

legde feiten bewezen en eiste een gevangenisstraf van 55 maanden, met aftrek van voorarrest. De rechtbank veroordeelt de verdachte tot een gevangenisstraf voor de duur van 12 maanden, waarvan drie maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaar.

## Actualiteiten

### Wetsvoorstel Plan van aanpak witwassen controversieel verklaard

Het Wetsvoorstel Plan van aanpak witwassen is door de Tweede Kamer controversieel verklaard. Dit betekent dat het wetsvoorstel niet op de Kameragenda komt totdat er een nieuw kabinet is aangetreden.

Het Wetsvoorstel Plan van aanpak witwassen strekt tot de wijziging van de Wwft en de Wet toezicht trustkantoren 2018 en bevat onder meer de volgende maatregelen: (1) een verbod op transacties in contanten vanaf € 3.000,-, (2) de gegevenswisseling tussen instellingen voor onderzoek naar cliënten met een hoger risico op witwassen dan wel terrorismebestrijding, (3) de uitbesteding van transactiemonitoring voor banken en (4) de aanscherping van de regels voor trustkantoren.

Eerder werd het Wetsvoorstel al aangepast vanwege forse kritiek van onder meer de Raad van State en de Autoriteit Persoonsgegevens. Met name de maatregelen die strekken tot de gezamenlijke transactiemonitoring en gegevensuitwisseling stuiten op veel kritiek omdat die zouden leiden tot vergaande inbreuken op grondrechten van burgers en bedrijven die vertrouwelijke gegevens en de persoonlijke levenssfeer beschermen. Met het controversieel verklaren worden deze maatregelen voorlopig nog niet ingevoerd. Het nieuwe kabinet dient hierover te beslissen.

### Consultatie DNB Wwft Q&As and Good Practices

DNB heeft een nieuwe beleidsuiting ter consultatie voorgelegd: 'DNB Q&A and Good Practices Wwft'. DNB beoogt met deze nieuwe beleidsuiting de instellingen onder haar toezicht een handreiking te bieden die van belang kan zijn bij de uitvoering van de verplichtingen uit de Wwft. De opgestelde Q&A's zijn uitsluitend gebaseerd op het bestaande wettelijke kader. Expliciet wordt aangegeven dat sprake is van een interpretatie door DNB van de wettelijke normen. Instellingen kunnen op andere wijze aan de wet- of regelgeving voldoen, maar moeten daarbij wel gemotiveerd kunnen aantonen dat aan de wet- of regelgeving wordt voldaan.<sup>1</sup>

1. <https://www.dnb.nl/media/Orlojtp/vraag-en-antwoord-over-de-consultatie.pdf>.

## Fiscaal sanctierecht

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. D.J.E. de Kruif en mr. S.D. de Jong.

### Medeplegersboete

#### Conclusie A-G Pauwels 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:661

In het afgelopen jaar is een interessante conclusie genomen op het gebied van de medeplegersboete aan de adviseur. In de vorige edities bespraken wij al de medeplegersboetezaak van 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816, waarin het hof Amsterdam, in navolging van de rechtbank (Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643) besliste dat de opgelegde medeplegersboete geen stand kon houden. De inspecteur had niet voldaan aan de op hem rustende bewijslast, nu de inspecteur de (gestelde) aanwezigheid van de bestanddelen van het aan de adviseur verweten feit – waaronder opzet of grove schuld – niet overtuigend had aangetoond. De inspecteur had volgens het hof evenmin de intellectuele of materiële bijdrage, die nodig is voor de kwalificatie 'medeplegen', op overtuigende wijze aangetoond. Volgens het hof was ten slotte ook geen sprake van feitelijk leidinggeven aan de verboden gedraging – daarvoor is vereist dat de adviseur opzet zou hebben gehad op het feitelijk leidinggeven – maar haar rol in het geheel was daarvoor volgens het hof te gering.

In een andere editie bespraken wij de medeplegersboetezaken van het hof Den Haag van 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:314 en ECLI:NL:GHDHA:2022:317. In deze zaken speelt het zogenoemde 'toestemmingsvereiste' een belangrijke rol. Bij dit 'toestemmingsvereiste' gaat het om het in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst opgenomen vereiste dat een deelnemersboete alleen kan worden opgelegd met voorafgaande toestemming van de Directeur Grote Ondernemingen van de Belastingdienst (DGO) en het directoraat-generaal Belastingdienst (DGBel). Volgens het hof was niet voldaan aan het toestemmingsvereiste aangezien de voor de medeplegersboeten benodigde toestemmingen zouden zijn verleend op basis van onvolledige en gekleurde informatie en de boeten reeds op die grond dienden te worden vernietigd. Daarbij kwam dat de inspecteur ook in deze zaken niet had voldaan aan de op hem rustende bewijslast ten aanzien van het (voorwaardelijk) opzet.

Tegen voornoemde uitspraken is door de staatssecretaris cassatieberoep aangetekend. In zijn conclusie van 7 juli 2023 geeft A-G Pauwels de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van de staatssecretaris tegen deze uitspraken ongegrond te verklaren. A-G Pauwels gaat in zijn conclusie vooral in op het hiervoor genoemde toestemmingsvereiste. De A-G komt onder meer tot de slotsom (i) dat het hof terecht heeft geoordeeld dat het toestemmingsvereiste een voorwaarde is waaraan de rechter kan toetsen en niet slechts een interne instructienorm betreft, (ii) dat toetsing aan het toestemmingsvereiste niet be-

perkt is tot de louter formele toets óf toestemming is verleend, (iii) dat een toestemming getoetst kan worden aan het zorgvuldigheidsbeginsel en dat in het oordeel van het hof besloten ligt dat 'zozeer onzorgvuldig' is gehandeld dat vernietiging van de deelnemersboete geboden is, en (iv) dat dit 'zozeer onzorgvuldig'-oordeel, dat gebaseerd is op een totaalwaarderung door het hof van de wijze van informatiegaring en -voorziening bij de totstandkoming van de toestemming, de cassatietoets doorstaat.

De uitspraken van het hof Den Haag en de conclusie van A-G Pauwels zijn uitermate relevant op het gebied van de medeplegersboete. De uitvoerig gemotiveerde conclusie laat zien dat het toestemmingsvereiste – in onze optiek terecht – meer is dan louter een interne instructienorm, maar een waarborgfunctie heeft waaraan een rechter kan toetsen. Gelet op die waarborgfunctie verwachten wij dat de Hoge Raad de A-G in zijn conclusie zal volgen.

### ■ **Opzet of grove schuld niet overtuigend aangetoond**

De afgelopen periode zijn ook een aantal lezenswaardige uitspraken gepubliceerd op het gebied van vergrijpboeten. Sinds het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, dat eerder in deze rubriek werd besproken, is duidelijk dat de bestanddelen van het beboetbare feit – waaronder (voorwaardelijk) opzet – slechts kunnen worden aangenomen indien de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden door de inspecteur 'overtuigend' zijn aangetoond. De desbetreffende maatstaf sluit beter aan bij de strafrechtelijke maatstaf. Om in het strafrecht tot een bewezenverklaring te komen, moet er immers sprake zijn van voldoende wettig en 'overtuigend' bewijs.

Terug naar het fiscaal sanctierecht. Onder meer de hieronder opgenomen jurisprudentie van de afgelopen periode wijst uit dat de inspecteur meer dan eens niet aan de bewijsmaatstaf 'overtuigend aantonen' voldoet.

#### **Rechtbank Noord-Holland van 15 september 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:9361**

In deze zaak is op de bankrekening van belanghebbende in de jaren 2012 tot en met 2016 ieder jaar gemiddeld € 30.000,- aan contanten gestort. Belanghebbende heeft deze bedragen niet als inkomsten verantwoord in zijn aangifte. De inspecteur legt navorderingsaanslagen inkomstenbelasting op met vergrijpboeten. Volgens de inspecteur zijn de bedragen vermoedelijk afkomstig uit hennepactiviteiten. Belanghebbende stelt echter dat de contante gelden zijn verdiend met gokken en dat deze niet belast zijn. Naar het oordeel van de rechtbank zijn er voldoende aanknopingspunten door de inspecteur aangevoerd om aannemelijk te achten dat aan de stortingen van belanghebbende een bron van inkomsten ten grondslag heeft gelegen en dat deze inkomsten moeten worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

De inspecteur is er volgens de rechtbank niet in geslaagd om overtuigend aan te tonen dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld. Hoewel

de rechtbank van oordeel is dat belanghebbende belastbare inkomsten heeft genoten, heeft zij niet buiten redelijke twijfel kunnen vaststellen dat belanghebbende deze inkomsten met (voorwaardelijk) opzet of grove schuld niet heeft aangegeven. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat de inspecteur de beschuldiging uitsluitend baseert op de stelling dat de inkomsten uit hennepactiviteiten zijn genoten. Het dossier bevat onvoldoende aanknopingspunten om dit buiten redelijke twijfel vast te stellen. Over de vraag of de gokinkomsten fiscaal een bron van inkomsten zijn en aldus aangegeven had moeten worden, kan inhoudelijk worden getwist. Ervan uitgaande dat belanghebbende de inkomsten heeft genoten met gokken, staat daarmee voor de rechtbank onvoldoende vast dat belanghebbende bewust deze inkomsten niet heeft aangegeven of met zijn aangiften willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat er te weinig belasting zou worden geheven.

#### **Hof Den Bosch 26 juli 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2475**

In deze zaak wordt belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd met een vergrijpboete. In het kader van het schuldonderzoek voor de vergrijpboete is belanghebbende door de inspecteur verhoord. Uit het verslag blijkt dat de cautie niet is verleend. Het hof laat het verslag bij de beoordeling van de boete buiten beschouwing wegens schending van het zwijgrecht van belanghebbende. De inspecteur baseert het bewijs voor de boete, bij gebrek aan concreet bewijs, op de stelling dat belanghebbende 'beter had moeten weten'. Dit levert volgens het hof geen bewijs van grove schuld op. Dat belanghebbende na het doen van aangifte geen suppletie heeft ingediend, levert evenmin bewijs op van de grofschuldigheid ten tijde van het doen van aangifte, aldus het hof.

#### **Rechtbank Zeeland-West-Brabant 11 september 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:6396**

Belanghebbende stond in 2009 deels ingeschreven in Nederland en deels in Brunei en doet over dat jaar aangifte inkomstenbelasting als buitenlands belastingplichtige. De inspecteur meent dat belanghebbende over het jaar 2009 aangifte had moeten doen als binnenlands belastingplichtige en legt een navorderingsaanslag op met vergrijpboete. De rechtbank volgt de inspecteur in de zienswijze dat belanghebbende in 2009 fiscaal inwoner van Nederland was en dus terecht als binnenlands belastingplichtige is aangemerkt. De rechtbank oordeelt anders wat betreft de boete. De inspecteur heeft namelijk niet overtuigend aangetoond dat sprake was van (voorwaardelijk) opzet. De rechtbank acht gelet op het door de inspecteur aan de vergrijpboete ten grondslag gelegde feitencomplex, namelijk niet buiten redelijke twijfel vastgesteld dat belanghebbende bewust de inkomsten op de onjuiste wijze heeft aangegeven en daarmee willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat er te weinig belasting over het betreffende jaar werd geheven. Of iemand fiscaal inwoner is van Nederland wordt bepaald aan de hand van de open norm van artikel 4 AWR. Gelet op de feitelijke invulling van de open norm zou de in-

specteur wat ons betreft terughoudend moeten zijn met het opleggen van vergrijpboetes in woonplaatsdiscussies.

Verder is de rechtbank van oordeel dat het eerst kort voor de zitting ingenomen subsidiaire standpunt dat sprake is van grove schuld, niet kan worden behandeld. Vanaf het moment van aankondiging van de vergrijpboete (7 juli 2021) tot daags voor de zitting bij de rechtbank (2 augustus 2023) heeft de inspecteur de vergrijpboete alleen gemotiveerd door te stellen dat sprake is van opzet. Pas in zijn tiendagenstuk heeft de inspecteur voor het eerst het subsidiaire standpunt ingenomen dat sprake is van grove schuld. Artikel 6 EVRM brengt mee dat degene aan wie een boete wordt opgelegd, onverwijld en in bijzonderheden op de hoogte wordt gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging. Dit houdt ook in dat de inspecteur niet alleen kenbaar moet maken aan welke feitelijke gedragingen van de belastingplichtige naar het oordeel van de inspecteur is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar ook of die gedragingen naar zijn oordeel moeten worden gekwalificeerd als opzet, dan wel als grove schuld. Aangezien dit laatste naar het oordeel van de rechtbank niet tijdig heeft plaatsgevonden, staat het de inspecteur nu niet meer vrij om dit nieuwe standpunt in te nemen omdat belanghebbende daarmee in zijn verdediging zou worden geschaad. De rechtbank vernietigt de vergrijpboete.

## ■ Inkeerregeling

### Rechtbank Overijssel 31 juli 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:3018

In deze strafzaak wordt verdachte vervolgd voor het opzettelijk indienen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting over 2015 tot en met 2017, omdat hij zijn buitenlandse rekening en zijn aandelenbelang in een buitenlandse onderneming niet had opgegeven. De verdediging betoogt onder meer dat reeds melding was gemaakt van de bankrekening en de verdachte dus rechtsgeldig was ingekeerd. De rechtbank overweegt dat met deze melding niet is voldaan aan de zogeheten 'inkeerregeling' van artikel 69 lid 3 AWR. Het strafbare verwijt ziet namelijk óók op het niet aangeven van het aandelenbelang in de buitenlandse onderneming – en daarop zag de melding van verdachte niet. Van een volledige inkeer was dan ook geen sprake, aldus de rechtbank. De rechtbank gaat verder niet mee in de stelling dat geen sprake zou van opzet omdat de verdachte zijn adviseur op de hoogte zou hebben gesteld en hij op de deskundigheid van zijn adviseur mocht vertrouwen. Die adviseur verklaart namelijk nooit te zijn geïnformeerd over de buitenlandse bankrekening en het aandelenbelang. De rechtbank concludeert dat sprake is van opzet. Hiertoe overweegt de rechtbank dat verdachte niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem mocht worden verwacht met de betrekking tot de samenwerking met zijn adviseur, aangezien hij zijn adviseur niet (volledig) heeft voorgelicht. De rechtbank legt de verdachte – rekening houdend met de overschrijding van de redelijke termijn – een taakstraf van 228 uur op.

## ■ Vrijspraak valsheid in geschrift

### Rechtbank Noord-Nederland 31 augustus 2023, ECLI:NL:RBNNE:2023:3727

Het delict valsheid in geschrift passeert regelmatig de revue in fiscale strafzaken. Om deze reden is de volgende uitspraak interessant. Bij de aanvraag van een exploitatievergunning dient een Bibob-formulier te worden overgelegd. De horeca uitbater in deze zaak had daarop volgens de Gemeente Heerenveen ten onrechte meermaals aangegeven dat hij geen 'uiteindelijke zeggenschap' had over andere rechtspersonen en ondernemingen. Naar aanleiding daarvan heeft de gemeente aangifte gedaan van valsheid in geschrift.

Volgens de uitbater had hij een afspraak bij de gemeente om de formulieren gezamenlijk (verder) in te vullen. Aangezien er niemand van de gemeente op de afspraak zou zijn verschenen, heeft de uitbater alle aanvraagformulieren, waaronder de Bibob-formulieren (niet voorzien van een datum en ondertekening) achtergelaten bij de gemeente. De rechtbank stelt vast dat de uitbater voorafgaand aan het afgeven van de documenten steeds contact heeft gezocht met de gemeente over het aanvraagtraject om ervoor te zorgen dat de aanvragen juist en volledig zouden worden ingevuld. Het feit dat de uitbater een afspraak had met de gemeente die niet is doorgegaan, sommige vragen op het Bibob-formulier niet zijn ingevuld, en deze evenmin zijn voorzien van een datum en ondertekening, leidt er volgens de rechtbank toe dat valsheid in geschrift niet bewezen kan worden geacht. Deze uitspraak laat zien dat dergelijke omstandigheden een cruciale rol kunnen spelen in (fiscale) strafzaken waarin valsheid in geschrift wordt tenlastegelegd. Dat de uitbater meermaals in deze zaak om een beslissing verzocht op het verzoek, betekent volgens de rechtbank niet dat de uitbater, met het achterlaten van de formulieren, heeft bedoeld de aanvragen bij de gemeente in te dienen. De rechtbank spreekt de uitbater vrij.

### Rechtbank Overijssel 19 oktober 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4078

De volgende zaak betreft weliswaar geen fiscale strafzaak, maar is in onze optiek zeer interessant voor dit rechtsgebied. Tijdens een controle door opsporingsambtenaren van de NVWA op naleving van de bepalingen van de meststoffenregelgeving is in deze zaak de verdenking ontstaan van fraude met vervoersbewijzen. Tevens is de verdenking ontstaan dat mestmonsters zijn gemanipuleerd.

De verdediging voert in deze zaak aan dat aan verdachte en medeverdachten tijdens een verhoor een onjuist citaat van een medeverdachte is voorgehouden. Aldus is volgens de verdediging sprake van het bewust voorhouden van onjuiste informatie in een verhoor met het kennelijke doel om verdachte en de medeverdachten iets te laten verklaren wat onjuist is. Hiermee is de verklaringvrijheid zoals bedoeld in artikel 29 Sv geschonden als gevolg waarvan de officier van justitie niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

De rechtbank is van oordeel dat met het voorhouden van een onjuist citaat afbreuk is gedaan aan

de verklaringsvrijheid van verdachte en de medeverdachten, waardoor artikel 29 Sv is geschonden. De rechtbank oordeelt dat daarmee sprake is van een onherstelbaar vormverzuim. De rechtbank is echter van oordeel dat het al dan niet onzorgvuldig citeren van een medeverdachte in dit geval niet een zodanig ernstige of fundamentele inbreuk oplevert dat dit zou moeten leiden tot niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie. De rechtbank komt niet toe aan bewijsuitsluiting van de verklaringen die zijn afgelegd naar aanleiding van het onjuist voorgehouden citaat van de medeverdachte. De rechtbank overweegt dat de medeverdachte wisselend heeft verklaard en dat een beeld naar voren komt van een instabiele psychische toestand. Verder kan volgens de rechtbank niet worden vastgesteld dat de mestmonsters horen bij de vervoerde vrachten, zodat daaraan geen enkel bewijs kan worden ontleend. Nu behalve uit de eerdere, later aangepaste en mede daarom weinig betrouwbare verklaring van de medeverdachte, verder niet uit het dossier is gebleken dat de desbetreffende mest is afgevoerd, acht de rechtbank het valselijk opmaken van de vervoersbewijzen niet bewezen. De rechtbank spreekt de rechtspersoon vrij van het aan haar tenlastegelegde valselijk opmaken van vervoersbewijzen en het gebruikmaken daarvan en spreekt de verdachte vrij van het tenlastegelegde feitelijk leidinggeven daaraan.

### ■ Vertrouwensbeginsel in het strafrecht

#### **Rechtbank Midden-Nederland 24 augustus 2023, ECLI:NL:RBMNE:2023:4402**

Een beroep op het vertrouwensbeginsel komt niet veel voor in het strafrecht, maar in deze zaak loopt het voor de verdachte goed af met een beroep op dit beginsel. Deze uitspraak is daarmee ook zeer interessant voor het fiscaal strafrecht, hoewel de onderhavige zaak op een ontnemingsmaatregel ziet. Een rechter kan op vordering van de officier van justitie een ontnemingsmaatregel opleggen als een verdachte voor een strafbaar feit is veroordeeld en aannemelijk is geworden dat het feit heeft geleid tot wederrechtelijk verkregen voordeel. In deze opvallende uitspraak nemen zowel de officier van justitie als de raadvrouw het standpunt in dat de officier van justitie niet-ontvankelijk moet worden verklaard in een ontnemingsprocedure, omdat verdachte er vanwege uitlatingen van het openbaar ministerie op mocht vertrouwen dat de ontnemingsvordering zou komen te vervallen. De rechtbank komt – op basis van een e-mail van een medewerker van het openbaar ministerie die in overleg met de officier van justitie tot stand is gekomen – inderdaad tot de conclusie dat de verdachte erop mocht vertrouwen dat de ontnemingsvordering zou komen te vervallen. In de desbetreffende e-mail schrijft de medewerker expliciet dat de ontnemingsvordering in zijn geheel is komen te vervallen en er geen ontnemingsdossier komt. Het openbaar ministerie wordt daarom niet-ontvankelijk verklaard.

### ■ Unierechtelijk verdedigingsbeginsel

#### **Rechtbank Zeeland-West-Brabant 5 oktober 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:6906**

In deze zaak is belanghebbende aangemerkt als UBO van een op Cyprus gevestigde vennootschap op basis van uit het buitenland ontvangen informatie en door de FIOD verstrekte getuigenverklaringen. De inspecteur legt een aantal navorderingsaanslagen op met toepassing van de verlengde navorderingstermijn omdat verschillende genoten inkomsten niet in de aangiften inkomstenbelasting zijn opgegeven. De rechtbank komt echter onder meer tot het oordeel dat sprake is van schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is van toepassing wanneer de inspecteur voornemens is een bezwarend besluit te nemen dat binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt. Het beginsel houdt in dat de inspecteur degene tot wie dat besluit is gericht, tijdig en expliciet de gelegenheid moet bieden zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken voordat het besluit wordt genomen. Deze gelegenheid moet in beginsel in alle gevallen worden geboden, tenzij aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval moet worden geoordeeld dat een beperking van de uitoefening van de rechten van de verdediging toelaatbaar is geweest.

Belanghebbende stelt ter zake van de navorderingsaanslagen die zijn opgelegd met toepassing van de verlengde navorderingstermijn dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is geschonden, omdat hij niet in de gelegenheid is gesteld te reageren op de voorgenomen correcties voordat de navorderingsaanslagen zijn opgelegd. Vaststaat dat de inspecteur de aankondiging van de betreffende navorderingsaanslagen op dezelfde dag als de navorderingsaanslagen aan belanghebbende heeft uitgereikt. Ook staat vast dat belanghebbende niet vooraf is gehoord over het voornemen van de inspecteur om de navorderingsaanslagen op te leggen. Belanghebbende heeft hierdoor niet de gelegenheid gehad zich te verdedigen. De door de inspecteur aangehaalde omstandigheid dat belanghebbende wist van het lopende onderzoek is volgens de rechtbank onvoldoende, nu daarmee niet kan worden gezegd dat belanghebbende expliciet in de gelegenheid is gesteld om zijn standpunt kenbaar te maken. Naar het oordeel van de rechtbank bestond er geen rechtvaardiging voor de schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. De rechtbank vernietigt de betreffende navorderingsaanslagen, omdat tevens aannemelijk is dat belanghebbende – indien geen schending van het verdedigingsbeginsel had plaatsgevonden – voorafgaand aan het opleggen daarvan een inbreng had kunnen leveren die tot een andere afloop had kunnen leiden.