

# De fiscale strafbeschikking

## *Beschikt of geschikt?!*

mr. S.F. van Immerseel en mr. A.B. Vissers\*

### 1. Inleiding

'De fiscale strafbeschikking'. Mogelijk doet het eerste gedeelte van deze term de lezer nog vermoeden dat het hier een fiscale (administratieve) afdoeningmodaliteit betreft. Ook de vertrouwde blauwe enveloppe waarin de fiscale strafbeschikking verschijnt, zal er bij de ontvanger van de strafbeschikking doorgaans niet toe leiden dat er alarmbellen gaan rinkelen.<sup>1</sup> Het is echter een wolf in schaapkleren. De fiscale strafbeschikking is, evenals de OM-strafbeschikking, een daad van vervolging met alle gevolgen van dien. De facto duidt het voorvoegsel 'fiscale' er slechts op dat het een strafbeschikking betreft die is uitgevaardigd door het bestuur van 's Rijks belastingen (art. 76 AWR) of door de inspecteur van Douane (art. 10:15 Adw).<sup>2</sup> De regeling van de fiscale strafbeschikking in de AWR wijkt (slechts) op onderdelen af van de (algemene) regeling van de strafbeschikking in het Wetboek van Strafvordering.<sup>3</sup> Oplettendheid is geboden!

Hoewel onder de noemer 'fiscale strafbeschikking' dus ook een door de inspecteur van Douane uitgevaardigde beschikking wordt begrepen, zal de nadruk in deze bijdrage liggen op de bevoegdheid tot het opleggen van een strafbeschikking door het bestuur van 's Rijks belastingen. Deze bevoegdheid is vanaf 1 juli 2011 vervat in art. 76 AWR.<sup>4</sup> Tot 1 juli 2011 bevatte art. 76 AWR<sup>5</sup> de aan de Belastingdienst voorbehouden bevoegdheid om voor fiscale delicten een transactie aan te gaan. De (fiscale) strafbeschikking verschilt wezenlijk van de transactie. Voor de verdachte die er mee geconfronteerd wordt, vormt de strafbeschikking geen vooruitgang ten opzichte van de positie die hij zou hebben gehad voor 1 juli 2011. Het uitvaardigen van een strafbeschikking kwalificeert als een daad van vervolging. Met het onherroepelijk worden van de strafbeschikking komt, anders dan bij de transactie het geval was, de schuld van de 'bestrafte' vast te staan. In de praktijk komt dan ook regelmatig de vraag op of ook na 1 juli 2011 een transactie nog tot de mogelijkheden behoort.<sup>6</sup>

Hoewel de fiscale strafbeschikking met veel bombarie werd ingevoerd, zijn ons – ruim twee jaar na de invoering – uit de eigen praktijk nog geen gevallen bekend waarin een fiscale strafbeschikking (uiteindelijk) werd uitgevaardigd. In deze bijdrage zal allereerst een algemene beschrijving van de fiscale strafbeschikking worden gegeven. Vervolgens wordt besproken wanneer een fiscale strafbeschikking kan worden opgelegd waarbij tevens aandacht zal worden besteed aan de vraag waarom de fiscale strafbeschikking niet (vaker) ten tonele verschijnt. Daarna zal aandacht worden besteed aan de vraag of een transactie voor een fiscaal delict nog steeds mogelijk is.

### 2. De fiscale strafbeschikking

De fiscale strafbeschikking vormt een onderdeel van de Wet OM-afdoening die op 1 februari 2008 in werking is getreden maar gefaseerd zal worden ingevoerd. Met de strafbeschikking heeft de wetgever beoogd de toevoer van strafzaken voor de strafrechter te filteren. Alleen die zaken waarvan het gelet op de aard van het feit, de door het OM gewenste straftoemeting, of het standpunt van de verdachte gewenst is dat de rechter zich er over uitlaat, zouden op zitting moeten komen.<sup>7</sup> Vanaf 1 juli 2011 komt de bevoegdheid tot het uitvaardigen van een strafbeschikking op grond van art. 76 AWR, ook toe aan de Belastingdienst.

In de huidige tekst van art. 76 lid 1 AWR, is bepaald dat, in afwijking van art. 257a, 257b en 257ba, ten aanzien van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, met betrekking tot welke het proces-verbaal niet in handen van de officier van justitie is gesteld, uitsluitend het bestuur van 's Rijks belastingen bevoegd is een strafbeschikking uit te vaardigen. Bij ministeriële regeling kunnen functionarissen worden aangewezen die deze bevoegdheid namens het bestuur kunnen uitoefenen. Hieraan is nader uitvoering gegeven in art. 9 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003<sup>8</sup>, zoals die met in-

\* Hans van Immerseel en Annabel Vissers zijn beiden werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten.

1. M. Stevens, *Fiscaal Strafrecht, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2011, p. 122.
2. Aanwijzing OM-afdoening, besluit van 29 april 2013, nr. 2013A008, *Stcr.* 2013, 11734.
3. Art. 257a tot en met 257h Sv.
4. Besluit van 20 juni 2011, *Stb.* 2011, 308, ter verdere invoering van de Wet OM-afdoening (wet van 7 juli 2006, *Stb.* 2006, 330).
5. De oude tekst van art. 76 AWR luidde voor zover hier van belang:  
'1. Ten aanzien van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten gelden in plaats van de artikelen 74 en 74a van het Wetboek van Strafrecht de volgende bepalingen.  
2. Ten aanzien van feiten, met betrekking tot welke het proces-verbaal niet overeenkomstig art. 80, tweede lid, in handen van de officier van justitie is gesteld, vervalt het recht tot strafvordering door vrijwillige voldoening aan de voorwaarden welke het bestuur van 's Rijks belastingen ter voorkoming van de strafvervolging mocht hebben gesteld.'
6. Hiermee wordt uiteraard niet bedoeld op de situaties die onder het overgangsrecht vallen: Transacties die zijn aangeboden voor het in werking treden van de fiscale strafbeschikking per 1 juli 2011 blijven onder de toepassing van art. 76 AWR (oud) vallen (art. XI Wet OM-afdoening, *Stb.* 2006, 330).
7. *Kamerstukken II* 2004/05, 29849, nr. 3, p. 1-2.
8. Besluit van 12 maart 2013, DB2013/99M, *Stb.* 2013, 91.

gang van 16 maart 2013 geldt. Als functionarissen in de zin van art. 76 AWR worden contactambtenaren aangewezen die daartoe door de landelijk directeurs zijn aangewezen. Bij de fiscale strafbeschikking kan een geldboete worden opgelegd. Deze boete bedraagt maximaal het bedrag van de hoogste geldboete<sup>9</sup> die staat op het delict waarvoor de strafbeschikking wordt uitgevaardigd.<sup>10</sup> Invordering van de bij een fiscale strafbeschikking opgelegde boete vindt plaats door de Ontvanger.<sup>11</sup> Ten gevolge van het una-via-beginsel blijft een bestuurlijke boete achterwege na uitvaardiging van een strafbeschikking.<sup>12</sup>

Overigens kunnen, evenals tot 1 juli 2011 gold bij de transactie, bij de (fiscale) strafbeschikking aanwijzingen aan de verdachte worden gegeven. De verdachte is verplicht deze uit te voeren. Het betreft (i) afstand van in beslag genomen voorwerpen, (ii) uitlevering of voldoening aan de staat, (iii) voldoening aan de Staat van een geldbedrag gelijk aan of lager dan het geschatte voordeel, (iv) het alsnog voldoen aan een bij de belastingwet gestelde verplichting.

Art. 257a lid 6 Sv bepaalt dat de strafbeschikking schriftelijk wordt uitgevaardigd en welke gegevens er in de strafbeschikking dienen te worden opgenomen.

Indien de Belastingdienst voornemens is bij een strafbeschikking een geldboete van € 2.000 of meer op te leggen, dan schrijft art. 76 lid 3 AWR, voor dat de verdachte eerst wordt gehoord. Van het horen dient een verslag te worden opgemaakt.<sup>13</sup> Als de verdachte tijdens het horen nadrukkelijk onderbouwde standpunten naar voren brengt en de uiteindelijke strafbeschikking daarvan afwijkt, dan dient dat gemotiveerd te worden. Dit is slechts anders als de redenen voor deze afwijking reeds mondeling zijn gegeven. Het is niet noodzakelijk dat het horen door de Belastingdienst wordt gedaan. Indien de verdachte in het kader van de strafzaak reeds eerder door de officier van justitie is gehoord, dan kan daarmee worden volstaan.<sup>14</sup> Afhankelijk van het moment van horen en het moment van het uitvaardigen van de strafbeschikking, moet naar onze mening echter serieus de vraag worden gesteld of dit eerder horen (nog) volstaat. Art. 257c lid 2 Sv, bepaalt dat de verdachte tijdens het horen moet worden bijgestaan door een raadsman. Art. 76 lid 3 AWR, bevat deze eis niet. Volgens de wetgever was dit nodig gelet op de aard van de fiscale delicten en de daarbij betrokken verdachten, en zouden advocaten slechts een zeer bescheiden rol spelen bij de buitengerechtelijke afdoening van fiscale delicten.<sup>15</sup> Een verdere onderbouwing van deze *krasse* uitspraak ontbreekt. Terecht is hierop in de literatuur kritiek geuit.<sup>16</sup>

### 3. Fiscale strafbeschikking, voor welke feiten en wie beslist er eigenlijk?

In beginsel kan de fiscale strafbeschikking worden uitgevaardigd voor 'bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten'. Processen-verbaal betreffende strafbare feiten ten aanzien waarvan inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast dan wel een doorzoeking heeft plaatsgevonden, dienen op grond van art. 80 lid 2 AWR, onverwijld in handen te worden gesteld van de officier van justitie. In een dergelijke geval kan de fiscale strafbeschikking dus, ondanks dat sprake is van een 'bij de belastingwet strafbaar gesteld feit', in beginsel niet worden uitgevaardigd.

Het staat de officier van justitie in een dergelijk geval vrij om zelf een strafbeschikking uit te vaardigen. In dat geval is er sprake van een OM-strafbeschikking. Ook bestaat er

de mogelijkheid voor de officier van justitie de zaak weer in handen stellen van de Belastingdienst.<sup>17</sup> In dat geval kan dus alsnog een fiscale strafbeschikking worden opgelegd door het bestuur van 's Rijks belastingen.

Vanwege de invoering van de fiscale strafbeschikking werden eveneens de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagdelicten (hierna: Richtlijnen AAFD) per 1 juli 2011 gewijzigd. In de Richtlijnen AAFD<sup>18</sup> staat dat een strafbeschikking kan worden uitgevaardigd indien dat de gewenste strafrechtelijke afdoeningsmodaliteit is. Wanneer de strafbeschikking als de gewenste strafrechtelijke afdoeningsmodaliteit kan worden aange-merkt, wordt niet uitgewerkt.

In de Richtlijnen AAFD wordt wel expliciet het volgende overwogen: 'Het opzettelijk niet doen van aangifte voor de aanslagbelastingen (omissiedelict), waarvan het fiscaal nadeel niet of niet volledig te berekenen is, komt in principe voor een strafbeschikking in aanmerking indien over het voorafgaande belastingtijdvak eveneens sprake is geweest van het opzettelijk niet doen van aangifte en dit bestraft is met een vergrijpboete.' Waarom juist voor dit feit de strafbeschikking de gewenste afdoeningsmodaliteit is, wordt niet nader toegelicht. Vervolgens wordt vermeld dat andere omissiedelicten voor afdoening door middel van een strafbeschikking in aanmerking komen als het nadeel niet of moeilijk is vast te stellen en tevens sprake is van één of meer van de aspecten genoemd in hoofdstuk 5 van de Richtlijnen AAFD.

Voornoemde overwegingen zijn opmerkelijk. Onduidelijk is waarom er onderscheid wordt gemaakt tussen het niet doen van aangifte aanslagbelasting en de overige omissiedelicten. Het expliciet noemen van het niet doen van aangifte aanslagbelasting, wanneer voor dit feit eerder een vergrijpboete is opgelegd lijkt hier (compleet) overbodig. Dit feit kwalificeert immers als een omissiedelict waarbij sprake is van één van de in hoofdstuk 5 genoemde aspecten, te weten recidive. Hiermee valt het eerste voorbeeld dus al onder de daaropvolgende ruimere omschrijving. Volstaan had kunnen worden met het noemen van de omissiedelicten en als aanvullende eis te stellen dat sprake moet zijn van een van de aspecten zoals opgenomen in hoofdstuk 5, oftewel met het tweede gedeelte van de overwegingen.

9. Ter indicatie: voor de misdrijven zoals vervat in art. 69 AWR betreft dit een geldboete van maximaal de vijfde categorie.

10. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 66-67.

11. Art. 76 lid 4 AWR.

12. Art. 5:44 lid 1 Awb, par. 15.6 BBBB.

13. Art. 257c lid 3 Sv.

14. *Kamerstukken II* 2005/06, 29 649, nr. C, p. 35.

15. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 31.

16. Zie onder meer: R. Steenman, 'De strafbeschikking: een nieuwe afdoeningsmogelijkheid fiscale delicten', *WFR* 2005/1415; D.M. Drok, 'Voldoet de strafbeschikking, zoals opgenomen in de Wet OM-afdoening, aan art. 6 EVRM?', *TFB* 2008/04; M.H.W.N. Lammers, 'De fiscale strafbeschikking', *FTV* 2010/06; G.J.M.E. de Bont, 'De fiscale strafbeschikking: een ongewenste nouveauté?', *WFR* 2005/1553.

17. Art 80 lid 3 AWR.

18. *Stcrt.* 2011, 11782.

Ofschoon de indruk wordt gewekt dat de beslissing tot het uitvaardigen van een fiscale strafbeschikking geheel bij de contactambtenaren van de Belastingdienst ligt, kan niet worden uitgesloten dat ook de officier van justitie hiermee (enige) bemoeienis heeft. De Richtlijnen AAFD schrijven voor dat 'het tripartiete overleg' toetst of een zaak voldoet aan de richtlijnen voor strafrechtelijke afdoening (strafbeschikking of strafrechtelijke vervolging). Hier zit naast de contactambtenaar (formeel recht) en de boete fraude coördinator ook de officier van justitie aan tafel. Indien de zaak niet voldoet aan de richtlijnen dan wordt teruggewezen naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening. In beginsel is het de contactambtenaar die tijdens dit overleg ter zake van de afdoeningsmodaliteit advies uitbrengt. De officier van justitie zal echter ook reeds in dit stadium met (de voorgenomen) strafbeschikking bekend raken. Hoe dat overleg praktisch in zijn werk gaat blijft gissen, maar het is niet onaannemelijk dat de officier van justitie (belangrijke) invloed kan uitoefenen op de afdoeningsmodaliteit en reeds in dit stadium een zaak naar zich toe kan trekken.

Strikt genomen is het dus wettelijk mogelijk om voor alle fiscale delicten een strafbeschikking uit te vaardigen. Art. 257a lid 1 Sv, sluit de mogelijkheid van een strafbeschikking uit voor delicten welke worden bedreigd met een maximale gevangenisstraf van meer dan zes jaar. De hoogste strafdreiging op fiscale delicten is momenteel zes jaar, zodat alle fiscale delicten binnen deze begrenzing blijven. Een fiscale strafbeschikking kan niet alleen worden opgelegd aan de belastingplichtige, maar ook aan medeplegers of medeplichtigen (zoals een adviseur), of aan feitelijk leidinggevend.

#### 4. Taakstraf via de achterdeur?

Anders dan bij de OM-strafbeschikking kan een taakstraf vooralsnog niet in een fiscale strafbeschikking worden opgelegd. Als het proces-verbaal in handen van de officier van justitie is gesteld, heeft deze – naast de mogelijkheden die ook de Belastingdienst heeft – wel de mogelijkheid tot het opleggen van een taakstraf. Er kan een taakstraf worden opgelegd van ten hoogste honderdtachtig uren.<sup>19</sup> Tijdens het tripartiete overleg zal moeten worden getoetst of een fiscale strafbeschikking kan worden uitgevaardigd. Indien het zaken betreft die niet reeds op grond van art. 80 lid 2 AWR in handen van de officier van justitie zijn gesteld, zal tijdens dit overleg het voornemen een fiscale strafbeschikking uit te vaardigen worden besproken en getoetst. In de praktijk kan zich dus gemakkelijk de situatie voordoen dat tijdens dit overleg (gezamenlijk) wordt besproken dat het wenselijk is ter zake van het betreffende feit, (tevens) een taakstraf op te leggen. In dat geval kan eenvoudig worden besloten de zaak alsnog in handen van de officier van justitie te stellen. De officier kan vervolgens een OM-strafbeschikking uitvaardigen waarmee (tevens) een taakstraf kan worden opgelegd.

Het verdient aldus aanbeveling om reeds op een zo vroeg mogelijk moment duidelijkheid te krijgen over de vraag in welk 'stadium' de zaak zich bevindt en op wiens bord de zaak ligt. Indien de zaak in handen is gesteld van de officier van justitie kan worden gewezen op de mogelijkheid de zaak terug te wijzen naar de Belastingdienst waarna kan worden getracht de Belastingdienst te bewegen tot afdoening middels een bestuurlijke boete. Indien en voor zover dit

niet mogelijk blijkt, behoort ook de fiscale strafbeschikking nog tot de mogelijkheden.

Overigens zijn ons uit de praktijk al gevallen bekend waarin de zaak op grond van art. 80 lid 2 AWR in handen van de officier van justitie was gesteld. Nadat het voornemen kenbaar was gemaakt de zaak met een strafbeschikking – in dit geval dus een OM-strafbeschikking – af te doen, is verzocht om de zaak terug te wijzen naar de Belastingdienst zodat ter zake een fiscale strafbeschikking kon worden uitgevaardigd. De officier van justitie weigerde dit onder de expliciete vermelding dat een taakstraf wenselijk werd geacht.

In de huidige tijd wordt het opleggen van (alleen) een geldboete voor fiscale feiten doorgaans niet (meer) voldoende geacht.<sup>20</sup> Bovendien heeft de fiscale strafbeschikking in dit verband weinig toegevoegde waarde gelet op de reeds bestaande – en uitgebreide – mogelijkheden tot het opleggen van boetes. De vrees dat de officier van justitie een (doorslaggevende) rol kan spelen en er doorgaans gekozen zal worden voor de OM-strafbeschikking zodat tevens een taakstraf kan worden opgelegd lijkt dan ook geen onrealistische. De fiscale strafbeschikking lijkt hiermee een onbenut fenomeen te worden.

#### 5. Transactie voor fiscale delicten nog mogelijk?

Tot 1 juli 2011 kende de AWR een aparte regeling voor het aanbieden van een transactie. Deze was vervat in art. 76 (oud) AWR. Op grond hiervan kon het bestuur van 's Rijks belastingen<sup>21</sup> bij een transactie een aantal voorwaarden stellen bij voldoening waarvan het recht op strafvervolgging verviel. De fiscale transactie vormde, evenals de transactie ex art. 74 Sr, geen daad van strafvervolgging. Hiermee vormde het aanbieden van een fiscale transactie ook geen daad van vervolging. Anders dan de transactie ex art. 74 Sr werd de fiscale transactie niet opgenomen in de justitiële documentatie.

De fiscale transactie mocht alleen worden aangeboden bij strafrechtelijk bewijsbare zaken: de zaak diende op basis van de strafvorderlijke bewijsvoorschriften haalbaar te zijn. De inschatting mocht dus niet plaatsvinden op grond van de regels van de vrije bewijsleer, zoals in de fiscale (boete)procedure.

Art. 76 (oud) AWR sloot ten aanzien van 'bij belastingwet strafbaar gestelde feiten', de geldigheid van art. 74 en 74a Sr uitdrukkelijk uit. Voorheen was een transactie voor bij belastingwet strafbaar gestelde feiten dus enkel mogelijk op grond van art. 76 (oud) AWR.

Art. 76 (oud) AWR is per 1 juli 2011, komen te vervallen. De fiscale transactie is hiermee definitief passé. Dat is de nadrukkelijke wil van de wetgever geweest: de transactie moest worden omgevormd tot strafbeschikking.<sup>22</sup> Dit is ook

19. Art. 257a lid 1 Sv.

20. Zie in dit verband de Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS afspraken, zoals gepubliceerd op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

21. In de praktijk waren dat de voorzitters van de managementteams van de Belastingdienst (art. 2 lid 4 AWR (oud) in samenhang met art. 3 lid 1 onderdeel a, b en c en art. 8 (van de destijds geldende tekst van de) Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003).

22. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 1.

doorgetrokken in de Richtlijnen AAFD.<sup>23</sup> Binnen het strafrecht is dit anders. Hier bestaat de mogelijkheid tot het aanbieden van een transactie ex art. 74 Sr, voor een groot aantal feiten<sup>24</sup>, naast de mogelijkheid tot het uitvaardigen van een strafbeschikking. Uit de wetsgeschiedenis ten aanzien van de strafbeschikking blijkt dat de wetgever heeft beoogd art. 74 Sr pas op termijn in te trekken na een evaluatie van de strafbeschikking.<sup>25</sup> De minister van Justitie heeft daarover bij de behandeling in de Eerste Kamer opgemerkt<sup>26</sup>:

*‘Afschaffen van de transactie kan pas aan de orde komen als na een evaluatie blijkt dat de strafbeschikking naar volle tevredenheid functioneert en er geen gegronde reden bestaat de transactie als afzonderlijke afdoeningsmodaliteit te behouden.’*

In de Aanwijzing OM-afdoening is bepaald dat indien sprake is van een contra-indicatie het aanbieden van een transactie nog mogelijk is.<sup>27</sup> In Bijlage 1A is als contra-indicatie onder meer opgenomen: ‘niet feitgecodeerde misdrijven en overtredingen’.<sup>28</sup> In de voetnoot achter deze contra-indicatie valt vervolgens te lezen dat het in het kader van een landelijke pilot thans wel mogelijk is niet feitgecodeerde zaken met een strafbeschikking af te doen. Zowel de transactie als de strafbeschikking lijken dus momenteel mogelijk ter zake van niet feitgecodeerde zaken.

De vraag rijst of het, indien een zaak in handen is gesteld van de officier van justitie, mogelijk is voor ‘bij belastingwet strafbaar gestelde feiten’ een transactie aan te bieden op grond van art. 74 Sr. Deze bevoegdheid bestond immers vóór 1 juli 2011 niet nu art. 74 Sr in art. 76 (oud) AWR uitdrukkelijk werd uitgesloten.

Deze vraag is in de literatuur verschillend beantwoord. Zo wordt er door auteurs<sup>29</sup> gewezen op het feit dat de wetgever heeft gesteld dat de invoering van de strafbeschikking geen wijzigingen impliceert in de wijze waarop de afstemming van de buitengerechtelijke afdoening plaatsvindt tussen de Belastingdienst en het OM.<sup>30</sup> Daarin lijkt een verschuiving van de transactiebevoegdheid van de Belastingdienst naar het OM niet te passen. Kessler en Keulen<sup>31</sup> wijzen in dit verband op art. IV van de Wet OM-afdoening en op art. LXIII van de Aanpassingswet Algemene douanewet. Beide artikelen houden volgens hen een omzetting in waardoor in fiscale en douanestrafzaken geen transactie meer zou kunnen worden aangeboden.

Door de wetgever is aan dit specifieke element geen nadere aandacht besteed. Onzes inziens kan de soep niet zo heet gegeten worden als sommige auteurs doen geloven. Zodra de zaak in handen is gesteld van de officier van justitie zal deze zelfstandig een beslissing kunnen nemen over de gewenste afdoeningsmodaliteit. Nu art. 76 (oud) AWR is komen te vervallen bestaat er geen (wettelijke) beperking meer voor een transactie ex art. 74 Sr. Onzes inziens behoort dan ook zowel een transactie als een OM-strafbeschikking tot de mogelijkheden. Overigens zal een fiscaal feit vaak gepaard gaan met een algemeen feit zoals bijvoorbeeld witwassen of valsheid in geschrifte. Indien en voor zover de officier van justitie zich dus al op het standpunt zou stellen dat een transactie voor een ‘bij belastingwet strafbaar gesteld feit’ niet mogelijk is, kan aldus worden gepoogd de officier te bewegen een transactie voor een ander feit aan te bieden teneinde de vaststelling van schuld te voorkomen.

Gelet op het voorgaande kan een fiscaal delict onzes inziens dus wel degelijk met een transactie worden afgedaan.<sup>32</sup> Daarbij moet wel in het oog worden gehouden dat de transactie in dat geval wordt aangeboden door de officier van justitie en het dus geen ‘fiscale transactie’ betreft. Anders dan de fiscale transactie, is de transactie ex art. 74 Sr – een enkele uitzondering daargelaten – wel degelijk zichtbaar is in de justitiële documentatie. Bovendien heeft de officier van justitie bij het aanbieden van een transactie op grond van art. 74 Sr. de mogelijkheid een taakstraf op te leggen. Deze mogelijkheid kwam het bestuur van ’s Rijks belastingen bij de oude fiscale transactie niet toe.

Volledigheidshalve wordt er nog op gewezen dat een afdoeningsmodaliteit buiten het strafrecht over het algemeen de uitdrukkelijke voorkeur verdient. Voorgaande discussie is dan ook slechts relevant voor zover een afdoening buiten het strafrecht niet mogelijk is gebleken.

## 6. Verzet, processtukken en ten uitvoerlegging

Indien de verdachte na ontvangst van de strafbeschikking de geldboete betaalt, of als hij in het geheel niet reageert, wordt de strafbeschikking na een tijdsverloop van veertien dagen onherroepelijk.<sup>33</sup> Vergeleken met het (fiscale) bestuursrecht is dat een korte reactietermijn.<sup>34</sup> Binnen die termijn moet de verdachte die het niet met de strafbeschikking eens is, in verzet komen. De verzettermijn van 14 dagen vangt aan na uitreiking van het afschrift van de strafbeschikking in persoon, dan wel nadat de verdachte op andere wijze op de hoogte is gekomen van de strafbeschikking.<sup>35</sup>

Als bij de strafbeschikking een boete van niet meer dan € 340 wordt opgelegd voor een overtreding die niet langer dan vier maanden geleden is gepleegd, bedraagt de termijn waarbinnen in verzet kan worden gekomen zes weken vanaf de toezending. Het moment van bekend worden is daarbij niet van belang. Als de verdachte niet binnen zes weken in verzet is gekomen, wordt de strafbeschikking onherroepelijk.<sup>36</sup>

23. *Stcr.* 2011, 11782.

24. Aanwijzing OM-afdoening, besluit van 29 april 2013, nr. 2013A008, *Stcr.* 2013, 11734.

25. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 7, p. 37.

26. *Kamerstukken I* 2005/06, 29 849, C, p. 22-23.

27. Aanwijzing OM-afdoening, besluit van 29 april 2013, nr. 2013A008, *Stcr.* 2013, 11734.

28. Onder de feitgecodeerde zaken vallen vooral verkeersgerelateerde zaken. ‘Feitenboekjes’ met (volledige) overzichten kunnen worden geraadpleegd via [www.om.nl](http://www.om.nl).

29. Bijvoorbeeld P.A. Caljé, NDFR commentaar bij art. 76 AWR.

30. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 85.

31. M. Kessler en B.F. Keulen, *De strafbeschikking*, Studiepockets strafrecht nr. 38, Deventer 2008, p. 124.

32. In gelijke zin M.H.W.N. Lammers, ‘De fiscale strafbeschikking’, *FTV* 2010/06.

33. Art. 257 e lid 1 Sv.

34. Een andere verraderlijkheid is dat de fiscale strafbeschikking gewoon in een blauwe envelop wordt verstuurd en daardoor mogelijk niet (direct) wordt onderscheiden van de normale correspondentie van de fiscus.

35. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 37 en 70.

36. Art. 257 e lid 1 Sv. Dit wordt ook wel aangeduid als de GBA-fictie.

Het verzet moet worden ingediend bij de officier van justitie, ook als de strafbeschikking is uitgevaardigd door de Belastingdienst. Het instellen van verzet heeft – in beginsel – als gevolg dat de zaak van de verdachte alsnog volledig door de strafrechter behandeld wordt. Deze behandeling is dan een volwaardige strafzaak, het is niet slechts een toetsing van de strafbeschikking.

Verzet kan worden ingesteld door (i) degene aan wie de strafbeschikking is opgelegd (de bestrafte), (ii) een advocaat die door de bestrafte daartoe bepaalde is gevolmachtigd, (iii) een ander bij bijzondere volmacht schriftelijk gemachtigde. Dit kan door het verzet mondeling kenbaar te maken bij een parket. Schriftelijk verzet heeft echter om voor de hand liggende redenen de voorkeur. Dit kan worden gedaan door de bestrafte of een door hem daartoe bepaaldelijk gevolmachtigde advocaat. Bij het schriftelijk verzet moet, op straffe van niet-ontvankelijkheid, de naam van de bestrafte en een kopie (of nauwkeurige aanduiding) van de strafbeschikking worden opgegeven of overlegd.

Het opgeven van de schriftelijke bezwaren tegen de strafbeschikking is zeer aan te raden, doch het achterwege laten daarvan kan niet tot niet-ontvankelijkheid leiden. Wel is in de Aanwijzing OM-afdoening<sup>37</sup> bepaald dat de officier van justitie een hogere straf eist dan in de strafbeschikking was opgenomen indien geen inhoudelijke gronden voor het verzet worden aangevoerd. In dat geval kan een tot 20% hogere sanctie worden gevorderd.

Het doen van verzet schorst (in beginsel) de tenuitvoerlegging van de strafbeschikking.<sup>38</sup> Indien men tegen een strafbeschikking wenst op te komen, zal doorgaans wel van belang zijn inzicht te verkrijgen in de stukken die hieraan ten grondslag liggen. Zodra een strafbeschikking is uitgevaardigd mag de bestrafte de kennisgeving van de processtukken niet worden onthouden. Het verzoek moet worden gericht aan de opsporingsinstantie waar de ambtenaar die beschikking heeft uitgevaardigd werkzaam is. In het geval van een strafbeschikking ex art. 76 AWR betreft dit een verzoek aan (een kantoor van) de Belastingdienst. Aan het doen van een verzoek om kennisgeving is geen termijn verbonden. In de (strafrechtelijke) praktijk blijkt het procesdossier doorgaans niet binnen 14 dagen beschikbaar waardoor in beginsel verzet zal moeten worden aangegetekend, al was het alleen maar om de betreffende stukken te kunnen beoordelen. Hierbij is tevens van belang dat het verzet tot aan de dag van de behandeling ter zitting ook weer kan worden ingetrokken. Uitgangspunt zou dan ook moeten zijn, om tegen elke strafbeschikking op te komen. Een tegen een strafbeschikking ingediend verzet wordt beoordeeld door de officier van justitie, ook als de strafbeschikking is uitgevaardigd door de Belastingdienst. De officier kan de strafbeschikking intrekken of wijzigen. Na een intrekking van de strafbeschikking vervalt het recht om te vervolgen, tenzij het Hof na een klachtprocedure op grond van art. 12i Sv. beveelt dat alsnog vervolging wordt ingesteld.

Een intrekking van een strafbeschikking vormt een sepot. Dat betekent dat verdere vervolging voor het feit waarvoor de strafbeschikking is uitgevaardigd niet mogelijk is, tenzij nieuwe bezwaren bekend worden.

Bij een wijziging van de strafbeschikking wordt de speelruimte van de officier beperkt door art. 257e lid 8 Sv. Hierin is bepaald dat de feitenomschrijving niet zodanig mag worden gewijzigd dat niet langer sprake is van hetzelfde feit in

de zin van art. 68 Sr. Of dit door de officier van justitie ook echt als een beperking wordt ervaren, is overigens maar zeer de vraag. Hij kan namelijk voor de nieuwe feitenomschrijving een geheel nieuwe strafbeschikking uitvaardigen. Tegen een gewijzigde strafbeschikking kan verzet worden gedaan. Als reeds verzet is gedaan, dan wordt het verzet geacht tevens te zijn gericht tegen de gewijzigde strafbeschikking.<sup>39</sup> Als de officier van justitie na beoordeling besluit de strafbeschikking te handhaven, dan brengt hij het verzet en de processtukken ter kennis van de rechtbank en roept hij de verdachte ter terechtzitting op.<sup>40</sup>

Voor zover het verzet niet wordt ingetrokken, zal de zaak ter zitting behandeld worden. Hier kan zich mogelijk de situatie voordoen dat wordt opgekomen tegen een strafbeschikking, omdat de ‘bestrafte’ en zijn advocaat menen dat het feit als zodanig niet zal kunnen worden bewezen. Ter zitting kan de officier van justitie – zolang sprake is van ‘hetzelfde feit’ in de zin van art. 68 Sr. – een wijziging ten laste leggen voordoen. Bij de afweging om al dan niet tegen een strafbeschikking op te komen moet men dan ook op deze mogelijkheid bedacht zijn.

Voor zover het verzet tegen een fiscale strafbeschikking niet wordt ingetrokken zal dit uiteindelijk leiden tot een vonnis van de strafrechter. De tenuitvoerlegging hiervan geschiedt door het openbaar ministerie. Ook dit leidt tot een verschil met de onherroepelijke fiscale strafbeschikking. Eerder werd er al op gewezen dat indien een fiscale strafbeschikking onherroepelijk is geworden en hierin een geldboete is opgelegd, de invordering hiervan plaatsvindt door de Ontvanger. In dat geval bestaat bijvoorbeeld de mogelijkheid tot verrekening en kan bij het niet tijdig betalen, invorderingsrente verschuldigd raken. Ook in het kader van de tenuitvoerlegging zijn er dus aanzienlijke verschillen tussen de onherroepelijke fiscale strafbeschikking en een vonnis ingeval van verzet tegen de strafbeschikking.

## 7. Openbaarheid

Voorheen was een belangrijke reden om te kiezen voor een transactie het feit dat daarmee een openbare behandeling ter terechtzitting in beginsel achterwege kon blijven.<sup>41</sup> De (fiscale)strafbeschikking kent echter zowel een actieve als een passieve mogelijkheid tot openbaarmaking.

De mogelijkheid tot actieve openbaarmaking voor de fiscale strafbeschikking is gelijk aan de regeling van openbaarmaking voor de OM-strafbeschikking en is vevat in art. 257h lid 1 Sv. Op grond hiervan kunnen bij algemene maatregel van bestuur bepaalde categorieën strafbeschikkingen worden aangewezen die op daarbij te bepalen wijze openbaar worden gemaakt. Tot op heden werd hieraan geen nadere uitwerking gegeven. Uit de totstandkomingsgeschiedenis volgt echter dat aansluiting zal worden gezocht bij het beleid zoals vevat in de Aanwijzing hoge transacties en bijzondere transacties van 13 oktober 2008.<sup>42</sup> Het gaat hier

37. Aanwijzing OM-afdoening, besluit van 29 april 2013, nr. 2013A008, *Stcrt.* 2013, 11734.

38. Art. 257g lid 2 Sv.

39. Art. 257 e lid 8 Sv.

40. Art. 257f lid 1 Sv.

41. Uitzondering hierop vormt de Aanwijzing hoge transacties en bijzondere transacties van 13 oktober 2008, *Stcrt.* 2008, 209.

42. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 849, nr. 3, p. 77.

overigens niet om een uitputtende opsomming. In de nota naar aanleiding van wijziging van het verslag is expliciet opgenomen dat het OM in alle zaken die buiten bij AMvB aangewezen categorieën vallen, actief tot openbaarmaking over kan gaan.

De fiscale strafbeschikking kent een enigszins afwijkende wijze met betrekking tot de passieve openbaarmaking. Art. 76 lid 5 AWR regelt dat het bestuur van 's Rijks belastingen beslist of een afschrift van een strafbeschikking op verzoek wordt verstrekt aan een derde. Indien het verzoek tot verstrekking wordt geweigerd, dan wel een geanonimiseerd afschrift wordt verstrekt kan de verzoeker tegen deze beslissing bij het bestuur een klaagschrift indienen. Dit klaagschrift wordt vervolgens in handen gesteld van de officier van justitie. Vervolgens beslist de officier van justitie of alsnog aan het verzoek tegemoet wordt gekomen. Indien niet alsnog aan het verzoek tegemoet wordt gekomen stelt de officier van justitie het klaagschrift en de processtukken in handen van de rechtbank.

Uitgangspunt is blijkens Bijlage 5 bij de Aanwijzing OM afdoening dat afschriften altijd geanonimiseerd worden verstrekt. In uitzonderlijke gevallen kan een niet geanonimiseerd afschrift worden verstrekt. Dit kan bijvoorbeeld indien een afschrift moeten dienen als bewijsmiddel in een civiele procedure. Indien het belang van bescherming van de persoonlijke levenssfeer of de geheimhouding van financiële gegevens zwaarder weegt dan het belang van de verzoeker of het algemeen belang van openbaarmaking, wordt verstrekking van een afschrift geweigerd.

Het is zeer de vraag of verstrekking van een afschrift van een geanonimiseerde strafbeschikking, de bestrafte voldoende beschermt. Doorgaans zal de derde immers wel weten wie het betreft en zal juist om die reden om een afschrift worden verzocht. Bovendien is de vraag hoe concreet het verzoek om een afschrift van een strafbeschikking moet zijn. Kan bijvoorbeeld in meer algemene zin worden verzocht om de strafbeschikking(en) uitgevaardigd aan de heer X? Op deze wijze kan immers een zekere 'fishing expedition' ontstaan, waarmee particulieren en/of bedrijven kunnen nagaan of aan iemand al dan niet een strafbeschikking is opgelegd.

## 8. Ten slotte

Inmiddels zijn ruim twee jaar verstreken na het inwerking-treden van het nieuwe art. 76 AWR. Tot op heden is de fiscale strafbeschikking geen populaire afdoeningsmodaliteit gebleken. Een mogelijke oorzaak hiervan is gelegen in het gemak van een één-tweetje met de officier van justitie en de daaruit voortvloeiende aanvullende mogelijkheid tot het opleggen van een taakstraf.

Toch verdient de fiscale strafbeschikking aandacht in de literatuur. Al was het maar omdat een gewaarschuwd mens voor twee telt. De fiscale strafbeschikking heeft verregaande gevolgen terwijl de (procedurele) waarborgen te wensen overlaten. De facto zal altijd verzet moeten worden ingesteld waarna op basis van het dossier een adequate afweging moet worden gemaakt ter zake van de vraag of het verzet al dan niet moet worden gehandhaafd.