

Reactie op conclusie A-G: beboeting en bestraffing bij ‘had moeten’

Naar aanleiding van conclusie A-G Hartevelde van 6 februari 2018, [ECLI:NL:PHR:2018:89](#)

Sinds dit jaar worden – zoals in belastingzaken reeds gebruikelijk is – ook in strafzaken de conclusies van de advocaten-generaal voorafgaand aan de arresten van de Hoge Raad gepubliceerd. Zo ook de conclusie van A-G Hartevelde in een Gelderse fraudezaak. De A-G concludeert dat het Hof met zijn oordeel ‘had kunnen maar ook moeten zien’ een onjuiste maatstaf hanteert voor (voorwaardelijk) opzet. De voorwaarden die in het strafrecht voor (voorwaardelijk) opzet zijn vereist, gelden ook bij fiscale beboeting. ‘Had kunnen’ of ‘had moeten’ is niet voldoende voor het opleggen van een (voorwaardelijk) opzet boete.

Voor het opleggen van fiscale vergrijpboeten is (voorwaardelijk) opzet dan wel grove schuld vereist. Bij opzet is het boetepercentage in beginsel 50% en bij grove schuld 25%.

Gelet op dat aanzienlijke verschil is het belangrijk goed te analyseren welk verwijt de belastingplichtige wordt gemaakt en of dit überhaupt grove schuld of opzet oplevert.

Dat dit niet altijd eenvoudig is, blijkt bijvoorbeeld uit de onderhavige zaak waarin de A-G tot de conclusie komt dat het Hof bij het oordeel of sprake is van opzet van een onjuiste maatstaf is uitgegaan.

Deze zaak ziet op werkgeversverklaringen waarvan het Hof heeft geoordeeld dat deze vals zijn. Deze werkgeversverklaringen zijn bij een hypotheekofferte gevoegd. De verdachte heeft deze hypotheekofferte ondertekend. Ten aanzien van de valse werkgeversverklaringen komt het Hof tot een veroordeling wegens het opzettelijk gebruik maken van een vals geschrift (artikel 225, tweede lid, Sr). Het hof overweegt:

*“Op het moment dat verdachte de werkgeversverklaring bij de ondertekende hypotheekofferte voegde **had zij niet alleen kunnen maar ook moeten zien** dat de verklaringen onjuist waren ingevuld. Door toch de werkgeversverklaringen bij de offerte te voegen heeft verdachte naar het oordeel van het hof met opzet gebruik gemaakt van een valselijk opgemaakt geschrift.”*

In het tweede middel wordt geklaagd dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de verdachte opzettelijk heeft gehandeld. De kern van opzet wordt gevormd door ‘willens en

wetens' handelen. De ondergrens van opzet is voorwaardelijk opzet: het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans op het gevolg.[1]

De A-G concludeert dat het middel slaagt omdat de maatstaf 'had kunnen maar ook moeten zien' wijst op grove schuld in plaats van (voorwaardelijk) opzet. Het onderscheid tussen grove schuld en opzet is van groot belang, omdat enkel het opzettelijk gebruik maken van een vals geschrift strafbaar is gesteld. Voor een veroordeling voor artikel 225, tweede lid, Sr is dan ook ten minste vereist dat de verdachte zich bewust was van de aanmerkelijke kans dat de werkgeversverklaringen vals waren en deze kans ook heeft aanvaard. Met andere woorden, ze was zich bewust van een aanmerkelijk risico dat de verklaringen onjuist waren en heeft dat risico op de koop toe genomen.

Advocaat-generaal Harteveld concludeert terecht dat het Hof een verkeerde maatstaf heeft gehanteerd bij de bewezenverklaring van voorwaardelijk opzet. Wij menen dan ook dat de Hoge Raad de conclusie op dit punt moet volgen.

De Hoge Raad heeft immers al eerder geoordeeld dat 'had moeten weten' onvoldoende is om te concluderen tot wetenschap dat voor (voorwaardelijk) opzet is vereist.[2]

De A-G overweegt dat 'had kunnen' en 'had moeten' wijst op grove schuld in plaats van (voorwaardelijk) opzet. Of sprake is van grove schuld is in deze zaak niet relevant omdat grove schuld niet voldoende is voor vervolging voor valsheid in geschrift. In het fiscale boeterecht is dit onderscheid wel relevant omdat bij grove schuld boeten kunnen worden opgelegd. In dat kader gaan wij nader in op de vraag of 'had kunnen' en 'had moeten' voldoende is voor grove schuld in het fiscale boeterecht.

Grove schuld wordt in het strafrecht omschreven als min of meer grove of aanmerkelijke onvoorzichtigheid of onachtzaamheid.[3] In het fiscale boeterecht wordt grove schuld aangeduid als een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid die mede grove onachtzaamheid omvat. Onzorgvuldig handelen is onvoldoende om te spreken van grove schuld.[4]

Aangezien grove schuld aan opzet grenst, is niet zomaar sprake van grove schuld. Zoals in 'vaklunch#101: roekeloosheid versus grove schuld' is betoogd kan voor de reikwijdte van grove schuld aansluiting worden gezocht bij roekeloosheid omdat beide vormen van verwijtbaarheid aan opzet grenzen. In het arrest van 28 oktober 2014 heeft de Hoge Raad[5]

overwogen dat van roekeloosheid als zwaarste, aan opzet grenzende, schuldvorm slechts in uitzonderlijke gevallen sprake zal zijn.

De vraag of iets wat iemand niet heeft gedaan maar 'had moeten' of 'had kunnen' doen tot verwijtbaarheid in de vorm van grove schuld kan leiden hangt sterk af van de feiten en de onderzoeksplicht. Als je 'had moeten weten' dan heb je geen wetenschap. Die wetenschap had je kunnen krijgen door onderzoek te doen. Of het nalaten of het slechts doen van een beperkt onderzoek verwijtbaar is hangt dan af van de bekendheid met de onderzoeksplicht en de specifieke omstandigheden waaronder die is miskend.

Gelet op het feit dat grove schuld aan opzet grenst en grove onachtzaamheid wordt vereist is daaraan ons inziens niet snel voldaan.

De onderhavige zaak betreft een commune strafzaak waarin door het Hof opzet wordt gemotiveerd met 'had moeten' overwegingen. Ook in het fiscale boete- en strafrecht gebeurt dit te vaak. Een voorbeeld hiervan betreft het vonnis van de Rechtbank Amsterdam van 4 maart 2016.[6] In deze zaak werd een (middellijk) bestuurder verdacht van het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van onjuiste btw-aangiften door de holdingmaatschappij. De holding had ten onrechte de btw van een verkoop niet opgenomen in de aangifte. In zijn functie als bestuurder moest de verdachte de aangifte controleren. Hij had daartoe een medewerker verzocht een financieel overzicht te maken. In het overzicht ontbrak een reservering voor de te betalen btw. De rechtbank overweegt dat het de verdachte *'had (...) moeten opvallen'* dat er geen reservering was gemaakt voor de btw.

Een ander voorbeeld van feitelijk leidinggeven aan btw-fraude betreft het arrest van de Hoge Raad van 9 mei 2017.[7] In deze zaak was de verdachte door het Hof veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting. Het hof overweegt dat 'verdachte wist of had (...) moeten weten' dat hij deelnam aan een keten waarin sprake was van btw-fraude. Hieraan verbindt het Hof de conclusie dat verdachte opzet had op het indienen van onjuiste aangiften. Het Hof oordeelde dat verdachte wist of in ieder geval had moeten weten dat hij met zijn aankopen deel uitmaakt van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd. Om die reden heeft hij geen recht op aftrek van de bij hem in rekening gebrachte omzetbelasting. De aangiften omzetbelasting waarop verdachte deze omzetbelasting in aftrek heeft gebracht zijn aldus het Hof opzettelijk onjuist door verdachte ingediend. Een deel van de bewijsmiddelen bestaat echter uit verklaringen van de verdachte dat hij zijn kop in het zand had gestoken, zichzelf voor de gek had gehouden en beter had

moeten weten. Deze redeneringen zeggen echter niets over de wetenschap die voor opzet is vereist. De Hoge Raad casseert dan ook omdat uit de bewijsvoering niet zonder meer volgt dat sprake is van opzet.

Hoewel de grens tussen grove schuld en voorwaardelijk opzet soms dun kan zijn, is het nalaten van onderzoek of 'had beter moeten weten' onvoldoende voor het aannemen van opzet. Ook is een 'had moeten' redenering doorgaans niet voldoende voor grove schuld. Of bij 'had moeten' sprake is van grove schuld is onder meer afhankelijk van de onderzoeksplicht en de verklaring voor het miskennen daarvan. Bewust onzorgvuldig zijn (bijvoorbeeld vanwege tijdgebrek) kan leiden tot het aannemen van grove schuld. Indien in de aangifte onbewust een fout wordt gemaakt, is geen sprake van grove schuld of opzet. Het is daarom belangrijk een duidelijk onderscheid te maken tussen fouten, grove schuld en opzet en 'had moeten'-redeneringen van het Openbaar Ministerie, Belastingdienst of rechter te onderkennen en te bestrijden!

[1] Hoge Raad 25 maart 2003, [ECLI:NL:HR:2003:AE9049](#), NJ 2003/552.

[2] Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 8 december 2015, [ECLI:NL:HR:2015:3490](#), Hoge Raad 14 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:949](#), NJ 2015/338 en Hoge Raad 3 december 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BO5989](#), BNB 2011/59.

[3] Hoge Raad 14 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:952](#); Hoge Raad 29 juni 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BL5630](#), NJ 2010/674; Hoge Raad 2 februari 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BU2878](#), NJ 2012/119. Zie ook D.G.J. Grimmelikhuijzen, 'Grove schuld. Over de betekenis van verwijtbaarheid bij commune culpoze delicten', DD 2015/68.

[4] HR 19 december 1990, [ECLI:NL:HR:1990:ZC4481](#), BNB 1992/217.

[5] HR 28 oktober 2014, [ECLI:NL:HR:2014:3045](#).

[6] Rechtbank Amsterdam 4 maart 2016, [ECLI:NL:RBAMS:2016:1137](#).

[7] HR 9 mei 2017, [ECLI:NL:HR:2017:830](#), NJ 2017/319.