

#200 De dga dubbel bestraft?

Una via voorkomt straf na aansprakelijkstelling voor een boete!

De belangen van een directeur-grotaandeelhouder (dga) zijn vaak nauw verbonden met die van de bv. Dat geldt nog sterker wanneer de dga als bestuurder aansprakelijk wordt gesteld voor belastingschulden en boetes van de bv. Het una via-beginsel beschermt tegen dubbele bestraffing, maar staat het ook aan strafvervolgning in de weg nadat de dga aansprakelijk is gesteld voor een boete van de bv? Die vraag is aan de orde in de conclusie van advocaat-generaal Frielink van 15 december 2020.¹

De A-G concludeert dat deze vraag in de onderhavige zaak niet aan de orde is omdat de aansprakelijkstellingsbeschikking op een ander tijdvak ziet dan de strafvervolgning. In deze cassatieblog gaan wij wel in op die vraag en komen wij tot de conclusie dat het punitieve karakter van de aansprakelijkstelling ertoe dient te leiden dat de dga niet ook strafrechtelijk kan worden vervolgd voor dezelfde feiten.

De feiten en het arrest van het hof

De verdachte in deze zaak is dga van een bv die handelde in metaalproducten. Tijdens een boekenonderzoek werd geconstateerd dat de bv te weinig btw had voldaan. De dga werd op grond van artikel 36 Invorderingswet 1990 (IW) aansprakelijk gesteld voor de naheffingsaanslag omzetbelasting en boete van de bv.

In hoger beroep had de verdediging onder meer betoogd dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk moest worden verklaard wegens een schending van het una via-beginsel.² Het hof stelde voorop dat het opportuniteitsbeginsel ex artikel 167 Sv met zich meebrengt dat slechts in uitzonderlijke gevallen plaats is voor een niet-ontvankelijkverklaring van het OM. Het hof overwoog dat sprake was van twee verschillende (rechts)personen: de strafvervolgning zag op de dga als natuurlijk persoon, terwijl de boetes waren opgelegd aan de bv. Daarom stonden de boetes niet aan strafvervolgning in de weg. Dat de dga voor die boetes aansprakelijk was gesteld maakte dat volgens het hof niet anders.

Conclusie van de A-G

De A-G stelt terecht voorop dat het ne bis in idem-beginsel, waar het una via-beginsel uit voortvloeit, in beginsel slechts van toepassing is indien de punitieve sancties zijn opgelegd aan dezelfde persoon. In dit kader haalt de A-G het arrest aan van de Hoge Raad van 21 september 2004. Die zaak zag op een vergelijkbare situatie. De verdachte werd vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan belastingfraude van de bv en werd in het fiscale traject als bestuurder van de bv aansprakelijk gesteld voor de belastingheffing en boetes (destijds nog 'verhoging' genoemd). Het hof had een una via-verweer verworpen, omdat de boete niet aan de verdachte was opgelegd. De Hoge Raad liet dit oordeel in stand. Inmiddels, 16 jaar later, is geen sprake meer van een verhoging maar van een boete en is het bestraffende karakter daarvan steeds duidelijker geworden. Het is dus de vraag of de Hoge Raad een andere koers zou gaan volgen.

¹ Conclusie A-G Frielink 15 december 2020, [ECLI:NL:PHR:2020:1182](#).

² Hof Amsterdam 6 november 2019, [ECLI:NL:GHAMS:2019:4346](#).

De A-G gaat echter niet nader in op de vraag of een aansprakelijkstelling van een bestuurder voor een boete aan strafrechtelijke vervolging in de weg staat, omdat de strafrechtelijke vervolging op andere tijdvakken blijkt te zien dan de boetes. Niettemin heeft de Hoge Raad mogelijkheden zich uit te laten over de vraag of de in de literatuur bekritiseerde lijn in het arrest van 21 september 2004 nog heersende leer is. Wij lichten toe waarom de Hoge Raad anders zou moeten overwegen.

Una via als beginsel voorkomt dubbele bestraffing

Allereerst is het opvallend dat de A-G de overweging aangaande het opportuniteitsbeginsel uit artikel 167 Sv herhaalt. Het niet-ontvankelijkheidsverweer dient naar onze mening namelijk niet in de sleutel van artikel 167 Sv te worden geplaatst, maar dient op grond van artikel 243, tweede lid, Sv te worden beoordeeld. Er is dan ook geen enkele reden om het una via-verweer terughoudend of slechts marginaal te toetsen. Niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie dient zonder meer te volgen indien aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd.

Vervolgens verwijst de A-G naar het arrest van HR 21 september 2004, waarin was geoordeeld dat de aansprakelijkstelling niet aan strafvervolging in de weg stond.³ Daarmee lijkt de kous af. Toch is het denkbaar dat de Hoge Raad op enig moment 'om' gaat. Het arrest uit 2004 is op zijn zachtst gezegd kritisch ontvangen.⁴ Annotator Vetter achtte het arrest zelfs "juridisch volstrekt onjuist". Voor de fiscale strafrechtpraktijk was het daarom zeer interessant geweest om te weten hoe de A-G deze problematiek had geduid. Een conclusie van een advocaat-generaal is voor een dergelijke verbreding ook een uitermate geschikt platform vooral nu het oordeel van het hof hierop ziet.

In onze optiek staat een aansprakelijkstelling voor een boete in de weg aan strafvervolging voor dezelfde feiten. Er dient namelijk onderscheid te worden gemaakt tussen bestuurdersaansprakelijkheid voor de belastingheffing en aansprakelijkheid voor een boete. Een bestuurder kan enkel aansprakelijk worden gesteld voor een vergrijpboete indien aan de bestuurder een zelfstandig, persoonlijk verwijt kan worden gemaakt (artikel 32, tweede lid, IW). Er dient niet slechts sprake te zijn van kennelijk onbehoorlijk bestuur, maar van zodanige gedragingen dat daaruit volgt dat het aan de opzet of grove schuld van de *bestuurder* is te wijten dat te weinig belasting is geheven.⁵

Dat het niet slechts een afgeleid verwijt van de rechtspersoon betreft, wordt bevestigd in het arrest van 16 maart 2007, waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de burger, die als bestuurder aansprakelijk wordt gesteld voor een bestuurlijke boete, zich zelfstandig op artikel 6 EVRM kan beroepen.⁶ Een aansprakelijkstelling voor een boete betreft dus een *criminal charge* gericht aan de bestuurder zelf.

In onze optiek staat artikel 243 Sv daarom in de weg van strafrechtelijke vervolging van een bestuurder die aansprakelijk is gesteld voor een bestuurlijke boete. Artikel 243, tweede lid, Sv spreekt immers van de verdachte aan wie "een bestuurlijke boete is opgelegd". Nu voor een aansprakelijkstelling voor een boete dient vast te staan dat de bestuurder persoonlijk blaam treft, wordt met de aansprakelijkstelling de boete – de facto – aan de bestuurder opgelegd.

³ HR 21 september 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AO4045](#).

⁴ HR 21 september 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AO4045](#), FED 2004/655 m.nt. Vetter; RSV 2005/124 m.nt. Stijnen.

⁵ HR 25 juni 1997, [ECLI:NL:HR:1997:AA2218](#); HR 28 februari 2014, [ECLI:NL:HR:2014:419](#).

⁶ HR 16 maart 2007, [ECLI:NL:HR:2007:AZ6218](#).

Een andere, wellicht dogmatisch juistere benadering is een aansluiting bij de grondgedachte van het beginsel dat niemand tweemaal voor hetzelfde feit mag worden bestraft of beboet, in het kader van de beginselen van een goede procesorde. Een welbekend voorbeeld hiervan betreft het alcoholslotprogramma-arrest van de Hoge Raad uit 2015, waarin werd aangesloten bij de ratio van het ne bis in idem beginsel.⁷ Toegepast op deze casus brengt het beginsel, dat niemand tweemaal in rechte mag worden betrokken wegens hetzelfde feit, met zich mee dat degene die (als bestuurder) aansprakelijk is gesteld voor een bestuurlijke boete opgelegd aan een ander, niet strafrechtelijk kan worden vervolgd voor hetzelfde feit.

Conclusie

Een fiscale boete, zowel een verzuim- als vergrijpboete, is en blijft een punitieve sanctie. Indien u of uw cliënt met een boete wordt geconfronteerd, al dan niet via een aansprakelijkstelling, is het van belang om in de bezwaar- en (hoger)beroepsprocedure onderscheid te maken tussen belastingheffing en beboeting. Degene aan wie een hoogstpersoonlijk verwijt wordt gemaakt, verdient ook hoogstpersoonlijk de bescherming te genieten van de verdedigingsrechten, al dan niet via de algemene beginselen van een behoorlijk procesrecht. Zo wordt recht gedaan aan de grondgedachte van het una via-beginsel.

⁷ HR 3 maart 2015, [ECLI:NL:HR:2015:434](https://www.ecli.nl/hr/2015/434).