

22. Geen una via, wel bis?

MR. D.J. FRANSSSEN EN MR. A.D.M. ROERINK

Het ne bis in idem-beginsel behelst het verbod op dubbele vervolging en bestraffing. Dat klinkt simpel en lijkt ‘welhaast’ een natuurwet. De inhoud en reikwijdte van het ne bis in idem-beginsel blijft echter voer voor discussie. Indien men bedenkt dat het ne bis in idem-beginsel door verschillende rechters binnen autonome rechtsorden wordt uitgelegd, verbaast dat echter niet. Interessant is te bezien hoe de uitleg van het una via-beginsel door onze Hoge Raad, zich verhoudt tot rechtspraak van het EHRM op de voet van art. 4 van het Zevende Protocol.

1. Inleiding

Het ne bis in idem-beginsel is in onze nationale wet- en regelgeving neergelegd in art. 68 Sr respectievelijk art. 5:43 Awb. Deze bepalingen stellen – grof gezegd – beperkingen aan een tweede strafrechtelijke vervolging van een persoon vanwege ‘hetzelfde feit’ waarover in het strafrecht onherroepelijk is beslist respectievelijk het opleggen van een bestuurlijke boete aan een persoon vanwege ‘dezelfde overtreding’ waarvoor reeds eerder een bestuurlijke boete is opgelegd. Het una via-beginsel vult de bescherming van het ne bis in idem-beginsel aan: het beperkt de mogelijkheid voor de overheid om achtereenvolgens via zowel het strafrecht als het bestuursrecht (of andersom) bestraffend te reageren op hetzelfde beboetbare respectievelijk strafbare feit ingevolge art. 243 Sv respectievelijk 5:44 Awb. De inhoud en reikwijdte van de genoemde bepalingen is afhankelijk van de uitleg die de Hoge Raad in zijn standaardarrest geeft aan het begrip ‘hetzelfde feit’.¹ Het alhier bedoelde feitsbegrip bevat zowel een feitelijke, alsook een juridische component.

Daarnaast is het ne bis in idem-beginsel verankerd in Europees recht, onder andere in art. 4 van het 7^e Protocol. Hieraan geeft het EHRM invulling met zijn rechtspraak. Het EHRM onderscheidt het voormelde rechtsbeginsel in een tweetal bestanddelen: ‘idem’ en ‘bis’. Het idem-bestanddeel ziet op de vraag of sprake is van ‘hetzelfde feit’, oftewel ‘*the same offence*’. Het betreft hier een zuiver materiële benadering: ‘*proceedings will concern the same offence if they both apply to identical facts or facts which are substantially the same.*’² Het idem-bestanddeel sluit aldus aan bij het feitelijke gedrag en komt in wezen overeen met de feite-

lijke component van het genoemde, nationale feitsbegrip. Het bis-bestanddeel ziet daarentegen op de rechtsvraag of sprake is van een tweede (ongeoorloofde) procedure ter zake van datzelfde feit (idem), oftewel: is sprake van ‘a duplication of proceedings’? Het bis-bestanddeel bestaat – evenals het nationale feitsbegrip – onder andere uit een juridische component.

Het EHRM heeft in betrekkelijk recente arresten invulling gegeven aan het hiervoor genoemde bis-bestanddeel. In het A en B-arrest³ achtte het EHRM cumulatie van een boeten strafrechtelijke procedure betreffende hetzelfde, feitelijke gedrag (idem: ‘the same offence’) – het onjuist doen van belastingaangifte – aanvaardbaar: het betroffen alhier namelijk complementaire procedures die kunnen worden beschouwd als één samenhangende reactie op het strafbare feit.⁴

Daar waar – onder verwijzing naar het nationale una via-beginsel – wordt opgemerkt dat de hiervoor genoemde rechtspraak van het EHRM niet relevant is voor de Nederlandse rechtspraak, redeneert men ons inziens te kort door de bocht. Het nationale una via-beginsel voorkomt namelijk niet elke vorm van cumulatie tussen boeten- en strafrecht. Interessant is daarom te bezien of de voornoemde rechtspraak van het EHRM – *in die gevallen* – aanvullende bescherming kan bieden.

2. Het A en B-arrest

De zaak A en B tegen Noorwegen ontleent haar naam aan twee Noorse aandeelhouders: A en B. Deze aandeelhouders hadden inkomen verworven uit een aandelenverkoop. A en B namen deze inkomsten echter niet op in hun aangiften voor de inkomstenbelasting. Deze verzwijgingen bleven

1 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394, m.nt. Buruma (rov. 2.9.1-2.9.2).

2 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 48.

3 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14.

4 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 123.

niet onopgemerkt tijdens een boekenonderzoek door de Noorse belastingautoriteiten. Deze belastingautoriteiten confronteerden A en B met navorderingsaanslagen en bestuurlijke boeten van 30% van het nagevorderde bedrag. Hetgeen leidde tot forse boeten. Daarnaast werden A en B strafrechtelijk vervolgd.

A noch B kwamen in verzet tegen de navorderingsaanslagen met boetebeslissingen als gevolg waarvan deze onherroepelijk vast kwamen te staan. De strafrechtelijke procedure resulteerde in een veroordeling tot één jaar gevangenisstraf voor zowel A als B. De Noorse rechter achtte het ne bis in idem-beginsel niet geschonden. Door de samenhang tussen beide procedures was geen sprake van cumulatie van ‘charges’ oftewel: ‘a duplication of proceedings’. Hier lieten A en B het niet bij zitten; beide heren klaagden bij het Hof in Straatsburg.

3. Het spoorboekje van het Hof

In het A en B-arrest formuleert het EHRM een ‘spoorboekje’ over hoe om te gaan met een klacht over het ne bis in idem-beginsel. Daarbij dienen achtereenvolgens de navolgende rechtsvragen te worden beantwoord:

1. Kwalificeren beide procedures als een ‘criminal charge’?
2. Is sprake van ‘the same offence’ (idem)?
3. Is sprake van ‘a duplication of proceedings’ (bis)?

In het A en B-arrest was tussen partijen niet in geschil dat de procedures een ‘criminal nature’ hadden en feitelijk ‘the same offence’ betroffen: het onjuist doen van belastingaangifte. Hierbij verwijst het EHRM naar de zuiver feitelijke benadering uit zijn *Zolotukhin*-rechtspraak: ‘the factual circumstances that constituted the basis for the tax penalty and the criminal conviction (...) were sufficiently similar (...)’.⁵ Tot zover niets nieuws onder de zon. Het laatste onderdeel van het geformuleerde toetsingskader heeft echter geleid tot hoofdbrekers voor de toepassing van het ne bis in idem-beginsel: is sprake van bis, oftewel: ‘a duplication of proceedings’?

Het EHRM is van oordeel dat geen sprake is van ‘a duplication of proceedings’ (bis) indien daartussen ‘a sufficiently close connection in substance and in time’ bestaat. Of sprake is van ‘a sufficiently close connection in substance’ moet worden beoordeeld op basis van de volgende, materiële criteria⁶:

1. Dienen de twee procedures andere doelen en bestraffen zij andere aspecten van het strafwaardige gedrag?
2. Is de cumulatie van procedures voorzienbaar, zowel op grond van het recht als op het beleid?
3. Zijn de twee procedures zodanig ingericht dat dubbele bewijsgaring wordt voorkomen, vooral door samenwerking tussen de autoriteiten?

4. En, ‘above all’, is de eerste bestraffing verdisconteerd in de tweede bestraffing, zodat de totale straf proportioneel is en geen excessieve las oplevert?⁷

Indien aan voorgaande criteria is voldaan, is echter niet uitgesloten dat het ne bis in idem-beginsel niettemin is geschonden. Naast ‘a sufficiently close connection in substance’ moet eveneens sprake zijn van ‘a sufficiently close connection in time’. Het betreft alhier cumulatieve vereisten, zo volgt genoegzaam uit r.o. 125 en 134 van het arrest:

‘In the first place, what emerges from the application of the ‘sufficiently close connection ... in substance and in time’ test in recent cases against Finland and Sweden is that this test will not be satisfied if one or other of the two elements – substantive or temporal – is lacking (see paragraph 114 above).’⁸

En:

‘Moreover, as already intimated above, where the connection in substance is sufficiently strong, the requirement of a connection in time nonetheless remains and must be satisfied.’⁹

Dat sprake moet zijn van ‘a sufficiently close connection in time’ betekent niet dat de betreffende procedures volledig synchroon dienen te verlopen. Daar komt bij dat lidstaten op dit punt enige vrijheid wordt vergund:

‘It should be open to States to opt for conducting the proceedings progressively in instances where doing so is motivated by interests of efficiency and the proper administration of justice, pursued for different social purposes, and has not caused the applicant to suffer disproportionate prejudice. However, as indicated above, the connection in time must always be present.’ [onderstreping door auteurs]

Vervolgens beoordeelt het EHRM of in casu sprake is van ‘a sufficiently close connection in substance’ tussen de boeteprocedure en de strafzaak aan de hand van de vier materiële criteria. Het EHRM overweegt ter zake van het tweede, derde en vierde criterium dat het voorzienbaar was dat het litigieuze gedrag zowel boete- als strafrechtelijk kon worden gesanctioneerd, dat het bewijsmateriaal uit het strafrechtelijk onderzoek tevens is gebruikt in het kader van de boeteplegging en dat in de strafzaak in het kader van de strafmaat rekening is gehouden met de opgelegde boeten.

De beoordeling van het eerste criterium is het meest interessant: dienen de twee procedures andere doelen en bestraffen zij andere aspecten van het strafwaardige gedrag? Het Hof beantwoordt deze vraag bevestigend:

5 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 141.

6 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 132.

7 De Boer en Klaasse, ‘Cumulerende procedures en dubbele bestraffing’, TBS&H december 2017, nr. 4.

8 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 125.

9 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 134.

‘The purpose of ordinary tax penalties was first and foremost to enhance the effectiveness of the taxpayer’s duty to provide complete and correct information and to secure the foundations of the national tax system, a precondition for a functioning State and thus a functioning society. Criminal conviction under chapter 12, on the other hand, (...) served not only as a deterrent but also had a punitive purpose in respect of the same anti-social omission, involving the additional element of the commission of culpable fraud.’¹⁰ [onderstreping door auteurs]

De bestuurlijke boeten dienen aldus een preventief en compensatoir doel, terwijl de strafrechtelijke procedure tevens een ‘punitive purpose’ heeft, aldus het EHRM. Daarmee is voldaan aan de hiervoor genoemde, materiële criteria.

Het EHRM komt vervolgens – helaas zonder expliciet in te gaan op de temporele samenhang – tot de slotsom dat sprake is van ‘a sufficiently close connection [...], in substance and in time’ tussen beide procedures, zodat het ne bis in idem-beginsel niet is geschonden.

4. Boeten in soorten en maten

Het A en B-arrest was omstreden. Wattel merkte bijvoorbeeld op dat het EHRM het punitieve karakter van een ‘standaard bestuurlijke beboeting’ zou hebben gerelativeerd.¹¹ Maar, wat voor bestuurlijke boeten betroffen het nu precies?

De Noorse Belastingdienst heeft de boeten gebaseerd op nationaal belastingrecht. Meer specifiek betreffen het art. 10, lid 2, onder 1 jo. 10, lid 4, onder 1 Tax Assessment Act 1980. Het EHRM heeft de tekst van deze bepalingen integraal opgenomen in zijn uitspraak. Hieruit kan worden opgemaakt dat, indien wordt geconstateerd dat een belastingaangifte onjuist- of onvolledigheden bevat, ‘in general’ een boete van 30% van de te weinig geheven belasting wordt opgelegd. Enkel wanneer deze onjuist- of onvolledigheden zijn te wijten aan opzet dan wel grove schuld van de belastingplichtige, kan een hoger boetepercentage worden gehanteerd. Daarbij worden de eerstbedoelde boeten van 30% van het nagevorderde bedrag aangemerkt als zogenoemde ‘ordinary tax surcharges’, ondanks dat deze boeten kunnen oplopen tot fikse bedragen.

De Noorse wetgever en de Noorse Hoge Raad geven over deze ‘ordinary tax surcharges’ het navolgende te kennen:

‘Ordinary tax surcharges are ‘imposed objectively without regard to guilt, with a remedial purpose to compensate the State for costs incurred’ in the checking process.’¹² [onderstreping door auteurs]

En:

‘In the view of the Supreme Court, the decisive difference lays in the fact that, while the penal provision could only be applied in cases involving intent or gross negligence, ordinary tax penalties were imposed on a more or less objective basis.’¹³ [onderstreping door auteurs]

De bedoelde ‘ordinary tax surcharges’ betreffen aldus ‘lichte’ boeten die op objectieve basis worden opgelegd zonder dat een vorm van schuld wordt vastgesteld. Dergelijke boeten kwalificeren naar nationaal recht als verzuimboeten. Dit zijn boeten die automatisch – zonder opzet of grove schuld vast te stellen – kunnen worden opgelegd ter zake van verzuimen die de ordelijke belastingheffing bemoeilijken.

Het una via-beginsel belet toch niet dat iemand strafrechtelijk wordt vervolgd voor gedragingen ter zake waarvan hem eerder verzuimboeten zijn opgelegd

In het licht van het voorgaande achten wij het oordeel van het EHRM heel begrijpelijk. De Nederlandse Hoge Raad zou toch niet anders hebben geoordeeld? Het una via-beginsel belet toch niet dat iemand strafrechtelijk wordt vervolgd voor gedragingen ter zake waarvan hem eerder verzuimboeten zijn opgelegd? Deze vragen voeren naar het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2022.¹⁴

5. HR 15 maart 2022

Deze strafzaak ziet op een belastingplichtige die geen belastingaangifte over het eerste kwartaal van 2015 had ingediend. Om die reden heeft de belastinginspecteur een aanslag opgelegd in combinatie met twee verzuimboeten. De eerste verzuimboete heeft betrekking op het niet (tijdig) doen van belastingaangifte, de tweede verzuimboete ziet op het niet (tijdig) op aangifte afdragen van de verschuldigde OB. Daarnaast besloot de OvJ strafrechtelijk te vervolgen wegens het opzettelijk niet doen van belastingaangifte als bedoeld in art. 69, lid 1, AWR.

Het geschil spitst zich in cassatie toe op de vraag of het una via-beginsel is geschonden omdat de strafrechtelijke vervolging ziet op ‘hetzelfde feit’ als waarvoor reeds op een eerder moment verzuimboeten zijn opgelegd.

A-G Hofstee wijst in zijn conclusie op het arrest van de Hoge Raad van 9 februari 2016.¹⁵ In dit arrest stond eveneens de betekenis van ‘hetzelfde feit’ in het kader van het una via-beginsel centraal. De Hoge Raad kwam op basis van een beoordeling van *de juridische aard van de feiten* tot het oordeel dat de opgelegde boete en de ingestelde strafvervolging in deze zaak niet betrekking hebben op ‘hetzelfde feit’. Daarom merkt de A-G het navolgende op:

10 EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, 29758/11, BNB 2017/14, r.o. 144.

11 P. Wattel, ‘Bis in idem’, *NJB* 2017/205.

12 EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, r.o. 51.

13 EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, r.o. 48.

14 HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364.

15 HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222.

‘Om die reden zal ik bij de beantwoording van de vraag of de fiscale verzuimboetes zijn opgelegd ter zake van ‘hetzelfde feit’ als is omschreven in het onder feit 1 tenlastegelegde, met name de juridische aard van de feiten die aan de boetes ten grondslag liggen vergelijken met de aard van het feit dat onder 1 is tenlastegelegd.’¹⁶

De A-G zet vervolgens – in heldere bewoordingen – uiteen dat de juridische aard van de feiten aanzienlijk verschilt, in het bijzonder wat betreft de in de betreffende bepalingen tot uitdrukking gebrachte aard van de verwijten. Het betreffen immers zonder opzet begane verzuimen die een ordentelijke belastingheffing bemoeilijken, ten opzichte van (opzettelijk) begane, ernstige belastingfraude. Hierbij sluit de Hoge Raad zich aan:

‘Er bestaat een aanzienlijk verschil tussen de aard en ernst van enerzijds de feiten die aanleiding kunnen geven tot de oplegging van verzuimboetes op grond van artikel 67b lid 1 (oud) AWR en artikel 67c lid 1 (oud) AWR en anderzijds het onder 1 tenlastegelegde, op artikel 69 lid 1 AWR toegesneden feit. Dat komt onder meer tot uitdrukking in het in artikel 69 lid 1 AWR neergelegde opzet- en strekkingsvereiste en in de in artikel 69 lid 1 AWR genoemde maximale straffen.’¹⁷

Populair gezegd: het begaan van een verzuim dat de ordentelijke en doelmatige belastingheffing bemoeilijkt, is nu eenmaal een ‘ander feit’, dan het opzettelijk plegen van (ernstige) belastingfraude. Het Nederlandse una viabeginsel biedt aldus geen bescherming tegen cumulatie van verzuimboeten en strafvervolging. En dat komt ons niet onlogisch voor.

Interessant is dat het toetsingskader van het EHRM die bescherming onder bepaalde omstandigheden wel biedt, zo blijkt uit de uitspraak Jóhannesson e.a. tegen IJsland.¹⁸

6. Jóhannesson e.a. tegen IJsland

De uitspraak Jóhannesson e.a. tegen IJsland betreft het vervolg op het A en B-arrest. Evenals in de zaak van A en B werden aan klagers bestuurlijke boeten opgelegd, waarna zij strafrechtelijk werden vervolgd wegens hetzelfde feitencomplex. De IJslandse belastingdienst startte een boekenonderzoek in november 2003. Naar aanleiding daarvan werden in 2004 en 2005 controlerapporten verstrekt. De belastingdienst legde in diezelfde jaren navorderingsaanslagen met boeten op wegens het niet opgeven van substantiële betalingen, genoten toeslagen en opbrengsten van aandelenverkopen. Op 12 november 2004 maakte de belastingdienst melding aan de opsporingsdiensten. Daarbij werden ook de onderzoeksrapporten en documenten gedeeld die waren verzameld. Diezelfde datum startte het strafrechtelijk onderzoek. In 2006 werden klagers verhoord

en op de hoogte gebracht van de verdenkingen aan hun adres. De dagvaarding werd eind 2008 uitgebracht. De strafrechter veroordeelde klagers tot betaling van een geldboete alsmede een gevangenisstraf van twaalf respectievelijk achttien maanden.

Tussen partijen was wederom niet in geschil dat beide procedures een ‘criminal nature’ hadden, en betrekking hadden op ‘the same offence’ (idem). De crux zit ‘m wederom in de vraag of sprake is van ‘a duplication of proceedings’ (bis). Het Europese Hof wijst in zijn beoordeling op het toetsingskader uit het A en B-arrest.

Het Europese Hof wijdt maar weinig woorden aan criterium (ii) en (i). Het was volgens IJslandse regelgeving voorzienbaar dat de overheid de betreffende malversaties administratief- en strafrechtelijk kon sanctioneren en dat deze procedures andere doelen dienen en andere aspecten van het strafwaardige gedrag sanctioneren. Dat de strafzaak andere doelen dient dan de boeteprocedure is wederom heel begrijpelijk: opnieuw zien de opgelegde boeten namelijk op verzuimen. Daarbij zij gewezen op de hiernavolgende passages uit de uitspraak:

‘The Government submitted that tax surcharges were imposed on an objective basis and that the conditions for their imposition were fulfilled if a tax return was not submitted at the required time or if there were flaws or misstatements in the return, irrespective of any culpability of the taxpayer. (...) Moreover, the tax authorities did not take any stand on the criminal character of the actions of taxpayers; there were other provisions in the Income Tax Act and other acts relevant to taxation which were more akin to criminal sanctions and which involved a requirement of intent or gross neglect.’¹⁹ [onderstreping door auteurs]

En:

‘Iceland’s legal provisions regarding unpaid tax and tax surcharges, on the one hand, and criminal liability, on the other, were fundamentally different.’²⁰ [onderstreping door auteurs]

Maar hiermee is de kous niet af: het EHRM betreft in zijn beoordeling van de ‘sufficiently close connection’ tussen de procedures ook de twee andere, materiële criteria alsmede de temporele samenhang.

Meest interessant zijn ‘s Hof’s overwegingen ter zake van het derde, materiële criterium – betreffende de bewijsgeving – en de temporele samenhang tussen de procedures. In het kader van het derde, materiële criterium overweegt het EHRM dat de IJslandse opsporingsautoriteiten, ondanks dat zij beschikten over de controlerapporten uit het boekenonderzoek, een zelfstandig onderzoek hebben ingesteld. Daar komt bij dat tussen de procedures evenmin ‘a sufficiently close connection in time’ bestond: alleen

16 PHR 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1115, onderdeel 30.

17 HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, r.o. 4.4.

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

19 EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11 (Jóhannesson e.a. t. IJsland), r.o. 38.

20 EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11 (Jóhannesson e.a. t. IJsland), r.o. 39.

in de periode augustus 2006 en augustus respectievelijk september 2007 liepen de procedures parallel. Daarbij verdient opmerking dat het strafrechtelijke onderzoek niet minder dan zeven jaar bleef voortduren na het einde van de fiscale zaak, terwijl hiervoor – zo suggereert het Hof in zijn uitspraak – helemaal geen goede reden bestond:

*'In the present case the Government have failed to explain and justify the delay which occurred in the domestic proceedings.'*²¹

Hiermee acht het EHRM het ne bis in idem-beginsel geschonden.

7. Vergelijking met het nationale 'feitsbegrip'

De uitspraak Jóhannesson e.a. tegen IJsland is bijzonder interessant. Als gezegd: het Nederlandse una via-beginsel zou in deze zaak niet zijn geschonden. Het voormelde beginsel staat namelijk niet in de weg aan cumulatie van verzuimboeten en strafvervolgning. Het EHRM komt in deze zaak echter tot het oordeel dat cumulatie van 'ordinary tax surcharges' (lees: verzuimboeten) en strafvervolgning betreffende hetzelfde, feitelijke gedrag 'a duplication of proceedings' (bis) oplevert. Deze discrepantie is gelegen in het feit dat de (nationale) toets of sprake is van 'hetzelfde feit' als bedoeld in art. 68 Sr, een enger toepassingsbereik heeft: 's-Hofs toets of sprake is van 'a duplication of proceedings' (bis) bevat meer aspecten welke een schending kunnen opleveren van het ne bis in idem-beginsel als bedoeld in artikel 4 van het 7^e Protocol.

Het Nederlandse una via-beginsel zou in deze zaak niet zijn geschonden. Het voormelde beginsel staat namelijk niet in de weg aan cumulatie van verzuimboeten en strafvervolgning

De vraag of sprake is van 'hetzelfde feit' als bedoeld in art. 68 Sr, moet – met name – worden beoordeeld op basis van de juridische aard van de feiten, in het bijzonder wat betreft de beschermde rechtsoederen en de aard van het verwijt.²² Daarmede vertoont deze toets aldus sterke overeenkomsten met het eerste, materiële criterium van het bis-bestanddeel, inhoudende dat belang dient te worden gehecht aan de doelen die met een sanctie worden nagestreefd. Zo vinden ook Demandt en Janssen:

*'Bij een dergelijke toetsing komt immers gewicht toe aan de juridische kwalificatie en de bescherming van het achterliggende rechtsgoed.'*²³

In het geval dat de desbetreffende procedures andere doelen nastreven en andere aspecten van het gedrag sanctioneren, zal doorgaans dus ook de juridische aard van de feiten in aanzienlijke mate verschillen. In voorkomend geval kan niet worden gesproken van 'hetzelfde feit' als bedoeld in art. 68 Sr. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gewezen op het cumuleren van verzuimboeten en strafvervolgning. Daar waar het Nederlandse una via-beginsel dan geen toepassing kan vinden, kan evenwel heel wel sprake zijn van 'a duplication of proceedings' (bis) (zie: Jóhannesson e.a. tegen IJsland).

Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat de fiscale en opsporingsautoriteiten onafhankelijk van elkaar onderzoek doen, terwijl afstemming en samenwerking in de rede ligt: het derde materiële criterium. Daarnaast laat zich de situatie denken dat de fiscale boete door de strafrechter niet in de opgelegde geldboete is verdisconteerd, hetgeen een schending oplevert van het vierde, materiële criterium. Voorts is het mogelijk dat de procedures onvoldoende temporele samenhang vertonen, hetgeen leidt tot de conclusie dat geen sprake is van 'a sufficiently close connection in time', hetgeen op zichzelf een schending oplevert van art. 4 Zevende Protocol EVRM.

8. Enige nuances

Het voorgaande verdient in onze optiek wel enige nuancing. De ene verzuimboete is namelijk de andere niet. Daar waar het Noorse boeterecht voorziet in verzuimboeten van 30% van de te weinig geheven belasting, hanteert het Nederlandse boeteregime relatief lage maximum boetebedragen. Daar komt bij dat Nederlandse verzuimboeten – anders dan volgens Noors boeterecht – zonder enig onderzoek plegen te worden opgelegd. In dossiers lezen wij passages als:

'Opmerking verbalisanten: De verzuimboete, zonder beoordeling van schuld of opzet, wordt automatisch door het systeem opgelegd (...) nadat bepaalde termijnen zijn overschreden. De behandelend ambtenaar heeft hierop geen invloed.'

Dit terwijl de Noorse belastinginspecteur eerst de omvang van de te weinig geheven belasting zal moeten vaststellen, voordat hij toepasselijke boetepcentage daarop kan toepassen. Dat vergt aldus gedegen onderzoek; het resultaat daarvan zal worden vastgesteld in een controlerapport.

²¹ EHRM 18 mei 2017, nr. 22007/11 (*Jóhannesson e.a. t. IJsland*), r.o. 54.

²² HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222.

²³ K.M.G. Demandt, C.A.M. Janssen, 'Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiële invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel', *WFR* 2021/83.

Bij cumulatie van Nederlandse verzuimboeten en strafvervolgning zal al gauw sprake zijn van ‘a sufficiently close connection in substance’

Het voorgaande heeft – althans in onze optiek – de navolgende consequentie: bij cumulatie van Nederlandse verzuimboeten en strafvervolgning zal al gauw sprake zijn van ‘a sufficiently close connection in substance’. Bij verzuimboeten gemaximeerd op een relatief laag boetebedrag, zal het punitieve element namelijk minder sterk aanwezig zijn en zal eerder worden aangenomen dat de boeteprocedure andere doelen dient, dan de strafvervolgning (criterium 1). Bovendien laat het (onnodig) doen van dubbel onderzoek zich – als gezegd – maar moeilijk denken (criterium 3).

Dit alles laat evenwel onverlet dat – in alle gevallen – eveneens sprake moet zijn van ‘a sufficiently close connection in time’. Daar valt in Nederlandse situaties winst te behalen. Het ontbreken van (voldoende) temporele samenhang tussen een boeteprocedure – betreffende één (of meer) verzuimboete(n) – moet ons inziens resulteren in een schending van het ne bis in idem-beginsel als bedoeld in art. 4 Zevende Protocol EVRM. Het is en blijft nu eenmaal communis opinio dat (ook) verzuimboeten een criminal charge opleveren.²⁴

Maar, kan op deze rechtspraak überhaupt een beroep worden gedaan in nationale procedures?

9. Doorwerking in nationale rechtsorde

Nederland heeft het Zevende Protocol bij het EVRM niet geratificeerd. Daarmee heeft art. 4 van betreffend protocol geen directe invloed binnen de nationale rechtsorde. Dat neemt niet weg dat de besproken rechtspraak van het EHRM relevant is voor ‘de gedachtevorming over de toepassing van art. 69 Sr’, zo heeft de Hoge Raad bepaald zijn arrest van 1 februari 2011.²⁵

De betreffende rechtspraak van het EHRM werkt inmiddels ook zichtbaar door in Nederlandse procedures. Hierbij kan worden gewezen op een recente conclusie van A-G Hartevelt.²⁶ Het betrof de samenloop van een straf- en tuchtrechtelijke procedure betreffende het door een notaris niet melden van ongebruikelijke transacties ingevolge de Wwft. De A-G merkt – zelfs ten overvloede – op dat ingeval deze procedures (wel) ‘hetzelfde feit’ zouden betreffen als bedoeld in art. 68 Sr, het ne bis in idem-beginsel niet zou zijn geschonden, omdat daartussen een ‘sufficiently close connection’ bestaat.

Overigens is het slechts een kwestie van tijd voordat art. 4 Zevende Protocol EVRM ook direct van invloed zal zijn

op nationale procedures. De regering heeft immers geen bezwaar meer tegen het ratificeren van bedoeld protocol:

‘De bezwaren die eerdere ratificatie beletten zijn niet meer actueel. De regering is thans van oordeel dat het protocol geratificeerd kan worden. Het opstellen van de hiertoe benodigde goedkeuringsstukken zal binnenkort ter hand worden genomen.’²⁷

Hopelijk laat ratificatie niet lang (meer) op zich wachten. In de tussentijd kan een beroep op de rechtspraak van het EHRM óók over de band van art. 50 Handvest van de Europese Unie worden gespeeld (in gevallen die worden bestreken door het Unierecht²⁸). Blijkens het publicatieblad heeft art. 50 Handvest namelijk dezelfde inhoud en strekking als het bepaalde in art. 4 van het Zevende Protocol. Daar komt bij dat het Hof van Justitie zich in het arrest Luca Menci²⁹ heeft aangesloten bij de uitleg van het EHRM. In r.o. 61 en 62 overweegt het Hof van Justitie namelijk het navolgende:

‘Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in dat verband geoordeeld dat een cumulatie van vervolgingen en fiscale en strafrechtelijke sancties ter bestraffing van een en hetzelfde delict, niet met het in artikel 4 van Protocol nr. 7 bij het EVRM neergelegde ne-bis-in-idembeginsel in strijd is, wanneer er tussen de fiscale en de strafprocedure in kwestie een voldoende nauw materieel en temporeel verband is (EHRM, 15 november 2016, A en B tegen Noorwegen, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).’

En:

‘Zoals volgt uit de punten 44, 49, 53, 55 en 58 van dit arrest, wordt met de eisen die bij artikel 50 juncto artikel 52, lid 1, van het Handvest aan een eventuele cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties van strafrechtelijk aard worden gesteld, verzekerd dat het ne-bis-in-idembeginsel zodanig wordt beschermd dat dit niet in strijd komt met de bescherming die wordt geboden door artikel 4 van Protocol nr. 7 bij het EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.’

Kortom: artikel 50 Handvest dwingt de nationale rechter ertoe om rekening te houden met de rechtspraak van het EHRM op de grondslag van art. 4 van het Zevende Protocol.

10. Conclusie

In het A en B-arrest heeft het EHRM het bis-bestanddeel nader geconcretiseerd. Het arrest is echter minder controversieel dan door velen gedacht. Nauwkeurige bestudering leert namelijk dat het EHRM heeft geoordeeld dat het

24 Of maken de bedoelde arresten van het EHRM duidelijk dat er reden bestaat dit uitgangspunt te nuanceren?

25 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, r.o. 2.7.1.

26 PHR 14 januari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:1.

27 Kamerstukken II 2008/09, 31700-V, nr. 127, onderdeel 8.

28 Het Handvest is enkel van toepassing indien het recht van de Europese Unie tot uitvoer wordt gebracht.

29 HvJ EU 20 maart 2018, ECLI:EU:C:2018:197.

opleggen van een verzuimboete – in het specifieke geval – niet in de weg staat aan strafrechtelijke vervolging wegens hetzelfde, feitelijke gedrag: het onjuist doen van belastingaangiften. Daar denkt onze Hoge Raad niet anders over: het besproken arrest van 22 maart 2022 is van gelijke strekking. Daarin heeft het hoogste rechtscollege geoordeeld dat het nationale una via-beginsel de bedoelde cumulatie niet voorkomt, nu strafvervolging wegens belastingfraude niet ‘hetzelfde feit’ betreft als waarvoor verzuimboeten kunnen worden opgelegd. De aard van het gemaakte verwijt is namelijk heel verschillend: (opzettelijke) belastingfraude betreft nu eenmaal een ander feit dan een boeterechtelijk verzuim.

Interessant is dat het EHRM de bedoelde cumulatie (wel) verbiedt, indien tussen de boete- en strafrechtelijke procedure niet ‘a sufficiently close connection’ bestaat. Hierbij is de uitspraak Jóhannesson e.a. tegen IJsland exemplarisch: het strafrechtelijk onderzoek stond volledig op zichzelf en bleef maar liefst zeven jaar voortduren na het einde van de fiscale zaak. Daarmee waren de procedures onvoldoende ‘interlinked’ en was sprake van ‘a duplication of procee-

dings’ (bis). De autoriteiten zullen het – naar onze verwachting – dus wel redelijk bont moeten maken, wil daarvan sprake zijn. Met name onnodig stilzitten door autoriteiten kan fataal zijn.

Al met al biedt de bedoelde rechtspraak van het EHRM interessante aanknopingspunten voor de verdediging in strafzaken, in het bijzonder in gevallen waarin het nationale una via-beginsel geen toepassing kan vinden door de beperkte opvatting van het ‘feitsbegrip’. Daarbij kunnen verweren zowel over de band van art. 4 van het Zevende Protocol, als over de boeg van art. 50 Handvest worden gevoerd.

Dit artikel is afgesloten op 1 juni 2020.

Over de auteurs

Mr. D.J. Franssen
Advocaat te Amsterdam.

Mr. A.D.M. Roerink
Advocaat te Amsterdam.