteria die van belang zijn. De hoogte van de boete wordt in dit arrest niet apart gezien, maar als een onderdeel van de zwaarte van de straf. Het EHRM oordeelt dat een bestuurlijke boete van € 308,- een 'criminal charge' is vanwege het bestraffende en afschrikkende karakter, de geringe hoogte van deze boete is hierbij niet meer van belang nu het strafkarakter van de sanctie vastgesteld is. Aan de eerste voorwaarde moet in beginsel altijd getoetst worden, om te kijken of er sprake is van een 'criminal charge' in de zin van artikel 6 EVRM. De tweede en de derde voorwaarde zijn alternatieve voorwaarden, er hoeft dus slechts één van deze voorwaarden te worden getoetst, om te beziën of er sprake is van een 'criminal charge'. Ook wordt aangegeven dat het EHRM een cumulatieve benadering van de drie voorwaarden kan hanteren als geen van de voorwaarden kan leiden tot een duidelijke conclusie dat er sprake is van een 'criminal charge'.

Kijkend naar de Nederlandse rechtspraak en de Europese rechtspraak dan kan een bestuurlijke boete (zowel verzuim- als een vergrijpboete) als een 'criminal charge' worden aangemerkt. De kwalificatie hangt hierbij af van de 3 eerder genoemde criteria, waarbij de nationale classificatie van de overtreden norm belangrijker is dan de aard van de overtreding en de zwaarte van de sanctie. Het moment dat er sprake is van een 'criminal charge' is wanneer de belastingplichtige redelijkerwijs een boeteoplegging kan verwachten door bijvoorbeeld een mededeling met het voornemen om een boete op te leggen van de inspecteur.

3.2.1 'Criminal charge' HvJ EU

HvJ EU Bonda⁵⁰

Om een groter bedrag aan subsidie te ontvangen gaf Bonda onjuiste informatie op over de oppervlakte van zijn landbouw gronden. Als sanctie werd hiervoor zijn subsidie verminderd voor een periode van drie jaar. Vervolgens werd Bonda door de Poolse autoriteiten veroordeeld wegens subsidiefraude met een gevangenisstraf van acht maanden en een geldboete. Tegen deze beslissing ging Bonda in beroep bij het Poolse Hooggerechtshof. Het Poolse Hooggerechtshof stelde vervolgens de vraag aan het HvJ EU wat de juridische aard van de sanctie (vermindering van de subsidie) was in het licht van het ne bis in idem-beginsel.

Het HvJ EU geeft aan dat het intrekken of verminderen van subsidies geen sanctie van strafrechtelijke aard is. De maatregel heeft immers geen repressief karakter en beoogt de financiële belangen van Unie. Het HvJ EU verwees in de zaak naar de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot de strafrechtelijke procedure oftewel 'criminal charge'. Hierbij wordt verwezen naar de drie criteria die bekend staan als de Engel-criteria. Door dit arrest lijkt het erop dat ook het HvJ EU de 'criminal proceedings' op dezelfde wijze uitlegt als het EHRM en de Hoge Raad.

⁴⁹ EHRM 23 november 2006, BNB 2007/150, zaak 73053/01 (Jussila vs Finland)

⁵⁰ HvJ EU 5 juni 2012, C-489/10 (Lukasz Marcin Bonda)

HvJ EU Åkerberg Fransson⁵¹

H. Åkerberg Fransson is zijn verplichtingen tot het verstrekken van juiste fiscale informatie in de belastingjaren 2004 en 2005 niet nagekomen en krijgt daarvoor fiscale boetes van de Zweedse Belastingdienst. Åkerberg Fransson gaat niet in beroep tegen deze fiscale boetes. Vervolgens wordt Åkerberg Fransson ook strafrechtelijk vervolgd door het Zweedse Openbaar Ministerie wegens ernstige belastingfraude. De Zweedse rechter heeft prejudiciële vragen in deze zaak gesteld aan het HvJ EU. In de zaak Åkerberg Fransson verwijst het HvJ EU naar het Bonda arrest en de daarbij genoemde relevante criteria: “het eerste criterium is de juridische kwalificatie van de inbreuk in het nationale recht, het tweede de aard van de inbreuk en het derde de aard en de zwaarte van de sanctie die aan de betrokkene kan worden opgelegd”.⁵²

Het HvJ EU oordeelt dat het ne bis in idem-beginsel dat is neergelegd in artikel 50 Handvest niet in de weg staat als Zweden eerst een fiscale sanctie en vervolgens ook nog een strafrechtelijke sanctie oplegt aan een belastingplichtige die zijn btw-verplichtingen niet nakomt, indien de eerste sanctie geen strafrechtelijke sanctie is.

Hierbij valt op dat het HvJ EU er niet voor kiest te verwijzen naar de jurisprudentie van het EHRM, terwijl de genoemde relevante criteria, de eerdergenoemde Engel-criteria, ontwikkeld zijn door het EHRM. Deze criteria worden door het HvJ EU niet verder uitgewerkt. De reden dat het HvJ EU niet verwijst naar het EHRM zou kunnen zijn dat niet alle lidstaten het Zevende Protocol EVRM hebben geratificeerd, echter dit is niet relevant voor de interpretatie van artikel 50 Handvest.

Artikel 52, lid 3 van het Handvest is bepaald dat de inhoud en de reikwijdte van de rechten uit het Handvest die corresponderen met rechten uit het EVRM dezelfde is, maar dat het recht van de Unie een ruimere bescherming mag bieden. De ondergrens voor de bescherming van het HvJ EU wordt bepaald door de jurisprudentie van het EHRM.

3.3 Jurisprudentie Europese Hof voor de Rechten van de Mens

Het EHRM en het HvJ EU hebben geen eenduidige uitleg voor het ne bis in idem-beginsel. Hierdoor heeft het EHRM veel vragen gehad over de uitleg van het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol EVRM. De hierboven besproken vraag met betrekking tot de ‘criminal proceeding’, oftewel de vraag of een fiscale boete als een strafrechtelijke boete kan worden gezien kwam vaak ter sprake. Net als de vraag over de uitleg van het *idem* begrip. In onderstaande sub paragraaf zal, aan de hand van de jurisprudentie van het EHRM, de ontwikkelingen hiervan worden besproken.

3.3.1 ‘Hetzelfde feit’ (*Idem*)

In de loop van tijd heeft het EHRM middels haar rechtspraak meerdere interpretaties aan het begrip *idem* gegeven. In het arrest Gradinger⁵³ in 1995 was de feitelijke gedraging, ongeacht de juridische kwalificatie, van groot belang volgens het EHRM. In deze zaak was Gradinger veroordeeld wegens dood door schuld en pas later werd bekend dat hij destijds onder invloed van alcohol was geweest.

⁵¹ HvJ EU 26-02-2013, ECLI:EU:C:2013:105 (Åkerberg Fransson), V-N 2013/13.3

⁵² HvJ EU 26 februari 2013, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 (Åklagaren vs Åkerberg Fransson), par. 35.

⁵³ EHRM 23 oktober 1995, no. 15963/90 (Gradinger vs Austria)

Gradinger was eerder vrijgesproken voor het delict, 'iemand doodrijden onder invloed van alcohol', omdat het niet bewezen was verklaard. Daarom oordeelde het EHRM dat de feitelijke gedraging eerder aan de orde was gekomen en dus niet alsnog voor dit tweede feit beboet kon worden.

In 1998 oordeelde het EHRM in de zaak Oliveira⁵⁴ dat één gedraging meerdere strafbare feiten zou kunnen opleveren. Het Hof oordeelde dat er sprake was van twee verschillende feiten die in twee verschillende procedures behandeld mochten worden, terwijl de feitelijke gedraging voor beide delicten exact hetzelfde was. Het lijkt erop dat dit tegenstrijdig is ten opzichte van het arrest Gradinger.

In 2001 werd in de zaak Franz Fisher door het EHRM erkend dat bovengenoemde arresten Gradinger en Oliveira tegenstrijdig waren geweest. In dit arrest werd door het EHRM gesteld dat onderzocht moest worden '*whether or not such offences have the same essential elements*'. Hiermee koos het EHRM ervoor om te onderzoeken of verschillende delictsomschrijvingen dezelfde *kernelementen* in zich droegen.⁵⁵ Uit hierop volgende rechtspraak kwam veel onduidelijkheid omdat niet duidelijk werd welke criteria het EHRM hanteerde bij het vaststellen van de *essential elements*.

EHRM Sergey Zolotukhin vs Russia⁵⁶

In 2009 kwam er eindelijk een einde aan de onduidelijkheid van de eerdere rechtspraak door het arrest Zolotukhin. In deze zaak had de Rus Sergey Zolotukhin zijn vriendin binnengesmokkeld op een verboden militaire basis. Zij werden beiden meegenomen voor ondervraging en op het politiebureau bleek Zolotukhin dronken en beledigde en bedreigde de agenten en probeerde te vluchten. Hij werd met onmiddellijke ingang door een rechtbank schuldig bevonden aan de administratiefrechtelijke overtreding van 'verstoring van de openbare orde', zonder mogelijkheid van beroep veroordeeld tot drie dagen hechtenis. Enkele weken later worden verschillende strafrechtelijke procedures tegen hem ingeleid. In die procedures wordt hem op grond van die zelfde gedragingen onder meer de (strafrechtelijke) vergrijpen van 'verstoring van de openbare orde', 'bedreiging van een ambtenaar', en 'belediging van een ambtenaar' ten laste gelegd.⁵⁷ Zolotukhin werd vrijgesproken voor verstoring van de openbare orde, maar werd wel veroordeeld voor bedreiging en belediging van een ambtenaar. Zolotukhin dient een klacht in bij EHRM en beroept zich op het *ne bis in idem*-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol, met de reden dat hij een tweede maal is vervolgd voor feiten, waarvoor hij reeds in een administratiefrechtelijke procedure veroordeeld is.

In het Zolotukhin arrest stelde het EHRM vast dat de rechtspraak tot dusver een mate van rechtsonzekerheid opleverde omdat er verschillende benaderingen waren ten aanzien van de vraag of er sprake was van 'hetzelfde feit' voor de toepassing van artikel 4 Zevende Protocol EHRM. Om de rechtszekerheid te waarborgen moet naar het oordeel van het EHRM een '*harmonised interpretation of the notion of the "same offence"*' worden geboden.⁵⁸

Verder stelde zij vast dat de 'enge' interpretatie van *idem*, waarbij de nadruk werd gelegd op de juridische kwalificatie van de feiten (de *essential elements*), te weinig praktische en effectieve bescherming biedt. Hierdoor wordt duidelijk afstand genomen van eerdere rechtspraak en ontstond er een bredere en feitelijke interpretatie van *idem*: '*dezelfde feiten, of feiten die wezenlijk hetzelfde*

⁵⁴ EHRM 30 juli 1998, no. 25711/94 (Oliveira)

⁵⁵ W.B. van Bockel, '*Coming of age*': de ontwikkeling van het *ne bis in idem*-beginsel in de EU-rechtsorde, NtEr maart 2010, nr. 2, p.69.

⁵⁶ EHRM (grote kamer) 10 februari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903 (Zolotukhin vs Rusland)

⁵⁷ EHRM, 10 februari 2009, nr. 14939/03, NJB 2009, 706 (Zolotukhin vs Rusland)

⁵⁸ EHRM 10 februari 2009, (Zolotukhin vs Rusland) ro. 78.

zijn'. Met deze uitspraak sluit het EHRM op dit punt naar mijn mening aan bij bestaande rechtspraak van het HvJ EU.

In het arrest Zolotukhin stelt de Grote kamer van het EHRM dat de administratieve vervolging gelijk kan worden gesteld met een strafrechtelijke procedure voor de toepassing van het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol EVRM. Hierbij wordt de zogenoemde 'Engel-criteria' in aanmerking genomen waarbij onder andere gekeken wordt naar de aard van de overtreding en de zwaarte van de opgelegde straf. Het EHRM keek hierbij of de opgelegde sanctie 'criminal in nature' is. Ondanks dat het in deze zaak om een licht vergrijp gaat sluit het EHRM niet uit dat er sprake is van een sanctie die kan worden aangemerkt als 'criminal in nature', omdat de sanctie afschrikking en bestraffing tot doel heeft.

EHRM Maresti⁵⁹

In dit arrest wordt Maresti tweemaal vervolgd voor mishandeling. Het EHRM oordeelt net als in de zaak Zolotukhin dat sprake is van een tweede vervolging voor hetzelfde strafbare feit, omdat de feiten waarvoor wordt vervolgd in wezen hetzelfde zijn als in de eerste procedure en de belanghebbende in de eerste procedure voor in wezen hetzelfde feit veroordeeld is.⁶⁰ Het arrest bouwt voort op de zaak Zolotukhin waarbij werd gekozen om een tweede vervolging of bestraffing te verbieden wanneer deze vervolging of bestraffing is gebaseerd op identieke feiten of feiten die substantieel hetzelfde zijn als bij de eerste bestraffing.⁶¹ In Maresti wordt gesproken over 'in wezen dezelfde feiten' en in Zolotukhin over 'substantieel dezelfde feiten', maar dit lijkt inhoudelijk vergelijkbaar te zijn. In beide arresten wordt niet zozeer gelet op de wettelijke delictsomschrijving, maar op de omschrijving van de gedraging in het concrete geval.

Het EHRM gaf een aantal gezichtspunten waarmee kan worden vastgesteld of er sprake is van identieke of substantieel dezelfde feiten en waaraan getoetst moet worden voor het antwoord op de vraag of sprake is van dubbele bestraffing voor hetzelfde feit, waardoor het ne bis in idem-beginsel geschonden zou worden:

1. Is de boete strafrechtelijk van aard, waarbij de zwaarte en hoogte van die boete bepalend is;
2. Is sprake van wezenlijk dezelfde feiten.

3.4 Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie

Voor het HvJ EU is het ne bis in idem-beginsel vastgelegd in artikel 50 van het Handvest en moet er ook gekeken worden naar artikel 54 SUO. Voor Nederland heeft het Handvest directe werking als lidstaat van de EU en is Nederland daarom verplicht vragen te stellen aan het HvJ EU over de toepassing of de uitleg van de in het Handvest opgenomen grondrechten. Net als in de vorige paragraaf zal aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ EU de ontwikkelingen met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel onderstaand worden besproken.

⁵⁹ EHRM 25 juni 2009, ECLI:NL:XX:2009:BL3861, *FED 2010/8*, (Maresti vs Croatia)

⁶⁰ EHRM 25 juni 2009, ECLI:NL:XX:2009:BL3861, *FED 2010/8*, (Maresti vs Croatia), ro. 64.

⁶¹ EHRM, 10-02-2009, nr. 14939/03, (Zolotukhin/Rusland) ro.82, NIB aant. 2.6.4, *Nuancering van 'dezelfde elementenleer' in het Zolotukhin-arrest*.

3.4.1 ‘Hetzelfde feit’ (*Idem*)

Van Esbroeck⁶²

In het arrest Van Esbroeck oordeelde het HvJ EU voor het eerst over het *idem*-begrip (‘dezelfde feiten’). De Belgische Van Esbroeck was in 2002 in Noorwegen veroordeeld tot een gevangenisstraf van vijf jaar wegens invoer van verdovende middelen. Ongeveer een jaar later werd hij in België veroordeeld tot een gevangenisstraf van een jaar wegens uitvoer van dezelfde partij verdovende middelen. Van Esbroeck is in cassatie gegaan wegens schending van het ne bis in idem-beginsel van artikel 54 SUO. Hierop werden vervolgens prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU met betrekking tot de uitleg van het ne bis in idem-beginsel van artikel 54 SUO.

In deze zaak bepaalde het HvJ EU onder andere dat het relevante criterium voor de toepassing van artikel 54 SUO de gelijkheid van materiële feiten is: ‘the relevant criterion for the application of that article of the CISA is identity of the material acts, understood as the existence of a set of facts which are inextricably linked together, irrespective of the legal classification given to them or the legal interest protected’.⁶³ Hierbij zijn de andere criteria, zoals de ‘juridische kwalificatie’ of het beschermde rechtsbelang, niet relevant. Het HvJ EU bepaalde dus dat de in- en uitvoer van dezelfde verdovende middelen in beginsel moeten worden beschouwd als ‘dezelfde feiten’ in de zin van artikel 54 SUO, wat in beginsel in strijd is met het ne bis in idem-beginsel. Echter, uiteindelijk meent het HvJ EU dat het aan de bevoegde nationale instanties is om te beoordelen of er sprake is van een geval dat onlosmakelijk verbonden is naar tijd en plaats en wat het voorwerp ervan betreft.

In Van Esbroeck maakt het HvJ EU dus de keuze om voor het *idem* begrip niet te kijken naar de juridische kwalificatie, maar het begrip feitelijk te beoordelen en geeft hierbij wel de ruimte door nationale instanties het begrip anders te laten interpreteren.

In daaropvolgende jurisprudentie houdt het HvJ EU vast aan de beoordeling dat voor *idem* de historische feiten gelijk moeten zijn.

HvJ EU Van Straaten⁶⁴

Van Straaten werd in Nederland vervolgd wegens het bezit van een bepaalde hoeveelheid drugs die afkomstig was uit een grotere partij. Vervolgens werd Van Straaten vervolgd in Italië voor het bezit van de complete partij drugs. De medeplichtigen van de zaak in Nederland waren niet dezelfde als de medeplichtigen in de zaak in Italië. Het HvJ EU oordeelde dat, voor de toepassing van het ne bis in idem-beginsel, het niet volledig gelijk zijn van de materiele feiten niet uitsluit dat er sprake is van een geheel van feiten dat onlosmakelijk met elkaar verbonden is. Het is volgens het HvJ EU niet vereist dat, bij delicten met verdovende middelen, de hoeveelheden drugs of de deelneming aan de strafbare feiten verdachte personen in beide staten gelijk zijn.⁶⁵ Voor het criterium van het materiele feitencomplex waarbij feiten onlosmakelijk verbonden moeten zijn naar tijd, plaats en wat het voorwerp betreft, hoeven deze feiten niet volledig gelijk te zijn voor een geslaagd beroep op het *ne bis in idem*-beginsel.

De juridische kwalificatie voor het *idem* lijkt hierdoor volledig uitgesloten te zijn.

⁶² HvJ EG 9 maart 2006, C-436/04, ECLI:EU:C:2006:165 (Van Esbroeck).

⁶³ HvJ 9 maart 2006, C-436/04 (Van Esbroeck) r.o. 42. In het Nederlands: ‘het relevante criterium voor de toepassing van dit artikel is de gelijkheid van de materiële feiten, begrepen als het bestaan van een geheel van feiten die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, ongeacht de juridische kwalificatie van deze feiten of het beschermde rechtsbelang’.

⁶⁴ HvJ 28 september 2006, C-150/06 (Van Straaten).

⁶⁵ HvJ EG 28 september 2006, C-150/05 (Van Straaten), r.o. 53.

HvJ EU Kraaijenbrink⁶⁶

Omdat het in de meeste gevallen over dezelfde soorten delicten gaat zal het geen probleem opleveren om enkel een feitelijke benadering toe te passen. In het arrest Kraaijenbrink was de strekking van de opgelegde delicten wel verschillend. Het ging in dit arrest om een handel in verdovende middelen in Nederland en het witwassen van geld in België. Hierbij was niet duidelijk of het witwassen van het geld een verband had met de handel in de verdovende middelen waardoor het onduidelijk bleef of de feitelijke gedragingen een onlosmakelijk verband vormden. De vraag om te kijken naar de verschillende delictomschrijvingen om de juridische kwalificatie te toetsen kwam hier niet aan de orde, omdat niet is komen vast te staan dat er sprake was van 'onlosmakelijk met elkaar verbonden concrete omstandigheden'.⁶⁷ Het HvJ EU gaf wel aan dat alleen naar de feitelijke gedragingen gekeken diende te worden om te kunnen beoordelen over *idem*.

Er zijn voor het HvJ EU nog geen situaties geweest waarbij er sprake was van feitelijk dezelfde gedragingen in verschillende landen, die onlosmakelijk met elkaar verbonden waren en waarbij de juridische kwalificaties ook wezenlijk uiteenliepen. Pas als deze situatie zich heeft voorgedaan bij het HvJ EU zal blijken of er wordt vast gehouden aan een enkel feitelijke benadering van *idem* of dat de juridische kwalificatie op de achtergrond wel degelijk aanwezig is.

3.5 'Bis'

Het begrip 'bis' betekent letterlijk 'tweemaal'. Onderscheid moet gemaakt worden tussen 'dubbele bestraffing' en 'dubbele vervolging'. In het (internationale) strafrecht wordt het 'bis' begrip op verschillende manieren opgevat. Het verbod op dubbele bestraffing sluit in beginsel niet uit dat er een tweede vervolging wordt ingesteld, terwijl het verbod op dubbele vervolging op haar beurt de tweede vervolging wel uitsluit, ook als deze vervolging niet zou leiden tot een dubbele straf.

3.5.1 Dubbele bestraffing

Indien het ne bis in idem-beginsel opgevat wordt als verbod op dubbele bestraffing (ne bis puniri) en niet op dubbele vervolging zijn er twee manieren om te ontduubelen. Ten eerste kan bij een dubbele bestraffing in de tweede strafzaak, wanneer deze bewezen en strafbaar wordt geacht, rekening worden gehouden met de strafmaat waarbij wordt gekeken naar de eerdere straf. Dit doet het HvJ EU in grensoverschrijdende mededingings(boete)zaken⁶⁸.

Ten tweede kan er voor gekozen worden om de eerdere straf te laten vervallen indien de tweede berechting onherroepelijk wordt en voorrang heeft. Dit kan natuurlijk bij geldboetes, maar bij gevangenisstraffen wordt dit lastiger tenzij zij nog niet zijn uitgevoerd.⁶⁹

⁶⁶ HvJ 19 juli 2007, C-367/05 (Kraaijenbrink).

⁶⁷ HvJ 19 juli 2007, C-367/05 (Kraaijenbrink) r.o. 31 en 31, waaruit blijkt dat niet is komen vast te staan dat aan de strafbare handelingen (het witwassen en de drugshandel) dezelfde geldsommen te grondslag lagen.

⁶⁸ HvJ EU 14/68 (Walt Wilhelm)

⁶⁹ P.J. Wattel, *Ne bis*, NJB 2013/2113, afl. 36, p. 2491

3.5.2 Dubbele vervolging

Indien het strafrechtelijke ne bis in idem-beginsel wordt opgevat als verbod op dubbele vervolging (ne bis vexari) met als gevolg een verbod op dubbele bestraffing dan zijn hiervoor ook twee manieren om te 'ontdubbelen'. Als eerst via het una-via stelsel, waar onder andere Nederland gebruik van maakt.⁷⁰ Hierbij geldt de regel dat indien de autoriteiten kiezen voor de ene punitieve procedure, de andere punitieve procedure uitgesloten is. Dus als er een bestuursrechtelijke boete is opgelegd dan mag er niet meer strafrechtelijke worden vervolgd, ondanks dat de bestuursrechtelijke boete nog niet definitief is. Dit geldt uiteraard ook andersom, als er een strafrechtelijke vervolging is ingesteld en aangevangen dan kan er geen bestuursrechtelijke boete meer worden opgelegd.

Ten tweede wordt gebruik gemaakt van het gewijsde-stelsel, waarbij de tweede punitieve procedure pas wordt uitgesloten zodra de eerdere bestraffing voor hetzelfde feit definitief wordt door een onherroepelijke administratieve sanctie of strafrechtelijke veroordeling. Een parallelle (gelijktijdige) vervolging voor dezelfde feiten vormt dus op zichzelf nog geen verbod op het ne bis in idem-beginsel. Pas als de vervolging wordt voortgezet terwijl een eerdere vervolging onherroepelijk is geworden zal er inbreuk gemaakt worden op het ne bis in idem-beginsel.

In de zaak Zolotukhin legt het EHRM het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol zo uit dat er gebruik wordt gemaakt van het gewijsde stelsel. Grensoverschrijdend blijkt uit de zaak Kraaijenbrink dat ook artikel 54 SUO dit stelsel volgt. Gezien de zaak Åkerberg Fransson kan het nauwelijks anders dat ook voor artikel 50 Handvest dit stelsel gevolgd wordt.⁷¹

HvJ EU Gözütok en Brügge⁷²

In de zaken Gözütok en Brügge koos het HvJ EU voor een ruime uitleg van het 'bis' begrip. In beide zaken waren prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot de uitleg van artikel 54 SUO en zijn daarom samengevoegd. De eerste zaak is in Duitsland aanhangig gemaakt tegen H. Gözütok en de tweede zaak in België tegen K. Brügge, ter zake van door verdachten in respectievelijk Nederland en België begane strafbare feiten. De vraag in deze zaken was of de procedures die tegen de twee verdachten in een andere lidstaat waren ingeleid voor dezelfde strafbare feiten, definitief zijn gesloten nadat de verdachten een bepaalde geldsom hadden betaald die het openbaar ministerie in het kader van een procedure tot beëindiging van de strafvervolging had vastgesteld.⁷³

Het HvJ EU oordeelde dat ook buitenrechtelijke strafmaatregelen, zoals een transactie, kunnen leiden tot een onherroepelijk vonnis. Volgens het HvJ EU is de gelijkstelling van een transactie aan een onherroepelijk vonnis gerechtvaardigd, omdat (i) een transactie is in de betreffende landen een wettelijke methode ter afdoening van strafzaken, (ii) de afdoening is onherroepelijk, (iii) en de gestelde voorwaarden hebben een punitief karakter.

⁷⁰ Ook Zweden en Finland hebben een una via regeling in hun nationale wet opgenomen.

⁷¹ P.J. Wattel, *Ne bis*, NJB 2013/2113, afl. 36, p. 2491.

⁷² HvJ EG 11 februari 2003, C-187/01 (Gözütok) en C-385/01 (Brügge)

⁷³ HvJ EG 11-02-2003, ECLI:EU:C:2003:87, m.nt. J.M. Reijntjes (Gözütok en Brügge) NJ 2004, 194.

4. A and B vs Norway⁷⁴

EHRM Nilsson vs Zweden⁷⁵

De zaak A & B is deels gebaseerd op een eerdere uitspraak van het EHRM, Nilsson vs Zweden. In november 1998 wordt Nilsson aangehouden voor het rijden onder invloed en het rijden zonder rijbewijs. De rechtbank veroordeelt Nilsson voor beide feiten tot een voorwaardelijke gevangenisstraf en 50 uur dienstverlening. Twee maanden wordt via bestuursrechtelijke weg ook zijn rijbewijs voor de duur van achttien maanden ingetrokken. Nadat Nilsson alle nationale wegen had uitgeput wendde hij zich tot het EHRM met een beroep op het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol (EVRM).

Het EHRM volgt als eerste artikel 6 EVRM om door middel van een aantal criteria tot de conclusie te komen dat het intrekken van een rijbewijs als 'criminal' is aan te merken.

Het EHRM is, ondanks dat sancties zijn opgelegd door twee verschillende autoriteiten in twee verschillende procedures, van mening dat het intrekken van het rijbewijs niet zou leiden tot een tweede strafvervolgung. Van belang hierbij is vooral het tijdsverloop tussen de overtreding en de intrekking, waardoor het intrekken van het rijbewijs onderdeel was van de straf rijden onder invloed. Daarnaast vormt de zwaarte van de maatregel in kwestie op zichzelf genomen voldoende grond om de maatregel als 'criminal' aan te merken.

4.1 A and B vs Norway EHRM

De zaak A & B betreft één van de grootste fraudezaken in de Noorse geschiedenis.

In 2005 heeft een boekenonderzoek door de Noorse Belastingdienst plaatsgevonden bij A & B. Hieruit bleek dat A & B hadden nagelaten de verkoopwinst op hun aandelen aan te geven in hun belastingaangifte. Hierop volgde een navordering van de verschuldigde belasting en een fiscale boete van 30%. Vervolgens klaagde het OM hen aan wegens ernstige belastingfraude en werden ze ieder veroordeeld voor een jaar gevangenisstraf, waarbij de strafrechter wel rekening hield met de eerder opgelegde boetes.

Tegen de fiscale boete zijn geen rechtsmiddelen ingezet door A & B en deze werd daarom onherroepelijk. Tegen de strafrechtelijke veroordeling zijn A & B in hoger beroep en cassatie gegaan. In cassatie is geoordeeld dat ondanks dat de bestuurlijke boete kwalificeert als een 'criminal charge' en dat beide procedures zien op dezelfde feiten en omstandigheden, er geen sprake is van schending van het ne bis in idem-beginsel. De fiscale administratieve (bestuursrechtelijke) procedure en de strafzaak waren immers zo nauw met elkaar verbonden dat er geen sprake was van cumulatieve procedures.

A & B wendden zich vervolgens tot het EHRM om de schending van het ne bis in idem-beginsel te bepleiten. In dit arrest is niet in geschil of de bestuurlijke boete als een 'criminal charge' wordt gekwalificeerd of dat er sprake was van 'hetzelfde feit'. In deze uitspraak staat het 'bis' begrip centraal, oftewel kunnen beide procedures als één worden gezien.

⁷⁴ EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (A & B vs Noorwegen)

⁷⁵ EHRM 13 december 2005, ECLI:NL:XX:2005:AV3572, m.nt. T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik, nr. 73661/01 (Nilsson vs Zweden) AB 2006,285.

De Grote Kamer van het EHRM, bestaande uit 19 rechters, oordeelde dat er geen schending van het ne bis in idem-beginsel was indien de procedures van de bestuurlijke boete en de strafrechtelijke veroordeling voor hetzelfde feit, dusdanige samenhang vertonen dat in wezen sprake is van één procedure. Het EHRM heeft vijf criteria geformuleerd aan de hand waarvan deze samenhang kan worden beoordeeld:

1. Er dient voldoende samenhang te zijn tussen de procedures in tijd en inhoud;
2. De procedures dienen elkaar aan te vullen in de zin dat zij andere doelen moeten dienen en andere aspecten van het gedrag moeten bestraffen;
3. Het moet voorzienbaar zijn dat het gedrag kan leiden tot meerdere procedures;
4. Bij de strafoplegging dient voldoende rekening te worden gehouden met de eerder opgelegde sanctie;
5. Procedures dienen zodanig te zijn ingericht dat dubbele bewijsgaring wordt voorkomen door samenwerking tussen verschillende instanties.

Het EHRM kwam aan de hand van deze criteria tot de conclusie dat in deze zaak voldoende samenhang was tussen de procedures, waardoor er dus geen schending werd aangenomen van het ne bis in idem-beginsel. Tussen het definitief worden van de fiscale boete en de strafrechtelijke veroordeling zat voor A 2,5 maand, wat voldoende samenhang opleverde volgens het EHRM. In de zaak van B was dit 9 maanden, dit werd onder bepaalde omstandigheden niet bezwaarlijk geacht. Daarnaast vulden de procedures elkaar goed aan volgens het EHRM en was het voor A & B voorzienbaar dat hun gedrag tot meerdere procedures kon leiden. Bij de opgelegde straf is door de rechter voldoende rekening gehouden met de opgelegde fiscale boetes en daarnaast had de Belastingdienst alle ruimte gelaten voor een strafrechtelijke procedure door bewust een vrij lichte boete op te leggen. Tevens waren de procedures zodanig ingericht dat er geen sprake was van dubbele bewijsgaring tussen de verschillende instanties.

Na dit arrest lijkt het erop dat het verbod op dubbele bestraffing en dubbele vervolging is opgeheven. Dit zou dus betekenen dat er een bestuurlijke boete kan worden opgelegd en daarnaast een strafrechtelijke vervolging kan plaatsvinden door het OM. Dat lijkt nu in bepaalde gevallen toch weer anders te liggen. Voor Nederland kennen we het una via-beginsel waardoor een dubbele vervolging van hetzelfde feit in principe wordt uitgesloten. Hierdoor heeft deze uitspraak in beginsel geen gevolgen voor Nederland.

4.1.1 Jóhannesson e.a. vs IJsland⁷⁶

Op 18 mei 2017 is door het EHRM, in de zaak Jóhannesson, toepassing gegeven aan de uitspraak in de zaak A & B.

Door middel van een boekenonderzoek is naar voren gekomen dat, in dit geval bij een drietal klagers, over meerdere belastingjaren verschillende soorten inkomsten niet zijn opgegeven in hun belastingaangifte. Als gevolg hiervan werden, net als in de zaak A & B, naheffingsaanslagen en bestuurlijke boetes van 25% opgelegd. Nadat de IJslandse Belastingdienst hiervan melding had gemaakt bij het OM, zijn de klagers ook hier vervolgd en veroordeeld. Na het uitputten van de nationale rechtsmiddelen hebben de klagers vervolgens een klacht ingediend bij het EHRM wegens schending van het ne bis in idem beginsel van artikel 4 Zevende Protocol EVRM.

⁷⁶ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11 (Jóhannesson e.a. vs IJsland)

Net zoals bij de zaak A & B zijn in deze zaak de fiscale als de strafrechtelijke sancties opgelegd naar aanleiding van dezelfde feiten. Het EHRM buigt zich opnieuw over de vraag of het ne bis in idem-beginsel is geschonden of dat de procedures zodanig met elkaar verbonden zijn dat in wezen sprake is van één procedure. Drie rechters die deel uitmaakten van de Grote Kamer in de zaak A & B hebben zich gebogen over deze vraag en daarbij meerdere malen verwezen naar de eerdere uitspraak.

Ten eerste wordt er ook in deze zaak vanuit gegaan dat er bij de fiscale als de strafrechtelijke sanctie sprake is van een 'criminal charge' en dat deze zijn opgelegd naar aanleiding van 'dezelfde feiten'. Vervolgens beoordeelde het EHRM, aan de hand van eerder bepaalde criteria, of de procedures in deze zaak dusdanig met elkaar samenhangen dat er in wezen sprake is van één procedure:

1. Er dient voldoende samenhang te zijn tussen de procedures in tijd en inhoud:

De gehele procedure heeft ruim 9 jaar en 3 maanden geduurd, wat niet te wijten was aan de klagers volgens de IJslandse Hoge Raad. Het boekenonderzoek is uitgevoerd eind 2003. De melding en het doorzenden van de stukken naar het OM was eind 2004. In 2006 zijn de klagers voor het eerst gehoord en bekend geworden met hun status als verdachte. De beslissingen van de Belastingdienst zijn halverwege 2007 aan de klagers gecommuniceerd en een half jaar later onherroepelijk geworden. Eind 2008 zijn de klagers gedagvaard, dit is dus 2 jaar en vier maanden nadat zij werden aangemerkt als verdachten en ongeveer 9 maanden nadat de beslissingen in de fiscale procedure onherroepelijk zijn geworden. Op 9 december 2011 zijn de klagers in eerste aanleg veroordeeld en op 7 februari 2013 is in cassatie uitspraak gedaan.

2. Procedures dienen zodanig te zijn ingericht dat dubbele bewijsgaring wordt voorkomen door samenwerking tussen verschillende instanties:

Het EHRM stelt hierbij vast dat de politie toegang had tot de stukken van de Belastingdienst, maar ondanks dat toch een eigen onderzoek is gestart. Daardoor komt het EHRM tot de conclusie dat het gedrag en de (strafrechtelijke) aansprakelijkheid van klagers door verschillende autoriteiten op basis van verschillende wetgeving was beoordeeld in procedures die grotendeels onafhankelijk van elkaar waren.

Het EHRM oordeelde dat er aan de andere criteria was voldaan; dienden andere doelen, voldoende voorzienbaar, voldoende rekening gehouden met reeds opgelegde boeten.

Deze zaak wijkt dus sterk af van de zaak A & B, voor wat betreft de samenhang qua tijdsverloop. Bij de zaak A & B was de totale duur (slechts) vijf jaar en was de strafzaak binnen twee jaar afgerond nadat de fiscale besluitvorming onherroepelijk was geworden. Daarnaast was het in de zaak A & B veel duidelijker dat de beide procedures geïntegreerd waren nu de fiscale besluitvorming direct was gevolgd na het uitbrengen van de dagvaardingen en een veroordeling in eerste aanleg reeds enkele maanden daarna volgde.

Hierdoor komt het hof tot de conclusie dat vanwege de beperkte overlap tussen de beide procedures *qua tijdsverloop* en de grotendeels *onafhankelijke bewijsgaring en bewijsbeoordeling* er onvoldoende samenhang bestond tussen de fiscale en strafrechtelijke procedure. Daarmee was de schending van het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol EVRM vastgesteld.

De uitspraak in Jóhannesson is gedaan door een kleine kamer van het EHRM, waarbij drie van de zeven rechters uit deze kamer ook in de Grote Kamer zaten die uitspraak deed in A. en B. Hierdoor lijkt het erop dat deze uitspraak kan worden gezien als correcte toepassing van het arrest A & B en niet als het werk van een "rebellerende" kleine kamer. De drie rechters hebben de uitwerking van A & B, waarbij geen schending van het ne bis in idem-beginsel volgde, toegepast en vervolgens in

Jóhannesson aangenomen dat het wel een schending opleverde. Hierdoor kan een voorzichtige conclusie worden getrokken dat het EHRM deze lijn in de toekomst voort gaat zetten.

4.2 Uitwerking arrest A and B bij het HvJ EU

HvJ EU Menci, conclusie Advocaat –Generaal Campos Sánchez-Bordona⁷⁷

In de zaak Menci heeft Luca Menci nagelaten over het jaar 2011 een bedrag van ruim € 280.000 aan btw te betalen. De Italiaanse Belastingdienst legt hiervoor naast de naheffingsaanslagen een fiscale boete van bijna € 85.000 op. Vervolgens start het OM een strafrechtelijke procedure, voor het verzuimen om btw te betalen.

Bij prejudiciële vragen die zijn neergelegd bij het HvJ EU heeft Advocaat –Generaal Campos Sánchez-Bordona onderzocht of het HvJ EU het ne bis in idem-beginsel dient te volgen conform de beperkende uitleg van het EHRM in het arrest A & B.

Voordat het arrest A & B er was, had het HvJ EU zich, voor de uitleg van het ne bis in idem-beginsel, met de arresten Bonda en Åkerberg Fransson aangesloten bij de jurisprudentie van het EHRM. In het laatst genoemde arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat het ne bis in idem-beginsel slechts wordt geschonden indien de fiscale sanctie een strafrechtelijke sanctie, in de zin van artikel 50 Handvest, is en definitief is geworden en daarnaast een strafrechtelijke sanctie is opgelegd wegens dezelfde feiten en tegen dezelfde persoon.

De Advocaat-Generaal kiest ervoor om af te wijken van de jurisprudentie van het EHRM. Ten eerste geeft hij aan dat de autonomie van het Unierecht voorop staat, omdat artikel 52, lid 3 van het Handvest zegt dat het HvJ EU een ruimere bescherming biedt dan het EHRM en de jurisprudentie van het EHRM de onderlijn vormt voor deze bescherming van het HvJ EU. Daarnaast is het volgens de Advocaat-generaal van belang dat het EHRM mede door de terughoudendheid van verschillende lidstaten om het ne bis in idem-beginsel te aanvaarden door het Zevende Protocol te ratificeren, de beperking heeft veroorzaakt. Tevens maakt de nieuwe lijn van het EHRM het ne bis in idem-beginsel complexer volgens de Advocaat-Generaal, waardoor de rechtszekerheid afneemt. De conclusie van de Advocaat-Generaal is dus om de lijn van de eerdere jurisprudentie van het HvJ EU, met betrekking tot artikel 50 Handvest, te blijven volgen. En daarbij dus het advies om het ne bis in idem-beginsel niet te beperken, door twee procedures als één procedure te beschouwen door een dusdanige samenhang, zoals in het arrest A & B van het EHRM.

HvJ EU Menci⁷⁸

Het HvJ EU oordeelt dat het niet in strijd is met het EU-recht indien strafvervolgung wordt ingesteld tegen een persoon, terwijl tegen deze persoon ook al een administratieve sanctie van strafrechtelijke aard is opgelegd. Hierbij stelt het HvJ EU de volgende voorwaarden aan de regeling:

- streeft een doel van algemeen belang na dat dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen;
- onderlinge afstemming waarmee de extra belasting die uit de cumulatie van procedures voortvloeit tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt;

⁷⁷ HvJ EU 12 september 2017, C-524/15, ECLI:EU:C:2017:667 (Menci), conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, V-N 2017/48.3.

⁷⁸ HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197 (Menci), m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/20.7.

- 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.

Hiermee worden de voorwaarden geformuleerd waaronder een inbreuk op het ne bis in idem-beginsel als gevolg van samenloop van bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties is toegestaan. Het HvJ EU maakt duidelijk dat de cumulatie voorzienbaar moet zijn en aanvullende doelen moet hebben. Het lijkt er op dat met deze uitspraak wordt voorkomen dat het EU-recht het EHRM tegenspreekt. Het HvJ EU komt met deze uitspraak terug op het arrest Åkerberg Fransson⁷⁹ waarin de bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties niet samen werden toegestaan.⁸⁰

HvJ EU Garlsson Real Estate⁸¹

Naar aanleiding van prejudiciële vragen van een Italiaanse rechter waarbij de vraag wordt gesteld of het in strijd is met artikel 50 Handvest dat een bestuurlijke boete is opgelegd nadat reeds strafvervolgning is ingesteld, oordeelt het HvJ EU dat dit in strijd is met het EU-recht. De strafrechtelijke vervolging kan volgens het HvJ EU “naar haar aard een doeltreffende, evenredige en afschrikkende bestraffing van dat strafbare feit kan zijn”. Hierbij wordt de anticumulatieregeling niet van toepassing geacht indien sprake is van samenloop tussen een gevangenisstraf en een bestuurlijke boete. Door deze uitspraak kan de conclusie worden getrokken dat ondanks de uitspraak Menci, het HvJ EU nog steeds kritisch is op samenloop tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties.

4.3 Gevolgen A&B arrest voor het Nederlandse fiscaal straf-en boeterecht

Zoals uit het A&B arrest blijkt voorkomt het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol EVRM geen parallelle vervolging. In het Nederlandse rechtsstelsel wordt het ne bis in idem-beginsel toegepast bij een parallelle vervolging binnen dezelfde rechtsgang. Daarnaast kennen we in Nederland het eergenoemde una via-beginsel dat is opgenomen in de wet onder artikel 5:44 Awb en 243 lid 2 Sv. Het una via-beginsel wordt toegepast bij een parallelle vervolging in de administratieve en de strafrechtelijke sfeer. Bij het una via-beginsel moet op enig moment een definitieve keuze worden gemaakt voor een administratieve of een strafrechtelijke aanpak, waardoor parallelle vervolging zich maar een beperkte(re) tijd kan voordoen. Op basis van het una via-beginsel hoeft er geen sprake te zijn van een onherroepelijke beslissing of beschikking, waardoor een situatie zoals in de zaak A&B zich niet zal voordoen.⁸²

De Nederlandse wet biedt een verdergaande bescherming voor het ‘bis’ begrip dan artikel 4 Zevende Protocol EVRM doordat het una via-beginsel bepaalt dat Nederland een keuze moet maken tussen een fiscale boete en een strafrechtelijke sanctie bij aanvang. Terwijl het EHRM gebruik gemaakt van het gewijsde-stelsel, waarbij de tweede punitieve procedure pas wordt uitgesloten zodra de eerdere bestraffing voor hetzelfde feit definitief wordt door een onherroepelijke administratieve sanctie of strafrechtelijke veroordeling.

Toch kan niet de conclusie worden getrokken dat een Nederlandse belastingplichtige nooit dubbel kan worden vervolgd of bestraft. Hiervoor moet met name gekeken worden naar het begrip

⁷⁹ HvJ EU 26 februari 2013, ECLI:EU:C:2013:105 (Åkerberg Fransson), V-N 2013/13.3

⁸⁰ HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197 (Menci), m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/20.7.

⁸¹ HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:193 (Garlsson Real Estate) m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/20.8.

⁸² P. de Haas, Voorkomt ons una via-beginsel wel dubbele vervolging en bestraffing?, *TFB* juli 2017, nr.4

‘hetzelfde feit’. Met het A&B arrest wordt door het EHRM het ‘bis’ begrip beperkt uitgelegd terwijl het begrip ‘idem’ juist een ruim bereik wordt toegekend.

4.3.1 Feitsbegrip in het Nederlandse belastingrecht

In Nederland past de Hoge Raad het *idem* begrip (relatief) beperkt toe door vast te houden aan een feitsbegrip waarin ook juridische elementen een rol spelen.⁸³ Er is veel kritiek geuit op het overzichtsarrest van de Hoge Raad waarbij meerdere malen werd gesteld dat de Hoge Raad in strijd met de Europese rechtspraak handelde.⁸⁴ In de rechtspraak van het EHRM wordt juist een zuiver feitelijk feitsbegrip toegepast wat dus vrij is van juridische elementen.

Bij het opleggen van boetes en daarna strafrechtelijk vervolgen van het niet, onvolledig of te laat betalen van belasting is er volgens het EHRM wel degelijk sprake van dezelfde feiten en daarmee van schending van het ne bis in idem-beginsel. In tegenstelling tot de Hoge Raad wijst het EHRM het toetsingscriterium van de juridische aard van de gedraging af.

Het Openbaar Ministerie kan informatie uit een strafrechtelijk onderzoek verstrekken aan de Belastingdienst waarmee de Belastingdienst vervolgens nog een straf oplegt. Alleen wanneer de Belastingdienst een boete oplegt als er sprake is van een strafrechtelijk onderzoek met strafbare feiten ex de artikel 68, 69 en 69a zal dit problemen opleven. In gevallen waarbij geen sprake is van opzet en dus niet ‘dezelfde gedraging’ heeft plaatsgevonden, is geen sprake van een *una via*-situatie. Op grond van de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 maart 2016⁸⁵ zou de Belastingdienst de mogelijkheid hebben om een boete op te leggen wegens grove schuld ondanks dat er al een strafrechtelijke vervolging wegens opzet is geweest.⁸⁶ Mogelijk heeft het feit dat de materiele onjuistheden die beboet waren in deze zaak twee heel verschillende waren, een rol gespeeld bij deze uitspraak. Het blijft de vraag of de Hoge Raad het criterium ook zo zou uitleggen.

De vraag kan worden gesteld of het oordeel van de Hoge Raad en van het Hof Arnhem-Leeuwarden, namelijk of sprake is van een ander feit of van een dubbele vervolging of bestraffing, overeen komt met de uitspraken van het EHRM en het HvJ EU. Het EHRM heeft meer dan eens geoordeeld dat in het kader van ‘hetzelfde feit’ niet gekeken moet worden naar de juridische kwalificatie, maar naar de feiten die met het delict samenhangen. Om te betogen dat er geen sprake is van dubbele bestraffing van hetzelfde feit zit mogelijk in het eerste criterium ‘is de boete strafrechtelijk van aard, waarbij de zwaarte en hoogte van die boete bepalend is’, wat ruimte voor de Nederlandse benadering. Een verzuimboete wordt vaak automatisch opgelegd zonder beoordeling van de schuld of de opzet, hierdoor heeft de boete meer een normbevestigend karakter om de belasting op tijd te betalen, dan een bestraffend karakter. Daarnaast is de verzuimboete een forfaitair bedrag en vaak een niet al te hoog bedrag. Om deze redenen zou kunnen worden betoogd dat het eerste criterium geformuleerd door het EHRM niet wordt gehaald waardoor er geen sprake is van vervolging van dezelfde feiten.

⁸³ HR 1 februari 2011, *NJ* 2011, 394 m.nt. Y. Buruma

⁸⁴ Onderdeel 4 van de noot van Buruma onder HR 1 februari 2011, *NJ* 2011,394 en Ouwekerk 2012, p.507 en onderdelen 3 en 4 van de noot van Reijntjes onder HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 448.

⁸⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:3001.

⁸⁶ G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek, *Strafblad* Juli 2017

4.4 Tussenconclusie

In de zaak A&B was er sprake van dezelfde feiten, maar ook een zodanig samenhangende procedure waardoor het ne bis in idem-beginsel niet geschonden werd. Door deze uitspraak zou het Openbaar Ministerie samen met de Belastingdienst voor een meer gecoördineerde aanpak kunnen kiezen. Een criterium van het EHRM is dat dubbele bewijsgaring moet worden voorkomen, wat zou betekenen dat bijvoorbeeld het Openbaar Ministerie bewijs moet uitwisselen met de Belastingdienst. Hiermee volgt een dubbele aanpak en bestraffing van de betreffende feiten, mits er sprake blijft van voldoende samenhang tussen de trajecten. Dit lijkt in strijd te zijn met het una via-beginsel.⁸⁷

Nu zowel het EHRM als het HvJ EU een beperking van het ne bis in idem-beginsel heeft toegestaan met betrekking tot parallelle procedures zal de Nederlandse wetgever zich opnieuw moeten buigen over het una via-beginsel. Het una via-beginsel staat parallelle procedures in de weg terwijl 'dual proceedings' in het EU-recht onder bepaalde voorwaarden wel zijn toegestaan.

Ondanks dat Nederland artikel 4 Zevende Protocol EVRM niet heeft geratificeerd mag de invloed voor Nederland van de rechtspraak van het EHRM niet worden onderschat. Omdat Nederland het artikel 4 Zevende Protocol EHRM niet heeft geratificeerd, heeft het in beginsel geen directe werking in het Nederlandse belastingrecht. Door middel van het Unierecht heeft de rechtspraak met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel van het EHRM wel invloed op het Nederlandse belastingrecht. De Hoge Raad heeft in zijn overzichtsarrest expliciet gewezen naar het Zolotukhin arrest van het EHRM, waarin hij aangeeft dat de rechtspraak van het EHRM van belang kan zijn voor de gedachtevorming over de toepassing van artikel 68 Sr.⁸⁸ Er moet dus kritisch worden gekeken of de Hoge Raad het ne bis in idem-beginsel wel altijd in acht neemt.

Het is van belang om de komende rechtspraak van het EHRM te volgen met betrekking tot het ne bis in idem beginsel. Het lijkt erop dat het EHRM 'spijt' heeft van haar eerdere uitspraken met betrekking tot de begrippen 'idem' en 'criminal'. Het EHRM spreekt van 'fraudulent conduct', maar daarmee spreekt hij zichzelf tegen wat betreft het arrest Zolotukhin waarbij het juist niet gaat om de juridische kwalificatie of beschermende rechtsgoederen maar om het feitelijke gedrag. Hiermee zegt het EHRM eigenlijk dat een standaard bestuurlijke punitieve sanctie toch niet echt 'criminal' is.⁸⁹

Het EHRM haalt bij de uitspraak het Jussila arrest er weer bij, waardoor de combinatie van een verzuimboete en een vergrijpboete weer mogelijk zou kunnen zijn. Door deze uitspraak zou het kunnen zijn dat het EHRM een verzuimboete in de toekomst niet meer als 'criminal' in de zin van artikel 4 Zevende Protocol EHRM aanmerkt.⁹⁰

⁸⁷ G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek, *Strafblad* Juli 2017

⁸⁸ HR 1 februari 2011, *NJ* 2011, 394, r.o. 2.7.1. en 2.7.2.

⁸⁹ P.J. Wattel, Bis in idem, *NJB* 2017/205, pag. 2

⁹⁰ EHRM 15 november 2016, *BNB* 2017, 14, r.o. 133.

5. Conclusie

5.1 Samenvatting

Voordat ik mijn onderzoeksvraag “Voldoet de invulling van het ne bis in idem-beginsel van de Hoge Raad in het fiscaal –en boeterecht aan de huidige uitleg van het EHRM en HvJ EU?” kan beantwoorden zal ik eerst een korte samenvatting geven van mijn bevindingen wat betreft de onderdelen van het ne bis in idem beginsel zoals weergegeven door de Hoge Raad, HvJ EU en het EHRM.

‘Criminal Charge’

Het EHRM heeft voor het begrip ‘criminal proceedings’ in artikel 4 Zevende protocol EVRM aansluiting gezocht bij artikel 6 EVRM, waarin het begrip ‘criminal charge’ is uitgelegd, waardoor de lange onduidelijkheid hierover is komen te vervallen. Doordat het EHRM een autonome interpretatie hanteert wat betreft het begrip ‘criminal charge’ is de nationale regelgeving niet doorslaggevend.

Het HvJ EU bepaalt dat het mogelijk is om op basis van dezelfde feiten een combinatie van een fiscale en een strafrechtelijke sanctie op te leggen, indien de fiscale sanctie geen strafrechtelijke sanctie betreft. Hierbij volgt het HvJ EU dezelfde criteria maar kiest ervoor om in haar jurisprudentie niet te verwijzen naar jurisprudentie van het EHRM waarin de Engel-criteria zijn uitgewerkt. Het HvJ EU sluit dus niet uit dat een fiscale boete geen strafrechtelijke sanctie is, terwijl het EHRM dat wel uitsluit als wordt gekeken naar de uitspraken als Öztürk en Bendenoun. Zoals in artikel 52, lid 3 Handvest is bepaald dat de inhoud en de reikwijdte van de rechten uit het Handvest die corresponderen met rechten uit het EVRM dezelfde is, maar dat het recht van de Unie een ruimere bescherming mag bieden. De ondergrens voor de bescherming van het HvJ EU wordt bepaald door de jurisprudentie van het EHRM.

De Hoge Raad heeft in 1985 beslist dat het opleggen van een zware fiscale boete moet worden gezien als een straf. Later heeft de Hoge Raad beslist dat ook het opleggen van een lichte bestuurlijke boete wegens het niet tijdig doen van aangifte onder artikel 6 EVRM kan vallen en daarmee ook sprake is van een ‘criminal charge’. Met name voor het belastingrecht is deze uitspraak van belang omdat de Hoge Raad hierin heeft aangegeven dat ook een verzuimboete kan worden aangemerkt als een ‘criminal charge’ in de zin van artikel 6 EVRM. De Nederlandse rechtspraak volgt hierbij de lijn van het EHRM als het om fiscale boetes gaat.

‘Hetzelfde feit’ (*Idem*)

In de zaak Zolotukhin spreekt het EHRM van ‘hetzelfde feit’ indien er sprake is van feiten die wezenlijk hetzelfde zijn. Het EHRM wijst hiermee de enge interpretatie af, dat is de interpretatie waarbij de juridische kwalificatie van de feiten van belang is. De Hoge Raad betreft juist wel de juridische kwalificatie van de feitelijke gedraging als misdrijf dan wel als overtreding bij het antwoord op de vraag of sprake is van hetzelfde feit. Dat zou kunnen betekenen dat de benadering van de Hoge Raad niet zou zijn toegelaten.

Het EHRM oordeelt dat de ‘statement of facts’ als uitgangspunt moet worden genomen voor de beoordeling van beide vervolgingen. Het HvJ EU stelt dat de feiten ‘inextricably linked’ moeten zijn, terwijl het EHRM spreekt over de feiten die ‘identical or substantially the same’ moeten zijn. Het HvJ

EU gaf wel aan dat alleen naar de feitelijke gedragingen gekeken diende te worden om te kunnen beoordelen over *idem*.

Echter, er zijn voor het HvJ EU nog geen situaties geweest waarbij er sprake was van feitelijk dezelfde gedragingen in verschillende landen, die onlosmakelijk met elkaar verbonden waren en waarbij de juridische kwalificaties ook wezenlijk uiteenliepen. Pas als deze situatie zich heeft voorgedaan bij het HvJ EU zal blijken of er wordt vast gehouden aan een enkel feitelijke benadering van *idem* of dat de juridische kwalificatie op de achtergrond wel degelijk aanwezig is.

De criteria “*procedures dienen elkaar aan te vullen in de zin dat zij andere doelen moeten dienen en andere aspecten van het gedrag moeten bestraffen*” die het EHRM in de uitspraak A & B weergeeft, bepaalt het EHRM dat bij de beoordeling of er sprake is van een parallel lopende procedure de juridische kwalificatie wel van belang is.

‘Bis’

Het ‘bis’ begrip kan worden opgevat als dubbele vervolging of dubbele bestraffing. In de SUO is in artikel 54 SUO dubbele vervolging opgenomen en in artikel 56 SUO dubbele bestraffing. Dit in tegenstelling tot artikel 50 Handvest en artikel 4 Zevende Protocol EVRM, waarbij de begrippen vervolging en bestraffing direct na elkaar worden opgesomd.

Nederland vat het ne bis in idem-beginsel op als dubbele vervolging en maakt daarbij gebruik van de *una-via* regel zoals is opgenomen in artikel 5:44 Awb en artikel 243 Sv. In de zaak Zolotukhin legt het EHRM het ne bis in idem-beginsel van artikel 4 Zevende Protocol zo uit dat er gebruik wordt gemaakt van het gewijsde stelsel. Uit de zaak Kraaijenbrink blijkt dat ook artikel 54 SUO dit stelsel volgt. Gezien de zaak Åkerberg Fransson kan het nauwelijks anders dat ook voor artikel 50 Handvest dit stelsel gevolgd wordt.

Bij het arrest A & B gaf het EHRM criteria waardoor er bij parallel lopende procedures over hetzelfde feit toch tot de conclusie kon worden gekomen dat als er voldoende samenhang was tussen de procedures er geen schending werd aangenomen van het ne bis in idem-beginsel. Dit lijkt meer aan te sluiten bij de invulling van de Hoge Raad waarbij er niet enkel gekeken wordt naar de wezenlijke feiten maar ook de juridische kwalificatie van belang is. Nederland maakt echter gebruik van het *una-via*-beginsel waardoor er een keuze gemaakt dient te worden voor het opleggen van een bestuursrechtelijke of een strafrechtelijke sanctie, waardoor een parallel lopende procedure in beginsel niet mogelijk is.

Waar het Zolotukhin arrest eindelijk duidelijkheid leek te geven over de invulling van het ne bis in idem-beginsel bracht het A & B arrest weer totale verwarring.

5.2 Conclusie

Tot slot is het tijd om een conclusie te trekken over mijn bevindingen waarbij ik antwoord zal geven op mijn onderzoeksvraag; “Voldoet de invulling van het ne bis in idem-beginsel van de Hoge Raad in het fiscaal straf –en boeterecht aan de huidige uitleg van het EHRM en HvJ EU?”

De toepassing van het ne bis in idem-beginsel geeft veel onduidelijkheden omdat er verschillende opvattingen zijn over de termen ‘idem’, ‘bis’ en ‘criminal charge’. De geschillen met betrekking tot het ne bis in idem-beginsel die tegenwoordig worden voorgelegd aan het HvJ EU en het EHRM zien voornamelijk op de samenloop van bestuursrechtelijke sancties en strafrechtelijke sancties.

Voor het ne bis in idem-beginsel in het fiscaal recht en strafrecht is er momenteel nog geen eenduidige uitleg. Na het arrest A & B blijkt dat er nog veel beweging is door de verschillende interpretaties van het EHRM en HvJ EU. De invulling van de Hoge Raad wat betreft *idem* is nog steeds niet in lijn met het EHRM maar door het arrest A & B lijkt het erop dat de Hoge Raad misschien toch aan de opvatting wat betreft de juridische kwalificatie kan vasthouden. Wat betreft het HvJ EU met betrekking tot het *idem* begrip zal er afgewacht moeten worden totdat er jurisprudentie komt waaruit blijkt of het HvJ EU de juridische kwalificatie op de achtergrond nog mee laat tellen.

Daarbij komt dat bij het A & B arrest ook weer het Jussila arrest is aangehaald wat betreft de bescherming van een verzuimboete ten opzichte van de vergrijpboete en de strafrechtelijke sanctie. Het zou zomaar kunnen zijn dat een verzuimboete in de toekomst niet meer ‘criminal’ is. Het EHRM noemt in de zaak Zolotukhin⁹¹ drie criteria waaraan getoetst moet worden of er sprake is van ‘hetzelfde feit’. Er zit mogelijk ruimte in het eerste criteria voor de Nederlandse benadering om te betogen dat er geen sprake is van dubbele bestraffing voor hetzelfde feit, omdat een verzuimboete automatisch wordt opgelegd zonder beoordeling van de schuld of opzet. De boete heeft niet zozeer een bestraffend als wel normbevestigend karakter, namelijk als prikkel om belasting op tijd te betalen. Ook is de verzuimboete niet al te hoog en is de verzuimboete een forfaitair bedrag. Daarom zou kunnen worden betoogd dat het eerste door het EHRM geformuleerde criterium (is de boete strafrechtelijk van aard) niet wordt gehaald en dat er derhalve geen sprake is van vervolging van hetzelfde feit.

Zoals al aangegeven is de Hoge Raad niet gebonden aan de jurisprudentie van het EHRM omdat het Zevende Protocol EVRM niet is geratificeerd, maar kan voor de gedachtegang over de toepassing van artikel 68 Sr wel van belang zijn. Na het arrest A & B is er volgens het EHRM een mogelijkheid om een parallel lopende bestuurlijke procedure naast een strafrechtelijke procedure te laten lopen zonder dat er schending van het ne bis in idem-beginsel is. Het HvJ EU sluit in de zaak Menci aan bij het EHRM en oordeelt dat er onder bepaalde voorwaarden een beperking op de bescherming van het ne bis in idem-beginsel ligt als het om parallelle procedures gaat.

De Nederlandse wet biedt een verdergaande bescherming voor het ‘bis’ begrip dan artikel 4 Zevende Protocol EVRM doordat het una via-beginsel bepaalt dat Nederland een keuze moet maken tussen een fiscale boete en een strafrechtelijke sanctie bij aanvang. Terwijl het EHRM gebruik gemaakt van het gewijsde-stelsel, waarbij de tweede punitieve procedure pas wordt uitgesloten zodra de eerdere bestraffing voor hetzelfde feit definitief wordt door een onherroepelijke administratieve sanctie of strafrechtelijke veroordeling.

⁹¹ EHRM 10 februari 2009, (Zolotukhin vs Rusland)

Omdat Nederland het *una via*-beginsel toepast en er dus een keuze moet worden gemaakt welke procedure er gaat lopen is er beperkt sprake van parallel lopende procedures. Nederland biedt hierdoor meer duidelijkheid door de toepassing van het *una via*-beginsel wat betreft het *bis* begrip. Nu zowel het EHRM als het HvJ EU een beperking van het *ne bis in idem*-beginsel heeft toegestaan met betrekking tot parallelle procedures zal de Nederlandse wetgever zich naar mijn mening opnieuw moeten buigen over het *una via*-beginsel. Het *una via*-beginsel staat parallelle procedures in de weg terwijl 'dual proceedings' in het EU-recht onder bepaalde voorwaarden wel zijn toegestaan.

Nederland zou naar mijn mening kunnen overwegen om het *una via*-beginsel te laten varen zodat de mogelijkheid voor parallel lopende procedures ook in Nederland kan worden toegepast en er voor ernstige fiscale delicten een mogelijkheid bestaat om ook bestuursrechtelijke sancties op te kunnen leggen. We zullen de jurisprudentie hiervoor goed in de gaten moeten houden om te zien wat de toekomst ons brengt.

Afkortingenlijst

Awb	: Algemene Wet bestuursrecht
AWR	: Algemene Wet inzake rijksbelastingen
BNB	: Beslissingen in belastingzaken- Nederlands belastingrechtspraak (vanaf 1953)
BV	: Besloten vennootschap
BW	: Burgerlijk Wetboek
EHRM	: Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	: Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens
HvJ EU	: Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	: Hoge Raad der Nederlanden
IVBPR	: Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
MvT	: Memorie van Toelichting
NJ	: Nederlandse Jurisprudentie
NJB	: Nederlands Juristenblad
OM	: Openbaar Ministerie
Rb.	: Rechtbank
Sr	: Wetboek van Strafrecht
Sv	: Wetboek van Strafvordering

Literatuurlijst

Boeken

- L.A. de Bleeck (2013), *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2013.
- S. Gutwirth e.a., *Strafrechtelijke vervolging van ernstige schending van mensenrechten*, Antwerpen: Maklu 2002.
- J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2012.
- F.G.H. Kristen (red.), *Bijzonder strafrecht*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2011.
- W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en procesrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

Parlementaire stukken en wetgeving

- Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, BLKB2016/695M.
- Kamerstukken II 2003/2004, 29702.
- Kamerstukken II 2010/11, 33 004.
- MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33004, nr. 3.
- Protocol AAFD, BLKB/2015/572M.

Artikelen

- W.B. van Bockel, 'Coming of age': de ontwikkeling van het ne bis in idem-beginsel in de EU-rechtsorde, NtEr maart 2010, nr. 2.
- G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, *Fiscaal optreden na een strafrechtelijk onderzoek*, Strafblad Juli 2017
- M.J. Borgers, *De Hoge Raad en het ne bis in idem-beginsel: een onbezonnen koers?*, Deventer: Kluwer 2013, p. 23-32
- P. de Haas, *Voorkomt ons una via-beginsel wel dubbele vervolging en bestrafing?*, TFB juli 2017, nr.4
- E. Thomas, *nuancering van het begrip 'tweede vervolging voor hetzelfde feit'*, FED 2010/8.
- P.J. Wattel, *Ne bis*, NJB 2013/2113, afl. 36.
- P. Wattel, *Bis in Idem*, NJB 2017/205.

Hof

- Hof Arnhem-Leeuwarden 2 maart 2016, ECLI:GHARL:2016:3001.

Hoge Raad

HR 15 februari 1932, NJ 1932, p. 289 e.v. m.nt. T (oude kijk in 't Jatstraat).

HR 17 december 1963, NJ 1964, 385 m.nt. WP (Joyriding II)

HR 19 juni 1985, BNB 1986, 29 en NJ 1986, 104.

HR 29 januari 1990, BNB 1990/287.

HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102.

HR 16 februari 2016, nr. 14/05478, Conclusie AG, ECLI:NL:HR:2016:237.

HvJ EU

HvJ 9 maart 2006, C-436-04 (Van Esbroeck).

HvJ 28 september 2006, C-150/06 (Van Straaten).

HvJ 18 juli 2007, C-288/05 (Kretzinger).

HvJ 19 juli 2007, C-367/05 (Kraaijenbrink).

HvJ EU 5 juni 2012, C-489/10 (Lukasz Marcin Bonda).

HvJ EU 26 februari 2013, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 (Åklagaren vs Åkerberg Fransson).

HvJ 12 september 2017, C-524/15, ECLI:EU:C:2017:667 (Menci).

HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197 (Menci).

HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:193 (Garlsson Real Estate)

EHRM

EHRM 8 juni 1976, ECLI:NL:XX:1976:AC0386, NJ 1978/223 (Engel tegen Nederland).

EHRM 23 oktober 1995, no. 15963/90 (Gradinger vs Austria).

EHRM 30 juli 1998, no. 25711/94 (Oliveira vs Zwitserland).

EHRM, 21 februari 1984, NJ 1988/937 (Öztürk vs Duitsland)

EHRM 25 augustus 1987, no. 9912/82 (Lutz vs Duitsland)

EHRM 24 februari 1994, no. 12547/86 (Bendenoun vs Frankrijk)

EHRM 23 juli 2002, ECLI:NL:XX:2002:AV1874 (Janosevic vs Zweden)

EHRM 13 december 2005, ECLI:CE:ECHR:2005:1213DEC007366101 (Nilsson vs Zweden)

EHRM 23 november 2006, BNB 2007/150, zaak 73053/01 (Jussila vs Finland)

EHRM 25 juni 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0625JUD005575907 (Maresti vs Kroatie)

EHRM 10 februari 2009, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903 (Zolotukhin vs Rusland)

EHRM 29 oktober 2013, ECLI:NL:XX:2013:358, AB 2014/425, (S.C. IMH Suceava S.R.L. vs Roemenië)

EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (A & B vs Noorwegen)

EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11 (Jóhannesson e.a. vs IJsland)