

De Luxemburgse arm reikt ver, maar is (vooralsnog) niet erg dominant

Mr. B.J.G.L. Jaeger*

Op 26 februari 2013 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie, naar aanleiding van het Zweedse verzoek om een prejudiciële beslissing in een zaak tegen Hans Åkerberg Fransson, het toepassingsgebied van het Handvest van de grondrechten verduidelijkt en het ne-bis-in-idembeginsel in Luxemburgse context geduid.¹ Het ten uitvoer brengen van Unierecht wordt relatief snel aangenomen, maar in het opleggen van Europese normen aan de lidstaten lijkt het Hof van Justitie terughoudend. Uniformering van grondrechten, waarover (nog) geen consensus is bereikt, zal niet op korte termijn via het EU-recht worden bereikt.

Åkerberg Fransson is door de Zweedse belastingadministratie beboet voor (onder meer) het niet nakomen van de omzetbelastingverplichtingen in de jaren 2004 en 2005. Twee jaar na beboeting, maar voordat deze boetes onherroepelijk zijn geworden, wordt Åkerberg Fransson opgeroepen door het Zweeds openbaar ministerie om zich te verantwoorden voor ernstige belastingfraude. Aan beide, beboeting en vervolging, liggen dezelfde feiten ten grondslag, te weten het verstrekken van onjuiste inlichtingen bij het doen van aangifte. Voor de Zweedse strafrechter rijst de vraag of de vordering van het openbaar ministerie moet worden afgewezen op grond van het verbod op een dubbele bestraffing. Hij stelt daartoe prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De A-G geeft in zijn conclusie het Hof van Justitie in overweging zich onbevoegd te verklaren. Subsidiair bepleit de A-G - kort gezegd - terughoudendheid bij een bindende uitleg van het ne-bis-in-idembeginsel.² De Grote Kamer acht zich bevoegd, maar constateert geen schending voor zover – hetgeen ter beoordeling van de nationale rechter staat – de belastingboete geen strafrechtelijke sanctie is. Op het eerste gezicht een eigenaardige uitspraak, nu het punitieve karakter van de belastingboete al lang een uitgemaakte zaak is.

In dit artikel bespreek ik allereerst de reikwijdte van het Unierecht, althans de toegevoegde waarde voor de formele belastingpraktijk van toegang tot het Handvest, zoals die is gegeven met het ontvankelijk verklaren van de gestelde vragen door het Hof van Justitie. Vervolgens bespreek ik het oordeel over het ne-bis-in-idembeginsel, natuurlijk uiteindelijk met het oog op de nationale toepassing daarvan. Tot slot ga ik in op de toegevoegde waarde van het Handvest ten opzichte van de al veel langer van toepassing zijnde waarborgen uit het EVRM.

1. De reikwijdte van het Unierecht

Sinds 1 december 2009 erkent de Unie de rechten, vrijheden en beginselen die zijn vastgesteld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.³ De in het Handvest opgenomen grondrechten hebben daarmee dezelfde werking gekregen als het overige primaire Unierecht. Zo veel mogelijk in overeenstemming met de uitleg die daar door het EVRM aan deze grondrechten is gegeven,⁴ garandeert thans ook het Unierecht (minimaal) een zelfde mate van bescherming. Inbreuken op het ongestoord genot op eigendom, strijd met het verbod te discrimineren, maar ook het recht op behoorlijk bestuur, inzage in documenten, toegang tot een onafhankelijke rechter, de onschuldpresumptie en het verdedigingsbeginsel, het legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel, alsmede het ne-bis-in-idembeginsel, zijn in Luxemburg

* Auteur is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

¹ Hof van Justitie 26 februari 2013, C-617/10, V-N 2013/13.6.

² Conclusie van Advocaat-Generaal P. Cruz Villalón van 12 juni 2012, V-N 2012/32.7.

³ Artikel 6 VWEU.

⁴ Artikel 52 lid 3 Handvest.

toetsbaar en niet meer (uiteindelijk) louter in Straatsburg.⁵ Beperkingen op de uitoefening van deze grondrechten zijn, op vergelijkbare wijze als bekend uit het EVRM, - kort gezegd - slechts toegestaan als deze bij wet zijn geregeld en de wezenlijke inhoud van het grondrecht niet aantasten. Kortom, een inbreuk mag, mits deze noodzakelijk en evenredig is en beantwoordt aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang, dan wel ten einde te voldoen aan de grondrechten van anderen.

In artikel 51 van het Handvest is een belangrijke beperking van de toepasselijkheid van het Handvest opgenomen. Lidstaten zijn uitsluitend aan de bepalingen van het Handvest gebonden wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Duidelijk is dat de BTW Unierechtelijk van aard is. Beboeting en/of vervolging is niet een rechtstreekse implementatie van Europese regelgeving. De vraag doet zich dus voor of het beboeten, dan wel strafrechtelijk vervolgen van de constatering dat aangifteverplichtingen op BTW-gebied niet, of niet juist, zijn nageleefd, betekent dat de bescherming van het Handvest kan worden ingeroepen. Is het enkele feit dat de punitieve maatregel een Unierechtelijke oorsprong heeft, afdoende voor het inroepen van die bescherming? De Zweedse, de Tsjechische, de Deense, de Ierse en de Nederlandse regering hebben gesteld dat zowel de beboeting, als de strafvervolging, berust op (zuiver) nationale bepalingen en niet berusten op de tenuitvoerlegging van het Unierecht. Voornoemde lidstaten, alsmede de Europese Commissie en in hun kielzog de A-G, menen dat de gestelde prejudiciële vragen niet-ontvankelijk zijn, respectievelijk het Hof van Justitie onbevoegd is deze vragen te beantwoorden.⁶

Volgens de vaste jurisprudentie die het Hof van Justitie in overweging 19 opsomt, gaat het Hof van Justitie vanzelfsprekend niet over nationale regelingen die niet binnen het kader van het Unierecht vallen. Alsdan kan dus ook niet aan het Handvest worden getoetst. Valt de nationale regeling binnen het toepassingsgebied van het Unierecht, dan moet het Hof van Justitie bij een prejudiciële beslissing alle uitleg en gegevens verschaffen die nodig zijn om te kunnen beoordelen of de nationale regeling verenigbaar is met de grondrechten. *'De door het Handvest gewaarborgde grondrechten moeten dus worden geëerbiedigd wanneer een nationale regeling binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, zodat er geen gevallen kunnen zijn waarin het Unierecht geldt zonder dat die grondrechten toepassing vinden. Wanneer het Unierecht toepasselijk is, impliceert dit dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten toepassing vinden.'*⁷ Niet alleen de materiële grondslagen van de BTW zijn Unierechtelijk. Iedere lidstaat dient ook te waarborgen dat de BTW volledig wordt geïnd en fraude wordt bestreden. Bovendien moeten de lidstaten de financiële belangen van de Unie beschermen en doeltreffende en afschrikwekkende maatregelen treffen ter voorkoming van fraude die daaraan afbreuk doet. Het Hof van Justitie neemt de restrictieve uitleg van het toepassingsbereik die onder meer onze nationale regering voorstond dus niet over en komt in overwegingen 27 en 28 tot het volgende:

'Bijgevolg wordt met belastingboetes en strafvervolging wegens belastingfraude, zoals die waarvan de verdachte in het hoofdgeding het voorwerp is of is geweest wegens verstrekking van onjuiste inlichtingen op btw-gebied, uitvoering gegeven aan de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van richtlijn 2006/112 (voorheen de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn) en artikel 325 VWEU, en dus aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.

Dat de nationale regelingen die als grondslag dienen voor die belastingboetes en strafvervolgingen niet zijn vastgesteld om uitvoering te geven aan richtlijn 2006/112, doet niet af aan die vaststelling, aangezien met de toepassing van deze regelingen wordt beoogd schending van de bepalingen van deze richtlijn te bestraffen en dus uitvoering te

⁵ Respectievelijk de artikelen 17, 21, 41, 42, 47, 48, 49 en 50 Handvest.

⁶ Hof van Justitie, t.a.p. overweging 16, A-G t.a.p. (onder meer) overweging 116.

⁷ Hof van Justitie, t.a.p. overweging 21.

geven aan de door het Verdrag aan de lidstaten opgelegde verplichting om gedragingen waarmee de financiële belangen van de Unie worden geschaad, effectief te bestraffen.'

Het Hof van Justitie acht zich dus bevoegd antwoord te geven op de gestelde vragen en de verwijzende rechter die uitleg te geven die het hem mogelijk maakt om te beoordelen of de nationale regeling verenigbaar is met, in dit geval, het in artikel 50 van het Handvest verankerde *ne-bis-in-idem* beginsel. De financiële belangen van de Unie zijn bij de BTW wel erg overheersend. Bij de BTW ligt het gebod doeltreffende maatregelen te nemen om schendingen te voorkomen erg op de voorgrond. De vraag kan nog worden opgeworpen of de reikwijdte bij andere Unierechtelijke bepalingen niet restrictiever kan en zal zijn dan bij de BTW. Gelet op de hierna te beschrijven terughoudendheid bij de toepassing van het Handvest, lijkt er weinig reden voor een restrictieve uitleg bij andere Unierechtelijke bepalingen. De coherentie zal dat ook niet ten goede komen. De veronderstelling ligt dus voor de hand dat het Handvest kan worden ingeroepen zodra een goede link met het Unierecht te leggen valt.

2. Het *bis in ne bis in idem* vanuit verdragsrechtelijk perspectief

Het zevende lid van artikel 14 IVBPR bepaalt dat niemand voor een tweede keer voor een strafbaar feit mag worden berecht of gestraft waarvoor hij al onherroepelijk is veroordeeld of vrijgesproken. Artikel 4 van het zevende protocol bij het EVRM erkent eveneens het recht om niet tweemaal te worden berecht of gestraft: *'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.'*⁸ Hetgeen in artikel 50 van het Handvest is opgenomen voegt daar in beginsel weinig aan toe: *'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.'* Voor de volledigheid merk ik op dat ook het verdrag van Schengen een soortgelijke bepaling kent.⁹ Elke bepaling kent zijn eigen redactie op basis van de specifieke eigenheid van het verdrag waarin de bepaling staat, maar voorts is duidelijk dat allen dezelfde waarborg beschermen. Niet twee keer voor hetzelfde. Discussie is er zowel over de vraag wanneer er sprake is van een verboden doublure, als over wat 'hetzelfde' is.

Opvallend is dat bij het Handvest door de lidstaten geen bedenkingen zijn geuit, laat staan voorbehouden gemaakt. Nederland, maar verder onder meer Denemarken, Zweden en IJsland, hebben namelijk wel gebondenheid aan het zevende lid van artikel 14 IVBPR beperkt dan wel uitgesloten.¹⁰ Ook is het zevende protocol bij het EVRM (nog)

⁸ Het tweede lid geeft (ogenschijnlijk) de enige ruimte tot nuancering, nu het derde lid (verdere) afwijking niet toestaat: *'De bepalingen van het voorafgaande lid beletten niet de heropening van de zaak overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van de betrokken staat, indien er aanwijzingen zijn van nieuwe of pas aan het licht gekomen feiten, of indien er sprake was van een fundamenteel gebrek in het vorige proces, die de uitkomst van de zaak zouden of zou kunnen beïnvloeden.'*

⁹ Verdrag van Schengen, artikel 54: *'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.'*

¹⁰ "The Kingdom of the Netherlands accepts this provision only insofar as no obligations arise from it further to those set out in article 68 of the Criminal Code of the Netherlands and article 70 of the Criminal Code of the Netherlands Antilles as they now apply. They read:

1. Except in cases where court decisions are eligible for review, no person may be prosecuted again for an offence in respect of which a court in the Netherlands or the Netherlands Antilles has delivered an irrevocable judgement.

2. If the judgement has been delivered by some other court, the same person may not be prosecuted for the same

niet bekrachtigd door een viertal lidstaten, waaronder Nederland. Frankrijk heeft een voorbehoud gemaakt bij artikel 4 en de toepassing beperkt tot strafrechtelijke feiten. Verder hebben een viertal lidstaten bij ondertekening van dit protocol verklaringen afgelegd met eenzelfde strekking. Dit gebrek aan uniformiteit binnen de lidstaten van de Unie ten aanzien van de wenselijkheid van (de reikwijdte van) dit grondrecht maakt een EVRM conforme uitleg van het Handvest op dit punt een heikele aangelegenheid. De A-G constateert dat de dubbele administratieve en strafrechtelijke sanctie, onder meer op het gebied van de fiscaliteit, een wijdverbreide praktijk is in de lidstaten.¹¹ De wijze waarop sancties cumuleren, alsmede de regelingen die een dergelijke cumulatie trachten te verzachten, verschillen enorm. *'Dit ontbreken van overeenstemming is het gevolg van het belang van administratieve sanctie-instrumenten in een groot aantal lidstaten en de bijzondere betekenis die in deze lidstaten wordt toegekend aan zowel de strafrechtelijke procedure als de strafsanctie. De staten willen geen afstand doen van de efficiëntie die kenmerkend is voor de administratieve sanctie, in het bijzonder in sectoren waarin de overheid zich interesseert voor de waarborging van een strikte naleving van de wetgeving, zoals het fiscale recht of de openbare veiligheid. Voorts brengen de uitzonderlijkheid van strafrechtelijk ingrijpen en de waarborgen voor de verdachte tijdens de procedure de staten ertoe om zich een beoordelingsvrijheid voor te behouden met betrekking tot de strafbaarstelling van gedragingen. Dit dubbele belang om er een dubbele, namelijk een administratieve en strafrechtelijke, sanctiebevoegdheid op na te houden, verklaart waarom thans een groot aantal lidstaten op een of andere wijze weigeren om zich te onderwerpen aan de rechtspraak van het EHRM, die, zoals ik thans zal onderzoeken, in die zin is geëvolueerd dat zij deze tweeledigheid nagenoeg uitsluit.'*¹²

Duidelijk is in ieder geval dat er geen communis opinio heerst over het voorkomen van stapeling (una via?), dan wel verzachting (rekening houden met?), van een dubbele punitieve maatregel. Het Handvest bepaalt bovendien dat de daarin erkende rechten voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben en dat die rechten in overeenstemming met die tradities (dienen te) worden uitgelegd.¹³ Tegen deze achtergrond moet mijns inziens het oordeel van het Hof van Justitie, dat bij verschillende auteurs de vraag heeft opgeroepen of het Hof van Justitie een al door het EHRM beantwoorde vraag open laat,¹⁴ worden uitgelegd en is de strekking helder: voorlopig mag elke lidstaat een doublure, binnen redelijke marges, voorkomen en/of verzachten op zijn eigen traditionele wijze.¹⁵

'Dit vooropgesteld, kan een nationale autoriteit of rechterlijke instantie die moet onderzoeken of een nationale bepaling of maatregel waarmee in een situatie waarin het optreden van de lidstaten niet volledig door het Unierecht wordt bepaald, het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest, in overeenstemming is met de grondrechten, daarbij nog steeds nationale maatstaven voor de bescherming van de grondrechten toepassen, op voorwaarde dat deze toepassing niet afdoet aan het door het Handvest geboden beschermingsniveau, zoals uitgelegd door het Hof, noch aan de voorrang, eenheid en doeltreffendheid van het Unierecht (zie voor dit laatste aspect arrest van 26 februari 2013, Melloni, C-399/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 60).'

offence in the case of (I) acquittal or withdrawal of proceeding or (II) conviction followed by complete execution, remission or lapse of the sentence."

¹¹ A-G t.a.p. overweging 70.

¹² A-G t.a.p. overweging 74.

¹³ Artikel 52 lid 4 Handvest.

¹⁴ Noot onder de uitspraak van het Hof van Justitie in V-N 2013/13.6; A. Feenstra en D. Roerink, 'Column: Forumshoppen bij (ne) bis in idem', Bijzonder Strafrecht.nl 2 april 2013; J.D. Baron, 'Zet Europa art. 67q AWR buitenspel?', WFR 2013/398.

¹⁵ Hof van Justitie, t.a.p. overweging 29.

De uiteindelijke beslissing van het Hof van Justitie '*Het in artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie neergelegde ne-bis-in-idembeginsel staat niet eraan in de weg dat een lidstaat voor dezelfde feiten, te weten niet-nakoming van aangifteverplichtingen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, achtereenvolgens een fiscale sanctie en een strafrechtelijke sanctie oplegt voor zover — hetgeen ter beoordeling van de nationale rechter staat — de eerste sanctie geen strafrechtelijke sanctie is*' oogt eigenaardig gelet op het gegeven dat een fiscale boete een strafrechtelijke sanctie is, maar dient, ondanks dat dit niet uitdrukkelijk wordt aangegeven in de beslissing zelf, gelezen te worden in het verlengde van hetgeen de A-G aangeeft. De lidstaten moeten zelf bepalen in hoeverre de inbreuk 'past' in het nationale stelsel en of de mate van voorkoming, dan wel verzachting van de sanctie, nog voldoet aan de verdragsrechtelijke (minimum)waarborgen. De andere, meer letterlijke, uitleg, dat het Hof van Justitie niet van mening zou (kunnen) zijn dat een fiscale boete een punitieve sanctie is, kan – onder meer indachtig de duidelijke conclusie van de A-G op dit punt - niet de juiste zijn.

Bij het streven naar EVRM-conforme uitleg, kan, gezien de meerdere verwijzingen in de conclusie van de A-G naar het arrest Zolotukhin van 10 februari 2009¹⁶, de vraag of de boete al onherroepelijk was ook niet van doorslaggevend belang zijn geweest voor de gegeven terughoudende beslissing. In Zolotukhin geeft het EHRM immers duidelijk aan dat niet alleen dubbel veroordelen, maar ook dubbel vervolgen, een inbreuk oplevert: '*The Court emphasises that it is irrelevant which parts of the new charges are eventually upheld or dismissed in the subsequent proceedings, because Article 4 of Protocol No. 7 contains a safeguard against being tried or being liable to be tried again in new proceedings rather than a prohibition on a second conviction or acquittal.*'

Zolang consensus uitblijft over de vraag wanneer er sprake is van een onwenselijk *bis*, is te verwachten dat het Hof van Justitie terughoudend zal blijven. Al is het maar omdat oordelen over Unierechtelijke aangelegenheden van invloed zullen zijn op zaken die niet een oorsprong hebben in regelgeving vanuit de Unie. Het lijkt slecht denkbaar dat nationaal de uitleg terzake de OB een andere zal worden dan terzake de IB.¹⁷

3. Het *idem in ne bis in idem* vanuit verdragsrechtelijk perspectief

Het lijkt voor de hand te liggen dat bij een discussie over wat 'hetzelfde' is de context een grote rol speelt. Binnen een zuiver nationale context gaat de discussie sneller over bestuurlijke beboeting versus strafrechtelijke sancties en over de vraag of de doelstelling van een punitieve regeling wel dezelfde is. Bij grensoverschrijdende delicten zijn de stelsels van de verschillende lidstaten minder op elkaar afgestemd. Hierdoor is het niet erg verwonderlijk dat juist binnen een internationale context de toets van 'hetzelfde' een (voornamelijk) feitelijk karakter krijgt.

Of een maatregel punitief van aard is, en in die zin 'hetzelfde', wordt in ieder geval door het EHRM bepaald aan de hand van de 'Engel-criteria': de kwalificatie van het delict naar nationaal recht, de aard van het delict en de zwaarte van de sanctie.¹⁸ Voor de samenloop van een fiscale boete met strafrechtelijke vervolging is wel duidelijk dat de bestuursrechtelijke kwalificatie niet leidt tot het oordeel dat er onvoldoende sprake is van 'hetzelfde': boete en vervolging leidt tot strijd met het *ne-bis-in-idembeginsel*.¹⁹ Åkerberg Fransson geeft, ondanks dat de formulering op dit punt – eufemistisch gezegd

¹⁶ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03 (Zolotukhin/Rusland), overweging 82-84.

¹⁷ Zo is ook de A-G in dezen van mening, A-G t.a.p. overweging 62.

¹⁸ EHRM 8 juni 1976, serie A nr. 22 (Engel/Nederland), verder bijvoorbeeld: EHRM 21 februari 1984, serie A nr. 73 (Öztürk/Duitsland) en EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01 (Jussila/Finland).

¹⁹ EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97 (Västberga Taxi Aktiebolag/Zweden), EHRM 23 juli 2002, nr. 34619/97 (Janosevic/Zweden).

– duidelijker had gekund, geen aanleiding voor de veronderstelling dat het Hof van Justitie hierin een eigen koers gaat varen.

Duidelijk moge zijn dat een formalistische, juridische, benadering van het *idem* de verdragsrechtelijke bescherming beperkt. Indien de 'andere' doelstelling van de delictsomschrijving reden is het delict niet als 'hetzelfde' aan te merken, dan ligt (al dan niet opeenvolgende) vervolging en bestraffing op de loer. Als, bij wijze van (een gelukkig achterhaald) voorbeeld, de bestrijding van werknemersverzekeringspremiefraude een ander doel dient, dan corrigerend optreden bij het onvolledig naleven van de verplichtingen ten aanzien van de loonbelasting, dan levert het beboeten van het één en het bestraffen van het ander bij een feitelijke benadering (eenheid van handelen naar tijd en plaats) een schending op. Juridisch is geen sprake van 'hetzelfde', dus geen strijd.²⁰ Het EHRM leek nooit veel moeite te hebben met aspecten van een juridische benadering in de toetsing.²¹ Toetsing aan artikel 54 Schengen levert van oudsher een (heel) feitelijke interpretatie op.²² Bediscussieerd wordt of het EHRM sinds Zolotukhin de lijn van het Hof van Justitie heeft overgenomen.²³ Vele schrijvers zijn die mening toegedaan, zo ook overduidelijk de A-G in het slot van zijn overweging 77 waar hij onder verwijzing naar Zolotukhin het volgende weergeeft: " *In die zaak heeft het EHRM onomwonden vastgesteld dat artikel 4 van Protocol nr. 7 bij het EVRM aldus moet worden opgevat dat het iedere tenlastelegging van een tweede inbreuk verbiedt wanneer die is gebaseerd op feiten die gelijk of wezenlijk gelijk zijn aan de feiten waarop een andere inbreuk is gebaseerd. Aldus onderschrijft het EHRM een uitlegging van het tweeledige verwijt in overeenstemming met de door het Hof in de rechtspraak betreffende artikel 54 van de Schengen-uitvoeringsovereenkomst ontwikkelde uitlegging.*"

Binnen een internationale context ligt een vrij feitelijke benadering voor de hand. De Schengen-uitleg is in de context van het verdrag vrijwel onontkoombaar, meer dan de (oude) uitleg van het EHRM. Het lijkt eveneens onontkoombaar dat het Hof van Justitie en het EHRM naar elkaar toe zullen groeien, voor zover daar voorheen verschillen waren. Op dit punt lijkt het voor de hand te liggen dat een te juridische uitleg van het *idem* het onderspit zal delven. Ik zou dat toejuichen. Gelet op de vele prominente schrijvers die mij zijn voorgegaan laat ik in het midden of we daar thans al zijn, mede omdat voor de praktijk meer van belang is of de Hoge Raad al zo ver is. Vooruitlopend op het volgende onderdeel luidt het antwoord op die vraag ontkennend.

4. Het *ne bis in idem* vanuit nationaal perspectief

Het *bis* tussen beboeting en strafrechtelijke vervolging is in Nederland ondervangen met het *una-viabeginsel*. Hoewel op de praktische uitwerking van dit beginsel nog veel kritiek mogelijk is, is het beginsel een goede keuze. Daarmee wordt immers niet alleen tegemoet gekomen aan het verbod van een dubbele bestraffing, maar ook aan het gebod een dubbele vervolging te voorkomen. Overzie ik het speelveld goed genoeg dan beperkt de nationale kritiek zich op dit punt nagenoeg tot het verwijt dat er opportunistische keuzes gemaakt worden ten aanzien van welk tijdvak welke punitieve maatregel ten deel

²⁰ Zie conclusie van A-G Wattel 10 februari 2006, nr. 41 816, V-N 2006/17.11 (afdoening HR: 81 RO), alsmede de verdere voorbeelden onder 5 van zijn conclusie.

²¹ Ontleend aan A-G t.a.p. noot 24: EHRM 30 juli 1998, Recueil des arrêts et décisions 1998-V, nr. 83 (Oliveira/Zwitserland), EHRM 29 mei 2001, nr. 37950/97 (Franz Fischer/Oostenrijk), EHRM 6 juni 2002, nr. 38237/97 (Sailer/Oostenrijk) en EHRM 23 juni 2009, nr. 15737/02 (Ongun/Turkije).

²² Ontleend aan A-G t.a.p. noot 27: Hof van Justitie 11 februari 2003, C-187/01 (Gözütok) en C-385/01 (Brügge), Hof van Justitie 10 maart 2005, C-469/03 (Miraglia), Hof van Justitie 9 maart 2006, C-436/04 (Van Esbroeck), Hof van Justitie 28 september 2006, C-150/05 (Van Straaten), Hof van Justitie 28 september 2006, C-467/04 (Gasparini) en Hof van Justitie 11 december 2008, C-297/07 (Bourquain).

²³ M.J. Borgers geeft in de inleiding van zijn bijdrage aan de vriendenbundel van A.J. Machielse, *Ad hunc modum*, een mooi overzicht van de discussie: M.J. Borgers, 'De Hoge Raad en het *ne bis in idem*-beginsel: een onbezonnen koers?', Deventer, Kluwer 2013, blz. 23-32.

valt. Sinds 1 januari 2012 is daar bijgekomen dat artikel 67q AWR trekken heeft van een dubbele vervolging.²⁴

Even afgezien van non-ratificatie is de voornaamste vraag of artikel 67q AWR voldoet aan het tweede lid van artikel 4 van het zevende protocol EVRM.²⁵ De Haas heeft vanzelfsprekend gelijk in haar kritiek op het wetsartikel, waar zij stelt dat het feit dat de verzuimboete weliswaar kan worden verdisconteerd met de latere vergrijpboete, maar niet (meer) kan worden vernietigd. Daardoor krijgt het voornamelijk trekken van een nieuwe vervolging, niet van een heropening. In Åkerberg Fransson, met name in de conclusie van de A-G, ligt de nodige ruimte besloten om praktisch om te gaan met dit soort doublures. Door het niet ratificeren van het zevende protocol is een beroep op het EVRM zinloos, maar zo dit anders zou zijn, lijkt het me zeer de vraag of dit 'gebrek' niet te futiel zou worden bevonden voor een inbreuk. Het Hof van Justitie zal niet ingrijpen zolang de lidstaten dit soort praktische regelingen wenselijk vinden. Mijn inschatting is dat artikel 67q AWR een afdoende 'reparatie' zal blijken van het oordeel van de Hoge Raad dat na een verzuimboete geen vergrijpboete meer kan worden opgelegd.²⁶

In het arrest van 1 februari 2011 heeft de Hoge Raad te kennen gegeven in Zolotukhin geen aanleiding te zien terug te komen op de lijn dat duidelijke juridische invloeden bij de toetsing van het *idem* worden betrokken.²⁷ Gelet op het feit dat 'Europa' niet kan, respectievelijk niet zal, ingrijpen, is met dat oordeel de kous (voorlopig) af, ondanks de in de literatuur geleverde kritiek op dit arrest.²⁸ Een extra complicatie bij de nationale discussie over wat 'hetzelfde' is, is gelegen in het feit dat het criterium zowel een rol speelt bij de beoordeling van een opeenvolgende vervolging, als bij de vraag of een wijziging in de tenlastelegging is toegestaan.²⁹ Naar Nederlands perspectief is het wellicht begrijpelijk dat *aan de hand van dezelfde maatstaf [moet] worden beoordeeld of sprake is van "hetzelfde feit"* of dit nu is bij opeenvolgende vervolging, dan wel bij de wijziging van een tenlastelegging.³⁰ Wellicht is het zelfs zo dat gelijkheid in maatstaf er voor zorgt dat een betere afweging wordt gemaakt, omdat de belangen bij de ene maatstaf vaak haaks staan op die bij de andere. De vraag of de grondslag van de vervolging te zeer wordt verlaten, lijkt verdragsrechtelijk echter een andere dan de vraag of iemand opnieuw mag worden lastig gevallen. In het eerste geval zou ik menen dat het (meer) gaat om het verdedigingsbeginsel, in het tweede geval om de hier aan de orde zijnde uitleg van het *idem*. In het eerste geval zal het vanuit de optiek van de verdachte snel iets meer gaan om juridisch geneuzel, in het tweede geval om het gevoel dubbel gepakt te worden. Wanneer iemand redelijkerwijze snapt dat ter zitting een wezenlijk onderdeel van de hem te maken verwijten worden 'vergeten', zal hij enigszins begrip hebben voor het feit dat dit ter zitting wordt aangevuld, minder voor het feit dat hij daar nadien nog een keer voor wordt aangehouden.

Vasthouden aan een deels juridische maatstaf bij de toetsing van 'hetzelfde feit' zal bij het verdedigingsbeginsel niet, maar bij het ne-bis-in-idem wel (verder) onder druk komen te staan bij toenemende invloed vanuit Europa. Voor fiscaal delinquenten lijkt dat een goede ontwikkeling. Zij klagen volgens mij meer over het gevoel tweemaal op de korrel te worden genomen, dan te worden overvallen ter zitting door een wezenlijk ander verwijt.

²⁴ Zie hiervoor onder meer P. de Haas, 'Het ne bis in idem-beginsel: een tweede vervolging of heropening', WFR 2011/1273, alsmede J.D. Baron, 'Zet Europa art. 67q AWR buitenspel?', WFR 2013/398.

²⁵ Opgenomen in voetnoot 8.

²⁶ Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 42 764, BNB 2010/5.

²⁷ Hoge Raad 1 februari 2011, NJ 2011/394.

²⁸ Zie Borgers t.a.p.

²⁹ Zie hierover Borgers t.a.p. alsmede F. de Graaf, 'Ne bis in idem. Twee keer hetzelfde in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Europees Hof voor de rechten van de mens', DD 2013/34.

³⁰ Hoge Raad 1 februari 2011, overweging 2.2.2.

5. De toegevoegde waarde van het Handvest ten opzichte van het EVRM

De fiscaal relevante bepalingen uit het Handvest, waren goeddeels al gemeengoed bij een beroep op het EVRM. Zeker nu zo veel mogelijk op gelijke wijze zal worden uitgelegd, lijkt forum-shopperen geen meerwaarde van het Handvest. De vraag doemt op wanneer een beroep op het EVRM moet worden gedaan en wanneer op het Handvest. Heeft het Handvest voor fiscale procedures wel toegevoegde waarde?

Het antwoord is zonder meer 'ja', niet alleen omdat het zeker niet kan schaden. Åkerberg Fransson werd op 24 mei 2007 beboet. Op 9 juni 2009 werd hij opgeroepen om zich strafrechtelijk te verantwoorden. Op 23 december 2010 besluit de Zweedse rechter prejudiciële vragen te stellen, die op 26 februari 2013 worden beantwoord. Voor wie Straatsburg gewend is, is de termijn waarbinnen de verlangde uitleg wordt verkregen buitengewoon voortvarend. Voor wie belang heeft bij een nog enigszins snelle rechtsgang is het uitlokken van vragen aan het Hof van Justitie te verkiezen boven het volledig doorlopen van de nationale rechtsgang om vervolgens te klagen bij het Hof in Straatsburg.

Daarnaast kent de fiscaliteit een belangrijke belemmering voor toegang tot het EVRM: een fiscale (niet-punitieve) aangelegenheid biedt geen toegang tot de waarborgen van artikel 6 EVRM.³¹ Het Handvest kent (slechts) de beperking dat het om de uitleg van het Unierecht moet gaan. Elk beroep op de waarborgen die artikel 6 EVRM biedt in civiele- en strafzaken, kunnen nu - bij een Unierechtelijke aangelegenheid - worden binnen gehaald via de equivalent in het Handvest. Het verdedigingsbeginsel, het recht (vooraf) te worden gehoord, het recht op inzage in het (eigen) dossier, en wellicht zelfs het recht op toegang tot een onafhankelijke rechter, lijken in het Handvest bovendien ruimhartiger te zijn geregeld dan in nationale bepalingen.

6. Conclusie

De uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Åkerberg Fransson maakt duidelijk dat ook formele bepalingen die niet Unierechtelijk van aard zijn de Unierechtelijke grondslag volgen. Het procedure arsenaal voor formalisten lijkt daarmee aanzienlijk vergroot. Het Hof van Justitie is echter terughoudend om bepalingen uit het Handvest uit te leggen op een wijze die niet strookt met nationaal gedachtengoed. Hoewel de verwachting gerechtvaardigd lijkt dat deze terughoudendheid geleidelijk aan zal afnemen, moet van toetsing aan het Handvest geen wonderen worden verwacht. Bovendien zal er nog veel water door de Rijn moeten lopen eer een Nederlandse lagere rechter een iets afwijkend oordeel van de Hoge Raad niet als leidraad zal (blijven) houden en een Europese interpretatie, die van hoger orde is, ruimhartig overneemt.

Zeker omwille van de snelheid waarmee een wederpartij en de rechter kan worden overtuigd, blijft het verstandig om de oplossing van geschillen (eerst) dicht bij huis te zoeken: begin met een beoordeling van de vraag of nationale bepalingen (en eventueel beleid) soelaas bieden. Doe slechts bij het tekort schieten van nationale waarborgen een beroep op Europese waarborgen, althans hoogstens aanvullend op dat wat onze eigen wetgever ons te bieden heeft.

³¹ EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98 (Ferrazzini vs. Italië), V-N 2001/44.5.