# 8. Tour d'Horizon fiscaal strafrecht 2025

MR. R. VOSMAN EN MR. A.B. VISSERS

**Ook dit jaar blikken we in de Tour d'Horizon weer terug op het afgelopen jaar. Zoals altijd was het fiscaal strafrecht op verschillende vlakken in ontwikkeling. Wij bespreken die ontwikkelingen met name aan de hand van de gepubliceerde jurisprudentie.**

Dat ook steeds vaker aanverwante zaken worden behandeld, kan wellicht worden verklaard vanuit het feit dat fiscale delicten in 2024 'nog maar' 23% van de gemaakte opsporingsuren van onze Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst uitmaakten. Aan witwassen wordt al 25% van de opsporingsuren besteed. Dit blijkt uit het in 2025 gepubliceerde jaarverslag van de FIOD.[1] Ook staat in het jaarverslag dat ruim honderd nieuwe onderzoeken naar fiscale fraude werden gestart in 2024, met als aandachtsgebieden: btw-netwerkfraude, btw-carrouselfraude, BPM-fraude en dividendstrippen. Naar verwachting zullen we deze onderwerpen dus in de komende jaren meer in de gepubliceerde rechtspraak voorbij zien komen.

## 1. De aangifte

Het afgelopen jaar bleef de vraag actueel onder welke omstandigheden sprake is van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. In de vorige Tour kwam naar voren dat een na een ambtshalve aanslag ingediende aangifte als bezwaar moet worden aangemerkt. Vanwege die kwalificatie komt aan dat stuk geen bewijswaarde toe in de zin van art. 225 Wetboek van Strafrecht (Sr) (valsheid in geschrifte).

Dit jaar draaide het in een zaak die voorlag bij de Hoge Raad om de vraag of sprake was een 'bij belastingwet voorziene aangifte' nu uit de bewijsvoering niet kon worden afgeleid dat de belastingplichtige was uitgenodigd tot het doen van aangifte.[2] De betrokkene in deze zaak werd vervolgd voor het opzettelijk niet doen van een vereiste aangifte. Art. 69 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) bepaalt, onder meer, dat strafbaar is 'degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet en dat feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'. De verplichting tot het doen van aangifte ontstaat pas nadat de belastingplichtige daartoe is uitgenodigd (art. 8 lid 1 Awr). Het in 2020 ingevoerde art. 9 lid 4 Awr biedt uitkomst voor de autoriteiten ten aanzien van het onjuist of onvolledig doen van aangifte (een 'spontane' aangifte): zulks heeft te gelden als het op uitnodiging doen van aangifte, ook indien een uitnodiging ontbreekt. Een dergelijke bepaling ontbreekt echter wanneer er überhaupt geen aangifte is gedaan, zoals in deze zaak.

De advocaat-generaal (A-G) concludeerde dat in de vaststellingen van het hof besloten ligt dat sprake was van een uitnodiging tot het doen van aangifte. Hij wijst daarbij in het bijzonder op de overweging van het hof dat de verdachte ervan op de hoogte was dat hij aangifte omzetbelasting over het specifieke kwartaal moest doen, omdat hij de aangiften over het eerste, derde en vierde kwartaal van dat jaar wel had gedaan en verantwoordelijk was voor indiening daarvan. De A-G wijst in dat verband op een arrest van de Hoge Raad uit 2002[3] waarin is bepaald dat het bestaan van een uitnodiging tot het doen van aangifte ook kan worden afgeleid uit andere feiten en omstandigheden. In die zaak werd overwogen dat dit kon worden afgeleid uit de verklaring van de medeverdachte die had verklaard dat er financiële motieven aan het niet doen van aangifte ten grondslag lagen en dat het bekend was dat deze aangiften zo snel mogelijk gedaan moesten worden.

Het hof had in de onderhavige zaak overwogen dat het ontbreken van een aangiftebrief in het dossier niet aan een bewezenverklaring in de weg stond. Het hof stelde vast dat de verdachte in de overige kwartalen van 2014 wel aangifte omzetbelasting had gedaan en dat de verdachte dus wel degelijk ervan op de hoogte was dat hij verplicht was die aangifte te doen en 'dat de uitnodiging er moet zijn geweest'. Daarbij betrok het hof ook dat de uitnodigingsbrief niet elk kwartaal maar 'eenmalig (dan wel jaarlijks)' wordt verstuurd. De Hoge Raad deed de zaak af met art. 81 RO.

De vraag rijst of de lat voor het bewijs van de aanwezigheid van een uitnodiging hiermee nog verder is verlaagd of dat dit oordeel mede is ingegeven door het bijzondere

1 Jaarverslag FIOD 2024, https://www.fiod.nl/wp-content/uploads/2025/05/25084-FIOD-Jaarverslag-2024-WEB-T.pdf.

2 HR 1 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1013; PHR 1 april 2025, ECLI:NL:PHR:2025:376.

3 HR 12 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3360.

karakter van de omzetbelasting. Op zichzelf bezien is de overweging van het hof dat er over andere kwartalen wel aangifte werd gedaan en dat daaruit kan worden afgeleid dat 'de uitnodiging er moet zijn geweest' niet zonder meer begrijpelijk. De overweging van het hof dat de uitnodiging maar één keer, althans jaarlijks wordt verstuurd, rechtvaardigt evenmin een-op-een dat de conclusie wordt getrokken dat de uitnodiging er dus moet zijn geweest. Wel zeggen deze overwegingen iets over de mogelijke bekendheid van de belastingplichtige met het bestaan van de verplichting om aangifte te doen. In de brief die éénmaal per jaar wordt verstuurd staan immers de (doorgaans vier) aangiftetijdvakken benoemd.

Deze jurisprudentie lijkt er dus op te duiden dat wanneer een uitnodiging zich niet in het dossier bevindt het niet zo zeer relevant is om vast te stellen of die uitnodiging er daadwerkelijk is geweest, maar meer of de belastingplichtige met het bestaan van de aangifteverplichting bekend was. Of dit bijvoorbeeld ook geldt voor de inkomstenbelasting, die slecht éénmaal per jaar hoeft te worden gedaan en waarvoor jaarlijks een uitnodiging wordt ontvangen, is nog maar de vraag.

In een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 10 oktober 2025 werd ook ingegaan op de betekenis van de uitnodiging voor het (niet) doen van de vereiste aangifte, maar dan in het licht van de boetebepalingen.[4] In deze zaak werden navorderingsaanslagen opgelegd, nu de aanslagen volgens de inspecteur naar een te laag bedrag waren vastgesteld. Daarbij werd tevens een vergrijpboete opgelegd omdat het volgens de inspecteur aan (voorwaardelijk) opzet van belanghebbende te wijten was dat de aanslagen te laag zijn vastgesteld. Het hof oordeelde in die zaak dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende correct was uitgenodigd om aangifte te doen. Naar het oordeel van het hof hadden dan ook geen vergrijpboeten mogen worden opgelegd.

De Hoge Raad casseert het arrest van het hof. In zijn overwegingen wordt een onderscheid gemaakt tussen de vergrijpboete ex art. 67d lid 1 Awr, die kan worden opgelegd in de aanslagfase wegens het opzettelijk niet dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte, en de vergrijpboete ex. art. 67e lid 1 Awr, die kan worden opgelegd in het kader van een navordering indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of dat anderszins te weinig belasting is geheven. Door deze andere, ruimere omschrijving van het beboetbare feit, waarbij slechts de gevolgen van het handelen of nalaten van de belastingplichtige worden genoemd, bestaat de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete ook in gevallen waarin de belastingplichtige niet of niet correct is uitgenodigd om aangifte te doen, en eveneens in die gevallen waarin de inspecteur hem na een correcte uitnodiging en het verstrijken van de daarbij gestelde termijn, niet heeft aangemaand alsnog die aangifte te doen. Van het niet doen van aangifte ex. art. 67d lid 1 Awr kan, tot de invoering van art. 9 lid 4 Awr per 1 januari 2020, alleen worden gesproken indien de betrokkene is uitgenodigd tot het doen van aangifte (zoals hiervoor vermeld geldt de spontane aangifte sindsdien ook als uitnodiging). De Hoge Raad overweegt voorts dat het achterwege blijven van een aangifte bovendien slechts als het niet doen van de vereiste aangifte kan worden aangemerkt indien degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte de daarbij gestelde termijn ongebruikt heeft laten verstrijken en tevens geen gebruik heeft gemaakt van de hem op de voet van art. 9 lid 3 Awr geboden gelegenheid om aangifte te doen binnen een door de inspecteur bij aanmaning gestelde termijn. Ergo: voor oplegging van een vergrijpboete wegens het niet doen van aangifte in de aanslagfase zijn een uitnodiging en aanmaning nog steeds vereist.

Art. 67e Awr verschaft de inspecteur zodoende een ruimer instrumentarium om een vergrijpboete op te leggen. Het valt te begrijpen dat de 'uitnodigingseis' niet wordt gesteld in het kader van dit artikel, nu niet wordt aangeknoopt bij de aangifte, maar slechts bij een te laag vastgestelde aanslag, dan wel bij de algemene omschrijving dat 'anderszins te weinig belasting is geheven'. Daarentegen valt dit arrest moeilijker te rijmen met de door de Hoge Raad gestelde lijn ten aanzien van de strafvervolging ex. art. 69 lid 1 Awr, zoals reeds aangehaald. Deze strafbaarstelling ten aanzien van het opzettelijk niet doen van aangifte knoopt immers wél specifiek aan bij de 'bij de belastingwet voorziene aangifte.'

## 2. Deelnemersvarianten en de vereiste kwaliteit

Om tot een bewezenverklaring te kunnen komen van art. 69 lid 2 Awr, het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte, dient de verdachte de kwaliteit van aangifteplichtige te bezitten. In een arrest van 2020[5] stelde de Hoge Raad onomwonden vast dat als pleger van dit delict enkel degene kan worden aangemerkt die is gehouden tot het doen van de aangifte. Dat is degene op wiens belasting- of betalingsplicht de aangifte betrekking heeft. Dat betekent niet dat degene die anders dan als pleger betrokken is bij het doen van die onjuiste of onvolledige aangifte niet strafrechtelijk verantwoordelijk kan worden gehouden voor die betrokkenheid. Die betrokkene kan via de deelnemersvarianten daarvoor strafrechtelijk vervolgd worden, bijvoorbeeld als medepleger of doen pleger.

Ondanks deze duidelijke 'regels' ging het gerechtshof Den Haag (zittingsplaats Amsterdam) in 2025 de mist in. Bij arrest van de Hoge Raad van 18 november 2025[6] werd 's hofs arrest gecasseerd, nu zijn oordeel getuigde van een onjuiste rechtsopvatting. Het hof had bewezen verklaard dat een adviseur, die ten onrechte aftrekposten had opgenomen in de aangifte, pleger was van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van de belastingaangifte. De Hoge Raad herhaalt de hiervoor aangehaalde overweging ten aanzien van de kwaliteit van de pleger en doet daarnaast nog een

4 HR 10 oktober 2025, ECLI:NL:HR:2025:1500.

5 HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2025:121.

6 HR 18 november 2025, ECLI:NL:HR:2025:1699.

handreiking aan het Openbaar Ministerie, waarbij hij onverbloemd overweegt dat een dergelijke gedraging onder omstandigheden ook valsheid in geschrifte kan opleveren, nu 'die delictsomschrijving tot eenieder is gericht' en de vereiste kwaliteit van belastingplichtige aldus niet vereist is. In de zaak die leidde tot het arrest van gerechtshof Amsterdam van 10 juni 2025 was voornoemde handreiking niet nodig. Ook in deze zaak ging het om een belastingadviseur die voor zijn klanten ten onrechte bepaalde zorgkosten in aftrek bracht. In de tenlastelegging is zowel het plegen, medeplegen en doen plegen van onjuiste aangifte als het plegen van valsheid in geschrifte ten aanzien van de betreffende aangiftebiljetten opgenomen. Het hof overweegt dat op basis van het dossier kan worden vastgesteld dat de verdachte de aangiftebiljetten heeft opgesteld. De adviseur kan niet als pleger worden aangemerkt omdat het doen van onjuiste aangiften een kwaliteitsdelict is. Aangezien uit het dossier niet blijkt dat de adviseur tezamen en in vereniging met anderen zou hebben gehandeld, kan volgens het hof ook geen veroordeling voor medeplegen volgen. Gelet op het feit dat niet exact duidelijk wordt of en zo ja op welke wijze de adviseur met zijn klanten heeft samengewerkt, kan ook niet tot een bewezenverklaring voor 'doen plegen' worden gekomen. Vanwege het 'vangnet' van valsheid in geschrifte staat deze problematiek echter in deze zaak niet aan een veroordeling in de weg.[7]

Rechtbank Amsterdam[8] moest ook een oordeel vellen over een echtgenote die de belastingaangiften voor haar partner had ingediend. Zij werd vervolgd als doen pleger van de onjuiste aangifte. De rechtbank overwoog dat van '*doen plegen slechts sprake kan zijn als een ander (de feitelijk uitvoerder van het delict) een delict laat uitvoeren waarvoor die ander zelf niet kan worden gestraft. Die ander wordt dan als een willoos werktuig gebruikt*.' Omdat in deze zaak de verdachte zelf de aangiften op naam van haar echtgenoot had ingediend en niet was gebleken dat haar echtgenoot daarbij enige betrokkenheid had gehad, kon van doen plegen geen sprake zijn. De verdachte werd daarvan dus vrijgesproken. Omdat ook hier subsidiair valsheid in geschrifte ten laste was gelegd, volgde alsnog een veroordeling.

In een andere zaak van rechtbank Amsterdam[9] ging het om een verdachte die beleggers benaderde om te investeren in de ontwikkeling van apps. De medeverdachte werd bij uitspraak van dezelfde datum veroordeeld voor de fraude.[10] Uit de uitspraak van de medeverdachte bleek dat er in de ontwikkeling van verschillende apps kon worden geïnvesteerd. Van één van de apps werd vastgesteld dat daarin geïnvesteerde gelden in het geheel niet werden besteed aan de ontwikkeling van de app. Dat geld werd direct overgemaakt op de rekening van de medeverdachte en aan privé-uitgaven besteed. Voor de overige apps werd vastgesteld dat er in ieder geval wel pogingen waren gedaan om de apps te ontwikkelen. De elementen die konden duiden op betrokkenheid van de verdachte waren het feit dat hij (i) van de belegde inleg 5% had ontvangen en (ii) werkte onder een alias. Volgens de rechtbank was dit echter onvoldoende om vast te stellen dat er sprake was van de vereiste nauwe en bewuste samenwerking. Gebruik van de alias zou volgens de rechtbank bovendien niet aantoonbaar hebben bijgedragen aan de beslissing van de slachtoffers om geld in te leggen. De verdachte werd door de rechtbank vrijgesproken.

De afwezigheid van bijzondere voorwaarden voor bepaalde deelnemingsvarianten staat nog regelmatig aan een veroordeling in de weg. Ook de afwezigheid van een bepaalde kwaliteit levert in de praktijk toch nog wel eens een 'probleem' op. Het vangnet van 'valsheid in geschrifte' biedt doorgaans uitkomst. In het fiscale boeterecht, waarin medeplegers en doen plegers kunnen worden beboet, bestaat een soortgelijke mogelijkheid niet. Het is dus niet voor niets dat wij in de vorige Tour schreven dat ook op dat terrein de invulling van de deelnemersvarianten in relatie tot het doen van een onjuiste aangifte nader tot ontwikkeling zal komen. In dat verband kan bijvoorbeeld nog worden gewezen op de uitspraak van de belastingkamer van de rechtbank Noord-Holland waarin een bv, die als fiscaal vertegenwoordiger optrad van een aantal Chinese ondernemingen, en de feitelijk leidinggevende van die bv werden beboet vanwege medeplichtigheid aan het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting van die Chinese ondernemingen.[11]

## 3. De vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 Awr

In het geval een feit zowel onder art. 69 lid 1 of lid 2 Awr als onder art. 225 lid 2 Sr valt, bepaalt art. 69 lid 4 Awr dat strafvervolging op grond van art. 225 lid 2 Sr uitgesloten is. Achtergrond daarvan is dat bij fiscale delicten het gebruik dat van een stuk wordt gemaakt in verhouding tot de fiscus, de kern van het verwijt betreft. In dat geval heeft art. 69 Awr dus voorrang. De vervolgingsuitsluitingsgrond strekt zich niet uit tot het in art. 225 lid 1 Sr ten laste gelegde opmaken van valse geschriften. Art. 225 lid 2 Sr stelt ook strafbaar het voorhanden hebben van een vals geschrift. Reeds in de vorige Tour werd gewezen op dit enigszins arbitraire onderscheid, nu de toepasselijkheid van de vervolgingsuitsluitingsgrond mede gelegen lijkt te zijn in de keuze van de officier van justitie om, bijvoorbeeld, het voorhanden hebben, dan wel het opmaken van een valse bedrijfsadministratie ten laste te leggen. In de vorige Tour werd in dat verband gewezen op een uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant uit 2013 die kan worden aangemerkt als een witte raaf. In die zaak was de rechtbank van oordeel dat de vervolgingsuitsluitingsgrond wel van toepassing was op het ten laste gelegde feit van art. 225 lid 1 Sr (het opmaken van een valse bedrijfsadministratie). Zoals hiervoor reeds vermeld, is de lijn in de jurispruden-

7 Hof Amsterdam 10 juni 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:1548.
8 Rb. Amsterdam 3 juni 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:5921.
9 Rb. Amsterdam 20 december 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:8103.
10 Rb. Amsterdam 20 december 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:8102.
11 Rb. Noord-Holland, 2 mei 2025, ECLI:NL:RBNHO:2025:5600.

tie verder dat tenlastelegging van het opmaken van valse geschriften niet zal resulteren in een niet-ontvankelijkverklaring van het OM.

In de zaak die leidde tot het arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 8 augustus 2025[12] waagde de raadsvrouw desondanks een poging. Zij voerde daartoe aan dat verweten wordt dat de valse facturen in de administratie zijn verwerkt en de administratie zodoende niet op een correcte wijze zou zijn uitgevoerd, zoals bedoeld in art. 68 lid 1 onder d Awr. Dat feit is strafbaar gesteld in art. 69 lid 1 Awr. Volgens de raadsvrouw zou strafvervolging op grond van art. 225 lid 1 Sr daarmee moeten worden uitgesloten, nu het feitelijk handelen een speciaal fiscaal karakter heeft en vervolging uitsluitend zou mogen plaatsvinden op grond van de Awr. De raadsvrouw betoogde verder dat de vervolgingsuitsluitingsgrond werd omzeild omdat de verweten gedraging zowel onder art. 225 lid 1 als onder art. 225 lid 2 Sr kan vallen (opmaken vs. voorhanden hebben).

Niet geheel verrassend verwerpt het hof het verweer onder verwijzing naar de bestendige jurisprudentie van de Hoge Raad. Het hof overweegt daartoe dat de verdachte wordt verweten dat hij feitelijk leiding heeft gegeven aan het door de rechtspersoon valselijk opmaken van facturen en dat de verdachte niet wordt verweten dat van de valse facturen opzettelijk gebruik is gemaakt of dat deze voorhanden waren. Deze restrictieve uitleg valt enigszins te begrijpen, gelet op het verschil in de aan lid 1 en lid 2 ten grondslag liggende beschermde rechtsgoederen (opmaken vs. gebruiken jegens derden). Betoogd zou echter kunnen worden dat door toevoeging van de valse facturen aan de bedrijfsadministratie dit noodzakelijkerwijs leidt tot het voorhanden hebben van een valse bedrijfsadministratie. Het voeren van een juiste bedrijfsadministratie is *in fiscalibus* van dermate groot belang (vandaar de strafbaarstelling van art. 68 lid 1 sub d jo. art. 69 lid 1 Awr), dat gesteld kan worden dat in een dergelijk feitencomplex het fiscale vergrijp de boventoon voert. Wat hier ook exact van zij, rechters geven inmiddels een restrictieve uitleg aan de vervolgingsuitsluitingsgrond waardoor het bereik van de bepaling beperkt is.

In de uitspraak van de rechtbank Rotterdam van 28 juni 2021, die wegens publicatie in 2025 toch een plekje in deze Tour verdient, werd een geslaagd beroep gedaan op de vervolgingsuitsluitingsgrond.[13] Tijdens een door de Belastingdienst ingesteld boekenonderzoek waren valse bankafschriften en facturen in de administratie van de verdachte rechtspersoon aangetroffen. De verdachte verklaarde deze geschriften te hebben vervalst met als doel mogelijk te maken dat lonen deels zwart werden uitbetaald. De officier van justitie koos ervoor het voorhanden hebben daarvan, op basis van het tweede lid, ten laste te leggen. Hij voerde tevergeefs nog aan dat het voeren van een administratie die mede bestaat uit valse facturen en bankafschriften niet per definitie een fiscaal delict oplevert, nu deze handelswijze ook ingegeven kan zijn met het oog op witwassen van inkomsten uit de handel in verdovende middelen. De gedraging past naar het oordeel van de rechtbank binnen het in art. 68 lid 1 onder c Awr neergelegde fiscale vergrijp van het in valse of vervalste vorm voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken en bescheiden. De rechtbank zag voor deze valse administratie geen andere reden dan de (loon) belastingontduiking en verklaart het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk.

Opvallend in dit kader is het (al eerder aangehaalde) arrest van het gerechtshof Amsterdam van 10 juni 2025.[14] De verdediging voerde verweer, inhoudende dat de vervolgingsuitsluitingsgrond van toepassing was op de ten laste gelegde feiten die zijn toegesneden op overtreding van art. 225 lid 2 Sr. De verdediging voerde aan dat de betreffende geschriften aan de Belastingdienst ter inzage zijn verstrekt en de verplichting daartoe ook bestond op grond van art. 47 Awr. Zodoende valt het feit zowel onder art. 69 lid 2 Awr (in combinatie met art. 68 lid 1 aanhef en onder c Awr), als onder art. 225 lid 2 Sr. Het hof overweegt dat in voornoemde bepalingen in de Awr strafbaar is gesteld het opzettelijk in valse of vervalste vorm voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken of bescheiden door degene die daartoe ingevolge de belastingwet verplicht is. Het hof overweegt verder dat voor zover de tenlastelegging is toegesneden op art. 225 lid 2 Sr zij enkel het verwijt behelst dat de verdachte de betreffende geschriften voorhanden heeft gehad. Volgens het hof valt dit enkele voorhanden hebben van de geschriften niet onder de genoemde bepalingen uit de Awr en is strafvervolging op grond van art. 225 lid 2 Sr zodoende niet uitgesloten.

Dit onderscheid is nogal kunstmatig aangezien onder de bepalingen in de Awr wel 'het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en gegevensdragers of de inhoud daarvan' valt. In casu waren de valse stukken (dieetverklaringen) ook daadwerkelijk aan de Belastingdienst toegezonden. Het gebruik van de stukken zou dus wel onder beide delictsbeschrijvingen zijn gevallen en daarop zou de vervolgingsuitsluitingsgrond dan wel van toepassing zijn geweest. Nu in de tenlastelegging is gekozen voor het voorhanden hebben, zou dat dan weer niet het geval zijn. Dit is wel een hele beperkte uitleg van de vervolgingsuitsluitingsgrond.

## 4. Valsheid in geschrifte

De Nederlandse strafwet kent een vrij ruime invulling van het begrip valsheid in geschrifte. In dat kader werd in de vorige Tour een conclusie behandeld van advocaat-generaal Aben[15] waarin werd ingegaan op de vraag of het weglaten van bepaalde informatie op een factuur valsheid in geschrifte kon opleveren. Het ging om een partner van een belastingadvieskantoor die tevens bestuursvoorzitter was van een aantal goededoelenstichtingen met een anbi-status. Het kantoor stuurde hoge facturen aan de anbi's met algemene omschrijvingen zoals 'voor onze werkzaamheden in de periode'. In de gefactureerde bedragen bleek

12 Hof 's Hertogenbosch 8 augustus 2025, ECLI:NL:GHSHE:2025:2210.
13 Rb. Rotterdam 28 juni 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:13762.
14 Hof Amsterdam 10 juni 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:1548.
15 Conclusie A-G 7 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:29.

later ook een vergoeding voor de bestuurswerkzaamheden begrepen, terwijl aan bestuursleden van stichtingen met een anbi-status niet meer mag worden betaald dan een vergoeding van kosten en een niet bovenmatig vacatiegeld. Omdat was nagelaten op de facturen op te nemen dat (tevens) een vergoeding tegen commercieel tarief voor bestuurswerkzaamheden in rekening was gebracht, was er naar het oordeel van het hof '*sprake van een verhullende of versluierende handeling – die mede werd begaan teneinde de effectieve toepassing en controle van de fiscale wet- en regelgeving op het gebied van anbi's te bemoeilijken – en bijgevoegd van intellectuele valsheid in de zin van de wet.*'[16] De Hoge Raad deed de klacht afgelopen jaar af onder verwijzing naar art. 81 RO.[17]

In 2025 werd tevens een arrest gewezen waarin de Hoge Raad[18] ook enige beperking leek te stellen aan de reikwijdte van het delict valsheid in geschrifte. Het ging om zogenoemde boilerroomfraude, fraude waarbij slachtoffers worden benaderd om te beleggen in doorgaans waardeloze financiële producten onder de belofte van extreem hoge rendementen. In dit specifieke geval ging het om de handel in $CO_2$-emissierechten. De verdachte werd onder meer vervolgd voor valsheid in geschrifte ten aanzien van een brochure 'Timing is money'. Het hof had vastgesteld dat er in de brochure overwegingen stonden die niet overeenstemden met de werkelijkheid en dat deze mededelingen bestemd waren om tot het bewijs van enig feit te dienen. De Hoge Raad overwoog '*het hierop gebaseerde kennelijke oordeel van het hof dat daarmee de brochure "Timing is money", gelet op de aard van de daarin gedane mededelingen, een geschrift is dat is bestemd om tot bewijs van enig feit te dienen, is niet toereikend gemotiveerd*.' De Hoge Raad neemt daarbij in aanmerking '*dat het hof over deze brochure als zodanig niets heeft vastgesteld waaruit volgt dat deze kan worden aangemerkt als een geschrift waaraan in het maatschappelijk verkeer een zodanige betekenis pleegt te worden toegekend*'.

## 5. Strafmaat en het grootschalige karakter van de fiscale fraude

In fiscale strafzaken speelt regelmatig een rol dat het om een groot aantal (mogelijk onjuiste) aangiften gaat. Het is dan aan de officier van justitie of hij/zij alle aangiften ten laste legt of met een selectie daarvan volstaat. Indien een selectie wordt gemaakt, mag er bij het bepalen van de strafmaat onder omstandigheden alsnog rekening worden gehouden met het grootschalig karakter van de fraude. De Hoge Raad oordeelde in het arrest van 19 mei 2020[19] dat het grootschalig karakter op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk moet zijn geworden.

Een arrest van het gerechtshof Amsterdam werd afgelopen jaar gecasseerd omdat het oordeel ten aanzien van het grootschalige karakter van de fraude niet zonder meer begrijpelijk werd geacht.[20] In die zaak draaide het om een verdachte die als adviseur de indiening van aangiften inkomstenbelasting voor belastingplichtigen verzorgde en daarbij bovenmatig veel persoonsgebonden aftrekposten opvoerde. Het hof achtte bewezen dat de verdachte de aangiftebiljetten valselijk had opgemaakt door daarin gefingeerde aftrekposten op te geven. Het hof betrekt in zijn strafmotivering dat uit het dossier en het verhandelde ter terechtzitting volgt dat de fraude veel omvangrijker is dan enkel de veertien bewezen verklaarde belastingaangiften. Daarbij betrok het hof dat uit cijfers van de Belastingdienst blijkt dat ruim driehonderd door de verdachte verzorgde aangiften opnieuw zijn beoordeeld en ten aanzien daarvan navorderingsaanslagen zijn opgelegd. Ook zijn in bijna 80% van de aangiften zorgkosten opgevoerd. Het hof ziet een duidelijk patroon van het op zeer grote schaal valselijk opmaken van aangiftebiljetten. Op basis daarvan wordt uitgegaan van een fors nadeelbedrag. Het middel klaagt erover dat bij de strafoplegging ten onrechte rekening is gehouden met belastingaangiften die niet ten laste zijn gelegd. De Hoge Raad acht het oordeel van het hof in het bijzonder niet begrijpelijk omdat ter zitting slechts is volstaan met het voorhouden van een samenvatting van de stukken en de verdachte niet is bevraagd over andere dan de ten laste gelegde aangiften. Daarbij wordt ook betrokken dat de verdediging uitdrukkelijk heeft betwist dat bij die andere aangiften sprake is geweest van valselijk opgemaakte aangiften. Ook acht de Hoge Raad 's hofs motivering, in het bijzonder het aanhalen van de cijfermatige gegevens van de Belastingdienst, onvoldoende onderbouwing om uit te gaan van een groter benadelingsbedrag.

Noemenswaardig in dit verband is ook het arrest van de Hoge Raad van 25 november 2025,[21] waarin werd overwogen dat hoewel bij de strafoplegging rekening kan worden gehouden met een niet ten laste gelegd feit in een zaak waarin het gaat om een verdenking van grootschalige fiscale fraude, het de rechter niet vrijstaat om daarin feiten te betrekken die wel aan de verdachte zijn ten laste gelegd maar die niet tot een veroordeling hebben geleid. In deze zaak was het hof uitgegaan van de nadeelberekening van de Belastingdienst. Die had echter mogelijk mede betrekking op onderdelen van de tenlastelegging die door het hof niet bewezen waren verklaard. Het hof had enkel de (loonbelasting)fraude ten aanzien van het niet verloonde personeel bewezen verklaard en niet het te weinig verloonde personeel, terwijl het benadelingsbedrag onder meer was gestoeld op het te weinig verloonde personeel. Volgens het hof kon ook worden vastgesteld dat eveneens ten aanzien van het te weinig verloonde personeel te weinig loonbelasting is afgedragen, maar volgde daarvoor geen bewezenverklaring omdat niet kon worden vastgesteld dat dit ook specifiek in de ten laste gelegde periode is gebeurd. De

16 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20 augustus 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2990 t/m 2995.
17 HR 18 februari 2025, ECLI:NL:HR:2025:299.
18 HR 8 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1089.
19 HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896.
20 HR 20 mei 2025, ECLI:NL:HR:2025:779.
21 HR 25 november 2025, ECLI:NL:HR:2025:1785.

Hoge Raad volgde de conclusie van de advocaat-generaal waarin dit als een partiële vrijspraak werd aangemerkt en zodoende de daarmee te weinig geheven belasting niet in de strafoplegging kon worden betrokken. De advocaat-generaal merkt nog wel op dat dit wel mogelijk zou kunnen zijn voor zover het gaat om te weinig verloonde uren buiten de ten laste gelegde periode, maar dat dit niet valt af te leiden uit de vaststellingen van het hof. Volgens de Hoge Raad had het hof hier de opbouw van het benadelingsbedrag onvoldoende inzichtelijk gemaakt.

Als nabrander in het kader van de strafmaat verdient de conclusie van de advocaat-generaal van 26 augustus 2025 vermelding.[22] De A-G concludeert dat het middel slaagt voor zover het klaagt over de oplegging van de zogeheten 'afroomboete' door het hof, nu het de strafrechter niet vrijstaat een geldboete op te leggen die (mede) dient ter afroming van het wederrechtelijk voordeel. Het hof had in de strafmotivering overwogen dat de opgelegde geldboete '*dient ter benadrukking van de ernst van het feit alsmede ter afroming van het door de verdachte behaalde voordeel*.' In ieder geval schiet de strafmotivering volgens de A-G tekort, nu het hof niet kenbaar heeft gemaakt of de geldboete een afroomcomponent bevat en zo ja, geen inzicht heeft gegeven in de omvang daarvan. De steller van het middel klaagt erover dat de opgelegde geldboete mede strekt ter ontneming van wederrechtelijk voordeel en daarmee de procedurele waarborgen waarmee de (afzonderlijke) ontnemingsprocedure is omringd, worden omzeild. De A-G werpt de vraag op wat precies wordt bedoeld met de heersende opvatting dat een geldboete niet uitsluitend of met het primaire doel mag worden opgelegd om het wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen en of een geldboete met voordeelsontneming als bijkomend doel dan wel is toegestaan. De A-G ziet geen (cassatiewaardig) bezwaar tegen oplegging van een geldboete indien deze slechts strekt tot afschrikking en vergelding en de feitenrechter bij het bepalen van de hoogte de omvang van het door de verdachte verkregen voordeel in aanmerking neemt. Bezwaarlijker, maar nog steeds niet cassatiewaardig, acht de A-G de geldboete die, naast de primaire strafdoelen van afschrikking en vergelding, tevens strekt ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Cassatiewaardig is in de optiek van de A-G de geldboete die bestaat uit de som van twee bedragen: een deel strekt tot vergelding en afschrikking en het andere deel dient ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Dit laatste deel kan dan als afroomcomponent worden beschouwd. Kort en goed concludeert de A-G dat voordeelsontneming in zijn optiek wel het gevolg, maar geen grond kan zijn voor de oplegging van een geldboete. Daarmee is hij het met de steller van het middel eens dat de waarborgen waarmee de ontnemingsprocedure is omkleed, worden omzeild.

De door de A-G onderscheiden gevallen komen ons diffuus voor, waarbij het ook maar de vraag is of een dergelijk onderscheid valt te maken en gevallen niet veelal door elkaar zullen lopen. Onzes inziens is oplegging van de 'afroomboete' om meerdere redenen bezwaarlijk. De geldboete is immers punitief en de ontnemingsmaatregel heeft een reparatoir karakter: de rechtmatige toestand beoogt hersteld te worden door aan de betrokkene te ontnemen hetgeen hij met de strafbare feiten heeft verdiend. Voordeelsontneming behoort geen straf te zijn. Daarnaast is er een verschil tussen de fiscale behandeling van een geldboete en een ontnemingsmaatregel. Op grond van art. 3.14 lid 1 sub c en d Wet Inkomstenbelasting mag een door de strafrechter opgelegde geldboete niet in aftrek worden gebracht, terwijl de ontnemingsmaatregel daarvan is uitgezonderd (lid 3 sub a) en zodoende wel voor aftrek in aanmerking komt. Daarvoor moet wel het ontnomen bedrag eerder in de heffing betrokken zijn geweest. De ratio is ook hier gelegen in het punitieve versus het reparatoire karakter. De wetgever achtte de inzet van fiscale middelen niet aangewezen in de gevallen waarin het wederrechtelijk verkregen voordeel ingevolge de ontnemingsmaatregel wordt ontnomen. Zo bezien bestaat de kans dat de afroomboete per saldo resulteert in een hogere bestraffing, nu de belastingheffing hoger uit zal vallen.

> Voordeelsontneming kan in de optiek van de A-G wel het gevolg, maar geen grond zijn voor de oplegging van een geldboete

Overigens verdient opmerking dat de afroomboete in zekere zin in de Wet op de economische delicten wel een plek heeft gekregen, namelijk in art. 6 lid 1 laatste volzin WED. Op grond van deze bepaling is de waarde van de goederen waarmee of met betrekking tot welke het delict is begaan of die door het delict zijn verkregen, nog een aparte in aanmerking te nemen afwegingsfactor bij de maximaal op te leggen geldboete. Gelet op het specifieke karakter van deze wetgeving hebben wij dit hier verder buiten beschouwing gelaten.

De hoop is dat de Hoge Raad in zijn aankomende arrest duidelijkheid zal verschaffen.

## 6. Nemo tenetur

In de beklagprocedure bij de rechtbank Rotterdam stond de vraag centraal of gedwongen inzage in gegevens en bescheiden die waren gevorderd op grond van de Wet op de economische delicten, strijdigheid opleverde met het nemo tenetur-beginsel.[23] De rechtbank oordeelde dat het beklag ongegrond was. De rechtbank haalt de welbekende jurisprudentie uit onder andere Saunders aan, waarin is bepaald dat materiaal dat verkregen is onder dwang of drukuitoefening en dat afhankelijk van de wil van de verdachte bestaat, niet mag worden gebruikt in het kader van een strafvervolging. Materiaal dat door dwang wordt verkregen maar onafhankelijk van de wil bestaat, kan onder voorwaarden

22 PHR 26 augustus 2025, ECLI:NL:PHR:2025:875.

23 Rb. Rotterdam 2 juni 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:6928.

wel onder dwang worden uitgeleverd. De rechtbank overweegt verder dat het beginsel niet zover strekt dat in zijn algemeenheid geen inzage hoeft te worden gegeven in eventuele belastende documenten uit de administratie. De rechtbank oordeelde dat geen sprake was van schending van het nemo tenetur-beginsel, aangezien de gevorderde gegevens en/of bescheiden geen wilsafhankelijk materiaal betreffen. Het ging immers om administratieve bescheiden. Dit is slechts anders wanneer de autoriteiten materiaal afdwingen waarvan zij denken dat het bestaat, maar waarvan zij niet zeker zijn, oftewel een *fishing expedition*.[24]

In een zaak die diende bij de rechtbank Oost-Brabant[25] werd de moedermaatschappij van (onder afzonderlijke dochtervennootschappen vallende) vakantieparken veroordeeld voor belastingfraude. Contante geldstromen zijn buiten de boeken gehouden. De fraude kwam aan het licht naar aanleiding van een ingesteld boekenonderzoek. De verdediging stelde zich op het standpunt dat alle informatie die is verkregen naar aanleiding van art. 47 Awr dient te worden uitgesloten van het bewijs wegens strijd met het nemo tenetur-beginsel. De op grond van dit artikel verkregen informatie, waarvan de FIOD achteraf heeft geconcludeerd dat die niet juist en/of niet volledig was, mocht volgens de verdediging niet worden gebruikt in de parallel lopende strafzaak. De rechtbank overweegt dat de belastingplichtige wettelijk verplicht is om mee te werken aan de controle, ex. art. 47 Awr. Als er vervolgens daaruit een redelijk vermoeden van schuld ontstaat van een strafbaar feit, dan vindt een sfeerovergang plaats naar de strafrechtelijke opsporingsfase en dienen vanaf dat moment de strafrechtelijke waarborgen aan een verdachte te worden toegekend. De rechtbank oordeelt dat na het ontstaan van de verdenking geen concrete informatie meer is opgevraagd of verkregen in het kader van de fiscale procedure. De rechtbank verwerpt het verweer ten aanzien van de bewijsuitsluiting.

In een arrest van 1 juli 2025 oordeelde de Hoge Raad dat een beroep op schending van het nemo tenetur-beginsel faalde.[26] In dat verband werd verwezen naar de conclusie van de advocaat-generaal.[27] Het middel klaagde erover dat het nemo tenetur-beginsel is geschonden omdat de basis van het strafrechtelijk onderzoek werd gevormd door de ingediende suppletieaangiften en dat, nu suppleren op grond van art. 10a Awr verplicht is, deze niet mogen worden gebruikt voor het bewijs dat een belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. Ook betoogde de verdediging dat het gespreksverslag van het bewijs dient te worden uitgesloten ingevolge het Saunders-arrest, nu dat plaatsvond op basis van de Awr en daarvoor een spreekplicht gold. De advocaat-generaal overweegt hieromtrent dat het hof heeft vastgesteld dat het onderzoek naar de juistheid van de aangiften omzetbelasting al was begonnen voordat de eerste suppletieaangifte was gedaan, namelijk na indiening van de nihilaangiften. Ook blijkt uit 's hofs arrest niet dat de suppletieaangiften zelf of andere op grond daarvan verstrekte informatie voor het bewijs is gebruikt. De advocaat-generaal concludeert eveneens tot verwerping van de klacht ten aanzien van het gespreksverslag. Voorafgaand aan het gesprek was aan de verdachte de cautie gegeven. De redenering van de steller van het middel – die er volgens de A-G in wezen op neerkomt dat de verdachte gelet op de aard van het gesprek heeft moeten begrijpen dat hij, in tegenstelling tot wat hem werd verteld over zijn recht om te zwijgen, verplicht is tot zelfincriminatie en hier vervolgens ook toe is overgegaan – is niet navolgbaar, aldus de A-G. Dat de cautie niet bij de verdachte zou zijn 'geland', is volgens de A-G niet uitdrukkelijk onderbouwd door de verdediging.

Ook in de zaak waarin de advocaat-generaal concludeerde, werd geklaagd over het gespreksverslag.[28] De advocaat-generaal acht het oordeel van het hof niet onbegrijpelijk, inhoudende dat op basis van het gespreksverslag jegens de verdachte géén redelijk vermoeden van schuld bestond en dat geen verplichting bestond tot het geven van de cautie toen de verdachte de gesprekken voerde met de Belastingdienst. Volgens het hof waren de tijdens de besprekingen aan de verdachte gestelde vragen gericht op nadere gegevens en onderliggende stukken in verband met het boekenonderzoek. Dat schending van het nemo tenetur-beginsel pas kan worden aangenomen als de verklaringen c.q. door de verdachte verstrekte gegevens en stukken vervolgens daadwerkelijk voor de bewijsvoering zijn gebruikt, blijkt ook weer uit deze conclusie. De A-G concludeert namelijk dat dit niet is aangevoerd en de verdachte zodoende geen belang heeft bij de klacht. De Hoge Raad deed de zaak af met art. 81 RO.[29]

> Schending van het nemo tenetur-beginsel kan pas worden aangenomen als de verklaringen van de verdachte daadwerkelijk voor de bewijsvoering zijn gebruikt

In zoverre weinig nieuws onder de zon dit jaar voor wat betreft het nemo tenetur-beginsel. Een geslaagd beroep daarop blijft in fiscale (straf)zaken zeldzaam.

## 7. Strekkingsvereiste

In het arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch kwam de vraag aan de orde of was voldaan was aan het strekkingsvereiste.[30] De verdachte werd verweten dat hij opzettelijk de aangiften voor de inkomstenbelasting en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (Zvw) over 2017 niet zou hebben gedaan. De raadsman voerde te dien aanzien

24 HR 14 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1562.
25 Rb. Oost-Brabant 15 april 2025, ECLI:NL:RBOBR:2025:2263.
26 HR 1 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1010.
27 PHR 22 april 2025, ECLI:NL:HR:2025:443.
28 PHR 14 oktober 2025, ECLI:NL:PHR:2025:1100.
29 HR 2 december 2025, ECLI:NL:HR:2025:1816.
30 Hof 's-Hertogenbosch 10 april 2025, ECLI:NL:HR:2025:1069.

verweer en betoogde dat de fiscus geen financieel nadeel heeft geleden omdat uit de door de verdediging ingebrachte beschikking volgt dat de verdachte over het jaar 2017 geen inkomstenbelasting verschuldigd was. Het hof overweegt dat uit dit stuk weliswaar volgt dat de verdachte over dat jaar geen inkomstenbelasting verschuldigd was, maar dat hieruit niet volgt dat hij over dat jaar geen inkomensafhankelijke bijdrage Zvw verschuldigd was. Het hof is daarnaast van oordeel dat de verdediging het strekkingsvereiste niet juist uitlegt. Naar bestendige jurisprudentie is aan het strekkingsvereiste voldaan indien de gedraging naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat (in rekenkundige zin) onvoldoende belasting wordt geheven. Niet vereist is dat daadwerkelijk te weinig belasting is geheven. Het vereiste dient naar objectieve maatstaven te worden ingevuld, waarbij volgens het hof geen plaats is voor een subjectief oogmerk van de verdachte tot benadeling van de fiscus.

Het hof acht dat de handelwijze van de verdachte, op grond van algemene ervaringsregels, in zijn algemeenheid ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Deze maatstaf werd door de Hoge Raad reeds in zijn arrest in 2001 gesteld.[31] Het hof had in die zaak in het kader van een vrijspraak overwogen dat de gedraging van de verdachte naar redelijke verwachting een te geringe belastingheffing niet waarschijnlijk maakte. Het arrest van het hof kon zodoende niet in stand blijven.

In zijn arrest van 25 maart 2025 overwoog het gerechtshof Den Haag[32] dat het niet bijhouden van een kasadministratie naar zijn aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Het hof overwoog dat op grond van algemene ervaringsregels in zo'n geval een te geringe heffing naar redelijke verwachting waarschijnlijk is en dat zodoende aan het strekkingsvereiste was voldaan.

Er blijkt in de bestendige lijn sprake te zijn van een vergaande mate van abstrahering van het strekkingsvereiste. Reeds in een oudere Tour uit 2012 werd opgemerkt dat welhaast te allen tijde blijkt te zijn voldaan aan dit (abstracte) strekkingsvereiste, met welke argumentatie dan ook. De vraag die daarin werd opgeworpen, of dit vereiste nog toegevoegde waarde heeft, blijft actueel. Alhoewel we het klaarblijkelijk niet (meer) van verweren ten aanzien van het strekkingsvereiste moeten hebben, nu daaraan ieder onderscheidend vermogen lijkt te zijn onttrokken, kan wel de vraag worden gesteld waarom zaken waarin er onder de streep feitelijk geen belastingnadeel is voor het strafrecht worden uitgeselecteerd.

## 8. Het pleitbaar standpunt

In zijn conclusie van 2 december 2025 gaat de advocaat-generaal in op het middel dat klaagt dat sprake was van een pleitbaar standpunt.[33] De zaak draait om een zogenoemde btw-carrouselfraude. De verdachte wordt verweten dat hij als feitelijk leidinggever zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude door mee te werken aan schijntransacties. De steller van het middel klaagt erover dat het hof niet is ingegaan op het uitdrukkelijk onderbouwde standpunt van de verdediging ten aanzien van het ingenomen pleitbare standpunt. Dit pleitbare standpunt houdt in dat ook als de verdachte wist of had moeten weten dat elders in de keten btw-fraude werd gepleegd doordat geen omzetbelasting werd afgedragen, dat niet in de weg stond aan aftrek van voorbelasting. Volgens de verdediging behoefde, tot aan de uitspraak van het Hof van Justitie in de Italmoda-zaak, de afnemer er niet op bedacht te zijn dat aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd wanneer sprake was van btw-fraude in de keten en de belastingplichtige dat wist of had moeten weten.

Een pleitbaar standpunt leidt ertoe dat opzet op het fiscale delict ontbreekt. Er kan een geslaagd beroep op gedaan worden in het geval een onjuiste of onvolledige aangifte wordt gedaan, maar de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte naar objectieve maatstaven redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was. Dat standpunt moet zien op de interpretatie of toepassing van het fiscale recht, dan wel een rechtskundige duiding van de feiten betreffen, alsmede dient dat standpunt voldoende verdedigbaar te zijn. Dat standpunt moet verder zijn doorverwerking hebben gevonden in de ingediende aangiften. De A-G concludeert dat het middel faalt, nu in de onderhavige zaak de verdachte zelf btw-fraude heeft gepleegd. Daarbij haalt hij de overweging van het hof aan waaruit voortvloeit dat de verdachte opzettelijk onderdeel heeft uitgemaakt van de btw-carrousel. De A-G merkt op dat Italmoda niet zag op de situatie dat de belastingplichtige zelf btw-fraude had gepleegd. De A-G verwijst naar de uitspraak van het Hof van Justitie in Kittel en Recolta Recycling waarin is uitgemaakt dat in geval van fraude geen beroep kan worden gedaan op het gemeenschapsrecht.

Dat het pleitbare standpunt zijn doorwerking moet vinden in de gedane aangiften, kwam ook naar voren in een zaak die diende bij de rechtbank Rotterdam.[34] Daarin stelde de verdediging zich op het (pleitbare) standpunt dat de belastingplichtigen geen inwoners waren van Nederland en dat dit eveneens bleek uit een brief van een fiscaal advocatenkantoor. De rechtbank overweegt dat de brief pas werd ingediend bij de aangifte van 2017 en daardoor niet kan zien op een mogelijk ingenomen pleitbaar standpunt bij het doen van de aangifte over de jaren 2015 en 2016. Voorts zag de brief enkel op de jaren 2015 en 2016. Aldus oordeelde de rechtbank dat niet is gebleken dat de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat de door hem gedane aangiften juist waren.

In een zaak bij de rechtbank Overijssel werd het beroep op het pleitbare standpunt verworpen, nu dat volgens de rechtbank niet zag op een opvatting over de kwalificatie

31 HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493.

32 Hof Den Haag 25 maart 2025, ECLI:NL:GHDHA:2025:490.

33 PHR 2 december 2025, ECLI:NL:PHR:2025:1313.

34 Rb. Rotterdam 22 januari 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:1036.

van de feiten of de toepassing van het recht op de feiten.[35] De verdachte werd verweten dat hij aangiften omzetbelasting opzettelijk onjuist had ingediend. De verdediging betoogde dat sprake was van een pleitbaar standpunt, aangezien de kosten van de tuinaanleg, die zijn opgenomen in de aangiften, deels voor aftrek in aanmerking komen, nu een deel van de tuin ook voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt. De facturen ten aanzien van de tuinaanleg waren onjuist, onder andere door onjuiste omschrijvingen. De medeverdachte verklaarde dat de facturen niet kloppen en dat de privékosten niet op de onderneming geboekt hadden mogen worden. De rechtbank gaat niet mee in het verweer en overweegt dat: '*de valse facturen nou eenmaal niet in overeenstemming zijn met de werkelijkheid en dus niet als basis kunnen dienen voor voornoemde belastingaangiften, terwijl deze daaraan wel ten grondslag zijn gelegd. Dat mogelijk een recht bestaat op aftrek van een deel van de kosten van de tuinaanleg, doet daaraan niet af, nu zulks in potentie enkel aan de orde kan zijn in geval een aangifte wordt gebaseerd op een factuur die op waarheid berust.*' Overigens ziet de rechtbank ook onvoldoende onderbouwing voor de zakelijke component van de kosten.
Ook in de zaak bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch strandde het beroep op een pleitbaar standpunt.[36] De medeverdachte had voorgedaan dat hij in België woonde om zich zodoende aan de Nederlandse belastingheffing te onttrekken. Het hof overweegt dat de wetenschap van de criminele herkomst aan de verdachte kan worden toegerekend. De medeverdachte was enig aandeelhouder en bestuurder van de verdachte rechtspersoon. Naar het oordeel van het hof kon en mocht de verdachte redelijkerwijs niet menen dat de medeverdachte fiscaal gezien geen inwoner was van Nederland. Het hof overweegt dat de vraag moet worden beantwoord of sprake is van een pleitbaar standpunt en overweegt dan:

'Het hof beantwoordt deze vraag ontkennend reeds omdat uit de bewijsmiddelen en de voorgaande vaststellingen blijkt dat medeverdachte [medeverdachte 1] ondanks waarschuwingen van de zijde van zijn adviseurs – en dus willens en wetens – heeft meegewerkt aan het bewerkstelligen van een gefingeerde situatie.'

Dat om deze reden het beroep op het pleitbaar standpunt strandt, is niet zonder meer begrijpelijk. De invulling van het pleitbaar standpunt moet, zoals hiervoor opgemerkt, naar objectieve maatstaven plaatsvinden. Dat betekent dat niet doorslaggevend is wat de medeverdachte al dan niet heeft willen bewerkstelligen, maar of het daadwerkelijk ingenomen standpunt in de aangifte – naar objectieve maatstaven – pleitbaar was. Er moet dus onderzocht worden of er feiten en omstandigheden waren op grond waarvan een objectieve burger had kunnen menen dat hij in het buitenland woonachtig was. Het hof stelt nog wel vast dat er onvoldoende feitelijke aanknopingspunten zijn aangedragen om uit te gaan van belastingplicht buiten Nederland. Die overweging kan wel bijdragen aan een verwerping van het verweer, maar is bijzonder mager gemotiveerd. Temeer nu eerder bij de feitelijke opsomming is weergegeven dat de medeverdachte een appartement had in België, hetgeen bij het bepalen van de fiscale woonplaats een belangrijke factor is.
In een zaak over grootschalige btw-fraude[37] hield het beroep op een pleitbaar standpunt in dat het aangiftebiljet onduidelijk is en geen mogelijkheid biedt om verschuldigde omzetbelasting ten aanzien van leveringen naar andere EU-lidstaten aan te geven. De omzet kon zodoende niet op juiste wijze in het aangiftebiljet worden verwerkt. Het hof verwerpt dit standpunt onder overweging dat de vraag hoe een aangiftebiljet moet worden ingevuld geen uitleg van het belastingrecht betreft en daarom niet als pleitbaar kan worden aangemerkt. De vraag is of een dergelijke beperkte toets in de huidige lijn van de Hoge Raad nog wel passend is. In dat kader kan het arrest van de Hoge Raad[38] van 31 maart 2023 worden aangehaald. In die zaak ging het om de vraag of de betrokkene had voldaan aan de suppletieverplichting door het gespecificeerd vermelden van de omzetbelastingschuld in (jaarstukken die zijn gevoegd bij) de aangiften vennootschapsbelasting. De Hoge Raad overweegt dat weliswaar door het op deze wijze vermelden van de omzetbelastingschuld niet wordt voldaan aan de suppletieverplichting, maar dat wel sprake is van een pleitbaar standpunt. Het hof had namelijk geoordeeld dat de betrokkene wel aan die verplichtingen kon voldoen op deze wijze en aldus heeft het hof de betrokkene op rechtskundige gronden in het gelijk gesteld.
Hieruit kan worden afgeleid dat er zeker in het complexe fiscale recht, ook in de wijze van invullen van een aangiftebiljet onder omstandigheden, een rechtskundig oordeel kan zijn gelegen en dus sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt.

## 9. Opzet en adviseursverweer

In de vorige Tour werd in dit verband uitvoerig stilgestaan bij het feit dat in het fiscale strafrecht het schenden van de onderzoeksplicht nogal eens ten grondslag wordt gelegd aan het aannemen van opzet.
In 2025 zagen we in een aantal zaken verweren naar voren komen waarin de belastingplichtige betwist dat hij opzettelijk heeft gehandeld vanwege het feit dat hij een professional heeft ingeschakeld die zorg droeg voor de aangiften en/of administratie. In een zaak van rechtbank Overijssel[39] voerde de verdachte aan dat hem geen verwijt kon worden gemaakt omdat hij '*te allen tijde boekhouders heeft ingehuurd om te bewerkstelligen dat de administratie en de belastingaangiften op een goede manier werden gedaan en voltooid.*' Om die reden zou hem geen opzet kunnen worden verweten.

35 Rb. Overijssel 11 december 2025, ECLI:NL:RBOVE:2025:7272.
36 Hof 's-Hertogenbosch 3 juli 2025, ECLI:NL:GHSHE:2025:1864.
37 HR 8 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1096.
38 HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:491.
39 Rb. Overijssel 23 januari 2025, ECLI:NL:RBOVE:2025:356.

De rechtbank overweegt in reactie op dit verweer dat uit het dossier niet blijkt dat de verdachte 'te allen tijde boekhouders heeft ingehuurd'. Maar zelfs als daar wel van wordt uitgegaan, dan is niet gesteld en gebleken '*dat verdachte deze boekhouders tijdig alle benodigde gegevens heeft verstrekt én dat die boekhouders vervolgens fouten hebben gemaakt bij hun werkzaamheden waardoor niet verdachte (als feitelijke leidinggever) maar alleen die boekhouders enig verwijt te maken valt. De stelling van de verdediging dat – zakelijk weergegeven – de Belastingdienst uit eigen beweging en zonder tussenkomst van verdachte bij genoemde boekhouders had moeten nagaan of zij beschikken over enige administratie van de rechtspersonen van verdachte en, zo ja, over welke, vindt geen steun in het recht*.'
Wanneer een verdachte zich aldus wil vrijpleiten door naar zijn adviseur te verwijzen, dan zal van de verdachte mogen worden verwacht dat hij een dergelijk standpunt ook daadwerkelijk onderbouwt.
In een zaak die voorlag bij gerechtshof 's-Hertogenbosch[40] werd de belastingplichtige vervolgd voor het niet doen van aangifte. De verdediging voerde aan dat de belastingplichtige zich had laten bijstaan door een 'gerenommeerd' adviseur en dat de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat deze zou zorg dragen voor het nakomen van de fiscale verplichtingen.
Alhoewel het hof vaststelt dat de verdachte de van de Belastingdienst ontvangen uitnodiging heeft doorgezet aan de adviseur, is dit volgens het hof onvoldoende om erop te vertrouwen dat de aangifte (tijdig) zal worden ingediend. Daarbij betrekt het hof dat deze werkwijze ook in het verleden van kracht zou zijn geweest en dat er ook over eerdere jaren niet, dan wel niet-tijdig aangifte zou zijn gedaan en dat er over die jaren al verzuim- en vergrijpboetes waren opgelegd. Onder die omstandigheden had de verdachte moeten twijfelen aan de zorgvuldige taakvervulling van de betreffende adviseur. Opvallend is dat de verdachte hier tevens nog had verklaard dat de betreffende adviseur hem had verzekerd dat de aangifte(n) tijdig waren verzonden en dat sprake was van fouten aan de zijde van de Belastingdienst. Ook dat redt deze verdachte niet. Het hof stelt dat vanwege het feit dat over meerdere jaren (ambtshalve) aanslagen met boetes, uitnodigingen, herinneringen en aanmaningen binnenkwamen, het op de weg van de verdachte had gelegen om contact op te nemen met de Belastingdienst om een en ander te verifiëren en zich ervan te vergewissen dat de aangifte(n) daadwerkelijk waren gedaan. Door dit niet te doen, kan de belastingplichtige voorwaardelijk opzet worden verweten.
In dit verband is ook een blik op de fiscale rechtspraak interessant. Daarin komen we immers hetzelfde 'opzet'-begrip tegen als in het strafrecht. Regelmatig wordt er met betrekking tot de aanwezigheid van opzet een zogenoemd 'adviseursverweer' gevoerd. Ook de fiscale kamer van de Hoge Raad ging in 2025 nog een keer in op de samenwerking die van een belastingplichtige en zijn adviseur mag worden verlangd. Daartoe is allereerst het kader dat de Hoge Raad al in 2023 uiteenzette relevant:

'Indien de belastingplichtige zich voor het doen van aangifte laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen, mag die belastingplichtige vertrouwen op de juistheid van de door die adviseur opgestelde aangifte indien die belastingplichtige alle informatie waarvan hij in redelijkheid mocht aannemen dat die voor het opstellen van die aangifte was benodigd, aan die adviseur heeft verstrekt. Dan kan namelijk niet worden gezegd dat de belastingplichtige bij de samenwerking met de adviseur niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd.'[41]

Wat er precies van de belastingplichtige mag worden verwacht zal van geval tot geval verschillen. Ook de werkafspraken en verwachtingen tussen de adviseur en de belastingplichtige kunnen in dit verband relevant zijn. De Hoge Raad voegde hier in het arrest van 19 december 2025 aan toe:

'De belastingplichtige die – in weerwil van afspraken of daaruit voortvloeiende verwachtingen over en weer – nalaat de adviseur de hier bedoelde informatie op een zodanig tijdstip te verstrekken dat deze tijdig de aangifte kan opstellen, mag niet erop vertrouwen dat de door de adviseur opgestelde aangifte juist en volledig is. Het is aan de belastingplichtige die zich erop beroept dat hij mag afgaan op de juistheid van de door zijn adviseur gedane aangifte, om de feiten te stellen en, bij betwisting, aannemelijk te maken die meebrengen dat hij de hiervoor bedoelde vereiste zorg heeft betracht.'

Voor het aantasten van het opzet aan de zijde van de belastingplichtige wordt dus zowel in het strafrecht als in het fiscale recht de lat behoorlijk hoog gelegd. De belastingplichtige zal moeten bewijzen dat hij een adviseur had en dat sprake was van een zorgvuldige samenwerking waarbij stukken tijdig en volledig werden aangeleverd.

## 10. Verschoningsrecht

Al in de vorige Tour werd aandacht besteed aan de ontwikkelingen ten aanzien van het (fiscaal) verschoningsrecht. Ook dit jaar bleek het verschoningsrecht een actueel thema. In meer algemene zin kan worden gewezen op de 'Aanwijzing waarborgen professioneel verschoningsrecht (2025A001)' die afgelopen jaar werd opgesteld door het College van procureurs-generaal. In deze aanwijzing is de procedure nader uitgewerkt die moet worden gevolgd bij het aantreffen van verschoningsgerechtigd materiaal.
In de Tour van vorig jaar werd, indachtig het onderwerp van deze bijdrage, het verschoningsrecht met name belicht vanuit de fiscale relevantie. In dat verband werd toen inge-

40 Hof 's-Hertogenbosch 10 april 2024, ECLI:NL:GHSHE:2025:1069.

41 HR 13 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:26.

gaan op twee conclusies. Het ging om een conclusie van advocaat-generaal Koopman over de reikwijdte van het fair play-beginsel[42] en om een conclusie van advocaat-generaal Spronken over de vraag of het verschoningsrecht op stukken wordt opgegeven wanneer deze stukken in een andere – bijvoorbeeld fiscale – procedure zijn ingebracht.[43] Op het arrest over het fair play-beginsel moeten we nog wachten. In de zaak waarin advocaat-generaal Spronken conclusie nam, werd in 2025 wel arrest gewezen.

De Hoge Raad oordeelde in het lezenswaardige arrest van 25 maart 2025[44] over de betreffende zaak. Het ging om een advocaat die in een fiscale procedure stukken had ingebracht. Deze stukken werden vervolgens op grond van art. 43c Uitvoeringsregeling Awr door de Belastingdienst verstrekt aan de FIOD en het Openbaar Ministerie. Het Openbaar Ministerie gebruikte deze stukken in een daaropvolgend strafrechtelijk onderzoek. De betrokken advocaat deed ten aanzien van de stukken een beroep op het verschoningsrecht. De Hoge Raad oordeelt dat '*de omstandigheid dat een advocaat een stuk waarin gegevens zijn opgenomen waarover zijn verschoningsrecht zich uitstrekt, heeft ingebracht in een fiscale procedure niet met zich brengt dat het verschoningsrecht ten aanzien van de betreffende gegevens wordt prijsgegeven in relatie tot een (mogelijk) latere strafrechtelijke procedure*.'

> Of het verschoningsrecht blijft voortduren, is dan afhankelijk van de keuze van de rechter voor opname van bepaalde passages in de uitspraak

Wel kan het inbrengen van gegevens in een fiscale procedure ertoe leiden dat de rechter die gegevens later (gedeeltelijk en in geanonimiseerde vorm) in het vonnis opneemt, waardoor deze gegevens met het vonnis openbaar kunnen worden. Als dat zo is, dan komt aan die gegevens het vertrouwelijk karakter te ontvallen, aldus de Hoge Raad. Alhoewel wij het inhoudelijke oordeel van de Hoge Raad, dat op geheimhoudersstukken het verschoningsrecht blijft rusten, volledig onderschrijven, kan de geformuleerde uitzondering in de praktijk wel een wat vreemde uitwerking hebben. Voor de vraag in hoeverre het verschoningsrecht blijft voortduren, wordt dan immers de keuze van de rechter voor opname van bepaalde passages in de uitspraak al dan niet redengevend.[45] Ook de vraag of de uitspraak daadwerkelijk wordt gepubliceerd, is voor het van kracht blijven van het verschoningsrecht van belang. Op de website van de Rechtspraak is opgenomen dat het 'de ambitie is om alle uitspraken te publiceren'.[46] Daaruit volgt al wel dat thans nog niet alle uitspraken worden gepubliceerd. Voor het publiceren van alle uitspraken is de benodigde capaciteit nog niet beschikbaar, aldus de mededelingen op de website. Dit capaciteitsissue bepaalt nu dus deels of bepaalde stukken geheim moeten blijven.

In de praktijk is het arrest met enthousiasme door advocaten ontvangen. Aan de zijde van het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst brengt het evenwel een aantal (praktische) problemen met zich mee. De werkwijze waarin vrijwel het integrale fiscale dossier bij een besluit tot strafrechtelijke vervolging door de Belastingdienst aan de FIOD werd verstrekt, wordt hiermee immers doorkruist. Doorgaans bevat een dergelijk dossier immers brieven, correspondentie en processtukken van en met advocaten. Als daarop het verschoningsrecht blijft rusten, moet het dossier dus van die stukken worden ontdaan.

Uit een latere procedure blijkt dat het Openbaar Ministerie daarvoor thans een oplossing vindt door aan het arrest van de Hoge Raad een beperkte uitleg te geven. In de betreffende procedure neemt het Openbaar Ministerie het standpunt in dat het arrest van de Hoge Raad alleen van toepassing is wanneer het latere strafrechtelijke onderzoek niet ziet op een fiscaal delict. In de zaak waar het om ging, zag het strafrechtelijk onderzoek op overtreding van de Wet op de kansspelbelasting. Wanneer iemand na een fiscale procedure wordt vervolgd voor een fiscaal delict, dan is er volgens het Openbaar Ministerie sprake van een gesloten systeem van informatiedeling dat volledig wordt 'beheerst' door de Awr.

Bijzonder aan deze insteek is dat vervolging voor fiscale feiten vrijwel altijd samengaat met de vervolging voor een commuun delict (zoals bijvoorbeeld valsheid in geschrifte, witwassen of deelname aan een criminele organisatie). Wordt de redenering van het Openbaar Ministerie gevolgd, dan kan de informatie van geheimhouders dus voor de vervolging van het fiscale delict (art. 69 Awr) worden gebruikt, maar voor de overige feiten niet. Bovendien – en wellicht belangrijker – heeft de Hoge Raad een algemene rechtsregel geformuleerd en kan in het arrest geen enkele aanwijzing worden gevonden voor een beperkte(re) uitleg.

Het voorgaande laat onverlet dat ook een rechter-commissaris van de rechtbank Amsterdam meent dat het arrest van de Hoge Raad geen betrekking heeft op een vervolging voor een fiscaal feit volgend op een fiscale procedure. Uit een gepubliceerde beslissing van deze rechter-commissaris volgt dat hij overwoog: '*In deze zaak doet zich echter de bijzonderheid voor dat de informatie is verstrekt in het kader van de vaststelling van de hoogte van de belastingschuld en (dus) de beoordeling van de juistheid van de ingediende verzoeken tot teruggave van dividendbelasting, terwijl de verdenking op precies die gedraging ziet*.'[47]

Volgens de rechter-commissaris hoefde het strafrechtelijk dossier dus niet geschoond te worden op stukken die eerder door de advocaat in een fiscale procedure waren ingebracht. De rechtbank Amsterdam verklaarde een klaagschrift over

42 Conclusie A-G Koopman 20 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1402.

43 Conclusie A-G Spronken 3 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1301.

44 HR 25 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:456.

45 Vgl. ook de noot van P.A.M. Mevis en S.C.W. Douma bij HR 25 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:456, *NJ* 2025/314.

46 https://www.rechtspraak.nl/Uitspraken/Paginas/Meer-en-verantwoord-publiceren.aspx

47 Beslissing rechter-commissaris 19 augustus 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:7308.

deze kwestie niet-ontvankelijk omdat hierover volgens de rechtbank niet op grond van art. 552a Sv kan worden geklaagd.[48] Cassatie tegen deze beslissing is aanhangig.

Rechtbank Amsterdam[49] oordeelde inhoudelijk over een zaak waarin een dataset uit een Nederlands strafrechtelijk onderzoek naar dividendstrippen werd verstrekt aan de autoriteiten in twee andere Europese landen. De dataset was eerder onder regie van de rechter-commissaris geschoond en de daarin aanwezige geheimhoudersinformatie was 'uitgegrijsd'. Uitgrijzen wil zeggen dat de gegevens niet daadwerkelijk worden verwijderd maar wel onleesbaar worden gemaakt. Door het maken van een kopie voor de buitenlandse autoriteiten waren alle geheimhouderstukken weer zichtbaar geworden en daarmee vrijelijk aan de buitenlandse autoriteiten verstrekt.

De rechtbank is van oordeel dat er onvoldoende waarborgen in acht zijn genomen om ervoor zorg te dragen dat bij de opsporing betrokken personen geen kennis kunnen nemen van geheimhoudersinformatie. De wijze waarop de schoning in deze zaak is uitgevoerd, is in zoverre onvoldoende. Ook moet het Openbaar Ministerie logbestanden verstrekken waarin is weergegeven welke bewerkingen er door de FIOD ten aanzien van de data zijn verricht.

In reactie op de klacht van de verdediging dat het uitgrijzen van informatie überhaupt onvoldoende is om de geheimhouding te waarborgen, overwoog de rechtbank dat het daadwerkelijk verwijderen van de data onmogelijk is, omdat daarmee de integriteit van de dataset zou worden aangetast. Die overweging is niet zonder meer begrijpelijk gelet op de problemen in de praktijk die ook uit de hierna te behandelen uitspraken volgen.

Dat het uitgrijzen van stukken vaker tot problemen leidt, in de zin dat stukken (later) weer zichtbaar worden, volgt ook uit de zaak die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 15 april 2025.[50] Uit de onderliggende feiten die zijn opgenomen in het arrest blijkt dat ook in die zaak eerder uitgegrijsde stukken door het inladen in een andere tool dan de tool die de FIOD gebruikte, weer volledig zichtbaar werden. Ook hier werkte het systeem van uitgrijzen dus niet en waren de stukken niet definitief ontoegankelijk geworden.

> Uitgegrijsde stukken werden door het inladen in een andere tool dan de tool die de FIOD gebruikte weer volledig zichtbaar

Over deze problematiek ging ook de zaak die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 2025.[51] In die zaak had de rechtbank eerder geoordeeld dat de waarborgen die het Openbaar Ministerie had gesteld om gegevens definitief ontoegankelijk te maken onvoldoende waren. Met name omdat er geen waarborgen zouden zijn geweest voor het maken van een kopie van de gegevens, terwijl gegevens bij het verrichten van die handeling weer zichtbaar zouden zijn geworden. De Hoge Raad casseerde in de zaak omdat de rechtbank niet had vastgesteld welke personen een dergelijke handeling zouden kunnen verrichten. Daarbij betrok de Hoge Raad dat uit het proces-verbaal van de terechtzitting bleek dat de officier ter zitting had gezegd dat alleen 'digitale medewerkers geheimhouding' gegevens weer toegankelijk kunnen maken. Het is maar zeer de vraag of deze mededeling juist is aangezien uit de hiervoor aangehaalde zaken reeds blijkt dat door het maken van een kopie gegevens weer zichtbaar werden en dat het maken van een dergelijke kopie ook kan worden verricht door andere personen dan de geheimhouders-medewerkers van de FIOD.

Hieruit volgt dus wel dat er de nodige problemen spelen rondom het (definitief) uitgrijzen van geheimhoudersstukken. Een mogelijke oplossing zou kunnen zijn dat de integrale dataset bij de rechter-commissaris beschikbaar blijft, waarbij er een kopie aan het onderzoeksteam kan worden verstrekt waarin de geheimhoudersgegevens wel daadwerkelijk zijn vernietigd. Daarmee kan het risico dat uitgegrijsde data toch weer zichtbaar worden voor het onderzoeksteam daadwerkelijk worden voorkomen.

In een zaak bij rechtbank Rotterdam kwam de vraag aan de orde of opgenomen vertrouwelijke communicatie in een bedrijfspand door een rechter-commissaris moest worden geschoond, nadat was gebleken dat zich daarin gesprekken met een geheimhouder bevonden. Het Openbaar Ministerie was van mening dat de opnamen onder 'regie' van het Openbaar Ministerie zelf konden worden geschoond, weliswaar door een geheimhouder-officier. De rechtbank oordeelde echter dat de tussenkomst van de rechter-commissaris in dat verband was vereist.[52]

Er werd dit jaar tevens een aantal arresten gewezen over de zeer uitzonderlijke omstandigheden waaronder er een inbreuk kan worden gemaakt op het verschoningsrecht. Deze zijn niet specifiek relevant voor de fiscale praktijk en zullen hier niet verder inhoudelijk worden behandeld, maar voor de volledigheid zij in dit verband verwezen naar Hoge Raad 18 februari 2025,[53] Hoge Raad 25 maart 2025[54] en Hoge Raad 9 december 2025.[55]

Het verschoningsrecht is dus nog steeds actueel en gelet op de discussies over de uitleg van de reikwijdte van het arrest van de Hoge Raad van 25 maart 2025 en de problemen rondom het uitgrijzen, zal het dat ook in 2026 nog wel blijven. Ook kijken wij met belangstelling uit naar het arrest van de Hoge Raad over het fair play-beginsel. Ook dat arrest zou grote gevolgen kunnen hebben voor de (informatie-uitwisselings)praktijk in het fiscale strafrecht.

48 Rb. Amsterdam 2 december 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:9497.
49 Rb. Amsterdam 2 december 2025, ECLI:NL:RBAMS:2025:9504.
50 HR 15 april 2025, ECLI:NL:HR:2025:578.
51 HR 1 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1030.
52 Rb. Rotterdam 6 november 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:13651.
53 HR 18 februari 2025, ECLI:NL:HR:2025:302.
54 HR 25 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:446.
55 HR 9 december 2025, ECLI:NL:HR:2025:1788.

## 11. Onrechtmatig bewijs

In het verlengde van het hiervoor behandelde onderwerp was er het afgelopen jaar ook het nodige te doen om uitwisseling van gegevens tussen verschillende instanties en de gevolgen daarvan voor de bewijsvoering.
In een arrest dat werd gewezen in de eerste maand van 2025[56] ging de Hoge Raad in op het 'zozeer indruist'-criterium. Dit criterium wordt door de Hoge Raad al jaren gehanteerd om te beoordelen of informatie die strafrechtelijk op onrechtmatige wijze is verkregen, niettemin voor de heffing als bewijs kan worden gebruikt. Dat materiaal mag niet worden gebruikt wanneer het gebruik van de onrechtmatig verkregen informatie '*zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht*'.
In de zaak uit 2025 ging het om een schenkingsakte die was verkregen tijdens een strafrechtelijke doorzoeking. Niet in geschil was dat de akte onrechtmatig was verkregen omdat de rechter-commissaris die toestemming had gegeven voor de doorzoeking onvolledig was geïnformeerd. Een correctieproces-verbaal was niet bij de aan hem verstrekte stukken gevoegd. De Hoge Raad overweegt onder verwijzing naar een arrest uit 2015[57] dat bij de toepasselijkheid van het 'zozeer indruist'-criterium '*niet van belang is of het gaat om bewijsmiddelen waarvan de inspecteur zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen*'. Het gebruik is slechts dan niet toegestaan indien *'(i) artikel 6 EVRM daartoe dwingt, of (ii) die bewijsmiddelen zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht*'.
De Hoge Raad laat het oordeel van het hof in stand dat '*de enkele omstandigheid dat het correctieproces-verbaal ten onrechte niet aan de rechter-commissaris ter beschikking is gesteld, nog niet de conclusie rechtvaardigt dat de schenkingsakte op een zodanige wijze is verkregen dat is voldaan aan het zozeer-indruist criterium. De verantwoordelijkheid voor het ter beschikking stellen van het correctieproces-verbaal aan de rechter-commissaris lag bij het Openbaar Ministerie en niet bij de Inspecteur*.' Volgens het hof is er geen sprake van een aanzienlijke schending van een belangrijk strafvorderlijk voorschrift of rechtsbeginsel waarvoor bewijsuitsluiting als rechtsstatelijke waarborg is geboden. Daar komt bij dat het hof het ongewis acht of de rechter-commissaris een andere beslissing zou hebben genomen wanneer hij wel volledig was geïnformeerd.
Advocaat-generaal Koopman heeft in 2025[58] conclusie genomen in een zaak waarin hetzelfde thema aan de orde was. Het ging in die zaak om iemand die onveraccijnsde sigaretten voorhanden had. Dit was aan het licht gekomen nadat politieambtenaren aan de betreffende persoon hadden meegedeeld dat zij bevoegd waren de lading te doorzoeken. Zowel het hof als advocaat-generaal Koopman concluderen – weliswaar op andere gronden – dat die mededeling onrechtmatig was omdat er op dat moment (nog) geen bevoegdheid bestond om de lading te doorzoeken. Na die mededeling had de belanghebbende zijn verzet ten aanzien van het doorzoeken van de lading gestaakt en waren de onveraccijnsde sigaretten aangetroffen.
Het hof heeft in de onderliggende uitspraak aan het 'zozeer indruist'-criterium getoetst en geoordeeld dat door de politieambtenaren zeer onzorgvuldig en laakbaar is gehandeld door aan de betrokkene mee te delen dat er een bevoegdheid tot doorzoeken bestond. Volgens het hof is de bewijsuitsluiting in dit geval gerechtvaardigd en noodzakelijk. Advocaat-generaal Koopman legt in zijn conclusie het 'zozeer indruist'-criterium langs de lat van de strafrechtelijk bewijsuitsluiting op grond van art. 359a Sv. Volgens de advocaat-generaal lijken beide kaders op elkaar en moet het gaan om bewijsvergaring '*die zozeer onrechtmatig is, dat uitsluiting van het bewijs moet plaatsvinden, ook al vond de onrechtmatige bevoegdheidsuitoefening plaats buiten de verantwoordelijkheidssfeer van het Openbaar Ministerie*'. De strafrechtelijke benadering spreekt de advocaat-generaal aan omdat het niet uit zou moeten maken of informatie bestuursrechtelijk of strafrechtelijk onrechtmatig verkregen is.
Volgens de advocaat-generaal ligt de lat voor 'zozeer onrechtmatig' hoog. Dit moet er volgens de advocaat-generaal toe leiden dat het oordeel van het hof wordt gecasseerd. De mededeling van de politieambtenaren zou niet van zodanige aard kunnen worden geacht dat een belangrijk voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden dat het bewijs dient te worden uitgesloten voor de belastingheffing.
Als deze conclusie door de Hoge Raad wordt gevolgd, dan zal een geslaagd beroep op het 'zozeer indruist'-criterium nog zeldzamer worden dan het thans al is. In dit geval gaat het om een directe onjuiste mededeling die resulteert in een onrechtmatige doorzoeking door de betreffende verbalisanten. Zij realiseren hier dus hun eigen onrechtmatige bewijsvergaring. Als dergelijke handelingen van onvoldoende gewicht zijn om fiscaal effect te sorteren, dan is het de vraag welke handelingen nog wel als 'zozeer indruisend' worden aangemerkt. Bovendien staat een dergelijke vergevingsgezindheid haaks op het in de hand werken van normconform gedrag. Het wachten is op de Hoge Raad.
In een strafrechtelijk arrest van 1 juli 2025[59] kreeg de strafkamer 'bijstand' van de vicevoorzitter van de belastingkamer en nam, voorafgaand daaraan, een advocaat-generaal bij de belastingkamer conclusie. In de onderliggende zaak stond (de uitleg van) een bilateraal belastingverdrag centraal. Het hof had in de aan het arrest ten grondslag liggende uitspraak het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging van een belastingplichtige voor het schenden van de informatieverplichting. De reden daarvoor was dat het Openbaar Ministerie gebruik

56 HR 31 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:154.
57 HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.
58 Conclusie A-G Koopman 11 juli 2025, ECLI:NL:PHR:2025:782.
59 HR 1 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1033.

had gemaakt van gegevens die via de Belastingdienst waren verkregen van de Duitse autoriteiten. Bij het verstrekken van de gegevens aan de Nederlandse Belastingdienst was door de Duitse autoriteiten overwogen dat deze gegevens alleen voor de belastingheffing mochten worden gebruikt. De Hoge Raad overweegt dat de toestemming in het e-mailbericht, vanwege de verwijzing naar het belastingverdrag Nederland-Duitsland, aan de hand van het juridisch kader in het verdrag moet worden ingevuld. Volgens de Hoge Raad kan onder dit gebruik tevens worden verstaan het gebruik van de gegevens in mogelijk tot bestraffing leidende procedures.
Opvallend in deze procedure is nog wel dat de Hoge Raad afsluitend overweegt dat '*uit de feiten en omstandigheden ook niet kan volgen dat in dit geval sprake was van "gebruik" van de gegevens voor de(ze) strafprocedure. De strafrechtelijke vervolging ziet immers louter op het niet voldoen aan het verzoek om informatie*.' Dit is een wat vreemde redenering omdat het vrij waarschijnlijk is dat de uit Duitsland verkregen informatie (waaruit volgt dat de belastingplichtige een buitenlandse rekening aanhield) ook in de procedure over het niet voldoen aan de informatieplicht 'gebruikt' zal worden. Juist uit die informatie volgt immers dat de belastingplichtige zijn informatieverplichting heeft geschonden.[60]

## 12. Procesafspraken

In de vorige Tour werd al stilgestaan bij de zich snel ontwikkelende praktijk van het maken van procesafspraken. Ook fiscale strafzaken lenen zich goed voor een afdoening via procesafspraken vanwege de vaak lange duur van deze onderzoeken. Dit kan een reden zijn om uiteindelijk een afwikkeling die met het Openbaar Ministerie overeengekomen is, voor te leggen aan de rechter. Eén van de voordelen (en overigens ook voorwaarden) van procesafspraken is efficiëntie. Er kan tijdswinst worden behaald doordat er bijvoorbeeld (i) afstand wordt gedaan van onderzoekswensen en (ii) er geen uitgebreide inhoudelijke behandeling hoeft plaats te vinden. Een zaak die wordt afgedaan door middel van een procesafspraak levert ook een aanzienlijk korter vonnis of arrest op. Hierdoor is het doorgaans ook moeilijker de inhoudelijke casus volledig te overzien.
De feitenrechter dient bij de beoordeling van procesafspraken een aantal factoren in acht te nemen. De rechter moet onder andere onderzoeken of de verdachte vrijwillig, op basis van voldoende en duidelijke informatie, is gekomen tot een ondubbelzinnige beslissing om mee te werken aan het afdoeningsvoorstel en afstand te doen van verdedigingsrechten en zich bewust is van alle rechtsgevolgen. Daarnaast is (in beginsel) vereist dat de verdachte ter zitting aanwezig is en voorzien is van rechtsbijstand. Voorts dienen de procesafspraken te voldoen aan de eisen van art. 6 EVRM.

In een zaak bij de rechtbank Rotterdam[61] werd een verdachte die gebruik had gemaakt van afroomsoftware veroordeeld voor het verstrekken van onjuiste informatie aan de Belastingdienst en het niet voldoen aan de verplichting tot het voeren van een administratie. In de procesafspraak is overeengekomen dat de verdachte voor deze feiten een taakstraf moet uitvoeren van 120 uur waarvan 60 uur voorwaardelijk. De rechtbank bekrachtigt deze afspraak in het vonnis, maar overweegt wel dat daarbij – anders dan de officier van justitie in zijn afweging had gedaan – rekening wordt gehouden met de overschrijding van de redelijke termijn. Onderaan de streep doet dit de verdachte geen 'pijn', maar de rechtbank achtte klaarblijkelijk wel een hogere taakstraf passend en geboden voordat daarop een korting vanwege het overschrijden van de redelijke termijn in acht werd genomen.
In de zaak van de VOF waarover de rechtbank[62] op diezelfde dag uitspraak deed, wijkt de rechtbank explicieter af van de gemaakte afspraken. In die zaak waren de VOF en de officier overeengekomen dat een geldboete zou worden opgelegd van € 25.000 waarvan € 12.500 voorwaardelijk. De rechtbank verlaagt dit bedrag naar € 15.000 omdat er in de afspraak onvoldoende rekening zou zijn gehouden met (i) het feit dat er een vaststellingsovereenkomst was gesloten met de Belastingdienst waarbij ook reeds een vergrijpboete van € 2.000 was voldaan, (ii) de boete voor rekening zou komen van de vennoten en er rekening moest worden gehouden met de draagkracht van die vennoten en (iii) de schending van de redelijke termijn.
Het is bestendige jurisprudentie dat de rechter niet gebonden is aan procesafspraken.[63] In voornoemd geval wordt niet in aanzienlijke mate afgeweken van de gemaakte afspraken. Dat neemt niet weg dat partijen het over de uitkomst op voorhand eens waren. Door af te wijken van die uitkomst, kan voor één van de partijen de noodzaak ontstaan een rechtsmiddel aan te wenden. Daarmee zal de tijdswinst die voor beide partijen doorgaans een belangrijke reden zal zijn geweest om überhaupt procesafspraken te maken niet kunnen worden gerealiseerd. Alhoewel het in dit geval om een beperkte verlaging van de straf gaat, kunnen de afwijkingen ook significanter zijn. In een arrest van hof 's-Hertogenbosch deed een dergelijk geval zich voor.[64] In de daaraan voorafgaande uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant[65] werd in afwijking van een gemaakte procesafspraak de verdachte veroordeeld tot een gevangenisstraf van 48 maanden in plaats van de in de procesafspraak overeengekomen 33 maanden. Zowel het Openbaar Ministerie als de verdachte tekenden appel aan naar aanleiding van deze uitkomst. Het hof overwoog, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2022, dat het de rechter vrijstaat van de sanctie af te wijken. Het hof loste de zaak echter op door alsnog te

60 HR 1 juli 2025, ECLI:NL:HR:2025:1033, *BNB* 2025/124, m.nt. G.J.M.E. de Bont.

61 Rb. Rotterdam 20 maart 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:4919.
62 Rb. Rotterdam 20 maart 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:4916.
63 HR 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252 en HR 8 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1361.
64 Hof 's-Hertogenbosch 22 januari 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:208.
65 Rb. Zeeland-West-Brabant, ECLI:NL:RBZWB:2023:1038.

overwegen dat de straf van 33 maanden passend en geboden was en kon worden gevolgd. Dergelijke uitkomsten ten aanzien van de strafoplegging maken dat de keuze voor procesafspraken nog steeds onzeker en daarmee moeizaam is.

De rechtbank Den Haag[66] bevestigde een procesafspraak in een zaak waarin een verdachte accountant-boekhouder een bedrag van bijna € 660.000 had verduisterd van het bedrijf waar hij werkzaam was. De procesafspraak houdt in dat de verdachte wordt veroordeeld tot een taakstraf van 240 uur en een geheel voorwaardelijke gevangenisstraf van 12 maanden. Daarnaast wordt de vordering van de benadeelde partij voor een bedrag van € 147.726 toegewezen met oplegging van de schadevergoedingsmaatregel.

In beginsel geldt voor een benadelingsbedrag tussen de € 500.000 en € 1.000.000 dat een gevangenisstraf tussen de 18-24 maanden het uitgangspunt is. Dit is opgenomen in de zogenoemde oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken.[67] De straf die in dit geval wordt opgelegd, wijkt daar dus aanzienlijk van af. Daarbij kent de rechter, blijkens de uitspraak, groot gewicht toe aan de belangen van de benadeelde partij: '*De op te leggen schadevergoedingsmaatregel en de daaraan verbonden gijzeling bij wanbetaling, maakt dat de benadeelde nu zicht krijgt op het sluiten van dit boek*.' Alhoewel ook wij een dergelijk belang erkennen, levert dit wel een wat vreemde uitkomst op. Juist het feit dat de verdachte de benadeelde partij al deze jaren niet betaalde, lijkt de rechter een zetje te geven bij het accepteren van de procesafspraak waarin een bijzonder lage straf wordt opgelegd in verhouding tot het benadelingsbedrag.

Hof Den Haag achtte bij het volgen van procesafspraken juist van belang dat de verdachte de benadeelde partij volledig schadeloos had gesteld.[68] In deze zaak ging het om een verdachte die aanzienlijke bedragen had onttrokken aan een stichting en door de rechtbank was veroordeeld tot een gevangenisstraf van 24 maanden met aftrek van de tijd die in voorarrest werd doorgebracht (31 dagen). De procesafspraak hield in dat de verdachte een gevangenisstraf kreeg opgelegd gelijk aan de duur van het voorarrest en voor het overige een volledig voorwaardelijke straf en een geldboete. Deze afspraak werd door het hof gevolgd waarbij gewicht toekwam aan het compenseren van de benadeelde partij, publicitaire aandacht (en de negatieve gevolgen daarvan voor de verdachte), de overschrijding van de redelijke termijn en de gezondheidssituatie van de verdachte. Ook hieruit volgt dat de straf die wordt opgelegd 'middels' procesafspraken aanzienlijk lager is dan in eerste aanleg.

Een andere reeks noemenswaardige arresten is die van het gerechtshof Amsterdam van 26 maart 2025.[69] Daarin wordt door het hof ingegaan op het belang dat onderhandelingen over procesafspraken in megazaken tijdig plaatsvinden. Een te geringe tijdswinst of efficiëntie kan een reden zijn om niet mee te gaan in de voorgestelde procesafspraken. Het hof overweegt in dat verband: '*Alhoewel de meeste efficiëntiewinst behaald wordt indien procesafspraken reeds vóór een eventuele regiezitting tot stand komen, is voorstelbaar dat dit na een eerste regiezitting plaatsvindt. In dat laatste geval is immers de omvang van het nader te verrichten onderzoek (grotendeels) bekend en mag van zowel de verdediging als het Openbaar Ministerie verwacht worden dat zij in staat zijn om een kosten/baten-analyse ten aanzien van die procesafspraken te maken*.'

Het verdient dus aanbeveling eventuele mogelijkheden tot het maken van procesafspraken tijdig te verkennen.

Een zaak die officieel niet in de paragraaf 'procesafspraken' thuishoort, maar die daar wel tegenaan 'schuurt', is een zaak van rechtbank Overijssel van 17 november 2025.[70] In die fraudezaak verzochten het Openbaar Ministerie en de verdediging gezamenlijk aan de rechter het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk te verklaren in de vervolging. Na het moment van aanvangen van het onderzoek ter terechtzitting was er tussen het Openbaar Ministerie en de verdachte een transactieovereenkomst gesloten waarin was opgenomen dat de verdachte een geldsom zou voldoen en onbetaalde arbeid zou verrichten. Ook was een vaststellingsovereenkomst met de fiscus gesloten en waren de verplichtingen daarin nagekomen.

De rechtbank slaat acht op het feit dat er sprake is van een forse overschrijding van de redelijk termijn; de zaak was ter terechtzitting aangevangen op 15 januari 2018. Na die datum hadden er verschillende zittingen plaatsgevonden waarop er beslissingen werden genomen over de voorlopige hechtenis en had er nader onderzoek plaatsgevonden. Door de meervoudige kamer werd over dat proces onvoldoende regie gevoerd. Deze combinatie van factoren brengt volgens de rechtbank mee dat 'in deze zaak enig te respecteren strafvorderlijk belang bij voortzetting van de vervolging is komen te ontvallen'. Alhoewel er na het aanvangen van het onderzoek ter terechtzitting formeel geen ruimte meer is om tot een transactieovereenkomst te komen, heeft de officier daarmee wel het vertrouwen gewekt dat de verdachte niet verder zal worden vervolgd. Ook die omstandigheid weegt de rechtbank mee. Om die reden wordt het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging.

De strategie waarin er – ondanks het aanvangen van het onderzoek ter terechtzitting – alsnog een transactieovereenkomst wordt gesloten, is een risicovolle exercitie. De rechter is aan een verzoek tot niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie immers niet gebonden. In een eerdere reeks zaken van rechtbank Zeeland-West-Brabant[71] waarin een soortgelijke handelwijze was gekozen, overwoog de rechtbank dat zij hiermee 'had geworsteld'. De rechtbank stelt vast dat er moet worden gehandeld volgens de wet en die wet biedt geen mogelijkheid om na aanvang

66 Rb. Den Haag 14 november 2025, ECLI:NL:RBDHA:2025:21452.

67 https://www.rechtspraak.nl/sitecollectiondocuments/orientatiepunten-en-afspraken-lovs.pdf.

68 Hof Den Haag 8 april 2025, ECLI:NL:GHDHA:2025:1013.

69 Bijvoorbeeld hof Amsterdam 26 maart 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:777.

70 Rb. Overijssel 17 november 2025, ECLI:NL:RBOVE:2025:6657.

71 O.a. Rb. Zeeland-West-Brabant 9 december 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:8391. Vgl. ook Rb. Zeeland-West-Brabant 28 maart 2025, ECLI:NL:RBZWB:2025:1779.

van onderzoek ter terechtzitting een zaak af te wikkelen door het sluiten van een transactie. Omdat de afspraken in die zaak tot stand waren gekomen voordat er een duidelijk kader bestond voor het maken van procesafspraken, zag de rechtbank dit 'door de vingers' en werd toch meegegaan in de verzochte niet-ontvankelijkheidsverklaring van het Openbaar Ministerie.

## Uitgeleide

Wat ook dit jaar weer opvalt is dat er veel zaken zijn waarin het gaat om feiten uit een (ver) verleden. In dat licht is de vlucht die procesafspraken de afgelopen jaren hebben genomen, een verklaarbare. De vraag is wel of dat een wenselijke is. Onzes inziens zou het inmiddels uitgebreide sanctiearsenaal in het fiscale boeterecht een efficiënter en slagvaardiger alternatief kunnen bieden.

**Over de auteurs**

**Mr. R. (Robin) Vosman**
Werkzaam als juridisch medewerker bij De Bont advocaten.

**Mr. A.B. (Annabel) Vissers**
Werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten.