

# 6. Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2017

MR. J.M. SITSEN

**Deze twaalfde 'Tour' geeft wederom inzicht in een jaar fiscaal strafrechtelijke zaken en uitspraken. Een groot aantal zal de revue passeren en deze Tour zal eindigen met een aantal opmerkingen over wat is opgevallen bij de strafoplegging.**

In de motivering van de straf is meestal een overweging als de volgende opgenomen, waarmee deze Tour meteen wordt afgetrapt:

'Door deze handelwijze heeft verdachte bovendien het vertrouwen, dat aan de inhoud van belastingaangiftes mag worden ontleend, geschaad. De strafbaarstelling van belastingontduiking beschermt bovendien niet alleen de gemeenschapsbelangen die door belastingheffing worden gediend, maar ook de belangen van eerlijke belastingbetalers. Belastingontduiking kan immers leiden tot verdere verzwarende van de belastingdruk voor alle Nederlanders. De handelingen van verdachte dragen bij aan het ondermijnen van de belastingmoraal. Het onbestraft laten van belastingfraudeurs kan ertoe leiden dat ook het normbesef vervaagt onder belastingplichtigen die wel aan hun verplichtingen voldoen.'<sup>1</sup>

De rechter laat veelal weten dat door het handelen van de betreffende verdachte de overheid, en daarmee de gehele samenleving, fors is benadeeld en de algemene belastingmoraal ernstig is ondermijnd en dat dat zeer ernstig is. Dergelijke overwegingen geven inzicht in de wijze waarop rechters naar fiscale fraude kijken. Ook de politiek en de samenleving *an sich* lijken fiscale fraude steeds verwerpelijker te vinden, hetgeen onder andere zijn weerslag heeft gekregen in de inperking van de inkeerregeling per 1 januari 2018.

## Pleitbaar standpunt

Dat er verschillen waren te ontwaren in de strafrechtelijke en de fiscale benadering van het begrip pleitbaar standpunt, dat moge wel bekend worden verondersteld. De Belastingkamer van de Hoge Raad heeft in 2017 een arrest gewezen in de zaak waarin A-G Wattel in 2016 concludeerde (zie de 'Tour 2016'). A-G Wattel riep in zijn conclusie op tot een uniforme invulling c.q. uitleg door de straf- en de belasting-

kamer van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft omtrent een fiscaal pleitbaar standpunt ten aanzien van een belastingaangifte overwogen:

'3.4.4. Vooropgesteld wordt dat de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe – belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is.

3.4.5. Indien een onjuiste belastingaangifte wordt gedaan, kan ter zake daarvan geen vergrijpboete als bedoeld in de artikelen 67d en 67e AWR worden opgelegd indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. In een dergelijk geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat die aangifte onjuist is dan wel dat daardoor te weinig belasting is geheven, ook al wordt het aan die aangifte ten grondslag liggende standpunt later door de rechter onjuist bevonden. Omdat de pleitbaarheid van dat standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld, en mede gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.4 is vooropgesteld, is in dit verband niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan.

3.4.6. Hetzelfde heeft te gelden voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR, indien aan een ontoereikende voldoening of afdracht van belasting op aangifte een standpunt ten

<sup>1</sup> Bijv. in Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1359.

grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht.

3.4.7. Met betrekking tot een mogelijke strafvervolgung geldt het volgende. Indien een onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt gedaan, maar de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt als hiervoor in 3.4.5 bedoeld, kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 69, lid 2, AWR. Daartoe is immers vereist dat de betrokkene opzettelijk heeft gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijk opzet, hetgeen betekent dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen onderscheidenlijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.<sup>2</sup>

Op basis van deze laatste overweging lijkt de strafrechtelijke uitleg van het begrip pleitbaar standpunt mitsdien ook objectief te zijn. Wat opvalt echter is wel dat de Hoge Raad expliciet overweegt dat van belang is wat de belastingplichtige ‘ten tijde van het doen van die aangifte’ redelijkerwijs kon en mocht menen, terwijl in de daaraan voorafgaande overwegingen omtrent de fiscale benadering wordt opgemerkt dat het niet van belang is of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan. Wordt hiermee niet toch een verschillende invalshoek gekozen waarbij de intentie c.q. hetgeen de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte voor ogen had doorslaggevend is voor de vraag of sprake is (geweest) van een strafrechtelijk pleitbaar standpunt?

In een recenter arrest van de Strafkamer van de Hoge Raad – waarin sprake was van een ‘geheime’ *side-letter* – worden de overwegingen uit het arrest van 21 april 2017 herhaald. Daaruit zou kunnen worden geconcludeerd dat de Belasting- en de Strafkamer de uitleg van het begrip pleitbaar standpunt wel degelijk hebben geüniformeerd. De Hoge Raad overwoog in deze strafzaak:

‘(...), ligt als het oordeel van het Hof besloten dat de verdachte rechtspersoon ten tijde van het doen van de aangiften vennootschapsbelasting over de aangiftetijdvakken 2004 en 2005 – naar objectieve maatstaven gemeten – niet redelijkerwijs kon en mocht menen dat diens uitleg van het bepaalde in art. 20a, eerste lid (oud), Wet Vpb en daarmee de door hem gedane aangiften juist waren. (...). Dat oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting

en is niet onbegrijpelijk. Hetzelfde geldt voor het daarop gebaseerde oordeel van het Hof dat te dezen geen sprake is van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt.<sup>3</sup>

Het onderliggende oordeel van het Hof was als volgt:

‘Nu gelet op de uiterlijke verschijningsvorm van de sideletter, de inhoud daarvan kennelijk voor derden (waaronder met name ook de Belastingdienst) geheim diende te blijven en door of namens de verdachte vennootschap geen aannemelijke reden is opgegeven waarom zo’n sideletter diende te worden opgesteld, kan het niet anders zijn dan dat deze bedoeld was om de strekking van het gestelde in artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te omzeilen. Het opzet van de verdachte vennootschap daartoe blijkt ook uit het hierboven aangehaalde citaat uit de verklaring van haar bestuurder bij de FIOD. Weliswaar is het opzoeken en mogelijk overschrijden van de grenzen van de belastingplicht op zichzelf niet onrechtmatig, van rechtmatig handelen in dat verband kan evenwel slechts sprake zijn, indien het standpunt pleitbaar is en ten minste volledige openheid van zaken wordt betracht. Daarvan is met de side-letter uit de aard der zaak al helemaal geen sprake, terwijl de genoemde bestuurder van de verdachte vennootschap de side-letter pas na herhaald verzoek aan ambtenaren van de Belastingdienst heeft overhandigd (...).’

Uit de overwegingen van de Hoge Raad lijkt te volgen dat het pleitbare standpunt objectief bezien dient te worden, waarbij het wel gaat om de uitleg ‘ten tijde van het doen van de aangifte’. Ook lijkt het geven van volledige openheid een voorwaarde voor een geslaagd beroep op het pleitbare standpunt.

In een latere uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden omtrent ditzelfde vraagstuk wordt het hiervoor aangehaalde arrest niet genoemd. In de overwegingen wordt verwezen naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (met name het arrest van 23 september 1992) waarin de objectieve benadering is uiteengezet. Het hof hechtte in dit geval geen geloof aan de stelling van de verdachte (die ondernemer en zakenman was) dat hij, die op aanraden van zijn accountants een eerder door zijn bv gekocht pand uiteindelijk op eigen naam heeft gekocht en binnen korte tijd weer heeft verkocht met een flinke winst, zich niet heeft gerealiseerd dat dit niet in de aangifte behoefde te worden opgenomen. Daar komt bij dat verdachte bij de nieuwe accountant, noch bij de Belastingdienst navraag heeft gedaan over deze transactie of kennisgeving heeft gedaan van deze transactie. Van een ‘pleitbaar standpunt’ is daarom geen sprake.<sup>4</sup> Ditzelfde hof oordeelde – na gelijklopende overwegingen en het noemen van het oude arrest van de Hoge Raad van 23 september 1992 – dat er evenmin sprake was van een pleitbaar standpunt in dat specifieke geval van een verdachte notaris, ten aanzien van wie het hof oordeelde

2 HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162.

3 HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3056.

4 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6183.

dat vast is komen te staan dat hij de verkoopopbrengst van de transactie tussen twee betrokkenen in de aangifte succesie heeft vermeld, terwijl hij wist dat die woning veel meer waard was. Het hof overwoog daarbij dat de omstandigheid dat de notariskamer van het hof te Amsterdam in de tuchtrechtelijke procedure anders heeft geoordeeld, daaraan niet afdoet, ook omdat in hoger beroep duidelijk is geworden dat de notariskamer niet de beschikking heeft gehad over het gehele onderhavige strafdossier.<sup>5,6</sup>

### Ne bis in idem

In de ‘Tour 2016’ is het arrest van het EHRM van 15 november 2016 (A en B tegen Noorwegen) aangehaald, ter zake van de vraag of er sprake was van het tweemaal vervolgen voor hetzelfde feit. Het EHRM oordeelde dat indien aan de hand van bepaalde (opgesomde) criteria kan worden gesproken van een zodanige samenhang tussen de strafrechtelijke en de bestuursrechtelijke procedure, zowel wat betreft de inhoudelijke kant ervan als in de tijd, dat in wezen kan worden gesproken van één procedure, er geen strijd is met het ne bis in idem-beginsel.<sup>7</sup> In 2017 is in de zaak *Johannesson e.a. tegen IJsland* door het EHRM toepassing gegeven aan dit ‘nieuwe’ kader.<sup>8</sup> Sprake was van een fiscaal onderzoek (dat startte in november 2003) en vervolgens ook van een strafrechtelijk onderzoek met betrekking tot hetzelfde feitencomplex. De zaak betrof drie personen die bepaalde inkomsten niet hadden opgegeven in hun fiscale aangiften. Eerst in augustus 2006 werden de personen in het kader van het strafrechtelijk onderzoek ondervraagd en werd hun medegedeeld dat zij de status van verdachte hadden. De fiscale sancties (boeten) kwamen begin 2008 onherroepelijk vast te staan. De dagvaardingen in de strafzaken volgden ongeveer twee jaar nadat de mededelingen omtrent de verdachte status waren gedaan en ongeveer negen maanden nadat de fiscale procedures waren geëindigd. Eerst begin 2013 volgde het oordeel van de Supreme Court in de strafzaak waarbij de veroordelingen grotendeels in stand bleven. De totale lengte van beide procedures behelsde mitsdien bijna negen jaar en drie maanden. De vraag waar het EHRM zich voor gesteld zag,

was (net als in A en B tegen Noorwegen) of het ne bis in idem-beginsel was geschonden. Nu de fiscale en de strafrechtelijke sancties (beide *criminal charges*) in verband met hetzelfde feitencomplex werden opgelegd, was de vraag of beide procedures zodanig met elkaar samenhangen, dat in wezen sprake was van één procedure (zie A en B tegen Noorwegen). Het EHRM concludeerde uiteindelijk dat er *onvoldoende* samenhang bestond tussen de fiscale en de strafrechtelijke procedure, nu sprake was van een erg beperkte overlap tussen beide procedures en zowel de bewijsvergaring als de beoordeling grotendeels onafhankelijk van elkaar werden uitgevoerd. Sprake was mitsdien van een schending van het ne bis in idem-beginsel. Hoewel de inhoud van deze arresten zeker interessant is, is het de vraag of deze van belang zullen kunnen zijn voor de Nederlandse praktijk, gezien het feit dat wij het zogeheten una via-beginsel kennen. Op basis van dat beginsel kan sprake zijn van ofwel een fiscale boeteprocedure, ofwel van een strafrechtelijke vervolging. Bij het kiezen voor één ‘via’ zou van een samenhang in procedures zoals in deze arresten aan de orde is, mitsdien geen sprake kunnen zijn.

Logischerwijs kan van een schending van het ne bis in idem-beginsel overigens geen sprake zijn in het geval de desbetreffende sancties betrekking hebben op juridisch te onderscheiden natuurlijke of rechtspersonen. In twee strafzaken tegen Italiaanse verdachten waar het ging om onbetaald gebleven btw (van meer dan € 1 miljoen), werd de btw nageheven bij de vennootschappen waarbij een boete van 30% werd opgelegd. Van doorslaggevend belang in dezen is dat de fiscale sancties zijn opgelegd aan twee vennootschappen, terwijl de strafzaken betrekking hebben op twee natuurlijke personen. Oftewel, niet is voldaan aan de toepassingsvoorwaarde van het ne bis in idem-beginsel, volgens welke dezelfde persoon het voorwerp moet uitmaken van de sancties en de desbetreffende vervolgingen. De omstandigheid dat de personen strafrechtelijk werden vervolgd voor feiten die zij hebben begaan als wettelijke vertegenwoordigers van de vennootschappen waaraan fiscale geldboeten waren opgelegd, doet hieraan niet af.<sup>9</sup>

### Nemo tenetur-beginsel

Na een uiteenzetting van de relevante jurisprudentie van het EHRM kwam de rechtbank in Amsterdam tot het volgende oordeel:

‘(...) dat een ieder is gehouden zijn wettelijke verplichtingen ten dienste van het (fiscaal-)bestuurlijke toezicht na te komen, óók zijn informatieverstrekkingsplichten, en zonder grondrechtelijk bezwaar bestraft kan worden als hij dat niet of onjuist doet. Als echter sprake is van een *criminal charge*, en ook als dat (nog) niet het geval is, maar de betrokkene niet kan uitsluiten dat de van hem in

5 Hof Arnhem-Leeuwarden 20 september 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8224.

6 In een arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542) behoefde een middel – dat zich onder meer richtte tegen ‘s Hof’s verwerping van het verweer dat sprake is van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt – geen behandeling. De Hoge Raad wijdde daaraan toch een zinsnede en haalde de overwegingen uit het hiervoor genoemde arrest aan, zonder daaraan overigens enige conclusie te verbinden. ‘Opmerking verdient dat het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, (...) dat is gewezen na de indiening van de cassatieschriftuur in deze zaak, het volgende inhoudt omtrent een fiscaal pleitbaar standpunt dat betrekking heeft op een belastingaangifte als bedoeld in de AWR: ‘Wellicht dat de betrokkenen op basis van deze overweging zelf de conclusie moesten kunnen trekken of het Hof terecht had overwogen dat er geen sprake was van een pleitbaar standpunt.’

7 EHRM 15 november 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:1115, JUD002413011, *BNB* 2017/14.

8 EHRM 18 mei 2017, 22007/11 (*Johannesson e.a. tegen IJsland*), [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-173498"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)

9 EHRM 5 april 2017, C-217/15 (*Massimo Orsi*) en C-350/15, (*Luciano Baldetti tegen Italië*), ECLI:EU:C:2017:264 (conclusie A-G M. Campos Sánchez-Bordona 12 januari 2017, ECLI:EU:C:2017:14).

de toezichtsfeer onder dwang gevorderde informatie ook strafvorderlijk tegen hem gebruikt zal worden, dan kan hij niet zonder schending van artikel 6 EVRM bestraft of met straf of boete bedreigd worden voor het niet-verklaren of niet-overhandigen van “testimonial or communicative evidence”, waaronder begrepen documenten waarop de autoriteiten zonder zijn actieve medewerking niet de hand kunnen leggen, tenzij:

het gaat om boeten of druk waarvan onder de gegeven omstandigheden niemand wakker hoeft te liggen en de sanctie in elk geval niet vrijheidsbenemend is, en er procedurele waarborgen bestaan dat de in de toezichtsfeer afgedwongen informatie of documenten niet strafvorderlijk gebruikt zullen worden.<sup>10</sup>

Hoewel dit een oordeel is dat in lijn ligt met vaste jurisprudentie, rijst de vraag wat boeten of druk is waarvan ‘niemand wakker hoeft te liggen’. Is dat bij een zeer vermogend persoon een lage geldboete, doch geldt dat bij een armlastig persoon vervolgens niet? Wellicht wordt dit op korte termijn nog eens verduidelijkt.

### Valsheid in geschrifte – bezwaarschrift

De Hoge Raad heeft arrest gewezen in een geval waarin door het hof bewezen was verklaard dat de verdachte een bezwaarschrift tegen een aanslag inkomstenbelasting 2007, zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt. In dat bezwaarschrift was immers niet opgenomen dat de belastingplichtige looninkomsten heeft genoten in 2007, zulks met het oogmerk om dat geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door anderen te doen gebruiken. Het ging om een bezwaarschrift waarin voor de motivering werd verwezen naar een daarbij gevoegd aangiftebiljet. De Hoge Raad oordeelde:

‘3.2.2. Het Hof heeft blijkens de bewezenverklaring geoordeeld dat dit bezwaarschrift aldus bestemd is om tot het bewijs van de omvang van die looninkomsten te dienen. Dat oordeel is echter onjuist omdat aan een tegen een belastingaanslag gericht bezwaarschrift als zodanig, voor zover dat bezwaarschrift ertoe strekt het bedrag van de aanslag tot een bepaald bedrag te verminderen, in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van art. 225 Sr toekomt.’<sup>11</sup>

Vrijspraak – door de Hoge Raad zelve – volgde.

Rechtbank Rotterdam kreeg met een gelijksoortig geval te maken. Het betrof een verdenking van valsheid in geschrifte met betrekking tot een, al dan niet als bezwaarschrift aan te merken, aangifte inkomstenbelasting. De officier van justitie meende dat aan een bewezenverklaring het zojuist

aangehaalde arrest van de Hoge Raad niet in de weg zou staan, omdat – anders dan in die casus – het onderhavige aangiftebiljet ertoe strekte informatie te verstrekken, en niet bedoeld was als bezwaarschrift. De rechtbank herhaalt echter de overwegingen van de Hoge Raad en overweegt:

‘De vraag is of dit ook geldt voor het onderhavige aanslagbiljet van verdachte. In de door de Hoge Raad berechte zaak was sprake van een bezwaarschrift tegen een opgelegde aanslag, in welk bezwaarschrift werd verwezen naar een bijgevoegde aangifte met het verzoek die als motivering aan te merken. De Hoge Raad heeft in het desbetreffende bewijsmiddel als vaststelling van het hof besloten geacht dat het aangiftebiljet de gronden uitdrukt van het bezwaar en daarmee als onderdeel van het bezwaar heeft te gelden. Naar het oordeel van de rechtbank ligt de zaak hier in de kern niet anders. Het pro forma bezwaarschrift, waarin staat dat het zich richt tegen het hele bedrag van de aanslag (...), kan niet anders worden begrepen dan als bezwaarschrift dat er toe strekt het bedrag van de aanslag te verminderen. De gronden en het beoogde bedrag waren evenwel niet vermeld. Het daarna ingediende aangiftebiljet dient in dat licht te worden geduid als een aanvulling van het pro forma bezwaarschrift, (...) Dit betekent dat het aangiftebiljet niet kan worden aangemerkt als een geschrift dat was bestemd om tot bewijs te dienen. De verdachte dient te worden vrijgesproken (...).’<sup>12</sup>

### Samenloop art. 69 AWR en 225 Sr

In een zaak uit 2013 die eerst in 2017 is gepubliceerd, blijkt dat het Openbaar Ministerie (hierna: OM) soms een verkeerde keuze maakt bij het ten laste leggen in geval van een samenloop van art. 69 AWR en 225 Sr (indien het feit valt onder zowel de bepalingen van art. 69, lid 2, AWR als onder art. 225, lid 2, Sr, dan is strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2, Sr uitgesloten). Dit biedt nog steeds kans op een niet-ontvankelijkverklaring van het OM. De rechtbank overwoog in dat geval (ambtshalve):

‘De officier van justitie heeft in het onderhavige geval (...) op grond van artikel 225, tweede lid Sr een vervolging tegen verdachte ingesteld wegens het opzettelijk gebruik maken van valse aanvragen voorlopige teruggaaf. Een dergelijke aanvraag is een bij de belastingwet voorziene aangifte zodat vervolging op grond artikel 225, tweede lid Sr is uitgesloten. De rechtbank verklaart de officier van justitie daarom niet-ontvankelijk (...).’<sup>13</sup>

In plaats van art. 225 Sr had de officier van justitie in dit geval dus moeten kiezen voor afdoening op de voet van art. 69 AWR.

In een zaak voor Hof Arnhem-Leeuwarden was sprake van een tenlastelegging waarin het enerzijds betrof het beschik-

10 Rb. Amsterdam 2 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:3950.

11 HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

12 Rb. Rotterdam 15 november 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:9226.

13 Rb. Overijssel 28 oktober 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:4889.

baar stellen van bepaalde genoemde facturen aan de fiscus (art. 68, lid 1, sub c jo. art. 69, lid 2, AWR) en anderzijds valsheid in geschrifte ten aanzien van exact dezelfde facturen en ook het gebruik ervan jegens de Belastingdienst (art. 225, lid 2, Sr):

‘De steller van de tenlastelegging heeft naar het oordeel van het hof op deze wijze gelet op artikel 69, lid 4 AWR en aldus beoogd primair artikel 69, lid 2 ten laste te leggen en subsidiair artikel 225, lid 2 voor het geval het gebruik maken van de facturen niet gekwalificeerd kan worden onder artikel 69, lid 2. Dit leidt het hof tot het oordeel dat het verbindingswoord “EN” in strijd komt met bedoeld artikel 69, lid 4 en het openbaar ministerie in zoverre niet ontvankelijk zou moeten worden verklaard. Gelet op het vorenstaande trekt het hof niet deze vergaande conclusie doch zal de tenlastelegging lezen met (enkel) het verbindingswoord “F” en dat feit 2 primair het oog heeft op artikel 69, lid 2 en subsidiair – (...) – op artikel 225, lid 2. Mede gelet op de inhoud van het dossier waardoor duidelijk is dat de facturen uitsluitend zijn gebruikt met het oog op verstrekking aan – en gebruik maken van – jegens de fiscus, acht het hof verdachte niet in zijn belangen geschaad.’<sup>14</sup>

Het OM wordt alhier door het hof de helpende hand geboden.

Van belang is dat de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR ziet op samenloop met art. 225, lid 2, Sr, zodat vervolging op basis van art. 225, lid 1, Sr in beginsel niet is uitgesloten. Lid 1 van art. 225 Sr ziet op het *opmaken*, lid 2 op het *gebruikmaken* – in deze zaken betreft dat het indienen – van de valse aangiftebiljetten.

Rechtbank Amsterdam overwoog ook dit jaar met exact dezelfde overwegingen als in 2016 dat de aan de orde zijnde elektronische aangiften zijn opgemaakt met het enige doel om deze bij de Belastingdienst in te dienen en dat het valselijk opmaken van deze aangiften weliswaar noodzakelijkerwijs voorafging aan het gebruikmaken daarvan door deze onjuiste aangiften, nota bene met één druk op de knop, bij de Belastingdienst in te dienen. De rechtbank herhaalt het oordeel dat deze gedragingen volledig met elkaar samen vallen, zodat specialiteit van de AWR wordt aangenomen. Niet-ontvankelijkheid volgde ten aanzien van de ten laste gelegde valsheid in geschrifte, maar niet ten aanzien van de ten laste gelegde belastingfraude.<sup>15</sup>

In een ander vonnis van Rechtbank Amsterdam ging het om een verdachte aan wie werd verweten dat hij een aangifte inkomstenbelasting en aangiften vennootschapsbelasting valselijk heeft opgemaakt en vervolgens heeft ingediend bij de Belastingdienst. Ook in dit geval luiden de overwegin-

gen dat ook deze aangiften zijn opgemaakt met het enige doel om ze bij de Belastingdienst in te dienen. De onjuiste aangifte inkomstenbelasting is echter niet via een elektronisch aangifteformulier ingediend.

‘Feitelijk betekent dit dat er verschillende, elkaar opvolgende maar van elkaar te onderscheiden, wilsbesluiten zijn aan te wijzen die tot het opmaken en tot het versturen van de aangiften hebben geleid. Daardoor vallen de handelingen van het opmaken van de aangifte en het indienen ervan bij de Belastingdienst niet samen in één rechtsmoment.’

De officier van justitie werd daarom niet niet-ontvankelijk verklaard ten aanzien van de valsheid in geschrifte. Ten aanzien van de onjuiste aangifte vennootschapsbelasting overweegt de rechtbank dat het opstellen daarvan, gelet op de hoeveelheid gegevens en de complexiteit van de gemiddelde bedrijfsboekhouding, feitelijk meerdere wilsbesluiten van de opsteller vereist, alsook van diegene die de aangifte ondertekent c.q. goedkeurt. Pas na voltooiing van dit proces kan het wilsbesluit om de aangifte in te dienen worden genomen. Gelet daarop is hier evenmin sprake van samenvallende rechtsmomenten, ook al is de aangifte elektronisch verzonden. De officier van justitie werd ten aanzien van deze aangifte ontvankelijk geacht voor het ten laste gelegde art. 225, lid 1, Sr.<sup>16</sup>

Uit deze zaken volgt dat bij het beoordelen van de vraag of vervolging op grond van art. 225, lid 1, Sr toch ook in strijd is met de vervolgingsuitsluitingsgrond wordt bezien of het valselijk opmaken van de aangiften en het gebruikmaken daarvan door deze onjuiste aangiften bij de Belastingdienst in te dienen, volledig met elkaar samen vallen. In die gevallen bestaat er grond specialiteit van de AWR aan te nemen, zodat het ten laste leggen van valsheid in geschrifte leidt tot niet-ontvankelijkheid in de vervolging.<sup>17</sup>

Een andersluidend oordeel is te vinden in een arrest van Hof Amsterdam waarin de tenlastelegging niet zag op het *gebruiken* van valse aangiften door de verdachte (bij het voor of op naam van zijn cliënten doen van aangifte) dan wel door zijn cliënten (met behulp van de door de verdachte opgemaakte aangifte). Het hof oordeelde dat het op grond van art. 69, lid 4, AWR gevoerde verweer faalde, omdat het de keuze van de wetgever is geweest deze vervolgingsuitsluitingsgrond te beperken tot (die gevallen waarin de tenlastelegging is toegesneden op) art. 225, lid 2, Sr:

‘Het is niet aan de rechter dit uit te breiden. Voor een ruime interpretatie (...) zodat de uitsluitingsgrond tevens ziet op artikel 225, eerste lid, Sr ziet het hof in het onderhavige geval aanleiding noch mogelijkheid. Het hof voegt daar (volledigheidshalve) aan toe dat de door de verdachte opgemaakte belastingaangiften door hem niet alleen zijn gebruikt om aangifte te (laten) doen bij de Belastingdienst,

14 Hof Arnhem-Leeuwarden 5 juli 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:5998.

15 Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:807 en zie ook Rb. Amsterdam 21 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1083 (en zie Rb. Amsterdam 27 juli 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:4722).

16 Rb. Amsterdam 15 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1625.

17 Rb. Amsterdam 8 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1478.

maar tevens hebben gediend als grondslag en ter onderbouwing van zijn bij zijn cliënten ingediende declaraties en daarmee ook een andere (niet-fiscale) functie hebben gehad tegen anderen dan de Belastingdienst.<sup>18</sup>

Hoewel de rechtbank naar onze mening een goed te volgen ruime uitleg gaf aan de vervolgingsuitsluitingsgrond, is het oordeel van het hof beperkter.

### Administratieplicht

Het is vaste jurisprudentie dat onjuiste of valse stukken niet zijn uitgezonderd van de aan de fiscale administratieplicht als bedoeld in art. 52 AWR gekoppelde bewaarplicht.<sup>19</sup> Hof Den Bosch herhaalde in 2017 deze overweging om tot een vrijspraak te komen ten aanzien van een schending van de administratieplicht (art. 52 AWR):

‘Van de aan de fiscale administratieplicht gekoppelde bewaarplicht zijn onjuiste of valse stukken niet uitgezonderd. (...) Het hof is daarom van oordeel dat niet wettig en overtuigend kan worden bewezen dat de verdachte, met het in de administratie opnemen en/of verwerken en/of voorhanden hebben van valselijk opgemaakte facturen, geen administratie overeenkomstig de bij of krachtens de Belastingwet gestelde eisen heeft gevoerd.<sup>20</sup>

Uiteraard staat het niet opnemen van bepaalde facturen hier los van. Nu uit de administratie – door het opnemen van valse facturen – niet blijkt wat de exacte rechten en verplichtingen zijn van de administratieplichtige, blijft dit een niet goed te volgen oordeel. Zoals in eerdere Tours al eens is opgemerkt, blijft het onduidelijk op welke wijze een bewaarplicht kan worden geconstrueerd voor bescheiden die een onjuist beeld scheppen en dus per definitie niet tot de administratie zouden moeten mogen behoren. De bewaarplicht is in deze gevallen weliswaar nageleefd, maar de gehele administratie kan wel als een vals geschrift in de zin van art. 225, lid 1, Sr ten laste worden gelegd.

### Gelijkheidsbeginsel

Het zal voor menig verdachte als een ongelijke behandeling voelen als hij wél en zijn medeverdachten niet verder worden vervolgd. Een beroep op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waaronder het gelijkheidsbeginsel, ten gevolge waarvan het OM niet-ontvankelijk zou moeten worden verklaard, is dan uiteraard het proberen waard. Een grote kans van slagen heeft het echter niet, nu het opportuniteitsbeginsel aan het OM de bevoegdheid toekent zelfstandig te beslissen of al dan niet vervolging van een persoon moet plaatsvinden. Volgens vaste jurisprudentie leent de beslissing om tot vervolging over te gaan

zich slechts in zeer beperkte mate voor een inhoudelijke rechterlijke toetsing. Hof Amsterdam oordeelde niet alleen dat het OM de verdachte terecht bij het onderhavige strafrechtelijk onderzoek had betrokken, maar dat ook een medeverdachte is vervolgd, zodat het verweer reeds hierop strandde.<sup>21</sup>

Een verweer dat sprake is van rechtsongelijkheid als degenen voor wie de aangiften door de verdachte zijn ingevuld daar zelf ook schuld aan hadden en niet worden vervolgd, strandde eveneens:

‘reeds omdat de rol van de verdachte, die zich heeft voorgedaan als iemand die weet hoe de fiscale wetgeving wordt toegepast, bij het invullen en indienen van diverse onjuiste aangiften, niet op één lijn gesteld kan worden met die van degenen die zijn hulp hebben gevraagd bij het doen van aangiften. Gelet op hetgeen hiervoor reeds is overwogen ten aanzien van het Protocol AAFD geldt dat voor de verdachte is voldaan aan de voorwaarden om tot strafrechtelijke vervolging over te gaan. Voor de individuele belastingplichtigen geldt dat zij niet voldoen aan de voorwaarden om tot strafrechtelijke vervolging over te gaan. Van rechtsongelijkheid is geen sprake’.<sup>22</sup>

Ook een niet-ontvankelijkheidsverweer wegens schending van het gelijkheidsbeginsel en het verbod op willekeur omdat de zaak tegen een getuige, onder wiens naam de aangifte omzetbelasting was ingediend, niet werd vervolgd, maar was geseponeerd, slaagde niet. Rechtbank Amsterdam oordeelde dat er geen sprake was van een dusdanig ongelijke situatie, dat de officier van justitie enkel al om die reden niet-ontvankelijk dient te worden verklaard in de vervolging. De verdachte oefende ten tijde van het ten laste gelegde een volledige volmacht uit over het bedrijf en ook de eigenaar van het bedrijf is gedagvaard. De zaak tegen de getuige is weliswaar geseponeerd, maar hij verrichtte werkzaamheden in loondienst voor het bedrijf en diende volgens zijn arbeidscontract ter zake van zijn verrichtingen primair te rapporteren aan verdachte. Er werd geoordeeld dat er geen sprake was van gelijke gevallen, waardoor ook geen sprake hoeft te zijn van een gelijke behandeling.<sup>23</sup>

### Richtlijnen AAFD thans Protocol AAFD (en voorheen ook ATV-richtlijnen)

Nu de drempelbedragen in het Protocol AAFD hoger liggen dan de drempelbedragen in de voorheen geldende Richtlijnen AAFD, kan strijd met het Protocol eerder aan de orde zijn. Uiteraard is wel van belang dat deze daadwerkelijk van toepassing waren ten tijde van de ten laste gelegde feiten. Er wil nog wel eens een beroep worden gedaan op een (nog) niet van toepassing zijnde Protocol of niet van

18 Hof Amsterdam 20 december 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5825.

19 HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030.

20 Hof Den Haag 4 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2994.

21 Hof Amsterdam 29 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:1207.

22 Hof Amsterdam 14 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:5050.

23 Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1359.

toepassing zijnde Richtlijnen, waarbij net andere criteria kunnen gelden.<sup>24</sup>

In een zaak werd aangevoerd dat aan geen enkel voor strafrechtelijke afdoening vereist aspect werd voldaan. Het hof echter overwoog dat in dit geval (categorie I met een nadeel van ten minste € 15.000 en minder dan € 125.000 en waarbij ten minste één van de overige aspecten aan de orde moet zijn) dat het aspect ‘Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur’ van toepassing is. Opmerkelijk is vervolgens dat het hof oordeelt dat niet wettig en overtuigend kan worden bewezen dat sprake is geweest van een nauwe en bewuste samenwerking bij het doen van de onjuiste belastingaangiften tussen de verdachte (bestuurder van de betrokken B.V. op wiens naam de onjuiste aangifte omzetbelasting zouden zijn ingediend), het boekhoudkantoor en/of de boekhouder zodat deze verdachte (bestuurder) van medeplegen wordt vrijgesproken. De boekhouder ging voor de aangiften omzetbelasting af op de door de verdachte verstrekte bedragen aan betaalde en in rekening gebrachte BTW. Deze boekhouder werd eerst achteraf, namelijk bij (de poging tot) het opstellen van de jaarstukken, bekend met de onjuistheid van de bedragen die in de eerder ingediende aangiften waren vermeld.<sup>25</sup> In eerste instantie rijst hierdoor de vraag of niet achteraf moest worden geconcludeerd dat er geen sprake was van het bedoelde aspect uit de ATV-richtlijnen? De rechter zal immers bij een verweer dat niet is voldaan aan de ATV-richtlijnen moeten beoordelen of het OM zich wel op het standpunt kon stellen dat het aangevoerde aspect – in dit geval de betrokkenheid van de boekhouder – aan de orde was. Echter, bij verdere lezing van deze uitspraak blijkt de rol van de boekhouder toch dusdanig te zijn geweest, dat het oordeel omtrent het aanwezig zijn van dit specifieke aspect wel kan worden gevolgd.

In een zaak waarover Hof Arnhem-Leeuwarden een oordeel velde, werd verweer gevoerd omtrent de hoogte van het nadeel voor de Staat, zodat niet zou zijn voldaan aan de voorwaarden uit de ATV-richtlijnen. Het hof overwoog (hetgeen vaste jurisprudentie is) dat de omvang van de te weinig geheven belasting moet worden bepaald aan de hand van de gegevens zoals die beschikbaar waren op het moment van het nemen van de vervolgingsbeslissing. In dat geval was het nadeel door de FIOD berekend op € 265.743. Gelet op dit bedrag kon het Openbaar Ministerie tot strafvervolgning overgaan.

‘Dat achteraf is gebleken dat het bedrag dat door de FIOD destijds is berekend wellicht naar beneden had moeten worden bijgesteld doet daar niet aan af, nu het hof geen reden heeft om aan te nemen (en ook door de verdediging niet is aangevoerd) dat het nadeelbedrag toen bewust en in strijd met de belangen van verdachte te hoog is vastgesteld. Het feit dat nadien door de Belastingkamer van dit hof tot

een andere basis van de heffingsgrondslag is gekomen doet hier niet aan af.’<sup>26</sup>

Als de berekeningen van de FIOD mitsdien maar hoog genoeg uitvallen ... Dit geeft toch een onbevredigend gevoel.

### Strekkingsvereiste

Naar bestendige jurisprudentie is aan het strekkingsvereiste voldaan indien de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. De te geringe heffing dient op grond van algemene ervaringsregels naar redelijke verwachting waarschijnlijk te zijn. Het strekkingsvereiste dient dus naar objectieve maatstaven te worden ingevuld, waarbij geen plaats is voor een subjectief oogmerk van de verdachte tot benadeling van de fiscus.

Hof Den Bosch overwoog in een zaak waarin sprake was van vennootschappen die een herinvesteringsreserve hebben gevormd.

‘Over die winst en daarmee ook over het bedrag van de afgeboekte herinvesteringsreserve hoeft pas te worden afgerekend bij vervreemding van het vervangende bedrijfsmiddel. Toepassing van de herinvesteringsreserve leidt in het algemeen dus niet tot afstel van belastingheffing maar tot uitstel.’

En in dezelfde uitspraak: ‘Toepassing van willekeurige afschrijving leidt dus niet tot afstel van belastingheffing, maar wel tot uitstel daarvan.’ Beide overwegingen sluit het hof af met het oordeel: ‘Daarmee leidt het wel tot belastingnadeel voor de Staat der Nederlanden in het jaar waarin de willekeurige afschrijving ten onrechte wordt toegepast. Derhalve is ook aan het strekkingsvereiste voldaan.’<sup>27</sup> Het hof beperkt de beoordeling tot het jaar waarin willekeurig is afgeschreven. Dat ligt echter niet voor de hand. De willekeurige afschrijving leidt immers in latere jaren tot een verlaagde of non-existente afschrijving dan wel bij vervreemding een hogere belastbare winst. Van benadeling van de fiscus lijkt dan geenszins sprake. Uitstel van belasting leidt er uiteindelijk in beginsel toch niet toe dat er te weinig belasting wordt voldaan, het wordt alleen later voldaan. Dit oordeel is dan ook niet goed te volgen.

In een zaak waarin door de verdediging werd aangevoerd dat de Belastingdienst geen nadeel heeft geleden, doordat het benadelingsbedrag geheel is betaald, werd geoordeeld dat niet doorslaggevend is of feitelijk nadeel is geleden, maar of de gedraging daartoe strekte. De rechtbank oordeelde dat deze verdachte onjuiste en onvolledige aangiften inkomstenbelasting had gedaan, waarbij het doel van verdachte was minder belasting te betalen dan verplicht. Dat het

24 Rb. Overijssel 4 september 2017, ECLI:NL:RBOVE:2017:3435 en -3438.

25 Hof Den Bosch 4 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2996.

26 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6183.

27 Hof Den Bosch 26 oktober 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4677 en -76 en -78.

bedrijf achteraf de belasting heeft betaald, doet niet af aan de wederrechtelijkheid van het handelen van verdachte. Oftewel, een verweer op basis van het strekkingsvereiste slaagde niet.<sup>28</sup>

Enigszins in lijn met een verweer op grond van het strekkingsvereiste is het verweer van een verdachte dat weliswaar onjuiste bedragen aan omzet zijn opgegeven, maar dat hij van plan was de aangiften van de eerste drie kwartalen naderhand te corrigeren door middel van een suppletieaangifte. In dat geval zou de fiscus uiteindelijk niets te kort komen, was de kennelijke gedachte. De rechtbank overwoog hieromtrent:

‘Hieruit concludeert de rechtbank dat verdachte opzet heeft gehad op het doen van onjuiste en onvolledige aangiften. Het voornemen om bij een suppletieaangifte de juiste omzet te vermelden doet aan deze conclusie niet af, nu de suppletieaangifte niet is bedoeld voor het oplossen van liquiditeitsproblemen van ondernemers, (...), en bovendien het strafbare feit reeds was voltooid.’<sup>29</sup>

## Opzet

Niet zelden wordt het verweer gevoerd dat vrijspraak moet volgen nu het opzet van de verdachte nooit gericht is geweest op het doen van onjuiste aangiften en dat hij of zij slechts heeft gehandeld op basis van hetgeen door de boekhouder of de adviseur werd verzocht of dat in ieder geval de schuld bij deze boekhouder of adviseur ligt.<sup>30</sup> Uiteraard kan dat het geval zijn geweest. Een situatie waarin weliswaar is komen vast te staan dat de boekhouder ernstig nalatig is geweest in haar werkzaamheden, opdrachten niet is nagekomen, de verwerking van de administratie niet of nauwelijks heeft uitgevoerd en bij het doen van de aangiften omzetbelasting genoegzaam genomen met door de verdachte doorgegeven bedragen zonder te verifiëren of deze juist waren, brengt echter niet zonder meer met zich dat de verdachte vrijuit gaat. Door niet in te grijpen waar de verdachte had behoren in te grijpen, is de verdachte tekortgeschoten in haar samenwerking met de boekhouder. Sprake was van voorwaardelijk opzet.<sup>31</sup> De omgekeerde situatie kan zich ook voordoen, waarbij de adviseur vertrouwde op zijn klant. Dit was het geval in een zaak waarin een klant zijn administratie inleverde bij de verdachte adviseur, waarna de administratie werd verwerkt en (onder meer) de aangiften omzetbelasting werden ingediend. Bij het doen van die aangiften maakte de adviseur gebruik van inkoopverklaringen en inkoopfacturen die door de klant beschikbaar waren gesteld, maar achteraf vervalst bleken te zijn. Er werd te

weinig omzetbelasting voldaan. In dit geval echter mocht de adviseur volgens de rechtbank vertrouwen op de juistheid van de door de klant aangeleverde administratie. Niet kon worden vastgesteld dat hij het onjuist inboeken van de verkoopfacturen willens en wetens heeft gedaan. Ook waren geen bijkomende feiten en omstandigheden gebleken op grond waarvan deze adviseur extra alert had dienen te zijn op onvolkomenheden in de administratie zoals deze door de klant ter verwerking werd aangeboden. Vrijspraak volgde.<sup>32</sup>

De volgende overweging roept in eerste instantie vraagtekens op:

‘Uit de bewijsmiddelen kan niet expliciet worden afgeleid dat de verdachte wist dat de (...) vervoerde sigaretten niet in de accijnsheffing betrokken waren. Naar het oordeel van het hof heeft het transport van deze sigaretten echter onder zodanig verdachte omstandigheden plaatsgevonden en was de betrokkenheid van verdachte daarbij zodanig dat het niet anders kan dan dat verdachte ten minste bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de door hem vervoerde sigaretten onveraccijnsd waren.’

Op basis van nadere overwegingen echter komt het hof tot het oordeel dat een en ander in elk geval leidt tot de conclusie dat de verdachte *zich ervan bewust was* dat het in casu zeer waarschijnlijk om een illegale vracht sigaretten ging. Desondanks heeft de verdachte de lading vervoerd. Het hof concludeerde dat de verdachte ten minste voorwaardelijk opzet heeft gehad.<sup>33</sup>

Ook interessant is de volgende overweging:

‘Verdachte was bovendien bekend met het standpunt van de belastingdienst dat het btw-tarief van 6% niet meer geldig was. In plaats van een tegengestelde zienswijze in te dienen (en zijn standpunt op die wijze te bepleiten), heeft hij aan de belastingdienst verklaard het hogere tarief te zullen doorvoeren terwijl hij feitelijk de matrassen bleef leveren tegen het btw-tarief van 6%. Verdachte wist dat hij een constructie had bedacht waar veel vraagtekens bij geplaatst kunnen worden en hij heeft deze constructie niet voorgelegd aan de belastingdienst. Ook heeft hij deze constructie niet laten toetsen door een belastingdeskundige alvorens de nieuwe werkwijze in te voeren. Daarmee heeft hij bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat ten onrechte het lage btw-tarief in rekening werd gebracht en hij daardoor onjuiste belastingaangiften deed.’<sup>34</sup>

Leidt dit er nu toe dat belastingplichtigen alles vooraf móeten voorleggen aan de fiscus om risico's af te dekken? Geeft de fiscus dan daadwerkelijk te allen tijde een passend en afdoende antwoord? Dient het niet-toetsen te leiden

28 Rb. Midden-Nederland 5 juli 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:3333.

29 Rb. Amsterdam 12 april 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:2415. Zie voor een gelijkkluidend oordeel Rb. Amsterdam 8 november 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:8802.

30 Zie ook Rb. Amsterdam 29 september 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:7068.

31 Hof Den Bosch 4 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2996, zie ook bijv. Rb. Amsterdam 8 november 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:8801 en - 8802.

32 Rb. Oost-Brabant 13 november 2017 (niet gepubliceerd).

33 Hof Amsterdam 15 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:1142.

34 Rb. Amsterdam 8 november 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:8803.



tot opzet, ook als de belastingplichtige meende een juiste handelwijze te volgen? Dat kan wel haast niet worden geloofd.

### Vordering verstrekking gegevens

Inbeslagneming is zeker in de steeds meer gedigitaliseerde wereld een ingewikkelde kwestie. Een leverancier van softwarepakketten – welk pakket de mogelijkheid biedt administratie te voeren en belastingaangiften te doen – zag zich geconfronteerd met een vordering verstrekking gegevens (art. 126ng Sv). Zij heeft vervolgens geklaagd over de kennisneming en het gebruik van gegevens die op de vordering zijn verstrekt. Zij heeft gesteld dat het fiscale softwarepakket een zogenoemde cloudapplicatie is, wat inhoudt dat de gebruiker van het programma overal ter wereld toegang heeft tot de door hem ingevoerde gegevens. Deze gegevens staan niet op de computer van de klant, maar zijn geplaatst op een server van Amazon in Ierland. Klaagster huurt een deel van de server van Amazon ten behoeve van haar klanten en het is daarmee klaagster die voor haar klanten de mogelijkheid faciliteert om bij de cloud te komen, waar de klanten toegang hebben tot de door hen opgeslagen gegevens. Klaagster stelt zich daarbij op als provider. Zij biedt immers diensten aan aan klanten tegen een vergoeding en is daarmee de toegangspoort voor die klanten tot de server. De raadkamer oordeelde dat deze klaagster kan worden aangemerkt als een aanbieder van een communicatiedienst (als bedoeld in art. 126la, onder a, Sv), zodat de vordering op juiste gronden is gedaan.<sup>35</sup> De overwegingen omtrent het oordeel dat sprake is van een communicatiedienst doen een beetje gekunsteld aan. Daarnaast wekt het oordeel dat in dit geval deze klaagster gegevens die zich in de cloud in nota bene een ander land bevonden, diende te verstrekken en dat deze vervolgens mogen worden gebruikt, verbazing. Had hier niet een verweer moeten worden gevoerd dat de gegevens zich in een ander land bevinden en dat de officier van justitie maar een rechtshulpverzoek moet doen om aan die gegevens te komen?

### Kwaliteitsdelict

Oordelen omtrent het begrip ‘kwaliteitsdelict’ kwamen ook in 2017 geregeld voor. Aan een verdachte werd ten laste gelegd het medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van verzoeken voorlopige teruggaaf. Geoordeeld wordt dat het opzettelijk onjuist doen van een verzoek voorlopige teruggaaf een kwaliteitsdelict betreft, waarbij degene op wiens naam het verzoek wordt gedaan de betreffende kwaliteit heeft. Dit lijkt strijdig met de arresten van de Hoge Raad waarin is geoordeeld dat ook iemand die geen belastingplichtige of inhoudingsplichtige is, voor een onjuiste aangifte in de zin van art. 69, lid 2, AWR kan worden bestraft.<sup>36</sup> In het geval ‘medeplegen’ van een kwaliteitsde-

lict wordt ten laste gelegd, is niet vereist dat alle medeplegers in het bezit zijn van de vereiste kwaliteit. Voldoende is dat een van hen de kwaliteit bezit en dat de ander, i.c. verdachte, daarvan weet heeft gehad. De rechtbank leidt uit het dossier af dat verdachte die wetenschap telkens heeft gehad. Het verweer wordt op dit punt verworpen.<sup>37</sup>

Een verweer dat de verdachte niet de vereiste kwaliteit bezat, wordt ook verworpen in het volgende geval:

‘De verdachte wordt evenwel verweten namens meerdere belastingplichtigen onjuiste belastingaangiften te hebben gedaan, zonder dat daarbij sprake is van enige terugwijzing naar de in artikel 68, eerste lid, AWR, genoemde verplichtingen voor bedoelde belastingplichtigen. De verdachte kan dan ook zelfstandig worden vervolgd voor het doen van onjuiste belastingaangiften op naam van of ten behoeve van bedoelde belastingplichtigen.’<sup>38</sup>

In een andere zaak herhaalde Hof Amsterdam deze eerste overwegingen en verwierp het verweer dat de verdachte de kwaliteit niet bezat eveneens:

‘In het licht van het vorenstaande kan de verdachte dan ook zelfstandig worden vervolgd voor het doen van deze onjuiste belastingaangiften op naam van genoemde fiscale eenheid. (...) Dit alles leidt ertoe dat – anders dan de raadsman kennelijk meent – de fiscale eenheid niet een (in het economisch verkeer optredende) aparte entiteit is die kan en moet worden opgericht en waar de verdachte apart bestuurder van kan zijn, maar slechts de (en alleen voor de omzetbelasting) fiscale verschijningsvorm waarin de vier in de tenlastelegging genoemde vennootschappen zich gezamenlijk aan de belastinginspecteur presenteren.’<sup>39</sup>

Anders oordeelde Hof Den Bosch in een zaak waarin het een verdenking betrof van het indienen van valse belastingaangiften bij de Belastingdienst. Sprake was van aangifteformulieren waarop namen van personen handgeschreven zijn ingevuld en welke personen onwetend waren van deze tenaamstelling en van de ingevulde gegevens in deze formulieren en de indiening ervan, waarin de verdachte niet was uitgenodigd tot het doen van (deze) aangiften en zijn naam daarop ook niet was vermeld als belastingplichtige (aangever). Overwogen werd dat de verdachte in dezen de kwaliteit van aangifteplichtige miste. De aangifteformulieren kunnen niet als, bij de belastingwet voorziene, voor hem (zelf) gedane aangiften worden aangemerkt.

‘Met andere woorden, de belastingwet voorziet niet in een aangifte ten name van een persoon, die onwetend is dat deze aangifte op zijn of haar naam door een andere persoon wordt ingevuld en bij de Belastingdienst wordt ingediend. Het gevolg is dat niet kan worden bewezen dat de verdachte

35 Rb. Overijssel 1 februari 2017, ECLI:NL:RBOVE:2017:417.

36 HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746 en HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

37 Rb. Overijssel 28 oktober 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:4889.

38 Hof Amsterdam 20 december 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5825.

39 Hof Amsterdam 22 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4792.

(mede)pleger is van het onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften.<sup>40</sup>

Deze verdachte werd vrijgesproken van het tenlastegelegde medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften van andere personen. Wel werd hij veroordeeld voor valsheid in geschrifte.

Een geheel andere opvatting heeft kennelijk het Hof Arnhem-Leeuwarden, gezien de volgende overweging in reactie op het verweer dat art. 69, lid 2, AWR zich slechts richt tot degene die gehouden is aangifte te doen, en niet tot (in dit geval) verdachte als notaris: 'Ten eerste is dit standpunt onjuist. Artikel 69 lid 2 AWR richt zich tot een ieder die een bij de wet voorziene aangifte doet, ook al is hij daartoe niet gehouden of doet hij die aangifte namens een ander.'<sup>41</sup> Moet hieruit de conclusie worden getrokken dat er nooit sprake is van een kwaliteitsdelict? Dat kan naar onze mening niet waar zijn.

### Feitelijk leidinggeven

Hof Amsterdam veroordeelde een persoon als feitelijk leidinggever ondanks het feit dat een ander met terugwerkende kracht tot 1 januari van het betreffende jaar werd aangemeld als directeur bij de Kamer van Koophandel. Bij de beoordeling of sprake is van feitelijk leidinggeven werd van belang geacht dat de verdachte ten tijde van de belastingaangifte niet alleen formeel, maar ook feitelijk directeur van het betreffende bedrijf was. De wijziging bij de Kamer van Koophandel doet hieraan niet af, nu niet aannemelijk is geworden dat die wijziging de feitelijke situatie weergaf. Het hof oordeelde dat veeleer moet worden aangenomen dat deze wijziging slechts was bedoeld om de verdachte op kunstmatige wijze buiten beeld te plaatsen.<sup>42</sup>

Ook het niet hebben van enige vorm van effectieve controle op de financiën van de vennootschap en het uitoefenen van controle op de gedragingen van medewerkers kan tot de bewezenverklaring van (opzet aan) feitelijk leidinggeven leiden.<sup>43</sup>

In een zaak waarin een verdachte terecht stond ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangiften ten name van een fiscale eenheid, overwoog het hof dat de fiscale eenheid in de periode van de ten laste gelegde feiten niet meer bestond. Een niet (meer) bestaande belastingplichtige is geen omzetbelasting verschuldigd. Bij gebreke van het bestaan van de fiscale eenheid kon niet wettig en overtuigend worden bewezen dat het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte er telkens toe strekte dat te weinig belasting werd geheven;

vrijspraak volgde.<sup>44</sup> Aan de wijze waarop en wie de Belastingdienst in dit geval had moeten uitnodigen tot het doen van aangifte wordt nog een overweging gewijd.

### Medeplegen

Uiteraard komt in vele oordelen de deelnemingsvariant 'medeplegen' aan de orde. Het oordeel luidt veelal op basis van de feiten dat sprake is geweest van nauwe en bewuste samenwerking tussen meestal de medeverdachten en de verdachte, zodat het medeplegen van het onjuist indienen van belastingaangiften door de verdachte kan worden bewezen.<sup>45</sup>

Soms echter is er geen bewijs voor het medeplegen aanwezig. In het geval dat, zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat de verdachte wetenschap had van het feit dat zich in de container onveraccijnsde sigaretten bevonden, op basis van het dossier en het verhandelde ter zitting niet kan worden vastgesteld dat de verdachte een wezenlijke bijdrage heeft geleverd aan het ten laste gelegde feit, dient te worden geconcludeerd dat er geen wettig en overtuigend bewijs is voor het (al dan niet in vereniging) voorhanden hebben van onveraccijnsde sigaretten, zodat de verdachte daarvan dient te worden vrijgesproken.<sup>46</sup> Een kort maar krachtig oordeel.

### Medeplichtigheid

Hoe ver de deelnemingsvarianten kunnen reiken blijkt wel uit de veroordeling van een directeur van een bank die voor klanten die over zwart geld beschikten verschillende, al dan niet gecodeerde, buitenlandse ('witte' en 'zwarte') rekeningen opende. Naar de 'zwarte' rekening werd geld overgeboekt dat buiten het zicht van de fiscus werd gehouden. De directeur voerde aan dat hij niet wist dat (een) relatie(s) van de bank valse belastingaangiften deed (deden) en dat de bank middelen verschaftte waarmee het doen van valse belastingaangifte door die relatie(s) werd bevorderd of vergemakkelijkt. Omtrent het ten laste gelegde feitelijk leidinggeven overwoog het hof:

'Uit de gebezigde bewijsmiddelen leidt het hof af dat verdachte, algemeen directeur van [bank], het beleid binnen [bank] bepaalde en feitelijke zeggenschap had over de gedragingen die [bank] heeft verricht. Voorts leidt het hof daaruit af dat binnen deze rechtspersoon sprake was van een werkwijze die het voor klanten mogelijk maakte om vermogen op een zodanige wijze te beleggen dat het buiten het zicht van de fiscus kon blijven, van welke werkwijze verdachte op de hoogte was en welke werkwijze verdachte ook heeft uitgedragen richting zijn werknemer.'

Al met al leidde dit tot een veroordeling van de directeur voor het feitelijke leidinggeven aan de medeplichtigheid

40 Hof Den Bosch 21 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:5149.

41 Hof Arnhem-Leeuwarden 20 september 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8224.

42 Hof Amsterdam 29 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:1207.

43 Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1354.

44 Hof Den Bosch 20 juni 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2771 en -2772.

45 Hof Amsterdam 14 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:5050.

46 Rb. Rotterdam 22 juni 2017, ECLI:NL:RBROT:2017:6213.

van de bank aan het door de betreffende klanten onjuist en/of onvolledig doen van de belastingaangiften.<sup>47</sup>

### Redelijke termijn

Niet zelden is in geschil wanneer de redelijke termijn is aangevangen, uiteraard teneinde vast te kunnen stellen of al dan niet sprake is van overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen een berechting dient plaats te vinden. Hof Den Bosch zag zich voor deze vraag geplaatst in een zaak waarin de rechtbank overwoog dat het aanvangsmoment van de redelijke termijn was gelegen op de datum van het eerste verhoor van de verdachte door FIOD-opsporingsambtenaren. In die zaak was de betreffende verdachte echter al eerder door een controleambtenaar van de Belastingdienst in verband met een vergrijpboete gehoord, waarbij hem de cautie werd medegedeeld. Anders dan de rechtbank overwoog het hof dat leidend is of de verdachte aan een vanwege een overheidsorgaan jegens hem verrichte handeling een redelijk vermoeden kon ontleen dat tegen hem zou worden opgetreden met het oog op bestraffing, los van de vraag of deze handeling in een bestuursrechtelijk of strafrechtelijk kader is geschied. Door de eerdere mededeling door de ambtenaren van de Belastingdienst (niet zijnde FIOD) werd deze verdachte bekend met de omstandigheid dat hij van overheidswege mogelijkerwijs zou worden bestraft voor geconstateerde onregelmatigheden in de aangiften omzetbelasting en hij sinds die tijd daarover in onzekerheid verkeerde. Vanaf dat moment is de redelijke termijn mitsdien aangevangen. De omstandigheid dat op een later tijdstip op grond van het una via-beginsel is besloten de zaak strafrechtelijk en niet bestuursrechtelijk af te doen, doet daar niet aan af. Evenmin doet daar aan af, dat de eerder gegeven cautie betrekking heeft op het beboetbare feit dat omzetbelasting niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn, is betaald, terwijl de verdachte in deze strafzaak ten laste is gelegd opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig te hebben gedaan. Er is immers sprake van hetzelfde feit en bovenal is doorslaggevend, dat de eerder gegeven cautie betrekking heeft op de in art. 6 EVRM bedoelde *criminal charge*.<sup>48</sup>

### Art. 74 AWR

De Hoge Raad wees arrest in een zaak waarin het OM cassatie had ingesteld en klaagde over het oordeel van het hof dat art. 74 AWR eraan in de weg staat dat aan de betrokkene een ontnemingsmaatregel kan worden opgelegd. Het betrof een natuurlijk persoon veroordeeld ter zake van feitelijke leidinggeven aan het door een rechtspersoon begaan van valsheid in geschrifte alsook van opzettelijk onjuiste belastingaangiften. Het hof overwoog onder verwijzing naar art. 74 AWR (dat geen ontnemingsmaatregel kan worden opgelegd ter zake van bij de belastingwet

strafbaar gestelde feiten) dat met betrekking tot eventueel financieel voordeel dat de veroordeelde zou hebben genomen door het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften, het hof geen ontnemingsmaatregel zal opleggen. De Hoge Raad overwoog:

'Het middel berust op de opvatting dat art. 74 Awr niet uitsluit dat een ontnemingsmaatregel wordt opgelegd aan de natuurlijke persoon die aan door een rechtspersoon gepleegde, bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten feitelijke leiding heeft gegeven en uit die feiten, al of niet naast de rechtspersoon, wederrechtelijk voordeel heeft verkregen. Die opvatting is onjuist.'<sup>49</sup>

### Inkeer

Ten aanzien van de inkeerregeling geldt dat deze regeling ook in 2017 weer onderwerp van politiek debat was ten gevolge waarvan de inkeerregeling ten aanzien van buitenlands vermogen in box 3 per 1 januari 2018 is ingeperkt. Het voorstel hiertoe werd opgenomen in de Overige fiscale maatregelen 2018, waarbij werd opgemerkt dat de maatschappelijke opvattingen over belastingontduiking en de toegenomen pakkans maken dat de inkeerregeling is achterhaald. Van belang is echter dat blijkens het overgangsrecht art. 67n en 69, lid 3, AWR van toepassing blijven op aangiften die vóór 2018 zijn gedaan of hadden moeten worden gedaan. Dat betekent dat eerst ten aanzien van de (opzettelijk) onjuiste belastingaangiften met betrekking tot buitenlands vermogen in box 3 die na 1 januari 2018 worden ingediend de inkeerregeling daadwerkelijk niet meer geldt.

Een vervolg op de in de Tour 2016 aangehaalde opmerkelijke casus over inkeren en de samenloop met het delict witwassen is in 2017 gekomen, waarbij het ging om een zoon die samen met zijn moeder naar Luxemburg was afgereisd om geldbedragen contant op te nemen (van een fiscaal (nog) niet verantwoorde bankrekening), welke bedragen hij vervolgens aan zijn moeder overhandigde. Aan de zoon werd tenlastegelegd dat hij zwart geld zou hebben overgedragen en mitsdien witgewassen. De zoon deed een beroep op de inkeerbepalingen. De Hoge Raad wees arrest, waarin is overwogen dat in beginsel slechts de schuldige – in de regel de belastingplichtige – van de inkeerregeling kan profiteren en niet degene die kennelijk op enigerlei wijze heeft bijgedragen aan de aan de schuldige verweten gedraging. Onder bijzondere omstandigheden kunnen beginzelen van een behoorlijke procesorde meebrengen dat, indien vervolging van het fiscale misdrijf op grond van art. 69, lid 3, AWR is uitgesloten, niet alsnog ter zake van het desbetreffende feitencomplex een op overtreding van art. 420bis Sr toegespitste strafvervolging wordt ingesteld.<sup>50</sup> De zaak werd verwezen en in de Tour 2016 is al opgemerkt dat wij erop vertrouwden dat het hof na verwijzing zal oordelen dat de beginzelen van een behoorlijke procesorde in dit

47 Hof Den Bosch 27 januari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:251.

48 Hof Den Bosch 26 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4107.

49 HR 4 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1229.

50 HR 5 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:555.

geval aan de vervolging in de weg staan. Het verwijzingshof Arnhem-Leeuwarden heeft echter inmiddels uitspraak gedaan, hetgeen helaas geen recht heeft gedaan aan onze verwachtingen. Opmerkelijk is dat de advocaat-generaal bij het hof de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie vorderde ter zake van het delict witwassen, doordat hij uitging van hetgeen door verdachte is aangevoerd, te weten dat verdachte heeft bevorderd dat zijn moeder de schenking meldde bij de Belastingdienst van het zwarte geld, zodat daarover alsnog belasting kon worden geheven. Het hof overwoog echter dat de Belastingdienst al op de hoogte was gebracht van de schenking en dat verdachte pas naar aanleiding van het handelen van de Belastingdienst openheid van zaken heeft gegeven. Omdat de Belastingdienst al op de hoogte was van de schenking voordat er openheid van zaken werd gegeven, oordeelt het hof dat de moeder van verdachte geen beroep op de inkeerregeling toekwam. Dit heeft tot gevolg dat ook aan verdachte (de zoon), als 'afgeleid spijtoptant', evenmin een beroep op de werking van de inkeerregeling toekomt. Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat het hof evenmin het 'bevorderen van inkeer' aannemelijk acht geworden. Het hof verwerpt het beroep op niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging ten aanzien van het delict witwassen en de verdachte wordt alsnog veroordeeld voor witwassen.<sup>51</sup> Een opmerkelijke uitkomst van deze procedure.

Hoewel een fiscale uitspraak, is het vermelden van de uitspraak van de Rechtbank Gelderland in dit licht van belang. De rechtbank oordeelde dat de inkeerregeling valt onder het bereik van art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR. Dit brengt mee dat geen zwaardere straf mag worden opgelegd dan ten tijde van het plegen van het strafbaar feit van toepassing was. In het verleden luidde de inkeerregeling zo, dat geen vergrijpboeten werden opgelegd. Pas later werd de inkeerregeling gewijzigd, waarbij toch vergrijpboeten konden worden opgelegd. De rechtbank overwoog dat in dat geval de boete kwam te vervallen voor zover deze betrekking had op aangiften van vóór 1 januari 2010. Dit zijn de aangiften die zijn gedaan na de verscherping van de inkeerregeling op 2 juli 2009. Hoewel dit natuurlijk een toe te juichen uitspraak is, kan worden betwijfeld of dit oordeel uiteindelijk tot in hoogste instantie in stand zal blijven, maar dit oordeel (in reactie op de ingediende sprongcassatie) moet worden afgewacht.

In een strafzaak tegen een voormalig advocaat die ook werkzaam is geweest als advocaat-generaal bij het Openbaar Ministerie werd betoogd dat was voldaan aan de voorwaarden van de inkeerregeling, waarbij erop werd gewezen dat de inkeer gefaseerd kan plaatsvinden en dat niet alle informatie in één keer hoeft te worden verstrekt. De rechtbank oordeelde echter dat niet werd voldaan aan de voorwaarden, nu de verdachte weliswaar zijn intentie tot inkeer kenbaar had gemaakt, maar vervolgens niet alsnog een juiste en volledige aangifte had gedaan dan wel juiste en volledige inlichtingen had verstrekt.

Bepaalde informatie werd eerst niet dan wel niet uit eigener beweging verstrekt. 'Op grond van het vorenstaande concludeert de rechtbank dat de verdachte geen volledige openheid van zaken heeft gegeven over zijn niet eerder in de belastingheffing betrokken inkomsten. Het is aan derden en niet aan de verdachte zelf toe te rekenen dat de informatie met betrekking tot deze inkomsten boven water is gekomen. De verdachte heeft daarmee niet voldaan aan de voorwaarde alsnog eigener beweging volledige inlichtingen te verstrekken en kan geen succesvol beroep doen op de inkeerregeling. Het OM is ontvankelijk in de vervolging.' Het is dus uitdrukkelijk aangewezen bij een inkeer volledige openheid van zaken te geven en niet te trachten bepaalde informatie alsnog achter te houden.

Het zonder nadere toelichting indienen van jaarstukken en daarbij geen suppletieaangiften indienen, kan niet worden opgevat als het doen van een aanvullende opgave in verband met de periodieke aangiften omzetbelasting, zodat een beroep op de inkeerregeling ook in deze situatie werd verworpen. Daarbij kwam in dit geval overigens dat het hoorgesprek, waarbij uitleg was gegeven over de administratie en de jaarstukken, heeft plaatsgevonden na de aankondiging van een boekenonderzoek, zodat niet kan worden gezegd dat de gegevens zijn verstrekt voordat de verdachte wist dat de Belastingdienst hiervan op de hoogte zou komen.

## Andere delicten

### Criminele organisatie

Bij fraude door middel van een btw-carrousel rijst al snel de gedachte aan een criminele organisatie. Dat daarvan echter niet altijd sprake behoeft te zijn, blijkt uit de volgende overweging:

'Hoewel fraude door middel van een btw-carrousel (...) zonder twijfel een zekere planning vereist, (...) is de rechtbank van oordeel dat niet bewezen kan worden dat verdachte heeft deelgenomen aan een criminele organisatie (...). Uit het dossier blijkt dat verdachte de initiator van de fraude was en daartoe, al dan niet direct, de controle had over een aantal rechtspersonen. Via die rechtspersonen waren meerdere andere natuurlijke personen betrokken bij handelingen die gericht waren op de uiteindelijke fraude. Er kan echter niet bewezen worden dat de medeverdachten (...) en de rechtspersonen die zij formeel bestuurden – in zijn algemeenheid wisten van het criminele oogmerk van verdachte. Naar het oordeel van de rechtbank zijn zij en hun bedrijven door verdachte gebruikt, zonder dat zij op enig moment zicht hebben gehad of hadden moeten hebben op de fraude. (...) is de rechtbank dus van oordeel dat er geen sprake was van een gestructureerd samenwerkingsverband van meerdere personen die een gemeenschappelijk oogmerk deelde.'<sup>52</sup>

51 Hof Arnhem-Leeuwarden 21 juli 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6347.

52 Rb. Amsterdam 2 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:3950.

## Witwassen

Witwassen blijft een veelvuldig voorkomend delict in (ook) fiscale strafzaken. Voor een veroordeling wegens witwassen is kennis of in ieder geval een vermoeden van het onderliggende misdrijf vereist. Indien niet kan worden bewezen dat de verdachte enige wetenschap had van de belastingfraude, kan daarop dus niet het bewijs van het witwassen van die gelden worden gegrond.<sup>53</sup>

Een verdachte die voor belastingplichtigen opzettelijk onjuiste aangiften indiende door gefingeerde aftrekposten op te voeren en vervolgens van hen een percentage als vergoeding voor het doen van de aangiften ontving, werd ook veroordeeld voor gewoontewitwassen. De geldbedragen waren van misdrijf afkomstig, immers uit de ten onrechte ontvangen teruggaven. Verdachte betaalde er zijn vaste lasten van, zodat dit meebracht dat bewezen kon worden verklaard dat de verdachte van misdrijf afkomstige geldbedragen heeft omgezet.<sup>54</sup>

Ook in een zaak waarin geen direct bewijs in het dossier voorhanden was dat de gelden waarop de witwasgedragingen van de verdachte betrekking zouden hebben van enig misdrijf afkomstig zijn, maar waarin de verdachte een ‘hoogst onwaarschijnlijke’ verklaring gaf ten aanzien van de herkomst van ca. 200.000 gulden in contanten die hij (pas) in 2016 via De Nederlandsche Bank deels op zijn bankrekening stortte en deels op zijn bankrekening wilde laten storten, werd veroordeeld voor witwassen.<sup>55</sup>

## Zelfstandige strafrechtelijke vs. zelfstandige fiscaalrechtelijke beoordeling?

In 2015 kwam een arrest van de Hoge Raad aan de orde waaruit blijkt dat het oordeel van de fiscale rechter zeker wel een rol kan spelen in de betreffende strafzaak.<sup>56</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden wees het arrest na verwijzing.<sup>57</sup> Ten aanzien van de verhouding van het oordeel van het hof tot het oordeel van de belastingkamer van het Hof 's-Hertogenbosch wordt daarin, onder de toevoeging ‘wellicht ten overvloede’ het volgende opgemerkt.

‘Dat het hoger beroep in de belastingzaak tegen de beslissing van de rechtbank inzake de naheffingsaanslag gegrond is verklaard is niet een gevolg van het feit dat het vermelden van de omzetbelasting (...) correct was, maar omdat het in strijd met het gelijkheidsbeginsel was om (...) de vooraf trek van de omzetbelasting te weigeren (...). Wat er ook zij van de overwegingen met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel van de belastingkamer van het hof 's-Hertogenbosch (...), in de strafzaak constateert het hof een relevant verschil tussen

de transacties van [bedrijf 1] waarbij [bedrijf 2] betrokken was enerzijds en de overige transacties van [bedrijf 1] (...) anderzijds: (...). Daarnaast is er nog een reden waarom de aangifte van [bedrijf 1] onjuist was. (...) [bedrijf 1] zou strafrechtelijk slechts dan geen verwijt kunnen worden gemaakt indien zij naast de in aftrek gebrachte voorbelasting ook over de doorleveringen aan [bedrijf 2] na 23 juli 2003 omzetbelasting in rekening had gebracht. Door zulks na te laten heeft [bedrijf 1] de aangiften onjuist en onvolledig gedaan.’

Hoewel wel wordt gekeken naar het oordeel van de fiscale rechter, beoordeelt de strafrechter het feitencomplex zelfstandig en komt tot een bewezenverklaring van onjuist ingediende aangifte, terwijl de fiscale rechter een streep door de naheffingsaanslag zette.

In dit kader is ook een arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad van belang waarin een belanghebbende niet strafrechtelijk was veroordeeld, nu de zaak door de officier van justitie was geseponneerd en er geen procedure tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel was gestart. Inhoudelijk betrof de zaak het niet hebben opgegeven van inkomsten uit hennepcultuur, waarbij een correctie is doorgevoerd, alsook een boete was opgelegd. In de fiscale procedure werd het sepot in de strafzaak te berde gebracht. Daarover oordeelde het hof dat het aan de belastingrechter is om zich aan de hand van de in de belastingprocedure ingebrachte bewijsmiddelen zelfstandig een oordeel te vormen over de voor de belastingheffing van belang zijnde feiten en omstandigheden.

‘Anders dan in het strafrecht, waarin het ten laste gelegde wettig en overtuigend moet worden bewezen, is het in het belastingrecht reeds voldoende, aldus het Hof, dat het te bewijzen feit aannemelijk wordt geacht. Het sepot noch de omstandigheid dat de Officier van Justitie heeft afgezien van het instellen van een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, brengt naar het oordeel van het Hof mee dat redelijkerwijs moet worden betwijfeld dat belanghebbende inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten.’

## De jurisprudentie van het EHRM

‘brengt mee dat ook in een geval waarin een strafrechtelijke vervolging door seponering is beëindigd en het daardoor niet tot een rechterlijke uitspraak is gekomen, bij een latere bejegening door een bestuurlijke autoriteit of in een latere gerechtelijke procedure sprake kan zijn van schending van artikel 6, lid 2, EVRM. Dit zal zich onder meer kunnen voordoen als het sepot een zogenaamd technisch sepot is, inhoudend dat niet (verder) wordt vervolgd op de grond dat onvoldoende bewijs aanwezig is. In een dergelijk geval is niet uitgesloten dat de latere bejegening door de desbetreffende bestuurlijke autoriteit of de uit de latere gerechtelijke procedure voortvloeiende uitspraak van de rechter twijfel doet ontstaan over de juistheid van de gronden waarop is

53 Rb. Midden-Nederland 30 augustus 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:4350.

54 Hof Amsterdam ECLI:NL:GHAMS:2016:5825.

55 Rb. Oost-Brabant 31 oktober 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:5668.

56 HR (Strafkamer) 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3432.

57 Hof Arnhem-Leeuwarden 8 februari 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:956.

beslist de strafrechtelijke vervolging niet aan te vangen of niet door te zetten. Uit 's Hofs oordelen blijkt niet dat het Hof het voorgaande heeft onderkend. Het eerste middelonderdeel wordt in zoverre terecht voorgesteld.<sup>57</sup>

De Hoge Raad overweegt echter dat dit niet tot cassatie kan leiden, nu niet blijkt dat belanghebbende, op wiens weg dit had gelegen, feiten en omstandigheden heeft aangevoerd dat het door de inspecteur ingenomen standpunt en het oordeel van het hof met betrekking tot de onderhavige aanslagen of de vergrijpboete in strijd met art. 6, lid 2, EVRM twijfel oproept over de juistheid van de gronden van het sepot. Het hof hoefde zich derhalve niet te laten weerhouden van het oordeel dat belanghebbende inkomsten uit hennepcultuur heeft genoten.<sup>58</sup>

## Straffen

Allereerst verdient een fenomeen aandacht dat in de praktijk steeds vaker voorkomt. Dat betreft de wijze van ten laste leggen van bijvoorbeeld valsheid in geschrifte van meerdere onjuiste facturen of bijvoorbeeld het ten laste leggen van meerdere onjuiste frauduleuze gevallen. Het Openbaar Ministerie kiest er met enige regelmaat voor slechts een aantal van die facturen of gevallen specifiek in de tenlastelegging op te nemen. Het wil vervolgens nog wel eens voorkomen dat die andere gevallen dan toch meespelen in de strafzaak en met name tot uiting komen in de strafmaat. Naar onze mening zal het aan de bewoordingen van de tenlastelegging liggen of dat al dan niet redelijk kan zijn. Immers, indien er woorden als 'onder meer' of 'onder andere' worden gehanteerd, dan worden meer gevallen bedoeld dan expliciet worden genoemd. Als er echter sec twaalf aangiften worden tenlastegelegd en er geen andere aangiften ad informandum worden gevoegd, dan zou de beoordeling van de zaak en ook de straf bij een bewezenverklaring zich daartoe moeten beperken.

Als voorbeeld diene deze overweging:

'Hoewel er slechts een aantal gevallen zijn uitgelicht in het dossier en zijn opgenomen in de uiteindelijke tenlastelegging, is de rechtbank van oordeel dat het dossier er blijk van geeft dat in 179 van de 306 onderzochte gevallen sprake is geweest van frauduleus handelen. (...). Uit het boekenonderzoek van de FIOD is gebleken dat in 179 gevallen betalingen zijn gedaan aan de Stichting onder de noemer van "donatie" of "gift", terwijl er tegelijkertijd werkzaamheden zijn uitgevoerd door B.V.'s. Naar 13 van deze donaties heeft de FIOD nader onderzoek gedaan. Bij deze 13 gevallen is sprake geweest van frauduleus handelen (...). Uit het proces-verbaal van de FIOD blijkt dat eenzelfde werkwijze is terug te vinden in de overige 179 gevallen. Gelet op het feit dat alle 13 uitgewerkte gevallen daadwerkelijk frauduleus handelen betroffen, de overeenkomsten in handelen

tussen deze gevallen en het feit dat ook in de overige gevallen diezelfde werkwijze is aangetroffen, is de rechtbank van oordeel dat bij alle 179 gevallen op dezelfde manier gefraudeerd is als bij de gevallen zoals opgenomen in de bewezenverklaring. De rechtbank zal dan ook alle 179 gevallen betrekken bij haar oordeel over de strafmaat.<sup>59</sup>

Dit kan als een onjuiste ontwikkeling worden bestempeld. Immers, het Openbaar Ministerie kiest ervoor welke facturen of welke gevallen zij in de tenlastelegging wenst op te nemen. Indien zij voor meerdere facturen of gevallen wenst 'te gaan', dan moet daarvoor ook expliciet worden gekozen. Dat de rechter een verdachte vervolgens voor meer dan hetgeen hem op de tenlastelegging werd verweten een straf toebedeelt, kan naar onze mening geenszins de bedoeling zijn.

Een ander fenomeen is dat bij de strafoplegging van een ander – lees hoger – benadelingsbedrag wordt uitgegaan:

'Hoewel "maar" € 74.249,- aan verdachte is uitgekeerd, zal de rechtbank bij het bepalen van de strafmaat uitgaan van het door verdachte beoogde nadeel van € 312.203,-. Immers is het niet aan verdachte te danken dat niet dit gehele bedrag aan hem is uitbetaald, maar aan de oplettendheid van de belastingambtenaren.'<sup>60</sup>

In dit licht is deze overweging van het Hof Den Bosch ook relevant:

'Hoewel de term "waaronder" naar de letter gezien de mogelijkheid open laat dat de tenlastelegging mede betrekking heeft op andere aangiften dan degene die in de tenlastelegging worden genoemd, moet het, wanneer de tenlastelegging wordt bezien in samenhang met de inhoud van het dossier, naar het oordeel van het hof voor verdachte voldoende duidelijk zijn dat het verwijt (...) alleen betrekking heeft op de uitdrukkelijk in de tenlastelegging genoemde aangiften (...). (...) Ten overvloede merkt het hof hierbij op, dat mocht het hof hierna tot strafoplegging komen, het hof daarbij – anders dan de rechtbank – geen rekening zal houden met meer valse aangiften dan in de tenlastelegging en eventuele bewezenverklaring worden genoemd.'<sup>61</sup>

In deze tenlastelegging was wel de term 'waaronder' opgenomen, maar het hof beperkt zich toch tot de expliciet genoemde aangiften. Dit lijkt de juiste methode.

Anders overwoog het Hof Amsterdam:

'Het hof is het tenslotte met de Advocaat-Generaal eens dat een efficiënte rechtspleging ermee is gebaat dat in het onderhavige geval de tenlastelegging is beperkt tot negen

58 HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:958.

59 Rb. Oost-Brabant 31 oktober 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:5668.

60 Rb. Amsterdam 10 augustus 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:9800.

61 Hof Den Bosch 21 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:5149.

representatieve belastingaangiften waarbij het in volle omvang ten laste leggen van alle 32 aangiften geen toegevoegde waarde heeft. Gelet op de inhoud van het dossier acht het hof dit een aanvaardbare vorm van tenlastelegging nu daaruit enerzijds de zwaarte van het misdrijf blijkt en anderzijds geen – gezien de aard van de zaak waar het hier om gaat: het repeterend op identieke wijze feitelijk leiding geven aan het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting – onnodig extra werk ontstaat. Dat de 23 aangiften niet, althans niet formeel, ad informandum zijn gevoegd leidt niet tot een ander oordeel, zeker niet nu deze aangiften deel uitmaken van het dossier en niet is betwist dat deze aangiften onjuist waren. De verdachte is over deze overige aangiften ondervraagd, en heeft zich er over kunnen uitlaten. Dat de verdachte op enige wijze in zijn verdedigingsbelang is geschaad, is niet aannemelijk (geworden). (...) Alsdan volgt het hof de rechtbank in het mede betrekken van de 23 aangiften en gaat daarmee – voor de strafmaat – eveneens uit van 32 onjuiste belastingaangiften met een fiscaal nadeel van ruim € 400.000.<sup>62</sup>

Van belang is dat het benadelingsbedrag niet alleen relevant is voor de straftoemeting, maar dat dit tevens het strafmaximum vormt van art. 69 AWR. Voorts is het relevant voor de vraag of er nog kan worden vervolgd voor de aangiften die niet in de tenlastelegging zijn opgenomen, maar wél zijn meegenomen in de strafmaat. Daarbij rijst de vraag of die (nadere) vervolging wel mogelijk is in het licht van de beginselen van een goede procesorde.

Aan de straffen en met name de hoogte alsook over de bijkomende straffen zoals het beroepsverbod voor adviseurs<sup>63</sup> kunnen vele woorden worden gewijd. Dat gaat echter te ver voor deze overzichts-Tour.

Uit de jurisprudentie van het afgelopen jaar volgt dat meer en meer rekening wordt gehouden met de omstandigheid of er wel openheid van zaken is gegeven alsook of er inzicht is gegeven in de onjuistheid van het eigen handelen. Indien daarvan sprake is, werkt dat strafverminderend. Indien er geen openheid wordt gegeven of indien de kwalijkheid van het verweten gedrag niet wordt ingezien en ook als leugens worden verkondigd, werkt dat strafverzwarend.<sup>64</sup> Ook het nemen van geen enkele verantwoordelijkheid voor de fouten en het afschuiven van verantwoordelijkheid worden de betreffende verdachte in strafverzwarende zin aangerekend.<sup>65</sup> Soms wordt in deze zelfde zin een opmerking geplaatst over het gebruik van het zwijgrecht.<sup>66</sup>

62 Hof Amsterdam 22 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4792.

63 Rb. Amsterdam 8 maart 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1478, zie bijv. ook Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:807.

64 Hof Den Bosch 7 maart 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:891. Alsook Hof Den Bosch 26 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4107. Alsook Hof Den Bosch 26 oktober 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4677 en -76. En zie ook Hof Amsterdam 14 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:5050.

65 Rb. Overijssel 2 november 2017, ECLI:NL:RBOVE:2017:4090.

66 Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1359. Zie ook bijvoorbeeld Hof Amsterdam 1 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4403.

Wat moet dan worden gedaan om een matigend effect op de straf te bewerkstelligen? Spijt betuigen bijvoorbeeld, dat werkt strafverminderend.<sup>67</sup> Ook het alsnog rechtzetten van de gemaakte fiscale fouten kan strafverminderend uitwerken en er blijk van geven dat de ernst van de feiten daadwerkelijk wordt ingezien.<sup>68</sup>

Ook media-aandacht komt nog wel eens aan de orde, maar anders dan zou kunnen worden verwacht, werkt dat niet altijd in strafverminderende zin uit. Daarbij worden overwegingen gehanteerd als dat de verdachte een zekere sociale positie genoot als medisch specialist, zodat de publiciteit die de strafvervolging heeft gegenereerd niet als misplaatst kan worden aangemerkt (en de media-aandacht was vluchtig).<sup>69</sup> In dit kader past ook de overweging waarin de rechtbank weliswaar vaststelt dat de media-aandacht bepaald bovengemiddeld is geweest en dat de media-aandacht en de daarin reeds verwerkte oordelen een zware wissel hebben getrokken op verdachte en zijn privéleven, doch deze media-aandacht evenwel ziet als een kennelijk onvermijdelijk en bovendien van een eigen dynamiek voorzien fenomeen dat zich bij uitstek in zaken met een zekere impact voordoet. In dit geval roept de positie die verdachte in het maatschappelijk leven heeft bekleed om begrijpelijke redenen de aandacht van de media op. De rechtbank zag ook in dit geval geen reden om dit in strafverminderende zin een rol te laten spelen.<sup>70</sup> Dat dergelijke media-aandacht niet in strafverminderende zin wordt meegewogen, is niet goed te volgen. Het oordeel in hoger beroep zal echter moeten worden afgewacht. Het lijkt er echter op dat als de media-aandacht als onvermijdelijk wordt gezien (bijv. door de maatschappelijke positie en bekendheid, wat aandacht trekkende aspecten zijn) dit niet tot strafvermindering zal leiden.<sup>71</sup>

En ten slotte kan deze overweging – in het kader van de steeds hogere straffen waarbij appelleren ook zeker riskeren kan zijn – waarin het hof zijn mening omtrent de straf niet onder stoelen of banken schuift, niet achterwege blijven:

‘Het hof is van oordeel dat verdachte zijn handen dicht mag knijpen met de door de rechtbank opgelegde straf. De ondergrens van de oriëntatiepunten is in beginsel voor een first-offender twaalf maanden onvoorwaardelijke gevangenisstraf. Het hof is van oordeel dat de rechtbank verdachte met de hem opgelegde straf tot het uiterste tegemoet is gekomen en het hof heeft zich er langdurig over beraden of toch niet een hogere straf zou moeten worden opgelegd. Het hof zal, al hetgeen in het voordeel van verdachte naar voren is gebracht meewegende, verdachte uiteindelijk geen

67 Rb. Midden-Nederland 30 augustus 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:4352.

68 Rb. Oost-Brabant 7 maart 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:1104. Alsook Rb. Amsterdam 8 november 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:8802 en -8801.

69 Hof Amsterdam 28 september 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:3948.

70 Rb. Amsterdam 29 september 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:7068.

71 Hof Amsterdam 29 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:1018.

hogere straf dan de rechtbank opleggen, maar ontkomt er niet aan, mede gelet op hetgeen wordt opgelegd in soortgelijke strafzaken en uit oogpunt van generale preventie, om een onvoorwaardelijke gevangenisstraf op te leggen en de straf van de rechtbank te bevestigen.<sup>72</sup>

## Afsluiting

Ook uit deze tour moge weer blijken dat het fiscale strafrecht interessant is en in beweging blijft. Op naar de Tour 2018!

### Over de auteur

**Mr. J.M. Sitsen**

Werkzaam aan De Bont Advocaten te Amsterdam.

---

72 Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:5460.