

# 8. Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2022

PROF. MR. G.J.M.E. DE BONT EN MR. M. PRINS

In de Tour d'horizon fiscaal strafrecht behandelen we al zeventien jaar achtereenvolgende uitspraken op het snijvlak van het fiscale en het strafrecht. In deze bijdrage is wederom getracht de interessante passages uit de vonnissen en arresten op het gebied van het fiscale strafrecht in een enigszins gestructureerde vorm weer te geven en zo nodig in perspectief te plaatsen.

## 1. Inleiding

Overdreven veel vonnissen en arresten op het gebied van het fiscale strafrecht zijn er niet geveld en gewezen in 2022. Dat lijkt in schril contrast te staan met de media-aandacht voor belastingontwijking en -ontduiking. Het kennelijke onvermogen van de journaal en de politiek om die begrippen uit elkaar te houden, blijft een belangrijk probleem. Een nog groter probleem is het tijdsverloop tussen de pleegdatum en de datum waarop de zaak uiteindelijk wordt berecht. Het is begrijpelijk dat een 'heterdaadje' in het fiscale strafrecht welhaast is uitgesloten, maar de periode tussen de pleegdatum en het detecteren van een mogelijke fraude en daarna het tijdsverloop tot een afdoening op zitting is ronduit beschamend. Toch wordt er stevig gestraft voor fiscale fraude. Nu de maatschappij wordt benadeeld is dat niet onbegrijpelijk. Ontwikkelingen in diezelfde maatschappij maken echter dat het tijdsverloop niet acceptabel is. Een verdachte van fiscale fraude is vanaf het moment dat er ruchtbaarheid wordt gegeven aan de verdenking een maatschappelijke paria. De bank waar beslag is gelegd, weet van de verdenking en zal om tekst en uitleg vragen. Veelal wordt de zakelijke dienstverlening beëindigd of danig teruggeschroefd. Ook de accountant die de jaarrekening dient op te stellen, houdt op zijn diensten aan te bieden. In die situaties dient voortvarend gerechtelijke zekerheid te worden gegeven over de verdenking. Dat is de manier om van een onterechte 'Kaltstellung' af te komen. Verdachten die na het bekend worden van de verdenking noodzaak zijn geweest een andere professie te kiezen en dus een herstart hebben gemaakt in de maatschappij, zien zich vaak jaren na die doorstart alsnog geconfronteerd met een 'day in court', met aanverwante media-aandacht waarmee het nieuwe professionele leven in gevaar wordt gebracht. Als het tijdsverloop na de pleegdatum meer is dan een decennium, dreigt een verdachte dus tweemaal professioneel te worden getroffen. De berechting van fiscale fraude zou dus veel sneller moeten om een veroordeelde belastingfraudeur

een echte kans te geven om zijn leven te beteren en niet meer dan tien jaar onder het juk van een (potentiële) fiscale strafzaak te moeten leven.

## 2. Het Protocol AAFD

Inmiddels maken het Openbaar Ministerie, de FIOD en de Belastingdienst al decennia afspraken met elkaar omtrent de selectie van fiscale strafzaken. Nu de Belastingdienst zelf beschikt over een ingrijpend sanctie-instrumentarium en de strafrechtelijke capaciteit beperkt is, is het maken van afspraken logisch. Het una via-mechanisme kan gelden als een juridische legitimatie voor het maken van afspraken (art. 5:44 lid 2 Awb). Feit is echter dat de specifieke bepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), meer in het bijzonder art. 80 AWR, amper aansluiten bij de regels die in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) zijn terug te vinden.

**Voortschrijdend inzicht zou niet de term moeten zijn om 'voortschrijnende' ellende bij de verdachte recht te praten**

Wat daar ook van zij, het in het Protocol AAFD voorgescreven overleg zou ertoe dienen te strekken dat zaken waarvoor het fiscale instrumentarium volstaat, of waarin twijfel bestaat omtrent de fiscale duiding, worden uitgefildert en niet bij de strafkamer van de rechtbanken belanden. Ons inziens hebben de regels in het protocol hun uitwerking gemist als er ten overstaan van de strafrechter gediscussieerd kan worden over de vraag of er sprake is van een 'nieuw vervaardigde onroerende zaak' alsmede of sprake was van een 'bouwterrein' en er (dus) 'twijfel bestaat of bij de leveringen zich een uitzondering voordeed op de hoofdregel dat de levering van onroerende zaken is vrijge-

steld van omzetbelasting.<sup>1</sup> In diezelfde zaak werd ook een juridisch debat gevoerd over de vraag of notarisafrekeningen facturen zijn in de zin van de Wet op de omzetbelasting; wederom een voorbeeld van een fiscale discussie die niet ten overstaan van de strafrechter gevoerd zou moeten worden. Daartoe is met name de belastingrechter geëquipeerd en die is tevens in staat zo nodig een stevige punitieve reactie op de ingediende aangiften te waarborgen. In een andere zaak bij de strafkamer van hetzelfde hof<sup>2</sup> was aan de orde of bepaalde betalingen aan de holdingmaatschappij van de verdachte ten onrechte niet in de aangiften inkomstenbelasting werden verwerkt. In die zaak nam de inspecteur een ander standpunt in dan de *Belastingdienst/FIOD*. Voor een buitenstaander wordt het hier onbegrijpelijk. De *FIOD* heeft gesteld dat sprake is van een ‘*illegale constructie*’, maar in een brief schrijft de inspecteur dat de rol van de holdingmaatschappij en de managementovereenkomst worden erkend, waardoor de baten terecht toekomen aan de vennootschap en niet in de aangiften inkomstenbelasting behoeften te worden verwerkt. Ofschoon voortschrijdend inzicht te prijzen valt, zou het in het Protocol AAFD voorgeschreven overleg ertoe dienen te leiden dat de twijfel waarmee dit soort zaken zijn behept voldoende moeten zijn om deze zaken niet voor een behandeling door de strafrechter te selecteren. Voortschrijdend inzicht zou niet de term dienen te zijn om ‘voortschrijdende’ ellende bij de verdachte recht te praten.

In het kader van het Protocol AAFD verdient nog vermelding de specifieke passage in het vonnis van rechtbank Amsterdam<sup>3</sup> waarin het gedrag van een verdachte belastingadviseur centraal stond. Naar aanleiding van het verweer dat de vervolging in strijd was met de Richtlijnen AAFD omdat het over de eigen aangiften van de belastingadviseur ging en het benadelingsbedrag lager was dan het bedrag dat werd genoemd als richtlijn voor een strafrechtelijke aanmelding, oordeelde de rechtbank allereerst dat de verdachte zich profileert als fiscalist of financieel specialist: ‘*Op grond van zijn kennis en ervaring en het feit dat hij werkzaam is als belastingadviseur, kan hij worden aangemerkt als adviseur in de zin van de Richtlijnen AAFD. Dat het in deze zaak gaat om zijn eigen aangiften, doet hier niet aan af. Van vervolging in strijd met het beleid is dan ook geen sprake.*’ De voorbeeldfunctie van de belastingadviseur maakt dat in het overleg dat in het protocol wordt voorgeschreven zonder noemenswaardige belemmeringen kan worden besloten tot een strafrechtelijke aanpak.

### 3. Inkeer

Ieder jaar is er wel een vonnis in een zaak die wordt gekenschetst doordat een belastingplichtige een vlucht naar voren kiest en een eerdere onjuiste aangifte corrigeert. Dat gebeurt dan meestal omdat de belastingplichtige het fiscaal

benauwd heeft gekregen. Dat kan zijn door algemenere perspublicaties maar ook door meer concretere acties van de Belastingdienst jegens de (latere) verdachte of zijn onderneming. Zo stelde hof Amsterdam<sup>4</sup> vast dat de verdachte wist dat een deblokkeringsonderzoek zou worden ingesteld en dat dit onderzoek betrekking had op geconstateerde verschillen in de omzetgegevens. ‘*Terwijl hij over die kennis beschikte heeft hij een suppletieaangifte ingediend. Op dat moment wist de verdachte dan wel heeft hij redelijkerwijs moeten vermoeden dat de onjuistheid van de eerder ingediende aangifte bij de Belastingdienst bekend was of zou worden. Aan de voorwaarde gesteld in artikel 69, derde lid, AWR is derhalve niet voldaan. Van een vrijwillige terugtred, zoals door de verdediging gesteld, was geen sprake. Het feit dat het onderzoek het gevolg is geweest van een deblokkeringsverzoek van de verdachte zelf maakt dat niet anders. Het beroep op de vervolgings-uitsluitingsgrond faalt.*’ Te laat dus. Overigens is niet gezegd dat voormelde vlucht naar voren in bepaalde gevallen nimmer tot enig voordeel leidt. Allereerst is sprake van een strafverminderende omstandigheid. De correcties kunnen er voorts toe leiden dat niet wordt besloten tot een strafrechtelijke aanpak. Ook het afwenden van een strafzaak is natuurlijk een belang dat dient te worden afgewogen. Met een correctie die niet als inkeer wordt aangemerkt, lijkt de kans op een administratieve afwikkeling doorgaans groter als er toch fiscaal wordt gecorrigeerd en de facto daarmee ‘opgebiecht’.

## Wanneer een aangifte is gedaan, is in de digitale wereld moeilijker vast te stellen

Dat er was ingekeerd, maar niet door de verdachte, werd duidelijk in de zaak waarin de Hoge Raad op 20 december 2022<sup>5</sup> arrest wees. De ex-partner van de verdachte werd met zijn auto staande gehouden in verband met een openstaande belastingschuld, waarna de Belastingdienst zijn auto in beslag nam. Uit het arrest kan worden opgemaakt dat de ex-partner vervolgens informatie heeft verstrekt aan de Belastingdienst en daarbij heeft verteld ‘*dat hij samen met de verdachte tot ongeveer augustus 2009 een vennootschap onder firma heeft gehad, waarbinnen een escortbureau werd geëxploiteerd.*’ Het hof oordeelde dat uit ‘*voormelde gang van zaken en de verstrekking van de “zwarte” administratie op de USB-stick (...) in redelijkheid (kan) worden afgeleid dat [de ex-partner; GdB/MP] de intentie had tot vrijwillige verbetering van de reeds ingediende onjuiste en onvolledige aangiften omzetbelasting op naam van de vennootschap onder firma (waarvan [betrokkene 1] tot 1 augustus 2009 medevenoot was). In zoverre komt [betrokkene 1] een geslaagd beroep toe op de inkeerregeling.*’ Aan verdachte werden onjuiste aangiften omzetbelasting over de jaren 2012 en 2013 tenlastegelegd op basis van informatie die de ex-partner had overhandigd. Door de verdediging werd aangegeven dat de ex-partner waar-

1 Hof 's-Hertogenbosch 15 februari 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:385.

2 Hof 's-Hertogenbosch 31 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1749.

3 Rb. Amsterdam 27 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3593.

4 Hof Amsterdam 25 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:332.

5 HR 20 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1900.

mee verdachte gebrouilleerd was, was ingekeerd en dat verdachte recht had op de consequenties van die inkeer. Nu de vennootschap onder firma medio 2009 al was beëindigd, en de inkeer van de ex-partner op die periode zag (op welk moment nog een vennootschap onder firma bestond, die in 2012/2013 al lang was opgedoekt) lag het niet in de lijn der verwachting dat dit verweer zou worden gehonoreerd. De verdediging deed een beroep op onder andere het arrest van de Hoge Raad van 22 mei 2001.<sup>6</sup> In dat arrest overwoog de Hoge Raad dat de inkeerregeling onder de daar genoemde omstandigheden strafvervolgving van de ‘schuldige’ uitsluit. *‘Dat heeft tot gevolg dat degene die medeplichtig is aan de aan de schuldige verweten gedraging niet van de inkeer van de schuldige kan profiteren. Dat geldt ook voor degene die, zoals blijktens de bewezenverklaring de verdachte, feitelijke leiding heeft gegeven aan de medeplichtigheid. Bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door de medeplichtige of door degene die aan de medeplichtigheid feitelijke leiding heeft gegeven, kunnen tot een ander oordeel leiden.’* Nu niet kan worden gezegd dat de verdachte in de zaak van 20 december 2022 de inkeer heeft bevorderd, ging dit verweer begrijpelijkerwijze niet op.

#### 4. Aangifte?

In het fiscale strafrecht staat de aangifte veelal centraal. Toch is het een archaisch begrip nu moderne ontwikkelingen een aantal zekerheden omtrent dit begrip heeft weggenomen. Wanneer een aangifte is gedaan, is in de digitale wereld moeilijker vast te stellen. Was duidelijk dat het op de bus doen van het ingevulde biljet gold als het doen van aangifte, tegenwoordig kan een (eerdere) aangifte worden aangepast tot een bepaald moment waarop de Belastingdienst de gegevens ter verwerking uit zijn systeem heeft gehaald. Deze ontwikkelingen zullen leiden tot veel interessante vraagstukken. In de rechtspraak van 2022 op het gebied van het fiscale strafrecht stond de vraag naar de status van een aangifte die werd gedaan nadat een ambts-halve aanslag werd opgelegd centraal. Hof Amsterdam<sup>7</sup> oordeelde dat tot *‘het opleggen van een ambts-halve aanslag (...) immers een bij de belastingwet voorziene aangifte (kan) worden gedaan’* en voorts dat de ingediende aangifte mogelijk fiscaalrechtelijk als een bezwaarschrift tegen de ambts-halve aanslag heeft te gelden, maar in het maatschappelijk verkeer wel een bewijsbestemming heeft in de zin van art. 225 Wetboek van Strafrecht, omdat deze aangifte vennootschapsbelasting bestond *‘uit een (digitaal) formulier waarin uitsluitend opgave wordt gedaan van posten en daarbij vermelde bedragen.’* Het hof meent daarmee niet in strijd te komen met de jurisprudentie van de Hoge Raad<sup>8</sup> waarin werd overwogen dat *‘een tegen een belastingaanslag gericht bezwaarschrift als zodanig, voor zover dat bezwaarschrift ertoe strekt het bedrag van de aanslag tot een bepaald*

*bedrag te verminderen, in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van artikel 225 Sr toekomt.’* Het hof meent dat de onderhavige zaak inhoudelijk verschilt van de casus waarin de Hoge Raad arrest wees, aangezien de Hoge Raad besliste over *‘een bezwaarschrift waarin voor de motivering was verwezen naar het daarbij gevoegde aangiftebiljet. Daarin werden dus kennelijk (mede) de gronden tot uitdrukking gebracht waarop het bezwaar steunde en een ingenomen standpunt in een geschil heeft in het maatschappelijk verkeer geen bewijsbestemming.’* Met name het woord ‘kennelijk’ maakt dat het hof de rechtsoverweging van de Hoge Raad ter zijde heeft gelegd en diametraal anders oordeelde op basis van een verondersteld verschil in het onderliggende feitencomplex. Het oordeel van het hof lijkt ertoe te leiden dat het indienen van een digitaal aangifteformulier te allen tijde een bewijsbestemming heeft, terwijl een brief met als aanhef ‘bezwaar’ met daarbij een uitdraai van het digitale formulier een dergelijke bewijsbestemming niet zou hebben. De wijze van indiening zou niet dienen te dicteren of een (digitaal) geschrift een bewijsbestemming heeft (of niet).

Omtrent de vraag wanneer een aangifteplicht ontstaat, heeft hof ’s-Hertogenbosch<sup>9</sup> zich in 2022 in principiële bewoordingen uitgelaten. Het hof boog zich over een dagvaarding waarin de verdachte werd beschuldigd van het feit dat geen aangiften werden gedaan conform de Wet op de Accijns van enkele transporten met alcoholhoudende producten. Na de parlementaire geschiedenis van de AWR te hebben geciteerd besliste het hof dat een belastingplichtige die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte, niet aangifteplichtig is. *‘Slechts de persoon die is uitgenodigd aangifte te doen is aangifteplichtig’* en *‘de verplichting tot het doen van aangifte [ontstaat; GdB/MP] niet als gevolg van een uit de heffingswet voortvloeiende belastingschuld (...), maar die verplichting [wordt; GdB/MP] pas in het leven (...) geroepen door de uitreiking op de voet van artikel 6, eerste lid, AWR door de inspecteur van een aangiftebiljet.’* Nu deze rechtsregels al oud zijn en in 2003 nog eens werden bevestigd, had een juridisch meer accurate dagvaarding voor de hand gelegen.

#### 5. (Doen)Plegen, medeplegen en feitelijk leidinggeven

Een strafrechtelijke dagvaarding is naar alle waarschijnlijkheid één van de minst begrijpelijke geschriften die door de overheid wordt geproduceerd. Wat er in een dagvaarding staat, dient – na het wegstrepen van allerlei varianten – door de rechter bewezen te worden verklaard. In dat licht is het begrijpelijk dat een officier van justitie voor veel ankers gaat liggen om te voorkomen dat de inhoud van de dagvaarding niet kan worden bewezen en een vrijspraak volgt. Anderzijds mag de dagvaarding ook weer niet zo

6 HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.

7 Hof Amsterdam 21 juli 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2288.

8 HR 3 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:2542.

9 Hof ’s-Hertogenbosch 21 juni 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1943.

vaag en nietszeggend worden dat de verdachte niet meer weet waarop de verdediging zich moet richten. Met name de voorwaarden verbonden aan de verschillende varianten van daderschap, maken het niet makkelijk voor het Openbaar Ministerie. Hof Amsterdam<sup>10</sup> oordeelde naar aanleiding van een zaak die werd terugverwezen door de Hoge Raad dat een belastingadviseur die opzettelijk onjuist aangiften inkomstenbelasting heeft gedaan voor zijn klanten, niet kan ‘worden aangemerkt als degene die opzettelijk een bij belastingwet voorziene aangifte onjuist doet, als bedoeld in artikel 69, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het bewezenverklaarde is derhalve niet kwalificeerbaar. Gelet hierop dient de verdachte te worden ontslagen van alle rechtsvervolging.’ Dat ook ‘doen plegen’ geen gemakkelijke opgave is voor het Openbaar Ministerie kan worden afgeleid uit een vonnis van rechtbank Amsterdam.<sup>11</sup> De rechtbank oordeelde dat voor ‘de strafbaarheid van doen plegen (...) opzet van de middellijke dader (de doen-pleger) en straffeloosheid van de onmiddellijke dader (de feitelijke uitvoerder van het delict) [zijn; GdB/MP] vereist.’ In algemene termen stelt de rechtbank dat de belastingplichtige bij een onjuiste aangifte (in beginsel) ook strafbaar is. Ook medeplegen achtte de rechtbank niet aanwezig. Voor medeplegen is vereist dat vastgesteld wordt dat de medeplegers opzettelijk willens en wetens samenwerken tot het verrichten van de tenlastegelegde gedraging. Dat de betrokken belastingplichtige opzet heeft gehad op het onjuist of onvolledig doen van de tenlastegelegde aangiften inkomstenbelasting kon de rechtbank niet vaststellen, waardoor ook van medeplegen geen sprake was. Hof Amsterdam<sup>12</sup> kwam in een soortgelijke zaak waarin een adviseur stelselmatig aftrekposten verzor voor zijn klanten eveneens tot de conclusie dat op grond van het dossier en het verhandelde ter zitting onvoldoende duidelijk is geworden over de rol en/of de bewuste betrokkenheid van de belastingplichtigen bij de tenlastegelegde gedragingen, waardoor de voor medeplegen vereiste nauwe en bewuste samenwerking tussen de verdachte belastingadviseur en de aangifteplichtige niet is komen vast te staan. Op grond van juridisch valide argumenten is een dergelijke adviseur – op basis van bovenstaande jurisprudentie – geen pleger (geen kwaliteit), geen doen pleger (belastingplichtigen hebben voor eigen aangiften altijd enige vorm van schuld) en evenmin medepleger (bij gebreke aan opzet bij samenwerking met de belastingschuldigen). Dat het Openbaar Ministerie in dergelijke gevallen de noodzaak voelt de aangiften als opgemaakte valse geschriften ten laste te leggen, is niet geheel onbegrijpelijk omdat in dat geval de problematiek van het ‘kwaliteitsdelict’ niet speelt.

### Ook in het fiscale strafrecht is een bewijsvermoeden bruikbaar in de bewijsvoering van de rechter

Dat het in bepaalde gevallen ook voor rechters niet eenvoudig is het bewijs in het dossier te markeren en een veroordeling te baseren op een solide feitenconstellatie kwam trefend tot uiting in het arrest van hof ‘s-Hertogenbosch<sup>13</sup> in maart 2022. Een bestuurder tevens accountmanager werd het feitelijk leidinggeven aan aangiften voor de loonheffing ten laste gelegd. Het hof bouwde – uitgaande van de lezing van verdachte – een redenering op die heeft geleid tot de conclusie dat ‘het niet anders zijn (kan) dan dat hij wist dat voor het door [besloten vennootschap 2] B.V. uitgezonden personeel loonheffingen waren verschuldigd. Door onder deze omstandigheden desondanks als feitelijk leidinggever de aangiften voor de loonheffing in te (laten) dienen zoals is gebeurd, heeft de verdachte naar het oordeel van het hof in ieder geval bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat die aangiften onjuist en onvolledig zouden worden gedaan.’ Als het willens en wetens handelen niet blijkt uit stukken in het dossier of verklaringen die door derden zijn afgelegd, zijn intenties en kennis niet in alle gevallen eenvoudig vast te stellen. Redeneringen waaruit voortvloeit dat het niet anders kan dan dat er opzet is bij een verdachte, dienen ons inziens tot een minimum te worden beperkt nu deze het risico kennen dat er toch geen opzet is geweest.

### 6. Opzet en pleitbaar standpunt

Naar aanleiding van het arrest van april 2022 van de Belastingkamer van de Hoge Raad<sup>14</sup> kwam bij menig auteur de vraag op of de Hoge Raad een ommekeer had gemaakt en wat de reikwijdte was van de rechtsoverwegingen. In zijn arrest oordeelde de Hoge Raad dat de bij de inspecteur berustende bewijslast betekent dat ‘de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan worden aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan [onderstreping GdB/MP]. Deze maatstaf stemt overeen met de in fiscale wetgeving voorkomende formulering “doen blijken”, die inhoudt dat de desbetreffende feiten en omstandigheden overtuigend moeten worden aangetoond.’ In het geval dat een feit niet buiten redelijke twijfel is vast komen te staan, wordt dus niet voldaan aan de bewijslast. Het bewijs kan ons inziens nog steeds geleverd worden middels overtuigende bewijsvermoedens. In dat kader verwijzen we naar de uitspraak van het hof Den Haag van 21 juli 2022<sup>15</sup>, waarin het hof oordeelde dat opzet dat voortvloeit uit vermoedens ‘buiten redelijke twijfel’ moet zijn. Deze maatstaf wordt door het hof gelijkgetrokken met doen blijken en overtuigend aantonen. Het hof oordeelde over het gebruik van bewijsvermoedens als volgt: ‘Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen is het vermoeden gerechtvaardigd [onderstreping GdB/MP] dat belanghebbende voor 2013 gebruik heeft gemaakt van valse giftkwitanties van de [stichting] en dat belanghebbende zich er ten tijde van het doen van zijn aangifte IB/PVV 2013 bewust van

10 Hof Amsterdam 11 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2926.

11 Rb. Amsterdam 27 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3595.

12 Hof Amsterdam 22 november 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3336.

13 Hof ‘s-Hertogenbosch in 29 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1036.

14 HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

15 Hof Den Haag 21 juli 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1649.

is geweest dat de aangifte voor wat betreft de giftenaftrek onjuist was.' Het is volgens het hof aan de belastingplichtige om dit vermoeden te ontzenuwen, hetgeen hij niet heeft gedaan. 'Dit betekent dat de Inspecteur heeft doen blijken dat belanghebbende ten tijde van het doen van zijn aangifte IB/PVV 2013 zich ervan bewust is geweest dat de aangifte voor wat betreft de giftenaftrek onjuist was, zodat het (voorwaardelijk) opzet bewezen is.' Een gerechtvaardigd bewijsvermoeden dat niet wordt ontzenuwd, betekent aldus dat voldaan is aan de – door het arrest van april 2022 verhoogde – bewijslat van opzet. Naar ons oordeel is de Belastingkamer van de Hoge Raad met deze bewijsnorm opgeschoven naar de bewijsregels in het (fiscale) strafrecht, hetgeen ook logisch is nu in beide procedures de waarborgen van art. 6 EVRM dienen te worden gegarandeerd. Ook in het fiscale strafrecht is een bewijsvermoeden bruikbaar in de bewijsvoering van de rechter.

'Had moeten weten' is onvoldoende voor het bewijs van voorwaardelijk opzet.<sup>16</sup> De door het hof in aanmerking genomen omstandigheden maken dit niet anders.<sup>17</sup> Dat omstandigheden 'op z'n minst vragen hebben moeten oproepen' en dat vervolgens geen vragen gesteld zijn of nader onderzoek is gedaan achtte rechtbank Rotterdam<sup>18</sup> wel voldoende voor het oordeel dat verdachte 'bewust de aanmerkelijke kans [heeft; GdB/MP] aanvaard dat het handelsverkeer met de genoemde wederpartijen bestond uit schijntransacties, althans geen transacties op basis van goed koopmansgebruik, gepleegd in het kader van een BTW-carrousel. Het onlosmakelijke gevolg hiervan was dat (ook) de aangiften omzetbelasting van [bedrijf01] onjuist werden gedaan.' Dat rechtbank Zeeland-West-Brabant<sup>19</sup> oordeelde dat geen sprake is van opzet indien de belastingplichtige simpelweg niet op de hoogte is van het informatieverzoek en als gevolg daarvan de verzochte informatie niet aan de inspecteur doet toekomen, lijkt ons niet meer of minder dan een vanzelfsprekendheid.

Aan de belastingadviseur die verdachte is in een fiscale strafzaak wordt diens deskundigheid voor de vaststelling van opzet aangerekend: 'Hij noemt zijn handelwijze slordig maar de rechtbank is van oordeel dat het hande-

len van verdachte onder de gegeven omstandigheden kwalificeert als voorwaardelijk opzet.'<sup>20</sup> Hof Amsterdam<sup>21</sup> oordeelde dat het (gestelde, doch niet bewezen) feit dat aangifte werd gedaan door een andere rechtspersoon, niet aan opzet afdoet. Daarbij kan ons inziens – ingeval daadwerkelijk aangifte werd gedaan – wel een kanttekening worden geplaatst. In zijn algemeenheid lijkt die conclusie niet acceptabel; met name niet als de schatkist niets tekort is gekomen en er discussie kan bestaan over de belastingplicht van de betrokken rechtspersonen. Ook een ingediende suppletieaangifte kon die opzet niet wegnemen, nu deze was gedaan nadat de belastingplichtige op de hoogte was van het onderzoek. De Hoge Raad heeft eerder geoordeeld dat feiten die zich na de pleegdatum hebben voorgedaan van belang kunnen zijn voor de vraag of eerder opzettelijk is gehandeld. Een suppletieaangifte zou in dat verband een rol kunnen spelen.

Op welke wijze verweren in het fiscale strafrecht dienen te worden geduid, is lang onzeker geweest. De Hoge Raad heeft helder gemaakt dat een verweer dat sprake is van een pleitbaar standpunt aangemerkt dient te worden als een opzetverweer, meer specifiek een verweer betreffende de aanmerkelijke kans. Een ander verweer in het licht van de verwijtbaarheid betreft de rol en verantwoordelijkheid van de adviseur, waarbij de verdachte wijst op hetgeen hem werd geadviseerd. Rechtbank Overijssel<sup>22</sup> plaatste dit verweer in het kader van een beroep op rechtsdwaling en verwees naar de bewoording van de Hoge Raad uit 2008:<sup>23</sup> 'verontschuldigebare onbewustheid ten aanzien van de ongeoorloofde van de hem verweten gedraging.' Verdachte heeft verklaard te hebben gehandeld op advies van zijn adviseur, en overwoog dat hij op zijn deskundigheid mocht vertrouwen, maar hij heeft het beroep op dit advies niet met nadere stukken – zoals het advies zelf – onderbouwd. Het beroep op rechtsdwaling kan daardoor niet slagen. Naar onze overtuiging dient een verweer van een verdachte inhoudende dat hij heeft vertrouwd op de adviezen van zijn adviseur niet te worden geduid als een beroep op rechtsdwaling, maar te worden aangemerkt als een opzetverweer. De rechtsoverwegingen van de Belastingkamer van de Hoge Raad in het Credit Suisse-arrest<sup>24</sup> geven ook de ruimte om deze verweren als opzetverweer aan te merken. De Hoge Raad overwoog (voor strafrechtelijke procedures) immers als volgt (3.4.7.): '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

16 HR 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:124.

17 Omstandigheden waarnaar wordt verwezen door het hof betreffen: 'i) dat belanghebbende zelf de administratie heeft gevoerd die ten grondslag ligt aan de aangiften voor de omzetbelasting, ii) dat belanghebbende, toen hij begon met de autohandel, weliswaar gebrekkige, documenten heeft opgesteld maar daarmee later zonder goede verklaring is gestopt, iii) dat belanghebbende ondernemer is en hij had moeten inzien dat hij met deze gebrekkige documentatie niet aannemelijk zou kunnen maken dat de door hem geleverde auto's naar een andere lidstaat zijn vervoerd en dat hij dus niet het nultarief als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 in samenhang gelezen met post a.6 van de bij die Wet behorende Tabel II kon en mocht toepassen op deze leveringen, iv) dat belanghebbende desgevraagd op de zitting ongeloofwaardige verklaringen heeft gegeven voor de vragen die zijn administratie opwierp en daarmee geen openheid van zaken heeft gegeven, en v) dat belanghebbende, gelet op zijn houding ter zitting, het laakbare van zijn gedragingen niet heeft ingezien.'

18 Rb. Rotterdam 6 december 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:11043.

19 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5189.

20 Rb. Amsterdam 27 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3595.

21 Hof Amsterdam 24 november 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3321.

22 Rb. Overijssel 12 september 2022, ECLI:NL:RBOVE:2022:3599.

23 HR 26 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC0813.

24 HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

in de zin van artikel 69, lid 2, AWR.’ Het fiscale pleitbare standpunt wordt nadrukkelijk als een voorbeeld genoemd. De rechtsoverweging is dus ruimer en laat dus ook andere situaties toe waardoor de belastingplichtige er redelijkerwijs op kon en mocht vertrouwen dat hij correct aangifte deed. Een dergelijke omstandigheid kan natuurlijk zijn dat een geschikte en goed geïnformeerde belastingadviseur een advies heeft gegeven dat nadien werd opgevolgd door de belastingplichtige. Als de aangifte dan toch achteraf onjuist blijkt te zijn, kan op grond van het arrest van de Hoge Raad worden betoogd dat deze verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen een juiste aangifte te doen, waardoor de voor voorwaardelijke opzet vereiste aanmerkelijke kans ontbreekt. Het is een gemiste kans dat rechtbank Overijssel het verweer niet op die wijze heeft geduid. De rechtbank heeft uiteindelijk opzet aanwezig geacht op basis van een mager feitencomplex dat heeft geleid tot de volgende bewoording: *‘Het kan derhalve niet anders zijn, dan dat voor verdachte duidelijk was dat’* giften feitelijk dividenden waren en dat het opzet op de onjuiste en onvolledige aangifte aanwezig was.

Rechtbank Amsterdam<sup>25</sup> oordeelde in het licht van de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad in het Credit Suisse-arrest dat stellingen over de feiten niet kunnen opgaan als pleitbaar standpunt. Ook hier is van belang dat de rechtsoverwegingen ruimte laten voor een ruimere toepassing. Ook omwille van stellingen omtrent de feiten kan een verdachte redelijkerwijs hebben kunnen en mogen menen een correcte aangifte te doen. Het beroep op een pleitbaar standpunt hield ook geen stand met betrekking tot de uitleg van het nemo tenetur-beginsel in het kader van fiscale medewerkingsverplichtingen.<sup>26</sup> De rechtbank was duidelijk in haar bewoording: *‘Het standpunt van de verdediging dat uit jurisprudentie volgt dat het nemo tenetur-beginsel van toepassing was, is in strijd met de bestendige lijn in de rechtspraak en hetgeen het EHRM en de Hoge Raad daarover hebben beslist, zoals de rechtbank hiervoor heeft overwogen. (...) Dat de verdediging een procedure bij het EHRM aanhangig heeft gemaakt en dat volgens haar ook blijkens het debat op zitting geen sprake is van uitgekristalliseerde rechtspraak op dit vlak, geeft de rechtbank geen aanleiding om van de vaste rechtspraak van de Hoge Raad af te wijken.’*<sup>27</sup> Dat geen beroep kan worden gedaan op een andere uitleg, welke niet in lijn is met de vaste lijn in de jurisprudentie en literatuur is niets nieuws onder de zon. In mei 2022 oordeelde hof ’s-Hertogenbosch<sup>28</sup> reeds dat *‘verdachte geen standpunt [heeft; GdB/MP] ingenomen waarvan hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij daarmee aangiften inkomstenbelasting deed op een wijze die juist en volledig was. Immers, uit de breedgedragen jurisprudentie en literatuur op dit punt volgt dat (...)’* De belastingplichtige die een beroep doet op een (pleitbaar) standpunt dat afwijkt van de vaste lijnen uit zowel nati-

onale als Europese rechtspraak en literatuur staat nadrukkelijk op achterstand.

## 7. Nemo tenetur

Zoals bekend biedt het nemo tenetur-beginsel bescherming tegen het gebruik van afgedwongen bewijsmiddelen in een *criminal charge*-procedure. Omtrent de reikwijdte van deze verdragswaarborg zijn veel pennen in beweging gekomen. Over de wijze waarop de Hoge Raad dit beginsel in ons nationale rechtsbestel heeft verankerd met betrekking tot documenten, heeft het EHRM zich in oktober 2022 uitgelaten. In de zaak *De Legé/Nederland*<sup>29</sup> gaf het EHRM allereerst een overzicht van de eerdere rechtspraak van het EHRM, waarna specifiek werd ingegaan op de doorwerking van het beginsel ‘in the context of financial law matters’. Het voert te ver om het arrest volledig te bespreken. De conclusie in deze zaak is dat het Nederlandse jurisprudentiële systeem dat de Hoge Raad heeft geformuleerd, stand heeft gehouden. Er zijn echter nog wat onduidelijkheden en ogenschijnlijke verschillen tussen hetgeen de Hoge Raad en het EHRM hebben geoordeeld. Het EHRM benadrukt thans (nogmaals) dat het nemo tenetur-beginsel pas van toepassing is als er sprake is van *‘some form of coercion or compulsion exerted on the person concerned.’* In casu was daarvan sprake als gevolg van dwangsommen die betaald dienden te worden als het informatieverzoek niet werd nagekomen. De vraag is of een vragenbrief met een verwijzing naar de bepalingen in art. 68 en 69 AWR al voldoende ‘coercion or compulsion’ oplevert. De Hoge Raad lijkt dit niet te vinden; het EHRM wel. Uit het arrest van het EHRM blijkt voorts nadrukkelijk dat ‘fishing expeditions’ door de autoriteiten niet zijn toegelaten. Het nemo tenetur-beginsel is niet van toepassing *‘where the authorities are able to show that the compulsion is aimed at obtaining specific pre-existing documents – thus, documents that have not been created as a result of the very compulsion for the purpose of the criminal proceedings – which documents are relevant for the investigation in question and of whose existence those authorities are aware.’* De Nederlandse Belastingdienst zal dus (meer) concreet moeten aangeven welke documenten verlangd worden en zo nodig aannemelijk dienen te maken op basis van welke feiten en omstandigheden de inspecteur meent dat deze documenten (reeds voorafgaand aan de vraagstelling) bestaan.

In het licht van het voorgaande kunnen bij de beslissing van rechtbank Rotterdam<sup>30</sup> kanttekeningen worden geplaatst. Geoordeeld werd dat *‘belastingdienstambtenaren in het kader van een belastingonderzoek op grond van artikel 47 (...) (AWR) gegevens mogen opvragen bij een belastingplichtige. De stukken die door de verdachte werden aangeleverd vallen derhalve onder voornoemd artikel. Dit betekent dat er in beide gevallen geen sprake was van een verhoor situatie waarbij een verdenking van een strafbaar*

25 Rb. Amsterdam 27 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3595.

26 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

27 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

28 Hof ’s-Hertogenbosch 31 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1749.

29 EHRM 4 oktober 2022, Application no. 58342/15 (*De Legé/Nederland*).

30 Rb. Rotterdam 6 december 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:11043.

*feit bestond en dat de belastingambtenaren dus niet de cautie aan de verdachte hadden hoeven verlenen.* Ofschoon het verweer (kennelijk) was ingestoken vanuit het vormverzuim dat er geen cautie was gegeven, had het op de weg van de rechtbank gelegen om het verweer breder te trekken nu ook een beroep op art. 6 EVRM was gedaan. Dat art. 47 AWR bepaalde verplichtingen meebrengt, is vanzelfsprekend geen argument om te stellen dat het nemo tenetur-beginsel niet kan zijn geschonden. Art. 47 AWR staat er overigens evenmin aan in de weg dat sprake kan zijn van een verhoorsituatie.

Ook rechtbank Zeeland-West-Brabant<sup>31</sup> oordeelde over het beroep op het nemo tenetur-beginsel in het kader van wettelijke fiscale medewerkingsverplichtingen. Een eerste vraag die centraal stond is of het ontbreken van een informatiebeschikking niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg heeft. De rechtbank oordeelde van niet: *‘Anders dan de verdediging meent, kan het ontbreken van een afgifte van een dergelijke informatiebeschikking dan ook niet de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie tot gevolg hebben.’* Een wel gegeven informatiebeschikking die niet onherroepelijk vaststond vormde daarentegen eerder voor hof ‘s-Hertogenbosch wel een reden voor niet-ontvankelijkheid.<sup>32</sup> Een niet-onherroepelijk geworden informatiebeschikking belemmert aldus een strafrechtelijke vervolging, het ontbreken van een informatiebeschikking niet. Het wordt tijd dat de Hoge Raad zich hierover uitlaat.

### Dat verdachte enig aandeelhouder van de B.V. was deed niet af aan het oordeel dat sprake was van verschillende personen

Aan verdachte werd tenlastegelegd dat hij opzettelijk niet had voldaan aan een informatieverzoek van de inspecteur, als gevolg waarvan mogelijk te weinig belasting is geheven. Verdachte meende niet gehouden te zijn om te voldoen aan het informatieverzoek op grond van het in art. 6 EVRM vervatte nemo tenetur-beginsel. Dat op het oordeel van de rechtbank nogal wat kan worden afgedongen blijkt als de eerdere rechtsoverwegingen van het EHRM in de zaak De Legé worden afgezet tegen de volgende oordeel van de rechtbank: *‘Blijkens de rechtspraak van de Hoge Raad en het EHRM geldt ook dat het aan artikel 29 Sv ten grondslag liggende beginsel zich niet verzet tegen een verplichting tot het afgeven van administratieve bescheiden, ook niet indien reeds een verdenking bestaat of indien door de afgifte van die bescheiden een verdenking van een strafbaar feit zou ontstaan.’* In zijn algemeenheid lijkt ons dit ‘statement’ in rechte niet vol te houden.

Ook van misbruik van controlebevoegdheden is volgens de rechtbank geen sprake, nu de controlebevoegdheden niet zijn ingezet buiten het onderzoek in het kader van de belastingheffing.<sup>33</sup> De rechtsregels in de zaak De Legé zullen naar alle waarschijnlijkheid in de komende jaren nog tot interessante vonnissen en arresten leiden.

## 8. Una via en ne bis in idem

De Hoge Raad heeft in 2022 een tweetal arresten gewezen in het kader van de una via-regels en het ne bis in idem-beginsel. In maart 2022 oordeelde de Hoge Raad<sup>34</sup> over een zaak waarin aan de B.V. wegens het niet (tijdig) doen van de vereiste aangifte en het betalen van de verschuldigde belasting verzuimboetes zijn opgelegd, waarna de feitelijke leidinggever van de B.V. strafrechtelijk werd vervolgd.

Op grond van het una via-beginsel kan niet én een boete worden opgelegd én een strafrechtelijke vervolging worden ingesteld jegens dezelfde persoon met betrekking tot hetzelfde feit.<sup>35</sup> Volgens het hof kon daarom geen strafrechtelijke vervolging meer plaatsvinden op grond van art. 69 lid 1 AWR wegens het opzettelijk niet doen van de vereiste aangifte, nu reeds aan de B.V. een verzuimboete was opgelegd. Verdachte in deze zaak is echter de natuurlijk persoon die als opdrachtgever/feitelijk leidinggever van de B.V. werd vervolgd en niet de B.V. waaraan de verzuimboetes zijn opgelegd. Dat verdachte enig aandeelhouder was deed niet af aan het oordeel dat sprake was van verschillende personen. Daarop ketst het beroep op de una via-bepalingen reeds af. Dat de verdachte enig aandeelhouder was kan volgens de Hoge Raad wel betrokken worden in de straftoemeting.

In een afsluitende opmerking gaf de Hoge Raad nog een oordeel over ‘hetzelfde feit’: *‘Er bestaat een aanzienlijk verschil tussen de aard en ernst van enerzijds de feiten die aanleiding kunnen geven tot de oplegging van verzuimboetes op grond van artikel 67b lid 1 (oud) AWR en artikel 67c lid 1 (oud) AWR en anderzijds het onder 1 tenlastegelegde, op artikel 69 lid 1 AWR toegesneden feit. Dat komt onder meer tot uitdrukking in het in artikel 69 lid 1 AWR neergelegde opzet- en strekkingsvereiste en in de in artikel 69 lid 1 AWR genoemde maximale straffen, waaronder een gevangenisstraf van maximaal vier jaren. Gelet daarop kunnen zulke feiten in beginsel niet worden aangemerkt als hetzelfde feit in de zin van artikel 68 Sr en artikel 243 lid 2 Sv in verbinding met artikel 255 lid 1 Sv. (Vgl. HR 1 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BM9102.)’* Op basis van deze overweging oordeelde de Hoge Raad in oktober<sup>36</sup> ook dat het niet (tijdig) betalen van de belasting ex art. 67c lid 1 AWR niet hetzelfde feit betreft als de opzetvariant ex art. 69a lid 1 AWR. Uit de in de Tour over 2021 besproken

33 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

34 HR 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364.

35 Art. 243 jo. art. 255 lid 1 Sv jo. art. 5:44 Awb jo. art. 68 Sr.

36 HR 4 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1364.

31 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

32 Hof ‘s-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472.

uitspraak van hof ‘s-Hertogenbosch bleek nog dat ‘zonder enige twijfel’ sprake was van ‘hetzelfde feit’.<sup>37</sup>

Uit deze arresten blijkt dat voor de vraag of sprake is van ‘hetzelfde feit’ naar het oordeel van de Hoge Raad gekeken dient te worden naar de bewoording van de delictomschrijving en niet uitsluitend naar de daadwerkelijke feitelijke gedraging(en) van de belastingplichtige. De gedraging die belastingplichtige wordt verweten is het niet (tijdig) doen van de vereiste aangifte (maart 2022) dan wel het niet (tijdig) betalen van de verschuldigde belasting (oktober 2022), wat nu dubbel bestraft kan worden omdat aard en ernst van de (dezelfde) gedraging juridisch verschilt. Een verzuimboete die wordt opgelegd wegens een op het eerste oog dezelfde gedraging, betekent (in beginsel) geen beperking meer in de mogelijkheid tot strafrechtelijke vervolging van de opzetvariant, terwijl voor een vergrijpboete dient te worden voldaan aan de eis van nieuwe bezwaren in art. 69q AWR.

Of deze uitleg van ‘hetzelfde feit’ overeenstemt met de lijn van het EHRM valt te betwisten. In recente rechtspraak van het EHRM over het ne bis in idem-beginsel heeft het EHRM herhaald dat verwijtbaarheid geen relevant verschil is, dat zou maken dat geen sprake is van ‘hetzelfde feit’. Het EHRM oordeelde dat *‘The facts in the two sets of proceedings differed in only one element – that of fault on the applicants’ part – which had not been mentioned in the first set of proceedings but is not relevant for the purposes of Article 4 of Protocol No. 7’*<sup>38</sup> en verwees hierbij naar haar eerdere rechtspraak. Daarin oordeelde het EHRM dat *‘the facts in the two sets of proceedings hardly differ albeit there was the requirement of intent in the first set of proceedings.’*<sup>39</sup>

Opzet als verschil lijkt in de Europese lijn aldus niet voldoende voor de conclusie dat geen sprake is van ‘hetzelfde feit’. Het feit dat de maximumstraffen voor de gedragingen anders zijn, is gezien het opzetvereiste logisch, maar kan in dat kader niet de conclusie rechtvaardigen dat geen sprake is van ‘hetzelfde feit’.

## 9. Strekkingsvereiste

Het strekkingsvereiste is ooit in de wet gekomen om te benadrukken dat alleen de echte zwaardere fraudegevallen voor de strafrechter zouden worden gebracht. Voor de andere zaken zou de fiscale rechter kunnen oordelen over fiscale vergrijpboeten. Nog voordat het wetsvoorstel wet werd, kon in de parlementaire geschiedenis worden gelezen dat dit vereiste geabstraheerd van de casus diende te worden uitgelegd en slechts door de rechter diende te worden vastgesteld of de vastgestelde gedraging er in zijn algemeenheid toe kon strekken dat er te weinig belasting zou worden

betaald. In dat licht verbaast het niet dat rechtbank Rotterdam<sup>40</sup> heeft beslist dat het niet zo is dat het bestanddeel van het strekkingsvereiste *‘slechts bewezen verklaard kan worden als daadwerkelijk (per saldo) te weinig belasting geheven is.’* Ook hof Amsterdam<sup>41</sup> werd geconfronteerd met een verweer omtrent het strekkingsvereiste. In 2007 was ten onrechte een HIR gevormd en over 2008 was voor de vennootschapsbelasting geen aangifte gedaan. Verdachte betoogde dat er geen vrijval kon zijn in 2008 als er in 2007 ten onrechte een HIR was gevormd en voorts dat er in 2008 in de vennootschap geen activiteiten werden ontplooid. De correctie zou dan ook in 2007 dienen plaats te vinden. Op grond van die redenering zou het niet doen van aangifte in 2008 er niet toe strekken dat te weinig belasting zou worden betaald. Het hof oordeelde echter dat de vrijval wel in 2008 had dienen plaats te vinden en dat het *‘niet melden van het vrijvallen van de HIR is een gedraging die geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven, aangezien het vrijvallen van de HIR de belastbare winst verhoogt.’* In een ander arrest van hetzelfde hof<sup>42</sup> lijkt het strekkingsvereiste te worden aangehaald, terwijl het niet echt van toepassing lijkt te zijn. Het hof oordeelde immers dat niet is komen vast te staan dat er inkomsten waren die niet verantwoord werden in de aangifte. Bewijs voor de onjuistheid van de aangiften ontbrak daarmee en de vrijspraak zou daarop kunnen worden gebaseerd. Het hof plaatste deze conclusie echter opeens in het kader van het strekkingsvereiste en oordeelde dat daaraan niet werd voldaan en vrijspraak diende te volgen.

## 10. Relevante ontwikkeling in commune delicten

Hiervoor is reeds begrip gevraagd voor het Openbaar Ministerie bij het ten laste leggen van fiscale fraude. Het ligt voor de hand daarvoor de art. 68 en 69 AWR te gebruiken, maar daarbij kunnen vereisten gelden die het moeilijk maken een bepaald fraudepatroon daadwerkelijk effectief te kunnen aanpakken. Commune delicten als valsheid in geschrifte, witwassen en deelname aan een criminele organisatie prijken dientengevolge vaak op een dagvaarding die beoogt fiscale fraude te bestrijden. Daarbij geldt de kanttekening dat de handelwijze van het Openbaar Ministerie zich vaak laat kenschetsen als dubbelop. Wat is immers het nut om individuele aangiften ten laste te leggen en daarenboven het verwijt te maken dat het overboeken van niet afgedragen belastingen een witwashandeling vormt, die dan nog vaak in vereniging heeft plaatsgevonden waardoor tevens deelname aan een criminele organisatie wordt verweten? Het stapelen van soortgelijke verwijten die in essentie hetzelfde gedrag willen aanpakken voegt juridisch en maatschappelijk amper iets toe, maakt dossiers dikker en doorlooptijden (nog) langer.

37 Hof ‘s-Hertogenbosch 13 april 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1168.

38 EHRM 16 juni 2022, Application no. 1735/13 (*Goulandris en Vardinogianni/Griekenland*).

39 EHRM 16 juni 2009, Application no. 13079/03 (*Ruotsalainen/Finland*).

40 Rb. Rotterdam 28 oktober 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:9547.

41 Hof Amsterdam 21 juli 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2288.

42 Hof Amsterdam 1 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1722.



Hof 's-Hertogenbosch<sup>43</sup> heeft arrest gewezen in de zaak die bekend is geworden onder de naam Monviso. In deze zaak werd het stevige verwijt gemaakt dat verdachte, die bestuurder was bij vier liefdadigheidsstichtingen (ANBI's) en tevens als partner verbonden was aan een gerenomeerd belastingadvieskantoor, dit kantoor te hoge facturen in rekening had laten brengen aan de ANBI's. Op dat punt oordeelde het hof echter dat onvoldoende *'is gebleken dat er uren zijn gedeclareerd die in werkelijkheid niet zijn gemaakt. De litigieuze facturen kunnen aldus niet op die grond als vals worden aangemerkt. Evenmin kan die valsheid worden gevonden in de hoogte van het gehanteerde uurtarief. Het enkele feit dat is gedeclareerd tegen commercieel tarief, meer bepaald het partnertarief van [belastingadvieskantoor] N.V. dat de verdachte hanteerde, kan naar het oordeel van het hof evenmin de conclusie wettigen dat de facturen valselijk zijn opgemaakt.'* Alhoewel dit het hoofdverwijt was, had het Openbaar Ministerie ook nog gesteld dat de facturen vals waren omdat daaruit niet bleek dat er werd gefactureerd voor de bezoldiging van de bestuurswerkzaamheden. Dat was relevant omdat fiscale regelgeving voorschreef dat voor die werkzaamheden slechts een onkostenvergoeding (en niet bovenmatig vacatiegeld) mocht worden betaald. Op de facturen stond slechts een algemene omschrijving *'voor onze werkzaamheden in de periode'*. Daarbij is nagelaten om te vermelden dat (eveneens) een vergoeding tegen commercieel tarief voor bestuurswerkzaamheden in rekening werd gebracht. *'Daarmee is naar het oordeel van het hof sprake van een verhullende of versluisende handeling – die mede werd begaan teneinde de effectieve toepassing en controle van de fiscale wet- en regelgeving op het gebied van ANBI's te ontgaan, althans te bemoeilijken (zoals hierna zal worden overwogen) – en bijgevolg van intellectuele valsheid in de zin der wet.'* Doorgaans worden geschriften niet aangemerkt als vals indien er zaken worden weggelaten, mits hetgeen wel is vermeld in overeenstemming is met de werkelijkheid. Dat kan anders zijn als er bijvoorbeeld een verbaliseringsplicht is en de verbalisant relevante gegevens weglaat. Naar de letter was hetgeen werd vermeld op de facturen ons inziens niet fout. Er werd immers gedeclareerd voor verrichte werkzaamheden in een bepaalde periode. Dat fiscale wetgeving het niet toeliet om commerciële tarieven te declareren voor de bezoldiging van bestuurswerkzaamheden, maakt dat naar onze mening niet anders. De consequentie daarvan zou moeten zijn dat de ANBI-status vervalt, niet dat een geschrift met een correcte inhoud opeens als vals wordt aangemerkt. Dat een correcte inhoud van een geschrift een verhulling of versluiting met zich mede kan brengen, dient er evenmin toe te leiden dat dit geschrift als vals wordt aangemerkt. Als een vader een woning verkoopt aan zijn dochter voor een prijs die aanzienlijk lager is dan de waarde, dan is dat vanuit een fiscaalrechtelijk perspectief voor het verschil tussen de waarde en de prijs een schenking. Als in de verkoopovereenkomst niet wordt vermeld dat de prijs lager is dan de objectieve waarde, dan maakt

dat ons inziens de overeenkomst niet vals. Toch zal dit de effectieve controle op de naleving van de fiscale wetgeving door de inspecteur bemoeilijken. Als een overeenkomst vals zou zijn omdat daarin geen melding wordt gemaakt van de mogelijke fiscale consequenties, dan is het hek van de dam.

## 11. Strafmaat/bijzondere voorwaarde

In zijn arrest van 19 mei 2020 is de Hoge Raad<sup>44</sup> mild geweest voor het Openbaar Ministerie en daarmee indirect ook voor de rechterlijke macht door te overwegen dat bij de strafoplegging rekening mag worden gehouden met de niet ten laste gelegde aangiften *'wanneer dit feit kan worden aangemerkt als een omstandigheid waaronder het bewezenverklaarde is begaan.'* Dat van een dergelijke mogelijkheid gretig gebruik wordt gemaakt blijkt uit de casus in het arrest van de Hoge Raad<sup>45</sup> van december 2022. In een zaak die als een grootschalige fiscale fraude wordt omschreven worden uiteindelijk welgeteld slechts twee aangiften daadwerkelijk tenlastegelegd: over de maand juli in 2012 en juli in 2013. De overige aangiften over de periode van (een gedeelte van) van 2009 tot en met oktober 2013 liften dan spreekwoordelijk mee via de straftoemeting. Het fiscale nadeel kwam op basis van die redenering op een bedrag van ruim € 800.000. Alsdan bestaat er wel een wanverhouding tussen het benadelingsbedrag dat direct is gerelateerd aan de tenlastegelegde aangiften enerzijds en het fiscale nadeel dat samenhangt met de fraude waarvan bij de strafoplegging mag worden uitgegaan. De Hoge Raad achtte het allemaal toelaatbaar omdat het hof heeft overwogen *'dat de aangiften omzetbelasting die niet in de tenlastelegging en de bewezenverklaring zijn genoemd, kunnen worden beschouwd als omstandigheden waaronder de twee in de bewezenverklaring genoemde onjuiste belastingaangiften zijn begaan en dat daardoor uit die andere aangiften het grootschalige karakter van de bewezenverklarde fiscale delicten blijkt. (...) Daarbij neemt de Hoge Raad in aanmerking dat het hof heeft vastgesteld dat de twee in de bewezenverklaring betrokken aangiften “een selectie” zijn van de andere in de strafoplegging betrokken aangiften en “de modus operandi” bij het doen van de onjuiste aangiften telkens dezelfde was. Verder heeft het hof vastgesteld dat de verdachte in het vooronderzoek over alle aangiften is gehoord en op de terechtzitting in hoger beroep alle zich in het procesdossier bevindende aangiften aan de verdachte zijn voorgehouden, en de verdachte over het opzettelijk onjuist indienen van al die aangiften in de gelegenheid is gesteld een verklaring af te leggen.'* Het is dus zaak om daadwerkelijk handen en voeten te geven aan het verweer bij het voorhouden van stukken. Veelal legt de voorzitter van de rechtbank of het hof aan partijen en met name de verdachte voor of alle stukken als voorgehouden kunnen worden beschouwd. Indachtig de consequenties die daaraan mogen worden verbonden, zou een daadwerkelijk voorhouden mogen worden verwacht, waarbij verdachte

43 Hof 's-Hertogenbosch 30 augustus 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2990-2995.

44 HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896.

45 HR 20 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1900.

en verdediging voor ogen dienen te hebben dat van belang is de verschillen tussen de tenlastegelegde aangiften en de overige voorgehouden aangiften te benadrukken.

Interessant in het kader van het fiscale nadeel is dat sommige fiscale delicten zich niet (direct) laten doorvertalen in een fiscaal nadeel, zoals bijvoorbeeld een schending van de informatieverplichting. In die gevallen kan het misgelopen bedrag aan belastingen niet als de maximale geldboete worden genomen. De verdachte in de zaak van rechtbank Zeeland-West-Brabant<sup>46</sup> had geen opgaaf gedaan van zijn buitenlands vermogen en als gevolg daarvan koos de rechtbank ervoor om de maximale hoogte van een boete vast te stellen op basis van de categorie die in art. 69 lid 1 AWR wordt genoemd.

Dat in het kader van de strafoplegging nog een heuse fiscaaltechnische discussie kan worden gevoerd, blijkt uit het arrest van de Hoge Raad<sup>47</sup> van december 2022 waarin het oordeel van het hof werd geciteerd. Betoogd werd dat de omzet van een escortbureau niet aan de eenmanszaak van de verdachte mocht worden toegerekend, maar dat de dames en chauffeurs zelfstandige ondernemers waren en het dus hun omzet betrof. Daarmee zou het fiscale nadeel niet circa € 800.000 bedragen maar maximaal een ruime € 31.000. Het hof is in het kader van de straftoemeting op deze materie ingegaan en heeft geoordeeld dat het geoorloofd is de omzet geheel aan verdachte toe te rekenen waardoor bij de straftoemeting werd uitgegaan van het bedrag dat de FIOD had becijferd.

Met betrekking tot de strafoplegging geldt dat het onmogelijk is daarin een lijn te ontdekken. Duidelijk is dat er meer werk wordt gemaakt door de verdediging van een straftoemittingsverweer. Binnen de grenzen van de wet (met de strafmaxima en het fiscale nadeel), de jurisprudentie (met name de redelijke termijn die nagenoeg altijd lijkt te zijn geschonden) en het rechterlijke beleid (LOVS-normen die systematisch worden aangehaald<sup>48</sup>) permitteren de rechters zich veel eigengereidheid met betrekking tot de strafoplegging. Hoewel dat natuurlijk ook het prerogatief is van de rechter, zou enige voorspelbaarheid – met name in het licht van het groeiend aantal procesafspraken dat zal worden gemaakt vanwege de volstrekt onvoldoende en onaanvaardbare capaciteit bij de gerechtelijke autoriteiten – bijzonder behulpzaam zijn voor de fiscaalstrafrechtelijke rechtspraktijk. Dat rechters niet de behoefte voelen in hun motivering diepgaand in te gaan op de zaken die door de verdediging als een ‘benchmark’ worden aangevoerd, blijkt treffend uit de volgende passage van een arrest van hof ‘s-Hertogenbosch:<sup>49</sup> *‘De raadsman heeft ten overstaan van het hof weliswaar verscheidene vonnissen en arres-*

*ten aangehaald om daarmee zijn straftoemittingspleidooi kracht bij te zetten, doch enerzijds zijn die fraudezaken in aard en ernst niet geheel vergelijkbaar met de onderhavige zaak en anderzijds zijn de in die zaken opgelegde straffen niet van dezelfde orde als de straffen die dit hof doorgaans in zaken als de onderhavige oplegt, zodat deze jurisprudentie het hof niet leidt tot een andersluidend matigend oordeel met betrekking tot de op te leggen straf.’*

De hoogte van het fiscale nadeel blijkt in de praktijk relevant door de LOVS-normen, maar dicteert niet volledig de strafoplegging. De veroordeelde belastingadviseur die naar het oordeel van rechtbank Amsterdam<sup>50</sup> verantwoordelijk was voor een belastingnadeel bij zijn cliënten van circa € 1,3 miljoen, krijgt een taakstraf en boete van € 25.000. Daarbij lijkt relevant dat de fraude niet tot een (belasting) voordeel bij de verdachte heeft geleid. In een zaak bij hof Amsterdam<sup>51</sup> was het fraudebedrag circa € 180.000 en was de straf een gevangenisstraf van de facto zes maanden. Bij hetzelfde hof<sup>52</sup> werd een belastingadviseur veroordeeld voor verwijtbare betrokkenheid bij de geclaimde persoonsgebonden aftrek in 329 aangiften voor een bedrag van € 729.595. De gevangenisstraf was – mede door de overschrijding van de redelijke termijn maar zonder berouw ter zitting – de facto drie maanden onvoorwaardelijk.

Het is gevaarlijk en het zijn per definitie appels en peren die worden vergeleken, maar dat neemt niet weg dat in bepaalde gevallen de verschillen echt moeilijk kunnen worden verklaard. Zelfs als de advocaat-generaal rekwiereert tot een taakstraf en voorwaardelijke gevangenisstraf, de verdachte failliet is verklaard, door diabetes en stressklachten in het ziekenhuis is beland, werkzaam is als koerier en zijn baan kwijtraakt door een gevangenisstraf, wordt een gevangenisstraf van feitelijk zes maanden opgelegd bij een fiscaal nadeel van circa € 250.000.<sup>53</sup> Bij een dergelijk benadelingsbedrag weerhouden berouw ter zitting en een waarschuwing van een psycholoog dat een onvoorwaardelijke detentie een risico van hertraumatisering met zich meebrengt de raadsheren<sup>54</sup> er niet van om toch een onvoorwaardelijke gevangenisstraf op te leggen. Zelfs niet als vast is komen te staan dat de fraude werd ingegeven door de wens het faillissement van de onderneming te voorkomen.

De schending van de redelijke termijn is helaas een evergreen bij de straftoemeting. Opvallend in 2022 was in dat verband het vonnis van rechtbank Amsterdam<sup>55</sup> die de termijn die op redelijkheid dient te worden getoetst, liet aanvangen op het moment dat het Openbaar Ministerie bij brief aangaf dat de verdachte zal worden gedagvaard. De *criminal charge* kan immers reeds veel eerder kenbaar worden uit feitelijke gedragingen van de autoriteiten.

46 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

47 HR 20 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1900.

48 Zie bijvoorbeeld Hof ‘s-Hertogenbosch 21 juni 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2004.

49 Hof ‘s-Hertogenbosch 29 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1044.

50 Rb. Amsterdam 27 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3595.

51 Hof Amsterdam 9 maart 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2305.

52 Hof Amsterdam 22 november 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3336.

53 Hof ‘s-Hertogenbosch 21 juni 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1944.

54 Hof ‘s-Hertogenbosch 29 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1044.

55 Rb. Amsterdam 9 juni 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:3146.

Met betrekking tot de bijzondere voorwaarden kan worden gewezen op het vonnis waarin rechtbank Zeeland-West-Brabant<sup>56</sup> de door de officier van justitie verzochte bijzondere voorwaarde afwees om de verdachte de verplichting op te leggen om alsnog inlichtingen en bescheiden aan de inspecteur te verstrekken over zijn buitenlands vermogen. *‘Op grond van artikel 14c Wetboek van Strafrecht is dit wettelijk gezien niet mogelijk.’* Voor op te leggen bijzondere voorwaarden zal natuurlijk een wettelijke grondslag dienen te bestaan.

Een andere wel wettelijke verankerde voorwaarde is het beroepsverbod. Hof Amsterdam<sup>57</sup> was van oordeel *‘dat de feiten en de omstandigheden waaronder deze zijn begaan aanleiding geven de verdachte een beroepsverbod op te leggen, in die zin dat hij het beroep van bestuurder van een rechtspersoon gedurende vijf jaar niet mag uitoefenen. Naast de aard van de feiten zoals bewezenverklaard is daarbij meegewogen dat de verdachte eerder is veroordeeld tot gevangenisstraffen voor onder meer aan fraude gerelateerde feiten. Die straffen hebben hem er kennelijk niet van weerhouden zich opnieuw schuldig te maken aan dergelijke delicten. Gelet op de omstandigheid dat de verdachte thans als zzp’er werkzaam is als onderhoudsmonteur voor een winkelketen, zal een beroepsverbod zoals geformuleerd hem niet belemmeren in het genereren van een inkomen.’* Al met al een afgewogen oordeel waarin de persoonlijke situatie van de verdachte eveneens in acht werd genomen.

## 12. Conclusie

Het fiscale strafrecht blijft zich in een gestage stroom van vonnissen en arresten ontwikkelen. Die ontwikkeling loopt parallel aan ontwikkelingen in het fiscale boeterecht en het commune strafrecht. Zijn de tendensen in Nederland meer ingegeven vanuit de wens afdoende te reageren op de fraude en staat handhaving daarbij voorop, vanuit het EHRM blijven er richtlijnen komen die aandacht blijven vragen voor de *fairness* van de procedures. Daarmee wordt mogelijk een balans gevonden die acceptabel is. De doorlooptijden van fiscale strafstrafzaken blijven echter onacceptabel en daaraan dient dringend iets te gebeuren.

*Dit artikel is afgesloten op 15 februari 2023.*

### Over de auteurs

#### Prof. mr. G.J.M.E. de Bont

Advocaat (fiscaal) bestuursrechtelijke procedures bij De Bont Advocaten Amsterdam en hoogleraar aan de Erasmus University Rotterdam, Erasmus School of Law.

#### Mr. M. Prins

Student Toga aan de Maas aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>56</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190.

<sup>57</sup> Hof Amsterdam 21 juli 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2288.