



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2014

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2015/01

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	aangifte Hof Arnhem-Leeuwarden, Belastingdienst, FIOD, opsporingsbevoegdheden, nemo-teneturbeginsel, fiscalibus, EHRM, ne bis in idem, AAFD-richtlijnen, plegen, medeplegen, feitelijk leidinggeven, vervolgingsuitsluitingsgrond, witwassen, verschoningsrecht, straffen
Wetsartikelen	AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 68 AWR-art. 0 Wet BRV -art. 17
Auteur	Prof.mr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen

Als men ultimo 2014 de vraag zou stellen – wij menen zelfs aan ‘leken’ op het fiscale (strafrecht) terrein, maar die wel zo nu en dan een blik werpen op de nieuwsberichten – welke uitspraak of kwestie op fiscaalstrafrechtelijk gebied in het afgelopen jaar het meest de aandacht heeft getrokken, zouden velen weleens kunnen wijzen naar de aangifte die Hof Arnhem-Leeuwarden indiende tegen het Ministerie van Financiën in de zogeheten tipgeversaffaire.[1] Het gaat hier om een aangifte gedaan tegen derden, die namens het Ministerie van Financiën mogelijk aan twee rijksambtenaren (FIOD-ambtenaren) opzettelijk instructies hebben gegeven om ten overstaan van een rechter te zwijgen.

In een bij het Hof Arnhem-Leeuwarden aanhangige belastingprocedure in hoger beroep zijn de twee FIOD-ambtenaren opgeroepen om als getuigen te verschijnen. Aan hen is door de belastingplichtigen verzocht de naam van een tipgever prijs te geven. Beide ambtenaren hebben dat geweigerd, zich daarbij beroepend op hun geheimhoudingsplicht, die volgens hen ook een verschoningsrecht mee zou brengen. In het op internet gepubliceerde nieuwsbericht wordt medegedeeld:

‘Ook nadat beide getuigen tijdens de zitting van de belastingkamer van het gerechtshof erop zijn gewezen dat hen geen verschoningsrecht toekwam en zij als getuigen verplicht waren om ook op deze vraag te antwoorden, wilden zij de naam van de tipgever niet noemen.’[2]

Niet alleen speelt de strafrechtelijke aangifte, ook is ‘cassatie’ ingesteld door de twee FIOD-ambtenaren tegen het proces-verbaal van de zitting bij Hof Arnhem-Leeuwarden, waarbij de vraag aan de Hoge Raad is voorgelegd of deze twee zwijgende FIOD-ambtenaren terecht weigeren de naam van tipgever te noemen. Begin 2015 zal een en ander naar verwachting een vervolg krijgen. Hoewel de onderliggende procedure een fiscale is (over een vermeende zwartsparder), krijgt een en ander hiermee toch (ook) een strafrechtelijk tintje. Ook in deze Tour weer de nodige jurisprudentie op dit gebied.

Samenloop administratieve controle- en strafrechtelijke opsporingsbevoegdheden

In de ‘Tour 2013’ haalden wij reeds het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 12 juli 2013 aan, waarin is geoordeeld over de consequenties van het door het EHRM uitgewerkte nemo tenetur-beginsel.[3] In 2014 is hierover nader geoordeeld door de belastingkamer van de Hoge Raad; de verkrijging van wilsafhankelijk materiaal op grond van een wettelijke informatieverplichting en het vaststellen van een informatiebeschikking ter zake daarvan leveren geen schending van art. 6 EVRM op, ook niet indien het onherroepelijk worden van die beschikking gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. De belastingkamer stelt vast dat een informatiebeschikking geen maatregel vormt

‘waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, lid 3, AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie, (...), uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.’[4]

Het is opmerkelijk te constateren dat de Hoge Raad het fenomeen ‘dwang’ bepalend acht voor de vraag of er vooraf een restrictie dient te worden aangebracht, maar niet doorslaggevend acht voor de vraag of het nemo tenetur-beginsel überhaupt van toepassing is. De essentie is immers dat onder dwang verkregen informatie van het bewijs dient te worden uitgesloten. Als de Hoge Raad constateert dat een informatiebeschikking niet kan worden aangemerkt als ‘dwang’, lijkt het voor de hand te liggen dat de Hoge Raad zou oordelen dat zonder die dwang het beginsel in het geheel niet van toepassing is. Nu de Hoge Raad die conclusie niet (durft te) trekken, lijkt hij op

twee gedachten te hinken.

Vraag blijft natuurlijk welk materiaal nu wilsafhankelijk is en welk niet. Hof Amsterdam overwoog dat zowel mondelinge als schriftelijke informatie (inclusief kopieën van bankafschriften en andere bescheiden) die door een bevel, afgedwongen onder dwangsommen, door de Staat wordt verkregen, als 'wilsafhankelijk materiaal' moet worden aangemerkt.[5] Een mooi oordeel, maar de meningen blijven hierover echter verdeeld; zijn documenten en bescheiden zoals bankafschriften nu wel of niet te kwalificeren als wilsafhankelijk materiaal? Ook het CBB kreeg de vraag voorgelegd in een situatie waarin een boete was opgelegd door de ACM. Was hier sprake van wilsafhankelijk materiaal (gegevens op een laptop en er moest worden geantwoord op de vraag of er gegevensdragers in huis waren).[6] Onder dreiging van een rapport 'niet-medewerking' – hetgeen door het CBB als een zware sanctie werd aangemerkt – moest de informatie worden verstrekt. Naar het oordeel van het CBB was sprake van wilsafhankelijk materiaal en kon de verkregen informatie niet voor bestraffingsdoeleinden worden benut.

Schending van het nemo tenetur-beginsel werd wel vaker te berde gebracht in 2014. Zo ook voor Hof Arnhem-Leeuwarden, in welk geval het hof niet geheel kon uitsluiten dat het strafrechtelijk onderzoek dat tegen verdachte is opgestart voor een gering deel is gebaseerd op materiaal dat afhankelijk van de wil van verdachte is verkregen. Het hof constateerde echter dat veel materiaal bij derden was verkregen en voorts dat het materiaal ten aanzien waarvan het nemo tenetur-beginsel werd 'geclaimd', door de verdediging in een latere fase van de procedure zelf weer in het geding was gebracht. Met betrekking tot vrijwillig ingebrachte gegevens kan niet worden gesteld dat deze onder dwang zijn verkregen, als gevolg waarvan een verdachte geen beroep op het nemo tenetur-beginsel toekomt.[7]

Ofschoon niet gebaseerd op het nemo tenetur-beginsel maar daaraan verwant, is de rechtsregel dat een belastingambtenaar – ondanks een redelijk vermoeden in de zin van art. 29 Wetboek van Strafvordering – gebruik mag blijven maken van controlebevoegdheden, mits daarbij tegenover de verdachte de aan deze als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen.[8] 'Tijdens het strafrechtelijk onderzoek (opsporing) kan het toezicht (controle) gewoon doorgaan en blijven de bevoegdheden van de toezichthouder bestaan.'[9] Indien echter een verdachte – zonder dat hij op zijn zwijgrecht was gewezen – ten overstaan van de controleambtenaren een verklaring heeft afgelegd, dan is deze verklaring dus ook op grond van deze nationale rechtsregel onrechtmatig verkregen. De vraag is vervolgens of dit een zodanige ernstige inbreuk op de beginselen van een behoorlijke procesorde oplevert, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak tekort is gedaan. Daaromtrent wordt helaas nogal eens geoordeeld dat daarvan geen sprake is.[10]

Bruikbaarheid strafrechtelijk (onrechtmatig) verkregen bewijs in fiscalibus

Een zeer lezenswaardige conclusie schreef advocaat-generaal Wattel afgelopen jaar over het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale procedures.[11] De onderliggende casus behelst de situatie waarin het strafrechtelijk onbruikbare bewijs door de inspecteur is gebruikt om aan de belanghebbende navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en vergrijpboetes op te leggen. Wattel meent dat de rechts- en wetontwikkeling in de meer dan twintig jaren sinds HR *BNB* 1992/306 en de wenselijkheid van rechtseenheid zowel tussen strafrecht en punitief bestuursrecht, als binnen het bestuursrecht, er inmiddels toe nopen onderscheid te maken tussen enerzijds strafrecht en punitief bestuursrecht (zoals fiscale beboeting) en anderzijds niet-punitief bestuursrecht (zoals aanslagoplegging), en dat het aanbeveling verdient om HR *BNB* 1992/306 aldus te nuanceren dat:

1. voor de bestuursrechtelijke beoordeling van de (on)rechtmatigheid van de verkrijgingswijze van strafvorderlijk verkregen bewijsmateriaal wordt aangesloten bij het oordeel van de strafrechter;
2. voor het bepalen van de gevolgen van het gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen materiaal voor bestuurlijke beboeting, in beginsel eveneens wordt aangesloten bij het strafrecht, namelijk bij de strafvorderlijke regels voor consequenties van vormverzuim (art. 359a Sv), zij het met inherente afwijkingsmogelijkheid voor de bestuursrechter op basis van verschil tussen de strafbare feiten ter zake waarvan het opsporingsonderzoek liep (in casu: valsemunterij en heling) en de fiscale vergrijpen ter zake waarvan het voornemen tot bestuurlijke beboeting bestaat (zoals in casu: opzet op te lage inkomstenbelastingheffing); en
3. voor niet-punitief gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal (zoals aanslagoplegging) aangesloten wordt bij het reeds bestaande toetsingskader voor bestuursrechtelijk 'onbevoegdlijk' verkregen bewijsmateriaal, i.e. de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het arrest van de Hoge Raad zal naar verwachting in 2015 verschijnen. Of de Hoge Raad meegaat in deze voorgestelde vernieuwingen moet dus nog even worden afgewacht.

Ne bis in idem

In vier arresten van het EHRM is in 2014 uitgebreid ingegaan op de vraag of sprake was van schending van het ne bis in idem-beginsel. Alle zaken betroffen inwoners van Finland die van mening waren dat dit beginsel was geschonden, doordat zij enerzijds waren veroordeeld tot een gevangenisstraf en anderzijds waren geconfronteerd met vergrijpboeten opgelegd door de Belastingdienst. Het EHRM oordeelde – niet verbazingwekkend – dat de fiscale boeten als *criminal* zoals bedoeld in art. 4 van het Zevende Protocol moesten worden aangemerkt. Vervolgens gaat het er uiteraard om of de feiten waarvoor de Finnen strafrechtelijk werden vervolgd 'hetzelfde' (idem) waren. Het ging in dezen om niet aangegeven inkomsten waarvoor zowel het fiscale als het strafrechtelijke traject was ingezet (dezelfde tijdvakken en gelijke bedragen aan belastingen). Het hof overwoog:

'In the Zolotukhin case the Court thus found that an approach which emphasised the legal characterisation of the two offences was too restrictive on the rights of the individual. If the Court limited itself to finding that a person was prosecuted for offences having a different legal classification, it risked undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention. Accordingly, the Court took the view that Article 4 of Protocol No. 7 had to be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second "offence" in so far as it arose from identical facts or facts which were substantially the same.'

Niet alleen dubbele bestraffing, maar ook dubbele vervolging is uit den boze:

'The Court reiterates that Article 4 of Protocol No. 7 contains three distinct guarantees and provides that no one shall be (i) liable to be tried, (ii) tried or (iii) punished for the same offence (see Nikitin v. Russia, cited above, § 36).'

In de zaken waarin nog geen sprake was van een onherroepelijke fiscale procedure werd niet geconcludeerd tot een schending, in de overige zaken wel.[12]

Het EHRM oordeelde op 27 november 2014[13] in een situatie waarin mevrouw Dev in juni 2004 correcties voor haar aangiften IB en BTW over 2002 kreeg opgelegd, omdat zij volgens de inspecteur opbrengsten buiten de boekhouding had gehouden, onjuiste informatie had verstrekt en een gebrekkige boekhouding had gevoerd. Zij moest ook zogeheten *tax surcharges* betalen voor de onjuiste aangiften. De Zweedse belastingrechter handhaafde de beslissing van de inspecteur. In augustus 2005 werd mevrouw Dev ook geconfronteerd met een strafrechtelijke procedure. De strafrechter veroordeelde haar op 16 december 2008 voor schending van de

boekhoudplicht en daarvoor kreeg zij een voorwaardelijke taakstraf opgelegd. Van het fiscale delict werd zij vrijgesproken. Mevrouw Dev wendde zich tot het EHRM en stelde dat het ne-bis-in-idembeginsel was geschonden. Het EHRM besliste dat de fiscale procedure niet was beëindigd en de *tax surcharges* niet waren vernietigd, nadat de strafrechtelijke procedure definitief was geworden. Deze zaak had 9,5 maand langer geduurd, namelijk tot en met 20 oktober 2009 en mevrouw Dev was daarom 'weer' vervolgd voor een feit waarvoor zij al onherroepelijk was vervolgd. Daarbij was van belang dat de feiten die hadden geleid tot de strafrechtelijke veroordeling in wezen hetzelfde waren als de feiten waarvoor de *tax surcharges* waren opgelegd. Daardoor was ook in dit geval sprake van een schending van art. 4 van het Zevende Protocol EVRM.

Opzet

Het behoeft geen betoog dat er steeds hoge eisen moeten worden gesteld aan het bewijs van opzet. Een oordeel dat luidt dat de verdachte 'er redelijkerwijs niet op [mocht] vertrouwen' dat de pachters alsnog een varkensrecht zou worden toegekend dat aan haar kon worden overgedragen nu de uitkomst van de procedure bij het College van beroep voor het bedrijfsleven 'nog ongewis' was, vindt geen genade bij de Hoge Raad:

'Het enkele feit dat de verdachte dat vertrouwen niet mocht hebben, sluit niet uit dat zij dat vertrouwen wel had, mede in aanmerking genomen dat nog niet vaststond dat de uitkomst van de lopende procedure ongunstig voor haar zou zijn. Gelet hierop is 's Hof's oordeel dat de verdachte bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zij varkens hield zonder het vereiste varkensrecht ootereikend gemotiveerd.'[14]

In dezen is niet uitgesloten dat de verdachte er wel op heeft vertrouwd dat de varkensrechten werden toegekend. De Hoge Raad oordeelde eerder al:

'Uit de inhoud van de gebezigde bewijsvoering kan niet zonder meer volgen dat de verdachte opzettelijk in strijd met de waarheid de op de in de bezeugenverklaringen genoemde formulieren gestelde vragen met "nee" heeft beantwoord. De bezeugenverklaringen zijn dus niet naar de eis der wet met redenen omkleed.'

De verdachte verklaarde – blijkens de overwegingen van het Hof – dat zij het ontvangen geld bewust niet op de betreffende periodieke verklaringen heeft ingevuld. 'Zij dacht dat dit niet nodig was.' Geen bewijs van opzet dus.

Ook komen we weer vonnissen en arresten tegen waarin het twijfelachtig is, of de overwegingen zouden hebben mogen leiden tot het oordeel dat sprake is van wetenschap om te komen tot het oordeel dat sprake is van opzet. Rechtbank Amsterdam overwoog in een casus van een boekhouder die was betrokken bij het opmaken van aangiften loonbelasting van een aantal bedrijven:

'Dat een individuele schoonmaker met een dergelijke achtergrond een eigen "schoonmaakbedrijf" zou hebben is mogelijk, maar niet gangbaar. Dat alle schoonmakers een eigen schoonmaakbedrijf hadden, dat ook nog eens telkens een soortgelijke naam had, was zeer opmerkelijk en wijst erop dat dit gegeven kennelijk niet van de individuele schoonmakers, maar van één bron afkomstig is. Eveneens was opmerkelijk dat alle schoonmakers niet op hun bankrekening, zoals expliciet op de facturen stond vermeld, maar contant werden uitbetaald. Nu verdachte daarbij wist dat (...), de bedenker en uitvoerder van de constructie, de facturen opmaakte, moest hij, zeker in zijn hoedanigheid van professioneel boekhouder, ernstig betwijfelen dat de "schoonmaakbedrijven" van de schoonmakers daadwerkelijk bestonden en lag het op zijn weg na te gaan of wat hem werd aangeleverd, kon kloppen. (...) De logische beweegreden voor deze valsheid moet verdachte, opnieuw zeker in zijn hoedanigheid van boekhouder, eveneens duidelijk zijn geweest. (...) Verdachte heeft echter niet geverifieerd of de schoonmakers daadwerkelijk bij de KvK waren ingeschreven, of nadere vragen (...) gesteld. Door zonder dat onderzoek voort te gaan met zijn werkzaamheden moet verdachte hebben geweten dat de schoonmakers, anders dan volgens de constructie, in werkelijkheid geen zelfstandigen waren, waardoor de administratie (...) vals was (...).'

De rechtbank vervolgt dan echter met de volgende overweging die toch wat stelliger is:

'Verdachte verzorgde op basis van die valse bedrijfsadministratie de belastingaangiften (...). Hij wist dat hij door de valsheid een te laag bedrag aan loon en premie opgaf, waardoor te weinig belasting werd geheven. Hij wist immers dat de schoonmakers geen zelfstandigen, maar in werkelijkheid – als logische tegenhanger daarvan – werknemers (...) waren. Ook het aanvullende juridische vereiste voor een dienstbetrekking, te weten naast arbeid en loon ook een gezagsverhouding, was aanwezig en dit wist verdachte ook (...).'

Zoals in de 'Tour 2013' opgemerkt: 'wist' is voldoende. 'Had moeten weten' zeker niet. In dit geval timmert de rechtbank een en ander dicht met de overwegingen dat de verdachte van alles 'wist'. De manier waarop de rechtbank daartoe is gekomen, is echter weinig overtuigend.

In de overwegingen omtrent de op te leggen straf wordt nog overwogen dat de boekhouder zelf geen actieve bemoeienis heeft gehad bij het vervalsen van documenten en de administratie, maar dat hij slechts met de resultaten daarvan is geconfronteerd:

'Verdachte moest als boekhouder weten dat die resultaten vals waren had en hij had op grond van die resultaten niet de aangiften loonbelasting mogen opmaken. Verdachte is daarmee echter ook vooral het slachtoffer van andermans crimineel handelen geworden.'[15]

In de 'Tour 2013' haalden wij het vonnis van Rechtbank Oost-Brabant aan waarin werd overwogen:

'De inhoud uit het aangehaalde e-mailbericht had verdachte tenminste moeten nopen tot vooroverleg met de inspecteur omtrent de vraag in hoeverre verdachtes beleggingsresultaten konden worden aangemerkt als (negatieve) inkomsten uit overige arbeid, gelet op het aantal transacties en de daarmee gepaard gaande tijdsbesteding. Verdachte had er (...) ook voor kunnen kiezen om zijn aangifte te doen vergezellen van een toelichting (...). Nu verdachte evenwel het een noch het ander heeft gedaan moest verdachte, (...) als ervaren registeraccountant ernstig rekening houden met de aanmerkelijke kans dat hij aldus een onjuiste aangifte deed. Door desondanks over te gaan tot indiening van deze aangiften heeft verdachte die aanmerkelijke kans aanvaard.'[16]

In hoger beroep oordeelde het hof dat deze accountant op het moment van indienen van de aangiften inkomstenbelasting redelijkerwijs mocht menen dat de wijze waarop hij deze aangiften op dit punt had gedaan, toelaatbaar was. Een zeer fraai oordeel waarbij ook de volgende overweging het citeren waard is:

'Tot slot wijst het hof erop dat ingevolge het bepaalde in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, een ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden is die aangifte te doen door de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen. De wet verplicht niet dat indien over de kwalificatie van inkomsten, als gevolg van de wettelijke ruimte voor interpretatie en/of de omstandigheden van het geval, enige discussie mogelijk is hierover door de aangever voorafgaande dan wel tegelijk met het indienen van de aangifte met de fiscus in overleg wordt getreden

teneinde strafrechtelijke vervolging op grond van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte te voorkomen.[17]

Pleitbaar standpunt

Het vraagstuk omtrent het pleitbare standpunt blijft interessant en tot belangwekkende jurisprudentie aanleiding geven. Hof Den Bosch oordeelde omtrent het pleitbare standpunt van een belastingadviseur onder andere dat een belastingplichtige zich bij het innemen van een standpunt niet behoeft te laten leiden door het beleid van de staatssecretaris van Financiën, nu dat 'niet meer dan een standpunt van een belanghebbende partij [behelst] waarvan uiteindelijk de belastingrechter heeft te oordelen of dit beleid rechtens juist is'. Ook in dit geval wordt geoordeeld dat het oordeel van de rechtbank 'dat het op de weg van de verdachte had gelegen vooroverleg met de rijksbelastingdienst te plegen', het systeem van heffing als bedoeld in hoofdstuk III van de AWR miskent:

'In dit heffingssysteem ligt niet besloten dat een (vermoedelijke) belastingplichtige in de regel al voordat hij aangifte doet vooroverleg met de rijksbelastingdienst moet plegen als hij een aangifte doet waarvan hij in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan toelaatbaar was, maar wel kan vermoeden dat zijn standpunt de rijksbelastingdienst onwettig is.'

Het hof komt in dit arrest – anders dan de rechtbank in eerste aanleg – tot het oordeel dat het achterwege laten van vooroverleg, het niet inwinnen van advies bij een onafhankelijke deskundige en evenmin het niet verstrekken van een toelichting bij de aangifte, aan een pleitbaar standpunt niet in de weg staan.[18]

AAFD (voorheen ATV-)richtlijnen

Klachten over schending van de AAFD-richtlijnen kwamen ook in 2014 voor, hoewel mondjesmaat. Slagen deden deze klachten echter niet. In een zaak was aan de orde de vraag welke richtlijnen nu van toepassing waren. Voorafgaand aan de AAFD-richtlijnen kenden wij de ATV-richtlijnen. In dezen hadden de aanmelding, het selectieoverleg en het tripartiteoverleg plaatsgevonden in 2009. Het hof oordeelde:

'Gelet op de datum van het selectie-overleg en de toepasselijke overgangsbepaling (voor zaken die voorafgaande aan de datum van inwerkingtreding van de ATV-richtlijnen 2010, te weten 1 januari 2010, voor het selectieoverleg zijn aangemeld behouden de ATV-richtlijnen van 2006 hun geldigheid) is het hof van oordeel dat op de onderhavige zaak de ATV-richtlijnen 2006 van toepassing zijn. Voor toepasselijkheid van de ATV-richtlijnen 2010 om de reden dat deze regels gunstiger uitpakken en derhalve blijf geven van gewijzigd inzicht acht het hof geen ruimte, nu geen sprake is van verandering van wetgeving.'[19]

In een andere zaak werd gesteld dat de richtlijnen werden geschonden, onder meer omdat het beroep van belastingadviseur niet kon worden aangemerkt als een vervolgingsaspect in de betekenis van de Richtlijn. De status en voorbeeldfunctie van een beroep kunnen aspecten zijn die een strafrechtelijke aanpak kunnen rechtvaardigen. De rechtbank had de verdachte adviseur echter als een leek behandeld, door te oordelen dat hij omtrent de fiscale implicaties vooroverleg met de fiscus had moeten voeren, dan wel een deskundige had moeten raadplegen. De essentie van het verweer was dientengevolge dat een leek geen voorbeeldfunctie kan hebben. Die vlieger ging bij het hof echter niet op:

'Bij de vaststelling dat verdachtes beroep van belastingadviseur een "overig aspect" is in de zin van de Richtlijn dat in aanmerking kan worden genomen bij de beslissing tot strafvervolging, komt geen betekenis toe aan het feit dat de rechtbank in de onderhavige zaak in het kader van het bewijs van het opzet van de verdachte op het doen van een onjuiste belastingaangifte heeft overwogen dat hij tevoren advies bij een onafhankelijke deskundige had moeten inwinnen of vooroverleg met de inspecteur van de rijksbelastingdienst had moeten plegen. Dat oordeel van de rechtbank doet, daargelaten de juistheid daarvan, immers niet af aan het feit dat de Richtlijn inhoudt dat tot strafvervolging kan worden overgegaan bij een nadeel boven het toepasselijke drempelbedrag en een verdachte die belastingadviseur van beroep is ten tijde van de vervolgingsbeslissing in het TPO.'[20]

Deelnemingsvarianten[21]

Plegen

Al vaker is aan de orde geweest de vraag wanneer nu kan worden gesproken over 'plegen' in geval van onjuist gedane aangiften. Wie kan ten aanzien daarvan de pleger zijn? Al eerder is overwogen dat slechts als pleger kan worden aangemerkt degene die tot het doen van die aangiften was gehouden, dat wil zeggen de kwaliteit van aangifteplichtige heeft.[22] Hof Den Bosch oordeelde:

'De opvatting van de rechtbank, dat de plicht tot het doen van een aangifte zou kunnen komen te rusten op een ander dan degene die tot het doen van een aangifte is uitgenodigd, is in strijd met de rechtszekerheid, die is vereist voor de duidelijkheid wie de plicht heeft aangifte te doen. Nu de verdachte bij uitsluiting degene was die daadwerkelijk handelde onder de naam [Y] Personeelsdiensten en hij (dus) in werkelijkheid inhoudingsplichtige was (en niet zoals de rechtbank per abuis vermeldt: belastingplichtige, zie art. 6 in samenhang met art. 27 Wet op de loonbelasting 1964) had de rijksbelastingdienst de verdachte alsnog kunnen uitnodigen tot het doen van aangiften loonheffingen ten behoeve van [Y] Personeelsdiensten. Nu niet is gebleken dat de verdachte is uitgenodigd tot het doen van de in de tenlastelegging bedoelde aangiften, kan hij niet worden aangemerkt als pleger van het onjuist doen van die aangiften.'[23]

Een verzoek tot (wijziging van) een voorlopige aanslag kan wel een ander dan de belastingplichtige als pleger doen.[24] Ook overigens is de jurisprudentie omtrent het kwaliteitsdelict geen rustig bezit. In een uitspraak van 9 juli 2013 veroordeelde Hof Den Bosch een verdachte voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting ten name van een derde.[25] De verdachte had toegegeven de aangiften te hebben opgesteld, maar was niet de belastingplichtige. Nadat hij als pleger werd veroordeeld, werd in cassatie aangevoerd dat de verdachte niet de benodigde kwaliteit bezat en dus niet als pleger kon worden veroordeeld. De advocaat-generaal bij de Hoge Raad beredeneerde dat in de bewezenverklaring niet was vermeld 'dat verdachte de belastingplichtige is en dat hoeft dus ook niet te worden bewezen'. Volgens de advocaat-generaal wordt de kwestie van de kwaliteit slechts een 'zorg' voor de rechter als de verdachte ad rem genoeg is dienaangaande een uitdrukkelijk en onderbouwd verweer te voeren. De Hoge Raad deed de zaak af onder verwijzing naar art. 81 Wet RO, waardoor onduidelijk is of de opvattingen van de advocaat-generaal hout snijden.[26]

Medeplegen

De strafkamer van de Hoge Raad heeft eind 2014 een arrest gewezen waarin een uitgebreide beschouwing is gegeven van het begrip 'medeplegen'. [27] Dit arrest – gewezen in een niet fiscaal strafrechtelijke casus – is zeer lezenswaardig en van belang voor het geval er in de tenlastelegging 'medeplegen' is vermeld.

'3.2.1. De kwalificatie medeplegen is slechts dan gerechtvaardigd als de bewezenverklarde – intellectuele en/of materiële – bijdrage aan het delict van de verdachte van voldoende gewicht is. (...) Waar het verwijt bij medeplegen zich concentreert op het gewicht van de intellectuele en/of materiële bijdrage aan het delict van de verdachte, is het kernverwijt bij medeplichtigheid 'het bevorderen en/of vergemakkelijken van een door een ander begaan misdrijf' (vgl. HR 22 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO2629, NJ 2011/341). (...) 3.2.2. (...) Bij de vorming van zijn oordeel dat sprake is van de voor medeplegen vereiste nauwe en bewuste samenwerking, kan de rechter rekening houden met onder meer de intensiteit van de samenwerking, de onderlinge taakverdeling, de rol in de voorbereiding, de uitvoering of de afhandeling van het delict en het belang van de rol van de verdachte, diens aanwezigheid op

belangrijke momenten en het zich niet terugtrekken op een daartoe geëigend tijdstip. Daarbij verdient overigens opmerking dat aan het zich niet distantiëren op zichzelf geen grote betekenis toekomt. Het gaat er immers om dat de verdachte een wezenlijke bijdrage moet hebben geleverd aan het delict. (...)

Nu een belastingplichtige veelal samenwerkt met zijn belastingadviseur en dat veelal ook bewust doet, lijkt een verwijt van medeplegen aan het adres van de adviseur snel gemaakt te kunnen worden ingeval een onjuiste aangifte werd gedaan. Toch zal telkens dienen te worden bewezen dat bewust en nauw werd samengewerkt in het kader van het doen van die onjuiste aangifte. Niet iedere samenwerking tussen adviseur en zijn cliënt is dienstengevolge relevant. Het gaat om die criminele samenwerking. Onze verwachting is dat in toenemende mate (in het bestuursrecht door een vergrijpboete, dan wel in het strafrecht) zal worden gekeken naar de betrokkenheid van de adviseur indien er een onjuiste aangifte werd gedaan. Dat zal ook het geval zijn bij scherpe adviezen die aan de cliënten zijn verstrekt en hebben geleid tot een bepaalde aangifte. Als die niet pleitbaar zouden zijn, zal de intellectuele en materiële betrokkenheid van de adviseur kunnen leiden tot een verwijt van medeplegen.

Het wekt geen verbazing dat ingeval er sprake is geweest van een nauwe en bewuste samenwerking tussen verdachte, en haar mededader(s), 'gericht op de planning en uitvoering van de feiten en de verdeling van de uitgekeerde geldbedragen', wordt geoordeeld dat is voldaan aan de voorwaarden voor de strafbare vorm van samenwerking die als medeplegen kan worden gekwalificeerd. *'De werkwijze waarbij onderling moest worden afgestemd om alle vereiste gegevens voor de aanvragen en controles achteraf te verkrijgen, kenmerkt zich door een bewuste en nauwe samenwerking. Verdachte heeft in het samenwerkingsverband een essentiële rol gespeeld bij de oprichting van de Belastingdienst. Immers, het ter beschikking stellen en verkrijgen van die persoonsgegevens en vervolgens het indienen van onjuiste aanvragen KOT vormt een wezenlijk onderdeel van het ten laste gelegde fraudepatroon. De rol van verdachte laat zich dan ook niet als enkel medeplichtigheid kwalificeren.'*[28]
Feitelijk leidinggeven

In geval van een directeur-groootaandeelhouder die samen met twee medeverdachten met gebruikmaking van valselijk opgemaakte facturen onder andere onjuiste aangiften omzetbelasting indiende en waarbij sprake was van een evenredige verdeling van het door de Belastingdienst naar aanleiding van de onjuiste aangiften gestorte geld, luidt het oordeel al snel dat sprake was van een vooropgezet plan op basis waarvan er samen feitelijk leiding is gegeven aan de verboden gedragingen.[29]

Vervolgingsuitsluitingsgrond ex art 69, lid 4, AWR

De vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR kan aan de orde komen indien al dan niet opzettelijk aan de Belastingdienst valse facturen ter beschikking zijn gesteld. Dit is immers strafbaar gesteld in de AWR en kan derhalve reeds op grond van de AWR strafrechtelijk worden vervolgd. Art. 69, lid 4, AWR bepaalt dat in dat geval strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2, Wetboek van Strafrecht is uitgesloten. De strekking van deze bepaling is – kort samengevat – dat de wetgever niet heeft gewild dat fiscaal-strafrechtelijke waarborgen kunnen worden omzeild door fiscaal strafbare feiten ten laste te leggen als commune delicten. Primair-subsidiair tenlasteleggen is wel mogelijk, volgens Hof Amsterdam: 'Integendeel, primair is juist het fiscaal strafbare feit ten laste gelegd. Alleen voor het geval dat zou blijken dat er geen sprake is geweest van een fiscaal strafbaar feit is subsidiair het commune strafbare feit ten laste gelegd.'[30] Het verweer op grond van art. 69, lid 4, AWR wordt zo nu en dan uit de kast gehaald, maar treft maar in weinig gevallen doel.[31]

Wijziging tenlastelegging en hetzelfde feit

In de 'Tour 2009' vermeldden wij – naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad[32] – dat het niet doen van een aangifte uiteraard iets anders is dan het onjuist doen van een aangifte. In dat geval werd in eerste instantie ten laste gelegd dat de desbetreffende verdachte een onjuiste belastingaangifte had gedaan. Daarna werd gevorderd dat werd toegelaten dat deze tenlastelegging werd gewijzigd in 'het niet doen van die aangifte'. De Hoge Raad ging niet mee in het oordeel van het hof dat deze wijziging toestond: 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.

Ook in 2014 is een arrest gewezen over de toelaatbaarheid van een vordering tot wijziging van de tenlastelegging in een situatie waarin een aangifte oningevuld wordt geretourneerd aan de Belastingdienst begeleid door een brief. De vraag is hoe dit moet worden gekwalificeerd. De verweten gedraging was in eerste instantie omschreven als – kort gezegd – het opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen. Na de toegewezen wijziging van de tenlastelegging is daaraan toegevoegd het opzettelijk niet doen van een aangifte. De advocaat-generaal verwees in zijn conclusie naar het arrest van de Hoge Raad uit 2009 en concludeerde dat het cassatiemiddel doel zou treffen. De Hoge Raad volgde deze conclusie echter niet.

'De onderscheiden delictomschrijvingen strekken ter bescherming van hetzelfde rechtsgoed, te weten het bewerkstelligen van een juiste belastingheffing. In beide gevallen gaat het om een misdrijf. Weliswaar bedreigt de wet het ene misdrijf, het niet doen van aangifte, met een gevangenisstraf van maximaal vier jaren, en het andere misdrijf, het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, met een gevangenisstraf van maximaal zes jaren, maar het verschil is niet zodanig dat daaraan te dezen doorslaggevende betekenis moet worden toegekend. In aanmerking genomen dat het – naar 's Hof's vaststelling – in beide gevallen gaat om het oningevuld retourneren van een drietal aangiftebiljetten vergezeld van een begeleidend schrijven van 2 mei 2006, is er geen verschil in aard en strekking van de verweten gedragingen. Gelet op dit een en ander 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, terwijl het evenmin onbegrijpelijk is.'[33]

Het is niet geheel duidelijk of de Hoge Raad hiermee terugkomt op zijn arrest uit 2009 en enige helderheid dienaangaande had voor de hand gelegen.

Zelfstandige strafrechtelijke vs zelfstandige fiscaalrechtelijke beoordeling?

In eerdere 'Tours' (2010, 2012 en 2013) haalden wij al de kwestie aan of de strafrechter in fiscaalstrafrechtelijke procedures moet wachten op het oordeel van de belastingrechter en zo ja, op welke wijze er dan rekening dient te worden gehouden met het oordeel van de 'andere rechter'. In beginsel is het zo dat de fiscale rechter niet is gebonden aan het oordeel van een strafrechter, zelfs niet als het gaat om hetzelfde feitencomplex.[34] Het EHRM oordeelde over een soortgelijke kwestie recentelijk in een Portugese zaak. De zaak betrof een fiscale procedure tegen mevrouw Melo Tadeu ter invordering van een belastingsschuld van een vennootschap waarvan zij als manager werd beschouwd. Melo Tadeu werd eerder verdacht van het feitelijk leidinggeven aan belastingfraude die zou zijn gepleegd via voornoemde vennootschap. Melo Tadeu betoogde dat zij niet als manager van de vennootschap kon worden beschouwd, maar slechts werknemer was. Zij is uiteindelijk vrijgesproken van het plegen van belastingfraude. Desondanks is jegens haar een fiscale procedure aangehangen gemaakt die tot doel had het terugvorderen van te weinig betaalde belasting. Het EHRM oordeelt dat de belastingautoriteiten en administratieve gerechten – door geen acht te slaan op de vrijspraak in de strafzaak – hebben getwijfeld aan de gegrondheid van de vrijspraak en besliste dat dit onverenigbaar was met het vermoeden van onschuld. Art. 6, lid 2, EVRM was daarmee geschonden, nu sprake was van strijd met de onschuldpresumptie.[35] Wij menen dat deze uitspraak de administratieve rechter noopt acht te slaan op

de strafrechtelijke vrijspraak. Indien deze voortvloeit uit de afwezigheid van enige verwijtbaarheid of voortvloeit uit een bewijslastverdeling die in de administratieve procedure niet relevant is of afwijkt, zal ruimte blijven bestaan voor een eigen afweging in de bestuursrechtelijke procedure.

Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel

Indien de grondslag van een ontnemingsvordering een zuiver fiscale aangelegenheid is, dan kan geen sprake zijn van ontneming (art. 74 AWR). Het moet dan wel gaan om een zuiver fiscale aangelegenheid.

'Aan artikel 74 AWR ligt de gedachte ten grondslag dat de fiscale wetgeving haar eigen instrumentarium heeft om schulden in te vorderen. Daarom gebiedt de zuiverheid dat de toepasselijkheid van de strafrechtelijke maatregel wordt uitgesloten in die gevallen waarin de staat over dat instrumentarium beschikt. Deze bepaling strekt er toe bij ontneming van ten nadele van de staat wederrechtelijk verkregen voordeel tweesporigheid te voorkomen. Artikel 74 AWR wordt ingevolge de Aanwijzing ontneming (paragraaf 3.4) geacht ook van toepassing te zijn wanneer het desbetreffende feitencomplex wordt vervolgd volgens het commune strafrecht, bijvoorbeeld wegens valsheid in geschrift.'

Het hof oordeelde aldus in een zaak waarin sprake was van een autohandel, waarbij de behaalde winsten niet werden aangegeven. In het kader van de vraag of ontneming mogelijk was, werd allereerst vastgesteld dat sprake was van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit (art. 68 en 69 AWR). Het hof concludeerde dat de zwarte inkomsten telkens weer werden benut voor de inkoop van nieuwe auto's, waardoor sprake was van witwassen dat niet onder de uitsluiting van art. 74 AWR valt. De Hoge Raad laat dit oordeel in stand: '(...) 2.3. In zijn arrest van 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009/94, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er geen beletsel is om vermogensbestanddelen waarover men de beschikking had doordat belasting is ontdoken, aan te merken als voorwerpen "afkomstig (...) van enig misdrijf" in de zin van de art. 420bis en 420quater Sr. Daaruit mag niet worden afgeleid dat voor de belastingdienst verzwegen vermogensbestanddelen steeds in volle omvang moeten worden beschouwd als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, als bedoeld in art. 36e Sr in samenhang met art. 74 AWR. Daarbij komt dat er geen grond is om elk voordeel dat door middel van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel is behaald, aan te merken als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit in de zin van de zojuist genoemde wettelijke bepalingen.

2.4. Het oordeel van het Hof dat in het onderhavige geval art. 74 AWR niet aan ontneming in de weg staat omdat kan worden aangenomen dat de betrokkene zich niet alleen aan een fiscaal delict, maar ook aan "witwassen" heeft schuldig gemaakt, getuigt derhalve niet van een onjuiste rechtsopvatting. [36]

Ofewel, het oordeel in dezen is vrij zwart-wit: witwassen is geen fiscaal delict en mitsdien is de uitzondering van art. 74 AWR niet van toepassing en kan de ontnemingsvordering worden toegewezen. Nu fiscale delicten veelal gepaard gaan met een witwasverwijf, dreigt art. 74 AWR een dode letter te worden.

Nagenoeg gelijkluidend oordeelde Hof Den Bosch in een geval waarin de ontnemingsvordering was gebaseerd op het witwassen van gelden die afkomstig waren van fiscale delicten, te weten het doen van onjuiste belastingaangiften. Deze gelden zijn echter vervolgens aangewend in het economisch verkeer door ze te gebruiken. Het hof oordeelt daarom dat

'dit witwassen niet onder het bereik van de artikelen 68 en 69 AWR kan worden gebracht en niet besloten ligt in het begaan van de fiscale delicten. Gelet op het vorenstaande is het hof van oordeel dat de ontnemingsvordering niet strekt tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel louter behaald door bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. De situatie van artikel 74 AWR doet zich derhalve niet voor. [37]

Gelukkelijk (mogen wij wel zeggen) zijn er ook rechters die ietwat minder zwart-wit oordelen. Een voorbeeld is te vinden in de beslissing van Rechtbank Den Haag, die luidde:

'De rechtbank stelt daaromtrent vast dat in deze zaak de verdenking van een fiscaal delict centraal staat en dat de overige verdenkingen daarvan alle zijn afgeleid. Het voordeel dat klager wederrechtelijk zou hebben verkregen, bestaat uitsluitend uit niet afgedragen belasting. Ook de verdenking van witwassen is slechts gebaseerd op de gedachte dat klager zou hebben getracht het hem toekomende deel van de verkoop van X aan belastingheffing te onttrekken, door (volgens de officieren van justitie) "de herkomst daarvan te versluieren". Nog daargelaten de vraag of wat klager in dit verband wordt verweten het delict witwassen oplevert, stelt de rechtbank vast dat indien (in de reeds aanhangige fiscale procedure) komt vast te staan dat klager geen onjuiste aangiften heeft gedaan, alle (dus ook de commune) verdenkingen daarmee wegvallen. De commune delicten waarvan klager wordt verdacht hangen gelet op het voorgaande zo sterk samen met het fiscale delict, dat naar het oordeel van de rechtbank sprake is van een zuiver fiscale aangelegenheid. Dat betekent dat art. 74 AWR in dit geval aan het opleggen van een ontnemingsmaatregel in de weg staat. [38]

Witwassen

Een 'populair' delict (ook) in fiscaalstrafrechtelijke zaken is en blijft het delict 'witwassen'. Over dit delict verschijnt nog steeds interessante rechtspraak, nu de Hoge Raad de afbakening van het begrip 'witwassen' nog niet heeft voltooid. Uit eerdere arresten van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat als het gaat om het verwerven of voorhanden hebben van voorwerpen die afkomstig zijn uit eigen misdrijf, uit de motivering van het hof moet blijken dat er sprake is van méér dan het enkele verwerven en voorhanden hebben van door eigen misdrijf verkregen geldbedragen. De gedragingen van de verdachte moeten (kennelijk) ook gericht zijn op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van de geldbedragen.[39] Op 7 oktober 2014 oordeelde de Hoge Raad nader omtrent het delict witwassen. In dit geval ging het om het bewezenverklaarde verwerven, voorhanden (gehad) hebben, overdragen of omzetten van voorwerpen – te weten geldbedragen – die afkomstig zijn uit door de verdachte zelf begane misdrijven (vermogenscriminaliteit) ten aanzien waarvan het hof heeft geoordeeld dat dat witwassen oplevert. Het hof heeft vastgesteld dat verschillende geldbedragen contant op een (eigen) bankrekening zijn gestort, die bedragen nadien contant zijn opgenomen en vervolgens zijn aangewend voor betaling van de huur en het CJIB.

2.5.2. In die gevallen waarin het enkele storten op een eigen bankrekening van contante geldbedragen die onmiddellijk uit eigen misdrijf afkomstig zijn kan worden aangemerkt als "omzetten" of "overdragen" in de betekenis van art. 420bis, eerste lid sub b, Sr, zal in de regel sprake zijn van een bijzonder geval als hiervoor onder 2.4. bedoeld, hetgeen meebrengt dat, wil het handelen kunnen worden aangemerkt als "witwassen", sprake dient te zijn van een gedraging die een op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van die geldbedragen gericht karakter heeft.'

Hiermee heeft de Hoge Raad het witwasdelict wederom nader ingeperkt en wederom het verhullen en verbergen aangehaald als de essentie van het witwassen.

Omvang dossier en verschoningsrecht

Het komt nog wel eens voor dat er (ook) stukken in beslag worden genomen bij fiscalisten, en soms zelfs ook bij advocaten. Voor advocaten geldt dat zij uit hoofde van hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, zodat hen op grond van art. 218 Wetboek van Strafvordering, het recht op verschoning toekomt. Een fiscalist komt niet een zelfstandig verschoningsrecht toe. Moeilijkheid kan

mitsdien ontstaan ingeval er in een strafrechtelijk onderzoek een doorzoeking op een kantoor plaatsvindt alwaar zowel advocaten als fiscalisten werkzaam zijn en de zoeking ook plaatsvindt in de kantoorkamers van betrokken advocaten en fiscalisten. Deze situatie was aan de orde in de zaak waarover de Hoge Raad uiteindelijk oordeelde en die werd teruggewezen naar de rechtbank. Het betrof verrichte werkzaamheden door zowel advocaten als fiscalisten in twee dossiers (in het arrest ook 'matters' genoemd). Na het vertrek van één van de advocaten is er op dit kantoor voor gekozen om voor de werkzaamheden in dezen een dossier met een nieuw dossiernummer aan te maken. Dit dossier is niet gevoerd onder (eind)verantwoordelijkheid van een andere advocaat, maar onder (eind)verantwoordelijkheid van fiscalisten. De raadkamer van de rechtbank oordeelde in dezen ten aanzien van dit nieuw aangemaakte dossier dat onvoldoende is gebleken dat daaraan onder de (eind)verantwoordelijkheid van een verschoningsgerechtigde is gewerkt, zodat niet langer kan worden gezegd dat het dossiernummer informatie bevat waarvan de wetenschap een verschoningsgerechtigde als zodanig is toevertrouwd. Als gevolg daarvan kan er geen beroep worden gedaan op het afgeleid verschoningsrecht. *'Het feit dat zich mogelijk in dit matter-nummer stukken bevinden uit een advocatuurlijk dossier (zijnde uit de voorafgaande matter), doet hieraan niet af. Immers, door het voegen van mogelijke geheimhouderstukken in een andere matter onder de verantwoordelijkheid van een niet-verschoningsgerechtigde is het verschoningsrecht prijsgegeven.'*

De Hoge Raad oordeelt echter dat dit oordeel van de rechtbank blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.[40] Wij hebben nog niet terug kunnen vinden welk oordeel de rechtbank na verwijzing heeft gegeven. Van belang blijft in ieder geval zeker voor fiscalisten die samenwerken met advocaten zorgvuldig te blijven omgaan met de werkwijze en de vastlegging daarvan (werkt de fiscalist onder verantwoordelijkheid c.q. in opdracht van de advocaat?) alsook de dossieropbouw.

Straffen

En dan tot slot van deze Tour nog enkele overwegingen omtrent opgelegde straffen in fiscaal-strafrechtelijke zaken. Het valt op dat in deze overwegingen met name steeds het vertrouwen in het belastingstelsel en de belastingmoraal aan de orde komt, zoals blijkt uit het volgende citaat:

'Belastingfraude kan de samenleving in hoge mate schade toebrengen, niet alleen door het ontstane financiële en fiscale nadeel, maar ook doordat zij de belastingmoraal en het vertrouwen in zakelijke geschriften ondermijnt. Dergelijk gedrag kan eveneens leiden tot gevoelens van onrechtvaardigheid bij diegenen die wel hun belastingverplichtingen nakomen. Aantasting van de belastingmoraal kan er toe leiden dat meer mensen niet aan hun belastingverplichtingen voldoen en/of meer (met belastinggeld gefinancierde) controle noodzakelijk is. Verdachte heeft zich bij zijn handelen kennelijk slechts laten leiden door financieel gewin en heeft geen oog gehad voor de schadelijke gevolgen hiervan voor de samenleving.'[41]

Van belang voor de op te leggen straf is daarnaast uiteraard de hoogte van het fiscale nadeel. In een enkel geval wordt daarbij niet doorslaggevend geacht het nadeel dat daadwerkelijk is veroorzaakt, maar het nadeel dat werd beoogd: 'Bij het bepalen van de strafmaat neemt de rechtbank het fiscale benadelingsbedrag, oftewel het beoogde fiscale nadeel, als uitgangspunt.'[42]

Uiteraard worden de straffen opgelegd met inachtneming van de omstandigheden van het geval, waarbij ook zeker rekening dient te worden gehouden met strafverminderende omstandigheden zoals ziekte.[43] Daarbij kan echter ook worden gedacht aan het gedurende de gehele procedure geven van openheid van zaken, het inzien van de onjuistheid van het handelen en het accepteren van de verantwoordelijkheid daarvoor. Ook het hebben van een goede baan, met uitzicht op promotie, en het voornemen om de schuld terug te betalen kunnen leiden tot een forse vermindering van de in eerste aanleg opgelegde straf.[44] Men moet echter altijd bedacht zijn op de mogelijkheid dat in hoger beroep een hogere straf wordt opgelegd dan in eerste aanleg.[45] Ook zijn nog steeds richtinggevend de oriëntatiepunten voor straftoemeting, zoals vastgesteld door het Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht (LOVS), die bijvoorbeeld in geval van een benadelingsbedrag dat ligt tussen \approx 500.000 en \approx 1.000.000 een onvoorwaardelijke gevangenisstraf vermelden van 18 tot 24 maanden.

Naar onze mening worden in steeds meer zaken – met inachtneming van de genoemde oriëntatiepunten – onvoorwaardelijke gevangenisstraffen opgelegd, maar ook werkstraffen en geldboeten zijn in dit soort fraudezaken veelvuldig aan de orde. Mede daarom zijn misschien wel het meest in het oog springend de oordelen waarbij professionals als belastingadviseurs een beroepsverbod kregen opgelegd. Meestal wordt een dergelijk oordeel uitgesproken door een tuchtrechter, maar in sommige gevallen door de strafrechter. *'Het hof acht het bewezen verklaarde handelen van verdachte buitengewoon ernstig. De maatschappij moet er op kunnen vertrouwen dat een belastingadviseur (met een beconnummer) integer handelt. Verdachte heeft dat vertrouwen zeer geschaad en is er mede verantwoordelijk voor dat zijn beroepsgroep een slechte naam krijgt. Verdachte heeft ter terechtzitting ervan blijk gegeven dat hij geen enkele verantwoordelijkheid neemt voor de gepleegde feiten. Gelet op de ernst van het feit en de omstandigheid dat verdachte reeds eerder ter zake van een soortgelijk feit is veroordeeld, is een onvoorwaardelijke gevangenisstraf in beginsel gerechtvaardigd. (...) Op grond van verdachtes eerdere veroordeling, verdachtes opstelling op de zitting in hoger beroep en het feit dat verdachte nog steeds werkzaam is als belastingadviseur, acht het hof de kans dat verdachte wederom een strafbaar feit (als genoemd in artikel 225, eerste lid, van het Wetboek van Strafrecht) als belastingadviseur zal plegen, aanzienlijk. Gelet op deze recidivekans en de ernst van het onder 3 bewezenverklaarde en in combinatie met de onder 1 en 2 bewezenverklaarde feiten, zal het hof verdachte ontzetten van het recht tot uitoefening van het beroep van belastingadviseur voor de duur van vijf jaren.'*[46]

Een soortgelijk oordeel gaf Rechtbank Overijssel, waarbij doorslaggevend was de aard en de ernst van de bewezen verklaarde feiten (het gaat om een groot aantal belastingaangiften en een groot bedrag aan belastingnadeel), de omstandigheid dat de feiten begaan zijn in de uitoefening van het beroep van belastingadviseur en het feit dat verdachte reeds eerder in verband met belastingfraude is veroordeeld, zodat ook deze adviseur (naast een gevangenisstraf van dertig maanden) voor een periode van vijf jaar van het recht van uitoefening van het beroep als belastingadviseur moest worden ontzet.[47]

Nieuwe strafbepaling

Ten slotte zij nog opgemerkt dat per 1 januari 2014 een nieuwe fiscale strafbepaling is ingevoerd. Het betreft art. 69a AWR, waarin is bepaald dat strafbaar is degene die opzettelijk een aangiftebelasting niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig betaalt. De straf op dit delict is gesteld op zes jaren gevangenisstraf of een geldboete van \approx 81.000 (of als het hoger is, het bedrag van de niet (tijdig) betaalde belasting). Het betreft hier aangiftebelastingen, belastingen zoals de loonheffingen of de omzetbelasting die de belasting- of inhoudingsplichtige moet (door)betalen aan de Belastingdienst.[48] Rechtspraak waarin deze bepaling aan de orde is, zal mogelijk op termijn wel volgen. Nu in het derde lid is bepaald dat een persoon niet strafbaar is indien de onmogelijkheid te betalen tijdig wordt gemeld aan de ontvanger, en de doorgewinterde belastingcrimineel veelal bijzonder goed op de hoogte is van dergelijke disculpatiegronden, is het niet waarschijnlijk dat deze nieuwe strafbepaling de belastingschuldigen raakt die de wetgever heeft willen aanpakken.

Conclusies

Op nagenoeg alle fronten van het fiscaal strafrecht waren in 2014 nieuwe ontwikkelingen die overigens wel pasten in de lijnen die eerder werden uitgezet. Met name ten aanzien van de vereisten aan de 'kwaliteit' van de plegger verwachten wij in de komende jaren nadere

helderheid van de Hoge Raad. Nu naast het medeplegen ook de medeplichtigheid in het bestuurlijke boeterecht werd geïntroduceerd, zullen de komende 'Tours' ongetwijfeld tevens arresten en uitspraken van de fiscale bestuursrechters bevatten.

[1] Aangifte gedaan op 11 november 2014, zie onder andere: www.rechtspraak.nl/Organisatie/Gerechtshoven/Arnhem-Leeuwarden/Nieuws/Pages/Aangifte-gerechtshof-vanwege-mogelijk-belemmeren-van-opgeroepenrijksambtenaren-om-als-getuigen-te-verklaren.aspx.

[2] Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 17 juni 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4911.

[3] HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

[4] HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144.

[5] Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:501.

[6] CBB 10 april 2014, ECLI:NL:CBB:2014:116.

[7] Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:348.

[8] Zie ook in HR 21 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:135.

[9] Zie ook Rb. Overijssel 3 november 2014, ECLI:NL:RBOVE:2014:5809, ECLI:NL:RBOVE:2014:5810 en ECLI:NL:RBOVE:2014:5811.

[10] Rb. Overijssel 17 februari 2014, ECLI:NL:RBOVE:2014:735.

[11] Conclusie A-G Wattel 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

[12] EHRM 20 mei 2014, (i) GLANTZ v. FINLAND, App.no. 37394/11, (ii) HÄKKÄ v. FINLAND, App.no. 758/11, (iii) NYKÄNEN v. FINLAND, App.no. 11828/11 en (iv) PIRTTIMÄKI v. FINLAND, App.no. 35232/11.

[13] EHRM 27 november 2014, App.no. 7356/10 (Lucky Dev), Fida 20147248.

[14] HR 2 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2574.

[15] Rb. Amsterdam 17 januari 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:1112.

[16] Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.

[17] Hof Den Bosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2963.

[18] Hof Den Bosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755.

[19] Hof Den Bosch 26 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3028.

[20] Hof Den Bosch 23 september 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3755.

[21] Zie ook C. van Asperen de Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur', TFB 2014/2, p. 11-17.

[22] HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286.

[23] Hof Den Bosch 1 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341.

[24] Rb. Midden-Nederland 18 augustus 2014, ECLI:NL:RBMNE:2014:3644.

[25] Hof Den Bosch 9 juli 2013, ECLI:NL:GSSHE:2013:2970.

[26] HR 16 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2784.

[27] HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.

[28] Rb. Amsterdam 25 november 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:8278.

[29] Rb. Zeeland-West-Brabant 16 juli 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:4785.

[30] Hof Amsterdam 10 september 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:3996.

[31] Zie bijv. ook Rb. Zeeland-West-Brabant 16 juli 2014, ECLI:NL:RBZWB: 2014:4785.

[32] HR 31 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9179.

[33] HR 4 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:228.

[34] HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156.

[35] EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeu v. Portugal).

[36] HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693.

[37] Hof Den Bosch 11 april 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1037.

[38] Rb. Den Haag 21 januari 2014, kenmerk RK 13/3477.

[39] Zie HR 26 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4440, NJ 2010/655, welk arrest is verduidelijkt in de arresten van de HR 8 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6910 en HR 18 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA3302, HR 4 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:480 en HR 17 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1444.

[40] HR 18 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:369, 371 t/m 378.

[41] Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:348; zie voor een soortgelijke overweging: Rb. Midden-Nederland 18 augustus 2014, ECLI:NL:RBMNE:2014:3644.

[42] Rb. Gelderland 28 augustus 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:6219.

[43] Rb. Zeeland-West-Brabant 16 juli 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:4785.

[44] Hof Arnhem-Leeuwarden 17 oktober 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:7912.

[45] Zie bijv. Hof Amsterdam 7 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2608, 2609 en 2610.

[46] Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.

[47] Rb. Overijssel 3 maart 2014, ECLI:NL:RBOVE:2014:994.

[48] Zie nader F.H.H. Sijbers en M.M. Mokveld, 'Fraudebestrijding in de fiscaliteit, slaat de wetgever door?', TFB 5/2014, p. 2-4.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2015-01-02>

Datum: 15-9-2015 11:45:17

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.