

Basiscursus Fiscaal Strafrecht

- BijzonderStrafrecht Academie
- 11 oktober 2016

Henk van der Werff

Wiebe de Vries

- *Chronologisch*
- Deel I (formeel):
 - - Verplichtingen belastingplichtige;
 - 'Opsporingsbevoegdheden';
 - 'Sfeerovergang'/ una via;
 - Nemo tenetur (EHRM ↔ HR)
 - 'Selectie': Protocol AAFD
 - wat kan je er (niet meer) mee.

- Deel II (materieel):
 - Strafbaarstellingen in de AWR;
 - Opzet;
 - Pleitbaar standpunt;
 - Strekkingsvereiste;
 - Inkeer;
 - Specialis art. 69, lid 4, AWR / 225 en 326Sr;
 - Afdoeningsmodaliteiten

- Niet-strafrechtelijke domein: 'toezicht'
- → Informatie verplichtingen
- - Bevordert uitvoerbaarheid regelgeving
- Juist in kader prop./subs.
- - Kan leiden tot (sfeer)overgang naar punitief domein → zelfincriminatie?

- Eenieder is gehouden de door de Inspecteur gevraagde gegevens of inlichtingen te verstrekken/inzage te verschaffen die van belang kunnen zijn:
- 47 (1 sub a/b) AWR: eigen belastingplicht
- 53 (1 sub a/b) AWR: eigen inhoudingsplicht
- 53 (1 sub a/b) AWR: belastingheffing van derden
- 52 AWR: administratieplicht

Opsporingsbevoegdheden

- Art 81 AWR: te allen tijde bevoegd tot inbeslagneming, zij kunnen daartoe hun uitlevering vorderen.
 - Niet afhankelijk van heterdaad,
 - Ook aan verdachte (HR NJ 1989, 390 en 1997, 232)
 - Koppeling aan ingevolge Sv voor inbeslagneming vatbare voorwerpen
 - Verhouding tot 96c Sv? Uitzonderingen, verschoningsgerechtigden?

Art. 83 AWR

- Toegang tot elke plaats, voor zover redelijkerwijs voor vervulling van hun taak nodig is
- Algemene wet op het binnentreden van toepassing
- Combi artt. 81 en 83 AWR is geen doorzoekingsbevoegdheid
- Jurisprudentiële oprekking door de jaren heen

- Strijd met nemo tenetur?
- Naast elkaar gebruik van controle- en opsporingsbevoegdheden is mogelijk (NJ 1989,390), mits waarborgen (cautie): sfeerovergang

- Funke EHRM 25 februari 1993, LJN AW2060
- Na 'criminal charge' geen dwang tot inzage in *documenten* (ook Serves EHRM 20 oktober 1997)
 - Niet toegestaan is 'the bringing of a prosecution
 - with a view to obtaining incriminating *documents*
 - from the accused himself'.
- HR anders: BNB 2008/159: (bankafschrift ≠ afhankelijk van de wil, ook HR 24-4-15).

- Saunders EHRM 17 december 1996, LJN ZB6862
- Info uit controle gebruikt voor criminal charge.
- Nemo tenetur ziet “*primarily*” (HR: uitsluitend?) op zwijgen.
- Niet onttrekken aan info-verplichting bij wilsonafhankelijk materiaal.

- J.B. EHRM 3 mei 2001
 - Info voor naheffing én voor boeteoplegging. Niet verstrekken *bescheiden* leidde tot boete.
 - Bescheiden in bezit belastingplichtige: nemo tenetur van toepassing (i.t.t. Saunders!!!)
- Weh EHRM 8 april 2004 (overzichtsarrest)
 - Nemo tenetur ziet op zowel voor als na charge.
 - Boetedreiging bij niet-voldoen infoverplichting mag mits geen criminal charge.

- Shannon EHRM 4 oktober 2005
- Na criminal charge onderzoek ontneming (met spreekplicht).
- 'very real likelihood' dat info voor strafzaak zou worden gebruikt: nemo tenetur.
- Uitsluiting bewijs in boete-/strafzaak ≠ rechtvaardiging spreekplicht

- Jalloh EHRM 11 juni 2006
- 'real evidence' vs 'Saunders-materiaal': "The principle against self-incrimination (in its broader sense)" vs (in principe) alleen zwijgerecht.
- 'In its broader sense' wordt gebaseerd op de fiscale zaken Funke en J.B.!

- Chambaz EHRM 5 april 2012
- Doorwerking nemo tenetur doorwerking in controle fase: de *kans* dat door dwang verkregen wilsafhankelijk materiaal (later) wordt gebruikt voor punitief doel + dwang = strijd nemo tenetur.
- Ook: Marttinen EHRM 21 april 2009: 'garantie'
- (*"The Court also notes that the Government did not refer to any domestic case-law which would have authoritatively excluded the later admission in evidence against the applicant of any statements made by him in the enforcement inquiry."*)

- Nog geen 'criminal charge': burger moet meewerken aan toezicht, ook indien voor hem nadelig. Strikte Saunders-uitleg.
- Na/zicht op criminal charge: aldus verkregen materiaal is uit den boze (infringement). Idem verplichting tot zelf-incriminatie. Tenzij verplichting materiaal betreft dat bestaat, onafhankelijk wil verdachte en waarvan handhavende overheid weet dat het bestaat. (DNA, adem, bloed, bekende documenten).
- In its broader sense?

- *“Wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, mag niet worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige*
- *Zou dit laatste toch gebeuren, dan dient de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden”*
- Ook: ECLI:NL:HR:2015:1129

- Strijd met Marttinen ('garantie')?
- Strijd met Funke/Weh ('documenten')?

- Klacht EHRM (Van de Weerelt, EHRM 9 juli 2015, *NTFR* 2015/2927): zo lang geen (definitieve) charge (omdat de vergrijpboeten nog niet definitief vast stonden), geen schending nemo tenetur

- ECLI:NL:HR:1117: kwalificatie van materiaal als 'wilsonafhankelijk' dan wel 'wilsafhankelijk' is verbonden aan de aard van het materiaal.
- ECLI:NL:2015:3354: materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte = wilsonafhankelijk
- Hof A'dam/AG Wattel: mogelijkheid verkrijgen bescheiden met/ zonder medewerking van de betrokkene

- HR:
 - Strikte Saunders toepassing
 - Geen 'garantie' (Marttinen):
 - Dwang uitgeoefend op moment dat garantie er nog niet is. Gijzeling en dwangsommen niet toegestaan tot burger verzekering heeft geen gebruik in punitieve procedure. Nemo tenetur stelt plicht terzijde.
 - Civiele rechter 'bepaalt' of 'verstaat'. Probleem doorgeschoven naar punitieve rechter waar gedwongen bewijsuitsluiting geboden is.

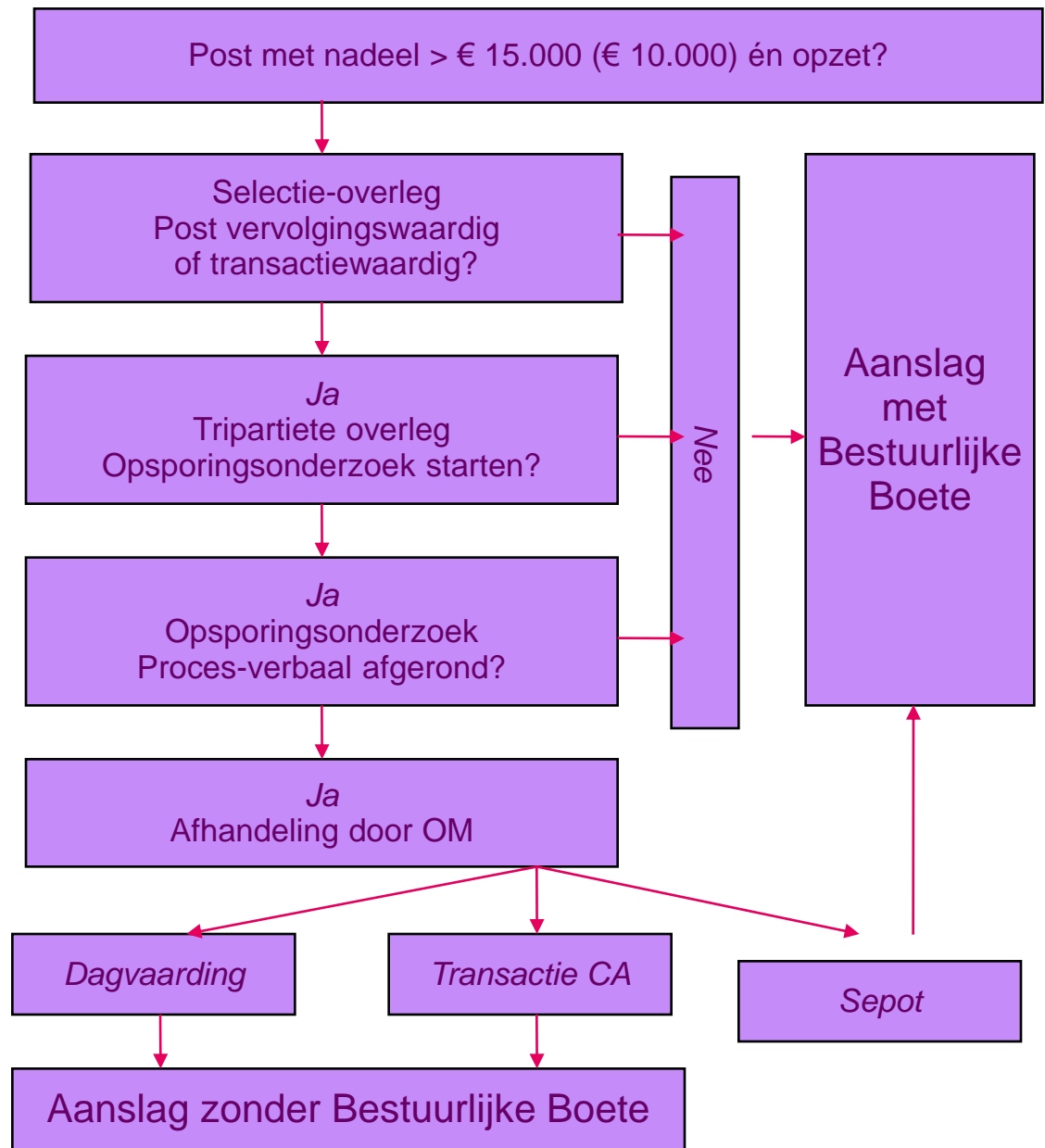
- - HR 24 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:161
- *"(...) die clausulering bestaat voor het onderhavige geval hierin dat aan de afwijzing van het verzoek tot ontslag uit verzekerde bewaring de restrictie wordt verbonden dat door verzoeker te verstrekken inlichtingen uitsluitend worden gebruikt ten behoeve van de afwikkeling van het faillissement.*
- *Indien die inlichtingen desondanks zouden worden gebruikt voor doeleinden van strafvervolging dan komt het oordeel welk gevolg moet worden verbonden aan schending van door de rechter gestelde restrictie toe aan de rechter die over de bestraffing beslist."*

- Onjuiste aangifte + opzet?
- → Òf administratiefrechtelijke afdoening (boete, BBBB)
- Òf strafrechtelijke afdoening
- NB: *naast* naheffing versch. belasting

- **Administratieve afdoening:**
 - Omkering bewijslast
 - (vergrijp)boete is (in beginsel!) % van verschuldigde belasting
 - Geen gevangenisstraf
 - Niet openbaar

- **Strafrechtelijke afdoening:**
 - 'Stapelen' straffen, meer
 - daadse samenloop
 - Al snel (hoge) gevangenisstraffen (LOVS)
 - Openbaar (in principe ook bij strafbeschikking want publicatie)

- Ten laste is gelegd:
 - 1. Onjuist doen van aangifte IB '09 (69 AWR), nadeel € 80K;
 - 2. Vervalsen aanvragen WKO '10 + 11 (225, lid 1 Sr), nadeel 30K.
- → Automatisch Sr vervolging?



Nieuwe regels voor aanmelding en afdoening van fiscale delicten.

Nodig want:

- Strafrecht staat in verbinding met andere vormen van handhaving, toezicht en nalevingsbevordering, is geen geïsoleerd instrument
- Meer zaken vanuit een thema in het strafrecht om een bepaald maatschappelijk effect te bereiken
- Meer behoefte aan een snelle, flexibele besluitvormingsprocedure voor thema's, snelle acties en bijzondere zaken met uitstraling
- Bestaande (grenzen in de) richtlijnen leiden tot te veel administratieve handelingen
- Voorkomen van procedurele fouten door minder formele voorschriften
- Behoeftte aan procedure over afstemming bij voordeelsontneming

- Drempelbedragen komen in het Besluit Bestuurlijke Boeten
- TPO heet afstemmingsoverleg. Geen formeel selectie overleg meer, zaken worden rechtstreeks in het afstemmingsoverleg gebracht
- Nadeel € 100.000 of meer: aanmelding voor strafrechtelijke vervolging als tevens sprake is van opzet
Nadeel minder dan € 100.000: aanmelding als sprake is van opzet en een of meer wegingscriteria daartoe aanleiding geven
- Wegingscriteria: aspecten aangevuld met "Mate van impact op de maatschappij en evenwichtige rechtshandhaving" en "Thematische aanpak"
- Beschrijving strafbeschikking (is uitgangspunt bij het "kleine" omissiedelict Niet doen van aangifte)
- Procedure inzake voordeelsontneming (afstemming bij voordeel > € 5.000)

Protocol AAFD wegingscriteria: a. evenw. rechtshandhaving

- a. Evenwichtige rechtshandhaving
- *"een evenwichtige rechtshandhaving ziet op rechtshandhaving in het kader van normhandhaving of normbevestiging met het oog op grotere achterliggende te beschermen rechtsbelangen."*
 - Gevaar gezondheid
 - Schaden 'zwakkeren'
 - → openbare verantwoording

- b. Status verdachte/voorbeeldfunctie
-
- - relatie tussen de status en het gepleegde strafbare feit (?)
- - de actuele status ten tijde van de beslissing in het afstemmingsoverleg (?)
- samenloop tussen de aspecten 'status verdachte' als adviseur en 'medewerking adviseur': één aspect (?)
- → hoeveelheid aspecten ook van belang?

- c. Recidive
 - Alleen bij veroordeling / (geëffectueerde) strafbeschikking/ vergrijpboete fiscaal, toeslagen- of douanedelict/ financieel (niet-belastingdienst gerelateerd) delict
 - oud feit < 5 jr. < pleegdatum nieuw feit
- (moment: onherroepelijk worden)

- d. Verhaal onmogelijk
- Als het opleggen van een bestuurlijke boete geen zijn heeft omdat deze niet kan worden geïnd.

- Blijkt dit uit het dossier?
- Heeft de belastingdienst invorderingsmaatregelen ondernomen?
- (overdracht aan SVB?)
- Wat te doen als ter zitting de fiscale schuld
- alsnog is ingelost? Voor moment dagvaarden?

- e. Combinatie fiscaal (of toeslagen- of douane-) delict met een of meer niet-fiscale delicten
 - = *alle* commune delicten? ('die in verband kunnen staan')
 - Valse factuur geven bij valse aangifte ≠ combi
 - Valse factuur in administratie + valse aangifte = combi
- Witwassen: Protocol is wassen neus!
- 'Spookverdenking' tijdens TPO:
ECLI:NL:GHAMS:2016:3284

- f. Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur
- Belastingdienst dient te onderbouwen:
 - 3^e was op de hoogte van de fraude
 - 3^e heeft medewerking verleend

- g. Slagvaardigheid ('contra-argument' voor Sr. afdoening)
 - Voorziene duur Sr zaak (te) lang?
 - Verdachte kan een boete betalen?
- (toch) administratieve boete
- Vanwege niet-openbaar belang en rechtsgelijkheid moet dit gemotiveerd worden

- h. Geen bestuurlijke boete, anders dan door verjaring, mogelijk
 - In douanezaken waar geen bestuurlijke boeteoplegging mogelijk is
 - Als deelnemer die niet over de kwaliteit beschikt maar ook moet worden aangepakt

- i. Waarheidsvinding
- - Als voor het 'rond krijgen' van een zaak Sr dwangmiddelen noodzakelijk zijn (taps, doorzoeking, etc.)

- j. Thematische aanpak
 - Acties gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden;
 - Acties gericht op bepaalde delicten

- Juiste toepassing en naleving richtlijnen?
- Hebben er 'brainstormsessies' bestaan?
- Wanneer is de Sr verdenking ontstaan (nemo tenetur/cautie etc.)?
- Achtergrond 'opknippen' in Sr vervolging en vergrijpboetes? RBDH in LJN AY8984 (wenselijk?)
- Welke richtlijn? Inbreng SO is leidend voor keuze richtlijn (BN7174, BU9525)
- Nadeel overige wegingsfactoren ten tijde TPO zijn leidend (ECLI:NL:GHAMS:2016:3284)
- → *is het Protocol sowieso een wassen neus?*

Art. 80 AWR, eigenaardigheid in fiscale strafrecht

- Wettelijke rol voor Belastingdienst bij vervolgingsbeslissing
 - Indien pv niet ingestuurd aan Ovj dan belastingdienst bij uitsluiting bevoegd strafbeschikking uit te vaardigen
 - Alle pv tzv fiscale delicten ingezonden bij Belastingdienst met (verplichte) doorzending aan Ovj indien (zie art. 80, 2 AWR):

1. indien de Belastingdienst vervolging wenselijk acht
2. indien inverzekeringstelling of VH is toegepast
3. indien een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetreden
4. met jurisprudentiële oprekking, de niet limitatieve opsomming in art. 80, de Ovj kan zichzelf bevoegd maken

- Voorkomen dubbele vervolging en bestraffing van fiscale delicten. In de AAFD richtlijnen is de afstemming tussen Belastingdienst en OM geregeld.
- Indien terzake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke (vergrijp)boete is opgelegd, dan wel een mededeling van niet-beboeting is verzonden, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging.
- Strafmaat: bestuurlijke boete in acht nemen?
 - Boete moet zien op zelfde feit als waarvoor wordt vervolgd! (ECLI:GHARL:2016:3001)

- **ECLI:NL:HR:2015:2978:** *opgelegde bestuurlijke boete staat niet aan strafvervolgning in de weg staat als strafvervolgning eerder is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen.*
- → *Vervolgingsmoment of moment van in kracht van gewijsde gaan?*
- **EHRM 27 januari 2015, nr. 17039/13 (Rinas vs. Finland).** De procedures kunnen naast elkaar lopen, maar zij hebben wel invloed op elkaar, met name als een van de twee inmiddels definitief en onherroepelijk is.

- Ene jaar vergrijpboete, andere jaar Sr vervolging/ Ene belastingsoort vergrijpboete, andere belastingsoort Sr vervolging?
- → Verschillende strafmodaliteiten
 - (dubbel genaaid hecht beter)
- OvJ moet duidelijkheid geven! (anders ontsluiting afstemmingsoverleg)
- Strafmaat: hoogte bestuurlijke boete weegt mee (HR 28 maart 2014)

De strafbaarstellingen in de AWR

- Beboetbare feiten *of* strafbare feiten
- Beboetbare feiten *en* strafbare feiten

Beboetbare feiten

- Verzuimboeten met een vast bedrag aan boete
 - ART. 67A, NIET, NIET TIJDIG AANGIFTE DOEN
 - ART. 67B, NIET, NIET TIJDIG AANGIFTE DOEN VAN AFDRACHT BELASINGEN
 - ART. 67C, NIET, NIET TIJDIG BETALEN VAN AFDRACHTBELASTINGEN OP AANGIFTE
 - ART. 67CA, NIET VOLDOEN AAN VERPLICHTINGEN

Beboetbare feiten

Vergrijpboeten: aan opzet te wijten

- ART. 67CC,
- ART. 67D, NIET, ONJUIST OF ONVOLLEDIG DOEN VAN AANGIFTE VAN BELASTING BIJ AANSLAG GEHEVEN
- ART. 67E,
- ART. 67F, NIET, GEDEELTELIJK NIET, NIET OP TIJD BETALEN VAN AFDRACHTBELASINGEN OP AANGIFTE

Strafbare feiten

– ART. 68

- NIET VERSTREKKEN VAN INLICHTINGEN
- NIET VOOR RAADPLEGING BESCHIKBAAR STELLEN
- IN VALSELIJK OPGEMAAKTE VORM BESCHIKBAAR STELLEN
- NIET VOEREN ADMINISTRATIE
- NIET BEWAREN VAN BOEKEN, ENZ.
- NIET VOLDOEN AAN ART. 52 AANGAANDE ADMINISTRATIE VOEREN
- ONJUISTE FACTUUR OF NOTA UITREIKEN
 - STRAFMODALITEIT HECHTENIS 6 MAANDEN
 - GB DERDE CATEGORIE

- ART. 69
- LID 1.
- OPZETTELIJK NIET VOLDOEN AAN DE OMISSIES
GENOEMD IN ART. 68 AWR, (MUV OPZETTELIJK IN
VALSE OF VERVALSTE VORM TER RAADPLEGING
BESCHIKBAAR STELLEN VAN BOEKEN, ENZ)
 - STRAFBEDREIGING GS 4 JAREN, GB 4DE
CATEGORIE OF INDIEN DIT HOGER IS EENMAAL
HET BEDRAG VAN DE TE WEINIG GEHEVEN
BELASTING

Administratieverplichting 52 AWR: ook valse stukken?

- ECLI:NL:HR:2005:AR8030: aan de fiscale administratieplicht als bedoeld in art. 52 AWR gekoppelde bewaarplicht zijn onjuiste of valse stukken niet uitgezonderd.
- ECLI:NL:PHR:2014:711 (gevolgd): stelling dat door het opnemen van de valse facturen in de bedrijfsadministratie heeft verdachte voldaan aan zijn wettelijke verplichting zoals neergelegd in art. 52 AWR en om die reden dient te worden ontslagen van alle rechtsvervolging, vindt geen steun in het recht.
- ECLI:NL:HR:2015:2920: herhaling AR8030

- ART. 69
- LID 2
- OPZETTELIJK EEN AANGIFTE ONJUIST OF ONVOLLEDIG DOEN
- OPZETTELIJK VALSE OF VERVALSTE BOEKEN OF BESCHEIDEN VOOR RAADPLEGING BESCHIKBAAR STELLEN
 - STRAFBEDREIGING GS 6 JAREN, GB 5DE CATEGORIE OF INDIEN DIT HOGER IS EENMAAL HET BEDRAG VAN DE TE WEINIG GEHEVEN BELASTING

- ART. 69A AWR
- BELASTING DIE OP AANGIFTE MOET WORDEN VOLDAAN OF AFGEDRAGEN OPZETTELIJK NIET, GEDEELTELIJK NIET, NIET TIJDIG BETALEN
 - STRAFBEDREIGING GS 6 JAREN, GB 5DE CATEGORIE OF INDIEN DIT HOGER IS EENMAAL HET BEDRAG VAN DE TE WEINIG GEHEVEN BELASTING

Resume

- beboetbare feiten en
- beboetbare feiten die tevens strafbare feiten opleveren

– Art. 69 AWR

- Kwaliteitsdelict?

- “een bij de belastingwet voorziene aangifte’
- “ingevolge de belastingwet verplicht zijnde ...”

LJN AU8286: bij de belastingwet voorziene aangifte in art. 69 AWR ziet op degene op wie de verplichting rust=kwaliteitsdelict

En op wie rust de verplichting:

De aangifteverplichting ontstaat pas eerst na uitreiking van een aangiftebiljet door de inspecteur.

versus

Een belastingplicht ontstaat door het bestaan van een belastbaar feit,

- Gevolg daarvan is dat derden alleen str. vervolgbaar zijn via deelneming
- ECHTER: LJN BP3746: ook een onverplichte aangifte op naam van een ander (ex art. 69, lid 2 oud) is een bij de belastingwet voorziene aangifte. Ic ging het om een T-biljet.
- Dus alleen wanneer derden (zonder wetenschap van een mogelijke belastingplichtige) aangiften doen, in alle andere gevallen de hoofdregel van AU8286 met mogelijkheden van deelneming

- “ingevolge de belastingwet verplicht zijnde ...”
- Die verplichting ontstaat rechtstreeks uit de wet en doordat de wet de inspecteur mogelijkheden geeft vragen te stellen of inzage te nemen in boeken en bescheiden
- Voorbeelden: administratieplicht, bewaren van boeken, factuur uitreiken, maar ook (opzettelijk) onjuiste of onvolledige inlichtingen of gegevens verstrekt/boeken in vervalste vorm voor raadpleging beschikbaar stelt

Alle vormen van deelneming aan fiscale delicten

- **Medeplichtigheid**
- Behulpzaam zijn bij het plegen van het misdrijf
- Gelegenheid, middelen of inlichtingen verstrekken tot het plegen van het misdrijf
- Dubbel opzet maar wel ‘slechts’ ondersteunend

- Dudok (LJN: BC5500)
- ‘verborgen optie/gumregel’ in computerkassaprogramma, waardoor bonnen kunnen worden gewist uit de omzetadministratie
- Verdachte bespreekt deze optie met klant en biedt later ondersteuning via ‘helpdesk’
- Hof Den Haag: medeplichtigheid tot het doen van een valse aangifte gelet op het onmiskenbare doen van de manipulatie

- Tussenpersoon Zwitserland (Hof DB, 22/6/2010, LJN: BM9142)

Verdachte bezoekt personen met niet gefiscaliseerd vermogen

- Geeft aan dat hij het zo kan regelen dat dit geld buiten zicht fiscus kan blijven
- Opent door zijn tussenkomst al dan niet gecodeerde 'witte' en 'zwarte' rekeningen in het buitenland
- Bespreekt daarna enige malen per jaar de resultaten van die rekeningen
- Hof: medeplichtigheid tot en bij het opzettelijk doen van onjusite aangifte, door gelegenheid te verschaffen en behulpzaam te zijn

Medeplegen

- Rechtspraak: nauwe en bewuste samenwerking
- Dubbel opzet: op gronddelict en op samenwerking
- Samenwerking moet intensief zijn, bijv. taakverdeling/afspraken/aanwezig zijn
- Ook afwezigheid kan medeplegen opleveren
- (containerdiefstal NJ 1984, 84)

Adviseur Guus H. (Hof DB, 4/3/2009 LJN: BH5081)

Afwentelen prive beleggingsverliezen op BV

Plan met grootaandeelhouder besproken, het is niet gebleven bij het aandragen van suggesties, er is actief uitwerking gegeven aan het plan door de benodigde gegevens te verstrekken, waardoor ten gevolge van die bijdrage de aangifte Vpb 2001 tnv de BV door ABAB (belastingadviseur) overeenkomstig het plan van verdachte was opgemaakt, door de grootaandeelhouder van de BV ondertekend en vervolgens ingediend bij de fiscus.

- Levert medeplegen op

Voorwaardelijk opzet in fiscaal strafrecht

- NJ 1956, 652: blind ondertekenen of ondertekening voorafgaand aan invullen blijef?

Wel VW opzet

- LJN AO6301: uitbesteding aan admi-kantoor? Ic alle relevante stukken in handen van admi-kantoor gesteld.
- Eigen handelen boekhouders, dan geen VW opzet bij verdachte
- BV8538: Boekhouders hebben verdachte gezegd dat zij niet de volledige administratie hadden. Dan bij verdachte Vw opzet op onjuiste aangifte

Van belang blijft opzet op moment waarop de aangifte is gedaan.
(dus niet met terugwerkende kracht de wetenschap toekennen)

- VW opzet bij belastingadviseur RBOBR:2013:6490
- Gelet op fiscale expertise van verdachte (als belastingadviseur) wist of kon verdachte weten dat zijn stelling dat voornoemde aantekening uit de vakstudie ook op hem als ongehuwd samenwonende partner van toepassing was, geen steun vond in het recht. Door desondanks over te gaan tot indiening van deze aangifte heeft verdachte de aanmerkelijke kans bewust aanvaard.
- RBOBR:2013:4422: "Daarbij is van belang acht te slaan op de bijzondere kennis van verdachte als registeraccountant, van wie mag worden verwacht dat hij op de hoogte is van de vigerende regelgeving en rechtspraak van de inkomstenbelasting."
- RB: overleg het met de Belastingdienst is aangewezen

- 69a AWR per 1 januari 2014
 1. Degene die opzettelijk de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn betaalt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig betaalde belasting.
 2. Artikel 69, zesde lid, is van overeenkomstige toepassing ('Garantenstellung').
 3. Niet strafbaar is degene die de ontvanger tijdig heeft verzocht uitstel van betaling te verlenen of die onverwijld nadat gebleken is dat het lichaam niet tot betaling in staat is schriftelijk mededeling heeft gedaan aan de ontvanger.

BBBB paragraaf 4-2:

"Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.

Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven."

- ECLI:NL:GHAMS:2015:4880.
- *"Van een pleitbaar standpunt kan geen sprake zijn nu het hof geen geloof hecht aan de verklaring van de verdachte dat hij kon menen dat (...)."*

- Strafrecht: subjectief (HR 06/03/12):

"Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat indien de verdachte het verweer voert ... van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt, de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was (vgl. HR 8 februari 2005, LJN AR3719). Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdachte, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was, stuit het verweer reeds op die vaststelling af."

- Fiscaal verschuiving naar subjectief (?)
(BW7156):

"3.5 ... Hoewel het middel terecht erover klaagt dat het Hof zich niet heeft uitgelaten over belanghebbendes stelling dat hij een pleitbaar standpunt had, kan ook die klacht niet tot cassatie leiden, aangezien dat standpunt blijkens het middel geen betrekking had op belanghebbendes gedragingen bij het doen van de hiervoor vermelde aangiften, op grond van welke gedragingen het Hof het voor de boetes vereiste opzet heeft aangenomen."

- Zie ook: HR 12/7/2013, BNB 2013/200.

- **Conclusie Wattel: ECLI:NL:PHR:2016:897**
(overzicht!)
- Niet beslissend is welke ideeën of argumenten (if any) de belastingplichtige had toen hij in zijn aangifteformulier een standpunt innam, maar dat het er om gaat of er (al dan achteraf) zodanige argumenten zijn aan te voeren dat het (objectief) niet lichtvaardig zou zijn geweest om de aangifte te doen zoals gedaan als de belanghebbende toen die argumenten had bedacht. Een latere, of andere, onderbouwing van een standpunt in de aangifte is mogelijk.
- → *strekingsvereiste?*

- Bestanddeel 'onjuiste aangifte'
- Opzet (subjectief!)
- AVAS

- Separate strafuitsluitingsgrond?

Strekingsvereiste

- Tot voor 1998: indien daarvan het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven
- Na 1998: indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven.
- Zowel voor als na 1998 betreft het een geobjectiveerd bestanddeel.

Wetsvoorstel tbv wet 1998 had nog in zich het “oogmerk dat te weinig belasting wordt geheven”

- Geobjectiveerd bestanddeel, dwz dat het aan het schuldverband is onttrokken (zie oa HR 4 september 2007, LJN BA5810).
- HR:2001:ZD2493 "voor de beantwoording van de vraag of de gestelde gedraging ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven beslissend is of die gedraging naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat te weinig belasting wordt geheven." (*conclusie Wattel?*)
- Opzet dus alleen gericht op onjuistheid, ontijdigheid of onvolledigheid van de aangifte
- Hof A'dam (NG) 24 juni 2009: strekkingsvereiste niet bewezenverklaard omdat het doel niet was dat te weinig of geen belasting zou worden betaald, maar dat de fiscus tot uitbetaling overging ogv verzonnen aangifteformulieren OB 1968, dus feitelijk oplichting

Vervolg strekkingsvereiste

- GHARL:2013:4671

Verdediging voert aan dat over de gehele looptijd (waarover meerdere aangiftes zijn gedaan) geen nadeel **is** ontstaan

Hof zal per ten laste gelegde belastingaangifte bekijken of is voldaan aan het strekkingsvereiste

“elke afzonderlijke aangifte dient immers op zichzelf juist te zijn”

- Art. 69 lid 3 AWR: **INKEER**
 - ‘het recht op strafvervolgning op de voet van dit artikel vervalt, indien de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een of meer van de in art. 80 eerste lid bedoelde ambtenaren de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden’

De inkeerbepaling

- Recht op strafvervolgning
- Op de voet van dit artikel
- schuldige
- Alsnog juist en volledig aangifte doet
- Voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden
- De in art. 80 bedoelde ambtennaren
- De onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden

Recht op strafvervolgning

- OM-recht
- Vervolgingsuitsluitingsgrond
- Aannemelijk maken (zie uitsluitingsgronden)
- Indien aannemelijk dan OM nietontvankelijk
- Fiscale tegenhanger in 67n AWR: niet opleggen vergrijpboete

Op de voet van dit artikel

- Onjuist of onvolledig aangifte doen (69, tweede lid)
- Alle daarvoor in aanmerking komende delicten uit 69, eerste lid (opzettelijk niet of niet binnen de gestelde termijn doen van aangifte, (opzettelijk) niet verstrekken of onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen (68a)
- Enz

Schuldige

- In de betekenis van het gedaan hebben
- Geeft aanleiding tot preliminair verweer

Alsnog juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inl., gegev. of aanw. Verstrekt

- HR legt restrictief uit
- Het moet binnen de Belastingdienst geen zoekplaatje worden
- Dus duidelijk aangeven de intentie tot inkeer waarvan
- Partiele inkeer (kblux 1 rek ipv 5) neen
- Gefaseerde inkeer wel

- De bepaling heeft in beginsel een persoonlijke werking (HR:2006:AY6709, twee feitelijk leidinggevers, waarvan een inkeert)
- Ziet niet in eerste instantie op mededaders
- Eerder op normadressaten
- Maar ook op deelnemers die actief bijdragen dat alsnog aan de fiscale verplichting wordt voldaan
- Bij vervolging rechtspersoon en feitelijk leidinggevers kunnen zich derhalve allerlei situaties voordoen

Voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden

- Tijdstip van weten of vermoeden aannemelijk maken
- Dit uit gezichtspunt van de inkeerling
- Wetenschap of vermoeden bij belastingdienst is niet doorslaggevend
- Gaat om een feitelijke interpretatie, bijvoorbeeld een aangekondigd brancheonderzoek kan een geslaagd beroep in de weg staan, maar ook vragen aan de boekhouder
- Rekeningenproject

De in art. 80 genoemde ambtenaren

- Nu fiscale opsporingsambtenaren
- Voor de inwerkingtreding Besluit buitengewoon opsp.ambtenaar in 1994 waren alle ambtenaren van de Belastingdienst bevoegd tot opsporing en als zodanig de in 80 bedoelde ambtenaar
- Een restrictieve uitleg verhoudt zich niet met de strekking en geschiedenis van dit artikel
- Dus niet alleen opsporingsambtenaren

Onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden

- Ziet op bekendheid of toekomstige bekendheid bij de Belastingdienst

- Inkerende belastingplichtige (vaak vennootschap)
- Medepleger/medeplichtige? HR 22 mei 2001 (bevorderen inkeer)
- Feitelijk leidinggever? NJ 2007,411
- Medevennoot v.o.f.?

- 'KBL-brief' - vrijwillig en uit eigener beweging?
- Aankondiging boekenonderzoek?
- Oproep getuigenverhoor over strafzaak medeverdachte?

- **ECLI:NL:HR:2016:555**
- Inkeer in beginsel alleen belastingplichtige (en niet degene die kennelijk op enigerlei wijze heeft bijgedragen aan de aan de schuldige verweten gedraging). Uitzondering mogelijk als 'derde' de inkeer heeft bevorderd.
- → Dan ook geen witwasvervolging voor niet-normadressaat.

FIOD

kantoor Amsterdam

Telefoon (020) 687 7150

Telefax (020) 687 4202

Doorkiesnummer (020) 687 [REDACTED]

Datum

9 september 2013

Uw kenmerk

Kenmerk
[REDACTED]

> Postbus 58922

1040 EC AMSTERDAM

Betreft

Uitnodiging verhoor

Geachte [REDACTED]

Op 31 december 2009 heeft u zich, via uw advocaat mr. Jaeger, bij de Belastingdienst gemeld met het verzoek alsnog over de jaren 1997 tot en met 2008 een aanvulling te doen op de door u ingediende aangiften inkomstenbelasting en vermogensbelasting in verband met een (verzwegen) buitenlandse bankrekening.

De Belastingdienst heeft uw beroep op de zgn. inkeerregeling gehonoreerd en heeft van dit feit melding gemaakt bij het meldpunt Ongebruikelijke Transacties.

- Verhouding art. 69 AWR tot 225, lid 2 en 326 Sr
- *Indien een feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder de bepalingen van het eerste of tweede lid, als onder die van art. 225, lid 2 Sr, is strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2 uitgesloten*
- Vervolgingsuitsluitingsgrond (→ niet-ontv. OM)

- Kamerstukken II 1994-1995, 23 470, nr. 8, blz 210 (MvA):
- *Indien het gepleegde delict eveneens onder het toepassingsbereik van de 69 AWR valt, kan strafvervolgning op basis van de commune strafbepaling geen doorgang vinden op basis van een 'behoorlijk vervolgingsbeleid'*
- Inkeer, rol fiscus, strafmax. (toen).

ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739 (omzeilen):

vervalsen adm. opname valse facturen 225(1)

= voeren valse administratie 69(1) jo 68(1)d AWR)

want

= voorhanden hebben valse geschriften 225(2)

Nota n.a.v. Eindverslag:

Niet ook lid 1 want een eendaadse samenloop van het feit van art. 225 (1) Sr met een fiscaal misdrijf zou zich niet voordoen.

>RBZWB: opstellen valse facturen = niet op een juiste wijze voeren van een administratie.

GHSHE:2013:4472:

"Het is de uitdrukkelijke keuze geweest van de wetgever om die vervolgingsuitsluitingsgrond te beperken tot die gevallen waarin de TLL is toegesneden op art. 225, tweede lid WvSr. Het is niet aan de rechter om dit uit te breiden tot een vervolgingsuitsluitingsgrond in geval sprake is van een t.l.l. die is toegesneden op het eerste lid van art. 225 WvSr"

ECLI:NL:GHAMS:2014:3996

Art. 69, lid 2

- Opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte
- Opzettelijk boeken, bescheiden andere gegevensdragers of de inhoud daarvan in valse of vervalste vorm ter beschikking stellen

Art. 68, lid 1 jo 69, lid 1 (wat komt daarvoor in aanmerking?)

- Opzettelijk onjuist of onvolledig (schriftelijk) verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen;
- Onjuiste of onvolledige factuur verstrekken

Afdoeningsmodaliteiten

- Art. 80 AWR inzending PV fiscaal delict bij Bestuur tenzij

Door bestuur/contactambtenaar een

- Fiscale strafbeschikking

Ovj kan terugsturen om te handelen
overeenkomstig art. 76 AWR = thans de fiscale
strafbeschikking

- OM strafbeschikking
- Transactie
- Vervolging
- Sepot

Artikel 76 AWR

- De fiscale strafbeschikking vs de officiers strafbeschikking
- De transactie

Wet OM afdoening

- Introductie van de strafbeschikking en gefaseerd ingevoerd vanaf 1 februari 2008
- Vanaf 1 juli 2011 ook mogelijk bij fiscale delicten (art. 76 AWR)
- Overgangsrecht (art. XI Wet Omafdoening) transacties (ook op basis van 76 AWR) die voor in werking treden van deze wet zijn aangeboden blijven gelden

Art. 76 AWR

- Oplegging mogelijk van:
 - Geldboete
 - Aanwijzingen mbt
 - afstand voorwerpen
 - uitlevering voorwerpen
 - voldoening van een geldbedrag gelijk aan of lager dan het geschatte voordeel – met inbegrip van besparing van kosten – door verdachte verkregen d.m.v. of uit het strafbare feit
 - alsnog voldoen aan fiscale verplichting.

Art. 257a Sv

- Oplegging mogelijk van straffen en maatregelen
 - Taakstraf max. 180 uren
 - Geldboete
 - Onttrekking aan het verkeer
 - Betaling aan de staat tbv slachtoffer

Ook aanwijzingen

- Afstand van voorwerpen
- Uitlevering geschatte waarde van voorwerpen
- Voldoening geldbedrag aan staat ter gehele of gedeeltelijke ontneming WVV
- Storting in fonds geweldsmisdrijven
- Andere aanwijzingen

Geadresseerden

- Bij fiscale boete zijn dat de belastingplichtige/inhoudingsplichtige/medepleger/feitelijk leiding- opdrachtgever
 - Alleen diegene die wettelijk is gehouden tot het doen van de bij de belastingwet voorziene aangifte kan pleger van het delict zijn (HR 17/10/06)
- Bij fiscale strafbeschikking zijn dat alle hiervoor genoemden en ook medeplichtigen en uitlokkers

Verschillen strafbeschikking Fiscus en OM

- Taakstraf
 - OWV (in beide artikelen in de vorm van aanwijzing, hetgeen bevreemt gelet op art. 74 AWR)
 - Competentievraagstuk wanneer fiscus/wanneer OM
 - Art. 80 en 76 AWR
- OM in zaken met niet alleen fiscale delicten de strafbeschikking, maar ook nog de transactie

Rechtsbescherming

- Verplicht horen bij boete hoger dan 2000 euro
 - Bij OM strafbeschikking is aanvullend:
 - Bijstand door raadsman voorgeschreven
 - Voorgeschreven dat verslag moet worden gemaakt
 - Motiveringsplicht wanneer wordt afgeweken van uitdrukkelijk onderbouwde standpunten verdediging
- E.e.a. geldt **niet** bij de fiscale strafbeschikking

Executie

- van fiscale strafbeschikking door de Ontvanger via de Invorderingswet (let op, invorderingsrente verschuldigd)
- OM-strafbeschikking conform de algemene strafrechtelijke executieregels

Fiscale nadeelberekening

Van belang in het kader van delictsbestanddeel

- HR 26 juni 2001, LJN ZD2493: strafbaarstelling van handeling indien de te geringe heffing naar redelijke, uit objectieve omstandigheden af te leiden verwachting waarschijnlijk is. In dat kader heeft nadeelberekening een bewijsfunctie voor de vaststelling van een te geringe heffing

Van belang in het kader van de ontvankelijkheid

- Zie richtlijnen AAFD: minimaal nadeel 10.000 euro/15.000 euro en categorie-indeling (grens 125.000 euro)

Van belang in kader van strafmodaliteit,

- zijnde een gevangenisstraf,
- maar ook een geldboete van de vijfde categorie, dan wel, indien dit hoger is, eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting
- Daarmee is individualisering van de te weinig geheven belasting per aangifte van belang

- a. < € 10.000,-: 1 week – 2 mnd gs ov/ ts
- b. € 10.000,-- tot € 70.000,-: 2-5 mnd gs ov/ts
- c. € 70.000,-- tot € 125.000,-: 5-9 mnd gs ov/ts
+ gs vw
- d. € 125.000,-- tot € 250.000,-: 9-12 mnd gs
- e. € 250.000,-- tot € 500.000,-: 12-18 mnd gs
- f. € 500.000,-- tot € 1.000.000,-: 18-24 mnd gs
- g. € 1.000.000,-- en hoger: 24 mnd - max gs ov

Art 28 (1 sub 5^o) Sr ook bij valsheid in geschrifte en belastingfraude.

→ Beperking recidiverisico

Sinds 1-4-2010: 120 X opgelegd

Niet na-leving: art. 195 Sr (6 mnd/ boete cat. 3).

Inzake strafmodaliteit,

- wat zegt de HR over wat van belang is voor de op te leggen straf
- Vanwege de voorkeur om beperkt telaste te leggen

Uitleg

- Zie HR 26 oktober 2010, LJN BM9968

Hieruit valt af te leiden dat de strafmaat berust op een viertal pijlers

1. Bewezenverklaarde delicten
2. Niet telastegelegde feiten die ad info zijn gevoegd
3. Niet telastegelegde feiten die kunnen worden aangemerkt als omstandigheden waaronder de bewezenverklaarde feiten zijn begaan
4. onherroepelijke veroordeling zijnde nadere onderbouwing persoonlijke omstandigheden verdachte

- Onder ad 3
- Voorbeeld van Hof ter zake van veroordeling doodslag en openlijk geweld. Hof motiveerde hogere strafoplegging vanwege ook pogingen tot afpersing
- HR 2 november 2004, LJN AQ8466: indien het hof de pogingen tot afpersing met mishandeling en bedreiging heeft vermeld als een nadere uitwerking van de in aanmerking genomen omstandigheden waaronder het feit is begaan, is die redengeving zonder nadere – doch ontbrekende – motivering onbegrijpelijk

- Biedt deze jurisprudentie onderbouwing voor beperkt tII??
- Ja, als die redengeving maar begrijpelijk is gemotiveerd
- Een voorbeeld daarvan in HR 5 juli 2011, LJN BQ4276, betref fraude met aangiften ten invoer van spaarlampen met een onjuiste oorsprongcode

- In procesverbaal 87 aangiften uitgewerkt met gezamenlijk nadeel van 3.3 miljoen euro
- In TLL 12 aangiften waarvan 11 bewezenverklaard
- Middel: de klacht dat hof bij strafoplegging rekening heeft gehouden met andere feiten dan die bewezen zijn verklaard
- Motivering hof:
 - Dat in de tll slechts een beperkt aantal aangiften uit een groot aantal soortgelijke feiten is opgenomen
 - Dat met al deze aangiften tezamen vlgs. de Bel.dienst voor meer dan 3 miljoen euro aan antidumpingsheffing is ontdoken

HR:

Klaarblijkelijk is het hof ervan uitgegaan dat het OM de verdachte niet meer zal vervolgen ter zake van de overige zich in het dossier bevindende soortgelijke aangiften. Het hof heeft dit kunnen aannemen op grond van de omstandigheid, dat het OM, hoewel het aanleiding had kunnen vinden de verdachte mede ter zake van evenbedoelde soortgelijke feiten te vervolgen, niettemin heeft volstaan met de telastelegging van een beperkt aantal feiten. In zoverre faalt het middel

Wat volgt hieruit:

- Individualisering van het aantal soortgelijke onjuiste aangiften (in PV)
- Vermelding door OM
- Vermelding door OM van totaal nadeel van soortgelijke aangiften
- Vermelding door OM van definitieve afdoening van zulk een zaak op dit dossier met deze TLL

- Normadressaten in de art. 47 – 52 AWR en de informatieverplichtingen
- Art. 47 een ieder tbv zijn eigen belastingheffing
- Art. 48 ook een derde bij wie de gegevensdragers zich bevinden van degene die gehouden is deze aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen
- Art 52 administratieplichtigen zijn gehouden een administratie te voeren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen hieruit duidelijk blijken

- Bewaring relatief zeldzaam
- In kleinere zaken kan in vroeg stadium 'zaken worden gedaan' vanwege afweging groot onderzoek – relatief beperkt nadeel.
- Nadeel: afweging risico, kosten, duur en openbaarheid procedure tegen schikkingsvoorstel kan tot 'onrecht' leiden

- Wiebe de Vries
- Jaeger Advocaten-belastingkundigen
- devries@jaeger.nl
- 020-6760481