

## I. La procédure devant la cour

Le pourvoi est dirigé contre un arrêt rendu le 24 octobre 2007 par la cour d'appel de Bruxelles, chambre des mises en accusation.

Le demandeur invoque un moyen dans une requête annexée au présent arrêt, en copie certifiée conforme.

L'avocat général Damien Vandermeersch a déposé des conclusions auxquelles les défendeurs *sub* 2 à 9 ont répondu dans une note.

A l'audience du 30 avril 2008, le conseiller Jocelyne Bodson a fait rapport et l'avocat général précité a conclu.

## II. La décision de la Cour

*Sur la fin de non-recevoir opposée au moyen par le défendeur J.D. et déduite de ce que ce moyen revient à critiquer l'appréciation en fait de la chambre des mises en accusation:*

Si le juge du fond apprécie souverainement qu'un fait constitue un usage de faux en écritures, la Cour vérifie si, de ses constatations, il a pu déduire légalement que ce faux a ou non cessé de produire l'effet voulu par le faussaire.

La fin de non-recevoir ne peut être accueillie.

### *Sur le moyen*

Le moyen reproche à l'arrêt de constater la prescription de l'action publique en considérant que plus de dix ans se sont écoulés depuis que l'usage de faux puni par l'article 450 du Code des impôts sur les revenus 1992 (prévention A) a pris fin.

En punissant le faux en écritures publiques, de commerce ou privée, commis en vue de contrevenir, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution, l'article 450 de ce code ne tend pas à protéger la foi publique mais vise, de manière spécifique, tant le faux qui a pour but de tromper l'administration en vue du calcul de l'impôt sur les revenus que celui qui tend à ne pas payer celui-ci ou à en retarder le paiement.

L'arrêt constate "que l'inspection spéciale des impôts a dénoncé les faits au procureur du Roi [...] et que l'administration fiscale a procédé aux rectifications des revenus des contribuables énumérés à la prévention B [infraction au Code des impôts sur les revenus]", mais aussi "que certains [défendeurs] ont introduit contre ces rectifications des recours sur lesquels l'administration fiscale n'entend pas statuer avant l'issue de la présente procédure pénale".

De ces constatations, la chambre des mises en accusation n'a pu légalement déduire que l'usage des pièces arguées de faux ne pouvait plus continuer à nuire à l'administration et à produire ainsi l'effet voulu par le faussaire.

Dans cette mesure, le moyen est fondé.

Par ces motifs,

LA COUR

Casse l'arrêt attaqué;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé;

Laisse les frais à charge de l'Etat;

Renvoie l'affaire à la cour d'appel de Bruxelles, chambre des mises en accusation, autrement composée.

Lesdits frais taxés à la somme de 873,96 EUR dus.

Par:

F. Close, président de section,

P. Mathieu, B. Dejemeppe, J. Bodson et P. Cornelis, conseillers,

D. Vandermeersch, avocat général.

## Noot

### *Een volgende stap op het pad naar de onverjaarbaarheid van (fiscale) valsheid en gebruik? Tijd voor een alternatieve visie*

#### I. Een nieuwe uitspraak over de duur van fiscaal gebruik van valse geschriften

1. De vraag naar het bestaan en vooral de duur van fiscaal gebruik van valse stukken is reeds lang een punt van discussie, ook onder penalisten. Met het hierboven opgenomen cassatiearrest van 21 mei 2008 velt de Franstalige kamer van het Hof van Cassatie een wel opmerkelijk rigide arrest.

Aanzet was een arrest van de K.I. van Brussel waarin deze het einde van het fiscaal gebruik van valse stukken (art. 450 WIB) – en dus ook de aanvang van de verjaringstermijn – situeert op het moment dat de belastinginspectie de feiten meldt aan het parket. In zijn voorziening in cassatie betoogt de advocaat-generaal evenwel dat het (nuttig effect van het) fiscaal gebruik pas eindigt na de definitieve vestiging van de belasting, de invordering én de betaling ervan. Artikel 450 WIB viseert immers het gebruik gepleegd met de bedrieglijke bedoeling om "de" fiscale bepalingen te overtreden. Die fiscale bepalingen verplichten niet enkel tot correcte aangifte van de inkomsten, maar ook tot effectieve en tijdige betaling van de daarop verschuldigde belastingen. In casu hadden de daders de bedoeling om definitief te ontsnappen aan de belasting, en was er gebruik van de valsheid bij de aangifte en de bezwaarschriften tegen een aanvullende aanslag.

Hoewel in bijzonder korte bewoording, bevestigt het Hof deze stellingname: "*l'article 450 [...] vise [...] tant le faux qui a pour but de tromper l'administration en vue du calcul de l'impôt sur les revenus que celui qui tend à ne pas payer celui-ci ou à retarder le paiement.*" Het bestreden arrest stelt vast dat de feiten werden gemeld bij het parket en dat de administratie aanvullende aanslagen vestigde, maar ook dat hiertegen bezwaar werd aangetekend dat pas zal worden beantwoord na afloop van de strafprocedure. Volgens het Hof kan men hieruit niet afleiden dat het gebruik geen verder nadeel kan hebben voor de administratie, waarna het bestreden arrest wordt verbroken.

## II. Achtergrond: korte schets van, en bedenkingen bij de huidige stand van zaken

### A. Het gebruik als voortdurend misdrijf

2. De discussie over de duur van het gebruik vloeit voort uit de opvatting dat gebruik een voortdurend misdrijf uitmaakt. In de regel heeft een misdrijf een aflopend karakter: het misdrijf eindigt samen met de materiële gedraging waaruit het bestaat, en de verjaringstermijn gaat op dat moment in. Een voortdurend misdrijf daarentegen bestaat uit een door de dader bestendige delictuele toestand en eindigt pas wanneer die toestand ophoudt te bestaan. Pas op dat moment kan de verjaringstermijn beginnen lopen.

De (jurisprudentiële) kwalificatie van gebruik van valse stukken als *voortdurend misdrijf* is een zeer bekritiseerbare optie. Niet alleen ontbreekt elke, hiertoe nochtans vereiste, wettelijke of wetshistorische basis. Ook vanuit de *ratio legis* valt niet te rechtvaardigen waarom een toestand wordt gevisieerd i.p.v. een louter aflopende gedraging<sup>163</sup>. Niet oninteressant is dat de sterk vergelijkbare strafbaarstelling van gebruik in Frankrijk en Nederland steeds een aflopend karakter heeft gehad<sup>164</sup>. Afgezien van die fundamentele problemen bij de kwalificatie als voortdurend misdrijf, is ook de concrete invulling van de “gebruikstoestand” – en m.n. de temporele afbakening daarvan (*infra*, nrs. 4 e.v.) – onverzoenbaar met de strafrechtelijke figuur van het voortdurend misdrijf. De enige echte verklaring is wellicht (en laconiek genoeg) de pragmatische: het gebruik is voortdurend om verjaring te vermijden<sup>165</sup>. Wellicht ligt hier ook de reden waarom de bovengenoemde kritiek op weinig jurisprudentieel enthousiasme kan rekenen.

3. Er waren weliswaar initiatieven om te verhelpen aan de problemen. Zo bevatte het (inmiddels bevroren) voorontwerp van Wetboek Strafrecht een expliciete (her)benoeming van gebruik als aflopend misdrijf, helaas voorlopig zonder verdere wetgevende opvolging<sup>166</sup>. Ook was er een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof over de verenigbaar-

heid van gebruik als voortdurend misdrijf met het grondwettelijke legaliteitsbeginsel. Nadat de verzoeker zijn vraag verder toelichtte, oordeelde het Hof evenwel dat de inhoud van de vraag werd gewijzigd, waarna het weigerde erop te antwoorden<sup>167</sup>.

### B. Het voortduren van het (fiscaal) gebruik (Hof van Cassatie)

4. Volgens vaststaande rechtspraak duurt het gemeenrechtelijk gebruik voort “*zelfs zonder een nieuw feit van de dader van de valsheid en zonder herhaalde tussenkomst van zij-nentwege, zolang het door hem beoogde doel niet is bereikt en zolang de hem verweten beginhandeling, zonder verzet van zijn kant, het nuttig gevolg heeft dat hij ervan verwachtte*”<sup>168</sup>. Het misdrijf eindigt dus niet – en de verjaringstermijn kan niet beginnen lopen – zolang de gebruiker voordeel kan halen of nadeel kan toebrengen.

5. In een fiscale context bestaat het met het gebruik “beoogde doel” uit het ontduiken of verminderen van de verschuldigde belasting. Minder duidelijk is wanneer men dat doel bereikt, of nog: wanneer dat gebruik niet langer een nuttig gevolg heeft. Met twee arresten van 1994 en 1995 stelde het Hof van Cassatie dat het gebruik van valse stukken tot staving van een belastingaangifte in inkomstenbelasting in de regel pas zijn nuttig effect verliest bij de *definitieve vestiging* van de belasting. Het gebruik neemt geen einde wegens het enkele feit dat de fiscus een standpunt inneemt ten aanzien van de valse stukken<sup>169</sup>, noch door het feit dat de administratie het gebruik van valse stukken heeft vastgesteld en op grond daarvan een aanslagprocedure instelt<sup>170</sup>. Het “nuttig effect” werd dus opgevat als “misleiding van de fiscus”, waarbij die misleiding pas eindigt bij het formeel *vestigen van een aanvullende aanslag* of het *verstrijken van de gewone termijnen daartoe*<sup>171</sup>.

Samengevat zijn er twee mogelijke scenario’s. Een eerste mogelijkheid is dat de administratie geen initiatieven neemt (verder: *No Reaction Scenario*). In dat geval duurt het ge-

163. S. VAN DYCK, *Valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 574, nr. 340 en 602, nr. 362.

164. Y. MAYAUD, *Code pénal*, Parijs, Dalloz, 2003, 784, nr. 71; W. JEANDIER, *Droit pénal des affaires*, Parijs, Dalloz, 1996, 31, nr. 27; R. MERLÉ en A. VITU, *Traité de droit criminel. Droit pénal spécial*, I, Parijs, Cujas, 1982, 955, nr. 1212; F.C. BAKKER, *Valsheid in geschrift*, 126; G.J.M. CORSTENS, “Valsheid in geschrift”, in P.A.M. MEVIS en P.C. VEGHTER, *Fraudedelicten*, Zwolle, Tjeenk Willink, 1990, 30.

165. Ook impliciet erkend door de Hoge Raad, die stelt dat het “noodzakelijk [lijkt] voor het onderzoek dat inzake valsheid in geschrifte het tijdstip waarop de verjaring aanvangt, niet wordt vervroegd” (Hoge Raad voor de Justitie, *Advies over het wetsvoorstel houdende het Wetboek van Strafrecht (Commissie Franchimont)*, eigen uitgave, 2004, 10).

166. Voorontwerp van Wetboek van Strafrecht, *Parl. St. Kamer* 2001-02, nr. 2043/001, 47 e.v. en *Parl. St. Senaat* 2001-02, nr. 2-1288/1, 47 e.v. Hiermee wou men ingaan “tegen de huidige rechtspraak, die deze misdrijven praktisch onverjaarbaar maakt [...]”. (voorontwerp van Wetboek van Strafrecht, *Parl. St. Kamer* 2001-02, nr. 2043/001, 47; *Parl. St. Senaat* 2001-02, nr. 2-1288/1, 47). Ook in de Senaat noemt men “onverjaarbaarheid” van valsheid en gebruik een “te verhelpen” “gevaarlijke” “rechtsonzekerheid” (verslag van de Commissie voor de Justitie, *Parl. St. Senaat* 2005-06, nr. 450/20, 61 e.v.); wetsontwerp houdende het Wetboek van Strafrecht, *Parl. St. Kamer* 2005-06, nr. 2138/001, 20; *Parl. St. Senaat* 2005-06, nr. 450/25, 20. “Naar een nieuw Wetboek van Strafrecht. Handelingen van het colloquium gehouden in de Kamer van Volksvertegenwoordigers op 31 januari 2001”, *Parl. St. Kamer* 2002-03, nr. 2043/002, 36 en *Parl. St. Senaat* 2002-03, nr. 2-1288/2, 36.

167. GwH nr. 199/2005, 21 december 2005, A.A. 2005, afl. 5, 2589, B.S. 13 februari 2006, 7643, N.C. 2006, 112, noot S. VANDROMME. Zie bespreking in S. VAN DYCK, *o.c.*, 580, nr. 344.

168. Zie o.a.: Cass. 24 september 2002, A.R. P.02.0853.N, *Pas.* 2002, 1728; Cass. 12 februari 2002, A.R. P.01.1448.N, *NjW* 2002, 169, noot S. VANDROMME, *Pas.* 2002, 388; Cass. 6 maart 2001, A.R. P.00.1736.N; Cass. 6 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, 1225.

169. Cass. 19 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, 385, *F.J.F.* No. 96/22.

170. Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, 679, *J.D.F.* 1996, 174, noot M. BALTUS; Cass. 7 februari 2007, A.R. P.06.1491.F.

171. De aanslag binnen de bijzondere termijnen van art. 358 WIB zou niet onder “definitieve vestiging van de belasting” vallen en dus niet in aanmerking komen voor de duur van het gebruik (L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht, A.P.R.*, Mechelen, E.Story-Scientia, 2002, 149, nr. 269; R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht”, in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 257).

bruik van valse stukken volgens de bovengenoemde visie voort tot op het moment van het verstrijken van de gewone termijnen voor aanvullende aanslag. Een tweede scenario is dit waarin de administratie de waarachtigheid van de stukken wél in vraag stelt (verder: *Reaction Scenario*). In dat geval zou het gebruik voortduren tot de vestiging van de aanvullende aanslag.

### C. Het voortduren van het (fiscaal) gebruik (alternatieve visie)

6. Afgezien van de fundamentele bezwaren tegen gebruik als voortdurend misdrijf, rijzen ook bij de bovenstaande invulling van het einde van fiscaal gebruik de nodige vraagtekens. Voor elk van beide scenario's bestaat immers een ander, logischer eindpunt voor het gebruik.

#### 1. NO REACTION SCENARIO

7. Indien de administratie geen vragen stelt bij de waarachtigheid van de stukken en gewoon binnen de wettelijk voorziene termijn overgaat tot inkohiering volgens aangifte, kan moeilijk worden volgehouden dat het gebruik nog verder voortduurt ná dat moment. Dat de administratie ook daarna verder "misleid" blijft, speelt geen rol. Het met het fiscaal gebruik beoogde doel of nuttig gevolg bestaat immers in het laten vastleggen van een verlaagde belastingschuld. Met de inkohiering van de aanslag volgens aangifte, wordt de concrete vestiging van directe belastingen afgesloten, de belastingschuld "ontstaat" en wordt opeisbaar. Op dat moment zijn het beoogde doel en het nuttig gevolg dan ook bereikt<sup>172</sup> en is er geen verdere "instrumentalisering" van de waarheidsvermomming<sup>173</sup>. Dat de administratie daarna in theorie nog over een bepaalde termijn beschikt om op die beslissing terug te komen en alsnog een aanvullende aanslag te vestigen, verandert daar letterlijk niets aan. In het *No Reaction Scenario* gaat het immers enkel om een theoretische mogelijkheid die per definitie niet wordt benut. Ook bij het indienen van valse geschriften bij de curator in een faillissementsvereffening eindigt het gebruik wanneer de nietsvermoedende curator de eindrekening opmaakt<sup>174</sup>. De mogelijkheid van de curator om achteraf de schuldvordering te betwisten, en gelden terug te vorderen speelt hierbij geen rol. Hetzelfde geldt voor diegene die als meterstand van gas en elektriciteit een lager dan het werkelijke verbruik opgeeft. Het beoogde doel is een lagere energiefactuur. Het nuttig gevolg eindigt dan ook ten laatste op datum van opmaak van de factuur. Op dat moment is de leugen aanvaard en ligt de schuld vast. Uiteraard blijft de gasmaatschappij ook nadien verder "mis-

leid", maar het zou tamelijk absurd zijn de duur van het gebruik te laten samenvallen met de periode die de gasmaatschappij heeft om die factuur te betwisten.

8. Het einde van fiscaal gebruik verschuiven naar het verstrijken van de termijnen voor aanvullende taxatie, laat het gebruik voortduren zolang de betrokkene het financiële voordeel uit de onjuiste aanslag behoudt. Het genot van het verkregen voordeel wordt gelijkgesteld aan het plegen van het misdrijf zelf. Uiteraard omvat de verkrijging van het financiële voordeel uit de onjuiste aanslag vanuit filosofische optiek in zekere zin ook het behoud van dat voordeel; de beoogde verkrijging zou anders tamelijk zinloos zijn. Maar dat betekent niet dat ook het misdrijf voortduurt zolang men over dat voordeel beschikt. Oordeelt men er anders over, dan kan men volgens Vandeplass ook diefstal laten voortduren zolang de dief het gestolen goed onder zich heeft<sup>175</sup>.

Men denke aan valse bouwplannen die dienen voor het verkrijgen van een bouwvergunning. Het Hof van Cassatie besliste terecht dat het bewonen van de bungalow het gebruik niet doet voortduren. De bewoning gaat immers terug op de onderscheiden oorzaak van de bouwvergunning, die de causaliteit met de valse aanvraag doorsnijdt<sup>176</sup>. Idem bij het gebruik van een vals diploma om benoemd te worden als ambtenaar: aangezien de verloning als ambtenaar teruggaat op de onderscheiden oorzaak van de benoeming, duurt het gebruik hierdoor niet voort<sup>177</sup>. Evenzogoed gaat het behoud van ontdoken belasting na inkohiering terug op de onderscheiden oorzaak van de gevestigde aanslag.

9. Dat de duur van het misdrijf bepaald wordt door de duur van de gevolgen ervan (*i.e.* het genot van het voordeel) is absoluut onvereenigbaar met de figuur van het voortdurend misdrijf. Een voortdurend misdrijf – zoals het gebruik van valse geschriften – kan namelijk enkel bestaan uit een bestending van de gevolgen ervan, maar geenszins uit de bestending van de gevolgen ervan: "*La continuité du délit provient, non pas de la continuité du mal produit par ce délit, mais, ce qui est tout différent, de l'état continu d'activité ou d'inertie dans lequel se trouve l'agent.*"<sup>178</sup>

Het is dan ook logisch dat de inkohiering in het *No Reaction Scenario* als laatst mogelijke datum van gebruik geldt. Dat wordt ook door sommige rechters zo gezien. Zo verwees een vonnis over het gebruik in een *No Reaction Scenario* naar de cassatierechtspraak en stelde dat de duur van het fiscaal gebruik eindigde bij de definitieve vestiging van de aanslag en "*met name bij de inkohiering van de aanslag (Cass. 19 april 1994, Arr. Cass. 1994, 186)*"<sup>179</sup>.

172. R. VERSTRAETEN, *l.c.*, 257.

173. S. VAN DYCK, *o.c.*, 565, nr. 334.

174. Cass. 25 oktober 1971, *Arr. Cass.* 1972, 202.

175. A. VANDEPLAS, "Gebruik van valse stukken in het fiscaal strafrecht", *R.W.* 1984-85, 1926.

176. Cass. 28 maart 1972, *Arr. Cass.* 1972, 715. Zie evenwel *Corr. Gent* 5 oktober 1998, *T.M.R.* 1999, 31.

177. Cass. 9 februari 1959, *Pas.* 1959, I, 587 en *J.T.* 1959, 420 noot J.VELU. Zie ook: Cass. 15 juni 1959, *Pas.* 1959, I, 1058.

178. F. THIRY, *Cours de droit criminel*, I, Luik, Ch. Desoer, 1995, 152, nr. 185; J.J. HAUS, *Principes généraux du droit pénal belge*, I, Gent, lib.gen. AD Hoste, 1879, 269, nr. 366; H. BEKAERT, *Handboek voor de studie en praktijk van het Belgisch strafrecht*, Antwerpen, Uitg. Ontwikkeling Antwerpen, 1965, 133, nr. 172.

179. *Corr. Antwerpen* 28 juni 2007, nr. 3761, *onuitg.*

## 2. REACTION SCENARIO

10. Wanneer de administratie de valse stukken verwerpt en een aanvullende aanslag vestigt, zou het gebruik voortduren tot vestiging van die aanvullende aanslag. Zoals in het *No Reaction Scenario* wordt ook hier de duur van het gebruik gekoppeld aan de duur van de *gevolgen* van dat gebruik, met name het behoud van de ontdoken belasting. We verwijzen naar hierboven opgeworpen vragen bij de juridische houdbaarheid van die invulling van het voortdurend gebruiksmisdrijf (*supra*, nrs. 8 en 9).

11. In de alternatieve visie op het *No Reaction Scenario* eindigt het gebruik ten laatste bij de inkohiering van de aanslag volgens aangifte, omdat dan het beoogde doel wordt bereikt en er geen verdere instrumentalisering meer is van het geschrift (*supra*, nr. 7). Deze oplossing kan evenwel niet spelen in het *Reaction Scenario*, aangezien hier de reactie zelf een einde brengt aan het gebruik. Met het verwerpen van de stukken, is het immers meteen ook zeker dat deze niet zullen dienen voor het vastleggen van de belastingschuld. Of nog: dat er geen uitwerking of “instrumentalisering” meer is van de valse stukken<sup>180</sup>. Het is dan ook absurd om het gebruik te laten voortduren tot aan het vestigen van de aanvullende aanslag. Aangezien deze aanslag per definitie *niet* gegrond wordt op de verworpen stukken, kan men moeilijk volhouden dat die stukken tot dan werden gebruikt.

12. Indien “misleiding” van de fiscus het nuttig gevolg uitmaakt van de aanwending van valse stukken, dan dient het gebruik in elk geval te eindigen wanneer de fiscus niet langer misleid is. Dat volgt uit de figuur van het gebruiksmisdrijf. Wanneer de administratie erkent niet langer te vertrouwen in de waarachtigheid van de voorgelegde stukken, dan valt de vereiste maatschappelijke bewijswaarde van die stukken weg. Door het wegvallen van één van de constitutieve bestanddelen, eindigt automatisch ook het gebruiksmisdrijf zelf. Dat is ook logisch, zoals ons voorbeeld van de opgave van een valse gas- en elektriciteitsmeterstand illustreert. Indien de gasmaatschappij laat weten dat zij niet akkoord is met de doorgegeven meterstanden, dan eindigt ook het gebruik van het vals geschrift. Het gebruik kan uiteraard niet voortduren tot op het moment van het opmaken van de (hogere dan door vervalser verhoopte) factuur, aangezien deze precies niet gebaseerd is op de valse meterstanden. Dit wordt reeds toegepast indien de belastingplichtige overgaat tot bekentenis en ten aanzien van de administratie verzaakt aan verder gebruik van de valse stukken. Dat het gebruik op dat moment eindigt – zoals men algemeen aanneemt<sup>181</sup> – volgt niet alleen uit het wegvallen van het morele

element, maar ook uit het verdwijnen van de maatschappelijke bewijswaarde van het geschrift. Aangezien de administratie het geschrift niet langer als waarachtig beschouwt, is zij ook niet langer misleid.

Zoals gangbaar vóór de cassatiearresten van 1994 en 1995<sup>182</sup>, wordt deze redenering nu ook steeds vaker toegepast wanneer er geen bekentenis is van de beklagde, en het einde van de misleiding uit andere gegevens blijkt<sup>183</sup>. Zo werd (in de context van indirecte belastingen) geoordeeld dat het gebruik van een fiscaal vals stuk eindigt wanneer het eraan gehechte geloof wankelt of wegvalt, bijvoorbeeld wanneer de administratie een proces-verbaal opstelt of een melding doet bij het parket of wanneer een vervolging wordt ingesteld over valse stukken tot terugstorting van BTW-kredieten<sup>184</sup>. In een kasgeldvennootschapsdossier werd het laatste nuttig effect van de fiscale stukken gesitueerd op het moment van het bericht van wijziging. Aangezien de fiscus op een duidelijke manier uiteenzette welke documenten als vals werden beschouwd, kon men nog moeilijk volhouden dat hij hierdoor nog verder werd misleid<sup>185</sup>.

### D. Hernieuwd gebruik

13. Hierboven werd verdedigd dat het fiscaal gebruik – in zoverre op te vatten als voortdurend misdrijf – eindigt ofwel bij inkohiering van de aanslag volgens aangifte (*No Reaction Scenario*, *supra*, nr. 7), ofwel op het moment dat de administratie de waarachtigheid van de stukken in vraag stelt (*Reaction Scenario*, *supra*, nr. 10). In die laatste hypothese kan de belastingplichtige zich – bijvoorbeeld als antwoord op een bericht tot wijziging of als bezwaar tegen een aanvullende aanslag – opnieuw beroepen op de valse stukken. Die gedraging kan desgevallend beschouwd worden als een nieuwe gebruiksdaad, die zelf dan voortduurt tot het moment van inkohiering van de supplementaire aanslag (*No Reaction Scenario*) dan wel voordien indien de administratie de stukken (opnieuw) verwerpt (*Reaction Scenario*). Indien tussen het eerste gebruiksmisdrijf (de aangifte) en het tweede gebruiksmisdrijf (het antwoord op de reactie van de administratie) geen periode is verstreken die langer is dan de verjaringstermijn van het eerste gebruiksmisdrijf, maken beide misdrijven samen een voortgezet misdrijf uit, en zal de verjaringstermijn voor beide misdrijven pas beginnen lopen op het einde van het tweede gebruiksmisdrijf. Hier ligt o.i. de draagwijdte van de cassatiearresten uit 1994 en 1995. Wanneer de belastingplichtige zich, ondanks de aanslag volgens aangifte, en de taxatieprocedure (en desnoods in bezwaar of in rechte) verder blijft steunen op de vermeend valse stukken, dan heeft het Hof van Cassatie een absoluut eindpunt gesteld aan dit gebruik, m.n. de vestiging van de supplementaire aanslag.

180. S. VAN DYCK, *o.c.*, 565, nr. 334.

181. Cass. 19 december 2006, A.R. P.06.1194.N. Zie ook L. HUYBRECHTS, *Fiscaal strafrecht*, *o.c.*, 149, nr. 270.

182. Zie bv. Gent 14 december 1988, *E.J.F.* No. 90/231; Brussel 18 december 1986, *E.J.F.* No. 87/89 en No. 88/125; Corr. Brussel 25 juni 1985, *Rev. prat. soc.* 1986, 234.

183. B. VERSTRAETEN, “Gebruik van valse stukken duurt niet per se tot definitieve vestiging belasting”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 38, 7-10; W. DEFOOR, noot onder Brussel 19 september 2007, *Fisc. Koer.* 2007, afl. 17, 666, met verwijzing naar o.a. Gent 28 april 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 479.

184. Luik 26 oktober 2007, *R.G.C.F.* 2007, 433, bevestigd in Cass. 2 april 2008, A.R. P.07.1744.F. Zie ook Brussel (RK) 29 maart 2007, *R.G.C.F.* 2007, 428.

185. Brussel 19 september 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 662 noot W. DEFOOR.

Vandaar komt dan ook de kritiek dat, in het licht van de verlengde aanslagtermijn van artikel 358 § 2, 3° WIB 1992, het gebruik aldus nagenoeg onverjaarbaar zou worden (zie echter *supra*, voetnoot 168).

### III. Het arrest 21 mei 2008

14. Het is tegen deze achtergrond van vaste rechtspraak en bedenkingen daarbij, dat het nieuwe cassatiearrest van 21 mei 2008 verschijnt. Kort als het is, getuigt dit arrest van enkele opmerkelijke stellingnames. Zeker frappant is de uitbreiding van het beëindigingscriterium van fiscaal gebruik in het *Reaction Scenario*. Waar de vaststaande rechtspraak dit gebruik laat eindigen bij de definitieve vestiging van de belasting (*i.e.* het vestigen van een aanvullende aanslag dan wel het verstrijken van de gewone termijnen daartoe), voegde de advocaat-generaal hier nog twee – per definitie verlengende momenten – aan toe, waardoor het fiscaal gebruik de facto pas kan eindigen bij de *effectieve betaling* van de aanvullende aanslag. Het Hof van Cassatie lijkt deze visie te bevestigen, daarbij abstractie makend van de artikelen 409 en 410 WIB 1992, volgens welke de betwiste belasting niet moet worden betaald (en vaak niet kan worden betaald tengevolge van de toepassing van artikel 219 WIB 1992).

Indien dit zich doorzet, en het fiscaal gebruik pas kan eindigen bij het betalen van de belasting, staan we voor de meest extremistische invulling van de gebruiksduur, en de meest verre gaande koppeling tussen duur van het misdrijf en duur van de gevolgen. De eerder aangehaalde bedenkingen bij de oprekking van de figuur van het voortdurend misdrijf gaan uiteraard ook hier op (*supra*, nrs. 2, 8, 9, 12). Daarenboven bevestigt deze rechtspraak dat de duur van het fiscaal gebruik zich kan uitstrekken in de tijd tot voorbij de strafrechtelijke procedure die ze moet beoordelen. Indien het fiscaal

gebruik voortduurt tot de definitieve vestiging en betaling van de belasting, en daarbij dus ipso facto wél rekening kan worden gehouden met de buitengewone termijn van artikel 358 § 2, 3° WIB (vestiging van de aanslag tot 12 maanden na de definitieve uitspraak in strafzaak) (zie evenwel voetnoot 168)), dan zou het gebruik immers voortduren tot ná de strafrechtelijke uitspraak. Ook dat is flagrant tegenstrijdig met de figuur van het voortdurend misdrijf, dat immers steeds onherroepelijk eindigt door een in kracht van gewijsde getreden rechterlijke uitspraak<sup>186</sup>.

En wat te denken van de praktische gevolgen van deze stelling? Indien het misdrijf voortduurt zolang de aanvullende belasting niet wordt betaald, hoe zit het dan met de insolvente schuldenaar? Blijft deze dan tot het einde der tijden het misdrijf plegen? Of wordt als beëindigingscriterium dan teruggesprepen naar de fiscaalrechtelijke verjaring van de vordering van de fiscus, en begint de strafrechtelijke verjaring op dat moment te lopen? En geldt hetzelfde voor diegene die slechts een gedeelte van de aanvullende belasting niet kan betalen?

15. Waar de kwalificatie van het (fiscaal) gebruik als voortdurend misdrijf op zich al problematisch is, en de verjaringsproblematiek nog verder wordt bemoeilijkt door de jurisprudentiële invulling van de beëindigingscriteria, wordt dit alles nog verder verscherpt in het arrest van 21 mei 2008. Zal het Hof van Cassatie deze trend bevestigen? Wij kijken alvast in spanning uit naar het vervolg.

SILVIA VAN DYCK<sup>187</sup>

Advocaat aan de balie Brussel (Laga)

Vrijwillig wetenschappelijk medewerker Instituut voor Strafrecht K.U.Leuven.

186. L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven, Acco, 1990, 199, nr. 317.

187. Met dank aan Johan Speecke voor de gewaardeerde en interessante opmerkingen.