

17-206-0028 Boete wegens medeplegen niet mogelijk bij vaststaand ontbreken van opzet andere medepleger

Vraag:

Kan op grond van artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) aan de belastingadviseur een boete worden opgelegd wegens het medeplegen van een beboetbare gedraging zoals bedoeld in artikel 67d, 67e of 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geval aan de belastingplichtige geen vergrijpboete kan worden opgelegd omdat vaststaat dat hem geen opzet kan worden verweten nu hij heeft mogen vertrouwen op zijn belastingadviseur? Algemener gesteld: kan aan een medepleger een boete worden opgelegd wegens medeplegen in het geval vaststaat dat bij de (mede)pleger het vereiste opzet ontbreekt?

Antwoord:

Nee. Het ontbreken van schuld (in de zin van verwijtbaarheid) bij de belastingplichtige, bijvoorbeeld vanwege een gerechtvaardigd vertrouwen in de juistheid van het handelen van diens fiscaal adviseur, staat aan het stellen van medeplegen bij die fiscaal adviseur in de weg.

Voorgaande betekent niet dat in die situatie de fiscaal adviseur niet beboet kan worden. De inspecteur heeft immers het gehele arsenaal deelnemingsvormen tot zijn beschikking. Zo is in artikel 67o, eerste lid, AWR bepaald dat onder overtreder mede wordt verstaan de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. De deelnemingsvormen overlappen elkaar ook nog deels, waardoor meerdere opties mogelijk kunnen zijn.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

Wetsgeschiedenis deelnemingsvormen

Bij de invoering van de vierde tranche Awb per 1 juli 2009 werden voor het eerst strafrechtelijke deelnemingsvormen geïntroduceerd in het bestuurlijke boeterecht. De “medepleger” en de “feitelijk leiding- of opdrachtgever” werden onder de Algemene bepalingen van hoofdstuk 5 (Handhaving) opgenomen in artikel 5:1 Awb.

Gezien de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever beoogd deze bepaling in een algemene wet ook van toepassing te laten zijn op materiële (boete)bepalingen in bijzondere wetten, zoals de AWR:

“Artikel 5.09 van de Algemene wet bestuursrecht maakt het mogelijk dat niet alleen de dader maar ook een mededader overtreder in de zin van die wet kan zijn en dus een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.” (TK, vergaderjaar 2006/07, 31 124, nr. 3, blz. 65).

Eisen deelneming

Voor strafbare c.q. beboetbare deelneming bestaat de zogenaamde ‘dubbele opzetvereiste’:

1. De deelnemingshandeling moet opzettelijk zijn verricht (deelnemingsopzet). Volgens De Hullu vloeit voor medeplegen de deelnemingsopzet reeds voort uit de omstandigheid dat medeplegen, door de vereiste bewuste en nauwe samenwerking, al opzet op het samendoen impliceert (zie De Hullu, Materieel strafrecht, blz. 427).

2. Er moet sprake zijn van opzet op het grondfeit (delictopzet). Voorgaande neemt niet weg dat dit grondfeit niet beperkt is tot zogenaamde ‘doleuze delicten’ (strafbare feiten waar opzet voor is vereist) maar zich ook uitstrekt tot culpoze (grofschuldige) varianten. Zelfs opzettelijke deelneming aan een strafrechtelijke overtreding of fiscaal bestuursrechtelijk verzuim is mogelijk (zie De Hullu, Materieel strafrecht, blz. 446). Medeplichtigheid is overigens van die laatste variant bij wet uitgezonderd (artikel 67o, tweede lid, AWR).

Invulling begrip ‘medeplegen’

Voor de invulling van het begrip ‘medepleger’ heeft de wetgever aan willen sluiten bij de invulling die daar in het strafrecht aan is gegeven:

“Een geheel ander vraag is wanneer iemand als medepleger kan worden aangemerkt. Zoals in de memorie van toelichting (blz. 79) aangegeven is daarbij aangesloten bij het strafrecht.” (TK, vergaderjaar 2005-2006, 29 702, nr. 7, blz. 30)

In zijn overzichtsarrest van 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, stelt de Hoge Raad dat voor medeplegen

“...vooral sprake moet zijn geweest van een voldoende nauwe en bewust samenwerking met een ander of anderen”, waarbij het accent ligt op “...de samenwerking en minder op de vraag wie feitelijk handelingen heeft verricht.” Volgens de Hoge Raad is de kwalificatie medeplegen slechts dan gerechtvaardigd “...als de bewezenverklaarde – intellectuele of materiële – bijdrage aan het delict van de verdachte van voldoende gewicht is.”

Voor de invulling van het begrip ‘bijdrage van voldoende gewicht’ geeft de Hoge Raad vervolgens een aantal aandachtspunten, waar in dit verband niet verder op in gegaan zal worden.

‘Kwaliteitsdelict’

Voor de fiscaal beboetbare overtredingen komt hier nog een aspect bij. Deze bestuursrechtelijke overtredingen betreffen allemaal zogenaamde ‘kwaliteitsdelicten’. Dit betekent dat deze bepalingen enkel in zijn geheel zijn te vervullen door (rechts-)personen die een specifieke ‘kwaliteit’ bezitten, namelijk het zijn van ‘belastingplichtige’ of ‘inhoudingsplichtige’.

Reikwijdte opzetvereiste voor medeplegen

Dat betekent niet dat de inspecteur in het te leveren bewijs van het vereiste opzet op het ‘medeplegen’ van een fiscaal dienstverlener ook het bewijs op het opzet van het ‘(mede-)plegen’ van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet incorporeren.

De Hoge Raad verwoorde het in zijn arrest van 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, als volgt:

“5.3. De middelen stellen de vragen aan de orde of bij veroordeling van de verdachte ter zake van het medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte, uit de bewijsvoering niet alleen het opzet van de verdachte moet kunnen volgen, maar tevens dat van zijn mededaders, almede of daarvoor van belang is dat niet op de verdachte, maar op een van zijn mededaders de wettelijke plicht rust tot het doen van de desbetreffende belastingaangifte.

5.4. Beide vragen moeten ontkennend worden beantwoord omdat zij miskennen dat het gaat om het vaststellen van het opzet van de verdachte in zijn strafzaak en niet om dat van zijn mededaders. In een geval als het onderhavige geldt derhalve dat uit de bewijsvoering moet kunnen worden afgeleid dat het opzet van de verdachte, al dan niet in voorwaardelijke vorm, gericht is geweest op het doen van de onjuiste en/of onvolledige belastingaangiften. Uit de bewijsvoering hoeft niet te kunnen worden afgeleid dat zijn mededaders - ook indien één van hen de aangifteplichtige was - dit opzet eveneens hadden. Het oordeel van het Hof geeft mitsdien geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

5.5. De middelen, die van een andere en dus onjuiste opvatting uitgaan, falen.

5.6. Opmerking verdient nog het volgende. In de toelichting op het middel wordt onder meer een beroep gedaan op HR 6 december 2005, LJN AU2246, NJ 2007/455. In dat arrest heeft de Hoge Raad, voor zover te dezen van belang, slechts geoordeeld over het specifieke geval dat zo de rechter in de zaak tegen de verdachte daadwerkelijk vaststelt dat bij zijn mededader het vereiste opzet ontbrak, dit vanwege het kennelijk ontbreken van bewuste samenwerking in de weg staat aan het oordeel van diezelfde rechter in diezelfde zaak dat de verdachte het feit met de desbetreffende mededader heeft medegepleegd. Hieruit kan echter niet volgen dat bij een veroordeling ter zake van het medeplegen van een opzetdelict steeds uit de bewijsvoering - naast het opzet van de verdachte - het opzet van zijn mededaders moet kunnen volgen.”

Kortom, het feit dat het opzet op het (mede)plegen van de belastingplichtige c.q. inhoudingsplichtige niet hoeft te blijken uit de bewijsvoering tegen de fiscaal adviseur laat onverlet dat de bewuste samenwerking, de deelnemingsopzet, een vereiste is voor medeplegen. Het ontbreken van schuld (in de zin van verwijtbaarheid) bij de belastingplichtige, bijvoorbeeld vanwege een gerechtvaardigd vertrouwen in de juistheid van het handelen van diens fiscaal adviseur, staat aan het stellen van medeplegen bij die fiscaal adviseur in de weg.

Alternatieven

Voorgaande betekent niet dat in die situatie de fiscaal adviseur niet beboet kan worden. De inspecteur heeft immers het gehele arsenaal deelnemingsvormen tot zijn beschikking.

Zo is in artikel 67o, eerste lid, AWR bepaald dat onder overtreder mede wordt verstaan:

“a. degene die de overtreding doet plegen; b. degene die door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen de overtreding opzettelijk uitlokt; c. degene die als medeplichtige opzettelijk

behulpzaam is bij of opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van de overtreding.”

De deelnemingsvormen overlappen elkaar ook nog deels, waardoor meerdere opties mogelijk kunnen zijn. Voor welke optie de inspecteur kiest, hangt uiteraard af van de individuele feiten en omstandigheden. Een dergelijke gedifferentieerd aanbod van deelnemingsvormen aan de rechter wordt door de Hoge Raad in eerdergenoemd overzichtsarrest van 2 december 2014 ook bepleit:

“3.3.2 Het ontbreken van een precieze afgrenzing tussen medeplegen en de andere deelnemingsvormen brengt mee dat het openbaar ministerie in voorkomende gevallen er goed aan doet de rechter een keuzemogelijkheid te bieden door daarop toegesneden varianten in de tenlastelegging op te nemen.”

Een advies dat niet alleen de officier van justitie, maar ook de inspecteur ter harte mag nemen.