

06-10-2020 Hoge Raad (Strafkamer)

NJ 2021/189 - ECLI:NL:HR:2020:1504

Bijzondere kenmerken:	Conclusie
Annotator:	G.J.M.E. de Bont
Uitspraak:	6 oktober 2020
Wetsverwijzing:	Art. 203 Richtlijn 2006/112/EG (Btw-richtlijn 2006); art. 69 AWR 37 Wet OB

Ga snel naar:	: Essentie
	: Samenvatting
	: Partij(en)
	: Voorgaande uitspraak
	: Conclusie
	: Uitspraak
	: Noot

Essentie

Feitelijk leidinggeven aan opzettelijk (namens BV) onjuiste aangiften omzetbelasting doen (art. 69 AWR). Het oordeel dat de nota van afrekening is aan te merken als een factuur als bedoeld in art. 37Wet OB is juist, evenals het oordeel dat A BV ten tijde van het doen van aangifte naar objectieve maatstaven gemeten niet redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte toch juist was. Verdachte kan zich niet beroepen op fiscaal pleitbaar standpunt dat bij verkoop geen omzetbelasting verschuldigd was.

Samenvatting

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, 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 art. 69 lid 2 AWR. Het hof heeft vastgesteld dat naast een akte van levering van het pakket

ook een aparte nota van afrekening is opgemaakt door de notaris waarin de levering nauwkeurig is omschreven en de verkoopprijzen en het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting zijn vermeld, dat de betaling aan A BV op basis van deze nota van afrekening is verricht, dat bij dergelijke verkooptransacties door A BV nooit een aparte verkoopfactuur werd opgemaakt en uitgereikt, en dat deze nota van afrekening, door de bestuurder van A BV voor akkoord ondertekend, bij A BV derhalve de plaats heeft ingenomen van een eigen verkoopfactuur. Het op deze vaststellingen gebaseerde oordeel dat de nota van afrekening daarmee is aan te merken als een factuur als bedoeld in art. 37 Wet OB is onjuist noch onbegrijpelijk.

Het hieruit voortvloeiende oordeel van het hof dat niet gezegd kan worden dat A BV ten tijde van het doen van haar aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte toch juist was, is evenmin onjuist of onbegrijpelijk. Deze grond draagt s hofs oordeel dat verdachte zich niet op een pleitbaar standpunt kan beroepen zelfstandig.

Partij(en)

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het Gerechtshof Amsterdam van 4 april 2018, nummer 23/000908-16, in de strafzaak tegen [verdachte], adv.: mr. Th.J. Kelder, te s-Gravenhage.

Voorgaande uitspraak

Cassatiemiddel:

Middel I, zie 2.1; middel II, zie 3.1; (**red.**).

Conclusie

Conclusie A-G mr. F.W. Bleichrodt:

Het cassatieberoep

1. Het Gerechtshof Amsterdam heeft de verdachte bij arrest van 4 april 2018 wegens 1 primair feitelijke leiding geven aan het door een rechtspersoon begaan van opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, terwijl het feit er toe strekt dat te

weinig belasting wordt geheven, en feitelijke leiding geven aan het door een rechtspersoon begaan van valsheid in geschrift veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van twintig maanden, waarvan acht maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren, met aftrek als bedoeld in art. 27^[1]

ECLI:NL:GHAMS:2018:1139

2. De zaak hangt samen met een andere strafzaak tegen de verdachte met nummer 19/01128. In deze zaak zal ik vandaag ook concluderen.

3. Het cassatieberoep is ingesteld namens de verdachte. Mr. Th.J. Kelder, advocaat te 's-Gravenhage, heeft twee middelen van cassatie voorgesteld.

De middelen

4. Het **eerste middel**

5. Het hof heeft ten laste van de verdachte onder 1 primair bewezen verklaard dat:

1 primair:

[A] BV op 3 november 2008 te Amsterdam als deel uitmakende van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een op naam van de fiscale eenheid gestelde digitale aangifte voor de omzetbelasting over het aangiftetijdvak derde kwartaal 2008, onjuist en onvolledig heeft gedaan, immers heeft [A] BV opzettelijk op het bij de Belastingdienst ingediende aangiftebiljet omzetbelasting over het aangiftetijdvak juli 2008 tot en met september 2008 (derde kwartaal 2008) ten name van de fiscale eenheid een te laag bedrag aan te betalen omzetbelasting opgegeven, terwijl dat feit er toe strekte dat te weinig belasting werd geheven, aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

en

[A] BV op 3 november 2008 te Amsterdam als deel uitmakende van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een op naam van de fiscale eenheid gestelde digitale aangifte voor de omzetbelasting over het aangiftetijdvak juli 2008 tot en met september 2008 (derde kwartaal 2008), zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt, immers heeft [A] BV toen en aldaar valselijk in strijd met de waarheid zakelijk weergegeven op die digitale aangifte voor de omzetbelasting een te laag bedrag aan te betalen omzetbelasting opgegeven, zulks met het oogmerk om dat geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door anderen te laten gebruiken, aan welke

bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven.

6. Het middel valt, zo blijkt uit de toelichting, uiteen in twee deelklachten. Met de eerste deelklacht wordt opgekomen tegen de verwerping door het hof van het in hoger beroep gevoerde verweer, dat inhoudt dat geen sprake was van een aanmerkelijke kans op een onjuiste en onvolledige c.q. een valse aangifte, omdat het te lage bedrag aan opgegeven omzetbelasting berustte op een pleitbaar standpunt.

7. Het hof heeft het in de eerste deelklacht van het middel bedoelde verweer als volgt samengevat en gemotiveerd verworpen: [\[2\]](#)

Met vernummering van de in het bestreden arrest opgenomen voetnoten.

Het standpunt van de verdediging

Volgens de verdediging is subsidiair sprake van een pleitbaar standpunt, zodat ook op die grond opzet niet kan worden bewezen. In dit verband is aangevoerd dat ingevolge recente jurisprudentie van de Hoge Raad een akte van levering (en daarmee volgens de verdediging ook een nota van afrekening) geen formele BTW verschuldigdheid kan opleveren. Dientengevolge dient enkel naar de materiële kenmerken van de prestatie te worden gekeken. Naar objectieve maatstaven, en gemeten aan het tijdstip van handelen zijn volgens de verdediging voldoende fiscale argumenten aan te voeren voor het betoog dat op de levering van de eerste onverdeelde helft van [a-straat 1] geen BTW verschuldigd is, aangezien het een vrijgestelde levering betrof. De pleitbaarheid daarvan blijkt reeds uit de omstandigheid dat de belastinginspecteur ten aanzien van de BTW-plichtigheid van de levering van de tweede onverdeelde helft van [a-straat 1] het standpunt heeft ingenomen dat deze levering zonder BTW kan omdat over de toepassing van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting verschillend kan worden gedacht.

Het oordeel van het hof

(&)

Pleitbaar standpunt

Het hof dient voorts te beoordelen of sprake is van een pleitbaar standpunt. Dienaangaande wordt het volgende overwogen.

Hof Amsterdam Belastingkamer

In de op 3 november 2008 ingediende aangifte omzetbelasting is zoals hiervóór uiteengezet niet begrepen het in de nota van afrekening van de Rochdale-transactie opgenomen bedrag van < 1.486.750. De belastingdienst heeft ter zake een naheffingsaanslag opgelegd waarin dit bedrag is begrepen. Het daartegen gerichte beroep is door de rechtbank Noord-Holland afgewezen. In

hoger beroep zijn bij de belastingkamer van dit gerechtshof (hierna: de belastingkamer) [3]

ECLI:NL:GHAMS:2017:766

de volgende (voor zover in deze strafzaak van belang) drie geschilpunten aan de orde:

is sprake van de overdracht van een onderneming (art. 31 van de Wet op de omzetbelasting 1968, hierna: Wet OB), zodat geen sprake is van een belaste prestatie;

is de vrijstelling van art. 11, lid 1, sub a Wet OB van toepassing, en

is omzetbelasting verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB.

De belastingkamer heeft de eerste vraag ontkennend beantwoord, mede omdat drie afzonderlijke registergoederen zijn geleverd door verschillende partijen, zodat die drie percelen niet (gezamenlijk) als een algemeenheid van goederen in de zin van art. 31 Wet OB kunnen worden aangemerkt. Alsdan is niet aan de voorwaarden voor toepassing van art. 31 Wet OB voldaan.

Ten aanzien van het tweede geschilpunt heeft de belastingkamer geoordeeld dat de door belanghebbende gestelde aanwezigheid van de muur, heipalen en kelder op het betreffende perceel onvoldoende aannemelijk is gemaakt en dat de wel aanwezige (resten van) bebouwing niet verhinderen dat de grond als bouwterrein moet worden aangemerkt. In dit verband heeft de belastingkamer betrokken dat de levering heeft plaats gevonden in het kader van een gezamenlijk te ontwikkelen nieuwbouwproject, waarmee volgens de belastingkamer vaststaat dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd met sloop van de eventueel resterende bebouwing. Ook de vrijstelling van art. 11 Wet OB dient derhalve volgens de belastingkamer buiten toepassing te blijven. Alsdan kon het derde geschilpunt (de door de inspecteur gestelde toepassing van art. 37 Wet OB) onbesproken blijven. De levering is derhalve naar het oordeel van de belastingkamer belast met omzetbelasting, zodat het hoger beroep ongegrond is verklaard en de naheffingsaanslag in stand blijft.

In de onderhavige strafzaak neemt het hof deze uitspraak van de belastingkamer van dit hof over en maakt deze tot de zijne.

Objectief pleitbaar standpunt

Zoals hiervoor reeds is overwogen, wist de verdachte ten tijde van het transport van het pakket [a-straat 1] dat op de transactie omzetbelasting in rekening werd gebracht en dat deze omzetbelasting ook in het van Rochdale ontvangen bedrag was begrepen. Hij ging daarbij uit, en volgde het (eensluidend) standpunt van Rochdale en de notaris. Ten tijde van het doen van de onderhavige aangifte op 3 november 2008 ging de verdachte daar nog altijd van uit; het in

rekening gebrachte bedrag aan omzetbelasting had derhalve ook in de visie van de verdachte op het moment van aangifte in de aangifte moeten worden opgenomen, en vervolgens afgedragen. Van een bij de verdachte op dat moment aanwezig pleitbaar standpunt is (subjectief gezien) derhalve geen sprake.

Ook de verdediging onderkent dit en stelt (slechts) dat sprake is van een objectief gezien pleitbaar standpunt onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, [4]

Arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638

waarin is overwogen dat ook sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt indien de verdachte zich weliswaar niet bewust was, maar hij ten tijde van het doen van die aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was.

Daarbij is van belang, de door belanghebbende (eerst) bij de belastingkamer aangevoerde argumenten, te weten het ontbreken van een belaste prestatie op grond van art. 31 Wet OB en de vrijstelling van art. 11, lid 1, sub a. Wet OB. De verdachte is naar het hof begriipt van opvatting dat voor beide argumenten een pleitbaar standpunt bestaat (ook al werd dat tot aan het beroep in eerste aanleg nog niet onderkend) welke een strafrechtelijke veroordeling in de weg staat.

Naar het oordeel van het hof kan, gelet op hetgeen door de verdediging ter onderbouwing is aangevoerd, niet gezegd worden dat daarmee aan de aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belasting- of inhoudingsplichtige ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.

Voor de stelling dat art. 31 Wet OB (levering van de algemeenheid van goederen) toepassing vindt, kan bezwaarlijk worden gesproken van een zodanig standpunt. Zoals de belastingkamer al uiteenzet betreft het de levering door **meerdere** partijen van de **gedeeltelijke** eigendom van **drie afzonderlijke** registergoederen. De belastingkamer heeft weinig woorden nodig om deze stelling te verwerpen. In de door de verdediging overgelegde stukken is ook geen steun voor deze stelling te vinden. In zoverre is er dus, naar het oordeel van het hof, geen sprake van een (objectief) pleitbaar standpunt.

Hetzelfde geldt voor de stelling (onder het invoepen van de vrijstelling van art. 11, lid 1, sub a. Wet OB) dat er zodanige bebouwing aanwezig is dat geen sprake is (van de belaste levering) van bouwgrond. De door belanghebbende gestelde aanwezigheid van een muur, heipalen en kelder op het betreffende perceel wordt bij de belastingkamer niet aannemelijk gemaakt, en voor het overige kunnen de wel aanwezige (restanten van) bebouwing niet verhinderen dat het perceel als bouwgrond moet worden aangemerkt. De belastingkamer stelt daarbij vast dat het terrein

daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd. Het andersluidende standpunt van belanghebbende (waarbij belanghebbende nog ter zitting [5]

Proces-verbaal van het verhandelde ter zitting van de belastingkamer op 31 januari 2017, overgelegd bij het requisitoir van de AG ter terechtzitting in hoger beroep op 28 februari 2018.

in de gelegenheid is gesteld nadere stukken in te brengen) wordt verworpen.

De stelling van de verdediging dat uit de brief van 11 november 2009 van de belastinginspecteur aan [A][6]

Bijlage 3 bij de brief van de raadsman d.d. 20 februari 2018 aan het hof.

(ter zake van de levering van de tweede onverdeelde helft) blijkt dat ook de belastingdienst van opvatting is dat geen omzetbelasting verschuldigd is, faalt. Deze stelling mist feitelijke grondslag. In de brief wordt slechts het voorstel gedaan (teneinde tot een pragmatische oplossing te komen, zonder tijdrovend feitenonderzoek) om af te zien van heffing indien ook de afnemer daarmee instemt (als wordt er omzetbelasting aangegeven noch verrekend). Beantwoording van de (principiële) vraag naar de belastbaarheid gaat de inspecteur nadrukkelijk uit de weg. De enkele opmerking van de inspecteur over de toepassing van art. 31 Wet OB verschillend kan worden gedacht, maakt dat niet anders. Alleen al omdat hij ter toelichting opmerkt dat toepassing van dit artikel afhankelijk is van de wijze waarop de relevante feiten en omstandigheden fiscaal worden gewaardeerd. Aangezien de tijd voor een dergelijk onderzoek ontbreekt omdat partijen op zo korte termijn rechtszekerheid wensen, en de inspecteur daarbij terwille wil zijn, stelt hij deze praktische oplossing voor.

De verwijzing door de verdediging naar een brief van (de advocaat van) Rochdale aan [A] van 20 oktober 2011, [7]

Brief van [betrokkene 2], Lexence Advocaten & Notarissen van 20 oktober 2011 aan [A] B.V. in liquidatie, t.a.v. [verdachte], D-033, pag. 0405-0407.

treft evenmin doel. De enkele omstandigheid dat de belastingdienst het Rochdale niet zonder meer toestaat het bij nota van afrekening genoemde bedrag aan omzetbelasting alsnog te verrekenen, is niet dat de belastingdienst aarzelt over de verschuldigdheid van omzetbelasting. Veeleer volgt er uit anders dan [A] en Rochdale de inspecteur nog niet over de benodigde informatie beschikte en eerst onderzoek wilde doen alvorens een substantieel bedrag aan Rochdale uit te betalen. Van belang is daarbij dat het bedrag in eerste instantie door Rochdale niet was geclaimd (hetgeen uiteraard vraag oproept bij de inspecteur) en/maar ook niet door WH was afgedragen.

Hetzelfde geldt voor de tijd die de belastingdienst neemt om tot de naheffingsaanslag te komen. Het enkele tijdsverloop (onder andere nodig voor feitenonderzoek bij zowel Rochdale als [A]) leidt niet tot de conclusie dat de belastingdienst (na kennisneming van deze feiten) aarzelde over de belastbaarheid.

Dat de fiscaal adviseur [betrokkene 1] (die zowel in hoger beroep als in cassatie als adviseur van [A] optreedt) op dit moment een ander standpunt bepleit, wekt (uit de aard der zaak) geen verwondering en kan bezwaarlijk als onderbouwing voor een pleitbaar standpunt worden gezien.

De twee door de verdediging overgelegde fiscale commentaren [8]

Bijlagen 7 en 8 bij de brief van de raadsman van 20 februari 2018 aan het hof.

leiden evenmin tot een ander oordeel, aangezien deze niet van zodanig gewicht zijn dat het de onderbouwing kan zijn van een pleitbaar standpunt.

Artikel 37Wet OB

Het hof voegt daar volledigheidshalve aan toe dat ook als anders moet worden geoordeeld, namelijk dat er sprake is van een pleitbaar standpunt ten aanzien van het eerste of tweede bij de belastingkamer genoemde geschilpunt, dit niet leidt tot een ander oordeel in de onderhavige strafzaak.

Immers, reeds op grond van artikel 37Wet OB (de belastingkamer is daar niet aan toe gekomen, omdat al op andere gronden werd geconcludeerd tot belastbaarheid) was [A] gehouden tot het aangeven en voldoen van het in (de akte van levering en) de nota van afrekening genoemde bedrag aan omzetbelasting.

Dat de Hoge Raad op 25 november 2016 om gaat [9]

ECLI:NL:HR:2016:2664

(in afwijking van de tot op dat moment staande jurisprudentie) en oordeelt dat een (passage uit een akte van levering niet is aan te merken als een factuur op grond waarvan betaling kan worden gevorderd, was in 2008 nog niet kenbaar en zeker niet te voorzien. Er was ~~ten tijde van het~~ doen van aangifte geen sprake van een pleitbaar standpunt om af te zien van aangifte van de omzetbelasting op de Rochdale-deal.

Het hof voegt daar aan toe dat genoemd arrest ziet op (passages in) notariële akten van levering, die niet meer inhouden dan de ten overstaan van de notaris afgelegde verklaring van de partijen bij de (ver)koopovereenkomst dat de koopprijs een bepaalde som bedraagt en dat daarover omzetbelasting naar het tarief van 19 percent verschuldigd is. Echter, naast een dergelijke akte van levering zoals door de Hoge Raad omschreven, is bij de Rochdale-deal ook een aparte nota van afrekening opgemaakt door de notaris. Daarin is de levering nauwkeurig omschreven, alsmede de verkoopprijzen van de onderdelen plus het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting. Het hof acht voorts van belang dat bij dergelijke verkooptransacties door [A], zoals de verdachte [10]

Verklaring van de verdachte bij de FIOD d.d. 16 mei 2012, V01-03, pag. 0176.

heeft verklaard, nooit een (aparte) verkoopfactuur werd opgemaakt en uitgereikt. Volstaan werd n het ondertekenen van de nota van afrekening. Betaling (en daarmee ook de invordering) door Ro (en andere kopers) werd gedaan op basis van de nota van afrekening. De nota van afrekening he [A] de plaats (ingenomen) van een eigen verkoopfactuur, wordt ook door de bestuurder van [A] v akkoord ondertekend, en is daarmee aan te merken als een factuur als bedoeld in [artikel 187 Wet OB](#).

Nu de nota van afrekening bij [A] daarmee de functie van factuur vervult, mist laatstgenoemd arrest in het onderhavige geval toepassing. Reeds op grond van [artikel 37 Wet OB](#) had [A] omzetbelasting moeten aangeven, een andersluidend (objectief gezien) pleitbaar standpunt ontbreekt.

8. In 2017 heeft de Hoge Raad in een drietal arresten uiteengezet hoe het verweer dat sprake is van een (fiscaal) pleitbaar standpunt dient te worden beoordeeld in het fiscale boeterecht en in het strafrecht. [\[11\]](#)

Zie HR 21 april 2017, [ECLI:NL:HR:2017:633NB](#) 2017/162, m.nt. Albert (belastingkamer), alsmede HR 3 oktober 2017, [ECLI:NL:HR:2017:2541J](#) 2018/270 en HR 1 december 2017, [ECLI:NL:HR:2017:3056J](#) 2018/271 m.nt. Reijntjes (beide strafkamer). Zie nader over de rechtspraak en literatuur van daarvoor M.M. Kors, **Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht** (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2017.

artikelen 67 ~~67~~ [tweede lid](#) [\[12\]](#)

Dat hetzelfde *mutatis mutandis* heeft te gelden ingeval de tenlastelegging is toegesneden op art. 225, [eerste lid](#) Sr, kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat de Hoge Raad het beoordelingskader onder meer onder de aandacht bracht in HR 3 oktober 2017, [ECLI:NL:HR:2017:2541J](#) 2018/270

9. Het door de verdediging in hoger beroep gevoerde verweer is door het hof zo begrepen dat de verdachte (en de rechtspersoon waaraan hij feitelijk leiding heeft gegeven) naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon(den) en mocht(en) menen dat de in de bewezenverklaring bedoelde aangifte omzetbelasting juist en volledig was, hetgeen berust op twee vermeend pleitbare standpunten. Beide standpunten zijn ook naar voren gebracht in een fiscale zaak over hetzelfde feitencomplex, waarin is opgekomen tegen een door de belastinginspecteur opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting (hierna: de fiscale zaak). Bij arrest van 7 maart 2017 verklaarde het gerechtshof Amsterdam het hoger beroep tegen de ongegrondverklaring van het beroep tegen de naheffingsaanslag in de fiscale zaak ongegrond. [\[13\]](#)

Gerechtshof Amsterdam 7 maart 2017, [ECLI:NL:GHAMS:2017:766](#)

[14]

HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2261NB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff.

[15]

Gerechtshof Den Haag 18 oktober 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2782

[16]

De zaak is bij de Hoge Raad bekend onder nummer 19/05472. Ten tijde van het nemen van deze conclusie heeft de Hoge Raad in de zaak nog geen uitspraak gedaan.

10. Het eerste van de twee standpunten waarvan het hof heeft begrepen dat de verdachte in hoger beroep van opvatting is dat de pleitbaarheid ervan aan een veroordeling in de weg staat, komt kort gezegd erop neer dat sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen als bedoeld in art. 31¹[17]

Vgl. thans art. 37dWet OB.

[18]

De tegen het in de fiscale zaak gegeven oordeel van het gerechtshof Amsterdam dat art. 31(oud) Wet OB niet van toepassing is gerichte klachten (middelen 1 en 2), werden door de belastingkamer van de Hoge Raad verworpen met de aan art. 81, eerste lid RO ontleende overweging, zie HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2261NB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.5.

11. Opgekomen wordt wel tegen het oordeel van het hof dat de verdachte naar objectieve maatstaven gemeten evenmin redelijkerwijs kon en mocht menen dat hem in verband met de in de bewezenverklaring bedoelde aangifte een beroep toekwam op de vrijstelling van art. 11, eerste lid onder a vierde lid onder a¹[19]

Vgl. het huidige art. 11, zesde lid Wet OB.

[20]

Ik begrijp: bouwterrein.

12. In zijn oordeel dat de levering van de onroerende zaak de levering betreft van een bouwterrein als bedoeld in artikel 11, vierde lid onder a¹[21]

HvJ EU 19 november 2009, C 461/08, ECLI:EU:C:2009:720 **Don Bosco Onroerend Goed B.V.** HvJ EU januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:27 **Woningstichting Maasdriel**

[22]

HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2261NB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.2.

vierde lid

13. De Hoge Raad heeft de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam in de fiscale zaak echter vernietigd omdat het hof niet zonder meer had mogen voorbijgaan aan het door de belanghebbende gedane beroep op toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel. Op grond van dit beginsel mogen de rechten van belastingplichtigen die zijn verworven door te handelen overeenkomstig door de nationale rechter in hoogste instantie gewezen jurisprudentie hun niet met terugwerkende kracht worden ontnomen indien nadien blijkt dat die jurisprudentie in strijd is met bepalingen van een Europese richtlijn. In zijn arrest van 7 januari 2013, C-543/11, [ECLI:EU:C:2013:23](#) **Woningstichting Maasdreef 3120** [\[23\]](#)

HR 10 augustus 2001, [ECLI:NL:HR:2001:AB324](#) **BNB2001/401** m.nt. Van Zadelhoff.

vierde lid [\[24\]](#)

HR 7 juni 2013, [ECLI:NL:HR:2013:CA224](#) **BNB2013/174** m.nt. Van Zadelhoff.

vierde lid [\[25\]](#)

HR 7 december 2018, [ECLI:NL:HR:2018:226](#) **BNB2019/27** m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.4.1-2.4.7.

14. In de overwegingen van het hof ligt als diens oordeel besloten dat ten tijde van de in de bewezenverklaring bedoelde aangifte voor de omzetbelasting naar objectieve maatstaven gemeten niet redelijkerwijs kon en mocht worden gemeend dat de geleverde onroerende zaak geen bouwterrein was in de zin van art. 11, vierde lid onder a

15. Tot cassatie zou het voorafgaande niet behoeven leiden indien hetgeen het hof volledigshalve ten aanzien van art. 37 [art. 37](#)

16. De Hoge Raad heeft bij arrest van 4 maart 2016, [ECLI:NL:HR:2016:356](#), **BNB2016/106** [art. 37](#) [ECLI:NL:HR:2016:261](#) **BNB2017/46** [art. 37](#) [\[26\]](#)

HR 7 november 1984, [ECLI:NL:HR:1984:AW84](#) **BNB1985/44** m.nt. Simons en HR 1 november 1989, [ECLI:NL:HR:1989:ZC41](#) **BNB1990/66** m.nt. Simons.

17. De overweging van het hof dat ten tijde van het doen van de aangifte geen sprake was van een pleitbaar standpunt omdat de Hoge Raad pas op 25 november 2016 heeft geoordeeld dat een zodanige notariële akte niet als een factuur kan worden aangemerkt en de pleitbaarheid van een dergelijk standpunt dus in 2008 nog niet kenbaar en zeker niet voorzienbaar was, acht ik niet begrijpelijk. Het gaat om een standpunt dat naar huidig recht, ook in de fiscale procedure ten aanzien van de onderhavige naheffingsaanslag, voor juist zal worden gehouden. De Hoge Raad heeft in 2016 geoordeeld dat het standpunt in zoverre juist is zonder aan dat oordeel belangrijke veranderingen in de wet- en regelgeving in de tussengelegen periode ten grondslag te leggen.

Dat lijkt mij een belangrijke indicatie dat het standpunt ten tijde van het doen van de aangifte naar **objectieve maatstaven gemeten** art. 37

18. Aan zijn overwegingen dat art. 37[27]

C.J. Hummel, noot bij: 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2661NB2017/46 In de voetnoot bij deze passage vermeldt Hummel: In zijn besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/3081N 2007/26.26 onderdeel 3.4.2, thans opgenomen in het besluit van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/704M, V-N2015/7.16 heeft de Staatssecretaris van Financiën vermeld dat een notariële afrekening, waarop een bedrag aan BTW is vermeld, niet als een factuur kan worden aangemerkt. Zie in dit kader ook r.o. 4.27 van de onderhavige Hofuitspraak.

ECLI:NL:GHDHA:2019:176237[28]

Vgl. bijvoorbeeld HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BP3861NB2012/123 m.nt. Snoijink.

19. Het gevoerde verweer dat de verdachte en/of de rechtspersoon waaraan hij feitelijk leiding heeft gegeven naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat de in de bewezenverklaring bedoelde aangifte voor de omzetbelasting juist en volledig was, omdat deze was gebaseerd op een pleitbaar standpunt, heeft het hof verworpen op gronden die de verwerping ervan niet kunnen dragen.

20. De eerste deelklacht slaagt.

21. Het voorafgaande brengt mee dat de tweede deelklacht, waarmee het oordeel van het hof dat de verdachte de kans op de onjuistheid en onvolledigheid dan wel de valsheid van de aangifte voor de omzetbelasting als feitelijk leidinggever bewust heeft aanvaard, wordt bestreden, geen bespreking behoeft.

22. Het middel is terecht voorgesteld.

Uitspraak

Hoge Raad:

2.

Beoordeling van het eerste cassatiemiddel

2.1 Het cassatiemiddel komt op tegen de bewezenverklaring van het opzet van de verdachte en bevat onder meer een deelklacht over het oordeel van het hof dat het standpunt dat bij de verkoop van het pakket [a-straat 1] geen omzetbelasting was verschuldigd, niet kan worden

aangemerkt als een pleitbaar standpunt.

2.2.1 Ten laste van de verdachte is bewezenverklaard dat:

[A] BV op 3 november 2008 te Amsterdam als deel uitmakende van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een op naam van de fiscale eenheid gestelde digitale aangifte voor de omzetbelasting over het aangiftetijdvak derde kwartaal 2008, onjuist en onvolledig heeft gedaan, immers heeft [A] BV opzettelijk op het bij de Belastingdienst ingediende aangiftebiljet omzetbelasting over het aangiftetijdvak juli 2008 tot en met september 2008 (derde kwartaal 2008) ten name van de fiscale eenheid een te laag bedrag aan te betalen omzetbelasting opgegeven, terwijl dat feit er toe strekte dat te weinig belasting werd geheven, aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

en

[A] BV op 3 november 2008 te Amsterdam als deel uitmakende van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting een bij de belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een op naam van de fiscale eenheid gestelde digitale aangifte voor de omzetbelasting over het aangiftetijdvak juli 2008 tot en met september 2008 (derde kwartaal 2008), zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt, immers heeft [A] BV toen en aldaar valselijk in strijd met de waarheid zakelijk weergegeven op die digitale aangifte voor de omzetbelasting een te laag bedrag aan te betalen omzetbelasting opgegeven, zulks met het oogmerk om dat geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door anderen te laten gebruiken, aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven.

2.2.2 Het hof heeft het verweer waarop het cassatiemiddel doelt, als volgt samengevat en verworpen:

Het standpunt van de verdediging

(&)

Volgens de verdediging is subsidiair sprake van een pleitbaar standpunt, zodat ook op die grond opzet niet kan worden bewezen. In dit verband is aangevoerd dat ingevolge recente jurisprudentie van de Hoge Raad een akte van levering (en daarmee volgens de verdediging ook een nota van afrekening) geen formele BTW verschuldigheid kan opleveren. Dientengevolge dient enkel naar de materiële kenmerken van de prestatie te worden gekeken. Naar objectieve maatstaven, en gemeten aan het tijdstip van handelen zijn volgens de verdediging voldoende fiscale argumenten aan te voeren voor het betoog dat op de levering van de eerste onverdeelde helft van [a-straat 1] geen BTW verschuldigd is, aangezien het een vrijgestelde levering betrof. De

pleitbaarheid daarvan blijkt reeds uit de omstandigheid dat de belastinginspecteur ten aanzien van de BTW-plichtigheid van de levering van de tweede onverdeelde helft van [a-straat 1] het standpunt heeft ingenomen dat deze levering zonder BTW kan omdat over de toepassing van artikel 31 van de Wet op de omzetbelasting verschillend kan worden gedacht .

Het oordeel van het hof

(&)

Pleitbaar standpunt

Het hof dient voorts te beoordelen of sprake is van een pleitbaar standpunt. Dienaangaande wordt het volgende overwogen.

Hof Amsterdam Belastingkamer

In de op 3 november 2008 ingediende aangifte omzetbelasting is zoals hiervoor uiteengezet niet begrepen het in de nota van afrekening van de Rochdale-transactie opgenomen bedrag van < 1.486.750. De belastingdienst heeft ter zake een naheffingsaanslag opgelegd waarin dit bedrag is begrepen. Het daartegen gerichte beroep is door de rechtbank Noord-Holland afgewezen. In hoger beroep zijn bij de belastingkamer van dit gerechtshof (hierna: de belastingkamer) de volgende (voor zover in deze strafzaak van belang) drie geschilpunten aan de orde:

(&)

3. is omzetbelasting verschuldigd op grond van art. 37Wet OB.

(&)

Artikel 37Wet OB

Het hof voegt daar volledigheidshalve aan toe dat ook als anders moet worden geoordeeld, namelijk dat er sprake is van een pleitbaar standpunt ten aanzien van het eerste of tweede bij de belastingkamer genoemde geschilpunt, dit niet leidt tot een ander oordeel in de onderhavige strafzaak.

Immers, reeds op grond van artikel 37Wet OB (de belastingkamer is daar niet aan toe gekomen, omdat al op andere gronden werd geconcludeerd tot belastbaarheid) was [A] gehouden tot het aangeven en voldoen van het in (de akte van levering en) de nota van afrekening genoemde bedrag aan omzetbelasting.

Dat de Hoge Raad op 25 november 2016 om gaat (in afwijking van de tot op dat moment staande jurisprudentie) en oordeelt dat een (passage uit een) akte van levering niet is aan te merken als een factuur op grond waarvan betaling kan worden gevorderd, was in 2008 nog niet kenbaar en

zeker niet te voorzien. Er was derhalve ten tijde van het doen van aangifte geen sprake van een pleitbaar standpunt om af te zien van aangifte van de omzetbelasting op de Rochdale-deal.

Het hof voegt daar aan toe dat genoemd arrest ziet op (passages in) notariële akten van levering, die niet meer inhouden dan de ten overstaan van de notaris afgelegde verklaring van de partijen bij de (ver)koopovereenkomst dat de koopprijs een bepaalde som bedraagt en dat daarover omzetbelasting naar het tarief van 19 percent verschuldigd is. Echter, naast een dergelijke akte van levering zoals door de Hoge Raad omschreven, is bij de Rochdale-deal ook een aparte nota van afrekening opgemaakt door de notaris. Daarin is de levering nauwkeurig omschreven, alsmede de verkoopprijzen van de onderdelen plus het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting. Het hof acht voorts van belang dat bij dergelijke verkooptransacties door [A], zoals de verdachte heeft verklaard, nooit een (aparte) verkoopfactuur werd opgemaakt en uitgereikt. Volstaan werd met het ondertekenen van de nota van afrekening. Betaling (en daarmee ook de invordering) door Rochdale (en andere kopers) werd gedaan op basis van de nota van afrekening. De nota van afrekening heeft bij [A] de plaats (ingenomen) van een eigen verkoopfactuur, wordt ook door de bestuurder van [A] voor akkoord ondertekend, en is daarmee aan te merken als een factuur als bedoeld in art. 37Wet OB.

Nu de nota van afrekening bij [A] daarmee de functie van factuur vervult, mist laatstgenoemd arrest in het onderhavige geval toepassing. Reeds op grond van artikel 37Wet OB had [A] omzetbelasting moeten aangeven, een andersluidend (objectief gezien) pleitbaar standpunt ontbreekt.

2.3 Het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:6361, ECLI:NL:HR:2017:2542 en ECLI:NL:HR:2018/270ed.

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 67den 67eAWR 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 grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht.

3.4.7. Met betrekking tot een mogelijke strafvervolging 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.

2.4.1 Zoals hiervoor weergegeven, heeft het hof overwogen dat [A] reeds op grond van **artikel 37**

Artikel 37Wet OB bepaalt dat degene die op enigerlei wijze melding maakt van omzetbelasting welke hij, anders dan op grond van dit artikel, niet verschuldigd is geworden, die belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop hij die factuur uitreikt en deze belasting op aangifte moet voldoen. Deze bepaling moet worden uitgelegd in het licht van **artikel 203**van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-richtlijn 2006). Op grond van **artikel 203**van Btw-richtlijn 2006 is btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. In dit verband moet onder factuur worden verstaan elk bescheid waarin van een ander betaling wordt gevorderd. De belastingplichtige die met een dergelijk bescheid ten onrechte de betaling van een als btw aangeduid bedrag opeist van een ander (niet zijnde een particulier-eindgebruiker), wordt dit bedrag dus op de voet van **artikel 37**Wet OB verschuldigd. (Vgl. HR 4 maart 2016, [ECLI:NL:HR:2016:356](#))

2.4.2 Het hof heeft vastgesteld dat naast een akte van levering van het pakket [a-straat 1] ook een aparte nota van afrekening is opgemaakt door de notaris waarin de levering nauwkeurig is

omschreven en waarin de verkoopprijzen en het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting zijn vermeld, dat de betaling aan [A] op basis van deze nota van afrekening is verricht, dat bij dergelijke verkooptransacties door [A] nooit een aparte verkoopfactuur werd opgemaakt en uitgereikt, en dat deze nota van afrekening, welke door de bestuurder van [A] voor akkoord werd ondertekend, bij [A] derhalve de plaats heeft ingenomen van een eigen verkoopfactuur. Gelet op hetgeen hiervoor is vooropgesteld, geeft het op deze vaststellingen gebaseerde oordeel van het hof dat de nota van afrekening daarmee is aan te merken als een factuur als bedoeld in artikel 37

Het hieruit voortvloeiende oordeel van het hof dat niet kan worden gezegd dat [A] ten tijde van het doen van haar aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte, ondanks het niet daarin opnemen van de aldus door haar in rekening gebrachte omzetbelasting, toch juist was, is evenmin onjuist of onbegrijpelijk. In zoverre faalt het cassatiemiddel.

2.4.3 Nu deze grond, waarop het hof zijn oordeel dat de verdachte zich niet op een pleitbaar standpunt kan beroepen heeft gebaseerd, dat oordeel zelfstandig draagt, behoeft de eerste deelklacht van het cassatiemiddel voor het overige geen bespreking. De deelklacht faalt.

2.5 De Hoge Raad heeft ook de verder in het cassatiemiddel aangevoerde klachten over de uitspraak van het hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat ook deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81 lid 1

3.

Beoordeling van het tweede cassatiemiddel

3.1 Het cassatiemiddel klaagt dat in de cassatiefase de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 lid 1

3.2 Het cassatiemiddel is gegrond. Bovendien doet de Hoge Raad uitspraak nadat meer dan twee jaren zijn verstreken na het instellen van het cassatieberoep. Een en ander brengt mee dat de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 lid 1

4.

Beslissing

De Hoge Raad:

- vernietigt de uitspraak van het hof, maar uitsluitend wat betreft de duur van de opgelegde gevangenisstraf;
- vermindert deze in die zin dat deze achttien maanden en drie weken, waarvan acht maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren belooft;
- verwerpt het beroep voor het overige.

Noot

G.J.M.E. de Bont [29]

Prof. mr G.J.M.E. de Bont is hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat te Amsterdam.

1. De casus lijkt eenvoudig. Een vastgoedondernemer ontvangt bij een levering een bedrag aan omzetbelasting en vermeldt dit niet in zijn aangifte (en voldoet die dus ook niet). Als vastgesteld wordt dat dit opzettelijk achterwege bleef, lijkt de belastingfraude evident. De onderliggende fiscale materie bleek toch complexer. Zo rees in de fiscale procedure de vraag of de levering wel onderworpen was aan omzetbelasting. Aangezien het de levering van vastgoed betrof, kon een vrijstelling van toepassing zijn als geen sprake was van een bouwterrein. Het eerste fiscale hof dat zich over deze fiscale rechtsvraag boog (Gerechtshof Amsterdam van 7 maart 2017, nr. 16/00235) oordeelde op basis van twee arresten van het HvJ EU dat in casu sprake was van een bouwterrein, waardoor geen vrijstelling van toepassing zou zijn. Als tweede dragende grond voerde het hof aan dat de omzetbelasting aangegeven had moeten worden op grond van artikel 37ECLI:NL:HR:2020:1276 artikel 37ECLI:NL:HR:2016:2611B2017/46ECLI:NL:HR:2016:351E 2016/106 artikel 37

2. De strafkamer van de Hoge Raad overweegt dat het oordeel van het hof over artikel 37 artikel 37 artikel 37 artikel 37

3. Hoe kan worden bepaald of de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat een notariële afrekening niet kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 37ECLI:NL:HR:2017:631NB2017/163NB1987/3ECLI:NL:GHDHA:2019:1752 artikel 37

4. In fiscale strafzaken doet zich veelal een samenloop voor met de fiscale bestuursrechtelijke procedure. Het spreekt voor zich dat de fiscale beoordeling voor de strafzaak van belang kan zijn, net zo goed als de uitkomst van de strafrechtelijke berechting voor de fiscale procedure relevant kan zijn. In de onderhavige zaak ging het hof wel erg ver in de vervlechting van de procedures: "In de onderhavige strafzaak neemt het hof deze uitspraak van de belastingkamer

van dit hof over en maakt deze tot de zijne." Iedere rechter zal in acht dienen te nemen dat het strafrechtelijke dossier kan afwijken van het dossier van zijn fiscale collega's. Daarbij komt nog dat ook de bewijsregels afwijken als gevolg waarvan het overnemen van feitelijke vaststellingen van de belastingrechter slechts mogelijk zal zijn als de toepassing van de bewijsregels van strafvordering eveneens tot deze feitelijke vaststellingen kunnen leiden. Het EHRM overwoog op 14 januari 2020 in de zaak **Khodokovsky en Lebedev tegen Rusland**

5. Dat de strafrechter graag steun vindt in de fiscale oordelen van de belastingrechter heeft waarschijnlijk van doen met de complexiteit van de fiscale wetgeving. Een oplossing voor dit probleem is dat fiscale rechters worden gevraagd zitting te nemen in de zetel van een strafkamer, waarmee fiscale expertise in huis wordt gehaald. Ook in de onderhavige zaak heeft zich dit voorgedaan op het niveau van de Hoge Raad. Ook daarbij kan een kanttekening worden geplaatst. Een van de raadsheren in de zetel van de strafkamer die op 6 oktober 2020 arrest wees, zat ook in de zetel van de belastingkamer die op 7 december 2018 en 17 juli 2020 arrest wees die laatste zetel bestond voorts uit drie raadsheren die allen deel uitmaakten van de zetel van vijf die op 7 december 2018 arrest wees. Als gevolg daarvan was deze raadsheer zowel betrokken bij de fiscale arresten waardoor de naheffingsaanslag in stand bleef, alsmede bij het strafrechtelijke arrest waarin de (opzettelijke) onjuistheid van de aangifte werd vastgesteld. Het betrof dezelfde casus en uit de uitspraak van de strafkamer van het hof, maar ook uit de conclusie van de A-G blijkt dat de fiscale procesgang voor de uitkomst van de strafzaak van belang is. Daarbij kan onmiddellijk worden aangetekend dat de fiscale zaak werd beslist door het antwoord op de vraag of sprake is van een bouwterrein en een vrijstelling van toepassing was, terwijl de strafzaak werd beoordeeld op de rechtsvraag over **artikel 37 artikel 6 ECLI:NL:XX:2009:BI2009/534 NJ 1998/187**

Meer in het algemeen kan de vraag worden opgeworpen of het wenselijk is dat een rechter omtrent dezelfde casus zowel kan oordelen in zowel de fiscale bestuurs- als de strafrechtelijke procedure. De betreffende rechter kent de zaak uit de eerdere procedure, maar het is geen uitgemaakte zaak dat de dossiers identiek zijn. Voorts heeft de rechter in de eerdere zaak geraadkamerd met andere rechters. Enerzijds heeft de rechter daardoor een voorsprong op de rechters in de opvolgende procedure, terwijl anderzijds enige binding zal bestaan aan de eerdere uitspraak. Uiteraard dient voorop te staan dat een rechter uit hoofde van zijn aanstelling moet worden vermoed onpartijdig te zijn, maar is het opportuun de randen van een fair trial op te zoeken? In de zaak **Indra v. Slovakia** (EHRM 1 februari 2005, nr. 46845/99) werd immers een schending van **artikel 6 ECHR** aangenomen toen een rechter, deel uitmakend van een zetel van drie rechters, bij twee verbonden procedures betrokken was geweest. Een duidelijk doel dient de cumulatie van rechterlijke posities in dezelfde zaak niet. Uit het 'Protocol deelname aan behandeling en beraadslaging van de Hoge Raad der Nederlanden' blijkt dat de 'Leidraad onpartijdigheid en nevenfuncties in de rechtspraak' wordt gevolgd voor de beantwoording van de vraag of een lid van de Hoge Raad wordt belast met de behandeling en beslissing van een zaak. Aanbeveling 16 in voormelde leidraad luidt als volgt: "De rechter dient zich ervan bewust

te zijn dat zijn onpartijdigheid ter discussie kan komen te staan vanwege zijn eerdere bemoeienis als rechter met een bepaalde zaak." Een dergelijke discussie kan beter worden voorkomen. Ook in dat licht gezien valt te betwijfelen of voornoemde vraag altijd bevestigend moet worden beantwoord.

Voetnoten

ECLI:NL:GHAMS:2018:1139

Met vernummering van de in het bestreden arrest opgenomen voetnoten.

ECLI:NL:GHAMS:2017:766

Arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638

Proces-verbaal van het verhandelde ter zitting van de belastingkamer op 31 januari 2017, overgelegd bij het requisitoir van de AG ter terechtzitting in hoger beroep op 28 februari 2018.

Bijlage 3 bij de brief van de raadsman d.d. 20 februari 2018 aan het hof.

Brief van [betrokkene 2], Lexence Advocaten & Notarissen van 20 oktober 2011 aan [A] B.V. in liquidatie, t.a.v. [verdachte], D-033, pag. 0405-0407.

Bijlagen 7 en 8 bij de brief van de raadsman van 20 februari 2018 aan het hof.

ECLI:NL:HR:2016:2664

Verklaring van de verdachte bij de FIOD d.d. 16 mei 2012, V01-03, pag. 0176.

Zie HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, ~~3BNB~~2017/162, m.nt. Albert (belastingkamer), alsmede HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2541, ~~4NJ~~2018/270 en HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3056, ~~5NJ~~2018/271 m.nt. Reijntjes (beide strafkamer). Zie nader over de rechtspraak en literatuur van daarvoor M.M. Kors, **Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht** (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Dat hetzelfde *mutatis mutandis* heeft te gelden ingeval de tenlastelegging is toegesneden op art. 225, **eerste lid** Sr, kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat de Hoge Raad het beoordelingskader onder meer onder de aandacht bracht in HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2541, ~~4NJ~~2018/270

Gerechtshof Amsterdam 7 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:766

HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2266, ~~6BNB~~2019/27, m.nt. Van Zadelhoff.

Gerechtshof Den Haag 18 oktober 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2782

De zaak is bij de Hoge Raad bekend onder nummer 19/05472. Ten tijde van het nemen van deze conclusie heeft de Hoge Raad in de zaak nog geen uitspraak gedaan.

Vgl. thans art. 37d Wet OB.

De tegen het in de fiscale zaak gegeven oordeel van het gerechtshof Amsterdam dat art. 31 (oud) Wet OB niet van toepassing is gerichte klachten (middelen 1 en 2), werden door de belastingkamer van de Hoge Raad verworpen met de aan art. 81, **eerste lid** RO ontleende

overweging, zie HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2266BNB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.5.

Vgl. het huidige art. 11, zesde lid Wet OB.

Ik begrijp: bouwterrein.

HvJ EU 19 november 2009, C 461/08, ECLI:EU:C:2009:720 **Don Bosco Onroerend Goed B.V.** HvJ EU januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:27 **Woningstichting Maasdriel**

HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2266BNB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.2.

HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB324BNB2001/401 m.nt. Van Zadelhoff.

HR 7 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA224BNB2013/174 m.nt. Van Zadelhoff.

HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2266BNB2019/27, m.nt. Van Zadelhoff, rov. 2.4.1-2.4.7.

HR 7 november 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW84BNB1985/44 m.nt. Simons en HR 1 november 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC41BNB1990/66 m.nt. Simons.

C.J. Hummel, noot bij: 25 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:266BNB2017/46 In de voetnoot bij deze passage vermeldt Hummel: In zijn besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/30 **BN** 2007/26.26 onderdeel 3.4.2, thans opgenomen in het besluit van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/704M, **V-N2015/7.16** heeft de Staatssecretaris van Financiën vermeld dat een notariële afrekening, waarop een bedrag aan BTW is vermeld, niet als een factuur kan worden aangemerkt. Zie in dit kader ook r.o. 4.27 van de onderhavige Hofuitspraak.

Vgl. bijvoorbeeld HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BP384BNB2012/123 m.nt. Snoijink.

Prof. mr G.J.M.E. de Bont is hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat te Amsterdam.