

€ 180.000 per jaar. Tegen die achtergrond was het oordeel dat geen sprake was van dringend eigen gebruik ontoereikend gemotiveerd.

10. Volgens het gerechtshof had de verhuurder, kort gezegd, niet aannemelijk gemaakt dat hij juist dit pand nodig had om zelf een hotelbedrijf te exploiteren. Redengevend daarvoor was dat de verhuurder over een (bescheiden) vastgoedportefeuille kon beschikken, zodat de vraag rees waarom juist dit gehuurde op dit moment door de verhuurder zelf in gebruik moest worden genomen. Ook dit onderdeel van de motivering sneuvelt, omdat het gerechtshof hiermee heeft miskend dat het niet aan de verhuurder is om dit aannemelijk te maken, maar daarentegen aan de huurder om aannemelijk te maken dat de verhuurder andere mogelijkheden ten dienste staan en dat het benutten daarvan voldoende in de rede ligt.

11. Zoals opgemerkt, dient de vraag of sprake is van dringend eigen gebruik te worden beoordeeld naar het moment van de uitspraak, *ex nunc* derhalve. Dit leidt ertoe dat het oordeel van het gerechtshof dat sprake is van een betrekkelijk recente eigen keuze van de verhuurder om het hotelbedrijf te verkopen en daarmee van extra winst door zelfexploitatie af te zien, zonder nadere motivering onbegrijpelijk is. Gelet op het feit dat deze keuze ten tijde van het arrest alweer veertien jaar geleden was gemaakt, is inderdaad niet goed te volgen waarom dit aan dringend eigen gebruik in de weg zou staan. Een in het arrest niet genoemd argument daarvoor zou ook kunnen zijn dat de wettelijke huurtermijnen van vijf plus vijf jaar in beginsel voldoende worden geacht om huurdersinvesteringen terug te verdienen.

12. De zaak wordt ter verdere afdoening verwezen naar een ander gerechtshof. Dat zal moeten beoordelen of sprake is van dringend eigen gebruik en daarbij dienen alle omstandigheden van het geval te worden meegewogen. Dat verklaart dat de Hoge Raad – anders dan de A-G – wel ingaat op de klacht dat het gerechtshof ontoereikend heeft gemotiveerd dat de verhuurder het hotelbedrijf voor € 800.000 had verkocht, nu niet in geschil was dat het om € 400.000 ging. Of en in welke zin dit relevant is, zal het gerechtshof na verwijzing moeten beoordelen.

mr. E.E. van der Kamp
Trip Advocaten & Notarissen

Strafrecht

72

Una via-beginsel en ne bis in idem

Hoge Raad
15 maart 2022, nr. 19/02761, ECLI:NL:HR:2022:364
(mr. De Hullu, mr. Buruma, mr. Wortel, mr. Van Strien, mr. Kooijmans)
(Concl. A-G Hofstee)
Noot mr. B.A.A. Postma

Na boete rechtspersoon natuurlijk persoon strafrechtelijk vervolgd voor belastingverzuim.

[Sv art. 243, 255; Sr art. 68]

Essentie: Art. 243 lid 2 Sv jo. art. 255 lid 1 Sv staat er aan in de weg dat na oplegging van een bestuurlijke boete dezelfde persoon voor hetzelfde feit 'opnieuw' in rechte wordt betrokken, behoudens in geval van nieuwe bezwaren. De verdachte wordt echter als natuurlijke persoon vervolgd in de hoedanigheid van degene die opdracht heeft gegeven aan het door de bv begane feit dan wel aan de verboden gedraging van die bv feitelijke leiding heeft gegeven, als voorzien in art. 51 Sr, terwijl hof heeft vastgesteld dat eerdere verzuimboetes zijn opgelegd aan de bv. De enkele omstandigheid dat de verdachte ten tijde van het tenlastegelegde bestuurder was van de in de tenlastelegging bedoelde bv en (door middel van een andere bv) enig aandeelhouder was van de bv, maakt de beoordeling van de ontvankelijkheid van het OM in de vervolging niet anders.

Samenvatting: Er bestaat een aanzienlijk verschil tussen de aard en ernst van enerzijds de feiten die aanleiding kunnen geven tot oplegging van verzuimboetes op grond van art. 67b lid 1 (oud) AWR en art. 67c lid 1 (oud) AWR en anderzijds het tenlastegelegde, op art. 69 lid 1 AWR toegesneden feit. Dat komt onder meer tot uitdrukking in het in art. 69 lid 1 AWR neergelegde opzet- en strekkingsvereiste en in de in art. 69 lid 1 AWR genoemde maximale straffen, waaronder gevangenisstraf van maximaal vier jaren. Gelet daarop kunnen zulke feiten in beginsel niet worden aangemerkt als hetzelfde feit ex art. 68 Sr en art. 243 lid 2 Sv jo. art. 255 lid 1 Sv.

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 4 juni 2019, nummer 20-002124-17, in de strafzaak tegen:

[verdachte], geboren te [geboorteplaats] op [geboortedatum] 1972,

hierna: de verdachte.

Conclusie Advocaat-Generaal

(mr. Hofstee)

I. Inleiding

1. De verdachte is bij arrest van 4 juni 2019 door het gerechtshof 's-Hertogenbosch wegens het onder 2 tenlastegelegde en bewezenverklaarde feit – kort gezegd: het opdracht geven tot,

en/of het feitelijk leidinggeven aan, het door [A] B.V. opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangiften voor de omzetbelasting over verschillende aangiftetijdvakken in 2011 tot en met 2014 – veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van vier maanden. Over deze veroordeling gaat de onderhavige conclusie niet.

2. Het gaat in deze conclusie om een andere beslissing van het hof. Het hof heeft namelijk het openbaar ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de strafvervolging van het onder 1 tenlastegelegde feit, waarin de verdachte (samengevat) wordt verweten opdracht te hebben gegeven tot, en/of feitelijk leiding te hebben gegeven aan, het door [A] B.V. opzettelijk niet of niet tijdig doen van de aangifte voor de omzetbelasting over het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 (daarover nader in onderdeel III.).

3. Namens het openbaar ministerie heeft [betrokkene 1], advocaat-generaal bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch, cassatieberoep tegen de uitspraak van het hof ingesteld. Bij schriftuur heeft mr. H.H.J. Knol, advocaat-generaal bij het ressortsparket, twee middelen van cassatie voorgesteld.

4. Beide middelen – waarover meer in onderdeel IV. – komen op tegen de beslissing van het hof tot niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging van het onder 1 tenlastegelegde feit. De middelen zijn – kort gezegd – gericht tegen de wijze waarop het hof toepassing heeft gegeven aan art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv 'en het daaraan ten grondslag liggende *una via*-beginsel'.

II. Korte schets van de gang van zaken voor zover hier van belang

De voor de bespreking van de middelen relevante gang van zaken kan op basis van de vaststellingen van het hof als volgt chronologisch worden weergegeven:

(i) Met betrekking tot de aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 is door de inspecteur der rijksbelastingen aan [A] B.V. met dagtekening 28 mei 2015 een naheffingsaanslag van € 250,- opgelegd.

(ii) Met de naheffingsaanslag van 28 mei 2015 heeft de inspecteur aan [A] B.V. een verzuimboete van € 65,- opgelegd vanwege het niet (tijdig) indienen van de aangifte als bedoeld in art. 67b, eerste lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder: AWR). De inspecteur heeft toen aan [A] B.V. tevens een verzuimboete van € 50,- opgelegd wegens niet (volledige) betaling op aangifte als bedoeld in art. 67c, eerste lid, AWR.

(iii) Vervolgens is op 18 mei 2016 door het functioneel parket van het openbaar ministerie, de FIOD en het bestuur van de Belastingdienst besloten om een strafrechtelijk onderzoek tegen de verdachte op te starten. Een machtiging tot de instelling van het opsporingsonderzoek is, gezien de stukken van het geding, niet door een rechter-commissaris verleend.

(iv) Bij verstekvonnis van de rechtbank Oost-Brabant van 27 juni 2017 is de verdachte voor onder meer het feit dat ook in hoger beroep als feit 1 is tenlastegelegd (zie randnummer 5 hierna), veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van vijf maanden. Uit dit vonnis – dat zich bij de aan Hoge Raad gezonden stukken bevindt – blijkt dat de zaak tegen de verdachte aanhangig is gemaakt bij dagvaarding van 1 maart 2017.

III. De uitspraak van het hof

5. Aan de verdachte is onder feit 1 tenlastegelegd dat:

'[A] B.V. in of omstreeks de periode van 30 april 2015 tot en met 28 november 2016 te Sittard in de gemeente Sittard-Geleen en/of in de gemeente(n) Roosendaal en/of Maastricht en/

of Venlo en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander of anderen, althans alleen, opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte omzetbelasting ten name van [A] B.V. over het aangiftetijdvak 1e kwartaal 2015 niet en/of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heeft gedaan, althans laten doen, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven en/of aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven'

6. Het hof heeft met betrekking tot de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de vervolging van het onder 1 tenlastegelegde feit het volgende overwogen:

'Ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie

A.

De raadsman heeft betoogd dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard, omdat niet tot strafvervolging van de verdachte over had mogen worden gegaan. Daartoe is het volgende aangevoerd.

A. 1 *Schending una via-beginsel (feit 1)*

Aan de verdachte zijn voor het niet doen van een aangifte omzetbelasting over het 1e kwartaal van 2015 verzuimboetes opgelegd. Door desondanks de verdachte voor datzelfde feit nadien strafrechtelijk te vervolgen, zoals onder feit 1 aan hem ten laste is gelegd, is het *una via*-beginsel geschonden.

[...]

Het hof overweegt dienaangaande als volgt. [...]

B. 1 *Una-via beginsel geschonden*

Het *una via*-beginsel is gecodificeerd in artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 243 van het Wetboek van Strafvordering. Artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht bepaalt dat geen bestuurlijke boete wordt opgelegd indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen. Artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering bepaalt dat indien ter zake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging.

Uit het procesdossier komt naar voren dat door de inspecteur der rijksbelastingen aan [A] B.V. een verzuimboete is opgelegd voor het niet tijdig doen van een aangifte omzetbelasting over het 1e kwartaal 2015. (2) Bij brief van de griffier van 9 mei 2019 is namens de voorzitter van deze strafkamer aan de advocaat-generaal verzocht om informatie te verschaffen over het tijdstip en de reden van het opleggen van deze verzuimboete.

Ter terechtzitting in hoger beroep van 21 mei 2019 is door de advocaat-generaal een aanvullend proces-verbaal van bevindingen overgelegd, waarin is ingegaan op de in 2015 aan [A] B.V. opgelegde verzuimboetes. De inspecteur heeft met betrekking tot de aangiften omzetbelasting over de perioden 1e kwartaal 2015, 2e kwartaal 2015, 3e kwartaal 2015 en 4e kwartaal 2015 aan [A] B.V. telkens een naheffingsaanslag van € 250,00 met in totaal verzuimboetes van € 115,00 opgelegd. De verzuimboetes van respectievelijk € 50,00 en € 65,00 zijn opgelegd wegens niet (volledige) betaling op aangifte ex artikel 67c, eerste lid, van de AWR en het niet (tijdig) indienen van de aangifte ex artikel 67b, eerste lid, van de AWR. De dagtekening van de opgelegde verzuimboetes over het 1e kwartaal 2015 is 28 mei 2015.

Het hof ziet zich allereerst voor de vraag gesteld of de feiten waarvoor de bestuurlijke verzuimboetes zijn opgelegd, dezelfde feiten behelzen als hetgeen aan de verdachte onder feit 1 ten laste is gelegd en waarvoor strafvervolging is ingesteld.

De advocaat-generaal heeft zich dienaangaande op het standpunt gesteld dat de verzuimboetes niet zijn opgelegd voor hetzelfde feit als waarvoor de verdachte thans wordt vervolgd. De raadsman heeft deze zienswijze betwist en betoogd dat sprake is van hetzelfde feit, omdat de verweten gedraging – te weten het niet doen van aangifte – hetzelfde is als de feiten waarvoor verzuimboetes zijn opgelegd. De verweten schuldgradatie speelt daarbij geen rol.

Het hof stelt voorop dat bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van hetzelfde feit aansluiting wordt gezocht bij artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht. Er dient gekeken te worden naar de juridische aard van de feiten en de gedragingen van de verdachte. Vuistregel is dat een aanzienlijk verschil in de juridische aard van de feiten en/of in de gedragingen van de verdachte tot de slotsom kan leiden dat geen sprake is van hetzelfde feit als hiervoor bedoeld. (3) De gebezigde woorden “aanzienlijk verschil” duiden erop dat de maatstaf niet eng moet worden uitgelegd. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens staat eveneens een ruime benadering voor: het moet gaan om dezelfde of wezenlijk dezelfde feiten. (4)

De opgelegde verzuimboete op grond van artikel 67b van de AWR betreft een boete voor het niet (tijdig) doen van aangifte. Deze verzuimboete betreft zonder enige twijfel hetzelfde feit als het feit waarvoor de verdachte nu wordt vervolgd op grond van artikel 69, eerste lid, van de AWR, namelijk: het opzettelijk niet (tijdig) doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte.

De opgelegde verzuimboete op grond van artikel 67c van de AWR betreft een boete voor het niet (tijdig) voldoen (betalen) van belasting, die op aangifte moet worden voldaan (betaald). Het hof overweegt in dat verband dat het heffingssysteem voor de omzetbelasting wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat de aangifte in een rechtstreeks verband staat tot de betalingsverplichting van de belastingplichtige. De omzetbelasting moet ingevolge hoofdstuk IV van de AWR juncto artikel 14 van de Wet op de omzetbelasting 1968 door de belastingplichtige op aangifte worden voldaan. (5)

Met betrekking tot de vraag of het bedrag aan (materieel verschuldigde) omzetbelasting dat op aangifte moet worden voldaan, maar niet is aangegeven ook – spontaan – door de belastingplichtige moet worden betaald geldt dat, alhoewel het wettelijk systeem van heffing door middel van voldoening of afdracht op aangifte een betaling bovenop het bedrag van de aangifte niet uitsluit (6), uit dit wettelijke systeem volgt dat de belanghebbende niet tot een dergelijke, niet in de aangifte aangegeven, betaling verplicht is. (7)

Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de aangifte en het bedrag aan omzetbelasting dat moet worden voldaan onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De aangifte en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd plaats op hetzelfde moment, namelijk in de regel binnen een maand na het einde van het tijdvak. (8) Alleen het bedrag dat is aangegeven moet worden betaald. Het bedrag dat – zoals in casu: ten onrechte – niet is aangegeven behoeft niet te worden betaald.

De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling: de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, on-

losmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt. (9)

Mitsdien is het hof, anders dan de advocaat-generaal, maar met de verdediging van oordeel dat in het onderhavige geval het niet voldoen van de (materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het niet indienen van de aangifte omzetbelasting zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrekking tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit.

Nu naar het oordeel van het hof sprake is van hetzelfde feit en ter zake daarvan reeds een bestuurlijke boete ex artikel 67c van de AWR is opgelegd, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging. Hetzelfde geldt voor de ex artikel 67b van de AWR opgelegde verzuimboete. Door een kennisgeving van niet verdere vervolging eindigt de zaak.

De oplegging van de verzuimboetes voor het niet doen van een aangifte omzetbelasting ex artikel 67b van de AWR en voor het niet betalen van omzetbelasting ex artikel 67c van de AWR over het 1e kwartaal 2015 op 28 mei 2015 staat in beginsel in de weg aan strafrechtelijke vervolging voor het niet doen van aangifte omzetbelasting over het 1e kwartaal 2015 ex artikel 69 van de AWR, zoals aan de verdachte onder feit 1 ten laste is gelegd. Een andersluidend oordeel zou immers impliceren dat *het ne bis in idem*-beginsel en het *nemo debet bis vexari*-beginsel geweld wordt aangedaan. In dit verband heeft het hof acht geslagen op het bepaalde in artikel 255 van het Wetboek van Strafvordering. Dat artikel luidde ten tijde van 18 mei 2016, de dag waarop door het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, de FIOD en het bestuur van de Belastingdienst werd besloten een strafrechtelijk onderzoek tegen de verdachte in te stellen, als volgt:

“1. De verdachte kan na zijn buitenvervolginstelling, na de hem betekende beschikking, houdende verklaring dat de zaak geëindigd is, of na de hem betekende kennisgeving van niet verdere vervolging, in het laatste geval behoudens artikel 121 of artikel 246, ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechten worden betrokken tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden.

2. Als nieuwe bezwaren kunnen enkel worden aangemerkt verklaringen van getuigen of van den verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, welke later zijn bekend geworden of niet zijn onderzocht.

3. In dat geval kan de verdachte niet ter terechtzitting van de rechtbank worden gedagvaard, dan na een ter zake van deze nieuwe bezwaren ingesteld opsporingsonderzoek.

4. Tot de instelling van een opsporingsonderzoek als bedoeld in het derde lid wordt niet overgegaan dan na machtiging door de rechter-commissaris, verleend op vordering van de officier van justitie die met de opsporing van het strafbare feit is belast.”

Indien er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden, kan derhalve, ondanks het feit dat reeds ter zake van hetzelfde feit een bestuurlijke boete is opgelegd, toch tot strafvervolging van datzelfde feit worden overgegaan.

De advocaat-generaal heeft bij requisitoir naar voren gebracht dat nieuwe bezwaren in vorenbedoelde zin zijn gerezen op grond van alle gegevens die na het opleggen van de verzuimboetes naar boven zijn gekomen, zoals de getuigenverklaringen, ambtshandelingen en bevindingen.

Niettegenstaande het antwoord op de vraag of daarvan al dan niet sprake was, stelt het hof vast dat de tot instelling van een opsporingsonderzoek vereiste machtiging door de rechter-commissaris ontbreekt. Door het vorderen van een dergelijke machtiging kan de rechter-commissaris juist beoordelen of inderdaad sprake is van nieuwe bezwaren in de zin der wet. Dit vereiste strekt ertoe te waarborgen dat de verdachte niet lichtvaardig alsnog zal worden onderworpen aan een opsporingsonderzoek en zal worden gedagvaard.

Daarnaar gevraagd ter terechtzitting in hoger beroep heeft de advocaat-generaal bevestigd dat zij evenmin over de in artikel 255, vierde lid, van het Wetboek van Strafvordering bedoelde machtiging beschikt. Derhalve moet het naar 's hofs oordeel ervoor worden gehouden dat de machtiging, in strijd met het daartoe dwingende wettelijke voorschrift, niet is verleend. Van een desondanks verricht opsporingsonderzoek naar de gestelde nieuwe bezwaren is evenmin gebleken.

De verdachte is ter zake van het onder feit 1 ten laste gelegde, te weten het feitelijke leidinggeven aan het door [A] B.V. niet en/of niet binnen de daarvoor gestelde termijn doen van een aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak 1e kwartaal 2015, voor de rechtbank gedagvaard. Voor datzelfde feit zijn eerder verzuimboetes opgelegd aan [A] B.V., waarvan de verdachte de feitelijke leidinggever was.

Al het voorgaande leidt het hof tot het oordeel dat de verdachte, in strijd met het bepaalde in artikel 255, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering, opnieuw voor hetzelfde feit in rechte is betrokken. Dat maakt dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk behoort te worden verklaard ter zake van de strafvervolgning van de verdachte ter zake van het onder feit 1 ten laste gelegde. Het hof zal mitsdien hierna overeenkomstig beslissen.

(2) Dossierpagina's 14-15. De aan [A] B.V. opgelegde verzuimboetes zijn aan te merken als bestuurlijke boetes. Zie onder meer de definitiebepaling in artikel 5:40 van de Awb en de plaatsing van de overtreden artikelen 67b en 67c van de AWR in Hoofdstuk VIIIA, getiteld "Bestuurlijke boeten" van de AWR.

(3) Hoge Raad 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102.

(4) EHRM 10 februari 2009, NJ 2010/36 (Zolutukhin).

(5) Vgl. ook de parlementaire geschiedenis dienaangaande: *Kamerstukken II* 1955/56, 4080, nr. 5, p. 9.

(6) Hoge Raad 22 februari 1984, nr. 21 979, *BNB* 1984/233 en Hoge Raad 22 februari 1984, nr. 22 238 *BNB* 1984/234.

(7) Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2007, rolnr. 06/0325, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC3164 en Hof 's-Hertogenbosch 10 oktober 2008, rolnr. 07/00257, ECLI:NL:GHSHE:2008:BG9625. Vgl. ook de brief van de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2007, nr. DGB2007-1221, *Kamerstukken II* 2006/2007, aanhangsel 1325, onder meer gepubliceerd in *V-N* 2007/21.4 naar aanleiding van kamervragen over een uitspraak van dit hof van 11 augustus 2006, nr. 03/01205, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8216 en het gelijkkluidende antwoord in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 25 augustus 2008, nr. DGB 2008-03325 op vragen van kamerleden over — onder meer — het standpunt van de staatssecretaris naar aanleiding van de uitspraak van dit hof van 21 november 2007, nr. 06/00325, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC3164 in *V-N* 2008/25.7.

Zie voorts de toelichting in dezelfde zin in *NTRF* 2009/185 van de staatssecretaris van Financiën om geen beroep in cassatie in te stellen tegen voornoemde uitspraak van dit hof van 10 oktober 2008, nr. 07/00257.

(8) Artikel 10, tweede lid en artikel 19 van de AWR.

(9) Hof 's-Hertogenbosch 17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481.

IV. De middelen

Het eerste middel

7. Het eerste middel, mede bezien in samenhang met de toelichting daarop, bevat twee klachten. De eerste klacht richt zich tegen het oordeel van het hof dat de onder feit 1 tenlastegelegde overtreding van art. 69, eerste lid, AWR door [A] B.V. 'hetzelfde feit' betreft als de fiscale verzuimen waarvoor aan [A] B.V. op grond van de artikelen 67b en 67c AWR fiscale verzuimboetes zijn opgelegd. Volgens de steller van het middel getuigt dit oordeel van het hof van een onjuiste rechtsopvatting, althans is het oordeel zonder nadere, doch ontbrekende, motivering niet zonder meer begrijpelijk. De tweede (subsidiare) klacht komt op tegen het oordeel van het hof dat het onder feit 1 aan de verdachte (als natuurlijk persoon) tenlastegelegde feitelijke leidinggeven aan de overtreding van art. 69, eerste lid, AWR die door (de rechtspersoon) [A] B.V. is begaan 'hetzelfde feit' betreft als de fiscale verzuimen waarvoor op grond van de artikelen 67b en 67c AWR aan [A] B.V. de hiervoor vermelde fiscale verzuimboetes zijn opgelegd. Volgens de steller van het middel is ook dit oordeel van het hof onjuist, althans niet zonder meer begrijpelijk zonder nadere motivering.

Het tweede middel

8. Het tweede middel klaagt dat het oordeel van het hof dat de verdachte door middel van zijn strafvervolgning vanwege het onder feit 1 tenlastegelegde ter zake van hetzelfde feit 'opnieuw in rechte is betrokken' van een onjuiste rechtsopvatting getuigt, althans zonder nadere motivering niet zonder meer begrijpelijk is. In de toelichting wordt daartoe ten eerste erop gewezen dat in het onderhavige geval de fiscale verzuimboetes zijn opgelegd aan de rechtspersoon [A] B.V., terwijl de strafvervolgning is ingesteld tegen de verdachte als natuurlijk persoon, zodat de betrokken rechtssubjecten niet identiek zijn. Voorts voert de steller van het middel aan dat, voor zover in het oordeel van het hof besloten ligt dat de verdachte als natuurlijk persoon en [A] B.V. als rechtspersoon in dit geval met elkaar vereenzelvigd kunnen worden zodat zij voor de toepassing van art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv moeten worden aangemerkt als één en dezelfde persoon, dit oordeel van het hof in het licht van de in de toelichting aangehaalde jurisprudentie van een onjuiste rechtsopvatting getuigt, dan wel zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet begrijpelijk is.

De indeling van de hierna te bespreken middelen

9. Bij de bespreking van de middelen geef ik de voorkeur aan een andere volgorde dan de schriftuur hanteert. Ik bespreek daarom onder VI. het tweede middel en onder VII. (de eerste klacht van) het eerste middel. Alvorens daartoe over te gaan, geef ik hierna – onder V. – het relevante wettelijk kader weer en wijd ik enkele algemenere beschouwingen aan de samenloop van het strafrechtelijke en het bestuursrechtelijke traject en in het bijzonder aan het *una via*-beginsel.

V. Samenloop van het strafrechtelijke en het bestuursrechtelijke traject: het *una via*-beginsel

Wettelijk kader

10. De volgende wettelijke bepalingen zijn hier van belang:

– Artikel 51 Sr:

‘1. Strafbare feiten kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen.

2. Indien een strafbaar feit wordt begaan door een rechtspersoon, kan de strafvervolgning worden ingesteld en kunnen de in de wet voorziene straffen en maatregelen, indien zij daarvoor in aanmerking komen, worden uitgesproken: 1°. tegen die rechtspersoon, dan wel 2°. tegen hen die tot het feit opdracht hebben gegeven, alsmede tegen hen die feitelijke leiding hebben gegeven aan de verboden gedraging, dan wel 3°. tegen de onder 1° en 2° genoemden te zamen.

3. Voor de toepassing van de vorige leden wordt met de rechtspersoon gelijkgesteld: de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen.’

– Artikel 68 Sr:

‘1. 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.

2. Is het gewijsde afkomstig van een andere rechter, dan heeft tegen dezelfde persoon wegens hetzelfde feit geen vervolging plaats in geval van:

1°. vrijspraak of ontslag van rechtsvervolgning;

2°. veroordeling, indien een straf is opgelegd, gevolgd door gehele uitvoering, gratie of verjaring der straf.

3. Niemand kan worden vervolgd wegens een feit dat te zijnen aanzien in een vreemde staat onherroepelijk is afgedaan door de voldoening aan een voorwaarde, door de bevoegde autoriteit gesteld ter voorkoming van strafvervolgning.’

– Artikel 243, eerste en tweede lid, Sv:

‘1. Indien de officier van justitie afziet van verdere vervolging, doet hij de verdachte daarvan onverwijld schriftelijk mededeling.

2. 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.’

– Artikel 255 Sv:

‘1. De verdachte kan na zijn buitenvervolginstelling, na de hem betekende beschikking, houdende verklaring dat de zaak geëindigd is, of na de hem betekende kennisgeving van niet verdere vervolging, in het laatste geval behoudens artikel 12i of artikel 246, ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechte worden betrokken tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden.

2. Als nieuwe bezwaren kunnen enkel worden aangemerkt verklaringen van getuigen of van den verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, welke later zijn bekend geworden of niet zijn onderzocht.

3. In dat geval kan de verdachte niet ter terechtzitting van de rechtbank worden gedagvaard, dan na een ter zake van deze nieuwe bezwaren ingesteld opsporingsonderzoek.

4. Tot de instelling van een opsporingsonderzoek als bedoeld in het derde lid wordt niet overgegaan dan na machtiging door de rechter-commissaris, verleend op vordering van de officier van justitie die met de opsporing van het strafbare feit is belast.’

– Artikel 5:1 Algemene wet bestuursrecht (Awb):

‘1. In deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.

2. Onder overtreder wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt.

3. Overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen. Artikel 51, tweede en derde lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.’

– Artikel 5:43 Awb:

‘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.’

– Artikel 5:44 Awb:

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

2. Indien de gedraging tevens een strafbaar feit is, wordt zij aan de officier van justitie voorgelegd, tenzij bij wettelijk voorschrift is bepaald, dan wel met het openbaar ministerie is overeengekomen, dat daarvan kan worden afgezien.

3. Voor een gedraging die aan de officier van justitie moet worden voorgelegd, legt het bestuursorgaan slechts een bestuurlijke boete op indien:

a. de officier van justitie aan het bestuursorgaan heeft medegedeeld ten aanzien van de overtreder van strafvervolgning af te zien, of

b. het bestuursorgaan niet binnen dertien weken een reactie van de officier van justitie heeft ontvangen.’

– Artikel 5:47 Awb:

‘Een bestuurlijke boete die is opgelegd wegens een gedraging die tevens een strafbaar feit is, vervalt indien het gerechtshof met toepassing van artikel 12i van het Wetboek van Strafvordering de vervolging van de overtreder voor dat feit beveelt.’

11. Art. 243, tweede lid, Sv bevat een codificatie van het *una via*-beginsel. Deze bepaling is aan het Wetboek van Strafvordering toegevoegd bij de Wet van 25 juni 2009 tot aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht (Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht), *Stb.* 2009, 264.¹ Bij deze wet van 25 juni 2009 zijn ook de artikelen 5:1, 5:43, 5:44 en 5:47 toegevoegd aan de Awb.² De geschiedenis van de totstandkoming van de Vierde tranche Awb houdt onder meer het volgende in:

– *Voorstel van wet*:

ARTIKEL I

De Algemene wet bestuursrecht wordt gewijzigd als volgt:

[...]

F

In hoofdstuk 5 wordt voor afdeling 5.2 een titel ingevoegd, luidende:

1 De tekst van die bepaling luidde toen op één – hier niet relevant – onderdeel anders dan de nu geldende tekst. Bij Wet van 1 december 2011 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en enige andere wetten tot versterking van de positie van de rechter-commissaris (Wet versterking positie rechter-commissaris), *Stb.* 2011, 600, is art. 243, eerste en tweede lid, Sv komen te luiden als hiervoor weergegeven in randnummer 10.

2 Bij Wet van 25 juni 2009 tot aanpassing van bijzondere wetten aan de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassingswet vierde tranche Awb), *Stb.* 2009, 265 zijn de artikelen 5:1, 5:44 en 5:47 overigens direct gewijzigd ten opzichte van de tekst die is gepubliceerd in *Stb.* 2009, 264. De hiervoor in randnummer 10 weergegeven tekst is het gevolg van de wetswijziging die is gepubliceerd in *Stb.* 2009, 265.

TITEL 5.1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 5.0.1

1. In deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.

2. Onder overtreder wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt.

3. Artikel 51 van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.

[...]

I

Aan hoofdstuk 5 wordt een titel toegevoegd, luidende:

TITEL 5.4 BESTUURLIJKE BOETE

AFDELING 5.4.1 ALGEMENE BEPALINGEN

[...]

Artikel 5.4.1.4

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 5.4.2.3, tweede lid, aanhef en onderdeel a, is bekendgemaakt.

Artikel 5.4.1.5

1. Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging:

a. een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, of

b. het recht tot strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 of 74c van het Wetboek van Strafrecht, ingevolge artikel 37 van de Wet op de economische delicten, dan wel ingevolge artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2. Indien de gedraging tevens een strafbaar feit is, wordt zij aan de officier van justitie voorgelegd, tenzij bij wettelijk voorschrift is bepaald, dan wel met het openbaar ministerie is overeengekomen, dat daarvan kan worden afgezien.

3. Voor een gedraging die aan de officier van justitie moet worden voorgelegd, legt het bestuursorgaan slechts een bestuurlijke boete op indien:

a. de officier van justitie aan het bestuursorgaan heeft medegedeeld ten aanzien van de overtreder zowel van strafvervolging als van toepassing van artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht af te zien, of

b. het bestuursorgaan niet binnen dertien weken een reactie van de officier van justitie heeft ontvangen.

[...]

Artikel 5.4.1.8

Een bestuurlijke boete die is opgelegd wegens een gedraging die tevens een strafbaar feit is, vervalt indien het gerechtshof met toepassing van artikel 12i van het Wetboek van Strafvordering de vervolging van de overtreder voor dat feit beveelt. Artikel 74b, eerste lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.³

– *Memorie van toelichting:*

‘I. ALGEMEEN

[...]

2. De inhoud van de vierde tranche

[...]

Bestuurlijke handhaving, in het bijzonder de bestuurlijke boete

[...]

Gebleken is dat aan een beperkt aantal algemene bepalingen inderdaad behoefte bestaat; deze zijn opgenomen in de thans voorgestelde titel 5.1. Het betreft onder meer een codificatie

van het zogenaamde legaliteitsbeginsel, een regeling van het zwijgrecht en bepalingen over samenloop van voorschriften en cumulatie van sancties.

[...]

Bestuursrecht, burgerlijk recht en strafrecht

[...]

Juist omdat de eigen aard van het bestuursrecht met zich meebrengt dat andere regels dan in het strafrecht en het privaatrecht nodig kunnen zijn, behoort de wetgever daarover zoveel mogelijk duidelijkheid te verschaffen. Dit geldt zowel voor het geval dat niet als voor het geval dat wel bij die andere rechtsgebieden kan worden aangesloten. In het laatste geval kan het aangewezen zijn om duidelijkheid te verschaffen door de bewuste bepalingen van het Burgerlijk Wetboek of van het Wetboek van Strafrecht uitdrukkelijk van overeenkomstige toepassing te verklaren op bestuursrechtelijke verhoudingen. Het onderhavige wetsvoorstel biedt daarvan diverse voorbeelden. Uitgangspunt moet daarbij zijn, dat nodeloze verschillen tussen de rechtsgebieden moeten worden voorkomen. Wanneer de privaatrechtelijke of strafrechtelijke regels ook voor bestuursrechtelijke verhoudingen goed voldoen, moet daarbij worden aangesloten. Dat moet en dat kan ook, omdat veel van wat op het eerste gezicht typisch bestuurs-, straf- of privaatrechtelijk lijkt, bij nadere beschouwing een uitwerking is van aan de verschillende rechtsgebieden gemeenschappelijke rechtsbeginselen. Zo berust ook de thans voorgestelde regeling inzake de bestuurlijke boete op beginselen als «geen straf zonder schuld», *ne bis in idem* en *nulla poena sine lege*. Bestrafing door het bestuur in plaats van door de rechter vraagt een iets andere uitwerking op het niveau van de precieze regels, maar de dragende beginselen zijn dezelfde.

Het gaat in deze gevallen dus steeds om het vinden van een evenwicht tussen enerzijds het geven van eigen, afwijkende regels voor het bestuursrecht waar dat nodig is en anderzijds het aansluiten bij bestaande privaatrechtelijke of strafrechtelijke regels waar dat mogelijk is. Het wiel hoeft niet opnieuw te worden uitgevonden, maar het moet soms wel op de bestuursrechtelijke maat worden gemaakt.

[...]

III BESTUURLIJKE HANDHAVING

[...]

Artikelsgewijs

TITEL 5.1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 5.0.1

[...]

Derde lid: rechtspersonen

Of een bestuurlijke sanctie kan worden opgelegd aan een rechtspersoon, wordt wederom in de eerste plaats bepaald door de inhoud van het overtreden voorschrift. Sommige voorschriften richten zich zowel tot natuurlijke personen als tot rechtspersonen, andere uitsluitend tot rechtspersonen, terwijl weer andere – bijvoorbeeld sommige voorschriften in de sociale zekerheid – naar hun aard slechts door natuurlijke personen kunnen worden overtreden. Ook zijn er voorschriften, bijvoorbeeld in de Mededingingswet, die zich richten tot «ondernemingen» of, in de Wet milieubeheer, «degene die de inrichting drijft». Een onderneming of de «drijver» van een inrichting kan bestaan uit één of meer natuurlijke en/of rechtspersonen. Omdat een financiële sanctie – een betalingsverplichting – uiteindelijk slechts kan rusten op een bepaald vermogen in de civielrechtelijke betekenis van dat woord, moet dan zo nodig worden bepaald aan welk(e) rechtssubject(en) de overtreding kan worden toegerekend (vgl. artikel 56 Mededingingswet).

3 Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 2, p. 1, 9, 15-16.

Als de gedraging door een rechtspersoon kan worden gepleegd – er is dan uiteraard altijd sprake van functioneel daderschap – waarborgt artikel 5.0.1, derde lid, dat de bestuurlijke sanctie ook aan die rechtspersoon kan worden opgelegd. In artikel 5.0.1, derde lid, wordt artikel 51 WvSr van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit betekent onder meer dat bestuurlijke sancties kunnen worden opgelegd aan de in artikel 51, derde lid, WvSr afzonderlijk genoemde entiteiten die geen rechtspersoon in civielrechtelijke zin zijn, zoals onder meer de maatschap en de vennootschap onder firma. Een en ander is voor het bestuursrecht vanzelfsprekend van groot belang: veel bestuursrechtelijke voorschriften richten zich tot ondernemingen of instellingen en dan behoort de rechtsvorm van de onderneming of instelling niet van invloed te zijn op de mogelijkheid om een bestuurlijke sanctie op te leggen.

Indien een overtreding is gepleegd door een rechtspersoon, kan de bestuurlijke sanctie daarnaast of in plaats daarvan ook worden opgelegd aan degenen die tot de overtreding opdracht hebben gegeven of daaraan feitelijk leiding hebben gegeven. Zulks wordt, naar analogie van artikel 51

WvSr, in de bestuursrechtelijke jurisprudentie reeds aanvaard (Vz. Afd. rechtspraak RvS 24 februari 1984, AB 1984, 480 (Booy Clean); ABRS 22 maart 1995, AB 1995, 538. Het ligt in de rede deze jurisprudentie thans te codificeren. Overigens staat het het bestuursorgaan natuurlijk vrij om te volstaan met het opleggen van een boete aan de rechtspersoon.

[...]

V. DE BESTUURLIJKE BOETE

[...]

Artikelsgewijs

TITEL 5.4 BESTUURLIJKE BOETE

Afdeling 5.4.1 Algemene bepalingen

[...]

Artikel 5.4.1.4

Dit artikel codificeert het zogeheten «*ne bis in idem*»-beginsel voor bestuurlijke boeten. Voor de verhouding tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties is hetzelfde beginsel neergelegd in artikel 5.4.1.5. Het strafrecht kent het beginsel, dat niemand ten tweede male kan worden vervolgd indien de rechter reeds onherroepelijk uitspraak heeft gedaan over hetzelfde feit (art. 68 WvSr.). Voor bestuurlijke sancties is dit beginsel voor Nederland nog niet gecodificeerd, ook niet in internationaal verband. Het beginsel is neergelegd in artikel 4 van het Zevende Protocol bij het EVRM, dat echter door Nederland niet is geratificeerd. Het is eveneens neergelegd in artikel 14, zevende lid, IVBPR, maar Nederland heeft bij deze bepaling een voorbehoud gemaakt, inhoudende dat geen verdergaande verplichtingen worden aanvaard dan reeds uit artikel 68 WvSr. voortvloeien, welk voorbehoud in de jurisprudentie ruim wordt uitgelegd (zie voor een overzicht P.M. van Russen Groen, *Rechtsbescherming in het bestuursstrafrecht*, diss. EUR 1998, Arnhem 1998, blz. 294 e.v.).

Niettemin wordt algemeen aangenomen, dat ook in het bestuursrecht behoort te gelden dat niemand tweemaal mag worden gestraft voor dezelfde overtreding. Dit standpunt werd reeds ingenomen in het CTW-advies, terwijl ook de bestaande boeteregelingen waar nodig steeds voorzieningen kennen om dubbele bestraffing te voorkomen. Derhalve wordt voorgesteld dit beginsel voor het bestuursrecht in het onderhavige artikel te codificeren.

Het beginsel houdt in, dat niemand tweemaal mag worden gestraft voor *dezelfde* overtreding. Indien iemand gelijktijdig twee of meer overtredingen pleegt, kan hij wel voor beide afzonderlijk worden gestraft. Derhalve is ook in dit verband

cruciaal, of een handeling die in strijd komt met twee of meer voorschriften moet worden opgevat als één overtreding, dan wel kan worden uiteengelegd in twee of meer zelfstandige overtredingen. In het eerste geval kan immers wegens die overtreding slechts eenmaal een bestraffende sanctie worden opgelegd. Als aan die sanctie slechts één van de geschonden voorschriften ten grondslag is gelegd, is een tweede sanctie ook wegens schending van het andere voorschrift niet meer mogelijk. In het tweede geval daarentegen kan voor iedere overtreding een afzonderlijke sanctie worden opgelegd.

De jurisprudentie van de Hoge Raad inzake artikel 68 WvSr komt er op neer, dat sprake is van «hetzelfde feit», indien «blijkt van een zodanig verband met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen en de wezenlijke samenhang in het handelen en de schuld van de dader, dat de strekking van het artikel meebrengt dat zij in de zin van deze bepaling als hetzelfde feit zijn aan te merken» (HR 21 november 1961, NJ 1962, 89; HR 5 februari 1963, NJ 1963, 320). Dit criterium heeft zowel een feitelijke als een juridische dimensie. Overtreding van twee voorschriften levert pas één feit op als de overtredingen niet alleen feitelijk nauw samenhangen, maar ook kan worden gezegd dat de dader van beide overtredingen een verwijt van dezelfde strekking kan worden gemaakt; dat wil zeggen: als de overtreden voorschriften soortgelijke belangen beschermen. Aan het tweede vereiste was bijvoorbeeld niet voldaan in het bekende arrest betreffende de persoon die dronken achter het stuur werd aangetroffen op een autoloze zondag tijdens de eerste oliecrisis (HR 8 april 1975, NJ 1975, 296). De strekking van beide voorschriften (het toenmalige artikel 26 Wegenverkeerswet en artikel 1 van de toenmalige Beschikking verbruiksbeperking motorbrandstoffen tijdens het weekeinde) was zodanig verschillend, dat de verdachte twee verschillende feiten had gepleegd en derhalve voor elk van beide afzonderlijk kon worden vervolgd.

Het ligt in de rede dat bestuursorganen en de bestuursrechter bij de uitleg van het begrip «dezelfde overtreding» in het voorgestelde artikel 5.4.1.4 aansluiting zullen zoeken bij deze strafrechtelijke jurisprudentie.

Ook ten aanzien van de verhouding van het verbod van *ne bis in idem* tot het daderschap van rechtspersonen en natuurlijke personen kan aansluiting worden gezocht bij het strafrecht. De vraag kan zich immers voordoen of het opleggen van een bestuurlijke boete aan een rechtspersoon wel mogelijk is, wanneer aan de directeur(en) van de rechtspersoon in kwestie reeds als natuurlijke persoon een (bestuursrechtelijke of strafrechtelijke) boete is opgelegd. De vraag staat dan centraal wie er feitelijk wordt geraakt door de boete: in hoeverre kunnen de directeurs worden vereenzelvigd met de rechtspersoon. De Centrale Raad van Beroep heeft in een dergelijk geval overwogen dat het bestuursorgaan bij de belangenafweging of aan de rechtspersoon een boete moet worden opgelegd, zal moeten bezien of, en in hoeverre aan de boeteoplegging dezelfde feiten ten grondslag liggen als waarvoor de directeur-groootaandeelhouder strafrechtelijk is veroordeeld en of deze door het opleggen van de boete tweemaal in zijn vermogen wordt geschaad (CRvB 21 maart 2002, AB 2002, 280, JB 2002, 151). De Centrale Raad van Beroep verwijst hierbij ook naar een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad (HR 20 juni 1990, NJ 1990, 811, m.nt. Van Veen).

[...]

Artikel 5.4.1.5

Eerste lid

Artikel 5.4.1.4 beoogt het herhaald opleggen van bestuurlijke boeten voor dezelfde overtreding te voorkomen. Het onder-

havige artikel 5.4.1.5 ziet op de verhouding tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties. Ook dan geldt het beginsel «*ne bis in idem*»: als voor een overtreding aan iemand reeds een strafrechtelijke sanctie is opgelegd, kan hem voor dezelfde overtreding niet ook nog eens een bestuurlijke boete worden opgelegd, en omgekeerd (zie HR 12 januari 1999, NJ 1999, 289).

Het punt is van groot belang, omdat het, zoals in het algemeen gedeelte van dit hoofdstuk van deze memorie van toelichting is uiteengezet, nogal eens voorkomt dat de wet op overtreding van een voorschrift zowel een strafsancie als een bestuurlijke boete stelt. In dat geval zal de overheid moeten kiezen. Het gaat er niet slechts om, dat geen twee straffen worden opgelegd. Ook moet worden voorkomen dat iemand nodeloos tweemaal in een sanctieprocedure wordt betrokken voor dezelfde overtreding («*nemo debet bis vexari*»).

De keuze voor een van beide wegen dient op enig moment definitief te zijn; het kan niet zo zijn, dat als de ene weg uiteindelijk niet tot het opleggen van een sanctie leidt, de overheid het dan zonder meer nog eens langs de andere weg kan proberen. Artikel 5.4.1.5 regelt dit «*una via*» stelsel (vgl. L.J.J. Rogier, *Strafsancties, administratieve sancties en het una via-beginsel*, diss. EUR, Arnhem 1992) voor het geval, dat aanvankelijk voor de strafrechtelijke weg is gekozen. Besluit de officier van justitie een strafvervolgning in te stellen, dan is de bestuursrechtelijke weg definitief afgesloten zodra het onderzoek ter terechtzitting is begonnen. Een eventuele vrijpraak, ontslag van rechtsvervolgning of niet-ontvankelijkheid van het OM doet de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete dus niet herleven.

De bestuursrechtelijke weg is eveneens definitief afgesloten indien de officier van justitie een transactie aanbiedt en de overtreder deze aanvaardt. Dan is immers een sanctie opgelegd, en dient geen tweede sanctie voor hetzelfde feit meer mogelijk te zijn. Ziet de officier van justitie echter, anders dan wegens aanvaarding van een transactievoorstel, nog voor de aanvang van het onderzoek ter terechtzitting af van strafvervolgning, dan krijgt het bestuursorgaan alsnog de gelegenheid te beslissen of wel een bestuursrechtelijke sanctie wordt opgelegd.

Tweede lid

Een en ander impliceert uiteraard dat het OM en het bestuursorgaan met elkaar in overleg zullen moeten treden over de vraag, of de overtreding strafrechtelijk dan wel bestuursrechtelijk zal worden afgedaan. Daarom bepaalt het tweede lid dat het bestuursorgaan – dat bij overtredingen waarvoor bestuurlijke boeten kunnen worden opgelegd in de praktijk veelal als eerste op de hoogte is van de overtreding – in beginsel gehouden is de overtreding aan de officier van justitie voor te leggen. Bij grotere aantallen overtredingen is het echter niet doelmatig en uit oogpunt van een consistent beleid ook minder gewenst dat dit overleg over iedere individuele overtreding plaatsvindt. De praktijk is dan ook dat OM en bestuur in dergelijke gevallen in onderling overleg criteria formuleren voor de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening.

Deze criteria plegen te worden neergelegd in een convenant en/of in vervolgingsrichtlijnen van het OM. Daarom bepaalt het tweede lid dat van het aan het OM voorleggen van de overtreding kan worden afgezien in de gevallen waarvoor zulks tussen bestuur en OM is overeengekomen. Daarnaast is rekening gehouden met de mogelijkheid dat de wetgever zelf criteria voor de keuze tussen bestuursrecht en strafrecht formuleert.

Derde lid

Het derde lid bevat het sluitstuk van de regeling: indien de overtreding aan de officier van justitie is voorgelegd, wordt de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete opgeschort. De officier van justitie heeft vervolgens dertien weken de tijd om te beslissen of strafrechtelijk optreden gewenst is. Als de officier van justitie binnen deze dertien weken mededeelt dat de overtreding strafrechtelijk zal worden afgedaan, kan geen bestuurlijke boete worden opgelegd. Wij gaan er niet van uit, maar het valt niet geheel uit te sluiten dat het bestuursorgaan in kwestie in een dergelijk geval toch overgaat tot de oplegging van een bestuurlijke boete. Het openbaar ministerie heeft in zijn commentaar op het voorontwerp aan de orde gesteld wat hiervan de gevolgen moeten zijn. In het belang van de rechtszekerheid van de betrokken burger menen wij dat het openbaar ministerie hiermee zijn vervolgingsrecht verliest.

Als het OM niet binnen dertien weken reageert, herleeft de bevoegdheid om een bestuurlijke boete op te leggen. Deze bevoegdheid herleeft eveneens, indien het OM aan het bestuursorgaan mededeelt van strafvervolgning af te zien. De praktische betekenis daarvan zal uiteraard afhangen van de reden waarom het OM van strafvervolgning afziet. Indien het OM om redenen van prioriteitstelling van vervolgning afziet, staat niets er aan in de weg dat het bestuur wel handhavend optreedt. Indien echter het OM niet vervolgt omdat de overtreding naar zijn oordeel niet kan worden bewezen of gerechtvaardigd is, zal het bestuursorgaan in de praktijk niet snel tot het opleggen van een bestuurlijke boete overgaan. Uitgesloten is dit echter niet: het feit dat de wetgever aan het bestuursorgaan de bevoegdheid heeft toegekend om een bestuurlijke boete op te leggen, brengt met zich dat het bestuursorgaan zelf verantwoordelijk is voor de uitoefening van deze bevoegdheid, en derhalve ook bij de beoordeling van aspecten als bewijsbaarheid en wederrechtelijkheid niet gebonden is aan het oordeel van het OM.

Artikel 5.4.1.5 betreft de bevoegdheid van het bestuursorgaan om een bestuurlijke boete op te leggen indien een strafrechtelijke sanctie is opgelegd of mogelijk is. De spiegelbeeldige bevoegdheid van het OM om te vervolgen indien een bestuurlijke boete is opgelegd of had kunnen worden opgelegd, is geregeld in het voorgestelde tweede lid van artikel 243 van het Wetboek van Strafvordering. Verwezen zij naar de toelichting bij artikel II.

[...]

Artikel 5.4.1.8

Indien een overtreding waarvoor een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, tevens een strafbaar feit is, kan het voorkomen dat, nadat een bestuurlijke boete is opgelegd, een derde zich op de voet van artikel 12 Wetboek van Strafvordering tot het gerechtshof wendt met een klacht wegens niet-vervolgning van de overtreder voor datzelfde feit. In wezen beklagt de derde zich dan over de keuze om de overtreding bestuursrechtelijk af te doen. Een voorbeeld biedt ABRS 10 september 2003, nr. 200204238/1 (te vinden op www.raadvanstate.nl): aan een bedrijf was op grond van de Arbeidsomstandighedenwet een bestuurlijke boete opgelegd naar aanleiding van een arbeidsongeval met dodelijke afloop. De ouders van het slachtoffer begonnen vervolgens een art. 12 WvSv. procedure. Er rijzen dan twee vragen: kan het gerechtshof alsnog, zonder strijd met het beginsel *ne bis in idem*, de vervolging bevelen voor een feit, waarvoor al een boete is opgelegd en zo ja, wat betekent dat dan voor de reeds opgelegde boete?

Een vergelijkbare situatie kan zich binnen het strafrecht voordoen indien het beklag wegens niet vervolging betrekking heeft op een feit waarvoor het openbaar ministerie met de verdachte een transactie is aangegaan. Ingevolge artikel 74b Wetboek van Strafrecht herleeft dan, indien het gerechtshof vervolging beveelt, het recht op strafvervolging en moeten eventueel reeds in het kader van de transactie betaalde bedragen onverwijld worden terugbetaald.

Voor de bestuurlijke boete stellen wij een analoge regeling voor. Daartoe is in de tweede volzin artikel 74b, eerste lid, WvSr van overeenkomstige toepassing verklaard op het geval waarin een bestuurlijke boete is opgelegd, maar vervolgens het gerechtshof vervolging beveelt. Dit betekent dat het recht tot strafvervolging, dat door de bestuurlijke boete in beginsel was vervallen, door het bevel van het gerechtshof weer herleeft. Daardoor kan betrokkene alsnog worden vervolgd. Dit laat onverlet, dat dubbele bestraffing uiteraard ook in deze situatie moet worden voorkomen. Daarom bepaalt artikel 5.4.18, eerste volzin, dat het bevel tot vervolging van het gerechtshof van rechtswege tot gevolg heeft, dat een reeds opgelegde bestuurlijke boete vervalt. Dit geldt ook als deze bestuurlijke boete reeds onherroepelijk is geworden.

Dit brengt mee dat, voorzover de bestuurlijke boete reeds is betaald, deze betaling achteraf gezien onverschuldigd is geweest. Het bestuursorgaan dient de betaalde bedragen dus aan de overtreder terug te betalen. Behoorlijk bestuur vereist, dat dit met bekwame spoed gebeurt. Een en ander veronderstelt uiteraard, dat het bestuursorgaan van het bevel van het gerechtshof op de hoogte is. Het is echter niet nodig daarvoor een regeling te treffen. De overtreder heeft er immers zelf alle belang bij om het bestuursorgaan zo spoedig mogelijk van het bevel op de hoogte te stellen.

[...]

Artikel II (Artikel 243 WvSV)

Deze bepaling bevat het spiegelbeeld van artikel 5.4.1.5. Zij vloeit evenals laatstgenoemd artikel voort uit het «*ne bis in idem*»-beginsel. Zoals geen bestuurlijke boete meer behoort te kunnen worden opgelegd indien tegen de overtreder voor dezelfde overtreding een strafvervolging is ingesteld of een transactie is overeengekomen, dan wel daarvan definitief is afgezien, zo behoort ook geen strafvervolging meer mogelijk te zijn als voor hetzelfde feit een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel daarvan definitief is afgezien. Indien echter zonder meer zou worden bepaald dat het recht tot strafvervolging vervalt indien voor het feit een bestuurlijke boete is opgelegd, zou het openbaar ministerie geen enkele mogelijkheid hebben om een zaak te heropenen, ook niet als uit nieuwe informatie blijkt dat zij bij nader inzien te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. Daarom is gekozen voor de variant dat aan het opleggen van een bestuurlijke boete dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden als aan een kennisgeving van niet verdere vervolging door het OM zelf. Dit betekent dat het OM een beperkte mogelijkheid heeft om de zaak te heropenen, namelijk als tegen de verdachte nieuwe bezwaren in de zin van artikel 255 WvSv. bekend worden, alsmede in de toekomst als het gerechtshof naar aanleiding van een klacht op grond van artikel 12 WvSv. vervolging beveelt. Het spreekt vanzelf dat de strafrechter in dergelijke gevallen bij de straftoemeting rekening zal houden met de reeds opgelegde bestuurlijke boete. Op de gelijkstelling met de kennisgeving van niet verdere vervolging is een uitzondering gemaakt voor ar-

tikel 245a WvSv, dat betekening van de kennisgeving eist. Die eis voert voor het bestuursrecht te ver.⁴

– *Nota naar aanleiding van het verslag:*

‘3. Bestuurlijke handhaving

[...]

3.2 Artikelsgewijs

Artikel 5.0.1.

[...]

53

Is het de bedoeling van artikel 5.0.1 dat aan zowel de fysieke dader als de functionele dader voor hetzelfde (beboetbare) feit een bestuurlijke boete wordt opgelegd?

Indien de fysieke dader en de functionele dader allebei verwijtbaar hebben gehandeld en daarmee beiden dezelfde overtreding hebben begaan, dan kan aan beide overtredders voor hetzelfde beboetbare feit een boete worden opgelegd.

[...]

Artikel 5.4.1.4.

93

De leden van de LPF-fractie constateren dat ten aanzien van het «ne bis in idem beginsel» de regering in de memorie van toelichting (p. 136) opmerkt: «Het beginsel houdt in, dat niemand tweemaal mag worden gestraft voor dezelfde overtreding». Legt de regering ten aanzien van het «ne bis in idem beginsel» een juridisch criterium aan (een natuurlijk persoon of rechtspersoon mag niet tweemaal worden bestraft voor hetzelfde beboetbare feit) of juist een economisch criterium (een persoon mag niet terzake van hetzelfde feit tweemaal in zijn vermogen worden getroffen, bijvoorbeeld een directeur/100% aandeelhouder mag ter zake van zwarte omzet niet worden geconfronteerd met een vergrijpboete bij zowel een navorderingsaanslag inkomsten- als vennootschapsbelasting)?

Uit de rechtspraak blijkt dat het inderdaad kan voorkomen, dat een rechtspersoon en een bestuurder daarvan zozeer met elkaar moeten worden vereenzelvigd, dat het de overheid niet meer vrijstaat aan beide een bestraffende sanctie op te leggen wegens hetzelfde feit. Aldus HR (belastingkamer) 20 juni 1990, NJ 1990, 811, m.nt. ThWvV en CRvB 21 maart 2002, AB 2002, 280 m.nt. OJ; zie ook G.J.M. Corstens, Non bis in eundem hominem, in: M.S. Groenhuijsen, J.B.H.M. Simmelink, Glijdende schalen, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, blz. 95–109.

Artikel 5.4.1.5

[...]

96

De leden van de LPF-fractie constateren dat in de memorie van toelichting (p. 138) de regering het «nemo debet bis vexari» beginsel als volgt toelicht: «Ook moet worden voorkomen dat iemand nodeloos tweemaal in een sanctieprocedure wordt betrokken voor dezelfde overtreding». Gelet op de uitwerking van het beginsel: is de regering bereid om aan artikel 69a Awr «artikel 67f» toe te voegen om te waarborgen dat eenzelfde persoon ter zake van bijvoorbeeld verzwegen omzet niet zowel een vergrijpboete kan worden opgelegd (artikel 67f Awr) als strafrechtelijk kan worden vervolgd voor een onjuiste dan wel onvolledige aangifte (artikel 69, tweede lid, Awr)?

Artikel 67f Awr kent in de strafrechtelijke bepalingen van de Awr geen equivalent. Op basis van artikel 69 Awr kan hetzelfde feit als in artikel 67f Awr staat, niet worden vervolgd. Het is daarom niet zinvol artikel 67f op te nemen in art 69a Awr. In

4 Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 3-7, 73, 77, 81-82, 117, 133, 136-139, 145, 154.

het door de leden genoemde voorbeeld over verzwezen omzet geldt dat de officier van justitie zelf moet beoordelen of het mogelijk en opportuun is om de belanghebbende aan wie een vergrijpboete is opgelegd wegens het te weinig betalen van omzetbelasting, te vervolgen voor een onjuiste of onvolledige aangifte omzetbelasting.⁵

Het una via-beginsel en de relatie met het bestuursrechtelijke en het strafrechtelijke ne bis in idem-beginsel

12. Uit het hiervoor weergegeven wettelijk kader blijkt het volgende. Met de invoering van art. 243, tweede lid, Sv en art. 5:44 Awb zijn beperkingen gesteld aan de mogelijkheid dat dezelfde persoon vanwege dezelfde gedraging zowel strafrechtelijk wordt vervolgd als bestuurlijk wordt beboet (of andersom). Het in voormelde bepalingen neergelegde *una via*-beginsel is gerelateerd aan het *ne bis in idem*-beginsel, maar biedt aanvullende bescherming ten opzichte van het laatstgenoemde beginsel dat – onder meer⁶ – is vervat in art. 68 Sr en art. 5:43 Awb. Het *una via*-beginsel vult de bescherming van het strafrechtelijke en het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel aan, omdat laatstgenoemd beginsel enkel beperkingen stelt aan (en kort gezegd) de tweede *strafrechtelijke* vervolging van een persoon vanwege hetzelfde feit waarover in het kader van het *strafrecht* onherroepelijk is beslist (art. 68 Sr) respectievelijk de oplegging van een *bestuurlijke* boete aan een persoon vanwege dezelfde overtreding waarvoor al een bestuurlijke boete is opgelegd (art. 5:43 Awb). Het *ne bis in idem*-beginsel beperkt dus de mogelijkheden om ofwel binnen het strafrechtelijke traject, ofwel binnen het bestuursrechtelijke traject, over te gaan tot een dubbele vervolging en bestraffing van dezelfde persoon wegens hetzelfde feit.⁷ De werking van het *una via*-beginsel overstijgt evenwel de specifieke rechtsgebieden en beperkt de mogelijkheden voor de overheid om achtereenvolgens via zowel het strafrecht als het bestuursrecht (of andersom) bestraffend te reageren op – grof gezegd – dezelfde strafbare en beboetbare gedraging van dezelfde persoon.⁸

13. De bescherming van het *una via*-beginsel moet – zo blijkt uit de in randnummer 11 aangehaalde memorie van toelichting – niet zijn beperkt tot de waarborg dat voor dezelfde gedraging aan dezelfde persoon niet een punitieve sanctie wordt opgelegd in het strafrecht en het bestuursrecht. Het beginsel dient namelijk ook te voorkomen dat ‘iemand nodeloos tweemaal in een sanctieprocedure wordt betrokken voor dezelfde overtreding (*nemo debet bis vexari*)’.⁹ Net als het *ne bis in idem*-beginsel – waaruit het *una via*-beginsel naar de opvatting van de (toenmalige) ministers voortvloeit¹⁰ – beschermt het in art. 243, tweede lid, Sv en art. 5:44 Awb neergelegde *una via*-beginsel tegen een dubbele ‘vervolgving’ en ‘bestraffing’ van dezelfde persoon wegens dezelfde gedraging.¹¹ De consequentie van de oplegging van een bestuurlijke boete ter zake van een gedraging die ook een strafbaar feit oplevert, is dat het openbaar ministerie in beginsel het recht verliest om die gedraging te vervolgen.¹² Het recht tot strafvervolgving kan in een dergelijk geval onder omstandigheden echter toch (weer) tot leven komen, bijvoorbeeld als het gerechtshof op de voet van art. 12i Sv de strafvervolgving ten aanzien van een gedraging waarvoor de boete is opgelegd heeft bevolen,¹³ of als er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden als bedoeld in art. 255, tweede lid, Sv.¹⁴ De mogelijkheid die de weg van de nieuwe bezwaren biedt voor strafvervolgving wegens een gedraging die reeds bij bestuurlijke boete is ‘bestraft’, is wenselijk geacht omdat ‘het openbaar ministerie anders geen enkele mogelijkheid [zou] hebben om een zaak te heropenen, ook niet als uit nieuwe informatie blijkt dat zij bij nader inzien te ernstig is

die zin F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 239 en G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 208.

9 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 137-138.

10 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 154.

11 Zie over deze bescherming van het *ne bis in idem*-beginsel G.J.M. Corstens, ‘Non bis in eundem hominem’, in: *Glijdende schalen*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 98, en J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 522. In de (oudere) rechtspraak van de Hoge Raad is de nadruk bij de bescherming van de beginselen van *ne bis in idem* en *una via* in bepaalde gevallen gelegd bij het voorkomen van dubbele *bestraffing*; zie bijvoorbeeld HR 19 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD7004, NJ 2002/581 (rov. 4.3) en HR 25 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE2746 (rov. 4.4).

12 De bescherming van het *una via*-beginsel kan er volgens de (toenmalige) Minister van Justitie en de (toenmalige) Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in resulteren dat het openbaar ministerie zijn vervolgingsrecht dient te verliezen als een bestuursorgaan terzake van een overtreding (per abuis) een bestuurlijke boete heeft opgelegd, terwijl bij afstemming tussen het bestuursorgaan en het openbaar ministerie over het te volgen traject is beslist dat die overtreding strafrechtelijk zal worden afgedaan; zie *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 138-139. Als evenwel ten tijde van de oplegging van de bestuurlijke boete terzake van hetzelfde feit reeds een strafvervolgving is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting in de strafzaak is aangevangen, verliest het openbaar ministerie niet het vervolgingsrecht door een opgelegde bestuurlijke boete; zie HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978, NJ 2016/130, m.nt. Reijntjes (rov. 2.5).

13 Zie art. 5:47 Awb en nader daarover *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 145. Het gevolg van de aldus bevolen strafvervolgving is dan overigens dat de voor dezelfde gedraging opgelegde bestuurlijke boete van rechtswege vervalt.

14 Zie art. 243, tweede lid, Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv.

5 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 7, p. 20, 30, 32, 49-51.

6 In HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:434, NJ 2015/256, m.nt. Keulen (rov. 4.4) is aanvaard dat ook een ongeschreven *ne bis in idem*-beginsel als onderdeel van de beginselen van goede procesorde aan een tweede vervolging in de weg kan staan.

7 Binnen het bestuursrechtelijke traject is uiteraard formeel geen sprake van een vervolging en bestraffing in strafrechtelijke zin. Die termen zijn niettemin passend, ervan uitgaande dat de procedure tot oplegging van een bestuurlijke boete en de daadwerkelijke beboeting kwalificeren als ‘criminal charge’ in de zin van – onder meer – art. 6 EVRM. Volgens de (toenmalige) Minister van Justitie en de (toenmalige) Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties was op het moment van codificatie van onder meer het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel onomstreden dat het opleggen van een bestuurlijke boete in bijna alle gevallen een ‘criminal charge’ oplevert; zie *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 122. Een bestuurlijke waarschuwingsbrief valt niet als boete of ‘criminal charge’ aan te merken; zie HR 16 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:237 waarin de Hoge Raad het middel met toepassing van art. 81 RO afdeed.

8 Vgl. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 137-138 met een verwijzing naar HR 12 januari 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1318, NJ 1999/289 (geen cumulatie van strafrechtelijke en bestuursrechtelijke sanctionering ten aanzien van hetzelfde gevaarlijke verkeersgedrag van één persoon). Het *una via*-beginsel kan zodoende worden gezien als een rechtsgebiedoverstijgende *ne bis in idem*-regeling; zie in

om bestuurlijk te worden afgedaan.¹⁵ In zoverre kan de werking van het *una via*-beginsel dus worden doorbroken.¹⁶

14. Het in het kader van de codificatie van het *una via*-beginsel ingenomen standpunt dat dit beginsel voortvloeit uit het *ne bis in idem*-beginsel maakt dat ook de parlementaire geschiedenis met betrekking tot de codificatie van het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel hier van belang is. Door de gestelde nauwe relatie tussen deze beginselen kan wat is opgemerkt over het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel immers tevens een aanknopingspunt bieden voor de explicatie van het *una via*-beginsel. Uit de hiervoor in randnummer 11 weergegeven wetsgeschiedenis blijkt dat voor de uitleg van het in art. 5:43 Awb neergelegde *ne bis in idem*-beginsel moet worden aangesloten bij de uitleg van het in art. 68 Sr vervatte strafrechtelijke beginsel.¹⁷ Dat is in het bijzonder het geval voor de uitleg van de in art. 5:43 Awb voorkomende termen 'dezelfde overtreding' waarbij het 'in de rede ligt' dat deze worden uitgelegd in overeenstemming met de uitleg die in de strafrechtelijke rechtspraak door de Hoge Raad is gegeven aan de in art. 68 Sr voorkomende woorden 'hetzelfde feit'.¹⁸ Maar ook voor de uitleg van andere onderdelen van het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel is het strafrecht van belang. Zo waren de (toenmalige) Minister van Justitie en de (toenmalige) Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van opvatting dat ook ten aanzien van de verhouding van het bestuursrechtelijke verbod van *ne bis in idem* tot het ouderschap van rechtspersonen en natuurlijke personen bij het strafrecht aansluiting kon worden gezocht.¹⁹ Voor de beantwoording van de vraag of een bestuurlijke boete aan een rechtspersoon kan worden opgelegd nadat vanwege dezelfde gedraging aan de directeur van de rechtspersoon als natuurlijk persoon reeds een (strafrechtelijke of bestuurlijke) boete is opgelegd, is volgens de (toenmalige) ministers van belang in hoeverre de directeur als natuurlijk persoon met de rechtspersoon kan worden vereenzelvigd.²⁰ De (toenmalige) ministers stelden – onder verwijzing naar jurisprudentie – vast dat een zodanige vereenzelving van de rechtspersoon en een bestuurder daarvan kan voorkomen, dat het de overheid niet

meer vrijstaat aan beide een bestraffende sanctie op te leggen voor hetzelfde feit.²¹ Krachtens art. 5:1 Awb lijkt het uitgangspunt niettemin te zijn dat aan zowel de fysieke dader als de functionele dader een bestuurlijke boete kan worden opgelegd als zij beiden dezelfde overtreding hebben begaan.²² Het gecodificeerde bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel staat daaraan dus niet zonder meer in de weg.²³

15. De bovenvermelde opvatting dat het *una via*-beginsel uit het *ne bis in idem*-beginsel voortvloeit enerzijds, en de aansluiting bij het strafrecht die met de codificatie van het bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel is beoogd anderzijds, wettigen mijns inziens de gevolgtrekking dat (uiteindelijk) vooral het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel van belang is voor de uitleg van het *una via*-beginsel. Die gevolgtrekking vindt steun in het arrest van de Hoge Raad van 30 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BE9819, NJ 2008/531 waarin de Hoge Raad het middel deed falen op de in de conclusie van toenmalig advocaat-generaal Jörg uiteengezette gronden. In de aan het arrest voorafgaande conclusie nam de advocaat-generaal bij de bespreking van het middel tot uitgangspunt dat voor het antwoord op de vraag of sprake is van 'dezelfde overtreding' in de *una via*-bepaling van (het nu vervallen) art. 90j Wet toezicht kredietwezen 1992 dezelfde maatstaven moeten worden aangelegd als bij de vraag of sprake is van 'hetzelfde feit' in art. 68 Sr.²⁴ Aan voormeld arrest is in de literatuur de conclusie verbonden dat ook de in art. 5:44, eerste lid, Awb voorkomende termen 'dezelfde gedraging' een betekenis hebben die overeenkomt met de betekenis van 'hetzelfde feit' in art. 68 Sr.²⁵ In HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394, m.nt. Buruma (rov. 2.5) heeft de Hoge Raad uitdrukkelijk in die zin geoordeeld. Volgens de Hoge Raad doelen de in de artikelen 5:43 en 5:44 Awb gebruikte uitdrukkingen 'dezelfde overtreding' en 'dezelfde gedraging' op 'hetzelfde feit' in de zin van art. 68 Sr. Aangezien de *una via*-bepaling van art. 243, tweede lid, Sv 'het spiegelbeeld' bevat van het bepaalde in art. 5:44 Awb ligt het voor de hand dat de betekenis van 'hetzelfde feit' in het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel van gelijk belang wordt geacht voor de uitleg van de begrippen 'ter zake van het feit' in art. 243, tweede lid, Sv en 'hetzelfde feit' in art. 255, eerste lid, Sv.²⁶

15 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 154.

16 Vgl. F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 241.

17 Dat geeft uitdrukking aan het door de (toenmalige) Minister van Justitie en de (toenmalige) Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in de memorie van toelichting neergelegde uitgangspunt dat wanneer strafrechtelijke (of privaatrechtelijke) regels ook voor de bestuurlijke verhoudingen goed voldoen, daarbij moet worden aangesloten ten einde nodeloze verschillen tussen de rechtsgebieden te voorkomen; zie *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 7.

18 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 136-137. Vgl. de conclusie van de voormalige A-G Bleichrodt (ECLI:NL:PHR:2015:1474, randnummer 15) die voorafgaat aan HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978, NJ 2016/130 en punt 4 van de noot van Reijntjes bij dit arrest.

19 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 136-137.

20 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 136-137. In de memorie van toelichting wordt ter onderbouwing van deze uitleg gewezen op het arrest van de Centrale Raad van Beroep, CRvB 21 maart 2002, ECLI:NL:CRVB:2002:AE1890, AB 2002/280, m.nt. Jansen waarin weer is verwezen naar het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad, te weten HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312, NJ 1990/811, m.nt. Van Veen. Zie over het laatstgenoemde arrest hierna in randnummer 21.

21 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 7, p. 49-51.

22 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 7, p. 32. Dat uitgangspunt sluit ook aan bij art. 51, tweede lid aanhef en onder 3°, Sr en de uitleg van de Hoge Raad dat strafvervolgving van een rechtspersoon ter zake van een verboden gedraging naast strafvervolgving van de feitelijk leidinggever aan diezelfde gedraging, niet tegelijkertijd behoeft plaats te vinden; zie HR 6 december 1988, ECLI:NL:HR:1988:AB9608, NJ 1989/497 (rov. 5.1).

23 De verwijzing naar art. 51, tweede lid, Sr in art. 5:1, derde lid, Awb lijkt te zijn bedoeld ter codificatie van de kennelijk in het bestuursrecht reeds bestaande praktijk dat voor een door een rechtspersoon gepleegde overtreding de bestuurlijke sanctie *daarnaast* of in plaats daarvan ook kan worden opgelegd aan de opdrachtgever van, of de feitelijk leidinggever aan, die overtreding; zie *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 81-82.

24 ECLI:NL:PHR:2008:BE9819 (onderdeel 7).

25 G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 208.

26 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 154. Expliciet over deze uitleg van het *una via*-beginsel is HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, NJ 2016/143, m.nt. Kooijmans. Op dit arrest

16. Op basis van het voorafgaande kan mijns inziens als uitgangspunt worden genomen dat het in art. 243, tweede lid, Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv neergelegde *una via*-beginsel op overeenkomende onderdelen – en behoudens contra-indicaties – conform het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel wordt uitgelegd.²⁷

VI. Het tweede middel

De door het middel aan de orde gestelde vraag en de bespreking daarvan

17. Het tweede middel stelt de vraag aan de orde of de aan [A] B.V. – de rechtspersoon – op grond van de artikelen 67b en 67c AWR opgelegde fiscale verzuimboetes in beginsel in de weg staan aan de strafvervolgving van de verdachte – de bij [A] B.V. betrokken natuurlijke persoon – vanwege het onder feit 1 tenlastegelegde op de grond dat sprake is van een bestuurlijke boete die ‘terzake van het feit aan de verdachte [...] is opgelegd’ als bedoeld in art. 243, tweede lid, Sv.

18. Zoals naar voren komt uit mijn bespreking van de achtergrond van de codificatie van het *una via*-beginsel kan als vertrekpunt worden genomen dat de in art. 243, tweede lid, Sv voorkomende aanduiding ‘de verdachte’ dezelfde betekenis heeft als de termen ‘niemand’, ‘te zijnen aanzien’ en ‘dezelfde persoon’ in art. 68 Sr.²⁸ Om die reden is het hier van belang om kort in te gaan op de betekenis die aan deze termen wordt toegedicht in het kader van het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel.

19. Het *ne bis in idem*-beginsel is in het strafrecht slechts van toepassing wanneer *dezelfde persoon* consecutief wordt vervolgd vanwege hetzelfde feit.²⁹ Wanneer personen juridisch van elkaar zijn te onderscheiden is strikt genomen geen sprake van dezelfde persoon, zodat het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel dan toepassing zal missen in geval van consecutieve vervolging en bestraffing. De situatie waarin een rechtspersoon wordt vervolgd ter zake van een strafbaar feit en daarnaast een bij die rechtspersoon nauw betrokken natuurlijke persoon daarvoor is of daarna wordt vervolgd voor het feitelijke leidinggeven aan hetzelfde feit, kan als een voorbeeld worden beschouwd van een geval waarin de *ne bis in idem*-norm (in beginsel) niet in beeld komt. De rechtspersoon en de natuurlijke persoon zijn ten opzichte van elkaar immers

juridisch te onderscheiden.³⁰ De consecutieve vervolging (en bestraffing) van deze personen is in zo'n geval niet denkbeeldig, omdat art. 51, tweede lid aanhef en onder 3°, Sr duidelijk maakt dat de rechtspersoon die een strafbaar feit heeft begaan, en de feitelijke leidinggever aan dat door de rechtspersoon begane feit, ‘te zamen’ kunnen worden vervolgd. Uit de rechtspraak van de Hoge Raad blijkt dat deze vervolging niet gelijktijdig behoeft plaats te vinden,³¹ zodat elkaar opvolgende aansprakelijkstellingen van de rechtspersoon en de natuurlijke persoon op grond van hetzelfde feit bepaald mogelijk is.³² Wordt in een dergelijk geval een strikt onderscheid gemaakt tussen de rechtspersoon en de natuurlijke persoon, dan is, als gezegd, het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel niet van toepassing omdat geen sprake is van een opvolgende vervolging en bestraffing van *dezelfde* persoon.³³ Wordt deze lijn

30 Vgl.: F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 279 en 281; W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, zesde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 152; en A.N. Kesteloo, in: *Handboek Strafzaken*, hoofdstuk 107.5.7.4 ‘Bestrafing leidinggever’ (bijgewerkt t/m 20 oktober 2020). Zie voor argumenten om – bij de bestraffing van de rechtspersoon en de natuurlijke persoon vanwege hetzelfde feit – aan het juridische onderscheid tussen die personen strikt vast te houden de conclusie van A-G Wortel (ECLI:NL:PHR:2002:AD7004, randnummers 40-41) voorafgaand aan HR 19 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD7004, NJ 2002/581.

31 Zie HR 6 december 1988, ECLI:NL:HR:1988:AB9608, NJ 1989/497 (rov. 5.1) en HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, NJ 2016/375, m.nt. Wolswijk (rov. 3.2). Zie voorts A.N. Kesteloo, in: *Handboek Strafzaken*, hoofdstuk 107.4.2.7 ‘Gezamenlijke of cumulatieve aansprakelijkheid?’ (bijgewerkt t/m 20 oktober 2020). Zoals hiervoor (in randnummer 14) al aan de orde kwam bij de bespreking van de totstandkomingsgeschiedenis van de in art. 5:43 Awb neergelegde bestuursrechtelijke *ne bis in idem*-norm, is het uitgangspunt in het bestuurlijk boeterecht gelijk aan dat in het strafrecht; zie met name de verwijzing in art. 5:1, derde lid, Awb naar art. 51, tweede lid, Sr.

32 Wat ook mogelijk is, zo volgt mijns inziens uit HR 6 april 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1330, NJ 1999/633, m.nt. Knigge (rov. 5.4-5.5), is dat een rechtspersoon wordt vrijgesproken van het begaan van een feit waarvoor de verdachte als natuurlijk persoon en feitelijk leidinggever wordt veroordeeld. Ter motivering van dat oordeel heeft de Hoge Raad onder meer benadrukt dat de vrijspraak van de rechtspersoon een andere verdachte betreft dan de (verdachte) natuurlijke persoon.

33 Wanneer de betrokken natuurlijke persoon en rechtspersoon niet te vereenzelvigen zijn, lijkt daar bezien vanuit het *ne bis in idem*-beginsel weinig op tegen; zie A.L.J. van Strien, *De rechtspersoon in het strafproces*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 1996, p. 195-196. Ook indien deze personen (in functionele zin) wel te vereenzelvigen zijn, is onder omstandigheden een consecutieve vervolging vanuit het perspectief van het *ne bis in idem*-verbod mogelijk te achten. Zie hierover nader G.J.M. Corstens, ‘Non bis in eundem hominem’, in: *Glijdende schalen*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 101-105. Vgl. over de relevantie van vereenzelving van de natuurlijke persoon en de rechtspersoon in dit soort gevallen de conclusie van voormalig procureur-generaal Fokkens (ECLI:NL:PHR:2002:AE42222, randnummer 24) voorafgaand aan HR 22 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE42222, alsook de conclusie van A-G Vegter (ECLI:NL:PHR:2019:878, randnummer 14) voorafgaand aan HR 10 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1300. De (terughoudende) rechtspraak van de Hoge Raad in ontnemingszaken over het vereenzelvigen van het vermogen van een rechtspersoon met dat van zijn directeur-groootaandeelhouder – zie onder meer HR 8 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1522, NJ 2001/507, m.nt. Buruma (rov. 3.5) – is hier niet direct relevant.

kom ik terug in mijn bespreking van de eerste klacht van het eerste middel onder VII.

27 Van belang is dat in het nieuwe Wetboek van Strafvordering geen aanpassingen zijn beoogd met betrekking tot het nu in art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv neergelegde *una via*-beginsel; zie het Wetsvoorstel tot vaststelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering (ambtelijke versie juli 2020), p. 136-137 en de daar voorgestelde artikelen 3.1.5, derde lid, en 3.1.4, eerste lid. Voor een pleidooi voor meer aandacht van de moderniseringswetgever voor de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke handhaving en de rol van het *una via*-beginsel daarbij, zie: B. van der Vorm, ‘Enkele opmerkingen over het *ne bis in idem*-beginsel en het nieuwe Wetboek van Strafvordering’, *TBS&H* 2018, p. 218-228.

28 Zie met name randnummers 14 en 15 hierboven.

29 Zie: F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 278; G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 209; en J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 524.

doorgetrokken naar het *una via*-beginsel, dan zal ook dát beginsel niet beschermen tegen de strafvervolging en bestraffing van een natuurlijke persoon wegens het feit waarvoor de rechtspersoon – waarbij deze natuurlijke persoon betrokken was – reeds bestuurlijk is beboet.³⁴

20. Bij de beantwoording van de vraag of *dezelfde* persoon voor hetzelfde feit opnieuw is vervolgd en bestraft, wordt echter niet altijd zo strikt aan het juridische onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon vastgehouden. In ieder geval niet in de rechtspraak van de Hoge Raad over het *una via*-beginsel.³⁵ Een zekere relativisering van het juridische onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon bij de bepaling van de toepasselijkheid van het *una via*-beginsel valt mijns inziens af te leiden uit het arrest van de Hoge Raad (belastingkamer) van 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312, NJ 1990/811, m.nt. Van Veen en het arrest van de Hoge Raad (strafkamer) van 13 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS8484, NJ 2006/49, m.nt. Reijntjes. Over deze zaken hieronder meer.

21. Het arrest van de belastingkamer van 20 juni 1990 werd gewezen op grond van de volgende feiten. Aan de rechtspersoon die een schoonmaakbedrijf exploiteerde, was door de belastinginspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd met een 100 procent verhoging vanwege het niet aangeven van omzet. Met de vier directeuren (natuurlijke personen) van de rechtspersoon werd door de officier van justitie aangaande de feiten naar aanleiding waarvan de naheffing en verhoging was opgelegd, een schikking getroffen en werd aldus strafvervolging voor die feiten voorkomen. De directeuren hadden in dat kader ieder een geldsom betaald. Aan de rechtspersoon was door de officier van justitie een kennisgeving van niet verdere vervolging afgegeven. In cassatie was de vraag aan de orde of de aan de rechtspersoon opgelegde verhoging van de naheffingsaanslag in stand kon blijven nu deze was gegrond op dezelfde feiten als die waarop het tegen de directeuren van de rechtspersoon door de getroffen schikking beëindigde strafrechtelijke optreden zag. De Hoge Raad oordeelde dat op grond van de vastgestelde omstandigheden in redelijkheid niet tot deze verhoging kon worden gekomen. Indien het openbaar ministerie heeft gekozen voor het treffen van een schikking met de betrokken natuurlijke persoon en voor het niet verder vervolgen van de rechtspersoon, staat het de inspecteur niet zonder meer vrij om een

verhoging op te leggen aan de rechtspersoon of deze verhoging te handhaven (rov. 9.2). Dat was in die zaak aan de orde, omdat in cassatie er van was uitgegaan dat de vier directeuren de rechtspersoon belichaamden en bij hen het vermogensrechtelijke belang van de vennootschap berustte, zodat door het opleggen van de verhoging aan de rechtspersoon de directeuren ter zake van dezelfde feiten andermaal in hun vermogen zouden worden getroffen (rov. 9.1). Uit dit arrest blijkt dat het zicht van de belastingkamer van de Hoge Raad verder reikt dan alleen het strikt juridische onderscheid tussen een rechtspersoon en een natuurlijke persoon bij de vraag of iemand door de overheid tweemaal wordt gesanctioneerd naar aanleiding van hetzelfde feit.³⁶

22. Aan het arrest van de strafkamer van 13 september 2005 lagen de volgende feiten ten grondslag. Aan de betrokken rechtspersoon waren vanwege het niet doen van 'aangiften loonbelasting en premieheffing volksverzekeringen' en 'aangiften omzetbelasting' door de Belastingdienst diverse verzuimboetes opgelegd. De verdachte – een natuurlijke persoon – werd vervolgd vanwege het feitelijke leidinggeven aan het opzettelijk niet doen van de hiervoor bedoelde belastingaangiften. Het hof had het verweer verworpen dat de vervolging van de natuurlijke persoon na de beboeting van de rechtspersoon in strijd was met het *una via*-beginsel zoals verwoord in art. 69a (oud) AWR.³⁷ Het middel waarin werd geklaagd over de verwerping van dit verweer faalde naar het oordeel van de Hoge Raad, aangezien gelet op de tekst van de wet niet een voor dezelfde feiten opgelegde *verzuimboete*, maar enkel een voor die feiten opgelegde *vergrijpboete* aan latere strafvervolging vanwege die feiten in de weg stond.³⁸ Omdat de Hoge Raad slechts de aan het middel ten grondslag liggende opvatting als onjuist aanmerkte, valt niet met zekerheid te zeggen wat zijn opvatting is over de kwestie of de rechtspersoon en de natuurlijke persoon ten behoeve van het *una via*-beginsel als *dezelfde* persoon waren aan te merken. Nu de Hoge Raad daarvan echter geen punt maakte, valt te betogen dat hij in het juridische onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon geen grond zag om het *una via*-beginsel niet van toepassing te achten. In die zin kan dit arrest worden gezien in de lijn van de relativisering van het juridische onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon.

23. Mede op basis van de hiervoor besproken arresten van de Hoge Raad over het *una via*-beginsel is geconcludeerd dat een onherroepelijke veroordeling van een natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever aan een door een rechtspersoon begaan feit in de weg staat aan de vervolging van de rechtspersoon vanwege dat feit indien het vermogensrechtelijke belang in de

34 Vgl. de conclusie van plv. advocaat-generaal Frielink (ECLI:NL:PHR:2020:1182, randnummer 9) voorafgaand aan HR 16 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:219. De Hoge Raad deed de zaak af met toepassing van art. 81 RO.

35 In de literatuur wordt ook gesteld dat een sterk aan het *ne bis in idem*-beginsel verwant beginsel van behoorlijke procesorde in de weg kan staan aan een vervolging van de natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever aan een door de rechtspersoon begaan feit als datzelfde feit reeds tot een vervolging van de rechtspersoon heeft geleid. Tot uitgangspunt wordt genomen dat een vervolging van de natuurlijke persoon na die van de rechtspersoon niet zonder meer mogelijk moet zijn in geval de rechtspersoon en de natuurlijke persoon in functionele zin (en met betrekking tot het begaan van het feit) te vereenzelvigen is met de rechtspersoon, zoals het geval kan zijn met de directeur/enig aandeelhouder van een rechtspersoon. In deze zin begrijp ik G.J.M. Corstens, 'Non bis in eundem hominem', in: *Glijdende schalen*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 103-105; F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 279-281 en J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 524.

36 Corstens kan zich in deze beslissing goed vinden; zie G.J.M. Corstens, 'Non bis in eundem hominem', in: *Glijdende schalen*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 107-108.

37 Deze bepaling luidde destijds en totdat deze per 1 juli 2009 verviel door de inwerkingtreding van de Aanpassingswet vierde tranche Awb (*Stb.* 2009, 265): 'Het recht tot strafvervolging op de voet van artikel 69 met betrekking tot een vergrijp als bedoeld in artikel 67d of 67e vervalt, indien de inspecteur aan een belastingplichtige ter zake reeds een boete heeft opgelegd.'

38 Instemmend over deze uitleg is conclusie van voormalig A-G Bleichrodt (ECLI:NL:PHR:2015:1474, randnummers 12-14), die voorafgaat aan HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978, NJ 2016/130, m.nt. Reijntjes.

rechtspersoon bij die feitelijke leidinggever berust.³⁹ Ik vind het lastig om op basis van de hiervoor besproken literatuur en jurisprudentie duidelijke conclusies te trekken over de toepasselijkheid van het *una via*-beginsel in het onderhavige geval. Naar het mij toeschijnt is het nog altijd geen uitgemaakte zaak of en, zo ja, in hoeverre dat beginsel van toepassing is op de situatie dat een strafvervolging wordt ingesteld tegen een natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever aan een door een rechtspersoon begaan feit, terwijl ten aanzien van dat door de rechtspersoon begane feit reeds een bestuurlijke boete aan de rechtspersoon is opgelegd. Minst genomen mag van de rechter die van oordeel is dat in een dergelijk geval het *una via*-beginsel van toepassing is, worden verwacht dat hij een motivering wijdt aan de toepasselijkheid van dat beginsel en de daarmee gepaard gaande relativering van het juridische onderscheid tussen de rechtspersoon en de natuurlijke persoon. Zoals in de hiervoor besproken literatuur naar voren komt, kunnen argumenten voor de relativering van het onderscheid worden ontleend aan de beschermingsgedachte die ten grondslag ligt aan het *ne bis in idem*-beginsel en het *una via*-beginsel. Maar een dergelijke, niet zonder meer als vanzelfsprekend aan te merken, (ruime) uitleg van het toepassingsbereik van het *una via*-beginsel verdient in beginsel wel nadere onderbouwing om de cassatietoets te kunnen doorstaan.⁴⁰ Die nadere motivering is uiteraard onmiskenbaar vereist als door het openbaar ministerie ter terechtzitting onderbouwd is aangevoerd dat het *una via*-beginsel niet aan de

ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de strafvervolging in de weg staat.⁴¹

De bespreking van het tweede middel

24. Het hof heeft blijkens zijn hiervoor in randnummer 6 weergegeven overwegingen vastgesteld dat door de inspecteur der rijksbelastingen aan [A] B.V. met betrekking tot de aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak eerste kwartaal van 2015 verzuimboetes van € 65,- en € 50,- zijn opgelegd wegens respectievelijk het niet (tijdig) indienen van de aangifte omzetbelasting als bedoeld in art. 67b, eerste lid, AWR en niet (volledige) betaling van de omzetbelasting op aangifte als bedoeld in art. 67c, eerste lid, AWR. Deze vaststellingen worden in cassatie niet betwist.

25. Mede op grond van deze vaststellingen heeft het hof geoordeeld dat de verdachte in de onderhavige zaak – een natuurlijke persoon die bestuurder is van de rechtspersoon [A] B.V.⁴² – ter zake van het onder feit 1 tenlastegelegde ‘in strijd met het bepaalde in artikel 255, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering, opnieuw voor hetzelfde feit in rechte is betrokken’. Aan dat oordeel ligt als kennelijk oordeel van het hof ten grondslag dat het de verdachte was (de natuurlijke persoon dus) aan wie ‘terzake van het feit [...] een bestuurlijke boete is opgelegd’ in de zin van art. 243, tweede lid, Sv. Het hof heeft ter onderbouwing van dat kennelijke oordeel niet méér overwogen dan dat de hiervoor in randnummer 24 vermelde verzuimboetes ‘zijn [...] opgelegd aan [A] B.V., waarvan de verdachte de feitelijke leidinggever was’. Gelet op wat ik hiervoor in randnummers 19-23 heb uiteengezet over (de relativering van) het juridische onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon in het kader van het *una via*-beginsel, is het oordeel van het hof ontoereikend gemotiveerd. Door te volstaan met de overweging dat de verdachte de feitelijke leidinggever was aan hetzelfde feit waarvoor aan de rechtspersoon [A] B.V. eerder verzuimboetes zijn opgelegd, heeft het hof geen inzicht gegeven in de redenen waarom – als uitzondering op de hoofdregel dat de natuurlijke persoon en de rechtspersoon juridisch van elkaar te onderscheiden zijn – vereenzelving van deze personen plaatsvindt of kan plaatsvinden. Dat brengt mee dat het tweede middel terecht is voorgesteld voor zover het klaagt dat het op art. 243, tweede lid, Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv gestoelde oordeel van het hof zonder nadere motivering niet begrijpelijk is.

26. Nu het tweede middel grond vormt voor cassatie, is bespreking van het eerste middel niet nodig. Aangezien echter de opsteller van de schriftuur heeft aangegeven dat ‘het zwaartepunt’ in de schriftuur bij de eerste klacht van het eerste middel ligt en hij het ‘van groot belang [acht] dat de Hoge Raad op dit punt duidelijkheid verschaft’, bespreek ik nu deze klacht van het eerste middel.

39 G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 209-210.

40 Bijvoorbeeld in het licht van rechtspraak waaraan kan worden ontleend dat de rechtspersoon en de natuurlijke persoon in het strafrecht strikt van elkaar worden onderscheiden; zie bijvoorbeeld het hiervoor al genoemde arrest van HR 6 april 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1330, NJ 1999/633, m.nt. Knigge. Zie voorts HR 19 maart 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD7004, NJ 2002/581 (rov. 4.1-4.3) waarin de Hoge Raad toelaatbaar oordeelde dat de verdachte – directeur en enig aandeelhouder van de rechtspersoon – tegelijk met de rechtspersoon op grond van hetzelfde feitencomplex werd vervolgd, nu het hof bij de straftoemeting in de zaak van de natuurlijke persoon rekening had gehouden met de aan de rechtspersoon opgelegde geldboete. De vervolging en veroordeling van de rechtspersoon behoeft dus niet in de weg te staan aan de (gelijktijdige) vervolging (en veroordeling) van de natuurlijke persoon, althans zo kan uit het arrest worden afgeleid. Op de keper beschouwd liet de Hoge Raad zich slechts uit over de klacht dat de natuurlijke persoon tweemaal was *gestraft* voor hetzelfde feit. Ook kan hier worden gewezen op het arrest van het HvJ EU 5 april 2017, C-217/15 en C-350/15, ECLI:EU:C:2017:264 (Strafzaken tegen Massimo Orsi en Luciano Baldetti), EHRC 2017/113, m.nt. Van Bockel. Daar overwoog het Hof, met betrekking tot de toepassing van art. 50 Handvest grondrechten van de Europese Unie dat het in die bepaling neergelegde *ne bis in idem*-beginsel niet kan worden geschonden als het niet dezelfde persoon is die meer dan één keer wordt bestraft voor hetzelfde onrechtmatige gedrag (par. 18-19). Volgens het Hof is in de zaak die de verwijzingsrechter moet beslissen sprake van verschillende personen, omdat de fiscale boetes zijn opgelegd aan twee rechtspersonen, terwijl de strafvervolging is ingesteld tegen natuurlijke personen, waaraan niet afdeed dat de vervolging gedragingen betreffen die de natuurlijke personen hebben begaan als wettelijke vertegenwoordigers van de betrokken rechtspersonen (par. 21-26).

41 De advocaat-generaal in deze zaak maakt geen onderscheid tussen de natuurlijke persoon en de rechtspersoon. Om die reden kom ik bij de bespreking van dit middel niet meer op dat onderbouwde standpunt van het openbaar ministerie terug.

42 Zo overweegt het hof in het kader van de verwerping van een bewijsverweer met betrekking tot het onder feit 2 tenlastegelegde; zie het arrest van het hof op p. 10 onder D. In dat kader heeft het hof ook overwogen dat ten tijde van het daar tenlastegelegde – het betreft de periode van 11 april 2011 tot en met 30 januari 2015 – [B] B.V. van [A] B.V. de enig aandeelhouder was en dat de verdachte ‘enig aandeelhouder en bestuurder’ van [B] B.V. was.

VII. Bespreking van het eerste middel, de eerste klacht

Inleiding

27. De eerste klacht van het eerste middel komt op tegen het oordeel van het hof dat de onder feit 1 tenlastegelegde overtreding van art. 69, eerste lid, AWR die door [A] B.V. zou zijn begaan – en waaraan de verdachte blijkens de tenlastelegging (onder meer) feitelijk leiding zou hebben gegeven – ‘hetzelfde feit’ betreft als waarvoor aan [A] B.V. de fiscale verzuimboetes zijn opgelegd op grond van de artikelen 67b en 67c AWR. In de toelichting op deze klacht wordt onder meer aangevoerd dat de rechtspraak van de Hoge Raad over ‘hetzelfde feit’ in het kader van het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel meebrengt dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk is wegens strijd met het bepaalde in art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv en het daaraan ten grondslag liggende *una via*-beginsel.

‘Hetzelfde feit’ in de zin van het in art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv neergelegde una via-beginsel

28. Zoals uit mijn algemene bespreking van het *una via*-beginsel (onder V.) naar voren komt, kan als uitgangspunt worden genomen dat het in art. 243, tweede lid, Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv neergelegde *una via*-beginsel op overeenkomende onderdelen conform het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel wordt uitgelegd. Het tweede middel is vanuit dat uitgangspunt door mij besproken en er bestaat grond om bij mijn bespreking van het eerste middel hetzelfde uitgangspunt te hanteren. Met betrekking tot de vraag of in het kader van het *una via*-beginsel sprake is van ‘hetzelfde feit’ heeft de Hoge Raad namelijk uitdrukkelijk verwezen naar het – naar mag worden aangenomen ook thans nog richtinggevend⁴³ – standaardarrest over de uitleg van ‘hetzelfde feit’ in de zin van het strafrechtelijke *ne bis in idem*-beginsel.⁴⁴ In HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, NJ 2016/143, m.nt. Kooijmans (rov. 2.3.3) overweegt de Hoge Raad het volgende: ‘Bij de toetsing of sprake is van “hetzelfde feit”, dient de rechter in de situatie waarop art. 68 Sr en art. 243, tweede lid, Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv zien, de in de tenlastelegging respectievelijk het boeterapport 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 feiten niet onder dezelfde wettelijke omschrijving vallen, kan de mate van verschil tussen de feiten van belang zijn, in het bijzonder wat betreft (i) de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheiden wettelijke omschrijvingen strekken, en (ii) de

maximale straf respectievelijk boete die op de onderscheiden feiten is gesteld, in welke maxima onder meer tot uitdrukking komt de aard van het verwijt en de kwalificatie als misdrijf dan wel overtreding.

(B) De gedraging van de verdachte. Indien de tenlastelegging en het boeterapport 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.

Uit de bewoordingen van het begrip “hetzelfde feit” vloeit reeds voort 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 art. 68 Sr (vgl. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394).’

Bij de beantwoording van de vraag of in dit arrest van 9 februari 2016 zich ‘hetzelfde feit’ in de zin van art. 68 Sr en art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv voordeed, vergeleek de Hoge Raad – op basis van de wetsgeschiedenis – de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de regelingen strekken die ten grondslag lagen aan enerzijds de door de Arbeidsinspectie opgelegde bestuurlijke boetes vanwege tewerkstelling zonder vergunning en anderzijds de ingestelde strafvervolgning vanwege mensensmokkel en het laten verrichten van arbeid door een illegale vreemdeling (rov. 2.6.1-2.6.2). De Hoge Raad bekeek ook uitdrukkelijk of er verschil bestond tussen de maximaal op te leggen boete en de maximale straf die kon volgen naar aanleiding van de in die zaak vastgestelde gedraging(en). Op basis van die twee toetsingsfactoren, die beide kunnen worden gezien als onderdeel van de beoordeling van de juridische aard van de feiten, komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de opgelegde boete en de ingestelde strafvervolgning in die zaak niet betrekking hebben op ‘hetzelfde feit’, zodat het hof in die zaak ten onrechte had geoordeeld dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk was in de strafvervolgning van de verdachte (rov. 2.6.2).

30. Nu het in de onderhavige zaak, net als in het hiervoor aangehaalde arrest van 9 februari 2016, de betekenis van ‘hetzelfde feit’ in het kader van het *una via*-beginsel betreft, ligt het voor de hand om aansluiting te zoeken bij dat arrest. Niet alleen aangaande het toepasselijke toetsingskader (zoals weergegeven in randnummer 28), maar ook wat betreft de daadwerkelijke toepassing van dat kader. 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. Uit het arrest van 9 februari 2016 kan immers worden afgeleid dat niet sprake is van ‘hetzelfde feit’ in de zin van de art. 68 Sr en art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv als de juridische aard van de feiten naar aanleiding waarvan de overheid tweemaal bestraffend heeft gereageerd ‘aanzienlijk’ verschilt (rov. 2.3.3 en 2.6.2).⁴⁵

43 Dat de Hoge Raad voor het laatst in zijn arrest van 10 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:1929, NJ 2020/54, m.nt. Reijntjes (rov. 2.3) uitdrukkelijk heeft verwezen naar het in de volgende voetnoot genoemde standaardarrest uit 2011 wil geenszins zeggen dat het toetsingskader sindsdien is gewijzigd. In de literatuur wordt het arrest van 1 februari 2011 nog altijd als richtinggevend, en het daaruit volgende toetsingskader nog steeds als geldend, aangemerkt; zie G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 210 en J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 532-533. In dezelfde zin de conclusie van A-G Aben voorafgaande aan HR 12 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:387 (ECLI:NL:PHR:2021:31, randnummer 11).

44 Zoals uit het in de hoofdttekst weergegeven citaat blijkt, verwijst de Hoge Raad naar HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394, m.nt. Buruma (rov. 2.9.1-2.9.2).

45 In zijn annotatie bij het arrest van 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, NJ 2016/143 (onder 2) stelt Kooijmans dat de benadering van de Hoge Raad in die zaak past in de lijn van de rechtspraak waarin de juridische aard van de feiten door de Hoge Raad sterk op de voorgrond is geplaatst. Dat die lijn te ontwaren valt,

31. Ten behoeve van de vergelijking van de juridische aard van de feiten die aanleiding gaven tot het opleggen van de verzuimboetes en het instellen van de strafvervolgning van het onder feit 1 tenlastegelegde, volgt hieronder het wettelijk kader met betrekking tot de AWR.⁴⁶ Dit overzicht is nogal uitgebreid, waarmee ook te maken heeft dat ik tevens de voorheen in art. 67o (oud) AWR en art. 69a (oud) AWR neergelegde *una via*-regeling weergeef en op de achtergrond daarvan inga. Ik kom op het belang daarvan in de randnummers 47-49 terug.

Wettelijk kader AWR en de daarin voorheen neergelegde una via-regeling

32. De volgende wettelijke bepalingen van de AWR zijn hier van belang:

– Artikel 67b, eerste lid, AWR:

‘Indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige de aangifte voor een belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, dan wel niet binnen de in artikel 10 bedoelde termijn heeft gedaan, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 136 kan opleggen.’⁴⁷

– Artikel 67c, eerste en tweede lid, AWR:

‘1. Indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn heeft betaald, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 5.514 kan opleggen.

2. Bij niet of gedeeltelijk niet betalen legt de inspecteur de boete op, gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag.’⁴⁸

is ook te lezen in G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 211 en in J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 533-534. Voor meer arresten in deze lijn, en uitspraken waarin juist de feitelijke component een belangrijke rol had, zie – naast het hiervoor genoemde handboek van De Hullu, p. 534-535 – F.C.W. De Graaf, *Meervoudige aansprakelijkheidstelling*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 258-259.

46 Anders dan in het geval waarin de rechter – en in cassatie: de Hoge Raad – de feitelijke componenten van de verschillende tenlastegelegde gedragingen kan vergelijken, is zo een vergelijking, ten minste voor de Hoge Raad in cassatie, lastiger wanneer – zoals in de onderhavige zaak het geval is – de vraag voorligt of sprake is van een strafvervolgning vanwege ‘hetzelfde feit’ als waarvoor eerder bestuurlijke boeten zijn opgelegd. In dat geval zal de Hoge Raad – zo merkt ook annotator Kooijmans op in zijn noot bij meergenoemd arrest van 9 februari 2016, *NJ* 2016/143, onder 2 – het doorgaans moeten doen met de vaststellingen van de feitenrechter over de feitelijke gedraging(en) die aanleiding waren voor de oplegging van de bestuurlijke boete. Ook in de onderhavige zaak is een oordeel over de feitelijke aan de verzuimboetes van [A] B.V. ten grondslag liggende gedragingen niet eenvoudig te vormen en moet worden uitgegaan van de vaststellingen van het hof daarover.

47 De maximaal op te leggen boete is na de onder feit 1 tenlastegelegde periode verhoogd van € 131 naar € 136; zie *Stcrt.* 2019, 66707, Artikel VII, onder B.

48 De maximaal op te leggen boete is na de onder feit 1 tenlastegelegde periode verhoogd van € 5278 naar € 5514; zie *Stcrt.* 2019, 66707, Artikel VII, onder C.

– Artikel 69, eerste lid, AWR:

‘Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet, niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, dan wel een der feiten begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdelen a, b, d, e, f of g, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.’

33. Naast de thans geldende bepalingen van de AWR verdient ook enige aandacht de *una via*-regeling die voorheen – tot de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb en de daarin neergelegde algemenere *una via*-regeling⁴⁹ – in de AWR was neergelegd. De bepalingen van de AWR (oud) met belang voor dat *una via*-beginsel luiden:

– Artikel 67o (oud) AWR:

‘De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete vervalt indien ter zake van het vergrijp op grond waarvan de boete kan worden opgelegd, tegen de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een strafvervolgning is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvervolgning is vervallen ingevolge artikel 76 van deze wet of artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht.’

– Artikel 69a (oud) AWR:

‘Het recht tot strafvervolgning op de voet van artikel 69 met betrekking tot een vergrijp als bedoeld in artikel 67d of 67e vervalt, indien de boete-inspecteur aan een belastingplichtige ter zake reeds een boete heeft opgelegd.’

34. De hiervoor weergegeven bepalingen van de AWR zijn in de kern⁵⁰ zo komen te luiden als weergegeven in randnummers 32 en 33 door inwerkingtreding van de Wet van 18 december 1997 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht, *Stb.* 1997, 738. De totstandkomingsgeschiedenis van deze wet houdt onder meer het volgende in:

– *Memorie van toelichting*:

‘6. Hoofddlijnen van het wetsvoorstel

6.1. De opzet Het wetsvoorstel strekt er op de eerste plaats toe om het fiscale boetestelsel verder aan te passen aan de eisen van de internationale verdragen en de in de internationale en nationale rechtspraak ontwikkelde opvattingen over de reikwijdte van de administratieve boete. Het voorstel geeft een meer verfijnde uitwerking van de aan de belastingadministratie toekomende bevoegdheid tot het opleggen van administratieve boeten en schrijft voor welke regels zij bij de gebruikmaking van die bevoegdheid in acht moet nemen. Voorts worden de in de AWR voorkomende strafrechtelijke bepalingen geherstructureerd waardoor enerzijds een duidelijker onderscheid wordt aangebracht tussen beboetbare en strafbare feiten, en anderzijds een beter daarbij aansluitende omschrijving kan worden gegeven van de feitelijke gedragingen

49 Met de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb op 1 juli 2009 zijn art. 67o (oud) en art. 69a (oud) AWR vervallen; zie de Wet van 25 juni 2009 tot aanpassing van bijzondere wetten aan de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Aanpassingswet vierde tranche Awb), *Stb.* 2009, 265, hoofdstuk 6, artikel 2, onder G en I.

50 Sinds de inwerkingtreding van de Wet van 18 december 1997 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht, *Stb.* 1997, 738, zijn de art. 67b en 67c AWR op ondergeschikte onderdelen reactie- en gewijzigd en zijn de maximale boetebedragen aangepast.

ter zake waarvan een administratieve boete kan worden opgelegd. Daarbij hebben wij voor de administratieve boeten een geheel eigen plaats ingeruimd. Door de materiële en formele bepalingen in een apart hoofdstuk VIII A, luidende: «Administratieve boeten» op te nemen is een overzichtelijker geheel ontstaan.

[...]

6.2. De benaming van de boeten

Omwille van de duidelijkheid hebben wij de in het wetsvoorstel 21 058 gebruikte en door de Commissie overgenomen terminologie van «ordeboeten» voor «lichte» boeten en «niet-ordeboeten» voor «zware» boeten vervangen door respectievelijk verzuimboeten en vergrijpboeten. Hoewel met de omschrijving «ordeboeten» vrij nauwkeurig kan worden uitgedrukt met welk doel en ter zake van welke gedragingen deze soort boete wordt opgelegd, dit geldt ten enenmale niet voor de omschrijving «niet-ordeboeten». De negatieve omschrijving dat deze boeten geen ordeboeten zijn, brengt – naar onze mening – op geen enkele wijze tot uitdrukking dat het hier gaat om sancties ter zake van ernstiger beboetbare feiten dan simpele verzuimen. Door de zware boete negatief te omschrijven wordt gemakkelijk de indruk gewekt dat het met de laakbaarheid van de gedraging nogal meevalt, terwijl deze boete juist bedoeld is voor het meer ernstige beboetbare feit waarvoor het bestaan van opzet of grove schuld een vereiste is. Ter voorkoming van mogelijke verwarring hebben wij daarom de tot dusverre gebruikte benaming van ordeboeten en niet-ordeboeten gewijzigd in verzuimboeten en vergrijpboeten. Daarmee is een nauwe aansluiting verkregen bij de terminologie van de beboetbare gedragingen die na aanvaarding van dit wetsvoorstel in de AWR voortaan als verzuim of als vergrijp worden gekwalificeerd.

[...]

6.4. De boete-inspecteur [...]

De Commissie-Van Slooten acht de instelling van een aparte boete-inspecteur met name geboden voor het opleggen van vergrijpboeten. Zij is van mening dat het bestaande systeem voor verzuimboeten, waarin de aanslagregelende ambtenaar tevens de boete oplegt, gehandhaafd kan blijven. Hoewel het met het oog op de gevolgen voor de menskracht op het eerste gezicht een aantrekkelijke gedachte lijkt slechts het opleggen van vergrijpboeten aan de boete-inspecteur op te dragen, hebben wij toch gemeend de verantwoordelijkheid voor het opleggen van alle boeten bij deze functionaris te moeten leggen. In dit opzicht zijn wij verder gegaan dan de Commissie strikt noodzakelijk acht. De omstandigheid dat verzuimboeten automatisch (kunnen) worden opgelegd, eenvoudig zijn vast te stellen en doorgaans een relatief gering bedrag belopen, doet niet af aan de omstandigheid dat hier eveneens sprake is van een strafvervolgning in de zin van artikel 6 EVRM. Dit houdt in dat de waarborgen van deze bepaling in acht genomen moeten worden, zij het dat zij afgestemd mogen zijn op het karakter van deze boeten.

[...]

Voor het opleggen van de doorgaans lichtere verzuimboeten, waarmee slechts de handhaving van de orde wordt beoogd, is weliswaar niet vereist dat de inspecteur schuld stelt doch wèl dat hij aan de belastingplichtige mededeelt uit welk feit of uit welke feiten het verzuim bestaat. Een zodanig feit levert een wettelijk vermoeden van schuld op.

[...]

6.8. Herziening van de strafbepalingen

De aanbevelingen van de Commissie-Van Slooten geven eveneens aanleiding de strafbepalingen van de artikelen 68 en

69 AWR te herzien. Met betrekking tot deze strafbepalingen acht de Commissie het noodzakelijk dat:

- de delictsomschrijvingen van de misdrijven in artikel 68 worden uitgebreid met het bestanddeel «oogmerk van benadeling van de schatkist», c.q. «oogmerk tot betaling van minder belasting dan materieel is verschuldigd»;
- strafvervolgning wordt uitgesloten indien voor het feit waarop de vervolging betrekking heeft, een vergrijpboete is opgelegd; daarnaast dient ook de oplegging van een vergrijpboete te zijn uitgesloten wanneer strafvervolgning heeft plaatsgehad;
- strafvervolgning op grond van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht wordt uitgesloten, indien het begane feit belastingfraude betreft; daarnaast acht de Commissie het wenselijk, dat de strafbaarstelling van een overtreding vervalt voor zover in een dergelijk geval tevens een verzuimboete kan worden opgelegd.

Deze voorstellen van de Commissie berusten op de opvatting dat het bereik van de administratieve sancties en van de strafsancties zoveel mogelijk van elkaar onderscheiden dient te zijn, met andere woorden dat toepassing van het ene sanctiestelsel in beginsel aan toepassing van het andere in de weg staat (una-via-beginsel) en dat strafvervolgning in beginsel slechts in aanmerking komt in de gevallen die de ernstigste wangedragingen betreffen. Deze opvattingen kunnen wij onderschrijven en daaraan is in dit wetsvoorstel dan ook uitwerking gegeven. De uitwerking wijkt evenwel op onderdelen af van het door de Commissie voorgestelde.

a. Het «una via»-beginsel

Aan het «una via»-beginsel is gestalte gegeven in de voorgestelde artikelen 67o en 69a AWR. Hierdoor wordt evenzijds uitgesloten dat een administratieve boete wordt opgelegd in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit een strafvervolgning is ingesteld en de procedure is gevorderd tot de aanvang van de terechtzitting, dan wel transactie heeft plaatsgehad. Anderzijds is door de omschrijving van de beboetbare feiten of door een uitdrukkelijke bepaling bereikt dat de oplegging van een administratieve boete strafvervolgning ter zake van het desbetreffende verzuim of vergrijp uitsluit. Aldus is in de wet geregeld dat de uitvoerende organen op een bepaald moment een definitieve keuze zullen moeten maken ten aanzien van de verschillende wegen, die in beginsel openstaan om de gepleegde feiten te sanctioneren.

Alhoewel de wet dus in beginsel voor de ernstigere wangedragingen meer dan één grondslag voor sanctionering overlaat, wordt door het maken van een definitieve keuze verzekerd, dat voor hetzelfde feit niet tweemaal een bestraffing zal kunnen plaatsvinden. Dit voorstel sluit aan op het beleid dat bij voorbeeld op het terrein van de sociale zekerheid wordt gevoerd (vergelijk kamerstukken II 1991/92, 17 050, nr. 156, blz. 5).

Nu wij zijn tegemoetgekomen aan het desideratum van de Commissie, dat de strafbaarstelling van overtredingen zou dienen te vervallen wanneer ter zake van die overtredingen tevens een verzuimboete kan worden opgelegd, is voor die lichtere overtredingen de keuzemogelijkheid voor de uitvoerende organen komen te vervallen. De wetgever laat hier uitdrukkelijk alleen de administratieve weg open.

b. Oogmerk-vereiste

Met de Commissie, en overigens in overeenstemming met de gangbare praktijk, zijn wij van oordeel, dat strafvervolgning ter zake van overtreding van de bepalingen van de AWR slechts in aanmerking komt in geval sprake is van ernstige belastingfraude. De Commissie heeft aangegeven, dat bij de selectie van voor strafvervolgning in aanmerking komende gevallen

kwantitatieve en kwalitatieve criteria dienen te worden gehanteerd.

[...]

De door de Commissie gevolgde gedachtengang spreekt ons aan, hetgeen heeft geleid tot een herformulering van de delictomschrijvingen (in het voorgestelde artikel 69 AWR) voor de thans in artikel 68 AWR strafbaar gestelde misdrijven. Naar ons oordeel is het evenwel minder wenselijk het door de Commissie beoogde doel te bereiken door opnemning van het bestanddeel «oogmerk minder belasting te betalen dan materieel is verschuldigd» (of redactionele varianten op een dergelijke oogmerkformule). In plaats daarvan is in de delictomschrijvingen van artikel 69, eerste en tweede lid, AWR gekozen voor het bestanddeel «indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven». Deze formulering verdient uit een oogpunt van handhaafbaarheid de voorkeur.

[...]

Alhoewel wij derhalve toevoeging van het oogmerkvereiste daartoe niet het geëigende instrument achten, zijn wij met de Commissie van oordeel, dat de strafvervolgning ter zake van misdrijf, in overeenstemming met de bestaande praktijk, moet zijn beperkt tot de gevallen waarin de gedraging klaarblijkelijk is gericht op benadeling van de schatkist. Dit is in dit voorstel uitgedrukt met de formule: «indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven». Met deze redactie is het accent expliciet gelegd op de, uit de objectieve aard en omstandigheden af te leiden, strekking of gerichtheid van de gedraging. Het gaat bij deze formulering van het bestanddeel dus heel bepaald niet om de subjectieve wilsrichting of bedoeling van de verdachte, maar om een, om zo te zeggen, van «buitenaf» waarneembare eigenschap van de gestelde gedraging. Voor de vaststelling dat een gedraging de strekking heeft, dat te weinig belasting wordt geheven, zijn bepalend de ervaringsgegevens die leren, dat de gedraging, gezien de effecten die dergelijke gedragingen in het algemeen plegen te hebben, geschikt is om te bereiken, dat onvoldoende belasting wordt geheven. Uit deze omschrijving moge blijken, dat het vaststellen van de strekking van het feit het vellen van een waarschijnlijkheidsoordeel veronderstelt: de gedraging heeft, om het nog eens anders te zeggen, de bedoelde strekking, wanneer het feit, naar de ervaring leert, de aanmerkelijke kans in het leven roept, dat als gevolg daarvan te weinig belasting zal worden geheven. Voldoende is dat deze kans wordt geschapen: de te geringe heffing van belasting hoeft niet met zekerheid vast te staan en de heffing van belasting behoeft evenmin reeds te hebben plaatsgehad. Wanneer aan deze voorwaarde is voldaan, is een feit begaan, dat ernstig genoeg is om als misdrijf te worden gestraft, mede in aanmerking genomen dat het opzetvereiste onverkort is gehandhaafd. Naar ons oordeel, het zij herhaald, behoeft de strafwaardigheid van het feit niet de verdergaande vaststelling, dat ook deze verdachte met zijn handelen de onmiddellijke bedoeling heeft gehad de fiscus te benadelen.

De verkieslijkheid van dit bestanddeel boven het oogmerkvereiste is erin gelegen, dat het objectieve karakter van de gedraging gemakkelijker is te bewijzen dan het subjectieve bestanddeel.

[...]

9. Toelichting op de artikelen

[...]

Artikel I, onderdeel Y

Inleidende opmerkingen bij hoofdstuk VIII A

[...]

Samenloop

Een ander algemeen facet betreft het verschijnsel samenloop in die zin dat een bepaalde feitelijke gedraging kan vallen onder meer dan een boetebepaling. Het gaat om twee categorieën van gevallen.

Voor de aanslagbelastingen kan het niet of niet-tijdig doen van een aangifte een verzuim inhouden, in de zin van een tekortkoming van niet-ernstige aard. Een dergelijke tekortkoming valt onder artikel 67a. Indien een aldus omschreven gedrag gepaard gaat met opzet of grove schuld, valt het tevens onder artikel 67d (vergrijpboete bij definitieve-aanslagregeling). Voor de belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden geheven, valt het niet, gedeeltelijk niet, of te laat betalen van de belasting onder artikel 67c, indien dit aan te merken is als een verzuim. Als deze gedraging is begaan met opzet of grove schuld, valt zij onder artikel 67f. Wij wijzen erop dat dit niet meebrengt dat voor dezelfde gedraging beide boeten zouden kunnen worden opgelegd. Indien de Belastingdienst wordt geconfronteerd met gegevens die aannemelijk doen zijn dat de aangifteplicht respectievelijk de betalingsplicht niet naar behoren is nagekomen, moet hij uit twee mogelijkheden kiezen. Het is logischerwijs onmogelijk een bepaalde gedraging tegelijkertijd als verzuim en als vergrijp te kwalificeren. De ene mogelijkheid is dat de fiscus de tekortkoming aanmerkt als een verzuim. Hij legt dan zo nodig een verzuimboete op. Hij kan daar later niet meer op terugkomen, ook niet als achteraf bij voorbeeld blijkt dat de betrokkene de gedraging met opzet heeft begaan. Uiteraard geldt ook het omgekeerde: is ter zake van een bepaald feit een vergrijpboete opgelegd, dan is een verzuimboete uitgesloten.

Afdeling 1, paragraaf 1: Verzuimboeten (artikelen 67a tot en met 67c)

[...]

Artikel 67b

Artikel 67b bevat de regeling van de boete van f 250 die kan worden opgelegd wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte voor de belastingen die worden geheven bij wege van afdracht of voldoening op aangifte (hierna ook wel: aangiftebelastingen).

Vanwege de hierna te noemen rechtspraak bieden de huidige bepalingen van de AWR niet (meer) de mogelijkheid ter zake van vorenbedoeld feit een administratieve boete op te leggen. Oorspronkelijk werd het doen van aangifte voor de aangiftebelastingen gezien als een onlosmakelijk onderdeel van de verplichting de belasting op aangifte te voldoen of af te dragen. Dat wil zeggen dat, indien wel betaald was, doch de aangifte niet was gedaan, de verhogingen bij naheffing ingevolge de artikelen 21 en 22 konden worden toegepast. Door het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1984, BNB 1984/233 is evenwel vast komen te staan, dat de bepalingen inzake het opleggen van een verhoging door middel van een naheffingsaanslag uitsluitend betrokken kunnen worden op situaties waarin daadwerkelijk belasting wordt nageheven dan wel gevallen waarin de verschuldigde belasting te laat is betaald. Ze bieden naar het oordeel van de Hoge Raad geen handvat om een boete op te leggen wegens het niet of te laat doen van aangifte voor de belastingen die worden geheven bij wege van afdracht of voldoening op aangifte. Deze lacune is onwenselijk. De betekenis van de aangifte is enerzijds een geleidebiljet bij de betaling, anderzijds een verklaring die strafrechtelijk van belang kan zijn. De aangifte behelst een verklaring van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige dat hij inzake een of meer middelen over een bepaald tijdvak een bepaald bedrag dient te betalen of aanspraak maakt op een teruggave, terwijl

– voor zover nodig – voorts wordt aangegeven aan welk soort belasting of premie een en ander moet worden toegerekend.

Voor een doelmatige gang van zaken is tijdige en correcte nakoming van de aangifteverplichting van groot praktisch belang voor de aangiftebelastingen. Tot op zekere hoogte heeft deze aangifte een functie als controlemiddel, namelijk om na te gaan of de daadwerkelijk ontvangen betalingen van de belasting- en inhoudingsplichtigen corresponderen met hetgeen zij verklaren schuldig te zijn. Met het oog op een ordelijke, doelmatige verwerking van de betalingen op de aangiften in de geautomatiseerde heffings- en invorderingsadministraties, is het echter belangrijker dat ten tijde van de ontvangst bekend is aan welke middelen de betaling moet worden toegerekend. Om de belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen die het aangaat tot de noodzakelijke medewerking op dit punt te bewegen, is het daarom gewenst een sanctie te verbinden aan het niet naleven van de belastingwet op dit punt.

De betekenis van de aangifte voor de aangiftebelastingen is, in verhouding tot die voor de aanslagbelastingen, bescheiden. In verreweg de meeste gevallen dat er iets valt aan te merken op de nakoming van deze aangifteverplichting, is er sprake van een nalatigheid van betrekkelijk geringe ernst: bij voorbeeld het verzuimen een aangiftebiljet in te dienen «omdat» geen belasting verschuldigd is of een betrekkelijk geringe overschrijding van een termijn bij het indienen van de aangifte. Op dergelijke overtredingen van geringe ernst – verzuimen – ziet artikel 67b.

De belastingbedragen welke op aangifte dienen te worden voldaan of afgedragen kunnen zeer groot zijn. Gezien de betrekkelijk geringe ernst van het verzuim waar artikel 67b op ziet, lijkt het dan ook niet juist een percentage van het aan te geven belastingbedrag ten grondslag te leggen aan de boeten. Het indertijd voorgestelde maximumbedrag voor de boete van f 250 achten we thans nog passend.

Evenals bij artikel 67a is op het verzuim geen strafrechtelijke sanctie gesteld en kan een anticumulatiebepaling achterwege blijven.

[...]

Artikel 67c

Het eerste lid van dit artikel bevat de boetebepaling voor gevallen waarin de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig is betaald, en waarin geen opzet of grove schuld in het geding is. Het gaat dus enkel om een verzuim bestaande uit de omstandigheid dat men de verschuldigde belasting niet volledig heeft voldaan binnen de in artikel 19 AWR bedoelde termijn van een maand. In het belang van de orde moet tegen een dergelijk verzuim wel adequaat worden opgetreden.

Bij de aangiftebelastingen kan het in individuele gevallen gaan om grote bedragen; met name de totale afdrachten en voldoeningen per maand en kwartaal kunnen zeer omvangrijk zijn. Vertragingen in de betalingen zijn niet alleen hinderlijk voor een ordelijke en doelmatige werkwijze van de Belastingdienst en een goede bewaking van de belastingontvangsten van het Rijk, maar brengen al gauw aanzienlijke rentenadelen voor het Rijk met zich.

Tegen de achtergrond dat het bij de aangiftebelastingen vaak om grote bedragen gaat, dient de boete op een voldoende hoog bedrag te worden gesteld. Enerzijds om te voorkomen dat men door te laat betalen al snel een voordeel (rentewinst) verkrijgt en anderzijds om te bereiken dat van de boete een voldoende prikkel uitgaat voor belasting- en inhoudingsplichtigen om hun betalingsverplichting na te komen. Met het oog

daarop is het voorstel voor een boete van f 10 000 gehandhaafd.

[...]

Omdat op tekortkomingen in het betalingsgedrag met betrekking tot de aangiftebelastingen geen strafsanctie is gesteld, is het niet nodig een bepaling op te nemen die cumulatie met een fiscale strafbepaling voorkomt.

[...]

Artikel 67o

Deze bepaling geeft, voor de administratieve boeten, uitwerking aan het beginsel van de «una via». Dat wil zeggen dat op een door de wet aangewezen moment een eind wordt gemaakt aan de keuzemogelijkheid tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke afhandeling van een vergrijp tegen de belastingwet. Onder de huidige wettelijke regeling hoeft die keuze niet gemaakt te worden en kunnen beide sanctiemogelijkheden geheel naast elkaar worden toegepast. Pas indien de strafrechtelijke afdoening is voltooid, wordt het beginsel van «ne bis in idem» toegepast en wijkt de administratiefrechtelijke afdoening voor de strafrechtelijke. Onder strafrechtelijke afdoening wordt in dit verband verstaan vrijspraak, ontslag van rechtsvervolgving of veroordeling door de strafrechter; daarmee gelijkgesteld wordt het nakomen van de voorwaarden van een transactie ter voorkoming van verdere vervolging ingevolge artikel 76 AWR (en 74 Sr). Volgens de huidige bepalingen is dus, tot het moment waarop de strafrechtelijke afdoening is voltooid, feitelijk zonder enige beperking dubbele vervolging mogelijk.

Het is wenselijk daaraan wel beperkingen te stellen. Daarvoor is overeenkomstig de aanbeveling van de Commissie-Van Slooten een praktische oplossing mogelijk, die zowel de Belastingdienst als het Openbaar Ministerie de ruimte laat voor een doelmatig en doeltreffend uitvoeringsbeleid. Zodra de fiscus gebruik heeft gemaakt van de hem toegekende bevoegdheid aan een justitiabele voor een bepaald vergrijp een administratieve boete op te leggen, kan wegens diezelfde gedraging geen strafrechtelijke afdoening meer volgen (artikel 69a AWR). Aan de andere kant vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete indien ter zake van de gedraging in kwestie strafvervolgving is ingesteld welke zover is gevorderd dat het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvervolgving is vervallen door het bindend worden van een transactie ter voorkoming van verdere vervolging.

[...]

Artikel I, onderdeel Z

Artikel 68 AWR (nieuw)

Zoals in het algemeen gedeelte van deze memorie reeds is uiteengezet, bevatten de voorgestelde artikelen 68 en 69 AWR, afgezien van de inhoudelijke veranderingen, ook een herordening van de strafbare feiten. In artikel 68 zijn de overtredingen opgesomd en in artikel 69 de misdrijven. De feiten strafbaar gesteld in het voorgestelde artikel 68, eerste lid, AWR zijn inhoudelijk ongewijzigd overgenomen uit het geldende artikel 69. De overtredingen vermeld in artikel 68, tweede lid, AWR zijn in hoofdzaak dezelfde als thans zijn opgenomen in het eerste lid van dat artikel.

Er zijn echter enkele wijzigingen voorgesteld. In de eerste plaats is het verbod van het geldende artikel 68, eerste lid, onderdeel a (niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig aangifte doen), thans niet meer als overtreding strafbaar gesteld. Daaraan bestaat geen behoefte meer, nu de minder ernstige gevallen waarin, zonder dat van opzet sprake is, niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte is gedaan, in de voorgestelde arti-

kelen 67a en 67b AWR worden aangemerkt als verzuimen waarop een verzuimboete is gesteld. Aldus is erin voorzien dat op deze feiten slechts één sanctiestelsel van toepassing is, hetgeen ook door de Commissie-Van Slooten was aanbevolen. Het – niet opzettelijk – doen van een onjuiste of onvolledige aangifte is in het voorstel niet meer als overtreding strafbaar gesteld. Wanneer deze gedragingen aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige zijn te wijten, kan daarvoor een vergrijpboete worden opgelegd (vergelijk de artikelen 67d en 67e AWR, als voorgesteld); zijn de feiten opzettelijk begaan en strekken deze tot heffing van te weinig belasting dan is sprake van een misdrijf als voorzien in het voorgestelde artikel 69, eerste en tweede lid, AWR.

[...]

Artikel I onderdeel AA

Artikel 69 AWR (nieuw)

Zoals in de toelichting op het nieuwe artikel 68 is vermeld, bevat het nieuwe artikel 69 voortaan de fiscale misdrijven.

In het algemeen gedeelte van deze memorie is uiteengezet, dat in de delictomschrijving van de feiten van het voorgestelde artikel 69, eerste en tweede lid, AWR de strekking van de gedraging als bestanddeel is opgenomen. Afgezien daarvan is de afwijking van de bestaande regeling tamelijk beperkt. Het huidige artikel 68, tweede lid, AWR stelt de opzettelijke overtreding van de verboden, vermeld in het eerste lid, als misdrijf strafbaar. Voor de meeste van die feiten geldt, dat hun strafbaarheid zal komen te berusten op artikel 69, eerste lid, AWR, waarbij de strafmaat ongewijzigd blijft. Dat laatste is niet het geval met het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte (thans strafbaar op grond van artikel 68, eerste lid, onderdeel a, juncto artikel 68, tweede lid, AWR). Zoals in paragraaf 6.8 van deze memorie is uiteengezet, is de maximale gevangenisstraf voor deze feiten in dit voorstel gebracht op zes jaren, zulks in overeenstemming met de strafpositie bepaald in artikel 225 Sr. Deze differentiatie in strafpositie heeft meegebracht dat de misdrijven in de AWR niet meer in één artikellid kunnen worden geconcentreerd, maar over twee leden moeten worden verdeeld.

[...]

De voorgestelde bepalingen verschillen ten aanzien van het bestanddeel «indien daarvan het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven». De voorgestelde bepalingen bevatten dat bestanddeel niet meer, maar wel het bestanddeel «indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven». Zoals in paragraaf 6.8 van deze memorie is toegelicht, is het laatst vermelde bestanddeel opgenomen naar aanleiding van het advies van de Commissie-Van Slooten om te accentueren, dat slechts de ernstige feiten – kennelijk gericht op benadeling van de fiscus – als misdrijf strafbaar dienen te zijn. De vorm waarin dat vereiste is uitgedrukt is niet die van het oogmerk op zodanige benadeling, maar die van de objectieve strekking van de gedraging.

[...]

De voorgestelde delictomschrijving is minder ruim dan de thans geldende. In de geldende bepaling is aan de delictomschrijving voldaan, indien de mogelijkheid bestaat, dat te weinig belasting kan worden geheven. Het zal duidelijk zijn, dat de in de onderdelen a tot en met e omschreven gedragingen vrijwel altijd meebrengen, dat die mogelijkheid bestaat. De voorgestelde bepalingen trekken de grens van de strafbaarheid echter enger: de gedragingen moeten niet alleen ten gevolge hebben dat die mogelijkheid bestaat. Deze dienen te strekken tot heffing van te weinig belasting, dat wil zeggen: zij dienen die te geringe heffing naar redelijke, uit de objectieve

omstandigheden af te leiden, verwachting waarschijnlijk te maken.

Zoals hiervoor is opgemerkt, is overtreding van artikel 68 AWR thans als misdrijf strafbaar indien het feit opzettelijk is begaan en indien het ten gevolge zou kunnen hebben, dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven. In de bestaande opbouw van de delictomschrijving ligt niet opgesloten, dat het opzet waarmee de verboden gedraging wordt verricht, moet zijn gericht op het mogelijke gevolg dat te weinig belasting wordt geheven. In het voorgestelde artikel 69, eerste en tweede lid, AWR blijft deze verhouding tussen de bestanddelen «opzettelijk» en «indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven» dezelfde. Ook in de voorgestelde redactie behoeft de opzet derhalve niet te zijn gericht op de strekking van de gedraging; het opzet vereiste betreft de gedragingen die zijn omschreven in het voorgestelde artikel 68, tweede lid, onderdelen a tot met e, en artikel 69 zelf.

[...]

Artikel 69a

Dit artikel geeft uitwerking aan het una-via-beginsel. Indien met betrekking tot een bepaald feit zowel administratieve beboeting mogelijk is op de voet van artikel 67d of 67e AWR, als strafrechtelijke vervolging, vervalt het recht van strafvervolging zodra ter zake van dat feit een vergrijpboete ingevolge een van de genoemde artikelen is opgelegd. De zinsnede «strafvervolging wordt niet ingesteld» zal veelal betekenen dat elke vorm van strafvervolging achterwege blijft.

In bepaalde gevallen kan het voorschrift ook betekenen dat een aanvankelijk aangevangen vervolging beëindigd dient te worden. Dit kan zich voordoen indien het Openbaar Ministerie een bepaalde zaak in onderzoek heeft genomen doch op enig moment besluit dat administratiefrechtelijke afdoening in de gegeven omstandigheden passender is.⁵¹

– *Memorie van antwoord:*

‘ALGEMEEN

[...]

5. Hoofddlijnen van het wetsvoorstel

5.1. Onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten [...]

Het lid van de RPF-fractie vraagt om een nadere toelichting op de situatie waarin de boete-inspecteur de mogelijkheid heeft om een bepaalde gedraging te bestraffen met zowel een verzuimboete als een vergrijpboete. Dit doet zich in drie situaties voor: bij aanslagbelastingen indien in het geheel geen aangifte is gedaan (keuze tussen artikel 67a en 67d); bij aangiftebelastingen indien (geheel of gedeeltelijk) geen belasting is betaald (artikel 67c en 67f) of indien de belasting niet tijdig is betaald (keuze tussen artikel 67c en 67f). Naar de mening van het lid van de RPF-fractie wordt in de memorie van toelichting terecht bepaald dat het opleggen van een verzuimboete het later alsnog «omzetten» van deze boete in een vergrijpboete uitsluit. De fiscus wordt op die manier gedwongen tot een zo zorgvuldig mogelijke werkwijze. Hij vraagt zich echter af of dit beginsel ook – zoals in de memorie van toelichting wordt gesteld – in de omgekeerde situatie dient te gelden, en of het niet wenselijk is om de systematiek op dit punt aan te passen. Het betreft hier derhalve de vraag of de keuze voor een vergrijpboete een later «terugvallen» op de verzuimboete, bij voorbeeld omdat het vereiste bewijs bij de vergrijpboete van de opzet of grove schuld niet kan worden geleverd, uitsluit.

51 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 8-9, 11-12, 19-21, 23-24, 30, 38-42, 54-58.

De keuze voor de vergrijpboete in de hiervoor beschreven drie situaties van samenloop heeft inderdaad het door het RPF-lid gesignaleerde gevolg. Dit gevolg – het niet kunnen terugvallen op de verzuimboete – achten wij ook wenselijk. De boete-inspecteur wordt zo, evenzeer als in de omgekeerde situatie (de keuze voor een verzuimboete sluit de vergrijpboete ter zake van hetzelfde feit uit), gedwongen tot een zeer zorgvuldige afweging van de hem ter beschikking staande mogelijkheden tot sanctionering. Deze zorgvuldige afweging achten wij des te meer noodzakelijk, omdat het in het fiscale boetestelsel het bestuursorgaan zelf is dat overgaat tot het daadwerkelijk opleggen van de boete. Dit vereist een zeer zorgvuldig omgaan met deze sanctie-oplegging. Daaraan zou afbreuk kunnen worden gedaan door te gemakkelijk over te gaan tot het opleggen van de zwaardere sanctie (de vergrijpboete), indien men verzekerd zou zijn van de mogelijkheid om «terug te kunnen vallen» op de lichtere sanctie voor hetzelfde feit (de verzuimboete).

Indien wordt gekozen voor het opleggen van de vergrijpboete en nadien het bewijs van opzet of grove schuld niet wordt geleverd, zal dus ter zake van dit feit uiteindelijk geen sanctie kunnen worden opgelegd. De boete-inspecteur zal de mogelijkheid van deze uitkomst, in het licht van de door hem uit het boete-onderzoek verkregen gegevens, moeten meewegen bij zijn keuze tussen verzuim- of vergrijpboete. Op dit punt wordt dus een andere uitwerking gekozen dan in het huidige artikel 21, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), waarin de mogelijkheid van «terugval» – zoals blijkt uit H.R. 22 mei 1991, BNB 1991/208 – wel ligt besloten. Overigens wordt van deze mogelijkheid onder de huidige AWR in de beleids sfeer geen gebruik gemaakt. Wij wijzen op paragraaf 20 van het Voorschrift administratieve boeten 1993. In wezen ligt de hiervoor weergegeven argumentatie in het verlengde van het «una via»-beginsel, zoals dit wordt uitgewerkt bij de samenloop van boete-oplegging met strafvervolgning. Daar kan immers het vergelijkbare voorbeeld worden aangevoerd van een belastingplichtige die tijdens de strafprocedure een zodanig verweer voert dat vrijspraak volgt. Ook hier werkt dit beginsel naar beide kanten door: het «meerder» (strafvervolgning) sluit het «mindere» (boete-oplegging) uit (zie het voorgestelde artikel 67o AWR), maar ook de keuze voor het «mindere» is definitief: na boete oplegging geen strafvervolgning meer ter zake van hetzelfde feit (artikel 69a AWR).

Het lid van de RPF-fractie vraagt voorts of bij eenzelfde aanslag een verzuim- en een vergrijpboete kan worden opgelegd. Deze vraag beantwoorden wij bevestigend; die mogelijkheid is slechts uitgesloten, zoals hiervoor werd toegelicht, indien de verzuim- en de vergrijpboete betrekking hebben op hetzelfde feit. Indien echter bij voorbeeld ter zake van een aanslagbelasting niet tijdig aangifte is gedaan, en de inspecteur tevens (bij primitieve aanslagregeling of bij navordering) constateert dat de aangifte onjuist is geweest, kan hij zowel de verzuimboete van 67a als de vergrijpboete van 67d (of 67e in geval van navordering) opleggen. Het betreft hier immers twee verschillende gedragingen: het niet tijdig nakomen van de aangifteverplichting en het doen van onjuiste aangifte.

Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de aangiftebelastingen. Zo kan dus inderdaad over dezelfde periode zowel een verzuimboete worden opgelegd op basis van artikel 67b (geen aangifte gedaan) als een vergrijpboete op grond van artikel 67f (bij voorbeeld wegens het niet-tijdig betalen van de verschuldigde belasting). Bij de aangiftebelastingen kunnen over dezelfde periode ook twee verzuimboeten worden opgelegd:

wegens het niet of niet tijdig doen van de vereiste aangifte (artikel 67b), en wegens het (geheel of gedeeltelijk) niet dan wel niet tijdig betalen van de belasting (artikel 67c). Uit de tekst van artikel 10 AWR, zoals deze luidt na de inwerkingtreding van de Wet van 21 april 1994 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen (Stb. 301), komt immers duidelijk naar voren dat de aangifteverplichting een afzonderlijke verplichting is, die naast de betalingsverplichting moet worden nagekomen. Overigens kon voordien ook reeds gesproken worden van twee naast elkaar staande verplichtingen, zoals blijkt uit H.R. 22 februari 1984, BNB 1984/233. De nakoming van elke verplichting afzonderlijk kan dus met een boete worden gesanctioneerd.⁵²

De artikelen 67b, 67c en 69 AWR nader beschouwd

35. Uit het voorafgaande wettelijk kader valt het volgende af te leiden. Krachtens art. 67b, eerste lid, AWR en art. 67c, eerste lid, AWR kunnen aan een (rechts)persoon administratieve boeten worden opgelegd wegens respectievelijk het niet (tijdig) doen van een belastingaangifte (art. 67b) en het (gedeeltelijk) niet (tijdig) betalen van de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen (art. 67c). De gedragingen naar aanleiding waarvan deze boeten kunnen worden opgelegd zijn gekwalificeerd als *verzuim*. Dat de beboetbare gedraging slechts een verzuim betreft, drukt uit dat de laakbaarheid van de gedraging relatief van weinig gewicht is.⁵³ Verzuimen zijn overtredingen van (betrekkelijk) geringe ernst.⁵⁴ Voor meer ernstige beboetbare feiten kunnen *vergrijp*-boeten worden opgelegd. Daarvoor is opzet of grove schuld vereist. De boeten die vanwege verzuimen kunnen worden opgelegd, vereisen geen vaststelling van opzet of grove schuld, belopen een relatief gering bedrag, zijn doorgaans eenvoudig vast te stellen en lenen zich derhalve voor automatische oplegging.⁵⁵

36. De in art. 67b, eerste lid, AWR bedoelde verzuimboete wordt in het belang van de handhaving van de orde opgelegd⁵⁶ en dient de betrokkenen tot de noodzakelijke medewerking te bewegen, hier tot het (tijdig) doen van belastingaangifte. De tijdige en correcte nakoming van de aangifteverplichting is van groot praktisch belang voor een doelmatige gang van zaken. De aangifte heeft tot op zeker hoogte een functie als controlemiddel en is zodoende van belang met het oog op een ordelijke en doelmatige verwerking van de betalingen op de aangiften.⁵⁷

37. De in art. 67c, eerste lid, AWR bedoelde verzuimboete dient te verzekeren dat een voldoende prikkel bestaat voor de betrokkenen om hun betalingsverplichting na te komen en om te voorkomen dat zij al snel een rentewinst verkrijgen door te late betaling.⁵⁸ De gedachte is dat in het belang van het verzekeren van een ordelijke en doelmatige werkwijze van de Belastingdienst, een goede bewaking van de belastingontvangsten van het Rijk en het voorkomen dat rentenadelen voor het Rijk ontstaan, adequaat moet worden opgetreden

52 *Kamerstukken II 1994/95*, 23 470, nr. 8, p. 1, 5, 7-8.

53 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 9.

54 Vgl. *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 41.

55 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 12.

56 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 12.

57 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 41.

58 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 42.

tegen het in art. 67, eerste lid, AWR bedoelde betalingsverzuim.⁵⁹

38. Bij de opnemings van de thans in art. 69 AWR neergelegde strafbaarstelling is het uitgangspunt geweest dat strafvervolgving voor overtredingen van de AWR slechts in aanmerking komt als sprake is van ernstige belastingfraude.⁶⁰ Strafvervolgving ter zake van een fiscaal misdrijf moet – zo staat te lezen in de memorie van toelichting – zijn beperkt tot de gevallen waarin de gedraging klaarblijkelijk is gericht op benadeling van de schatkist.⁶¹ Om dat te bewerkstelligen is in onder meer art. 69, eerste lid, AWR het bestanddeel ‘indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven’ opgenomen. Voor de vaststelling dat een gedraging die strekking heeft, zijn algemene ervaringsregels van belang. Een gedraging die, gezien de effecten die zij in het algemeen heeft, geschikt is om te bereiken dat onvoldoende belasting wordt geheven, is – volgens de memorie van toelichting – toereikend.⁶² Met de opnemings van het strekkingsvereiste in art. 69, eerste lid, AWR is uitdrukking gegeven aan de gedachte dat slechts feiten die kennelijk zijn gericht op benadeling van de fiscus als het daar omschreven misdrijf strafbaar dienen te zijn.⁶³

De juridische aard van de feiten en de gedraging(en) van [A] B.V.

39. Om te beoordelen of de feiten – op grond waarvan aan [A] B.V. krachtens art. 67b, eerste lid, AWR en art. 67c, eerste lid, AWR een verzuimboete is opgelegd – wat betreft de juridische aard verschillen van de feiten die voorkomen in het onder feit 1 tenlastegelegde – dat is toegesneden op art. 69, eerste lid, AWR – is ten eerste van belang de rechtsgoederen te onderscheiden ter bescherming waarvan de voormelde bepalingen strekken.⁶⁴ Uit het voorafgaande blijkt dat art. 67b, eerste lid, AWR en art. 67c, eerste lid, AWR vooral het belang van een ordelijke en doelmatige belastingheffing dienen. Zo is in de geschiedenis van de totstandkoming van art. 67b AWR overwogen dat de correcte nakoming van de aangifteverplichting van groot praktisch belang is, zodat ook kan worden nagegaan of de ontvangen betalingen corresponderen met wat de betrokkenen verklaren aan belasting schuldig te zijn.⁶⁵ In het kader van de totstandkoming van art. 67c AWR is overwogen dat vertragingen in betalingen hinderlijk zijn in verband met een goede bewaking van de belastingontvangsten en dat voor het nakomen van de betalingsverplichting een voldoende prikkel moet bestaan.⁶⁶ Met die prikkel – in de vorm van een boete op het niet tijdig voldoen aan de betalingsverplichting – wil de wetgever vermijden dat het Rijk een rentenadeel lijdt door te late betaling van de belasting die op aangifte moet worden voldaan. Kortom, de artikelen 67b en 67c AWR beogen ter bewaking van de belastingontvangsten hindering en vertraging van betalingen benevens rentenadelen te voorko-

men, en bedoelen de in art. 67b, eerste lid, AWR en in art. 67c, eerste lid, AWR gestelde boeten op niet-naleving van de belastingwet een ordelijke en doelmatige belastingheffing te verzekeren.

40. Het doeleinde van een ordelijke en doelmatige belastingheffing is uiteraard gelegen in het doel dat door de belastingheffing zelf wordt gediend. Dat doel is in de geschiedenis van de totstandkoming van de AWR en daarin neergelegde fiscale delicten wel aangeduid als het verschaffen van geldmiddelen aan de Staat die nodig zijn voor zijn instandhouding en de vervulling van zijn taak.⁶⁷ De strafbaarstelling van de niet-naleving van de belastingwetten is nodig geacht ter bescherming van het belang dat via de belastingheffing aan de Staat de benodigde geldmiddelen worden verschaft.⁶⁸ Voor de bestrafing van belastingfraude bestaat daarnaast nog de grond dat het betalen van te weinig belasting leidt tot een onevenredige druk op eerlijke belastingbetalers en – bij de omzetbelasting – tot grove benadeling van het integere bedrijfsleven.⁶⁹ In die zin dient de in art. 69, eerste lid, AWR opgenomen strafbaarstelling van het niet (tijdig) doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte zowel het hiervoor omschreven doel dat de belastingheffing beoogt (verschaffen van geldmiddelen aan de Staat), als ter voorkoming dat belastingbetalers en ondernemers die de wet niet naleven ten onrechte een voordeel verkrijgen ten opzichte van hen die zich wel aan de wet houden.

41. Doordat de artikelen 67b (eerste lid), 67c (eerste lid) en 69 (eerste lid) AWR alle zijn opgenomen ter handhaving van de belastingwetten, en die handhaving de naleving van deze wetten faciliteert en zodoende bijdraagt aan de daarmee beoogde belastingheffing, lijken de rechtsgoederen die deze bepalingen beschermen niet aanzienlijk van elkaar te verschillen. De onderscheiden bepalingen strekken uiteindelijk – zij het wel elk met een eigen accent – tot het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing.⁷⁰

42. Naast een vergelijking van de relevante rechtsgoederen, dient bij de beoordeling van het verschil in de juridische aard van de feiten te worden gekeken naar de maximale straf respectievelijk boete die op de onderscheiden feiten is gesteld, in welke maxima onder meer de aard van het verwijt en de kwalificatie tot misdrijf of overtreding tot uitdrukking komt.⁷¹ In dat opzicht bestaat er wel een aanzienlijk verschil tussen de

59 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 42.

60 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 20.

61 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 23.

62 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 23-24. Dat een gedraging strekt tot heffing van te weinig belasting is ook omschreven als een gedraging die ‘te geringe heffing naar redelijke, uit de objectieve omstandigheden af te leiden, verwachting waarschijnlijk [dient] te maken’ (*Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 57).

63 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 57.

64 HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, NJ 2016/143, m.nt. Kooijmans (rov. 2.3.3).

65 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 41.

66 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 42.

67 *Kamerstukken II* 1953/54, 4080, nr. 3, p. 25.

68 Vgl. W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, zesde druk, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 7 en C. Hofman, *Het systeem van sanctiëring van fiscale fraude*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 41.

69 *Kamerstukken II* 1953/54, 4080, nr. 3, p. 25.

70 Dat art. 69, eerste lid, AWR deze strekking heeft, is door de Hoge Raad uitdrukkelijk overwogen in zijn arrest van 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228, NJ 2014/528, m.nt. Reijntjes (rov. 2.4.3). Blijkens HR 23 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV5577 (rov. 3.5) strekken het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte en het opzettelijk verstrekken van onjuiste gegevens aan de belastingdienst tot bescherming van hetzelfde rechtsgoed. Hoewel het beschermde rechtsgoed in het arrest uit 2012 niet uitdrukkelijk is benoemd, lijkt de Hoge Raad het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing of iets vergelijkbaars wel voor ogen te hebben gestaan. Uit dat arrest valt mijns inziens ten minste af te leiden dat de Hoge Raad bij het oordeel over het onderliggende rechtsgoed van de AWR-bepalingen een abstracte benadering hanteert en aan de verschillende accenten die de onderscheiden bepalingen leggen niet te veel waarde toekent.

71 HR 9 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:222, NJ 2016/143, m.nt. Kooijmans (rov. 2.3.3).

hier bedoelde feiten. Zo is van belang dat de maximale boete die krachtens art. 67b, eerste lid, AWR en art. 67c, eerste lid, AWR ten tijde van het tenlastegelegde op de feiten was gesteld respectievelijk € 131 en € 5278 was. De maximale straf die op basis van art. 69, eerste lid, AWR kon (en kan) worden opgelegd is evenwel een gevangenisstraf van vier jaren of een geldboete van de vierde categorie of, als dit bedrag hoger is, een boete van maximaal eenmaal het bedrag aan te weinig geheven belasting.⁷² In de hoogte van de maximaal op te leggen boeten en straffen komt tot uitdrukking dat het krachtens art. 69, eerste lid, AWR gemaakte verwijt aanmerkelijk ernstiger is dan het verwijt dat is gebaseerd op het bepaalde in art. 67b, eerste lid, AWR en art. 67c, eerste lid, AWR. Dat verschil komt ook naar voren in de wetgeschiedenis, aangezien daarin de in de artikelen 67b, eerste lid, AWR en 67c, eerste lid, AWR omschreven gedragingen worden aangemerkt als niet-ernstige feiten. De ernst van die verzuimen is door de wetgever kennelijk zelfs als zo gering beschouwd dat ze enkel administratief beboetbaar dienen te zijn en niet – zoals met betrekking tot het bepaalde in art. 67b AWR eerder het geval was – afzonderlijk strafbaar als overtreding.⁷³ Het fiscale misdrijf van art. 69, eerste lid, AWR, daarentegen, is juist bedoeld voor de ernstiger feiten, waarbij valt te denken aan het geval dat opzettelijk en met het kennelijke doel om de fiscus te benadelen, een belastingaangifte niet (tijdig) is gedaan. De aard van het verwijt dat aan een persoon gemaakt wordt indien de feiten leiden tot toepassing van art. 67b, eerste lid, AWR en/of art. 67c, eerste lid, AWR is dus significant anders dan de aard van het verwijt dat iemand treft als een feit leidt tot toepassing van art. 69, eerste lid, AWR. Met andere woorden: een zonder opzet of grove schuld begaan verzuim dat de ordelijke en doelmatige belastingheffing bemoeilijkt (art. 67b en 67c AWR), verschilt vanuit het perspectief van het gemaakte verwijt aanzienlijk van de opzettelijk begane ernstige belastingfraude (art. 69 AWR).

43. Gelet op de in de kern overeenkomende rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheiden bepalingen strekken, dient ook de vraag te worden bezien of het verschil in maximaal op te leggen boeten en straffen – en de mede daardoor onderstreepte verschillende aard van de verwijten – de conclusie kan dragen dat de juridische aard van de feiten in aanzienlijke mate van elkaar verschilt. Van belang is uiteraard dat art. 69, eerste lid, AWR bestanddelen bevat – ‘opzettelijk’ en ‘indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven’ – die de reikwijdte van de bepaling aanzienlijk beperken ten opzichte van het bepaalde in de artikelen 67b en 67c AWR. Ook relevant is dat – mede door die bestanddelen – art. 69, eerste lid, AWR als misdrijf is gekwalificeerd en daarop een aanmerkelijke vrijheidsstraf en significante geldboete zijn gesteld, terwijl krachtens de artikelen 67b en 67c AWR slechts relatief geringe boetes kunnen worden opgelegd voor de in die bepalingen omschreven – niet strafwaardig geachte – ‘verzuimen’ die zonder opzet of schuld zijn begaan. Maar zijn deze verschillen tussen de betrokken bepalingen reeds voldoende om de feiten die in het kader van die bepalingen grond zijn voor oplegging van boeten en strafvervolgning, als aanzienlijk verschillend aan te merken zodat zij niet als ‘hetzelfde feit’ in de zin van art. 68 Sr en art. 243, tweede lid, Sv

juncto art. 255, eerste lid, Sv kunnen worden beschouwd? Dat is, lijkt mij, nog niet zonder meer gezegd.⁷⁴ Wanneer – onder meer – de onderscheiden bepalingen ter bescherming van dezelfde rechtsgoederen strekken, leidt de omstandigheid dat de onderscheiden feiten wat betreft de daarop gestelde strafmaxima in meer dan geringe mate verschillen en slechts één van die feiten een misdrijf betreft, nog niet tot de conclusie dat geen sprake is van ‘hetzelfde feit’ als bedoeld in art. 68 Sr. Mede om die reden dient ook te worden gekeken naar de gedraging van [A] B.V. die in de tenlastelegging is omschreven en de gedraging op grond waarvan [A] B.V. krachtens het bepaalde in de artikelen 67b en 67c AWR is beboet.

44. Uit de vaststellingen van het hof kan over de relevante gedraging(en) – met enige goede wil – het volgende worden afgeleid. [A] B.V. heeft ten aanzien van het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 nagelaten (tijdig) aangifte voor de omzetbelasting te doen, terwijl die aangifte ingevolge art. 10, tweede lid, AWR binnen één maand na het einde van dat tijdvak zou moeten zijn gedaan. Mede gezien het bepaalde in art. 19, eerste lid, AWR kan worden aangenomen dat de betaling van de omzetbelasting waarop de aangifte betrekking zou moeten hebben door [A] B.V. binnen dezelfde termijn had dienen te geschieden. Nu [A] B.V. niet heeft voldaan aan deze verplichtingen was vanaf 1 mei 2015 sprake van zowel een aangifteverzuim als van een betalingsverzuim.⁷⁵ Vanwege beide door het nalaten van [A] B.V. veroorzaakte verzuimen zijn administratieve boeten (met dagtekening 28 mei 2015) opgelegd. De gedragingen die tot de opgelegde verzuimboetes hebben geleid zijn zodoende *aan de ene kant* het nalaten van [A] B.V. om vóór 1 mei 2015 aangifte ten aanzien van het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 aangifte voor de omzetbelasting te doen en *aan de andere kant* het nalaten van [A] B.V. om vóór 1 mei 2015 de omzetbelasting te betalen die met betrekking tot het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 had moeten worden voldaan of afgedragen. De onder feit 1 tenlastegelegde periode waarin [A] B.V. de aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 opzettelijk niet of niet tijdig zou hebben gedaan betreft de periode van 30 april 2015 tot en met 28 november 2016. Nu de onder feit 1 tenlastegelegde gedraging van [A] B.V. – het opzettelijk nalaten (tijdig) aangifte te doen – een periode van ongeveer anderhalf jaar betreft, valt aan te nemen dat de tijdsspanne waarbinnen deze voortdurende gedraging is verricht in aanzienlijke mate verschilt van de tijdsduur waarin de gedragingen zijn verricht op grond waarvan [A] B.V. administratief is beboet.⁷⁶

72 De geldboete van de vierde categorie betrof ten tijde van het onder feit 1 tenlastegelegde een boete met het maximum van € 20.500 (thans: € 21.750); zie art. 23, vierde lid, Sr.

73 *Kamerstukken II 1993/94*, 23 470, nr. 3, p. 20 en 55.

74 Vgl. HR 10 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:1929, *NJ 2020/54*, m.nt. Reijntjes (rov. 2.5.1-2.5.2).

75 § 22, vierde lid, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Strct.* 2016, 34921 bepaalt dat geen verzuimboete op grond van art. 67b, eerste lid, AWR wordt opgelegd indien de aangifte binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn wordt ingediend. Zodoende kan ervan worden uitgegaan dat het aangifteverzuim pas beboetbaar was vanaf 8 mei 2015.

76 Over het verschil in de tenlastegelegde periode voor de beoordeling of sprake is van ‘hetzelfde feit’ onder meer in relatie tot voortdurende delicten, zie G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 212. Dat de beboetbare en strafbare gedraging(en) in de onderhavige zaak bestaat of bestaan uit een voortdurend nalaten, is ook een belangrijk verschil met de zaak die heeft geleid tot HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228, *NJ 2014/528*, m.nt. Reijntjes. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat sprake was van ‘hetzelfde feit’ bij het niet doen van een belastingaangifte (art. 69,

45. Uit de vaststellingen van het hof valt niets af te leiden over de plaats waarop, of de omstandigheden waaronder, de relevante gedragingen zijn verricht. Het arrest van het hof bevat wel aanknopingspunten voor een oordeel over de aard en kennelijke strekking van de gedragingen van [A] B.V. De gedraging van [A] B.V. die is omschreven in het onder feit 1 tenlastegelegde betreft onder meer het 'opzettelijk' niet (tijdig) doen van de aangifte omzetbelasting ten aanzien van het aangiftetijdvak eerste kwartaal 2015 'terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven.' Zoals uit de hierboven aangehaalde totstandkomingsgeschiedenis van art. 69 AWR blijkt is met het zogenoemde strekkingsvereiste beoogd uit te drukken het vereiste dat de in die bepaling omschreven gedragingen moeten strekken tot heffing van te weinig belasting. Waar bij de als beboetbare verzuimen aangemerkte gedragingen van de verdachte nog sprake kan zijn van een oprechte vergissing, ligt dit anders bij een opzettelijk niet (tijdig) gedane aangifte die naar objectieve kenmerken de strekking heeft om de fiscus te benadelen.⁷⁷ Daarmee lijkt de aard en kennelijke strekking van het nalaten van [A] B.V. dat onder het feit 1 tenlastegelegde is beschreven significant anders dan het nalaten van [A] B.V. dat heeft geresulteerd in de opgelegde verzuimboetes vanwege het (automatisch) geconstateerde aangifteverzuim en betalingsverzuim.

Conclusie over 'hetzelfde feit' in de onderhavige zaak

46. Gelet op wat krachtens de – in voormeld kader beperkte – vaststellingen van het hof valt af te leiden over de gedraging van [A] B.V. die heeft geleid tot de aan die rechtspersoon krachtens de artikelen 67b en 67c AWR opgelegde verzuimboetes en de gedraging van [A] B.V. die in het onder feit 1 tenlastegelegde is omschreven, is sprake van een verschil in gedragingen. Dat is evident wat betreft de tijd van de tenlastegelegde gedraging aan de ene kant en de gedraging(en) waarvoor de verzuimboetes zijn opgelegd aan de andere kant. De 'aard en kennelijke strekking' van deze onderscheiden gedragingen loopt ook uiteen, omdat het nalaten waarvoor de verzuimboetes zijn opgelegd – oprechte – vergissingen kunnen betreffen die niet aan het opzet of de grove schuld van de rechtspersoon zijn te wijten, terwijl het onder feit 1 omschre-

ven gedrag een opzettelijk nalaten betreft dat de strekking heeft om de fiscus te benadelen. Ook de juridische aard van de feiten verschilt. Op het gebied van de door de verschillende bepalingen beschermde rechtsgoederen weliswaar niet zonder meer substantieel, maar wel wat betreft de op de onderscheiden feiten gestelde maximale straffen en boeten en de in die bepalingen tot uitdrukking gebrachte aard van de verwijten. De geconstateerde verschillen tussen enerzijds de relevante gedragingen van [A] B.V., en anderzijds de juridische aard van de te onderscheiden feiten, wettigen mijns inziens de conclusie dat de krachtens de artikelen 67b en 67c AWR aan [A] B.V. opgelegde verzuimboetes niet 'hetzelfde feit' betreffen als de gedraging van [A] B.V. die is omschreven in de tenlastelegging onder feit 1.⁷⁸ Daarbij zij nog opgemerkt dat ten aanzien van de artikelen 67c AWR en 69 AWR zou kunnen worden gesteld dat hun juridische aard in aanzienlijke mate verschilt, omdat de eerste betrekking heeft op een betalingskwestie en de tweede op een aangiftekwestie.⁷⁹

47. Aanknopingspunten voor de conclusie dat de relevante gedragingen van [A] B.V. in de onderhavige zaak niet 'hetzelfde feit' in de zin van het *una via*-beginsel betreffen, vind ik ook terug in de geschiedenis van de totstandkoming van de hier relevante bepalingen van de AWR en de *una via*-regeling die eertijds in de AWR was opgenomen. Zo blijkt daaruit dat de *una via*-regeling die was neergelegd in – onder meer – art. 69a (oud) AWR bewust was beperkt tot de in die bepaling genoemde vergrijpboetes, omdat enkel die bepalingen werden geacht een strafrechtelijk equivalent te hebben. Voor andere bepalingen, zoals bijvoorbeeld de artikelen 67b en 67c AWR, lag dat anders, zo was de zienswijze, zodat er geen noodzaak was om de op grond daarvan gebaseerde verzuimboetes onder de toen geldende *una via*-regeling te brengen.⁸⁰ Daaruit valt af te leiden dat in de ogen van de wetgever geen situatie van ongeoorloofde cumulatie zou ontstaan als strafvervolgning wordt ingesteld nadat naar aanleiding van dezelfde, of een nauw daaraan verwante, gedraging een verzuimboete is opgelegd.⁸¹ Nu geen strafrechtelijk equivalent bestond

eerste lid, AWR) en het onjuist doen van een belastingaangifte (art. 69, tweede lid, AWR), omdat de feitelijke gedragingen van de verdachte die in de tenlasteleggingen zijn omschreven identiek waren: het op één moment retourneren van drie oningevulde aangiftelijsten vergezeld van een begeleidend schrijven. Uit HR 23 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV5577 (rov. 3.5) valt overigens af te leiden dat wanneer het een commissiedelict uit de AWR betreft – het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte en het opzettelijk verstrekken van onjuiste gegevens aan de Belastingdienst –, een verschil in tenlastegelegde periode van de gedragingen met betrekking tot dezelfde belastingaangiften niet tot het oordeel behoort te leiden dat geen sprake is van 'hetzelfde feit'. In die zaak was de initieel tenlastegelegde periode ruim (enkele jaren) en werd deze bij gewijzigde tenlastelegging teruggebracht tot drie maanden (die in de eerdere periode van enkele jaren vielen).

77. Dat aan dat strekkingsvereiste betrekkelijk snel kan zijn voldaan doordat de Hoge Raad daar de uitleg aan heeft gegeven van een 'gedraging [die] naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat (in rekenkundige zin) onvoldoende belasting wordt geheven' (vgl. HR 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3431, NJ 2016/22, rov. 3.2), maakt niet dat dit vereiste zonder belang is voor de gedraging die tot een bewezenverklaring van het tenlastegelegde strekkingsvereiste leidt.

78. Die uitkomst past ook wel bij het wat oudere – en door annotator Schalken in zijn NJ-noot bekritiseerde – HR 31 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9179, NJ 2009/247 waarin de Hoge Raad het oordeel van het hof dat sprake is van 'hetzelfde feit' niet zonder meer begrijpelijk acht, in aanmerking genomen dat het initieel tenlastegelegde het onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte betreft en het in de gewijzigde tenlastelegging gaat om een verzuim om aangifte te doen. Uit dat arrest lijkt af te leiden dat de Hoge Raad bij het oordeel of sprake is van 'hetzelfde feit' groot belang hecht aan de precieze bepaling van de AWR waarop het tenlastegelegde gedrag van de verdachte is toegesneden. In het al genoemde HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228, NJ 2014/528, m.nt. Reijntjes lijkt het belang dat volgens de Hoge Raad aan de precieze AWR-bepalingen moet worden gehecht echter meer beperkt te zijn.

79. Vgl. met betrekking tot art. 67f en art. 69 AWR de conclusie van voormalig A-G Bleichrodt (ECLI:NL:PHR:2015:1474, randnummers 12-15) die voorafgaat aan HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978, NJ 2016/130, m.nt. Reijntjes. Ik heb er evenwel voor gekozen om – anders dan de steller van het middel in de schriftuur – de verschillen tussen de in de artikelen 67b en 67c AWR omschreven gedragingen niet te benadrukken in relatie tot de vergelijking van deze gedragingen met de gedraging als bedoeld in art. 69 AWR.

80. *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 40-41.

81. Later, bij de intrekking van art. 69a AWR in verband met de codificatie van het *una via*-beginsel in 'Awb' en 'Sv', is in de wetsgeschiede-

van de bepalingen op grond waarvan verzuimboetes waren opgelegd, kon de later ingestelde strafvervolging niet vanwege 'hetzelfde feit' plaatshebben, zo zal de gedachte zijn geweest.⁸² Die gedachtegang verklaart het beperkte toepassingsbereik van de voorheen in de AWR neergelegde *una via*-regeling.⁸³ Als een bestuurlijke boete werd opgelegd op grond van een bepaling die niet uitdrukkelijk in art. 69a (oud) AWR was genoemd, was het aan de officier van justitie om te beoordelen of strafvervolging vanwege dezelfde, of een nauw verwante, gedraging mogelijk en opportuun was.⁸⁴

48. Beperkingen aan de cumulatie van sancties golden wel, zo valt uit de wetsgeschiedenis af te leiden, wanneer ter zake van dezelfde gedraging zowel de verzuimboete van art. 67c AWR als de vergrijpboete van art. 67f AWR wordt opgelegd. Volgens de (toenmalige) Staatssecretaris van Financiën en Minister van Justitie moet de fiscus in dat geval kiezen tussen beide boetegrondslagen.⁸⁵ Is de gedraging als verzuim aangemerkt en op die grond beboet, dan kan daar later niet meer van worden teruggekomen; het opleggen van een vergrijpboete is dan uitgesloten.⁸⁶ Daaruit valt af te leiden dat de artikelen 67c en 67f AWR in zoverre wel als equivalenten van elkaar werden beschouwd zodat consecutieve boeteoplegging op grond van die bepalingen als ongeoorloofde cumulatie van boeten van-

wege 'hetzelfde feit' werd beschouwd.⁸⁷ Het niet tijdig nakomen van de aangifteverplichting en het doen van een onjuiste aangifte werd echter niet als 'hetzelfde feit' gezien, zodat vanwege die gedragingen met betrekking tot hetzelfde aangiftetijdvak zowel een verzuimboete als een vergrijpboete kon worden opgelegd.⁸⁸ Cumulatie van de verzuimboeten die vanwege overtreding van de artikelen 67b en 67c AWR waren opgelegd, werd ook mogelijk geacht. Ook daar was in de opvatting van de toenmalige staatssecretaris kennelijk geen sprake van 'hetzelfde feit'.⁸⁹

49. Nu is de uit de wetsgeschiedenis af te leiden visie op de mogelijkheden tot cumulatie van verschillende boeten en strafvervolging en de bescherming die de oude *una via*-regeling daartegen biedt uiteraard niet doorslaggevend bij de uitleg van het nu in art. 243, tweede lid, Sv juncto art. 255, eerste lid, Sv neergelegde *una via*-beginsel.⁹⁰ Doorslaggevend is natuurlijk of op basis van het door de Hoge Raad gehanteerde toetsingskader sprake is van strafvervolging vanwege 'hetzelfde feit' als waarvoor al een boete is opgelegd. Maar het is het vermelden waard dat de hiervoor besproken wetsgeschiedenis geen afbreuk doet aan de eerdere gevolgtrekking dat het beginsel in de onderhavige zaak niet in de weg zou behoeven te staan aan een op grond van art. 69, eerste lid, AWR toegenomen strafvervolging van [A] B.V. nadat deze rechtspersoon op grond van de artikelen 67b en 67c AWR verzuimboetes is opgelegd.

nis vermoedelijk uitgegaan van een andere situatie. Daar lijkt immers als uitgangspunt te zijn genomen dat oplegging van een relatief lage fiscale verzuimboete in de regel in de weg staat aan strafvervolging voor het later gebleken, veel ernstigere, fiscale delict dat is gepleegd; zie *Kamerstukken II* 2006/07, 31 124, nr. 3, p. 67. Met de steller van het middel ben ik van mening dat uit deze uitlating in de memorie van toelichting niet kan worden afgeleid dat de wetgever een fundamenteel andere opvatting heeft over de geoorlooftheid van cumulatie van administratieve boeten en strafvervolging op grond van bepalingen in de AWR.

82 Ten aanzien van de niet-opzettelijke of grofschuldelijke gedraging waarvoor een verzuimboete kon worden opgelegd, liet de wetgever immers enkel nog de administratieve weg open; zie *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 20 en 54. Werd dezelfde feitelijke gedraging met opzet of grove schuld begaan, dan kon daarvoor – kennelijk in plaats van de verzuimboete – een vergrijpboete worden opgelegd. Indien die gedraging opzettelijk is begaan met de strekking de fiscus te benadelen, is sprake van een misdrijf in de zin van art. 69 AWR; zie *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 55.

83 Dat beperkte toepassingsbereik is ook door de Hoge Raad bevestigd; zie HR 13 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS8484, NJ 2006/49, m.nt. Reijntjes (rov. 5.7). Deze zaak is hiervoor in randnummer 22 al besproken. In zijn aan dit arrest voorafgaande conclusie van mijn voormalige ambtgenoot Wortel (ECLI:NL:PHR:2005:AS8484, randnummer 38) komt hij tot de conclusie dat de wetgever met het neerleggen van het stelsel van fiscale boeten naast fiscale misdrijven heeft aangenomen dat 'het verzuim een fiscale verplichting na te leven, als grondslag voor beboeting, het karakter van zelfstandig feit niet verliest indien het ten gevolge van onwettige gezindheid een misdrijf als bedoeld in art. 69 AWR blijkt te zijn.'

84 Zie in die zin *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 7, p. 51.

85 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 39.

86 Daarbij speelt mee het belang dat de boete-inspecteur tot een zorgvuldige afweging van de hem ter beschikking staande mogelijkheden tot sanctionering komt; *Kamerstukken* 1994-95, 23 470, nr. 8, p. 7. Hierbij is aangesloten bij het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcrt.* 2016, 34921, § 15, tweede en derde lid. Daaruit blijkt dat verzuimboetes en vergrijpboetes niet terzake van hetzelfde feit kunnen cumuleren, behoudens nieuwe bezwaren.

De bespreking van de eerste klacht

50. Gelet op het voorgaande is niet zonder meer begrijpelijk het oordeel van het hof dat het in de tenlastelegging onder feit 1 omschreven feit dat [A] B.V. zou hebben begaan 'hetzelfde feit' betreft als waarvoor aan [A] B.V. op grond van de artikelen 67b en 67c AWR verzuimboetes zijn opgelegd. De eerste klacht van het eerste middel is daarom terecht voorgesteld voor zover daarin wordt opgekomen tegen het oordeel van het hof dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk behoort te worden verklaard in de strafvervolging van het onder feit 1 tenlastegelegde omdat de verdachte anders opnieuw in strijd met het bepaalde in art. 255, eerste lid, Sv voor 'hetzelfde feit' in rechte zou worden betrokken.

51. In de toelichting op de eerste klacht van het eerste middel wordt nog de vraag opgeworpen of de rechtspraak van – met name – het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) steun biedt aan het oordeel van het hof in de onderhavige zaak dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk is in de strafvervolging van de verdachte ter zake van het onder feit 1 ten-

87 In die zin ook HR 26 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD0200, waar de opgelegde verzuimboete en vergrijpboete zagen op het nalaten de loonheffing te betalen, die over het vierde kwartaal van het jaar 2000 moest worden afgedragen. Zie voorts HR 12 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO3624.

88 *Kamerstukken II* 1994/95, 23 470, nr. 8, p. 8.

89 *Kamerstukken II* 1994/95, 23 470, nr. 8, p. 8. De Hoge Raad heeft ook geaccepteerd dat ten aanzien van hetzelfde tijdvak krachtens art. 67c AWR meerdere verzuimboetes kunnen worden opgelegd, één vanwege het niet tijdig betalen en de tweede vanwege het niet volledig betalen, aangezien het helemaal niet tijdig betalen en het vervolgens niet volledig betalen twee verschillende gedragingen zijn; zie HR 17 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BD3160.

90 Daarbij is ook van belang dat de in art. 69a (oud) AWR opgenomen beperking van de werking van het *una via*-beginsel tot bepaalde vergrijpboeten niet is overgenomen in de thans geldende *una via*-regeling in het Wetboek van Strafvordering.

lastegelegde. Die vraag wordt met name voorgelegd omdat de steller van het middel signaleert dat zowel het Hof van Justitie als het EHRM 'een sterk feitelijk gekleurde benadering van *idem* [hanteren]', waarbij de juridische dimensie van verminderd belang lijkt.

52. Ik zal kort op deze vraag ingaan. Nu – gelet op mijn voorafgaande bespreking van het tweede middel en de eerste klacht van het eerste middel – de beantwoording van deze vraag in de voorliggende zaak volgens mij niet doorslaggevend is, hanteer ik hier een aantal vooronderstellingen. Zo zal ik met de steller van het middel als uitgangspunt nemen dat op basis van de door het HvJ EU en het EHRM gehanteerde criteria eerder sprake is van 'hetzelfde feit' in het kader van het *ne bis in idem*-beginsel dat is neergelegd in art. 50 Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (Handvest) en art. 4 Zevende Protocol bij het EVRM, dan op basis van de criteria van de Hoge Raad het geval is met betrekking tot het Nederlandse beginsel.⁹¹ Ik zal met de steller van het middel tevens aannemen dat het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel hier van toepassing is.⁹² Om die reden zal ik enkel de rechtspraak van het Hof van Justitie bespreken, al zal blijken dat de rechtspraak van het EHRM daarvoor van (indirect) belang is.⁹³

53. Startend vanuit dit vertrekpunt, wil ik twee vragen belichten. De eerste vraag is of het HvJ EU op basis van het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel het recht tot strafvervolgning van [A] B.V. zou beperken op de grond dat aan die rechtspersoon reeds de in de onderhavige zaak bedoelde verzuimboetes

zijn opgelegd.⁹⁴ De tweede vraag is of EU-recht grenzen stelt aan de bescherming van het in het Nederlandse recht neergelegde *una via*-beginsel, omdat het de effectieve sanctionering van EU-recht bemoeilijkt. Beide vragen bespreek ik hierna achtereenvolgens.

54. Bij de beantwoording van de eerste vraag neem ik het arrest van het HvJ EU in de zaak Menci tot uitgangspunt.⁹⁵ Daar bevestigde het Hof van Justitie – en het deed dat daarna opnieuw⁹⁶ – dat het relevante criterium om te beoordelen of van een en hetzelfde strafbare feit sprake is, dat de materiële feiten dezelfde zijn, in die zin dat sprake is van een geheel van concrete omstandigheden die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn en die tot de onherroepelijke vrijspraak of veroordeling van de betrokkene hebben geleid (par. 35). De nationaalrechtelijke kwalificatie van de feiten en van het beschermde rechtsgoed is irrelevant voor de constatering dat van een en hetzelfde strafbare feit sprake is, aangezien de omvang van de door art. 50 Handvest geboden bescherming niet van lidstaat tot lidstaat mag verschillen (par. 36). Dat de oplegging van een strafrechtelijke sanctie ten opzichte van een – eerder opgelegde – administratieve sanctie afhangt van de aanwezigheid van een subjectief aspect als aanvullend bestanddeel, doet op zich niet af aan de identiteit van de materiële feiten (par. 38). De bescherming die het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel biedt is echter niet absoluut, want een beperking daarop kan worden gerechtvaardigd als deze, met inachtname van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk is en daadwerkelijk beantwoordt aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (par. 41). Als uitgangspunten hanteert het Hof van Justitie dat een beperking van het *ne bis in idem*-beginsel beantwoordt aan een doelstelling van algemeen belang als deze ertoe strekt te waarborgen dat de verschuldigde btw volledig wordt geïnd (par. 44) en dat de lidstaten mogen voorzien in een stelsel waarin cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties vanwege btw-fraude mogelijk is (par. 47). De beperking van het *ne bis in idem*-beginsel kan echter enkel als strikt noodzakelijk worden beschouwd als de justitiabele kan voorzien voor welk handelen en nalaten de cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties mogelijk is (par. 49). Het nationale recht moet daartoe duidelijke en nauwkeurige regels bevatten. Voorts moet het nationale recht regels bevatten waarmee voor onderlinge afstemming tussen de cumulerende procedures

91 Ik benadruk dat het hier gaat om een aanname. Zeker ben ik hiervan dus niet, al was het maar omdat de Hoge Raad zelf niet is teruggekomen van zijn oordeel dat ook de Europese rechtspraak geen reden vormt voor een inhoudelijke wijziging van het toetsingskader met betrekking tot 'hetzelfde feit' in het *ne bis in idem*-beginsel; zie HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102, NJ 2011/394, m.nt. Buruma (rov. 2.8), en in de strafrechtelijke literatuur geen overeenstemming bestaat over de vraag of de benadering van de Hoge Raad fundamenteel afwijkt van die van het HvJ EU en het EHRM. Voor een overzicht van de verschillende opvattingen in de literatuur op dit punt, zie: G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, bewerkt door M.J. Borgers en T. Kooijmans, tiende druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 214-216 en J. De Hullu, *Materieel strafrecht*, achtste druk, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 533. Recent is er nog voor gepleit dat de Hoge Raad de termen 'hetzelfde feit' meer uitlegt conform de jurisprudentie van de 'Europese rechtsprekende instanties'; zie K.M.G. Demandt en 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, p. 572-584.

92 Van de juistheid van dit uitgangspunt ben ik een stuk zekerder, omdat de opgelegde bestuurlijke boeten en de ingestelde strafvervolgning in de onderhavige zaak – ook als zij beide [A] B.V. zouden betreffen – ertoe strekken de btw juist te innen en zij zodoende tenuitvoerlegging van Unierecht vormen in de zin van art. 51, eerste lid, Handvest; zie HvJ EU (Grote Kamer) 20 maart 2018, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197 (Strafzaak tegen Luca Menci), par. 21. Het strafkarakter van de opgelegde bestuurlijke boeten betwijfel ik ook niet, aangezien – zoals naar voren komt in de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis – de wetgever heeft aangenomen dat de administratieve boeten in de AWR als 'criminal charge' kwalificeren, en de uitleg die het EHRM aan dat begrip geeft, weer door het HvJ EU wordt gebruikt; zie – met verdere verwijzingen – wederom de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Menci, par. 26.

93 Zie HvJ EU (Grote Kamer) 20 maart 2018, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197 (Strafzaak tegen Luca Menci), par. 60-62.

94 Ik benadruk dat het in deze vraag gaat om het in de onderhavige zaak niet aan de orde zijnde geval dat [A] B.V. strafrechtelijk zou zijn vervolgd na oplegging van de verzuimboetes aan die rechtspersoon. Het is van belang dit hier te signaleren, omdat – zoals hiervoor al naar voren kwam – ook het HvJ EU bij de uitleg van de vraag of sprake is van 'dezelfde persoon' in de zin van het *ne bis in idem*-beginsel de rechtspersoon en de daarbij betrokken natuurlijke personen van elkaar onderscheidt; zie HvJ EU 5 april 2017, C-217/15 en C-350/15, ECLI:EU:C:2017:264 (Strafzaken tegen Massimo Orsi en Luciano Baldetti), par. 18-26.

95 HvJ EU (Grote Kamer) 20 maart 2018, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197 (Strafzaak tegen Luca Menci).

96 Zie HvJ EU 2 september 2021, C-790/19, ECLI:EU:C:2021:661 (Parchetul de pe lângă Tribunalul Braşov tegen LG en MH) par. 78-80. In die zaak lijkt volgens het Hof ruimte te bestaan voor de cumulatie van vervolging en bestrafing vanwege belastingfraude en het vervolgen van witwassen van geld door de dader van de belastingfraude, aangezien dat witwassen doorgaans een handeling vereist die losstaat van de eerder gepleegde belastingfraude; vgl. par. 82 en 85.

kan worden gezorgd, zodat de extra belasting door die cumulatie beperkt blijft (par. 54). Ook dienen regels te waarborgen dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties strookt met de ernst van de betrokken inbreuk (par. 55).

55. Uitgaande van de uitgangspunten die het Hof van Justitie heeft geformuleerd in de Menci uitspraak, lijkt een inperking of nuancering van het toepassingsbereik van het *ne bis in idem*-beginsel in de onderhavige zaak aanvaardbaar, ook als aangenomen wordt dat strafvervolgning is ingesteld tegen dezelfde persoon aan wie eerder vanwege hetzelfde feit de in de artikelen 67b en 67c AWR bedoelde verzuimboetes zijn opgelegd.⁹⁷ De strafvervolgning na de eerder automatisch opgelegde geringe verzuimboetes draagt immers bij aan de handhaving van de btw-regels en strekt er zodoende toe dat de verschuldigde btw volledig wordt geïnd. De cumulatie van een bestuurlijke boete en een strafvervolgning is ook niet uitgesloten door een specifieke wettelijke bepaling, en ook de hiervoor besproken wetsgeschiedenis en de bestaande rechtspraak over onder meer 'hetzelfde feit' indiceren dat cumulatie onder omstandigheden mogelijk is. Zodoende kan voorzienbaar worden geacht voor welk in de AWR omschreven handelen en nalaten cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan plaatsvinden. Het Nederlandse recht bevat ook regels voor de onderlinge afstemming van de procedures. Zo is de cumulatie uiteraard slechts beperkt toegestaan, enkel voor zover naar Nederlands recht niet sprake is van 'hetzelfde feit' of, indien dat wel het geval is, als er nieuwe bezwaren zijn als bedoeld in art. 255, tweede lid, Sv, of als het hof strafvervolgning heeft bevolen op grond van art. 12i Sv. In het laatste geval bepaalt art. 5:47 Awb dat de eerder opgelegde bestuurlijke boete vervalt. Ook bevat art. 5:44 Awb regels die ertoe moeten leiden dat de betrokken organen met elkaar afstemmen over de te volgen weg.⁹⁸

56. De extra belasting die een latere strafvervolgning van dezelfde persoon vanwege hetzelfde feit in een zaak als de voorliggende mee zou brengen ten opzichte van de eerder opgelegde verzuimboeten lijkt me overigens vrij beperkt. Althans: de belasting van de latere strafvervolgning behoeft dat niet te zijn, maar de belasting die de eerdere administratieve oplegging van geringe boeten met zich heeft gebracht, schat ik niet zwaar in. Ik denk dat het er voor conformiteit met het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel uiteindelijk op aankomt dat de strafrechter bij de strafoplegging rekening houdt met de eerdere sanctieoplegging in de bestuurlijke procedure en de

overige belasting die deze eerdere procedure voor de verdachte teweeg heeft gebracht.⁹⁹ Als daarmee rekening wordt gehouden, waardoor de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties strookt met de ernst van de betrokken inbreuk, zal niet licht sprake zijn van strijd met het EU-rechtelijke beginsel van *ne bis in idem*, is mijn inschatting.¹⁰⁰ Zodoende lijkt het openbaar ministerie in een zaak als de onderhavige ook ontvankelijk te kunnen worden geacht in de vervolging van een persoon aan wie vanwege hetzelfde materiële feit eerder al verzuimboeten (van geringe hoogte) zijn opgelegd.¹⁰¹ In zoverre lijkt het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel dus geen grond te bieden voor het oordeel dat aan het Nederlandse *una via*-beginsel in een zaak als de onderhavige een andere uitleg zou moeten worden gegeven dan die waartoe ik hierboven ben gekomen.

57. Dan de vraag of aan het in het Nederlandse recht verankerde *una via*-beginsel een andere uitleg moet worden gegeven omdat het de effectieve sanctionering van EU-recht kan bemoeilijken. Bij de beantwoording van deze vraag neem ik het arrest van het HvJ EU in de zaak Dzivev tot uitgangspunt.¹⁰² In dat arrest heeft het Hof van Justitie bevestigd dat het stellen van strafrechtelijke sancties noodzakelijk kan zijn om bepaalde gevallen van ernstige btw-fraude op een doeltreffende en afschrikwekkende wijze te bestrijden (par. 27). Daaruit volgt dat, wanneer het btw-fraude betreft, de sancties en de bestuurlijke en/of strafrechtelijke procedures met betrekking tot die sancties, weliswaar onder de procedurele en institutionele autonomie van de lidstaten vallen, maar dat deze autonomie wordt begrensd door – onder meer – het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Het laatste vereist dat de sancties op btw-fraude doeltreffend en afschrikwekkend zijn (par. 30). De nationale wetgever moet ervoor zorgen dat de procedure die van toepassing is op de vervolging van – onder meer – btw-fraude niet een stelselmattig risico inhoudt dat dergelijke feiten onbestraft blijven en voorts dient hij ervoor te zorgen dat de grondrechten van de beklagden worden beschermd (par. 31). De nationale rechters moeten in strafprocedures wegens btw-fraude de in het

97 Zoals blijkt uit mijn bespreking van het tweede middel en de eerste klacht van het eerste middel is allerm minst zeker dat in de onderhavige zaak sprake is van strafvervolgning van 'dezelfde persoon' vanwege 'hetzelfde feit', maar daaraan ga ik nu voorbij in mijn bespreking van de rechtspraak van het HvJ EU.

98 Die regels zijn ook uitgewerkt in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcrt.* 2016, 34921. Zo staat in § 15, achtste lid, dat de inspecteur het opleggen van de vergrijpboete aanhoudt zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek dan wel van een strafrechtelijke vervolging en in contact treedt om te bepalen of een vergrijpboete moet worden opgelegd of wordt gekozen voor strafrechtelijke afdoening. Voorts is in § 15, vijfde lid, van de hiervoor genoemde beleidsregels verwezen naar het protocol AAFD dat nadere voorschriften bevat over afstemming tussen – onder meer – het openbaar ministerie en de Belastingdienst voor het maken van de keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctionering; zie Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), *Stcrt.* 2015, 17271.

99 In verschillende arresten waarin het *ne bis in idem*-beginsel niet aan de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de weg stond, terwijl voorafgaande aan de vervolging vanuit de overheid vanwege dezelfde gedraging wel eerder richting de verdachte was gereageerd, onderstreept de Hoge Raad ook de mogelijkheid dat het eerdere overheidshandelen door de strafrechter bij de strafoplegging als relevante omstandigheid wordt betrokken; zie onder meer HR 14 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:241, *NJ* 2017/289, m.nt. Reijntjes (rov. 4.6) en HR 23 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1104, *NJ* 2020/313, m.nt. Reijntjes (rov. 5.4.2).

100 Vgl. P.J. Wattel, 'Bis in idem', *NJB* 2017, p. 239; J.H. Crijns en M.L. van Emmerik, 'Samenloop tussen strafrecht en punitief bestuursrecht. Zoeken naar evenredige bestraffing', *NJB* 2018, p. 1102-1103; en J.H. Crijns, 'Vervolging en berechting', in: F.G.H. Kristen e.a., *Bijzonder strafrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2019, p. 636 en p. 640.

101 De geringe hoogte van een eerder opgelegde boete is vooral van belang in het kader van het verbod van dubbele bestraffing. Ten aanzien van het verbod van dubbele vervolging lijkt de hoogte van de opgelegde boete niet direct relevant; zie – op basis van al wat oudere rechtspraak van het EHRM – P.J. Wattel, 'Ne Bis in Idem and Tax Offences in EU Law and ECHR Law', in: B. van Bockel, *Ne Bis in Idem in EU Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2016, p. 191.

102 HvJ EU 17 januari 2019, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30 (Strafprocedure tegen Petar Dzivev e.a.).

Handvest gewaarborgde grondrechten eerbiedigen. De verplichting de doeltreffende inning van de btw-inkomsten te waarborgen, ontslaat de geadresseerden daarvan niet (par. 33). Evenmin ontslaat deze verplichting de nationale rechter van de plicht om het legaliteitsbeginsel en het rechtsstaatsbeginsel in acht te nemen, waarbij zij aangetekend dat de rechtsstaat een van de belangrijkste waarden is waarop de Unie berust (par. 34). Uit deze beginselen leidt het Hof van Justitie af dat de sanctiebevoegdheid in beginsel niet kan worden uitgeoefend buiten de wettelijke grenzen waarbinnen een bestuursautoriteit gemachtigd is om, met eerbiediging van het recht van de lidstaat waartoe zij behoort, op te treden (par. 35). In de zaak *Dzivev* oordeelde het Hof van Justitie dat de toepasselijke nationale procedureregeling – de verplichting om de resultaten van een in strijd met de wet toegepaste telefoontap van het bewijs uit te sluiten – uitdrukking gaf aan het legaliteitsbeginsel en het rechtsstaatsbeginsel en het door het Handvest beschermde recht op privéleven, zodat het Unierecht de nationale rechter niet gebiedt die (bewijsuitsluitings)regel buiten toepassing te laten in het belang van doeltreffend optreden tegen btw-fraude (par. 39).

58. Uitgaande van het oordeel van het Hof in het *Dzivev*-arrest lijkt toepassing van het nationale *una via*-beginsel ook mogelijk in een geval als het onderhavige waar de overheid handhavend optreedt tegen overtreding van de btw-regels. Doordat art. 243, tweede lid Sv in verbinding met art. 255, eerste lid, Sv strafvervolging in beginsel uitsluit als dezelfde persoon vanwege hetzelfde feit reeds is beboet, gaat het mogelijk verder dan de bescherming die het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel biedt.¹⁰³ Het *ne bis in idem*-beginsel van art. 50 Handvest behoeft volgens het Hof van Justitie immers niet in absolute zin te beschermen tegen de cumulatie van vervolging en sanctionering in een administratieve en strafrechtelijke procedure, mits is voldaan aan door dit Hof aan die cumulatie gestelde voorwaarden. Bij toepassing van het Nederlandse *una via*-beginsel is cumulatie van een administratieve en strafrechtelijke sanctioneringsprocedure en sanctieoplegging in beginsel echter wel uitgesloten. Die uitsluiting kan als gezegd leiden tot de niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de strafvervolging zodat de beoogde verdachte in bepaalde gevallen na btw-fraude ‘weg kan komen’ met een relatief lage bestuurlijke (verzuim)boete. Zeker bij ernstige btw-fraude zou dat als niet-doeltreffende sanctionering kunnen worden beschouwd en zodoende mogelijk in strijd met EU-recht. Zo bezien zou daarin grond kunnen zijn gelegen om de bescherming van het nationale *una via*-beginsel in dat soort gevallen enigszins te nuanceren.

59. Het nationale beginsel van *una via* kan evenwel worden gezien als uitvloeisel van het rechtsstaatsbeginsel, aangezien het de mogelijkheden voor de overheid om bestraffend op te treden in verschillende procedures voorzienbaar beperkt. In die zin bindt het *una via*-beginsel de sanctiebevoegdheid van de bestuursautoriteiten – de belastinginspecteur en de officier van justitie – aan wettelijke grenzen door zelfs de mogelijkheid om een tweede sanctieprocedure te starten in te perken. Dat het cumulatie van sanctieprocedures uitsluit, en niet enkel dwingt tot coördinatie van die procedures en de daadwerkelijke dubbele sanctionering, biedt weliswaar meer bescherming dan op basis van het EU-recht is vereist, maar past niettemin in dezelfde rechtsstatelijke, rechtsbeschermende, lijn die de

grondslag vormt voor ook het Unierechtelijke *ne bis in idem*-beginsel. Het lijkt daardoor mogelijk dat het Hof van Justitie, net als in de zaak *Dzivev*, ruimte laat bestaan voor de toepassing van het Nederlandse *una via*-beginsel, ook als dat tot gevolg heeft dat enige afbreuk wordt gedaan aan de doeltreffendheid van het Nederlandse optreden tegen btw-fraude. Als zou blijken dat de Nederlandse praktijk van de automatische oplegging van geringe verzuimboeten er door de werking van het nationale *una via*-beginsel stelselmatig toe zou leiden dat ook ernstige vormen van btw-fraude niet kunnen worden bestraft, zou het doeltreffendheidsbeginsel mogelijk tot gevolg hebben dat de nationale *una via*-regeling daarvoor (deels) moet wijken. Dit betekent dat de nationale rechter effectieve bestraffing en dus daadwerkelijke sanctionering krachtens het doeltreffendheidsbeginsel moet laten voorgaan, ook al staat een nationaal beginsel daaraan in de weg. Ik heb overigens geen aanwijzingen dat het Nederlandse stelsel en het daarin opgenomen *una via*-beginsel de doeltreffende bestraffing van btw-fraude niet mogelijk maken.¹⁰⁴

60. Tegen de achtergrond van het bovenstaande, kom ik tot de conclusie dat het Unierecht in een geval als het onderhavige niet noopt tot een andere uitleg van het *una via*-beginsel dan waartoe ik hierboven op grond van het geldende Nederlandse recht ben gekomen. Dat brengt mee dat ook mijn – in randnummer 50 gegeven – beoordeling van de eerste klacht van het eerste middel onveranderd blijft.

De tweede klacht van het eerste middel

61. De tweede klacht van het eerste middel is voorgesteld voor het geval de eerste klacht van dat middel niet tot cassatie mocht leiden. Nu de eerste klacht van het middel mijns inziens terecht is voorgesteld, meen ik dat de tweede klacht hier buiten bespreking kan blijven. Uiteraard ben ik desgewenst bereid op dit punt nader te concluderen.

VIII. Slotsom

62. Het tweede middel en de eerste klacht van het eerste middel zijn terecht voorgesteld. De tweede klacht van het eerste middel behoeft geen bespreking.

63. Gronden waarop de Hoge Raad gebruik zou moeten maken van zijn bevoegdheid de bestreden uitspraak ambtshalve te vernietigen, heb ik niet aangetroffen.¹⁰⁵

64. Deze conclusie strekt tot vernietiging van de bestreden uitspraak, maar uitsluitend wat betreft de beslissingen ter zake van het onder 1 tenlastegelegde en de strafoplegging, en te dien aanzien tot terugwijzing van de zaak naar het gerechtshof’s-Hertogenbosch opdat de zaak in zoverre opnieuw wordt berecht en afgedaan.

103 Vgl. K.M.G. Demandt e.a., *Btw-fraude (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 199.

104 Vgl. A.P.W. Duijkersloot, ‘Recente ontwikkelingen met betrekking tot het *una via*-beginsel’, *AA* 2018, p. 811, waarin wordt gesteld dat van een Unierechtelijke blokkade van *una via* geen sprake lijkt.

105 Voor de volledigheid constateer ik dat de stukken van het geding op 30 april 2020 ter administratie van de Hoge Raad zijn ontvangen nadat op 11 juni 2019 cassatieberoep is ingesteld. Daardoor is de inzendtermijn in cassatie van acht maanden overschreden met afgerond drie maanden, zodat aldus de redelijke termijn als bedoeld in art. 6, eerste lid, EVRM is overschreden.

Hoge Raad*1. Procesverloop in cassatie*

Het beroep is ingesteld door het openbaar ministerie. Het heeft bij schriftuur cassatiemiddelen voorgesteld. De schriftuur is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De advocaat-generaal E.J. Hofstee heeft geconcludeerd tot vernietiging van de bestreden uitspraak, maar uitsluitend wat betreft de beslissingen ter zake van het onder 1 tenlastegelegde en de strafoplegging, en te dien aanzien tot terugwijzing van de zaak naar het gerechtshof 's-Hertogenbosch opdat de zaak in zoverre opnieuw wordt berecht en afgedaan.

*2. Tenlastelegging en motivering van de niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging**2.1. Aan de verdachte is onder 1 tenlastegelegd dat:*

'[A] B.V. in of omstreeks de periode van 30 april 2015 tot en met 28 november 2016 te Sittard in de gemeente Sittard-Geleen en/of in de gemeente(n) Roosendaal en/of Maastricht en/of Venlo en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander of anderen, althans alleen, opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte omzetbelasting ten name van [A] B.V. over het aangiftetijdvak 1e kwartaal 2015 niet en/of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heeft gedaan, althans laten doen, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven en/of aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven.'

2.2. Het hof heeft het openbaar ministerie ter zake van het onder 1 tenlastegelegde niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging van de verdachte en het heeft die beslissing als volgt gemotiveerd:

'Ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie

A.

De raadsman heeft betoogd dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard, omdat niet tot strafvervolging van de verdachte over had mogen worden gegaan. Daartoe is het volgende aangevoerd.

A.1 Schending una via-beginsel (feit 1)

Aan de verdachte zijn voor het niet doen van een aangifte omzetbelasting over het 1e kwartaal van 2015 verzuimboetes opgelegd. Door desondanks de verdachte voor datzelfde feit nadien strafrechtelijk te vervolgen, zoals onder feit 1 aan hem ten laste is gelegd, is het una via-beginsel geschonden.

(...)

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.

B.1 Una-via beginsel geschonden

Het una via-beginsel is gecodificeerd in artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 243 van het Wetboek van Strafvordering. Artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht bepaalt dat geen bestuurlijke boete wordt opgelegd indien tegen de overtreders wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen. Artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering bepaalt dat indien ter zake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging.

Uit het procesdossier komt naar voren dat door de inspecteur der rijksbelastingen aan [A] B.V. een verzuimboete is opgelegd voor het niet tijdig doen van een aangifte omzetbelasting

over het 1e kwartaal 2015. Bij brief van de griffier van 9 mei 2019 is namens de voorzitter van deze strafkamer aan de advocaat-generaal verzocht om informatie te verschaffen over het tijdstip en de reden van het opleggen van deze verzuimboete.

Ter terechtzitting in hoger beroep van 21 mei 2019 is door de advocaat-generaal een aanvullend proces-verbaal van bevindingen overgelegd, waarin is ingegaan op de in 2015 aan [A] B.V. opgelegde verzuimboetes. De inspecteur heeft met betrekking tot de aangiften omzetbelasting over de perioden 1e kwartaal 2015, 2e kwartaal 2015, 3e kwartaal 2015 en 4e kwartaal 2015 aan [A] B.V. telkens een naheffingsaanslag van € 250,00 met in totaal verzuimboetes van € 115,00 opgelegd. De verzuimboetes van respectievelijk € 50,00 en € 65,00 zijn opgelegd wegens niet (volledige) betaling op aangifte ex artikel 67c, eerste lid, van de AWR en het niet (tijdig) indienen van de aangifte ex artikel 67b, eerste lid, van de AWR. De dagtekening van de opgelegde verzuimboetes over het 1e kwartaal 2015 is 28 mei 2015.

Het hof ziet zich allereerst voor de vraag gesteld of de feiten waarvoor de bestuurlijke verzuimboetes zijn opgelegd, dezelfde feiten behelzen als hetgeen aan de verdachte onder feit 1 ten laste is gelegd en waarvoor strafvervolging is ingesteld.

De advocaat-generaal heeft zich dienaangaande op het standpunt gesteld dat de verzuimboetes niet zijn opgelegd voor hetzelfde feit als waarvoor de verdachte thans wordt vervolgd. De raadsman heeft deze zienswijze betwist en betoogd dat sprake is van hetzelfde feit, omdat de verweten gedraging – te weten het niet doen van aangifte – hetzelfde is als de feiten waarvoor verzuimboetes zijn opgelegd. De verweten schuldgradatie speelt daarbij geen rol.

Het hof stelt voorop dat bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van hetzelfde feit aansluiting wordt gezocht bij artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht. Er dient gekeken te worden naar de juridische aard van de feiten en de gedragingen van de verdachte. Vuistregel is dat een aanzienlijk verschil in de juridische aard van de feiten en/of in de gedragingen van de verdachte tot de slotsom kan leiden dat geen sprake is van hetzelfde feit als hiervoor bedoeld. De gebezigde woorden "aanzienlijk verschil" duiden erop dat de maatstaf niet eng moet worden uitgelegd. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens staat eveneens een ruime benadering voor: het moet gaan om dezelfde of wezenlijk dezelfde feiten.

De opgelegde verzuimboete op grond van artikel 67b van de AWR betreft een boete voor het niet (tijdig) doen van aangifte. Deze verzuimboete betreft zonder enige twijfel hetzelfde feit als het feit waarvoor de verdachte nu wordt vervolgd op grond van artikel 69, eerste lid, van de AWR, namelijk: het opzettelijk niet (tijdig) doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte.

De opgelegde verzuimboete op grond van artikel 67c van de AWR betreft een boete voor het niet (tijdig) voldoen (betalen) van belasting, die op aangifte moet worden voldaan (betaald). Het hof overweegt in dat verband dat het heffingssysteem voor de omzetbelasting wordt gekenmerkt door de omstandigheid dat de aangifte in een rechtstreeks verband staat tot de betalingsverplichting van de belastingplichtige. De omzetbelasting moet ingevolge hoofdstuk IV van de AWR juncto artikel 14 van de Wet op de omzetbelasting 1968 door de belastingplichtige op aangifte worden voldaan.

Met betrekking tot de vraag of het bedrag aan (materieel verschuldigde) omzetbelasting dat op aangifte moet worden voldaan, maar niet is aangegeven ook – spontaan – door de belastingplichtige moet worden betaald geldt dat, alhoewel het

wettelijk systeem van heffing door middel van voldoening of afdracht op aangifte een betaling bovenop het bedrag van de aangifte niet uitsluit, uit dit wettelijke systeem volgt dat de belanghebbende niet tot een dergelijke, niet in de aangifte aangegeven, betaling verplicht is.

Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de aangifte en het bedrag aan omzetbelasting dat moet worden voldaan onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De aangifte en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd plaats op hetzelfde moment, namelijk in de regel binnen een maand na het einde van het tijdvak. Alleen het bedrag dat is aangegeven moet worden betaald. Het bedrag dat – zoals in casu: ten onrechte – niet is aangegeven hoeft niet te worden betaald.

De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling: de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, onlosmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt.

Mitsdien is het hof, anders dan de advocaat-generaal, maar met de verdediging van oordeel dat in het onderhavige geval het niet voldoen van de (materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het niet indienen van de aangifte omzetbelasting zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrekking tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit.

Nu naar het oordeel van het hof sprake is van hetzelfde feit en ter zake daarvan reeds een bestuurlijke boete ex artikel 67c van de AWR is opgelegd, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging. Hetzelfde geldt voor de ex artikel 67b van de AWR opgelegde verzuimboete. Door een kennisgeving van niet verdere vervolging eindigt de zaak.

De oplegging van de verzuimboetes voor het niet doen van een aangifte omzetbelasting ex artikel 67b van de AWR en voor het niet betalen van omzetbelasting ex artikel 67c van de AWR over het 1e kwartaal 2015 op 28 mei 2015 staat in beginsel in de weg aan strafrechtelijke vervolging voor het niet doen van aangifte omzetbelasting over het 1e kwartaal 2015 ex artikel 69 van de AWR, zoals aan de verdachte onder feit 1 ten laste is gelegd. Een andersluidend oordeel zou immers impliceren dat het ne bis in idem-beginsel en het nemo debet bis vexari-beginsel geweld wordt aangedaan. In dit verband heeft het hof acht geslagen op het bepaalde in artikel 255 van het Wetboek van Strafvordering. Dat artikel luidde ten tijde van 18 mei 2016, de dag waarop door het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, de FIOD en het bestuur van de Belastingdienst werd besloten een strafrechtelijk onderzoek tegen de verdachte in te stellen, als volgt:

“1. De verdachte kan na zijn buitenvervolginstelling, na de hem betekende beschikking, houdende verklaring dat de zaak geëindigd is, of na de hem betekende kennisgeving van niet verdere vervolging, in het laatste geval behoudens artikel 12i of artikel 246, ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechte worden betrokken tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden.

2. Als nieuwe bezwaren kunnen enkel worden aangemerkt verklaringen van getuigen of van den verdachte en stukken,

bescheiden en processen-verbaal, welke later zijn bekend geworden of niet zijn onderzocht.

3. In dat geval kan de verdachte niet ter terechtzitting van de rechtbank worden gedagvaard, dan na een ter zake van deze nieuwe bezwaren ingesteld opsporingsonderzoek.

4. Tot de instelling van een opsporingsonderzoek als bedoeld in het derde lid wordt niet overgegaan dan na machtiging door de rechter-commissaris, verleend op vordering van de officier van justitie die met de opsporing van het strafbare feit is belast.”

Indien er nieuwe bezwaren bekend zijn geworden, kan derhalve, ondanks het feit dat reeds ter zake van hetzelfde feit een bestuurlijke boete is opgelegd, toch tot strafvervolgning van datzelfde feit worden overgegaan.

De advocaat-generaal heeft bij requisitoir naar voren gebracht dat nieuwe bezwaren in vorenbedoelde zin zijn gerezen op grond van alle gegevens die na het opleggen van de verzuimboetes naar boven zijn gekomen, zoals de getuigenverklaringen, ambtshandelingen en bevindingen.

Niettegenstaande het antwoord op de vraag of daarvan al dan niet sprake was, stelt het hof vast dat de tot instelling van een opsporingsonderzoek vereiste machtiging door de rechter-commissaris ontbreekt. Door het vorderen van een dergelijke machtiging kan de rechter-commissaris juist beoordelen of inderdaad sprake is van nieuwe bezwaren in de zin der wet. Dit vereiste strekt ertoe te waarborgen dat de verdachte niet lichtvaardig alsnog zal worden onderworpen aan een opsporingsonderzoek en zal worden gedagvaard.

Daarnaar gevraagd ter terechtzitting in hoger beroep heeft de advocaat-generaal bevestigd dat zij evenmin over de in artikel 255, vierde lid, van het Wetboek van Strafvordering bedoelde machtiging beschikt. Derhalve moet het naar 's hofs oordeel ervoor worden gehouden dat de machtiging, in strijd met het daartoe dwingende wettelijke voorschrift, niet is verleend. Van een desondanks verricht opsporingsonderzoek naar de gestelde nieuwe bezwaren is evenmin gebleken.

De verdachte is ter zake van het onder feit 1 ten laste gelegde, te weten het feitelijke leidinggeven aan het door [A] B.V. niet en/of niet binnen de daarvoor gestelde termijn doen van een aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak 1e kwartaal 2015, voor de rechtbank gedagvaard. Voor datzelfde feit zijn eerder verzuimboetes opgelegd aan [A] B.V., waarvan de verdachte de feitelijk leidinggever was.

Al het voorgaande leidt het hof tot het oordeel dat de verdachte, in strijd met het bepaalde in artikel 255, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering, opnieuw voor hetzelfde feit in rechte is betrokken. Dat maakt dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk behoort te worden verklaard ter zake van de strafvervolgning van de verdachte ter zake van het onder feit 1 ten laste gelegde. Het hof zal mitsdien hierna overeenkomstig beslissen.’

3. Wettelijk kader

De wettelijke en verdragsrechtelijke bepalingen die in deze zaak van toepassing zijn, luiden:

– artikel 67b lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) zoals dat luidde tussen 1 januari 2015 en 1 januari 2020:

‘Indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige de aangifte voor een belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, dan wel niet binnen de in artikel 10 bedoelde termijn heeft gedaan, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 131 kan opleggen.’

– artikel 67c lid 1 AWR zoals dat luidde tussen 1 januari 2015 en 1 januari 2020:

‘Indien de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn heeft betaald, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 5.278 kan opleggen.’

– artikel 69 lid 1 AWR:

‘Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet, niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, dan wel een der feiten begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdelen a, b, d, e, f of g, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.’

– artikel 51 van het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr):

‘1. Strafbare feiten kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen.

2. Indien een strafbaar feit wordt begaan door een rechtspersoon, kan de strafvervolgung worden ingesteld en kunnen de in de wet voorziene straffen en maatregelen, indien zij daarvoor in aanmerking komen, worden uitgesproken:

1°. tegen die rechtspersoon, dan wel

2°. tegen hen die tot het feit opdracht hebben gegeven, alsmede tegen hen die feitelijke leiding hebben gegeven aan de verboden gedraging, dan wel

3°. tegen de onder 1° en 2° genoemden te zamen.

3. Voor de toepassing van de vorige leden wordt met de rechtspersoon gelijkgesteld: de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen.’

– artikel 68 Sr:

‘1. 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.

2. Is het gewijsde afkomstig van een andere rechter, dan heeft tegen dezelfde persoon wegens hetzelfde feit geen vervolging plaats in geval van:

1°. vrijspraak of ontslag van rechtsvervolgung;

2°. veroordeling, indien een straf is opgelegd, gevolgd door gehele uitvoering, gratie of verjaring der straf.

3. Niemand kan worden vervolgd wegens een feit dat te zijnen aanzien in een vreemde staat onherroepelijk is afgedaan door de voldoening aan een voorwaarde, door de bevoegde autoriteit gesteld ter voorkoming van strafvervolgung.’

– artikel 243 leden 1 en 2 van het Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv):

‘1. Indien de officier van justitie afziet van verdere vervolging, doet hij de verdachte daarvan onverwijld schriftelijk mededeling.

2. 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.’

– Artikel 255 lid 1 Sv:

‘De verdachte kan na zijn buitenvervolginstelling, na de hem betekende beschikking, houdende verklaring dat de zaak geëindigd is, of na de hem betekende kennisgeving van niet

verdere vervolging, in het laatste geval behoudens artikel 121 of artikel 246, ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechten worden betrokken tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden.’

– Artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest):

‘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.’

4. Beoordeling van het tweede cassatiemiddel

4.1. Het cassatiemiddel is gericht tegen het oordeel van het hof dat de verdachte voor het onder 1 tenlastegelegde ‘opnieuw’ in rechte is betrokken ter zake van hetzelfde feit.

4.2.1. Het hof heeft vastgesteld dat door de Inspecteur van de Belastingdienst aan [A] B.V. verzuimboetes zijn opgelegd wegens het niet (tijdig) indienen van de aangifte omzetbelasting als bedoeld in artikel 67b lid 1 AWR en wegens het niet (volledig) betalen als bedoeld in artikel 67c lid 1 AWR van de omzetbelasting over het eerste kwartaal van 2015.

4.2.2. Vervolgens heeft het hof geoordeeld dat de oplegging van deze verzuimboetes ‘in beginsel’ in de weg staat aan strafrechtelijke vervolging van de verdachte wegens het opdrachtgeven of feitelijk leidinggeven aan het door [A] B.V. opzettelijk niet doen van aangifte omzetbelasting over het aangiftetijdvak eerste kwartaal van 2015, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, als bedoeld in artikel 69 lid 1 AWR in verbinding met artikel 51 Sr, zoals onder 1 is tenlastegelegd.

4.2.3. Dat oordeel is onjuist. Artikel 243 lid 2 Sv in verbinding met artikel 255 lid 1 Sv staat er aan in de weg dat na de oplegging van een bestuurlijke boete dezelfde persoon voor hetzelfde feit ‘opnieuw’ in rechte wordt betrokken, behoudens in geval van nieuwe bezwaren. De verdachte wordt echter als natuurlijke persoon vervolgd in de hoedanigheid van degene die opdracht heeft gegeven aan het door [A] B.V. begane feit dan wel aan de verboden gedraging van die vennootschap feitelijke leiding heeft gegeven, als voorzien in artikel 51 Sr, terwijl het hof heeft vastgesteld dat de eerdere verzuimboetes zijn opgelegd aan [A] B.V. De enkele omstandigheid dat, naar in cassatie kan worden aangenomen, de verdachte ten tijde van het tenlastegelegde feit bestuurder was van de in de tenlastegelegde bedoelde [A] B.V. en (door middel van een andere B.V.) enig aandeelhouder was van [A] B.V., maakt de beoordeling van de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de vervolging niet anders. Het kan wel in de rede liggen om zo’n omstandigheid te betrekken bij de straftoemeting. Ook artikel 50 Handvest verzet zich er niet tegen dat, voor zover sprake zou zijn van dezelfde feiten, strafrechtelijke vervolging wegens een belastingverzuim wordt ingesteld tegen een natuurlijke persoon nadat voor dat verzuim een definitieve fiscale sanctie is opgelegd aan een vennootschap met rechtspersoonlijkheid (vgl. HvJ EU 5 april 2017, zaak C-217/15 en C-350/15, ECLI:EU:C:2017:264 (Orsi en Baldetti), rechtspraak 17-23).

4.3. Het cassatiemiddel slaagt.

4.4. Opmerking verdient nog het volgende. 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 toegenomen 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, waaronder een gevangenisstraf van maximaal vier jaren. Gelet daarop kunnen zulke feiten in beginsel niet worden aangemerkt als hetzelfde feit in de zin van artikel 68 Sr en artikel 243 lid 2 Sv in verbinding met artikel 255 lid 1 Sv. (Vgl. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102.)

5. *Beoordeling van het eerste cassatiemiddel*

Gelet op de beslissing die hierna volgt, is bespreking van het cassatiemiddel niet nodig.

6. *Beslissing*

De Hoge Raad:

- vernietigt de uitspraak van het hof, maar uitsluitend wat betreft de beslissingen over het onder 1 tenlastegelegde en de strafoplegging;
- wijst de zaak terug naar het gerechtshof 's-Hertogenbosch, opdat de zaak ten aanzien daarvan opnieuw wordt berecht en afgedaan;
- verwerpt het beroep voor het overige.

NOOT

Het una via-beginsel

Centraal staat in deze zaak het leerstuk van het *una via*-beginsel. Dit beginsel beperkt de mogelijkheden voor de overheid om via zowel het strafrecht als het bestuursrecht te reageren op dezelfde strafbare en beboetbare gedraging van dezelfde persoon.¹

In deze zaak had de bv in het bestuursrecht twee verzuimboetes opgelegd gekregen. Het waren boetes van € 65 en € 50 vanwege het niet tijdig doen van de aangifte omzetbelasting en vanwege het niet tijdig betalen van de omzetbelasting (art. 67b en 67c AWR). Beide verzuimboetes waren opgelegd ter zake van het eerste kwartaal 2015.

Vervolgens moest de bestuurder en enig aandeelhouder voor de strafrechter verschijnen in verband met fiscale delicten van diens bv. In de strafzaak werd hem voor datzelfde kwartaal verweten dat de bv opzettelijk niet tijdig de aangifte omzetbelasting heeft gedaan, aan welk fiscaal misdrijf hij feitelijk leiding had gegeven (art. 69 AWR).

Het hof was van oordeel dat de verzuimboetes van de bv aan die vervolging van de feitelijk leidinggever in de weg stonden. Het hof paste art. 243 lid 2 Sv toe, waarin is bepaald dat indien ter zake van het feit reeds een bestuurlijke boete is opgelegd, niet meer tot vervolging kan worden overgegaan.² Het hof heeft het Openbaar Ministerie (OM) in zoverre niet-ontvankelijk in de vervolging verklaard.

Voor fiscale delicten over andere jaren heeft het hof de verdachte tot vier maanden gevangenisstraf veroordeeld. Die straf zal echter opnieuw moeten worden bepaald omdat de Hoge Raad het oordeel van het hof ten aanzien van de toepassing van de *una via*-regeling niet in stand heeft gelaten. Het OM had in cassatie twee klachten: het gaat niet om dezelfde persoon die eerst beboet en vervolgens vervolgd

wordt, en het gaat niet om een sanctionering ter zake van hetzelfde feit. Op beide punten is het OM in het gelijk gesteld.

Bedrijf en bestuurder dezelfde persoon?

Ten eerste maakt de Hoge Raad een strikt onderscheid tussen de rechtspersoon en een natuurlijk persoon, ongeacht of dat feitelijk zou betekenen dat de enig aandeelhouder in wesen tweemaal financieel zou worden getroffen bij een sanctionering via zowel het bestuursrecht als het strafrecht. Als een feitelijk leidinggever in zo'n situatie tweemaal zou worden gesanctioneerd, noemt de Hoge Raad dat een goede aanleiding voor strafvermindering, maar het raakt niet de ontvankelijkheid van het OM in de vervolging.

A-G Hofstee zag in eerdere fiscale en strafrechtspraak van de Hoge Raad ruimte voor mogelijke nuance in het strikte onderscheid tussen de rechtspersoon en de natuurlijk persoon. De A-G vond dat de feitenrechter dan wel goed moest motiveren waarom het feitelijk om een tweede sanctie jegens dezelfde persoon zou gaan. In het arrest laat de Hoge Raad echter geen ruimte voor de potentiële relativering die de A-G in eerdere rechtspraak zag: ook indien sprake is van een bestuurder en enig aandeelhouder van een reeds gesanctioneerde bv gaat het niet om 'dezelfde persoon' die in rechte wordt betrokken.

Het *una via*-beginsel is op deze situatie dus niet van toepassing. Dat betekent dat de wettelijke regeling van art. 243 lid 2 en 255 lid 1 Sv niet aan vervolging van – juridisch gezien – de ander in de weg staat.

Dat zal anders zijn indien het OM een uitgesproken keuze maakt bij de vervolging van bijvoorbeeld de bestuurder, en aan de rechtspersoon een kennisgeving van niet verdere vervolging heeft betekend. Dan geldt immers het vervolgingsbeletsel van art. 243 lid 1 Sv, en niet lid 2. Die redenering is mijns inziens ook zichtbaar in HR 20 juni 1990³, welk arrest door de A-G onder randnummer 21 wordt besproken.

Hetzelfde feit?

Ten tweede heeft de Hoge Raad zich ten overvloede uitgelaten over de vraag of bij de fiscale varianten die in het bestuurs- en strafrecht voorliggen sprake is van hetzelfde feit. Hoewel niet specifiek in de wet benoemd, gaat het ook bij de vervolgingsbeletselen vanwege het *una via*-beginsel om de vraag of sprake is van 'hetzelfde feit', aan de hand van hetzelfde toetsingskader als bij art. 68 Sr en het beginsel van *ne bis in idem*.⁴

Het OM vroeg in cassatie om helderheid inzake de rechtsvraag of het in de fiscale route en in het strafrecht om hetzelfde feit gaat. Die helderheid bood de Hoge Raad: het gaat hier niet om hetzelfde feit. Daarvoor is het verschil te groot tussen de aard en ernst van enerzijds de verzuimboetes ter zake van art. 67b en 67c AWR en anderzijds art. 69 lid 1 AWR waarop de tenlastelegging is toegesneden. De Hoge Raad beperkt zich tot het wijzen op het opzet- en strekkingsvereiste van art. 69 lid 1 AWR en de daarin bepaalde maximumstraf-

1 Aldus licht A-G Hofstee toe onder randnummer 12 in diens conclusie bij dit arrest.

2 Tenzij sprake zou zijn van nieuwe bezwaren, die dan conform art. 255 Sv na machtiging van de rechter-commissaris zouden moeten worden onderzocht.

3 HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4312.

4 Over het leerstuk *ne bis in idem* en wat onder hetzelfde feit dient te worden verstaan in nationaal en Europees perspectief: W. Albers & T.M. de Groot, 'De uitzondering bevestigd: het ne bis in idem-beginsel in recente rechtspraak van de Hoge Raad in het licht van de ratio van het ne bis in idem-beginsel en vanuit Europees perspectief', *Nederlands Tijdschrift voor Strafrecht* 2020/7.

fen, waaronder een gevangenisstraf voor de duur van vier jaar.

De Hoge Raad wijst daarmee op een te groot juridisch verschil: daarom kan in beginsel geen sprake zijn van hetzelfde feit in de zin van art. 68 Sr en 243 lid 2 Sv. De Hoge Raad laat hier de deur voor de feitenrechter op een kier. Deze vraag dient immers altijd aan de hand van de omstandigheden van het geval te worden beantwoord en dat ligt op het terrein van de feitenrechter. Als vuistregel geeft de Hoge Raad hierbij, nog altijd, mee dat een aanzienlijk verschil in de juridische aard van de feiten en/of in de gedragingen van de verdachte tot de slotsom kan leiden dat geen sprake is van hetzelfde feit in de zin van art. 68 Sr.⁵

Deze zaak gaat dus terug naar het hof 's-Hertogenbosch voor een nieuwe beoordeling van een van de feiten, alsmede voor de strafoplegging.

mr. B.A.A. Postma
advocaat bij Sjöcrona van Stigt

73

Post-Keskin, onvindbare getuige

Hoge Raad
29 maart 2022, nr. 20/03867, ECLI:NL:HR:2022:402
(mr. Van den Brink, mr. Van Strien, mr. Borgers)
(Concl. A-G Hofstee)
Noot mr. C. van Oort

Schending ondervragingsrecht?

[EVRM art. 6]

Essentie: De Hoge Raad herhaalt de relevante overwegingen uit ECLI:NL:HR:2021:576 (post-Keskin) met betrekking tot de beoordeling van verzoeken tot het oproepen en horen van getuigen door de feitenrechter in de situatie dat het verzoek betrekking heeft op een getuige ten aanzien van wie de verdediging het ondervragingsrecht nog niet heeft kunnen uitoefenen, terwijl deze getuige al (in het vooronderzoek of anderszins) een verklaring heeft afgelegd met belastende strekking, en ECLI:NL:HR:2021:1418 met betrekking tot de beoordeling van de vraag of is voldaan aan de eisen van een eerlijk proces.

Samenvatting: Het hof heeft kennelijk geoordeeld dat er een goede reden bestond voor het niet kunnen uitoefenen van het ondervragingsrecht, namelijk dat de getuige onvindbaar is gebleken. Het hof heeft de eerder door de getuige afgelegde verklaring over de agressieve en dwingende houding van de verdachte jegens twee aangeefsters, die getuige als au pair heeft waargenomen, gebruikt voor het bewijs. Met betrekking tot dit gebruik heeft het hof geoordeeld dat de bewezenverklaring niet in overwegende mate steunt op die verklaring, gelet

op andere bewijsmiddelen, waaronder de verklaring van de verdachte, verklaringen van aangeefsters en WhatsAppberichten. Dat oordeel is niet onbegrijpelijk. Kennelijk heeft het hof daarnaast de omstandigheid dat deze bewijsmiddelen de inhoud van de voor het bewijs gebruikte getuigenverklaring ondersteunen, in aanmerking genomen bij zijn onderzoek naar de betrouwbaarheid van die verklaring. Gelet op dit een en ander getuigt het oordeel dat de procedure in haar geheel voldoet aan het door art. 6 EVRM gewaarborgde recht op een eerlijk proces, ook zonder dat er nog andere compenserende factoren waren, niet van een onjuiste rechtsopvatting. Dat oordeel is evenmin onbegrijpelijk.

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het gerechtshof Den Haag van 12 november 2020, nummer 22-004888-18, in de strafzaak tegen:

[verdachte], geboren te [geboorteplaats] op [geboortedatum] 1981,

hierna: de verdachte.

Conclusie Advocaat-Generaal

(mr. Hofstee)

I. Inleiding

1. Het gerechtshof Den Haag heeft de verdachte bij arrest van 12 november 2020 wegens 1 'mensenhandel, meermalen gepleegd', 2 'mensenhandel, meermalen gepleegd' en 5 'handelen in strijd met artikel 26, eerste lid, van de Wet wapens en munitie en het feit begaan met betrekking tot een vuurwapen van categorie III en handelen in strijd met artikel 26, eerste lid, van de Wet wapens en munitie', veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van vierenvijftig maanden, met aftrek van het voorarrest. Daarnaast heeft het hof de vrijheidsbeperkende maatregel opgelegd als bedoeld in art. 38v Sr voor de duur van 5 jaren, op straffe van een vervangende hechtenis van twee weken voor iedere keer dat niet aan de maatregel wordt voldaan en met een totale duur van ten hoogste zes maanden. Het hof heeft voorts de vordering van de benadeelde partij gedeeltelijk toegewezen en ter zake daarvan een schadevergoedingsmaatregel opgelegd, een en ander zoals in het arrest bepaald.

2. Namens de verdachte heeft mr. G. Spong, advocaat te Amsterdam, bij schriftuur en aanvullende schriftuur drie middelen van cassatie voorgesteld. Namens de benadeelde partij heeft mr. Koopsen, advocaat te Utrecht, met betrekking tot het derde middel een verweerschrift ingediend.

II. Het eerste middel en de bespreking daarvan

3. Het eerste middel behelst ten aanzien van de bewezenverklarde feiten 1 en 2 in de kern de klacht dat het hof in strijd met art. 6 EVRM voor het bewijs gebruik heeft gemaakt van een bij de politie afgelegde verklaring van de getuige [getuige], terwijl deze niet door de verdediging kon worden ondervraagd, en het hof 'niet heeft doen blijken te hebben onderzocht of voldoende compenserende factoren hebben bestaan voor het niet kunnen realiseren van het ondervragingsrecht en/of het bewijsverweer dat de verdediging het ondervragingsrecht ten aanzien van deze getuige niet heeft kunnen uitoefenen'.

4. Het hof heeft ten laste van de verdachte onder 1 en 2 bewezenverklaard dat:

'1. hij in de periode tussen 1 januari 2013 tot en met 11 augustus 2017 te 's-Gravenhage en Utrecht

5 HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102. Het Europees perspectief op de vraag of sprake is van hetzelfde feit laat ik hier onbesproken. Bij btw-fraude is het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie van toepassing, gelet op art. 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en art. 51 van het Handvest is het Unierecht (HvJ EU 26 februari 2013, *Akerberg Fransson*, zaak C-617/10).