

Artikel

Eendaadse samenloop van fiscale en commune feiten

Mr. D.J. Franssen*

De officier van justitie heeft een vervolgingsmonopolie: hij of zij bepaalt of en, zo ja, voor welk strafbaar feit de verdachte wordt vervolgd. Deze discretionaire bevoegdheid wordt ingeperkt door het in artikel 69 lid 4 AWR vervatte vervolgingsbeletsel dat bepaalt dat ingeval een gedraging zowel valt onder de delictsomschrijving van artikel 69 lid 1 of 2 AWR als onder die van artikel 225 lid 2 Sr, niet mag worden vervolgd op basis van laatstgenoemde bepaling. De alhier bedoelde samenloop doet zich (bijvoorbeeld) voor wanneer belastingaangifte wordt gedaan met gebruikmaking van een vals aangiftebiljet. Deze fiscale overtreding dient enkel te worden vervolgd op basis van de fiscale strafbaarstelling¹ en niet op basis van zijn commune pendant.²

De tekst van artikel 69 lid 4 AWR beperkt het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond uitdrukkelijk tot artikel 225 lid 2 Sr. Het louter vervalsen of valselijk opmaken van een aangiftebiljet kan dus heel wel worden vervolgd op basis van artikel 225 lid 1 Sr. De Hoge Raad heeft dit inmiddels (impliciet) bevestigd in een drietal arresten. Daarin zijn de klachten dat het in artikel 69 lid 4 AWR vervatte vervolgingsbeletsel zich niet mede uitstrekt tot een op artikel 225 lid 1 Sr toegepaste tenlastelegging, telkens afgedaan met de aan artikel 81 lid 1 Wet RO ontleende overweging.³ In zijn conclusie⁴ bij het arrest van 13 april 2021⁵ verwijst A-G Hof-

stee naar deze drie arresten. Daarover merkt hij het volgende op:

‘In cassatie is (...) eerder tevergeefs geklaagd over het oordeel van de feitenrechter dat het in art. 69, vierde lid, AWR vervatte wettelijk vervolgingsbeletsel zich niet mede uitstrekt over een op art. 225, eerste lid, Sr toegepaste tenlastelegging. Mijn ambtgenoten Vegter, Keulen en Paridaens hebben in dit verband gewezen op de duidelijke tekst van art. 69, vierde lid, AWR (...) Een restrictieve uitleg sluit ook aan bij de andere rechtspraak van de Hoge Raad waaruit blijkt dat de vervolgingsuitsluitingsgrond geen bredere reikwijdte wordt gegeven dan waartoe de tekst van art. 69, vierde lid, AWR noopt.’ [onderstreping door auteur]⁶

De laatste volzin van deze overweging roept bij mij de volgende vraag op: hoezo wordt de vervolgingsuitsluitingsgrond restrictief uitgelegd?

Blijkens de voetnoot bij de onderstreepte volzin ontleent A-G Hofstee deze ‘restrictieve uitleg’ aan het arrest van 28 juni 2016:⁷ een strafzaak waarin hij eveneens conclusie nam.⁸ Deze strafzaak zag op een belastingplichtige die opzettelijk geen belastingaangifte had ingediend. Om die reden had de inspecteur hem met een ambtshalve aanslag geconfronteerd. De adviseur tekende, *namens* deze belastingplichtige, bezwaar aan tegen deze aanslag en diende alsnog een aangiftebiljet in. In het aangiftebiljet werd een aantal onwaarheden gedebiteerd. Reden voor de officier van justitie om deze belastingplichtige (hierna: verdachte) te vervolgen voor het

* Mr. D.J. Franssen is advocaat te Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

1 Art. 69 lid 2 AWR.

2 Art. 225 lid 2 Sr.

3 HR 30 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:1321; HR 14 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:717; HR 10 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1758.

4 Conclusie A-G Hofstee 2 maart 2021, ECLI:NL:PHR:2021:166.

5 HR 13 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:559.

6 Conclusie A-G Hofstee 2 maart 2021, ECLI:NL:PHR:2021:166, punt 18.

7 HR 28 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333, NJ 2016/402, m.nt. Keulen.

8 Conclusie A-G Hofstee 26 april 2021, ECLI:NL:PHR:2016:544 (contrain).

opzettelijk gebruik maken van een vals geschrift in de zin van artikel 225 lid 2 Sr.

Nadat verdachte in eerste aanleg en in hoger beroep werd veroordeeld, handhaafde de raadsman in zijn cassatiemiddelen het beroep op artikel 69 lid 4 AWR. A-G Hofstee stelt in zijn conclusie dat het middel terecht is voorgesteld. Daarbij wijst A-G Hofstee erop dat in het oordeel van het hof besloten ligt dat verdachte opzettelijk geen belastingaangifte heeft gedaan. Daaruit concludeert A-G Hofstee het navolgende:

‘Dat betekent mijns inziens dat vervolging op basis van art. 69, eerste lid, AWR openstaat. Daarin wordt immers onder meer strafbaar gesteld het niet doen van een aangifte. (...) Het oordeel van het hof dat de uitzondering van art. 69, vierde lid, AWR niet van toepassing is, getuigt daarom van een te beperkte en dus onjuiste rechtsopvatting.’⁹

De Hoge Raad zet een rode streep door de redenering van de A-G. Het feit waarvoor verdachte terechtstaat, namelijk het ná het verstrijken van de aangiftetermijn indienen van een onjuist ingevuld aangiftebiljet, betreft immers niet een feit dat onder het eerste of tweede lid van artikel 69 AWR valt, zo geeft de Hoge Raad te kennen.¹⁰

Dit oordeel bleef in de literatuur niet onbesproken.¹¹ In zijn annotatie bij dit arrest tekent Keulen het navolgende aan:

‘De Hoge Raad interpreteert art. 69 lid 4 AWR in dit arrest restrictief. Doorslaggevend is niet of een aspect van het gehele feitencomplex onder het eerste (of tweede) lid van art. 69 AWR kan worden gebracht. Dat de verdachte aanvankelijk geen aangifte heeft gedaan, zou op zichzelf onder art. 69 lid 1 (oud) AWR kunnen worden gebracht. Het gaat erom (zo begrijp ik) of het feit dat ten laste is gelegd onder het eerste (of tweede) lid van dat artikel valt. En dat is naar het oordeel van de Hoge Raad niet het geval. (...) Deze interpretatie kan de vraag doen opkomen of de ratio van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR zo volledig tot zijn recht komt.’ [onderstreping door auteur]¹²

Deze zienswijze deel ik niet. De Hoge Raad kon toch niet anders? Het gehele feitencomplex bevat toch überhaupt geen feit, of ‘aspect’, dat kan leiden tot *samenloop* als bedoeld in artikel 69 lid 4 AWR? Het feitencomplex laat geen andere conclusie toe dan dat verdachte twee zelfstandige feiten heeft gepleegd. Enerzijds heeft hij opzettelijk geen belastingaangifte ingediend. Daarnaast heeft hij gebruik gemaakt van een vals geschrift.

De officier van justitie heeft, om hem moverende redenen, ervoor gekozen om verdachte alleen te vervolgen voor het tweede feit: het indienen van een vals aangiftebiljet ná het verstrijken van de aangiftetermijn. Doordat het aangiftebiljet ná het verstrijken van die termijn is ingediend, kan dat aangiftebiljet niet (meer) gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in artikel 69 lid 2 AWR. Het is zonneklaar dat dit feit evenmin valt onder de delictsomschrijving van artikel 69 lid 1 AWR. Dit ‘aspect’ van het feitencomplex kan dus niet leiden tot samenloop als bedoeld in artikel 69 lid 4 AWR. Hiermee is de kous af: in zijn beslissing is de rechter immers gebonden aan ‘de grondslag ter tenlastelegging’. Daarop prijken niet meer feiten.

Daar komt bij dat het andere ‘aspect’ van het feitencomplex, namelijk het door verdachte opzettelijk niet doen van belastingaangifte, überhaupt niet kan leiden tot toepassing van artikel 69 lid 4 AWR. Dit feit kan weliswaar onder de delictsomschrijving van artikel 69 lid 1 AWR worden gebracht, maar dat houdt niet tevens in dat sprake is van de in het vierde lid van dat artikel bedoelde samenloop. Hierbij wijs ik op de parlementaire geschiedenis, waarin uitdrukkelijk naar voren komt dat ‘artikel 69, vierde lid, AWR uitsluit dat vervolging plaatsheeft op grond van artikel 225, tweede lid, Sr in een geval van eendaadse samenloop van het genoemde commune delict met een fiscaal delict.’¹³ Het opzettelijk niet doen van belastingaangifte kan als fiscaal *omissiedelict* niet in eendaadse samenloop worden begaan met de *commissiedelicten* strafbaar gesteld in artikel 225 lid 2 Sr. Indien de officier van justitie ervoor had gekozen om verdachte tegelijkertijd voor beide feiten te vervolgen, of alleen wegens het opzettelijk niet doen van belastingaangifte, had de vervolgingsuitsluitingsgrond dus ook geen toepassing kunnen vinden.

Hetzelfde geldt voor de hiervoor genoemde artikel 81 Wet RO-zaken waarin de Hoge Raad geen ruimte zag voor doorwerking van artikel 69 lid 4 AWR naar artikel 225 lid 1 Sr. Deze laatste bepaling ziet namelijk op het valselijk opmaken of vervalsen van een stuk en niet op het gebruik ervan. De fiscale strafbepalingen stellen – voor zover in verband met valse of vervalste stukken van belang – evenwel juist het gebruik ervan (jegens de fiscus) strafbaar. Eendaadse samenloop tussen het feit van artikel 225 lid 1 Sr en een fiscaal misdrijf kan zich dan ook niet voordoen.¹⁴

Ik ben dus – in tegenstelling tot A-G Hofstee en Keulen – van mening dat de Hoge Raad de vervolgingsuitsluitingsgrond in zijn rechtspraak niet restrictief interpreteert. De in artikel 69 lid 4 AWR bedoelde, eendaadse samenloop deed zich in de desbetreffende gevallen eenvoudig niet voor.

9 Conclusie A-G Hofstee 26 april 2021, ECLI:NL:PHR:2016:544, punt 15.

10 HR 28 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333, r.o. 2.4.2.

11 *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, zesde herziene druk, W.E.C.A. Valkenburg, p. 89.

12 Noot van B.F. Keulen bij HR 28 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333, NJ 2016/402.

13 *Kamerstukken II 1995/96, 23470 nr. 11, p. 12.*

14 *Kamerstukken II 1995/96, 23470 nr. 11, p. 12.*