

Opent de una-viaregeling in de Vierde tranche Awb nieuwe wegen?

Mw. mr. P. de Haas¹

Een van de belangrijke thema's van de Vierde tranche Awb is de harmonisatie van de procedurele regels inzake het boeterecht. In deze bijdrage wordt dit thema behandeld en staan centraal de una-viaregelingen. Verder wordt aandacht besteed aan de 'Nota keuze sanctiestelsel'.

1. Inleiding

Tien jaar na het voorontwerp is het zover, de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is op 1 juli 2009 in werking getreden.² Een belangrijk doel van de Vierde tranche Awb is de harmonisatie van onder andere de procedurele regels ter zake van de bestuurlijke boete. Het hart van de boeteregeling is te vinden in titel 5.4. Centraal in dit artikel staan de (nieuwe) una-viaregelingen en de vraag of deze nieuwe regelingen hun rechtsbeschermende pretentie waar kunnen maken. Daarnaast zal ik aandacht besteden aan de 'Nota keuze sanctiestelsel' (hierna: tevens de Nota) die gelijktijdig met de Vierde tranche in de Eerste Kamer is behandeld.³ In die Nota is aangegeven in welke gevallen bestuurlijke afdoening wenselijk is en in welke gevallen het strafrecht – als ultimum remedium – moet worden ingezet. Wordt met de nieuwe una-viaregelingen en de Nota de gewenste rechtszekerheid geboden of worden de keuze en het definitieve keuzemoment alleen maar diffuser?

2. Historisch perspectief

Het is een gegeven dat de overheid via twee wegen kan ageren tegen fiscale misstanden, namelijk via het (fiscale) strafrecht en het fiscale boeterecht. Sinds het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985⁴, waarbij de fiscale boete als straf in de zin van art. 6 EVRM werd gekwalificeerd, is het daarentegen ook gemeengoed dat dubbele vervolging en bestraffing moet worden voorkomen. Vanuit de gedachte van het ne-bis-vexaribeginsel wordt de overheid gedwongen op enig moment een keuze te maken tussen bestuurlijke beboeting of strafrechtelijke vervolging.⁵ Het na te streven

doel daarbij zou mijns inziens moeten zijn om deze keuze in een zo vroeg mogelijk stadium tot stand te laten komen.

De keuze tussen strafvervolging en beboeting dient op twee niveaus te worden gemaakt. Op legislatief niveau door de wetgever en op applicatief niveau door het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst.

Het una-viabeginsel is sinds januari 1998 in de wet verankerd. Tot voor kort in art. 69a en art. 67o Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna AWR). Art. 69a AWR (oud) bepaalde dat zodra een bestuurlijke boete was opgelegd, strafvervolging ter zake van hetzelfde feit niet meer mogelijk was. Omgekeerd bepaalde art. 67o AWR (oud) dat een bestuurlijke boete ter zake van dat feit niet meer opgelegd kon worden als een strafvervolging was ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang had genomen, dan wel het recht tot strafvervolging was vervallen omdat belanghebbende aan de hem gestelde voorwaarden had voldaan (transactie). Deze bepalingen dienden om de 'points of no return' vast te leggen. In het verleden is al veel kritiek geuit op de onvolkomenheden van deze una-viaregeling.

Die kritiek had onder andere betrekking op de enge uitleg van de begrippen 'hetzelfde feit' en 'een belastingplichtige', waardoor samenloop van strafsancities niet was uitgesloten en de belastingplichtige in een groot aantal gevallen leek te zijn overgeleverd aan de persoonlijke invulling van de belastingambtenaren en/of de officier van justitie.⁶ Daarnaast werd kritiek geuit op de redactie van art. 69a AWR. In dat artikel werd bepaald dat het recht tot strafvervolging verviel indien met betrekking tot dat feit reeds een vergrijpboete was opgelegd op basis van art. 67d of 67e AWR. Indien op grond van art. 67f AWR een boete was opgelegd, verviel het recht tot strafvervolging niet.⁷

3. De una-viaregeling in de Vierde tranche

Per 1 juli 2009 is de Vierde tranche van de Awb in werking getreden. Voor welke feiten een bestuursorgaan een bestuurlijke boete kan opleggen en hoe hoog die boete kan zijn, is in bijzondere wetten – zoals de AWR – geregeld. De overige aspecten zijn overgebracht naar hoofdstuk 5 van de Awb. Titel 5.4 behandelt de bestuurlijke boete en is onderverdeeld in twee afdelingen. De eerste afdeling bevat een aantal materieelrechtelijke onderwerpen en de tweede afdeling betreft de procedure die bij het opleggen van de boete dient te worden gevolgd.

1 Als advocaat-belastingkundige werkzaam bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda.

2 Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht, *Stb.* 2009, 265 en Aanpassingswet Vierde tranche Awb, *Stb.* 2009, 266.

3 Nota keuze sanctiestelsel, Kamerstukken I, 31 700 VI, nr. D en J.

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

5 Zie daartoe onder andere L.J.J. Rogier, *Strafsancities, administratieve sancties en het una via-beginsel*, diss. Rotterdam, 1992.

6 Zie onder andere J.J.M. Hertoghs, *Una via? Ammehoelah*, *NTRF* 2004/35 en J.F.L. Rooding, *'Una via en hetzelfde feit'*, *WFR* 1994/775.

7 De strafkamer van de Hoge Raad heeft op 27 januari 2009 een cassatiemiddel dat gericht was tegen deze dubbele vervolging en bestraffing nog met art. 81 Wet RO afgedaan, LUN: BG3502.

Alvorens aan de bespreking van de una-viaregelingen toe te komen, dient eerst een aantal begrippen te worden toegelicht.

3.1. Overtreding en overtreder

In hoofdstuk 5 spelen de begrippen 'overtreding' en 'overtreder' een hoofdrol. Een overtreding is als gevolg van art. 5:1, lid 1, Awb een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift. Het begrip overtreding kent twee elementen. Allereerst het element van de gedraging. Zoals blijkt uit de memorie van toelichting dient het begrip 'gedraging' in de ruimst mogelijke zin te worden opgevat, aangezien ook een nalaten daaronder dient te worden verstaan. Het tweede belangrijke element is dat een gedraging slechts een overtreding kan zijn indien zij in strijd is met het bij of krachtens enig wettelijk voorschrift bepaalde.

Indien een overtreding is geconstateerd, rijst vervolgens de vraag aan wie daarvoor een bestuurlijke sanctie kan worden opgelegd. In het tweede lid van art. 5:1 Awb is gedefinieerd wie als overtreder kan worden aangemerkt, te weten degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Het derde lid voegt daaraan toe dat deze pleger of medepleger zowel een natuurlijke als rechtspersoon kan zijn.⁸

3.2. Meerdaadse en eendaadse samenloop

Het strafrecht kent het onderscheid tussen meerdaadse en eendaadse samenloop.

Van meerdaadse samenloop is sprake indien een gedraging meer overtredingen oplevert, die ook afzonderlijk hadden kunnen worden gepleegd én die verschillende belangen schenden. Het nieuwe art. 5:8 Awb bepaalt dat in geval van meerdaadse samenloop voor iedere overtreding afzonderlijk de daartoe bedreigde bestuurlijke sanctie kan worden opgelegd. Boeten kunnen dan cumuleren. Krachtens art. 57, lid 2, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr.) kunnen ook in het strafrecht geldboeten cumuleren. Voor het opleggen van een vrijheidsstraf geldt daarentegen wel een beperking. Het maximum daarvan bedraagt het totaal van de op de onderscheidenlijke feiten gestelde hoogste straffen, doch niet meer dan een derde boven het hoogste maximum.

Het feit dat de bestuurlijke boeten kunnen cumuleren, laat onverlet dat ook bij meerdaadse samenloop het totaal van de opgelegde bestuurlijke sancties in overeenstemming

moet zijn met het evenredigheidsbeginsel.⁹ Een bestuursorgaan dat voor te onderscheiden, maar wel samenhangende overtredingen twee of meer bestuurlijke boeten oplegt, zal zich dan ook moeten afvragen of het totaal van de boeten nog wel aansluit bij de ernst van de overtreding. Er moet daarom rekening worden gehouden met eerder opgelegde straffen. Een en ander is ook neergelegd in art. 5:46, lid 2 en 3, Awb.

Het opleggen van meerdere bestuurlijke sancties bij eendaadse samenloop is niet toegestaan. Van eendaadse samenloop is sprake indien door één gedraging twee of meer voorschriften worden overtreden die naar hun strekking zodanig nauw samenhangen dat in wezen slechts één overtreding plaatsvindt (zie voor de strafrechtelijke variant art. 55, lid 1, Sr.).

3.3. Ne-bis-in-idembeginsel

Geen boete mag worden opgelegd voor een overtreding indien al eerder een boete is opgelegd, zo bepaalt art. 5:43 Awb. Voordat het primaire boetebesluit mag worden genomen, dient de betrokkene in de gelegenheid te worden gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen. Wanneer naar aanleiding van de zienswijze is besloten geen boete op te leggen en dit (schriftelijk) kenbaar is gemaakt op grond van art. 5:50 Awb kan eveneens geen boete worden opgelegd. Hiermee is het ne-bis-in-idembeginsel vastgelegd, dat bepaalt dat voor dezelfde overtreding niet tweemaal een straf mag worden opgelegd.

Voor de uitleg van het ne-bis-in-idembeginsel moet volgens de memorie van toelichting aansluiting worden gezocht bij de strafrechtelijke jurisprudentie van de Hoge Raad inzake art. 68 Sr. De Hoge Raad¹⁰ heeft reeds in 1961 bepaald dat van 'hetzelfde feit' sprake is 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'.

⁸ Voor uitgebreide beschouwing over het daderschap zie de memorie van toelichting alsmede het rapport *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschrift van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233, 2007.

⁹ Zoals de Hoge Raad onder andere bij arrest van 13 augustus 2004, heeft bepaald wat de cumulatie betreft van verzuimboeten indien bij één aanslagbiljet gegevens voor meerdere belastingen/heffingen moeten worden verstrekt (HR 13 augustus 2004, nr. 37.920, *NTRFR* 2004/1238, *BNB* 2005/42). In beginsel dient in zo'n geval het opleggen van boeten te worden beperkt tot de grootte van de boete die voor één verzuim zou worden opgelegd, waarbij – indien de verzuimen niet dezelfde plaats in de verzuimenreeks innemen – voor het zwaarst te beboeten verzuim een boete kan worden opgelegd.

¹⁰ HR 21 november 1961, *NJ* 1962, 89; zie tevens HR 5 februari 1963, *NJ* 1963, 320.

Michiels¹¹ stelt dat tevens geen boete kan worden opgelegd indien de zaak door het bestuursorgaan naar de officier van justitie wordt doorgestuurd en daarvan een kennisgeving is verzonden aan de overtreder. Het zou daarbij volgens hem niet uitmaken of de officier van justitie de zaak vervolgens zou seponeren, een strafbeschikking zou opleggen of de zaak aan de strafrechter zou voorleggen. Dat berust mijns inziens op een onjuiste lezing van de wet. In art. 5:43 Awb is immers bepaald dat geen boete wordt opgelegd indien een kennisgeving ex art. 5:50, lid 2, aanhef en onderdeel a, Awb is verzonden. De schriftelijke mededeling dat de zaak wordt voorgelegd aan de officier van justitie als neergelegd in art. 5:50, lid 2, aanhef en onderdeel b, Awb is daarvan uitgezonderd. Dat is ook maar goed ook, anders zou de officier van justitie al snel geneigd zijn een strafrechtelijke vervolging door te zetten, *juist* omdat het opleggen van een boete is uitgesloten.

3.4. De una-viaregeling

In het eerste lid van art. 5:44 Awb is de una-viaregeling neergelegd. Daarin is bepaald dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete oplegt indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is aangevangen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd.

De pendant van deze bepaling is neergelegd in art. 243, lid 2, Wetboek van Strafvordering (hierna Sv.) Daarin is bepaald dat indien ter zake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel hem – na de zienswijze – is meegedeeld dat geen boete zal worden opgelegd, dit dezelfde rechtsgevolgen heeft als een kennisgeving van niet verdere vervolging, met dien verstande dat art. 245a Sv. niet van toepassing is.

4. Vergelijking oude en nieuwe una-viaregeling

4.1. Aansluiting bij kennisgeving van niet verdere vervolging

De nieuwe una-viabepalingen vertonen gelijkenis met art. 69a en art. 67o AWR (oud), maar vertonen ook opvallende verschillen. Zoals De With¹² terecht heeft opgemerkt brengt art. 243 Sv. in tegenstelling tot art. 69a AWR geen definitief verval van het recht op strafvervolging met zich mee. Het opleggen van de boete of de mededeling dat geen boete wordt opgelegd, worden gelijkgesteld met de kennisgeving van niet verdere vervolging. Een kennisgeving van niet verdere vervolging heeft echter geen definitief karakter. Zo kunnen rechtstreeks belanghebbenden zich over het niet-vervolgen beklagen, waarna de rechter alsnog

de vervolging kan bevelen. Daarnaast kunnen ook nieuwe bezwaren roet in het eten gooien. Onder nieuwe bezwaren dient te worden verstaan: verklaringen van getuigen of van de verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, die later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht. In het licht van het aanhangige wetsvoorstel 'Wet herziening ten nadele'¹³ kan ik mij voorstellen dat in het geval nog geen boete is opgelegd vanwege de gedraging, iemand door nieuwe bezwaren alsnog vervolgd zou kunnen worden. Anders ligt dat echter voor de situatie waarbij iemand al wel een boete ter zake van dat feit is opgelegd. Indien de vervolging op grond van art. 12i Sv. wordt bevolen, bepaalt art. 5:47 Awb dat de boete komt te vervallen. Eenzelfde vervalbepaling ontbreekt voor het geval de vervolging is gestoeld op nieuwe bezwaren. Wordt het dan aan de rechter overgelaten de eerdere boete mee te wegen bij de straftoemeting? Dat kan toch niet de bedoeling zijn. Dat zou ons weer terugbrengen naar het tijdperk van het voorkomen van dubbele bestraffing in plaats van dubbele vervolging. Helaas is aan dit vraagstuk in de Tweede noch in de Eerste Kamer aandacht geschonken.

4.2. Overtreder en gedraging?

In paragraaf 3.1. heb ik toegelicht wat de begrippen 'overtreding' en 'overtreder' inhouden. In de oude una-viaregelingen werden echter de begrippen 'een belastingplichtige' en 'ter zake (van hetzelfde feit)' gebruikt. Wat zijn de verschillen of zijn die er niet?

4.2.1. Ter zake versus gedraging

Het begrip ter zake werd feitelijk omschreven als ter zake van hetzelfde feit. Dat begrip werd in § 20 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (hierna: BBBB 1998) toegelicht. In het algemeen diende het te gaan om dezelfde gedraging in materiële zin. Blijkens die toelichting werden het niet doen van aangifte en het opzettelijk niet doen van aangifte aangemerkt als hetzelfde feit. Anders lag dat voor het niet tijdig doen van aangifte en het onjuist doen van aangifte.

Gezien de parlementaire geschiedenis moet onder het begrip gedraging eveneens worden verstaan een gedraging in materiële zin. In zoverre geen verschil met de uitleg van het begrip ter zake. Wel is de una-viaregeling in de Awb in algemene bewoordingen opgenomen. Er wordt geen exclusiviteit toegekend aan enkele boetebepalingen, die voor een una-viaregeling in aanmerking komen, zoals dat in art. 69a AWR (oud) het geval was. In art. 69a AWR ontbrak immers

11 F.C.M.A. Michiels, 'Bestraffende bestuurlijke handhaving onder de Awb-IV', *Trema* nr. 7-2009, p. 286.

12 P. de With, 'Una via nog steeds ammehoela!', *Fiscaal Praktijkblad* 2008-18, p. 9.

13 Wijziging van het Wetboek van Strafvordering in verband met de invoering van een regeling betreffende herziening ten nadele van de gewezen verdachte (Wet herziening ten nadele), Kamerstukken II, 32 044, nr. 2.

een verwijzing naar art. 67f AWR (een vergrijpboete voor de aangiftebelasting). De huidige una-viaregeling maakt het wel mogelijk dat voornoemde feiten als 'dezelfde feiten' worden gekwalificeerd voor de una-viaregeling. Het is natuurlijk wel de vraag of de wetgever en de Nederlandse rechter een dergelijke uitleg op dit moment ook voorstaan.

Het wordt dan ook tijd dat Nederland zich aansluit bij de uitleg van art. 4 Zevende Protocol EVRM, zodat de uitleg die het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) aan hetzelfde feit geeft in Nederland gemeengoed wordt, waarover in paragraaf 4.2.2 meer.

Bij besluit van 25 juni 2009 is het BBBB 1998 aangepast aan de Vierde tranche.¹⁴ In paragraaf 15 BBBB 1998 wordt de keuze tussen een verzuimboete, vergrijpboete of strafrechtelijke vervolging toegelicht. Onder punt 1 wordt opgemerkt dat onder hetzelfde feit wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin. Het BBBB 1998 gebruikt derhalve nog de oude terminologie. Onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009¹⁵ is in het besluit neergelegd dat geen vergrijpboete kan worden opgelegd indien ter zake van dezelfde gedraging reeds een verzuimboete is opgelegd.

Vanaf punt 6 van paragraaf 15 wordt de samenloop tussen de bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties besproken. Daarbij wordt grotendeels aangesloten bij de wettekst, al vond de staatssecretaris het kennelijk nodig aan het zevende lid, dat in de vorige versie (van december 2008) uitsluitend uit de eerste volzin bestond, nog een tweede volzin toe te voegen, die afwijkt van de wettekst en mijns inziens ook in strijd met de wet is. In het BBBB 1998 wordt immers gesteld dat het mogelijk is een zaak te heropenen, indien bij nader inzien blijkt dat zij te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. Daaraan wordt weliswaar toegevoegd dat er dan wel sprake moet zijn van nieuwe bezwaren in de zin van art. 255 Sv., maar de zinsnede doet het voorkomen alsof de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie tot nieuwe inzichten kunnen komen ten aanzien van bekende feiten en omstandigheden. Dat is niet zo. De feiten moeten nog niet bekend zijn. In de wet is daaraan toegevoegd 'of indien die feiten niet zijn onderzocht'. Deze zinsnede dient mijns inziens (zo) beperkt (mogelijk) te worden uitgelegd. Enkel in het geval dat de feiten redelijkerwijs niet bekend hadden kunnen zijn, kan er reden zijn om een verdachte alsnog te vervolgen. Een stilzitten c.q. een ambtelijk verzuim, zoals dat bij de (huidige) beoordeling van het nieuwe feit in de zin van art. 16 AWR een rol speelt, zou ook hier de weg naar een 'nieuwe' vervolging niet mogen (her)openen.

Het begrip overtreder heeft ook geen andere betekenis gekregen dan een belastingplichtige of inhoudingsplichtige. De wijziging lijkt met name te zijn ingegeven, omdat thans ook aan de medepleger een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Terzijde zij opgemerkt dat ook de feitelijk leidinggever of opdrachtgever een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.

4.2.2. Europees uitstapje naar hetzelfde feit

Voor de interpretatie van het begrip hetzelfde feit verdedigt onder andere Valkenburg al lange tijd dat niet te dicht moet worden aangesloten bij de juridisch-technische omschrijving, maar ook weer niet in een te ver verwijderd verband.¹⁶ Het is de vraag of het niet eens tijd wordt dat de Hoge Raad 'omgaat' en een ruimere uitleg geeft aan hetzelfde feit in de zin van art. 68 Sr.

Zonder de rechtspraak van het EHRM inzake het ne-bis-in-idembeginsel ten volle te bespreken, wil ik wel graag wijzen op de meest recente ontwikkeling op Europees niveau.

Op 10 februari 2009 heeft het EHRM zich over de uitleg van art. 4 Zevende Protocol EVRM moeten uitlaten.¹⁷ In die zaak was klager meegenomen naar het politiebureau omdat hij zijn vriendin een militaire basis had binnengesmokkeld. Na zich op het politiebureau kort gezegd opstandig te hebben gedragen, werd hij direct naar een administratiefrechtelijke rechtbank gebracht en per omgaande veroordeeld wegens verstoring van de openbare orde. Vervolgens werd hij aangeklaagd voor de overtreding van bepalingen uit het Wetboek van Strafrecht. Hij werd vrijgesproken voor de overtreding van het verstoren van de openbare orde wegens gebrek aan bewijs, maar werd wel strafrechtelijk veroordeeld wegens het beledigen en bedreigen van ambtenaren. Bij het EHRM beklagde hij zich erover dat hij voor een tweede maal was vervolgd voor feiten waarvoor hij door de administratieve rechter al was veroordeeld. Het Hof geeft eerst aan dat het begrip 'strafrechtelijk' in art. 4 Zevende Protocol EVRM overeenkomstig de bestaande jurisprudentie met betrekking tot art. 6 en 7 EVRM moet worden uitgelegd (de Engel-criteria). Op grond daarvan komt het Hof tot de conclusie dat de administratiefrechtelijke procedure in deze zaak gelijk te stellen was met een strafrechtelijke procedure.

De kern van het arrest vormt echter het antwoord op de vraag wanneer sprake is van 'hetzelfde feit'. Zoals het Hof zelf bemerkte, bestond daar tot op dat moment geen eenduidige jurisprudentie over. In het arrest van 23 oktober

¹⁴ Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, nr. CPP2009/1062M, *Stcrt.* 2009, 120.

¹⁵ HR 26 juni 2009, nr. 42.764, *NTRF* 2009/1544, *V-N* 2009/32.8.

¹⁶ W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, 2001, p. 237.

¹⁷ EHRM 10 februari 2009, *Sergey Zolotukhin tegen Rusland*, *AB* 2009, 309, met noot van T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik; *FED* 2009/50, met noot van Thomas.

1995¹⁸ was de feitelijke gedraging die ten grondslag lag aan de vervolging leidend. In het arrest van 30 juli 1998¹⁹ ging het meer om de juridische kwalificatie van de feitelijke gedraging en in het arrest van 30 mei 2001²⁰ ging het om de vraag of de in het geding zijnde bepalingen dezelfde kernelementen bevatten. Bij dit vage criterium had Van Bockel terecht al kanttekeningen geplaatst.²¹ Nu in 2009 keert het Europese Hof weer terug naar het criterium uit 1995. Het Hof kiest weer voor de brede, feitelijke uitleg van het begrip ‘hetzelfde feit’.

Terecht merken Barkhuysen en Van Emmerik in hun noot op dat het hier gaat om een weloverwogen en principiële koerswijziging van het Hof met een grote precedentwaarde. Ten eerste omdat de zaak door de Grote Kamer van het Hof is behandeld. Ten tweede omdat de Kamer tot een unaniem besluit kwam en ten derde omdat het Europese Hof zich in algemene bewoordingen heeft uitgelaten.

Het criterium dat in Nederland in het strafrecht – en daarmee tevens in het bestuursrecht wordt gehanteerd – om te bepalen of sprake is van ‘hetzelfde feit’, strookt niet met de uitleg van het EHRM. Nederland hanteert namelijk een dubbele toets.

Nu kan Nederland zich nog onttrekken aan de uitleg van het EHRM, omdat Nederland art. 4 Zevende Protocol EVRM niet heeft ondertekend, maar het ne-bis-in-idem-beginsel is ook in art. 50 van het EU-Handvest van de Grondrechten opgenomen, dat – naar alle waarschijnlijkheid op korte termijn – wel bindend voor Nederland zal worden.²² Aangezien in de bij het Handvest gegeven toelichting voor de interpretatie wordt verwezen naar de rechtspraak van het EHRM is zeker niet uit te sluiten dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen voor zijn uitleg vasthoudt aan de lijn van het EHRM, ook nu deze weer de lijn uit 1995 heeft opgepakt.

5. Keuze en keuzemoment

5.1. Inleiding

De hiervoor besproken una-viaregelingen moeten dubbele bestraffing en vervolging voorkomen. Indien volgens de wet zowel de bestuurlijke als de strafrechtelijke weg bewandeld kan worden is daarmee nog niets gezegd over de vraag welke weg – bij voorkeur – bewandeld dient te worden, ofwel: wanneer dient voor de bestuursrechtelijke weg en wanneer voor de strafrechtelijke weg te worden gekozen?

De Belastingdienst en het Openbaar Ministerie komt bij de keuze enige vrijheid toe, maar zij dienen zich bij die keuze wel te laten leiden door de ‘regels’ van de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen (hierna: ATV-richtlijnen)²³ en in de toekomst (waarschijnlijk ook) door de Nota keuze sanctiestelsel. Alvorens deze regels te bespreken, zal ik eerst de procedurele regels – als vastgelegd met de Vierde tranche – de revue laten passeren.

5.2. Procedureregels Vierde tranche

In art. 5:44, lid 2, Awb is bepaald dat indien de gedraging tevens een strafbaar feit is, zij wordt voorgelegd aan de officier van justitie, tenzij bij wettelijk voorschrift is bepaald, dan wel met het Openbaar Ministerie is overeengekomen, dat daarvan kan worden afgezien. Art. 76 en 80 AWR kunnen als zodanige wettelijke voorschriften worden beschouwd en hebben in die zin ‘voorrang’ op art. 5:44 Awb.²⁴ Zoals De With het al uitdrukte blijft daarmee de bijzondere positie van de Belastingdienst tegenover het vervolgingsmonopolie van de officier van justitie overeind.²⁵

Treffend wordt in de memorie van toelichting verwoord dat dit impliceert dat het Openbaar Ministerie en het bestuursorgaan met elkaar in overleg zullen moeten treden over de vraag of de overtreding strafrechtelijk dan wel bestuursrechtelijk zal worden afgedaan. Bij een groot aantal overtredingen is het vanuit doelmatigheid en consistent beleid niet gewenst dat dit overleg over iedere individuele overtreding plaatsvindt. Dat heeft in de praktijk dan ook tot gevolg (gehad) dat het Openbaar Ministerie 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 Openbaar Ministerie.

In het derde lid van art. 5:44 Awb wordt daaraan toegevoegd dat voor die overtredingen die *moeten* worden voorgelegd, het bestuursorgaan slechts een bestuurlijke boete oplegt indien de officier van justitie heeft medegedeeld van strafrechtelijke vervolging af te zien of binnen dertien weken het bestuursorgaan niet heeft bericht. Dit derde lid wordt gepresenteerd als het sluitstuk van de regeling. Waarom er is gekozen voor het woord ‘moeten’ in deze bepaling, is mij evenwel onduidelijk. Weliswaar wordt het voorleggen van een overtreding als uitgangspunt genomen, maar als wij de ATV-richtlijnen bekijken en de Nota, dan is het de vraag of de Belastingdienst – indien het delict zich beperkt

18 EHRM 23 oktober 1995, Gradinger tegen Oostenrijk, A 328-C.

19 EHRM 30 juli 1998, Oliveira tegen Zwitserland, Reports 1998-V.

20 EHRM 30 mei 2001, Franz Fischer tegen Oostenrijk, EHRC 2001, 49, met noot van Van der Velde.

21 W.B. van Bockel, The ne bis in idem principle in EU law, diss. Leiden, 2009, p. 185-217.

22 Het Handvest zal met de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon toepassing vinden.

23 Laatstelijk vastgesteld bij kennisgeving van 12 december 2005, nr. DGB2005/6956M, Stcrt. 20 december 2005, nr. 247, p. 28.

24 Nota naar aanleiding van verslag, Kamerstukken II, 29 702, nr. 7, p. 50-52.

25 P. de With, ‘Una via nog steeds ammehoela!’, *Fiscaal Praktijkblad* 2008-18, p. 9.

tot belastingfraude en witwassen (met als gronddelict witwassen) – wel op enigerlei wijze wordt gedwongen om de zaak voor te leggen. Het was zorgvuldiger geweest indien – net als in de toelichting – was gekozen voor een redactie, waarbij ‘moeten worden voorgelegd’ was vervangen door ‘is voorgelegd’.

Voor de situatie dat de Belastingdienst in ‘strijd’ met het derde lid het opleggen van de boete niet heeft opgeschort in afwachting van de vervolgingsbeslissing van het Openbaar Ministerie, wordt in de memorie van toelichting terecht opgemerkt dat in het belang van de rechtszekerheid het Openbaar Ministerie daarmee zijn vervolgingsrecht verliest. Indien het Openbaar Ministerie besluit van strafvervolging af te zien, herleeft niet in alle opzichten het recht om een boete op te leggen. Indien het Openbaar Ministerie om redenen van prioriteitstelling van vervolging afziet, staat niets eraan in de weg dat het bestuur wel handhavend optreedt. Indien echter het Openbaar Ministerie niet vervolgt omdat de overtreding naar zijn oordeel niet kan worden bewezen of gerechtvaardigd is, zal het bestuursorgaan niet (te snel) tot het opleggen van een bestuurlijke boete mogen overgaan.

Weliswaar komt het bestuursorgaan zelf verantwoordelijkheid toe voor de uitoefening van de boetebevoegdheid en daarom ook bij de beoordeling van aspecten als bewijsbaarheid en wederrechtelijkheid, waarbij het niet gebonden is aan het oordeel van het Openbaar Ministerie, maar dat neemt niet weg dat het wenselijk zou zijn indien de Belastingdienst motiveert waarom toch een boete wordt opgelegd. Zeker wanneer de reden om van vervolging af te zien is gelegen in de bewijsbaarheid of wederrechtelijkheid. Het is mijns inziens dan ook aanbevelenswaardig indien de reden waarom is afgezien van strafrechtelijke vervolging wordt opgenomen in het boeterapport, of dat eventueel opgestelde ATV-stukken c.q. processen-verbaal in het boetedossier worden opgenomen.

Niet alleen het Openbaar Ministerie is gebonden aan een termijn om een beslissing te nemen. Ook het bestuursorgaan is met art. 5:51 Awb aan termijnen gebonden. De eerste termijn – van het eerste lid – knoopt aan bij het rapport. De beslistermijn bedraagt dan dertien weken, te rekenen vanaf het tijdstip waarop van de overtreding een rapport is opgemaakt. Binnen deze dertien weken dient dus de gehele procedure, inclusief het eventuele horen van de overtreder, te worden afgehandeld. Deze termijn wordt ingevolge het tweede lid opgeschort zodra de gedraging aan het Openbaar Ministerie is voorgelegd. De termijn gaat dan lopen op de dag dat het bestuursorgaan weer bevoegd is een boete op te leggen. Aangezien ook het Openbaar Ministerie dertien weken heeft om te beslissen of strafrechtelijk optreden gewenst is, zou de totale beslistermijn ten hoogste zes-

twintig weken, dus een halfjaar, mogen bedragen. Helaas zijn dit slechts termijnen van orde, zodat bij overschrijding de bevoegdheid tot het opleggen van een boete niet vervalt. De rechter wordt overigens wel de mogelijkheid geboden de overschrijding in de hoogte van de boete te verdisconteren. Dat dient mijns inziens dan ook met zich mee te brengen dat alle termijnen moeten worden opgenomen in het boeterapport of proces-verbaal.

De bevoegdheid tot het opleggen van een boete vervalt indien de termijnen van art. 5:45 Awb zijn verstreken. De termijnen van art. 5:45 Awb zijn echter in fiscalibus niet van toepassing als gevolg van art. 67pa, lid 2, AWR. In de toelichting bij art. 67pa AWR wordt opgemerkt dat in het fiscale recht de termijn voor het opleggen van een boete in de regel is gekoppeld aan de termijn waarbinnen de heffing van belasting kan plaatsvinden, en niet aan het moment dat gelegen is na het begaan van de overtreding. Indien daarvan wordt afgeweken, is dat in de boetebepaling zelf geregeld. Vanwege die werkwijze is ervoor gekozen de voor het fiscale recht geldende regeling niet inhoudelijk te wijzigen.

Toch vond de wetgever het wenselijk daarop voor de mededader wel een uitzondering te maken. Teneinde te voorkomen dat de voorwaarde van gelijktijdigheid – dat de boete gelijktijdig met de aanslag wordt opgelegd – een belemmering kan vormen voor het opleggen van een boete aan de fiscale mededader is voor die gevallen de voorwaarde van gelijktijdige oplegging van boete en aanslag vervallen en wel bij art. 67fa AWR. De redactie van art. 67fa AWR is echter allesbehalve gelukkig.²⁶ In art. 67fa AWR staat namelijk:

‘Bij toepassing van artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht vervalt de voorwaarde van gelijktijdigheid, bedoeld in de artikelen 67a, eerste lid, 67c, tweede lid, 67d, eerste lid, 67e, eerste lid en 67f, derde lid, voor zover nodig.’

Wat moeten wij ons voorstellen bij toepassing van artikel 5:1, lid 2, Awb? Dat artikel definieert immers slechts dat de pleger en de medepleger als overtreder hebben te gelden. De wetgever had beter een bepaling in de lijn van art. 67p AWR kunnen formuleren, als:

‘De voorwaarde van gelijktijdigheid in de zin van de artikelen 67a, eerste lid, 67c, tweede lid, 67d, eerste lid, 67e, eerste lid en 67f, derde lid vervalt ten aanzien van anderen dan de belastingplichtige en de inhoudingsplichtige voor zover nodig.’

²⁶ Dit artikel is mijns inziens een treffend voorbeeld van haastige spoed is zelden goed. De Raad van State heeft de afgelopen maanden al veelvuldig kritiek geuit over de snelheid waarmee wetsvoorstellen door de Kamer(s) worden geloosd. Ook diverse commissies hebben daarover hun onvrede kenbaar gemaakt.

De With²⁷ heeft terecht opgemerkt dat door het verval van gelijktijdigheid voor de mededader strikt genomen het recht tot beboeting niet vervalt en tot in het oneindige mogelijk blijft. Ook in het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap²⁸ is daar al aandacht voor gevraagd. Volgens de wetgever kan er over de bedoeling evenwel geen misvatting bestaan en is de *uiterste* vervaltermijn voor het opleggen van een boete van overeenkomstige toepassing voor de mededader. Slechts één woord was afdoende geweest om deze duidelijkheid te creëren. In art. 67p AWR hadden de woorden 'Deze afdeling' vervangen kunnen worden door 'Dit hoofdstuk', eventueel nog aangevuld met 'voor zover daarvan in dit hoofdstuk niet uitdrukkelijk is afgeweken'.

5.3. ATV-richtlijnen

De ATV-richtlijnen dienen effectief capaciteitsbeheer van het vervolgings- en beboetingsapparaat en eenheid van afdoening van zaken waarbij gekozen moet worden tussen strafrechtelijke en bestuurlijke afdoening te bewerkstelligen.

In de ATV-richtlijnen wordt in paragraaf 2 uiteengezet dat de controlemedewerker een onregelmatigheid voorlegt aan de boete-fraudecoördinator van de desbetreffende eenheid. Samen kijken zij of het drempelbedrag wordt gehaald (voor particulieren € 6.000 en voor ondernemingen € 12.500). Daarbij wordt tevens betrokken of er sprake is van opzet. De boete-fraudecoördinator stelt vast welke aspecten²⁹ bij de zaak van belang zijn. Eén aspect is al voldoende om tot een strafrechtelijke vervolging te besluiten. Deze bij de boete-fraudecoördinator aangemelde fraude wordt vervolgens besproken in het selectieoverleg. In dit selectieoverleg wordt bepaald of sprake is van een aanmeldingswaardige zaak. De toets van de boete-fraudecoördinator over de vereiste opzet, het drempelbedrag en de aspecten wordt nog eens overgedaan. Indien de zaak bewijsbaar en voldoende ernstig is, wordt hij ingebracht in het tripartiteoverleg waar samen met het Openbaar Ministerie bezien wordt of verder opsporingsonderzoek aangewezen is.

De Belastingdienst heeft min of meer de vrije hand voor de categorieën I (nadeel € 6.000 – € 25.000) en II (€ 25.000 – € 125.000), zoals ook De Bont eerder schreef.³⁰ Voor categorie I geldt als uitgangspunt dat een bestuursrechtelijke afdoening is voorgeschreven. Categorie II wordt in beginsel strafrechtelijk aangepakt. Het selectieoverleg mag over

deze twee categorieën zelfstandig beslissen. Wel dient die beslissing ter informatie aan het tripartiteoverleg te worden gezonden, als gevolg waarvan het Openbaar Ministerie een volledig overzicht heeft en zonodig voor de toekomst kan bijsturen. Voor de categorieën III (€ 125.000 – € 500.000) en IV (€ 500.000 of meer) is slechts het tripartiteoverleg bevoegd een beslissing te nemen. Als strafrechtelijke aanpak niet is aangewezen, dan gaat deze terug naar de Belastingdienst voor verdere bestuurlijke afhandeling.

De ultimium-remediumgedachte van het strafrecht is bij de laatste ATV-richtlijnen verlaten. De considerans merkt immers op: 'Vanwege de maatschappelijke wens de inzet van het strafrecht te concentreren op die zaken die een maatschappelijk effect hebben ... zijn de ATV-richtlijnen aangepast.' De ATV-richtlijnen blinken niet uit in duidelijkheid. Duidelijk is wel dat er maar weinig '(r)echt' wordt voorgeschreven. De rechtsbescherming die ervan uitgaat, is derhalve minimaal. Het lijkt erop dat de overtreders is overgeleverd aan de waan van de dag.

5.4. Nota keuze sanctiestelsel

Het ontbreekt in de Awb en de ATV-richtlijnen aan duidelijke handvatten. Wordt dat als gevolg van de Nota keuze sanctiestelsel anders? In de Nota staat bij de keuze voor een sanctiestelsel de effectiviteit van de handhaving centraal. Naast de effectiviteit in de zin van inzet van deskundigheid en capaciteit ten behoeve van toezicht en sanctionerend optreden, is ook van belang de effectiviteit met betrekking tot de bevordering van naleving. Soms zal een strafrechtelijke sanctie effectiever zijn, soms een bestuurlijke (boete). Duale handhaving wordt als onwenselijk bestempeld.³¹ Het kader moet daarbij volgens de Nota niet als dogmatisch worden gezien.

De handhaving van wetgeving moet voldoen aan eisen van doeltreffendheid, doelmatigheid en rechtmatigheid, evenals aan hiermee samenhangende eisen van onafhankelijkheid, deskundigheid en rechtsgelijkheid. Maatwerk en differentiatie moeten daarbij mogelijk blijven. Verschillen moeten wel worden gemotiveerd, ongemotiveerde verschillen mogen niet voor komen.

Om te bepalen welke weg dient te worden verkozen dient volgens de Nota een onderscheid te worden gemaakt tussen de algemene of open context en de bijzondere of gesloten context. In de open context zou de strafrechtelijke route uitgangspunt moeten zijn voor sanctionering, terwijl in de besloten context bestuursrechtelijke afdoening in de rede zou liggen. Dit onderscheid zou voor een meer transpa-

27 P. de With, 'Una via nog steeds ammehoela!', *Fiscaal Praktijkblad* 2008-18, p. 10.

28 Rapport: *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschrift van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233, 2007, p. 119-120.

29 Voor een uitgebreide beschrijving van de aspecten zie het artikel van G.J.M.E. de Bont, 'ATV; wat moeten we ermee?' *MBB* 2007 nr. 2 en mr.drs. P. de With, 'De ATV 2006 onder het fileermes', *WFR* 2006/339.

30 G.J.M.E. de Bont, 'ATV; wat moeten we ermee?' *MBB* 2007 nr. 2.

31 P.W.S. Boer en D.R.P. de Kok, 'Nieuwe keuzes tussen strafrechtelijke en bestuurlijke sancties', *NJB* 2009, nr. 11, p. 671-676.

rante en systematische ontwikkeling van het sanctiestelsel kunnen zorgen.

Voor de besloten context staan twee kenmerken centraal:

- a. het bestaan van een gespecialiseerd bestuursorgaan dat met de uitvoering van zekere wetten is belast, en uit dien hoofde te maken heeft met een afgebakende doelgroep;
- b. tussen dat orgaan en de doelgroep moeten verbindingen zijn (vaak ook communicatie tussen beide), ter uitvoering van de wet of ten behoeve van het toezicht op de naleving van wettelijke bepalingen.

Indien aan deze beide voorwaarden niet is voldaan, is sprake van een open context: het gaat daarbij in zijn algemeenheid om een niet duidelijk afgebakende doelgroep en het ontbreekt aan rechtstreekse verbindingen.

Het gemaakte onderscheid komt – zoals ook Boer en De Kok aangeven – wat gekunsteld over, want valt het onderscheid praktisch gezien wel goed te maken? Daarenboven heeft minister Hirsch Ballin ook in uitzonderingen voorzien. Zo kunnen gedragingen die binnen een gesloten context plaatsvinden toch in het strafrecht terecht komen. De samenvatting van de minister komt op het volgende neer: het strafrecht is aangewezen als vergaande inbreuken op burgerlijke vrijheden aan de orde zijn, dan wel toepassing van ingrijpende onderzoeksbevoegdheden zoals het afluisteren van vertrouwelijke informatie en infiltratie nodig is. Dergelijke bevoegdheden zijn nodig voor de opheldering van ernstiger criminaliteit en dienen omgeven te zijn met strafvorderlijke waarborgen. Een grens voor de bestuursrechtelijke handhaving wordt daarmee gevonden in de ernst en de aard van de wetsovertreding. Als de overtreding een zodanig aanzienlijke inbreuk maakt op de belangen van burgers en bedrijven, of een forse bedreiging vormt voor het integer functioneren van (sectoren binnen) de samenleving en de overtreding moreel wordt afgekeurd, zou strafrechtelijke handhaving niet achterwege kunnen blijven. Voornoemde redenen kunnen – ook als sprake is van specifieke rechtsbetrekkingen – met zich meebrengen dat het strafrecht moet worden toegepast.

Wordt met deze Nota voor het fiscale (straf)procesrecht een keuze voorgeschreven? Nee. Deze Nota is volgens de toelichting namelijk uitdrukkelijk bedoeld als een richtinggevend kader voor toekomstige wet- en regelgeving. Bestaande wetgevingscomplexen worden niet doorgelicht op overeenstemming met de Nota. Maar als sprake is van wetgeving op nieuwe terreinen of van structurele omvorming van bestaande wetgeving, is het functioneel daarbij de voorliggende uitgangspunten te betrekken. De minister noemt bovendien het fiscale (straf)procesrecht juist als voorbeeld waarbij de wegen reeds zouden zijn afgebakend door richtlijnen. Maar houden die richtlijnen – in samenhang met de wettekst in de Awb en AWR – niet alle wegen open?

Diezelfde vraag lijkt mevrouw Haubrich-Gooskens (PvdA) zich te stellen. Zij houdt namelijk naar aanleiding van de beraadslaging het volgende aan de minister voor:

‘De Minister heeft aangegeven dat ernstiger normschendingen eerder een reden zijn om onder het strafrecht te brengen dan te laten onder het bestuursrecht. Hij noemde daarbij het voorbeeld van ernstig normschendende fiscale overtredingen. Daarbij beluisterde ik haast dat juist die normschending een meer onderscheidend criterium is om een boete in het bestuursrecht te houden dan wel naar het strafrecht over te brengen dan de open en gesloten context’.

De minister antwoordt daarop dat het gegeven voorbeeld van mevrouw Haubrich is terug te vinden in de richtlijnen die gelden voor de inspectie. Daarbij speelt bijvoorbeeld een rol dat er met uitgesproken bedrieglijke opzet onjuist belastingaangifte wordt gedaan. Met andere woorden dat daar dus een werkwijze onder zit die naar begrippen van fraude, bedrog en bedrieglijkheid van de Staat ver ligt buiten dat wat in de verhouding tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige moet worden aangedaan. Dat is reden om de zaak aan te brengen bij het Openbaar Ministerie. Wat er dient te worden verstaan onder uitgesproken bedrieglijke opzet is mij niet duidelijk. Bovendien wordt ook niet duidelijk hoe de considerans van de ATV-richtlijnen zich nu verhoudt tot de ultimium-remediumgedachte in de Nota.

6. Slotbeschouwing

In de voorgaande onderdelen zijn verschillende situaties besproken waarbij boeten en straffen kunnen cumuleren. Daarbij is gebleken dat de Vierde tranche de al uitermate lastig te doorgronden keuze(momente)n niet heeft verduidelijkt. Integendeel zelfs. Het moment waarop de Belastingdienst of het Openbaar Ministerie definitief tot een keuze moet komen is opgeschort en/of er kan in uitzonderlijke gevallen – en laten we hopen dat die gevallen uitzonderlijk blijven – zelfs op eenmaal gemaakte keuzen worden teruggekomen indien zich nieuwe bezwaren voordoen. De in deze bijdrage besproken onduidelijkheden in de regelgeving en in de uitvoeringspraktijk maken zichtbaar dat het zaak is en blijft de regelingen – ook in onderling verband – kritisch te blijven bezien. Het zou aanbeveling verdienen indien een aantal onduidelijkheden alsnog bij wet wordt opgehelderd. Daarenboven wordt het – zeker nu bij het opleggen van een boete de belasting- of inhoudingsplichtige niet zeker is dat strafvervolgning voor datzelfde feit uit zal blijven – zaak het begrip ‘hetzelfde feit’ een uitleg te geven, die het verdient. De deur lijkt nu op een kier te zijn gezet om beide wegen – bestuurlijk en strafrechtelijk – zo lang mogelijk open te houden in plaats van dat de deur (voor de andere weg) wordt gesloten.