

Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2012

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont en mr. J.M. Sitsen

Dit jaar beginnen wij de 'Tour' met een citaat uit een publicatie bij een wetsvoorstel van de minister van Veiligheid en Justitie dat in mei 2012 voor advies aan verschillende instanties werd gestuurd.¹ Met dat wetsvoorstel wordt beoogd financieel-economische criminaliteit harder aan te pakken.

'Financieel-economische criminaliteit kan het goede functioneren van de economie en die van de financiële sector verstoren. De vastgoedfraude- en bouwfraudezaken en boekhoudschandalen van de afgelopen jaren zijn daarvan voorbeelden. Delicten als fraude, omkoping en witwassen zijn lucratief door een combinatie van hoge winsten en naar verhouding lage straffen, die in de strafwet staan. Daarom oefenen ze niet alleen aantrekkingskracht uit op daders uit het criminele milieu, maar ook op witteboordencriminelen uit de economische sector. Er is sprake van calculerend gedrag. Minister Opstelten wil dit met kracht bestrijden.'

Uit dit citaat blijkt wel dat de schijnwerper meer en meer op financieel-economische criminaliteit (waaronder fiscale fraude) komt te staan.

In deze 'Tour' komen de door de minister aangehaalde 'schandalen' ook aan de orde. Ook bespreken wij onderwerpen als samenloop tussen administratieve controlebevoegdheden en strafrechtelijke opsporingsbevoegdheden, het pleitbare standpunt, deelnemingsvarianten, de ook in fiscale strafzaken voorkomende commune delicten, de ATV-richtlijnen, de straffen en nog een aantal kwesties, om ten slotte af te sluiten met een aantal conclusies.

Samenloop administratieve controlebevoegdheden en strafrechtelijke opsporingsbevoegdheden

Het komt niet zelden voor dat onduidelijk is wanneer de 'opsporingsfase' is aangevangen en wanneer controlebevoegdheden niet langer mogen worden gebruikt. Wat als er aanwijzingen zijn dat de controlebevoegdheden worden gebruikt voor de opsporing? Het bestaan van een redelijk vermoeden van schuld aan het plegen van een strafbaar feit staat in beginsel niet in de weg aan het uitoefenen van con-

trolebevoegdheden, mits bij aanwending van die bevoegdheden tegenover een verdachte de aan deze als zodanig toekomstige waarborgen in acht worden genomen. Controlebevoegdheden van de Belastingdienst mogen niet exclusief worden ingezet ten behoeve van opsporing.

In de zogeheten 'Klimop-zaak' die voorlag bij de Rechtbank Haarlem is een dergelijk vraagstuk uitdrukkelijk aan de orde gesteld. In het vonnis van 27 januari 2012 wordt verwezen naar het eerder gegeven oordeel hieromtrent in het proces-verbaal houdende beslissingen op preliminaire verweren.² Daarin is te lezen dat de verdediging heeft aangevoerd dat controleambtenaren van de Belastingdienst zich in het onderzoek Klimop uitsluitend dan wel mede met de opsporing van commune strafbare feiten hebben beziggehouden.

De rechtbank overwoog:

'Uit de stukken komt naar voren dat controleambtenaren van de Belastingdienst bij de uitoefening van hun controlewerkzaamheden op signalen zijn gestuit die vragen oproepen omtrent de juiste fiscale verantwoording van ontvangen gelden en nader fiscaal onderzoek – onder meer bestaande uit het volgen van geldstromen – vergden. Naar aanleiding van in dat kader uitgevoerde controleonderzoeken is bij individuele controleambtenaren gaandeweg een vermoeden ontstaan van (fiscale en) commune strafbare feiten. Daarover heeft overleg plaatsgevonden met ambtenaren van de afdeling FIOD-OI, welk overleg in een later stadium heeft geleid tot het "opwerken" door deze afdeling van informatie in het kader van een aanmelding voor een SO/TPO. Dat het moment waarop ten aanzien van enkele (rechts) personen – op grond van voor de desbetreffende strafbare feiten relevante, concrete en objectieve gegevens – gesproken kon worden van een verdenking in de zin van artikel 27 Sv, vóór septem-

ber/oktober 2005 (na het boekenonderzoek bij [Benadeelde partij 1] en tijdens het boekenonderzoek bij [Rechtspersoon 1]) is gelegen, wordt naar het oordeel van de rechtbank niet dan wel onvoldoende gestaafd door de zich in het dossier bevindende stukken.

(...).

Indien een door de verdediging gesteld misbruik van controlebevoegdheden zich overigens al zou hebben voorgedaan, regaardert dat naar het oordeel van de rechtbank niet rechtstreeks het openbaar ministerie. Daarvoor zou nodig zijn dat aannemelijk was geworden dat het openbaar ministerie in casu de grenzen die aan de opsporing zijn gesteld heeft willen omzeilen door doelbewust gebruik te maken van de controlebevoegdheden van de ambtenaren van de Belastingdienst ten behoeve van opsporingsdoeleinden. Voorts wordt krachtens vaste jurisprudentie het openbaar ministerie slechts verantwoordelijk gehouden voor vormverzuimen indien met opsporing of vervolging belaste ambtenaren een ernstige inbreuk hebben gemaakt op beginselen van een behoorlijke procesorde. Van het openbaar ministerie kan naar het oordeel van de rechtbank in redelijkheid niet gevergd worden dat het – behoudens wellicht onder zich hier niet voordoende uitzonderlijke omstandigheden – verantwoordelijkheid draagt voor eventuele onregelmatigheden bij onderzoek dat door controleambtenaren over wie het openbaar ministerie zeggenschap mist, wordt verricht.'

Ook Hof Amsterdam³ oordeelde over een dergelijk verweer en merkte daarover allereerst op:

'Zou het zo zijn dat het dossier, althoewel er al een strafrechtelijke verdenking jegens de verdachte bestond, eerst naar de Belastingdienst zou zijn gestuurd met het opzet dat deze dienst met de haar toekomstige ver strekkende bevoegdheden materiaal boven tafel zou krijgen dat met strafvorderlijke bevoegdheden niet verkregen kan worden, en zou het openbaar ministerie de rechter hierover willens en wetens onjuist hebben geïnformeerd, dan zou zeker niet uit te sluiten zijn dat dit tot de niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie zou moeten leiden.'

Ook in dit geval echter zag het hof geen aanknopingspunten voor de conclusie dat er tijdens dat fiscale onderzoek controlebevoegdheden zijn gebruikt voor strafrechtelijke doeleinden. Ook zag het hof niet dat er stukken in het strafrechtelijk onderzoek terecht zouden zijn gekomen door misbruik van fiscale controlebevoegdheden.⁴

In het licht van dit vraagstuk is de recente uitspraak 'Chambaz'⁵ van het EHRM omtrent de meewerkverplichtingen en de verhouding met beboeting c.q. bestraffing interessant. In de fiscaalbestuursrechtelijke sfeer werd Chambaz verzocht gegevens te overleggen met betrekking tot bepaalde bankrekeningen. Omdat hij dat niet deed, kreeg hij in augustus 1994 boeten van enkele duizenden euro's opgelegd. Terwijl de daarop volgende – fiscale – procedure liep (eindigend in 2003), werd in 1999 een onderzoek wegens fraude en valsheid in geschrifte opgestart. Een huiszoek-

king volgde en Chambaz werd als verdachte ondervraagd. In 2006 kreeg hij als gevolg daarvan aanslagen met boeten van circa € 900.000. Chambaz klaagde over schending van zijn zwijgrecht. Het EHRM oordeelde uiteindelijk dat de fiscale autoriteiten, door Chambaz te beboeten omdat hij niet aan zijn inlichtingenplicht voldeed, hem onder druk hebben gezet om ten behoeve van de belastingheffing informatie te geven. Chambaz mocht echter rekening houden met de mogelijkheid dat de door hem aan de fiscale autoriteiten te overleggen stukken ertoe konden leiden dat hij zou worden vervolgd wegens belastingontduiking. Door de boetes op te leggen en in stand te laten (en de procedure pas in 2003 eindigde), terwijl een onderzoek naar mogelijke belastingontduiking gaande was, dat verband hield met de aanleggelegenheden waarin Chambaz zich op zijn zwijgrecht had beroepen, dwongen de Zwitserse autoriteiten hem om zichzelf te belasten.

Van belang is vast te stellen dat in het arrest 'Chambaz' er ongeveer vier jaren zijn verstreken tussen het moment van de 'administratieve' beboeting en het strafrechtelijk onderzoek. Dat maakte naar het oordeel van het Hof niet uit, omdat op het moment dat de boeten werden bekrachtigd, het onderzoek al een aantal jaren geleden was geopend. De procedures in deze zaak liepen een aantal jaren parallel (een 'ensemble') en er bestond een verbondenheid door de onderliggende feiten en door de wijze waarop de nationale autoriteiten met die procedures omgaan. Zonder in deze 'Tour' uitgebreid in te willen gaan op dit belangwekkende arrest, rijst bij ons de vraag welke gevolgen de Europese jurisprudentie op dit vlak dient te hebben voor de jurisprudentie van de Hoge Raad. De (belastingkamer van de) Hoge Raad oordeelde in *BNB 2004/225*⁶ dat eenieder (ook al is sprake van een *criminal charge*) aan art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) dient te voldoen.

'Met het voldoen aan die verplichting wordt geen afstand gedaan van een beroep op dat recht tegenover de rechter die bevoegd is ter zake van de "criminal charge", indien informatie, verstrekt ter voldoening aan die verplichting, aan die rechter zou worden gepresenteerd.'

De oplossing wordt gevonden in de uitsluiting van het aldus verkregen bewijs.⁷ Meer recent oordeelde de Hoge Raad⁸ in *BNB 2008/159* dat de van de belastingplichtige gevorderde bankafschriften voor het bewijs mogen worden gebruikt; zij bestaan onafhankelijk van de wil, hetgeen een uitzondering op het *nemo tenetur*-beginsel vormt. In een overweging ten overvloede merkt de Hoge Raad op:

'Zelfs indien ervan zou worden uitgegaan dat gebruikmaking van die gegevens voor de boeteoplegging meebrengt dat de mededeling van de Inspecteur omtrent de gevolgen van weigering mede moet worden opgevat als uitgeoefende dwang in het kader van mogelijke boeteoplegging, kan immers nog niet worden gezegd dat de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties neerkomt op een "coercion or oppression in defiance

of the will of the accused" in de zin van de rechtspraak van het EHRM.'

Geoordeeld wordt dat er ook geen pressie is in de zin van de jurisprudentie van het EHRM en dat er dus ook in dat opzicht geen beroep mogelijk is op het *nemo tenetur*-beginsel. Het is naar onze mening maar zeer de vraag of de jurisprudentie van de Hoge Raad nog wel in lijn is met de Europeesrechtelijke jurisprudentie. Wij hopen van harte dat zich op korte termijn een zaak zal aandienen waarin deze onduidelijkheid aan het EHRM kan worden voorgelegd.

Pleitbaar standpunt

Al in eerdere 'Tours' kwam het onderwerp 'pleitbaar standpunt' aan de orde. In 2012 is ook op dit punt weer een belangwekkend arrest geweest. In de onderliggende appelprocedure werd aangevoerd dat – mede op basis van twee opinies van hooggeleerde heren – sprake was van een pleitbaar standpunt. Het hof⁹ oordeelde dat het enkele feit dat aan de hand van de onjuiste aangiften mogelijkerwijze toch een juiste aanslag tot stand zou zijn gekomen, omdat de vennootschap de mogelijkheid had om de rekening-courantvordering op de grootaandeelhouder af te waarderen, zodat per saldo het belastbaar bedrag wellicht juist kon zijn aangegeven (verdachte doet hierbij als het ware een beroep op interne compensatie), niet tot een pleitbaar standpunt leidt. Op 6 maart 2012 oordeelde de Hoge Raad¹⁰ onder wijziging naar het arrest van 8 februari 2005:¹¹

'Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdachte, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was, stuit het verweer reeds op die vaststelling af. (...) Voorts volgt uit 's Hofs overwegingen ter verwerping van dit verweer, dat de verdachte dit standpunt niet huldigde ten tijde van het doen van de in de bewezenverklaring bedoelde aangiften, doch dat hij destijds ervan uitging dat die aangiften onjuist waren en hij als een op dit terrein werkzame belastingadviseur ook moet hebben geweten dat die aangiften onjuist waren ingevuld. Aldus volgt uit de feitelijke en niet-onbegrijpelijke vaststellingen van het Hof dat de verdachte niet heeft gehandeld in de veronderstelling dat de wijze waarop de aangiften werden gedaan toelaatbaar was.'

Uit dit arrest volgt derhalve dat de Hoge Raad – in strafzaken – van doorslaggevend belang acht of de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte het pleitbare standpunt daadwerkelijk voor ogen had. Fiscaalrechtelijk oordeelt de Hoge Raad dat de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt 'naar objectieve maatstaven' moet worden beoordeeld. Het strafrecht loopt derhalve niet in de pas met het fiscale recht op dit punt.¹² Overigens zijn wij in tegenstelling tot bepaalde meningen in de literatuur¹³ van mening dat het verweer dat sprake is van een pleitbaar standpunt geldt als een bewijsverweer en niet past in de sleutel van het verweer dat sprake is van afwezigheid van alle schuld (AVAS).

Opzet

Over de vraag wanneer sprake is van (voorwaardelijk) opzet is al veel jurisprudentie bekend. Ook in 2012 kwam daar een aantal vonnissen en arresten bij, die overigens geen afwijkingen behelzen ten opzichte van de vaste jurisprudentie.¹⁴ Door de verdediging werd in de zaak die voorlag bij Hof Arnhem aangevoerd dat de verdachte niet wist dat de werkwijze van hem en zijn belastingadviseur – kort gezegd: het doen van onjuiste opgaven in de maandelijkse aangiften omzetbelasting die na enige tijd werden gecorrigeerd door middel van het indienen van suppletieaangiften – niet was toegestaan.¹⁵ Het hof oordeelde dat hij wist van de onjuistheden alsook dat niet aannemelijk is dat hij dacht dat de werkwijze was toegestaan. De belastingadviseur had tegen de verdachte gezegd dat de werkwijze niet juist was. *'Gelet hierop kan het niet anders dan dat verdachte in de tenlastegelegde periode moet hebben geweten dat hij onjuiste aangiften deed of liet doen.'* Wist of moet hebben geweten ...? De Hoge Raad casseerde eerder een uitspraak van het hof, aangezien *'de omstandigheid dat een belastingplichtige had moeten weten dat zijn aangifte onjuist of onvolledig is, (...) niet mee (brengt) dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid of onvolledigheid kan worden verweten.'*¹⁶

Strekkingvereiste

Omtrent de vraag of voldaan is aan het strekkingsvereiste overwoog Rechtbank Almelo¹⁷ dat beslissend is of die gedraging naar haar aard in het algemeen geschikt is om te weeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. In dat geval was daaraan voldaan, omdat de Belastingdienst door het achterwege blijven van aangiften niet de beschikking krijgt over de voor de belastingheffing benodigde gegevens. Op de een of andere manier blijkt welhaast te allen tijde te zijn voldaan aan dit (abstracte) strekkingsvereiste, met welke argumentatie dan ook. Er is dan ook geen sprake van een restrictieve werking van dit gevolgbestanddeel. De vraag blijft (zoals wij al opwierpen in de "Tour" anno 2009) of dit vereiste wel toegevoegde waarde heeft ten opzichte van het delictsbestanddeel van de onjuiste aangifte of het niet doen van de aangifte

Bewijs

In sommige gevallen wil er nog wel eens wat misgaan met de bewijsvoering. In een geval waarin het delict van het onjuist doen van aangiften omzetbelasting bewezen was verklaard, werden tot het bewijs gebezigd vier facturen (van een niet bestaande vennootschap) en vier aangiften omzetbelasting. Deze aangiften betroffen echter steeds andere tijdvakken dan de tijdvakken waarin de data van de facturen lagen, zodat geoordeeld werd dat de tot bewijs gebezigde facturen van de vennootschap geen betrekking hebben op de in de bewezenverklaring genoemde aangiftetijdvakken. Het cassatiemiddel was dus terecht voorgesteld.¹⁸ De Hoge

Raad wees op 13 maart 2012¹⁹ ook een arrest waarin sprake was van een geslaagde bewijsklacht.

Indien, ondanks het feit dat art. 69, lid 2, AWR daartoe niet noopt, niet alleen ten laste is gelegd dat een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, maar ook dat in die aangifte een te laag belastbaar bedrag is opgegeven, kan dat laatste slechts worden bewezen indien vaststaat dat het werkelijk in aanmerking te nemen bedrag hoger is.²⁰

Witwassen

Ook in 2012 prijkte op menige dagvaarding in fiscale strafzaken het delict witwassen. Daarom kan ook de wat meer commune jurisprudentie op dat punt van belang zijn. De Hoge Raad²¹ oordeelde op 7 februari 2012, onder verwijzing naar zijn eerdere arrest²² (zie ook in de 'Tour' anno 2010), in een geval waarin de verdachte geldbedragen voorhanden heeft gehad die hij als politieambtenaar had verkregen door het tegen betaling verstrekken aan derden van vertrouwelijke informatie uit de bedrijfsprocessensystemen van de regiopolitie Rotterdam Rijnmond. Het hof oordeelde dat de verdachte zich aldus heeft schuldig gemaakt aan witwassen als bedoeld in art. 420bis Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr). De Hoge Raad oordeelde:

'Indien het Hof heeft geoordeeld dat reeds sprake is van witwassen in de zin van voormelde bepaling als de verdachte voorwerpen voorhanden heeft die afkomstig zijn uit enig door hemzelf begaan misdrijf, heeft het (...) blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Indien het Hof daaraan niet heeft voorbijgezien, is zijn oordeel ontoereikend gemotiveerd, aangezien het Hof niet heeft vastgesteld dat het voorhanden hebben van die geldbedragen heeft bijgedragen aan het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van die geldbedragen.'

Het voorhanden hebben moet aldus hebben bijgedragen aan het verbergen of verhullen, wil van witwassen kunnen worden gesproken.²³

In het arrest van Hof Amsterdam²⁴ van 16 mei 2012 worden ook de nodige overwegingen gewijd aan het verweer tegen het tenlastegelegde delict witwassen. Het hof merkt op dat het enkele feit dat er geen aannemelijke en/of verifieerbare verklaring is gegeven die terug is te voeren op een legale titel voor een bepaalde betaling, op zichzelf onvoldoende is om te kunnen spreken van witwassen. Op basis van een aantal feiten en omstandigheden komt het hof toch tot het oordeel dat het niet anders kan dan dat het bedrag in dit geval van enig misdrijf afkomstig is. Het zogeheten 'besmettings'vraagstuk komt ook aan de orde in dit arrest. Het hof concludeert uiteindelijk dat het vermogen waarvan de betreffende uit misdrijf afkomstige bedragen van f 2,9 miljoen en f 5,95 miljoen deel zijn gaan uitmaken, besmet vermogen is.²⁵

Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de *ins and outs* van het delict witwassen de publicatie van mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma in *TFB* 2012/7.

Criminele organisatie

Begin 2012 velde Rechtbank Haarlem in de zogeheten Klimop-zaken twaalf vonnissen waarin naast fiscale delicten de nodige commune delicten op de dagvaarding voorkwamen. De vonnissen zijn zeer uitgebreid. Ook op het punt van de verweten deelneming aan een criminele organisatie van de hoofdverdachte is het oordeel van de rechtbank uitgebreid gemotiveerd.²⁶ Het uit vaste jurisprudentie blijvende kader wordt door de rechtbank allereerst uiteengezet. Wil sprake kunnen zijn van een organisatie in de zin van art. 140 Sr, dan moet daarin een gestructureerd samenwerkingsverband aanwijsbaar zijn waarin de deelnemers in een zekere duurzaamheid, met enige continuïteit samenwerken.

In de overwegingen die volgen komt aan de orde dat het delict 'deelneming aan een criminele organisatie' een soort dubbelop karakter heeft, doordat er andere strafbare feiten aan ten grondslag liggen. Is vervolging op basis van art. 140 Sr dan niet meer dan 'een som der delen' en welke gevolgen heeft dat voor de bestraffing? Daarentoeft overweegt de rechtbank als volgt:

'Het zogenaamde "dubbelop-karakter" onderkent de rechtbank inderdaad als een aspect dat aandacht verdient, maar dan toch hoofdzakelijk bij de vraag van de straftoemeting. Het bepaalde in artikel 140 Sr betreft immers de verwoording van een zelfstandig strafbaar feit. Van het begaan van dat strafbare feit kan reeds sprake zijn als (nog) geen (andere) strafbare feiten zijn gepleegd, maar wel het oogmerk daartoe bestaat alsmede collectieve deelneming in de zin van het bepaalde in artikel 140 Sr. Waar sprake is van samenloop met andere strafbare feiten, lossen problemen van overdreven samentelling van straffen zich op in de matigende werking van de zogenaamde samenlooplegging.'

De rechtbank acht deelneming aan een criminele organisatie bewezen:

*'Een dergelijke gang van zaken, voor de verwezenlijking waarvan de medewerking van meerdere personen op diverse cruciale posities noodzakelijk is, is slechts voorstelbaar bij een georganiseerd verband waarin de deelnemers zich bewust zijn van hun rol of taak in het geheel en aan het vertrouwen in de gezamenlijke onderneming de zekerheid ontnemen dat zij (uiteindelijk) aan hun trekken zullen komen.'*²⁷

Uit de rechtspraak volgt dat vrij snel wordt aangenomen dat sprake is van een voldoende gestructureerd samenwerkingsverband om te kunnen spreken van een criminele organisatie. Anders luidde evenwel het oordeel van Rechtbank Assen,²⁸ waarin geoordeeld werd dat er onvoldoende

aanknopingspunten waren om te kunnen spreken van een organisatie in de zin van art. 140 Sr. Daarbij speelde naar het oordeel van de rechtbank een rol dat de (rechts)personen die in de tenlastelegging werden genoemd veelal handelspartners van de verdachte waren, waarmee hoofdzakelijk legale handel werd gedreven.

Vrijwillige verbetering

Met een rechtsgeldige vrijwillige verbetering c.q. inkeer kan strafvervolgning dan wel boeteoplegging worden voorkomen. De vraag die in de jurisprudentie met name aan de orde komt, is wanneer sprake is van een rechtsgeldige – en dan met name tijdige – inkeer. Bij een gedaan beroep op de inkeerbepalingen verwees Rechtbank Utrecht²⁹ naar het arrest van de Hoge Raad van 30 maart 2010³⁰ en kwam tot het niet opzienbarende oordeel dat er geen sprake meer kon zijn van vrijwillige verbetering in de zin van art. 69, lid 3, AWR, omdat ruim een jaar nadat het oriënterend boekenonderzoek was aangekondigd, melding werd gemaakt van verkeerde boekingen. Het boekenonderzoek was reeds in volle gang, er had een derdenonderzoek plaatsgevonden, de Belastingdienst was in het bezit van diverse auditfiles van het bedrijf en er waren werkafspraken gemaakt over het ophalen van ordners betreffende de panden waarnaar onderzoek werd gedaan.

In een geval waarin de verdachte eerst bij aanvang van de controle de suppletieaangiften aan een medewerker van de Belastingdienst overhandigde, werd geoordeeld dat *'verdachte wist of redelijkerwijs had moeten vermoeden dat de onjuistheid van zijn aangiften bij de belastingdienst bekend was of bekend zou worden'*.³¹ Ook de intentie om een eerdere aangifte te rectificeren is onvoldoende om met succes een beroep te kunnen doen op de inkeerbepalingen.

In een aan Hof Amsterdam voorgelegd geval had de Belastingdienst een brief verstuurd aan één vennootschap. Het hof oordeelde dat dat in dat geval aan een rechtsgeldige inkeer door andere (tot dezelfde groep behorende) vennootschappen in de weg stond alsook aan een inkeer door de 'achterliggende' privépersoon. Dat het onderzoek de vennootschapsbelasting betrof, kon er daarnaast ook niet toe leiden dat voor de omzetbelasting nog wél gebruik kon worden gemaakt van de inkeerbepalingen.³² Het zal ook geen verbazing wekken dat in een geval de Belastingdienst in een brief laat weten dat het boekenonderzoek bij het bedrijf wordt uitgebreid tot de aangifte inkomstenbelasting van de verdachte zelf en deze verdachte daarna een gecorrigeerde aangifte indient, wordt geoordeeld dat hem geen beroep op inkeer toekomt, aangezien hij op dat moment wist dat de Belastingdienst met de onjuistheid en onvolledigheid van zijn aangifte bekend zou worden.³³

ATV-richtlijnen

In de 'Tour' anno 2011 merkten wij op dat per 1 juli 2011 de richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten (AAFD 2011 richtlijnen) in werking zijn getreden. Jurisprudentie over deze nieuwe richtlijnen hebben wij nog niet kunnen ontdekken. Inhoudelijk zal het verweer op basis van de richtlijnen overigens steeds nagenoeg gelijklopend zijn, namelijk de vraag of de richtlijnen op de juiste wijze zijn toegepast en nageleefd. Deze vraag lag ook voor in de casus waarover Rechtbank Den Haag oordeelde.³⁴ Daarbij was allereerst de vraag aan de orde of in deze zaak die aanvang vóór 2010, maar ter zitting werd behandeld ná 2010, de richtlijnen van 2006 of van 2010 van toepassing waren. Op het gevoerde preliminaire verweer overwoog de rechtbank nog dat het verdedigbaar is dat de richtlijnen van 2010 van toepassing zijn, nu deze in beginsel gunstiger uitpakken dan de richtlijnen van 2006. Nader beraad leidde de rechtbank echter tot een ander eindoordeel. Interessante overwegingen over de juridische 'status' (geen sanctierecht, maar beleidsregels met betrekking tot (de voorselectie bij) het vervolgingsbeleid van het OM) van de richtlijnen brengt de rechtbank uiteindelijk tot het oordeel dat het Openbaar Ministerie terecht de ATV-richtlijnen van 2006 heeft toegepast.

Vervolgens was de vraag aan de orde of het juiste drempelbedrag tot uitgangspunt was genomen. De vraag of het volledige bedrag aan omzetbelasting in een maatschap van drie maten als leidraad voor het drempelbedrag dient te worden genomen, beantwoordde de rechtbank bevestigend. Een verdeling over de maten doet daar niet aan af. Als preliminair verweer was de vraag reeds opgeworpen of het drempelbedrag voor particulieren of voor ondernemers tot uitgangspunt moest worden genomen, waarop de rechtbank toen overwoog dat verdachte als particulier had gehandeld, zodat terecht het drempelbedrag voor particulieren was toegepast. Ook hierop komt de rechtbank na beraad terug. De rechtbank grijpt terug op de ATV-richtlijnen 2001, omdat die van 2006 (alsook de latere versies) geen definitie van de cruciale begrippen 'particulier' en 'ondernemer' bevatten. De vraag is in welke (overheersende) sfeer de aan verdachte verweten fraude is gepleegd en niet in welke sfeer het uiteindelijke voordeel zich voordoet.

In het arrest van Hof Arnhem van 21 augustus 2012 was eveneens een beroep op de ATV-richtlijnen aan de orde³⁵ en werd een oordeel gegeven over de vraag welk bedrag aan nadeel richtinggevend is. Het hof oordeelde dat de ATV-richtlijnen zien op het belastingnadeel dat ten tijde van het doen van aangifte mogelijk is ontstaan en niet op het belastingnadeel dat na gedane correcties en verrekeningen met de Belastingdienst mogelijk niet meer zou bestaan. Opmerkelijker is de overweging ten aanzien van het beroep van de verdediging op het zogeheten 'Handhavingsarrangement 2004'.

'De verdediging heeft onder verwijzing naar de richtlijnen inzake vervolging betoogd, dat het openbaar ministerie, zo begrijpt het hof het verweer, niet tot vervolging had mogen overgaan en niet-ontvankelijk moet worden verklaard. In dit verband is verwezen naar het Handhavingsarrangement 2004. Het ware wenselijk geweest dat bij het aanhalen van het Handhavingsarrangement een bronvermelding was gegeven; nu stelt het hof vast dat kennelijk bedoeld wordt op het Handhavingsarrangement 2004, opgesteld door de deelnemers aan het netwerkoverleg van het Bureau Opsporingsbeleid (BOB), waarin participeren medewerkers van het UWV, de SVB, de AI, de SIOD, het Openbaar Ministerie en het Ministerie van SZW. Het stuk is niet als richtlijn in de Staatscourant gepubliceerd en zelfs niet te vinden op www.om.nl. Het hof oordeelt, dat er geen sprake is van een op artikel 130 lid 4 Wet RO gebaseerde algemene aanwijzing betreffende de uitoefening van taken en bevoegdheden van het openbaar ministerie, in casu de vervolging, welke zich ertoe leent jegens derden als recht te worden toegepast. Het Handhavingsarrangement 2004 behelst de afspraken, gemaakt door en tussen de hiervoor genoemde deelnemers in dat arrangement. Als niet is gehandeld overeenkomstig het arrangement kan dat dus voor de deelnemers daaraan reden zijn om zich bitter te beklagen bij het openbaar ministerie, maar voor de burger zijn er geen consequenties aan verbonden.'

Deelnemingsvarianten

In de 'Tour' anno 2009 haalden wij het arrest van Hof Arnhem aan waarin een belastingadviseur zich moest verantwoorden voor de aan zijn adres gemaakte verwijten van het medeplegen van onjuiste aangiften van zijn cliënt, voormalig trainer van PSV. Tegen dit arrest werd cassatie aangevraagd, waarop de Hoge Raad op 6 maart 2012 arrest heeft gewezen.³⁶ In een van de cassatiemiddelen werd de vraag opgeworpen of bij veroordeling van de verdachte ter zake van het medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte, uit de bewijsvoering niet alleen het opzet van de verdachte moet kunnen volgen, maar tevens dat van zijn mededaders. Ook werd aangedragen of het daarvoor van belang is dat niet op de verdachte, maar op een van zijn mededaders de wettelijke plicht rust tot het doen van de desbetreffende belastingaangifte. De Hoge Raad:

'Beide vragen moeten ontkennend worden beantwoord omdat zij miskennen dat het gaat om het vaststellen van het opzet van de verdachte in zijn strafzaak en niet om dat van zijn mededaders. In een geval als het onderhavige geldt derhalve dat uit de bewijsvoering moet kunnen worden afgeleid dat het opzet van de verdachte, al dan niet in voorwaardelijke vorm, gericht is geweest op het doen van de onjuiste en/of onvolledige belastingaangiften. Uit de bewijsvoering behoeft niet te kunnen worden afgeleid dat zijn mededaders – ook indien één van hen de aangifteplichtige was – dit opzet eveneens hadden. (...) 5.6. Opmerking verdient nog het volgende. In de toelichting op het middel wordt onder meer een beroep gedaan op HR 6 december 2005, LJN AU2246, NJ 2007/455. In dat arrest heeft de Hoge Raad, voor zover te

dezen van belang, slechts geoordeeld over het specifieke geval dat zo de rechter in de zaak tegen de verdachte daadwerkelijk vaststelt dat bij zijn mededader het vereiste opzet ontbrak, dit vanwege het kennelijk ontbreken van bewuste samenwerking in de weg staat aan het oordeel van diezelfde rechter in diezelfde zaak dat de verdachte het feit met de desbetreffende mededader heeft medegepleegd. Hieruit kan echter niet volgen dat bij een veroordeling ter zake van het medeplegen van een opzettelijk steeds uit de bewijsvoering – naast het opzet van de verdachte – het opzet van zijn mededaders moet kunnen volgen.'

Hof Arnhem gaf in het onderliggende arrest een oordeel omtrent het medeplegen. Het hof meende dat het 'plan' dat ten grondslag lag aan de onjuiste aangifte van de belastingadviseur afkomstig was en dat dit met de andere belastingadviseur en de belastingplichtige is besproken. Ook zou hij een actieve uitwerking hebben gegeven aan het plan door het verschaffen van de benodigde gegevens aan de adviseur die de aangifte zou doen. Dit alles was voldoende voor medeplegen. Dit oordeel wordt door de Hoge Raad³⁷ ook in stand gelaten:

'4.3. Uit hetgeen hiervoor is weergegeven kan worden afgeleid dat de verdachte in nauwe en bewuste samenwerking met anderen de in de bewezenverklaring vermelde aangiften voor de vennootschapsbelasting opzettelijk onjuist en/of onvolledig heeft gedaan. Daaraan doet – anders dan in het middel is betoogd – niet af dat de verdachte niet zelf de desbetreffende aangiften heeft ingevuld, ondertekend en ingezonden. Ook staat het tijdsverloop tussen de uit de bewijsvoering blijkende handelingen van de verdachte en het moment van indienen van de onjuiste aangiften aan dat oordeel niet in de weg.'

Dat verkopers van zogeheten afroomodules in kassasystemen een strafrechtelijk risico lopen met betrekking tot de fiscale aangelegenheden van hun afnemers, is ook in 2012 weer gebleken. Rechtbank Zwolle³⁸ oordeelde dat de delicten van art. 68, lid 1 en 2, AWR (alsook de delicten van art. 69, lid 1 en 2, AWR waarbij deze delicten worden genoemd en waarbij wordt verwezen naar art. 68 AWR) zijn aan te merken als kwaliteitsdelicten.

'Dit laat onverlet dat anderen kunnen deelnemen aan vernoemde delicten. In het onderhavige geval is het doen van de onjuiste aangifte mogelijk gebleken doordat met de door verdachte geleverde kassa's omzet buiten de registratie kon worden gehouden middels een verborgen retourfunctie waarvan slechts door instructie van de zijde van (een vertegenwoordiger van) verdachte gebruik kon worden gemaakt. (...) De rechtbank overweegt dat er bij [rechtspersoon 1] en haar leidinggevendenden sprake is geweest van volle opzet en dat dit in een bewuste en nauwe samenwerking geschiedde met de betreffende afnemers zodat sprake is van medeplegen.'

En ook werd geoordeeld:

‘Door bewust omzetgegevens uit het kassasysteem te verwijderen werd de bedrijfsadministratie vervalst. (...) werd mogelijk gemaakt door gebruikmaking van de verborgen retourfunctie in het door verdachte geleverde kassasysteem. Verdachte heeft samen met anderen feitelijk opdracht gegeven en leidinggegeven aan de hiervoor genoemde verboden gedragingen.’

Ten aanzien van de fiscale aangelegenheden van derden waarop hoogstwaarschijnlijk geen zicht bestaat, maar waarvan vaststaat dat daarin wordt gerommeld door gebruikmaking van software van derden, loopt die derde (leverancier van de software) zelf dus een risico op een strafrechtelijke veroordeling.

Rechtbank Den Haag³⁹ oordeelde dat van medeplegen niet kan worden gesproken in de situatie dat de verdachte weliswaar personen heeft benaderd en van hen gegevens heeft ontvangen die hij heeft gebruikt bij zijn contacten met de Belastingdienst, maar niet is komen vast te staan dat deze personen zich ervan bewust waren dat met hun gegevens een valse aangifte zou worden gedaan. Evenmin is gebleken van enige betrokkenheid van deze, of andere, personen bij de (verdere) uitvoering van de door de verdachte gepleegde strafbare feiten. Daarnaast oordeelde deze rechtbank dat van ‘doen plegen’ geen sprake is, nu verdachte, zo stelt de rechtbank vast, zelf de aangiftes heeft ingevuld en vervolgens heeft ingediend. Dit betekent dat verdachte als pleger moet worden aangemerkt.

‘Nu verdachte als pleger de kwaliteit van aangifteplichtige mist, kan het onderdeel van de tenlastelegging “een bij de Belastingwet voorziene aangifte” niet bewezen worden geacht en zal verdachte van het onder feit 1, 2, 3 en 5 telkens als eerste alternatief ten laste gelegde belastingfeit worden vrijgesproken.’

In het licht van de arresten van juli 2011 merkten wij in de ‘Tour’ anno 2011 op, dat als sprake is van een aangifte die ‘verplicht’ is gedaan, nadat de belastingplichtige daartoe werd uitgenodigd, naar onze overtuiging de oude jurisprudentie nog zal gelden en kan slechts de belastingplichtige als pleger worden vervolgd. Dit vonnis past daarin. Thans zagen de verdenkingen op aangiften omzetbelasting die slechts de aangifteplichtige als pleger kon indienen.

Van de deelnemingsvariant ‘feitelijk leidinggeven’ aan een verboden gedraging van een rechtspersoon is naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad ook sprake indien de eigenaar van die vennootschap maatregelen ter voorkoming van de verboden gedraging door de vennootschap achterwege laat, hoewel hij daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden is, en hij bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedraging zich zal voordoen en op die manier de gedraging bevordert. Het hof in Amsterdam oordeelde ter zake van het al dan niet feitelijk leiding hebben gegeven door een vastgoedhandelaar:

‘Nu de verdachte ontkent dat hij op de hoogte was van de aangiften waarmee ten onrechte aftrek van omzetbelasting werd geclaimd en hij deze aangiften ook niet heeft ondertekend kan niet wettig en overtuigend worden bewezen dat hij heeft geweten dat die aangiften zijn gedaan. Toch heeft de verdachte ook aan het doen van die aangiften feitelijk leiding gegeven. Hij heeft maatregelen ter voorkoming van het doen van die aangiften achterwege gelaten hoewel hij daartoe bevoegd was en redelijkerwijs gehouden. Daardoor heeft hij de aanmerkelijke kans aanvaard dat (medewerkers van) zijn vennootschappen dergelijke aangiften zouden doen. De verdachte was zonder meer gehouden maatregelen te nemen ter voorkoming van die valse aangiften door zijn vennootschappen.’⁴⁰

Deze overweging gaat naar onze mening wel erg ver: iemand moet toch in zijn algemeenheid wel weten dat het ‘fout’ zit?

Straffen

In de ‘Tour’ anno 2011 verwezen wij naar de publicatie in *Trema Straftoemingsbulletin* omtrent de straftoemeting bij fraudedelicten.⁴¹ In 2012 is in hetzelfde tijdschrift een publicatie verschenen waarin de door de gerechtshoven opgestelde oriëntatiepunten straftoemeting gerechtshoven in fiscale fraudezaken’ worden besproken. Daarin is uiteengezet welke benadelingsbedragen tot welke gevangenisstraf aanleiding zouden geven. Deze lopen uiteen van een benadelingsbedrag van minder dan € 10.000 (dat zou moeten leiden tot een gevangenisstraf van één week tot twee maanden, dan wel een werkstraf) tot een benadelingsbedrag van meer dan € 1.000.000 (dat aanleiding zou moeten zijn tot een gevangenisstraf van 24 maanden tot de maximale op het delict gestelde gevangenisstraf).

In sommige vonnissen⁴³ en arresten⁴⁴ zijn deze oriëntatiepunten inmiddels ook terug te vinden en worden deze daadwerkelijk tot uitgangspunt genomen.

Strafuitsluitingsgrond

Bij het doornemen van de jurisprudentie viel ons oog nog op een aangedragen strafuitsluitingsgrond die niet vaak zal worden aangedragen: het betreffende bedrijf was, gelet op de fiscale administratie- en bewaarplicht ex art. 52 AWR, verplicht de valse facturen te bewaren. Vernietiging dan wel het niet verwerken van de facturen in de administratie levert een misdrijf op volgens art. 69, lid 1, AWR. Hierdoor bevond het bedrijf zich in een spagaat: enerzijds was het verplicht de facturen op grond van de AWR te bewaren, terwijl dit bewaren en opnemen in de administratie anderzijds strafbaar is gesteld in art. 225 Sr. Het voldoen aan de wettelijke verplichting van art. 52 AWR dient naar het oordeel van de verdediging te worden beschouwd als een strafuitsluitingsgrond ex art. 42 Sr. Daarnaast heeft de verdediging een beroep op overmacht, meer specifiek noodtoestand, gedaan, nu verdachte zich voor de keuze zag

gesteld te kiezen uit onderling strijdige plichten. De rechtbank⁴⁵ oordeelde dat dit beroep op de strafuitsluitingsgrond ex art. 42 Sr, alsmede het beroep op noodtoestand niet kan slagen. Er was valsheid in geschrifte gepleegd ten aanzien van facturen die vervolgens in de bedrijfsadministraties werden opgenomen. Dat is strafbaar. Het feit dat deze (vervalste) facturen op basis van een wettelijke verplichting in de bedrijfsadministraties opgenomen en bewaard dienden te worden, kan daaraan niet afdoen. Niets verplichtte de verdachte ertoe om valse facturen in zijn administratie op te nemen.

Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel en inbeslagneming

In de praktijk blijkt meer en meer al op voorhand gebruik te worden gemaakt van het 'veiligstellen' van verondersteld wederrechtelijk verkregen voordeel. Ook het kabinet staat een rijksbrede aanpak van illegaal geld voor: 'Afpakken en Afsluiten'.⁴⁶ Beslag op bijvoorbeeld onroerend goed en op bankrekeningen komt bij de aanvang van een strafrechtelijk onderzoek steeds vaker voor; een strafrechtelijk financieel onderzoek wordt direct ingesteld.

In het arrest van 6 maart 2012 was een internationale kwestie aan de orde, waarbij onder toepassing van art. 13 Wet overdracht tenuitvoerlegging strafvonnissen (WOTS) drie schilderijen in beslag werden genomen op grond van een Belgisch rechtshulpverzoek. In cassatie werd geklaagd over de verwerping van het verweer dat de inbeslagneming van de drie schilderijen onrechtmatig was, nu het gaat om een strafrechtelijk onderzoek dat betrekking heeft op fiscale delicten. Nederland heeft een voorbehoud gemaakt bij art. 2 van het Verdrag inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagneming en de confiscatie van opbrengsten van misdrijven ter zake van fiscale delicten. De Hoge Raad⁴⁷ oordeelt (onder verwijzing naar een eerder arrest⁴⁸) dat dit voorbehoud – kort gezegd – slechts betrekking heeft op zuivere belastingdelicten en niet op daarmee verband houdende feiten, zoals witwassen, deelneming aan een criminele organisatie en valsheid in geschrifte.

In art. 74 AWR is bepaald dat ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten art. 36e Sr (opleggen van de verplichting aan degene die is veroordeeld wegens een strafbaar feit tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel) geen toepassing vindt. Ook art. 74 AWR heeft betrekking op uit 'zuivere belastingdelicten' verkregen voordeel. Echter, ook belastingfraude verpakt als algemeen delict kan een zuiver fiscaal delict opleveren. Althans, zo oordeelde Hof Den Bosch.⁴⁹ Het betrof een zaak waarin sprake was van een veroordeling wegens het onjuist doen van belastingaangiften alsook wegens deelneming aan een criminele organisatie. Anders dan de rechtbank overwoog het hof dat de ontnemingsvordering strekt tot ontneming van wederrechtelijk

verkregen voordeel louter behaald door bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten.

'De omstandigheid dat veroordeelde is veroordeeld ter zake van deelname aan een criminele organisatie kan aan het voorgaande niet afdoen. Immers, de criminele organisatie had uitsluitend tot oogmerk het opzettelijk doen van onjuiste aangiften (...), terwijl het valselijk opmaken van de TIR-carnets, strafbaar gesteld in artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht, enkel diende om dat opzettelijk doen van onjuiste aangiften mogelijk te maken. Het door deelname aan de criminele organisatie verkregen voordeel is bijgevolg door bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten verkregen voordeel.'

Wijziging tenlastelegging

In de 'Tour' anno 2009 haalden wij het arrest van de Hoge Raad van 31 maart 2009⁵⁰ aan, waarin werd geoordeeld over de vraag of sprake was van het doen van (een onjuiste) aangifte of het niet doen van aangifte. In eerste instantie werd ten laste gelegd dat de desbetreffende verdachte een onjuiste belastingaangifte had gedaan. Het hof stond in dat geval de gevorderde wijziging van de tenlastelegging toe, maar de Hoge Raad vond dat niet zonder meer begrijpelijk: het ging immers eerst om het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, terwijl het in de gewijzigde tenlastelegging gaat om het verzuim aangifte te doen. In de verwijzingsprocedure volgde wederom een vordering wijziging tenlastelegging. Daarin werd het verwijt omschreven als het opzettelijk verstrekken van onjuiste gegevens aan de Belastingdienst (in plaats van het opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen). De vordering werd integraal toegewezen. In cassatie werd (wederom) geklaagd over de toewijzing van de vordering wijziging tenlastelegging. De Hoge Raad wees arrest op 23 maart 2012 en oordeelde:

'In aanmerking genomen dat de onderscheiden delictomschrijvingen strekken ter bescherming van hetzelfde rechtsgoed en het verschil in de daarin omschreven gedragingen, wat betreft de aard en de strekking daarvan en wat betreft de tijd waarop, de plaats waar en de omstandigheden waaronder zij zijn verricht, van beperkte betekenis is, geeft het oordeel van het Hof dat door het toewijzen van de vordering tot wijziging van de tenlastelegging sprake blijft van "hetzelfde feit" in de zin van art. 68 Sr, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting.'

Samenloop procedures voor de fiscale rechter en voor de strafrechter

De vraag wil nog wel eens rijzen, wat te doen als tegelijkertijd over hetzelfde feitencomplex wordt geprocedeerd voor zowel de fiscale als de strafrechter. Zo ook in de zaak die voorlag bij Rechtbank Utrecht, waarover op 22 oktober 2012⁵¹ vonnis werd gewezen:

'De raadsman heeft verzocht om schorsing van de vervolging tot het moment waarop de belastingrechter zich heeft uitgela-

ten over het voorliggende feitencomplex, teneinde te voorkomen dat er conflicterende uitspraken worden gedaan. De rechtbank stelt vast dat voor schorsing om voornoemde reden geen wettelijke basis bestaat, overweegt daarbij dat zij in staat is om een zelfstandig oordeel te geven over de vraag of het ten laste gelegde al dan niet bewezen kan worden, en ziet daarom geen redenen voor schorsing van de vervolging.'

De ene rechter zal eerder een oordeel hebben gegeven dan de andere rechter en op welke wijze daarmee in de praktijk rekening wordt gehouden, kan nogal verschillen. De rechtbank in Rotterdam oordeelde op 5 april 2012⁵² dat de verdachten moesten worden vrijgesproken van de hun ten laste gelegde feiten, te weten kort gezegd het vervalsen van de bedrijfsadministratie door daarin valse facturen op te nemen alsook het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, omdat de rechtbank alsook het hof in de fiscale procedure op basis van hetzelfde feitencomplex als in deze strafzaken aan de orde was, tot het oordeel was gekomen dat er niets mis was met de teruggevraagde omzetbelasting en een streep zette door de opgelegde naheffingsaanslag. Hier volgde de strafrechter de fiscale rechter dus naar onze mening terecht.

Samenloop met invordering

In de zaak waarover de Hoge Raad eind 2011⁵³ oordeelde, ging het om een verdachte die belastingaanslagen kreeg opgelegd die waren gerelateerd aan de veroordeling in een eerdere strafzaak wegens betrokkenheid bij 'drugsdelicten'. Omdat deze verdachte niet betaalde, werd hij – uiteindelijk – gegijzeld (voor de duur van een jaar). In de samenhangende procedure verplichtte de ontvanger hem om te voldoen aan de inlichtingenverplichtingen. Dat deed hij echter niet, zodat de officier van justitie overging tot strafvervolgung wegens het niet voldoen aan de inlichtingenplicht ingevolge de Invorderingswet. In hoger beroep werd de officier van justitie niet-ontvankelijk verklaard: strafvervolgung zou niet meer openstaan na de gijzeling. In cassatie is de vraag aan de orde of dat oordeel van het hof juist was. De advocaat-generaal concludeert dat dit niet het geval is, omdat de wetsgeschiedenis en de structuur van de Invorderingswet 1990 erop wijzen dat, nadat de meest efficiënte doch waar mogelijk minst ingrijpende weg ter inning tevergeefs door de fiscus is bewandeld, altijd nog voor de strafrechtelijke weg kan worden gekozen. De Hoge Raad volgt de A-G:

'Het Hof heeft geoordeeld dat deze passage zo moet worden uitgelegd dat de Ontvanger een keus dient te maken "tussen het starten van een civiele procedure en het toepassen van de strafsanctie van hoofdstuk VIII" zodat na het starten van een civiele procedure geen ruimte meer bestaat om de strafsanctie van hoofdstuk VIII toe te passen. Die uitleg is echter, (...), te beperkt en derhalve onjuist.'

Oftewel, in de sporadische gevallen dat de ontvanger een wanbetalende belastingschuldige laat gijzelen teneinde

zijn schulden te voldoen of informatie te verstrekken, is deze belastingschuldige vervolgens niet gevrijwaard van een strafrechtelijke vervolging. De vraag die Kan⁵⁴ naar onze mening terecht opwerpt, is of (hetgeen in dit arrest niet aan de orde was) er geen strijdigheid ontstaat met het *ne bis in idem*-beginsel. Als wordt uitgegaan van het feit dat lijfswang (gijzeling) als (vrijheidsbenemende) straf in de zin van het EVRM heeft te gelden, waarmee het niet voldoen aan de inlichtingenplicht jegens de ontvanger wordt 'bestraft', dan zou een aansluitende strafvervolgung (op basis van hetzelfde verwijt) niet meer mogelijk moeten kunnen zijn.

Conclusies

Het fiscale strafrecht blijft in beweging. Door de politiek worden schijnwerpers gezet op economische criminaliteit mede door de 'schandalen' die veel media-aandacht hebben getrokken. Oordelen van rechters en raadsheren passen in de visie van de politiek en de maatschappij dat de verdachten slechts oog hebben voor persoonlijk financieel gewin en profiteren van het belastingstelsel, terwijl schade wordt toegebracht aan de schatkist c.q. de samenleving in het algemeen. Het wekt geen verbazing dat de straffen in dat licht steeds zwaarder worden. Ook het 'afpakken' van verondersteld wederrechtelijk verkregen voordeel wordt meer en meer een issue dat het Openbaar Ministerie vooraf al wenst te 'regelen'. Het feit dat steeds vaker commune delicten op de tenlasteleggingen voorkomen, draagt daar zeker een steentje aan bij.

Wij kijken thans uit naar een zaak waarin sprake is van samenloop van de informatieverplichtingen in het fiscale recht en het zwijgrecht in het strafrecht. Wij vragen ons af of de jurisprudentie van de Hoge Raad op dat punt nog wel in lijn is met de Europeesrechtelijke jurisprudentie.

* Beide auteurs zijn verbonden aan De Bont Advocaten te Amsterdam (www.debontadvocaten.nl). De Bont is voorts hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1 Zie www.rijksoverheid.nl/nieuws/2012/05/15/wetsvoorstel-meer-mogelijkheden-om-witteboordencriminelen-aan-te-pakken.html.

2 Rb. Haarlem 27 januari 2012, LJN: BV2194 en Rb. Haarlem 28 februari 2011, LJN: BP6077.

3 Hof Amsterdam 16 mei 2012, LJN: BW6216.

4 Ook in de zaak waarover Rechtbank Den Bosch (7 februari 2012, LJN: BV2888) besliste, werd een gelijklopend verweer gevoerd en een gelijklopend oordeel gegeven. Ook Rechtbank Dordrecht (6 maart 2012, LJN: BV8538) kreeg eenzelfde verweer voorgeschoteld, waarbij de verdediging concludeerde tot bewijsuitsluiting. Geoordeeld werd dat er geen aanwijzingen waren dat er ten tijde van de controle al sprake was van een verdenking, zodat er ook nog geen cautie gegeven behoefde te worden. Zie ook Hof Arnhem 18 april 2012, LJN: BX1303 (geen verhoorsituatie ten tijde van boekenonderzoek; geen cautie).

5 EHRM 5 april 2012, EHRM 2012/135.

6 HR 27 februari 2004, BNB 2004/225.

7 HR 27 juni 2001, BNB 2002/27.

8 HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

9 Hof Arnhem 4 maart 2009, NTFR 2009/770.

10 HR 6 maart 2012, NJ 2012, 176.

11 HR 8 februari 2005, LJN: AR3719.

12 Zie hierover M. Drok, 'Wanneer is er ook al weer sprake van een pleitbaar standpunt?', *Advocatenblad* 5 april 2012, p. 25 en D. van Omme, 'Pleitbaar of onjuist?', *Advocatenblad* 17 mei 2012, p. 13.

13 D. van Omme, 'Pleitbaar of onjuist?', *Advocatenblad* 17 mei 2012, p. 13.

14 Zie bijvoorbeeld Rb. Dordrecht 6 maart 2012, LJN: BV8538.

15 Hof Arnhem 18 april 2012, LJN: BX 1303.

- 16 HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59.
17 Rb. Almelo 30 maart 2012, LJN: BW0495.
18 HR 20 maart 2012, LJN: BV2956.
19 HR 13 maart 2012, LJN: BT7075.
20 HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 176.
21 HR 7 februari 2012, *NJ* 2012, 116.
22 HR 26 oktober 2010, LJN: BM4440, *NJ* 2010, 655.
23 Zie ook Hof Den Bosch 9 oktober 2012, LJN: BY0027.
24 Hof Amsterdam 16 mei 2012, LJN: BW6216.
25 Ook in deze zaak werd door de verdediging aangevoerd, onder verwijzing naar het arrest HR 26 oktober 2010 (LJN: BM4440), dat het enkele voorhanden hebben van een uit misdrijf afkomstig goed geen strafbaar feit oplevert. Het hof geeft hieraan vervolgens een zeer beperkte uitleg. Nog een oordeel omtrent witwassen (en dan met name het 'omzetten' is te vinden in Rb. Rotterdam 5 september 2012, LJN: BX6605.
26 Rb. Haarlem 27 januari 2012, LJN: BV2194.
27 Zie voor een gelijklopend oordeel omtrent een voldoende gestructureerd samenwerkingsverband in de zin van art. 140 Sr (grootschalige fraude met DigiD en BSN en het valselijk opmaken van aanvragen van zorg-, huur- en kinderopvangtoeslag alsook aangiften inkomstenbelasting) Rb. Rotterdam 5 september 2012, LJN: BX6605.
28 Rb. Assen 11 oktober 2012, LJN: BX9852.
29 Rb. Utrecht 4 april 2012, LJN: B0928.
30 HR 30 maart 2010, *NJ* 2010, 199.
31 Hof Arnhem 18 april 2012, LJN: BX1303.
32 Hof Amsterdam 16 mei 2012, LJN: BW6216.
33 Rb. Den Bosch 17 september 2012, LJN: BX7338.
34 Rb. Den Haag 23 december 2011, LJN: BU9525.
35 Hof Arnhem 21 augustus 2012, LJN: BY0795.
36 HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 176.
37 HR 6 maart 2012, *NJ* 2012, 176.
38 Rb. Zwolle 8 mei 2012, LJN: BW5187.
39 Rb. Den Haag 2 april 2012, LJN: BW0994.
40 Hof Amsterdam 16 mei 2012, LJN: BW6216.
41 P. Greve en T.M. Buma, 'Straftoemeting bij fraudedelicten', *Trema Straftoemetingbulletin* 2010/1.
42 S.E.C. Debets, 'Oriëntatiepunten voor straftoemeting in fraudezaken', *Trema Straftoemetingbulletin* 2012/1, p. 23.
43 Rb. Zutphen 23 mei 2012, LJN: BW6473.
44 Hof Den Bosch 9 oktober 2012, LJN: BY0027.
45 Rb. Utrecht 4 april 2012, LJN: BW0949.
46 Zie www.rijksoverheid.nl/nieuws/2012/07/12/rijksbrede-aanpak-illegaal-geld.html.
47 HR 6 maart 2012, LJN: BU5353.
48 HR 8 februari 2005, LJN: AR7621, *NJ* 2006/412.
49 Hof Den Bosch 19 juni 2012, LJN: BW8677, *NbSr* 2012/305.
50 HR 31 maart 2009, LJN: BG9179.
51 Rb. Utrecht 22 oktober 2012, LJN: BY0798.
52 Rb. Rotterdam 5 april 2012, parketnummers 10-993012-09, 10-993014-09 en 10-993016-09.
53 HR 20 december 2011, *NJ* 2012, 27.
54 A.A. Kan, 'Samenloop van (fiscale) lijfswang en strafrechtelijke sanctieering', *WFR* 2012/1073.