

Fiscaal strafrecht

Datum 05-06-2014

Datum

05-06-2014

Vakgebied(en)

Strafrecht algemeen (V)

Inleiding

In deze aflevering besteden wij aandacht aan de toenemende doorwerking van klassiek-strafrechtelijke leerstukken in het fiscale boeterecht. Daarnaast gaan wij in op een tweetal arresten van de Hoge Raad. In het eerste arrest komt de vraag aan de orde in hoeverre een wijziging van de tenlastelegging ex artikel 313 Sv van een fiscaal commissiedelict in een fiscaal omissiedelict binnen de grenzen van het feitsbegrip van artikel 68 Sr mogelijk is. In het tweede arrest gaat het om de reikwijdte van artikel 74 AWR dat een ontnemingsvordering bij fiscale delicten uitsluit.

Actualiteiten

Op 1 januari 2014 is een interessante wetswijziging voor de fiscale boetepraktijk ingevoerd. Dit betreft artikel 67o AWR, waarin is bepaald dat in afwijking van artikel 5:1 Awb onder overtreder mede wordt verstaan de doen pleger, de uitlokker en de medeplechtige. Deze bepaling vormt een aanvulling op de wetswijziging, die plaatsvond met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche Awb, waarbij het medeplegersbegrip in de Awb werd opgenomen. Uit de parlementaire geschiedenis van de Vierde Tranche Awb blijkt dat er destijds geen aanleiding en geen behoefte bestond om ook de doen pleger, uitlokker en medeplechtige in het punitieve bestuursrecht op te nemen.

Die aanleiding ziet de wetgever naar aanleiding van de zogenaamde 'Bulgarenfraude' inmiddels wel. Aanvankelijk was de wetgever voornemens om de aanvullende deelnemingsvarianten slechts voor de toeslagen op te nemen in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) ter versterking van het boete-instrumentarium in het kader van de 'wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit' ([Kamerstukken 2013/14, 33 752](#)). Gedurende het wetgevingsproces is een amendement aangenomen, waardoor deze varianten voor het totale fiscale boeterecht van toepassing zijn geworden. Bij de invoering is wel vastgesteld dat artikel 67o AWR komt te vervallen indien op 1 januari 2019 geen vervangend wetsvoorstel is ingediend dat in het onderwerp van artikel 67o AWR voorziet.

Voorlopig hebben we het komende jaren te doen met meer deelnemersvarianten in het fiscale boeterecht. Naar verwachting zal bij de uitleg van deze deelnemersvarianten aansluiting worden gezocht bij het (fiscale) strafrecht.

Hoge Raad 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228

In HR 31 maart 2009, *NJ* 2009, 246, m.nt. Schalken was de vraag al aan de orde of een door de feitenrechter toegewezen vordering tot wijziging van de tenlastelegging die erop neer kwam dat verdachte in dezelfde periode met dezelfde pleegplaats geen aangifte had gedaan terwijl de oorspronkelijke tenlastelegging repte over het onjuist doen van aangifte, wel was toegelaten gelet op het feitsbegrip van artikel 68 Sr. Wat hierin wezen plaatsvindt, is dat aan een commissiedelict een omissiedelict wordt toegevoegd. De gevorderde wijziging vond haar oorzaak in de omstandigheid dat in de belastingzaak inmiddels was vastgesteld dat hier geen sprake was van het doen van een onjuiste aangifte maar van het niet doen van een aangifte.

In zijn conclusie wees advocaat-generaal Machielse op een tweetal arresten waarin de Hoge Raad geen principieel probleem zag in een wijziging van een commissie- naar (mede) een omissiedelict. Maar in deze casus lag dit volgens de advocaat-generaal anders omdat het niet doen van aangifte en het onjuist of onvolledig doen van aangifte niet tegelijkertijd kunnen bestaan. Het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte sluit uit dat er geen aangifte is gedaan, zodat er geen wezenlijke samenhang is in het handelen en er derhalve geen sprake is van hetzelfde feit in de zin van artikel 68 Sr.

De Hoge Raad casseerde wegens een motiveringgebrek omdat het hof niet duidelijk had gemaakt welk toetsingskader aan zijn beslissing ten grondslag lag door slechts te overwegen dat de pleegperiode van de wijziging viel binnen die van de inleidende dagvaarding, de pleegplaats niet was veranderd en de gedragingen vielen binnen hetzelfde feitencomplex. Daarnaast wees ons hoogste rechtscollege erop dat in verband met dat laatste punt de overweging van het hof niet zonder meer begrijpelijk was nu het om een commissiedelict ging dat werd aangevuld met een omissiedelict. Dat laatste kan erop

wijzen dat met een nadere motivering het oordeel wellicht in stand was gelaten. In zijn annotatie plaatste Schalken kanttekeningen bij deze uitleg waarbij hij onder meer wees op het belang van maatschappelijke appreciatie van dit type aan de orde zijnde delicten, beide gericht op belastingontduiking (Zie ook W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer 2010, p. 151-152).

Die nadere motivering was er wel in Hoge Raad 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228. In deze zaak was exact dezelfde kwestie aan de orde. Verdachte was door het Gerechtshof te Arnhem veroordeeld tot een deels voorwaardelijke gevangenisstraf wegens het opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doen, terwijl het feit er toe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd. De oorspronkelijke tenlastelegging maakte slechts melding van het doen van een onjuiste aangifte. De toegewezen vordering impliceerde dat naast het doen van een onjuiste aangifte alternatief het niet doen van een aangifte werd ten laste gelegd. Naar aanleiding van de wijzigingsvordering bevat het proces-verbaal van de zitting de volgende passage:

“Het hof is van oordeel dat er in casu sprake is van een aantal aangiftebiljetten voor de Inkomstenbelasting over de jaren 2003, 2004 en 2005 die aan verdachte middellijk of onmiddellijk zijn toegezonden. Verdachte heeft kennis gekregen van de hem toegestuurde biljetten, naar hij zelf heeft verklaard. Die biljetten zijn vervolgens door verdachte middellijk of onmiddellijk teruggezonden naar de Inspecteur van de Belastingen. De biljetten waren vergezeld van een begeleidend schrijven, waarin verdachte zich op het standpunt stelde dat hij niet in Nederland woonachtig was, dat hij buitenlands belastingplichtige was en dat hij in Nederland niet verplicht was om aangifte te doen. De officier van justitie heeft vervolgens in de tenlastelegging aan verdachte verweten dat dat dient te worden beschouwd als het doen van een onjuiste aangifte. Wat de advocaat-generaal nu vraagt is een wijziging van de tenlastelegging in die zin dat het moet worden beschouwd als het niet doen van een aangifte. Mede naar aanleiding van de beslissing van de rechtbank kan er een dispuut ontstaan over de vraag of het toezenden aan de belastingdienst van een niet ingevuld aangiftebiljet met een begeleidend schrijven moet worden gezien als het niet doen van een aangifte of het doen van een valse aangifte, respectievelijk strafbaar gesteld in artikel 69 lid 1 AWR en artikel 69 lid 2 AWR.”

In de kern gaat het derhalve in deze zaak, evenals in die uit 2009, om de interpretatievraag of de wijze waarop verdachte zijn handelingen jegens de fiscus heeft verricht, te weten: het (drie maal) toezenden aan de belastingdienst van een niet ingevuld aangiftebiljet met een begeleidend schrijven waarin hij telkens vermeldt dat hij niet in Nederland woonachtig is en dat hij niet aangifteplichtig is, moet worden beschouwd als het ‘doen van een onjuiste aangifte’ of ‘het geheel niet doen van een aangifte’.

Naar onze mening is evident dat het hier drie keer om exact dezelfde feitelijke handeling gaat, die echter afhankelijk van de kwalificatie met verschillende maximale straf wordt bedreigd; het niet doen van aangifte met maximaal vier jaar en het onjuist doen van aangifte met maximaal zes jaar. Dat is weliswaar een substantieel verschil (een van de factoren, relevant bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een feit in de zin van artikel 68 Sr (bijvoorbeeld HR 1 februari 2011, *LJN* BM9102, *NJ* 2011, 394, ro. 2.9.1., A, ii) maar volgens de Hoge Raad in dit geval niet doorslaggevend. Hij overweegt:

“De onderscheiden delictsomschrijvingen strekken ter bescherming van hetzelfde rechtsgoed, te weten het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing. In beide gevallen gaat het om een misdrijf. Weliswaar bedreigt de wet het ene misdrijf, het niet doen van aangifte, met een gevangenisstraf van maximaal vier jaren, en het andere misdrijf, het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, met een gevangenisstraf van maximaal zes jaren, maar het verschil is niet zodanig dat daaraan te dezen doorslaggevende betekenis moet worden toegekend. In aanmerking genomen dat het – naar ‘s Hof’s vaststelling – in beide gevallen gaat om het oningevuld retourneren van een drietal aangiftebiljetten vergezeld van een begeleidend schrijven van 2 mei 2006, is er geen verschil in aard en strekking van de verweten gedragingen. Gelet op dit een en ander geeft het oordeel van het Hof dat door het toewijzen van de vordering tot wijziging van de tenlastelegging sprake blijft van ‘hetzelfde feit’ in de zin van art. 68 Sr, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting, terwijl het evenmin onbegrijpelijk is.”

Naar onze mening stelt de Hoge Raad hier terecht het te beschermen rechtsgoed voorop: het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing. Als dan de feitelijk verrichte handeling (drie keer) exact dezelfde is, is moeilijk vol te houden dat er verschil in aard en strekking van de verweten gedraging is.

HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693

In deze procedure staat artikel 74 AWR in relatie tot een ontnemingsvordering centraal. Artikel 74 AWR bepaalt dat ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten artikel 36e Sr geen toepassing vindt.

In de aanpalende strafzaak is de verdachte door de rechtbank veroordeeld voor witwassen en cocaïnehandel. Het witwasdelict is tenlastegelegd als volgt:

“in de periode vanaf 1 maart 2005 tot en met 20 december 2005 te Andijk tezamen en in vereniging met een ander voorwerpen, te weten grote geldbedragen voor een totaal bedrag van 24.134,62 euro heeft verworven en voorhanden heeft

gehad, terwijl hij, verdachte, en zijn mededader wisten dat die voorwerpen, geheel of gedeeltelijk, onmiddellijk of middellijk afkomstig waren uit enig misdrijf, en in de periode vanaf 1 maart 2005 tot en met 20 december 2005 te Andijk voorwerpen, te weten personenauto's, een Mercedes-Benz type sl 500 gekentekend [AA-00-BB] en een Smart type Roadster gekentekend [CC-00-DD] en een Nissan type 350 Z gekentekend [EE-00-FF], heeft verworven en voorhanden heeft gehad en van die voorwerpen gebruik heeft gemaakt, terwijl hij, verdachte, wist dat die voorwerpen, geheel of gedeeltelijk, onmiddellijk of middellijk afkomstig waren uit enig misdrijf".

De rechtbank oordeelt dat de grote geldbedragen niet afkomstig kunnen zijn uit de cocaïnehandel, maar wel is komen vast te staan dat verdachte niet heeft voldaan aan de aangifteplicht van artikel 69 AWR. Het niet doen van aangifte heeft als gevolg dat de inkomsten die verdachte uit zijn autohandel heeft gegenereerd ten dele zijn aan te merken als zwart geld. De autohandel is derhalve door de jaren heen deels met zwart geld gefinancierd. Naar het oordeel van de rechtbank kan het dan ook niet anders zijn dan dat de desbetreffende auto's in de gegeven omstandigheden - middellijk of onmiddellijk - afkomstig zijn uit enig misdrijf.

Veroordeelde meent dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard in de daarop volgende ontnemingsvordering wegens het bepaalde artikel 74 AWR. Dit artikel is overigens ook van toepassing wanneer het feitencomplex wordt vervolgd volgens het commune strafrecht (paragraaf 3.4 Aanwijzing ontneming).

Het beroep op artikel 74 AWR mag de verdachte echter niet baten. Het hof oordeelt immers dat de veroordeelde niet heeft volstaan met het plegen van een fiscaal delict, maar dat hij verder is gegaan en hij zich ook schuldig heeft gemaakt aan witwassen, namelijk door de aankoop van auto's met zwarte inkomsten. Het hof is van oordeel dat dit witwassen niet onder het bereik van artikel 68 en 69 AWR kan worden gebracht.

De Hoge Raad kan zich in dit oordeel van het hof vinden. Allereerst verwijst de Hoge Raad naar het arrest van 7 oktober 2008, waarin is geoordeeld dat ook een fiscaal delict kan gelden als een gronddelict voor witwassen (*NJ* 2009, 94). Daaruit mag evenwel niet worden afgeleid dat voor de belastingdienst verzwezen vermogensbestanddelen steeds in volle omvang moeten worden beschouwd als opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, als bedoeld in artikel 36e Sr in samenhang met artikel 74 AWR. Het oordeel van het hof getuigt derhalve niet van een onjuiste opvatting.

De Hoge Raad legt artikel 74 AWR dus zeer beperkt uit. Hoewel de Hoge Raad zich hier (nog) niet met zoveel woorden over uitspreekt, concludeert de advocaat-generaal dat de reikwijdte van artikel 74 AWR zich lijkt te beperken tot zuiver fiscale delicten (zie advocaat-generaal Harteveld, ECLI:NL:PHR:2013:2076). Daarbij verwijst de advocaat-generaal ook naar de ingeperkte reikwijdte van de witwasbepaling ter zake van het voorhanden hebben. Als wij die lijn volgen, lijkt een zuiver fiscaal delict derhalve niet aan de orde te kunnen komen in de variant van witwassen, waarbij uitsluitend het voorhanden hebben ten laste wordt gelegd. Of de Hoge Raad zijn rechtspraak van 7 oktober 2008 op dit punt nog zal nuanceren, zal de toekomst moeten uitwijzen.

W.E.C.A Valkenburg & A.A. Feenstra