

Fiscaal Strafrecht

- 3 November 2023

Martin Lambregts

Wiebe de Vries

- Formele aspecten I
 - Controleonderzoek
 - Start strafrechtelijk onderzoek: FP, FIOD
 - Sfeerovergang, richtlijnen AAFD en Una Via
 - Doorzoeking, inbeslagname digitaal en fysiek en positie geheimhouderstukken
 - Informatieverplichtingen o.a. bevel uitlevering

- Formele aspecten II
 - Reikwijdte 47, 52 en 53 AWR
 - Informatiebeschikking en nemo tenetur
 - (Informeel) verschoningsrecht
 - Civiel kort geding
 - Opsporing en (afwijkende) dwangmiddelen

- Wijzen van Handhaving
 - Fiscale afdoening
 - Strafbeschikking (art. 257a lid 1 Sv)
 - Transactie (art. 74 Sr)
 - Strafvervolgning

- Materiële aspecten II
 - Opzet
 - Strekkingsvereiste
 - Inkeer art. 69 lid 3 AWR
 - Belang fiscale nadeelberekening
 - Samenloop
 - Ne bis in idem
 - Generalis-specialis

Controle door de Belastingdienst

Controle door de Belastingdienst

-boekenonderzoek (bepaalde periode, bepaalde onderdelen, (art. 47 jo. 50 AWR)

-bedrijfsbezoek (art. 50 AWR)

-waarneming ter plaatse

-derdenonderzoek (art. 53 AWR)

Vindplaats: (art. 47 AWR e.v.) verplichtingen ten dienste van de belastingheffing

Voorbeeld waarneming ter plaatse:

ECLI:NL:GHSHE:2018:1284

R.o. 2.6: Op 28 en 30 maart 2013 en 3, 7 en 12 april 2013 heeft de Belastingdienst bij het restaurant zichtwaarnemingen uitgevoerd. Daarbij is geteld hoeveel personen tussen 17:00 uur en 21:00 uur het restaurant zijn binnengegaan. De aantallen die de Belastingdienst heeft geteld, wijken af van de aantallen personen die volgens de kassagegevens op de desbetreffende dagen tussen genoemde tijdstippen in het restaurant hebben gegeten.

Waarneming ter plaatse:

'Klassieke' wtp vs. zelf bijvoorbeeld aankopen doen en controleren.

Grens?

Stelselmatige controle?

Derdenonderzoek:

Art. 53 AWR

- Aan wie?
- Over wie? Begrip derden. ABRvS3 mei 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1200, r.o. 9.1. en ECLI:NL:HR:2021:1595 (kort gezegd, ruim).
- SerievrAGEN kunnen ook (Stad Rotterdam HR 10 december 1974, 67574, NJ 1975/178)

Derdenonderzoek:

En soortgelijk:

ECLI:NL:GHSHE:2014:2803 SMSParking
(civiel kortgeding HB)

Mag 53 ook nog bij opsporings sfeer worden gebruikt? Weinig jurisprudentie, wel HR 26 april 1988, NJ 1989, 390: Ja, mits bepaalde waarborgen.

Overige

- Bijzondere bepalingen over verschoningsrecht (art. 53a AWR)
- Informatieverstrekking door overheidsorganen (art. 55 AWR). Zie ook [ECLI:NL:GHSHE:2020:2351](#).

Administratieve of strafrechtelijke afdoening

Onjuiste aangifte + opzet?

→ Òf administratiefrechtelijke afdoening (boete, BBBB)

→ Òf strafrechtelijke afdoening

NB: *naast* naheffing versch. belasting

Fiscale afdoening

- Fiscaalrechtelijke strafbare gedragingen kunnen vaak zowel bestuursrechtelijk als strafrechtelijk worden afgedaan.
- Una via: in beginsel punitieve sanctie via of bestuursrechtelijke weg of strafrechtelijke weg (art. 5:44 AWB). Niet altijd: ECLI:NL:HR:2015:2978. Maar wel: ECLI:NL:GHSHE:2021:1168 en ECLI:NL:NL:GHDHA:2020:1532.
- Uitgewerkt in BBBB en het Protocol AAFD, fiscaal nadeel belangrijk criterium.

Fiscale afdoening

- BBBB: melding bij boete-fraudecoördinator bij tenminste € 20.000 euro nadeel (paragraaf 15).
- De boete-fraudecoördinator beoordeelt of voor tenminste € 20.000 vermoedelijk sprake is van opzet.
- Problematiek nadeelberekening

Fiscale afdoening

- AAFD: belangrijk criterium fiscaal nadeel
- € 100.000 of meer, dan kan de zaak bij vermoeden van opzet worden aangemeld voor strafrechtelijke afhandeling.
- € 20.000 - € 100.000, dan gelden extra wegingscriteria (mate van impact, status verdachte, recidive, verhaal onmogelijk, combinatie van delicten, medewerking adviseur, slagvaardigheid, geen bestuurlijke boete mogelijk (douanedelicten), waarheidsvinding, thematische aanpak.
Voorbeeld:ECLI:NL:GHAMS:2021:1338

Selectie: **Protocol AAFD** (gepubliceerd beleid)

- Wanneer komt een zaak in aanmerking voor Sr. afhandeling? Voorkomen samenloop Sr afdoening – fiscaal administratieve afdoening
- ‘punitieve afdoening’
- ‘afpakken’
- Van ‘ultimum remedium’ naar ‘optimum remedium’

1. Selectieoverleg: transactie/vervolgingswaardig?

2. Afstemmingsoverleg (nieuwe TPO):
opsporingsonderzoek starten?

> € 100.000 nadeel + opzet;

< € 100.000 nadeel + opzet + aanv. wegingscrit.

→ Nadeel: te weinig geheven belasting + niet tijdig betaalde belasting (69a AWR)

→ Toetsmoment: afstemmingsoverleg

* RBAMS:2023:6175 (uitgangspunt: SWP-stukken
≠ processtukken want intern)

Fiscale strafbeschikking als:

- Opzettelijk niet of niet tijdig doen van aangifte voor de aanslagbelastingen (omissiedelict) + fiscaal nadeel niet (volledig) te berekenen + recidive ;
- Niet voldoen inlichtingen-, administratie- en medewerkingsverplichting ex art. 68 AWR
- Acties gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden;
- 'Tussenoplossing': strafbeschikking OM

art. 74 AWR: geen ontneming fiscale misdrijven
→ Protocol AAFD: verplichte afstemming

Andere delicten:

➤ € 5.000? → afstemming OM & belastingdienst

ECLI:NL:HR:2021:1703

- Veroordeling witwassen → ontneming
- Echter: wvv 'correspondeerde' met belastingnadeel → OM n-o!

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

- 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 een wassen neus?*

Ene jaar vergrijpboete, andere jaar Sr
vervolgning/ Ene belastingsoort vergrijpboete,
andere belastingsoort Sr vervolgning?

→ Verschillende strafmodaliteiten

(dubbel genaaid hecht beter)

- OvJ moet duidelijkheid geven! (anders ontsluiting afstemmingsoverleg)
- Strafmaat: hoogte bestuurlijke boete weegt mee (HR 28 maart 2014)

80(2) AWR:

- indien de Belastingdienst vervolging wenselijk acht;
- indien inverzekeringstelling of VH is toegepast;
- indien een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetreden;
- 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 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.

243 lid 2 Sv: opleggen van een bestuurlijke boete heeft de zelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving niet verdere vervolging

5:44 Awb: geen bestuurlijke boete indien tegen de overtreder wegens de zelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld én het onderzoek ter terechtzitting is begonnen

Let met name op samenloop bij verzuimboeten

- bij niet doen van aangifte: art. 67b AWR- 69 lid 1 AWR
- bij niet betalen van belasting: art. 67c AWR –69a AWR
- Na opleggen bestuurlijke boete kan er toch nog strafrechtelijk worden opgetreden na het volgen van de “nieuwe bezwaren” machtigingsprocedure via de RC

ECLI:NL:HR:2012:BV5577: zelfde gedraging?

Hetzelfde feit:

- juridische aard van de feiten (welk rechtsgoed wordt beschermd, strafmaxima (overtreding/misdrijf)
- Gedragingen van de verdachte

ECLI:NL:GHSHE:2019:2120

Verzuimboeten niet volledig betalen en niet tijdig indienen aangiften OB → OM n.o. niet doen aangiften OB

ECLI:NL:RBROT:2019:5997

niet doen aangiften = niet tijdig doen aangiften ≠
onjuist doen aangiften

ECLI:NL:HR:2022:364

- Verzuimboetes rechtspersoon
- Sr vervolging feitelijk leidinggevers
- Verschillende rechtssubjecten: geen una via
- Wel evt. strafmaat omdat DGA 2 x wordt getroffen

Mogelijkheid Sr. vervolging na boete, mits:

Nieuwe bezwaren (

ECLI:NL:HR:2022:364

Mogelijkheid Sr. vervolging na boete, mits:

- 'Nieuwe bezwaren' (verklaringen van getuigen of verdachte en stukken, bescheiden en processen-verbaal, welke later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht);
- Opsporingsonderzoek over nouveautés;
- Machtiging RC (anders n-o:
ECLI:NL:GHSHE:2021:1168)

Omvang fraude

Benadelingsbedrag van belang?

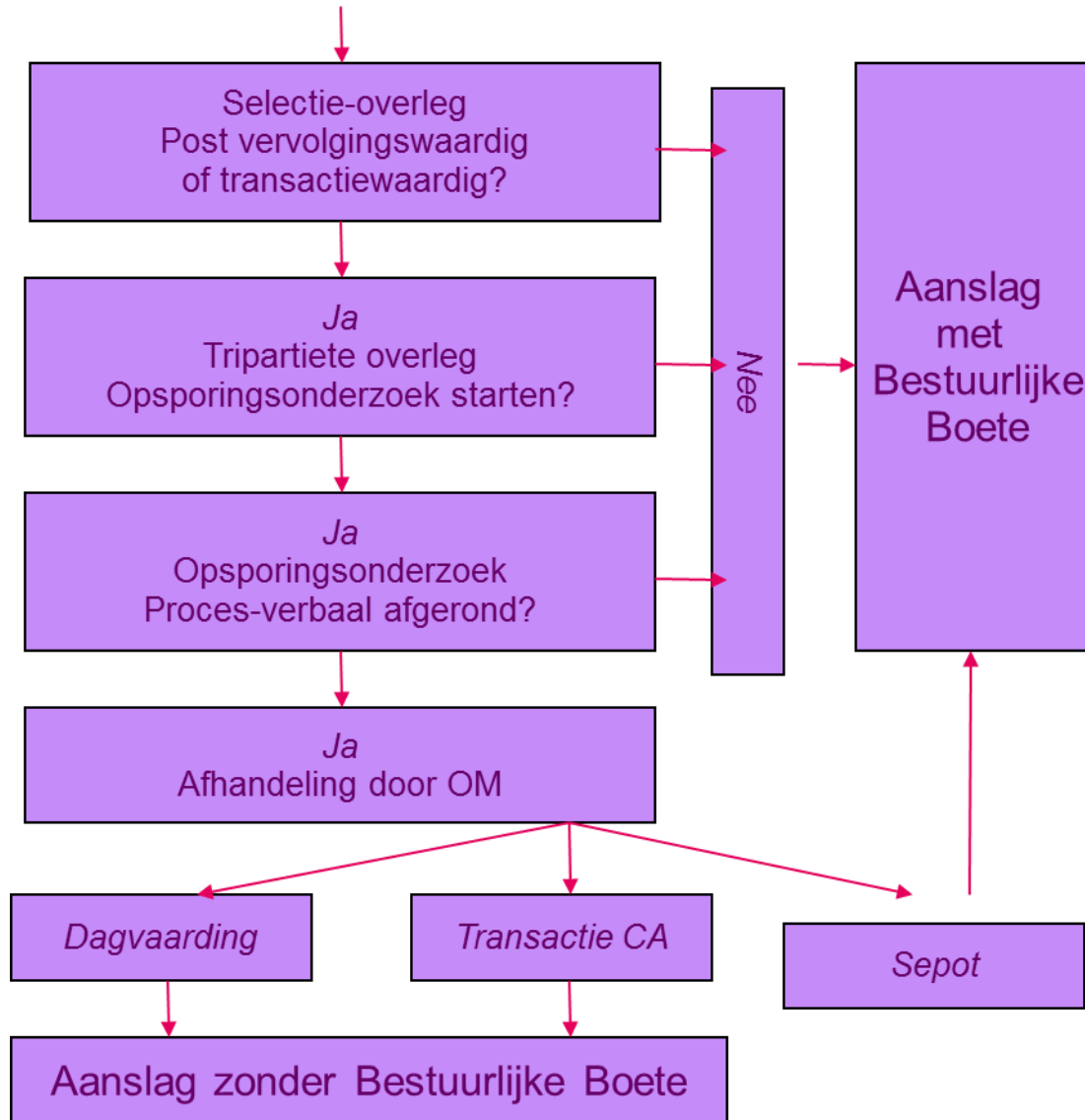
Van belang aan het 'begin' van een strafrechtelijk onderzoek (AAFD, BBBB) maar ook aan het 'eind' bij staftoemeting

Omvang fraude

- Fiscaal nadeel belangrijk voor elke vorm van afdoening: wie berekent dat bedrag?
- Wanneer? Kan er op terug worden gekomen?
- Rekening houden met compensatie of alleen kijken naar 1 belastingplichtige of alleen naar bepaalde periodes/jaren?

Omvang fraude

- ECLI:NL:HR:2020:896: verdiscontering in de straftoemeting van 23 onjuiste belastingaangiften die niet zijn tenlastegelegd. Toegestaan, met bijzonderheden.
- ECLI:NL:HR:2021:260, herhaling overwegingen 2020:896 en in deze zaak casseert de HR.



ondergrens nadeel/drempelbedrag?

(oud beleid: > € 10.-000/15.000)

Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (§ 15 onder 6):

Melden bij nadeel > € 20.000

ECLI:NL:GHAMS:1338

OM ook ontvankelijk bij nadeel < € 20k

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 (fin.) 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 \neq 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

→ Combinatie ander Sr. feit (corruptie)

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

Doorzoeking en inbeslagname

Doorzoeking

- In de regel onder leiding van de OvJ, met name huiszoekingen (Algemene wet op binnentreden)
- Doorzoeking in woning in beginsel onder RC
- Bijzonderheden: 'woning' bij kantoor of caravan e.d.

Doorzoeking

- Andere plaatsen zoals kantoren, in beginsel OvJ. Art. 110 jo 96c alsmede art. 125 I Wetboek van Strafvordering. Zie ook art. 97 Sv.
- Fiscaal is toegang tot 'elke plaats' geregeld in 81 AWR jo. 83 AWR

art. 81 AWR

te allen tijde bevoegd tot inbeslagneming, zij kunnen daartoe hun uitlevering vorderen

- Niet afhankelijk van heterdaad (i.t.t. 96c Sv);
- Ook aan verdachte (HR NJ 1989, 390 en 1997, 232) → *nemo tenetur?*
- Koppeling aan ingevolge Sv voor inbeslagneming vatbare voorwerpen

Uitzonderingen, verschoningsgerechtigden?

art. 83 AWR

Toegang tot elke plaats, voor zover redelijkerwijs voor vervulling van hun taak nodig is

- Algemene wet op het binnentreden is van toepassing;
- Combi artikelen 81 en 83 AWR is geen doorzoekingsbevoegdheid;
- Jurisprudentiële oprekking door de jaren heen

Inbeslagname

- Wie is bevoegd tot inbeslagneming? (art. 80 en 81 AWR)
- Fysieke stukken vs. digitale stukken

Inbeslagname

- Vraag: hoe neem je digitaal gegevens in beslag? En hoe ga je om met geheimhoudersstukken dan?
- Digitale gegevens zorgen voor obstakels in geval van geheimhoudersstukken
- Uitzonderingspositie: corpora en instrumenta delicti

Inbeslagname

- 'Verzegelde enveloppen procedure'
- Beklag art. 552a Sv
- Weging strafvorderlijke belangen vs. belangen beslagene

Inbeslagname

ECLI:NL:GHSHE:2018:2472

- Discussie tussen Belastingdienst en verdachte.
- DVD met e-mails wordt verzegeld en blijft bij verdachte in bewaring.
- Belastingdienst kondigt aan DVD o.g.v. 55 AWR op te vragen bij OM. Verdachte verstrekt DVD aan Belastingdienst.

Inbeslagname

ECLI:NL:GHSHE:2018:2472

-Conclusie Hof: détournement de pouvoir

“Aldus kan de conclusie geen andere zijn dan dat er een strafrechtelijke procedure is geëntameerd om strafvorderlijk beslag op de DVD met e-mails te kunnen leggen, terwijl de weigering om de e-mails te verstrekken in een lopende fiscaalrechtelijke bezwaarprocedure nog onderwerp was van discussie. Dit oordeel vindt bevestiging in de omstandigheid dat de advocaat-generaal ter terechtzitting in hoger beroep naar voren heeft gebracht dat is overgegaan tot strafvervolging omdat het ‘chicaneuze’ gedrag van de verdachte enkel was ingegeven ‘om de controle van belastingheffing te traineren’ en het boekenonderzoek daarom ‘te lang zou duren’. (...)”

Ten slotte valt niet in te zien welk strafvorderlijk belang is gediend met het in beslag nemen van de DVD met e-mailbestanden, nu slechts het redelijk vermoeden bestond dat verdachte zich schuldig had gemaakt aan het weigeren van het verstrekken van de verzochte e-mailbestanden. Voor deze verdenking was de inhoud van de e-mails van geen belang.”

Hoofdlijnen informatieverplichtingen

Informatieverplichtingen

- Inlichtingen-, inzage- en administratieplicht (hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR)
- Ieder is gehouden de door de Inspecteur gevraagde gegevens of inlichtingen te verstrekken/inzage te verschaffen die van belang kunnen zijn.

Informatieverplichtingen

- 47 (1 sub a/b) AWR: eigen belastingplicht
- 47a internationale verhoudingen
- 52 AWR: administratieplicht

Informatieverplichtingen

- 53 (1 sub a/b) AWR: eigen inhoudingsplicht
- 53 (1 sub a/b) AWR: belastingheffing van derden
- 10 a AWR: fiscale meldplicht
 - * HR:2021:1351 (suppl. & nemo tenetur)
 - * RBROT:2021:7663 (voorbeeld Sr & 10a)

Informatieverplichtingen

- Normadressaten
- 47 AWR, een ieder tbv zijn eigen belastingheffing
- 48 AWR, ook een derde bij wie de gegevensdragers zich bevinden van degene die gehouden is deze aan de inspecteur voor raadpleging beschikbaar te stellen

Informatieverplichtingen

- 52 AWR, administratieplichtigen zijn gehouden een administratie te voeren zodat hun rechten en verplichtingen hieruit duidelijk blijken
- Omvang administratie?
- Proportioneel en subsidiariteit. Hoe te wegen?

Informatieverplichtingen

- Niet-strafrechtelijke domein: 'toezicht'
- Kan leiden tot (sfeer)overgang naar punitief domein → zelfincriminatie?

Informatieverplichtingen

- Rechtsbescherming: bij niet-voldoen aan info of admin.- en bewaarverplichtingen ex art. 47 AWR pas omkering bewijslast na onherroepelijk worden van informatiebeschikking (art. 25 (3) en 27 e (1) AWR
- Bezwaar en beroep mogelijk tegen informatiebeschikking

Informatieverplichtingen

- Informatiebeschikking vervalt indien inspecteur aanslag/beschikking vaststelt voor onherroepelijk worden van de beschikking (52a (3) AWR)
- Duur procedure

Informatieverplichtingen

- In beroep geen informatiebeschikking beschikking omdat er geen sprake meer is van een op te leggen aanslag of te nemen beschikking (52a (1) AWR)
- Informatieverplichtingen 47 AWR e.v. gelden niet meer in beroepsfase (HR BNB 1988/160)

Informatieverplichtingen

- Zijstap: civiel kort geding?
- KB Lux zaken, op straffe van dwangsom gegevens en inlichtingen vorderen langs civiele weg.
- ECLI:NL:HR:2015:1137: "Vorderingen tot het verstrekken van dergelijke gegevens en inlichtingen zijn niet toewijsbaar voor zover zij onvoldoende zijn onderbouwd of een zogenoemde 'fishing expedition' inhouden."

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

Onderscheid bij nemo tenetur:

- (al sprake van) 'criminal charge'?
 - tot de verdachte gerichte vordering/vordering tot de niet-verdachte (zoals boekhouder?)
 - wilsafhankelijke informatie/wilsonafhankelijke informatie
-
- Uitleg EHRM - HR

- **Funke** EHRM 25 februari 1993, LJN AW2060
- *Na 'criminal charge' geen dwang tot inzage in documenten*
 - Ook: **Serves** EHRM 20 oktober 1997
 - N.B. Saunders is van 17 december 1996
- 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 t.b.v. (dus: voor) criminal charge.
 - Nemo tenetur ziet “*primarily*” (HR: uitsluitend?) op zwijgen (en niet op **bescheiden**)
 - Niet onttrekken aan informatieverplichting 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 tot '04)
 - 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 zwijgrecht.
 - 'In its broader sense': vergaren 'real evidence' is o.a. dwingen verstrekken doc's (Funke) en dwingen verstrekken info belastingontduiking (J.B)
 - Niet: het verkrijgen van materiaal om te bezien of er sprake was van een strafbaar feit (Saunders)
 - Biometrische ontgrendeling smartphone
ECLI:HR:2021:202 → geringe fysieke dwangontgrendelen wilsoafhankelijk materiaal

- **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."*)

ECLI:EU:2021:84

Ook als een EU Richtlijn of Verordening eist dat boeten worden opgelegd voor het niet meewerken aan het geven van antwoorden en inlichtingen, mag worden vastgehouden aan een uitleg en toepassing conform het Handvest. Het zwijgrecht dient ook dan te worden gerespecteerd (vgl. J.B.)

- Zwijgrecht is geen rechtvaardiging om te traineren (o.a. niet verschijnen voor verhoor)

- (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 ('real evidence')?

"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/J.B. ('documenten')?

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

De Legé (v. NL) ECLI:CE:ECHR:2022:1004

Fiscus: dwingt in KG bankafschriften Lux af.
HR: in elke overhandiging van documenten ligt erkenning wilsonafhankelijkheid besloten.

Hof: geen schending omdat vaststond dat :

- De info wilsonafhankelijk was;
- De info reeds bestond;
- Het bestaan ervan al bekend was bij de fiscus.

Wilsafhankelijk:

- Als ze door de verdachte moeten worden 'vervaardigd' (na dwang om te verstrekken);
- Gevorderd materiaal zonder wetenschap ('met voldoende zekerheid') of dit daadwerkelijk bestaat.

→ *'ruime' en/of 'ongerichte' vragen?*

NJ 2021/390:

Meldplicht 'zoutzuur' (→ Opiumwetverdenking?) ≠ schending nemo tenetur

Reijntjes: "Niemand hoeft bewijs tegen zichzelf te verschaffen maar kan wel worden gedwongen eraan bij te dragen dat het wordt gevonden"

→ suppletieplicht 10A AWR

Ibrahim ECLI:CE:ECHR:2016:0931 (§ 249)

Verdenking art. 29 Sv – 'criminal charge'

ECLI:NL:RBZWB:2022:5190

Infoverzoek vanuit fiscus → geweigerd

OM: strafvervolgning

RB:

Voorafgaande informatiebeschikking is niet vereist

ECLI:NL:GHSHE:2018:2472

*→ Niet onherroepelijke informatiebeschikking
weerhoudt Sr vervolging*

vraag om info	→ uitsluitend. bel. heffing	→	nakoming verplicht
	→ uitsl. bestuurl. boete/Sr.	→	nakoming <u>niet</u> verplicht
	→ bel. heffing + boete/Sr. verv.	→ →	wilsafh.? wilsonafh.?

HR:

→ Strikte Saunders toepassing (niet 'real evidence')

→ 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."*

ECLI:NL:RBOVE:2016:5381:

· Failliet voldoet niet aan inlichtingenverplichting t.o. curator (105 Fw) → Strafrechtelijke aangifte

*"De rechtbank is van oordeel dat verdachte onder deze omstandigheden – bij gebreke van een toezegging aan verdachte dat de van hem verlangde wilsafhankelijke inlichtingen niet tegen hem zouden worden gebruikt in een eventuele strafrechtelijke procedure – **een keuze heeft gemaakt** om het nemo-teneturbeginsel te laten prevaleren en dat hij daarmee in dit geval een objectief redelijke keuze heeft gemaakt die voldoet aan de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit."*

→ Overmacht → OVAR.

Vraag

Welke mogelijkheden en risico's zijn er en hoe om te gaan met inlichtingen en documentatie verkregen van een fiscaal advocaat aan de belastingdienst, waarbij de casus later naar het strafrecht over gaat?

Kortom welke (on)mogelijkheden zijn er om dergelijke informatie zonder problemen aan de opsporing te verstrekken (dan wel door de opsporing te vorderen van de BD)?

Vraag: 'mogelijkheden' (1/2)

Fiscale delicten

Verstrekking van fiscale informatie door de Belastingdienst is uitvoering van de belastingwet:

→ Geen geheimhoudingsplicht art. 67 AWR\

Verstrekken van fiscaal pv door het OM (en gebruik daarvan door belastingdienst): art. 80 lid 2 AWR.

Niet fiscale delicten:

Verstrekking van informatie door de Belastingdienst op vordering OvJ (126nd Sv).

Vraag: 'mogelijkheden' (2/2)

ECLI:HR:2019:857

Belastingdienst bevoegd tot verstrekken gegevens die nodig zijn om samenwerking i.h.k.v integrale toepassing en handhaving overheidsregelingen effectief en efficiënt te laten verlopen mits daartoe een covenant als i.c. met die bestuursorganen is gesloten.

Geen voorafgaande verdenking vereist

→ Grens: wilsafhankelijk materiaal

→ Blijkt wel-verstrekt wilsafhankelijk uit de processtukken? (→ tendens (?) art. 34(4) Sv)

Soorten fiscale delicten

- Beboetbare feiten en strafbare feiten
- Beboetbare feiten, verzuimboeten:
- 67A AWR, niet of niet tijdig doen van aangifte
- 67B AWR, niet of niet tijdig aangifte doen van afdracht belastingen

Soorten fiscale delicten

- 67C AWR, niet of niet tijdig betalen van afdrachtbelastingen
- 67CA AWR, niet voldoen aan verplichtingen

Soorten fiscale delicten

- Zijn ook beboetbare feiten die aan opzet te wijten zijn: vergrijpboeten
- Grens (voorwaardelijk) opzet en grove schuld.
- Voor vw opzet is “had moeten inzien” niet voldoende, gaat om ‘heeft ingezien’ of ‘moet hebben ingezien’:
ECLI:NL:HR:2022:124.

Soorten fiscale delicten

- Vergrijpboeten, staan opgenomen in paragraaf 2
- 67cc AWR, opzettelijk onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens of inlichtingen

Soorten fiscale delicten

- 67d AWR, niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte (aanslagbelasting)
- 67e AWR, door opzet of grove schuld te weinig belasting geheven (aanslagbelasting)
- 67f AWR, niet, gedeeltelijk niet, of niet op tijd betalen (aangiftebelasting)

Soorten fiscale delicten

- Strafbare feiten – hoofdstuk 9, afdeling 1
- 68 AWR (schuld), niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen

Soorten fiscale delicten

- Maar ook: beschikbaar stellen van valse gegevens, of het niet bewaren van administratie of onjuiste factuur uitreiken.
- Verschillende strafmodaliteiten, verschilt soms per artikellid

Soorten fiscale delicten

- Strafbare feiten – hoofdstuk 9, afdeling 1
- 69 AWR (opzet). Degene die opzettelijk geen tijdige aangifte doet of een van de feiten begaat als genoemd in 68 eerste lid (uitzondering valse gegevens t.b.s.)

Soorten fiscale delicten

- 69 AWR 2de lid: opzettelijk onjuist doen van aangifte of onvolledig. Opzettelijk valse boeken of bescheiden ter beschikking stelt. Zesjaarsfeit
- 69a AWR, soortgelijk voor belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Ook zesjaarsfeit

ECLI:NL:HR:2020:121: alleen aangifteplichtige kan aangifte doen (art. 69(2) AWR) → impliciet kwaliteitsdelict.

- 'Aangifte' door derde terwijl belastingplichtige van niets weet: geen aangifte
- Derde is dan ook geen deelnemer 69a AWR (geen medeplegen zonder plegen: echter 225 en 326 Sr)
- Idem 'spontane/onverplichte aangifte'

Uitnodiging tot het doen van aangifte (aangifteplicht)?

→ dan kan uitsluitend de aangifteplichtige als pleger worden vervolgd (o.g.v. art. 69 lid 2 AWR (onjuist doen van aangifte))

Ook een onverplichte aangifte (T-biljet, spontane digitale aangifte) is een 'bij de wet voorziene aangifte'.

→ Bepalend is dus of aangifte is gedaan door degene op wiens belasting- of betalingsplicht de aangifte betrekking heeft: kwaliteit = materieel opgevat

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- Verhouding 69 AWR tot 225 (2) Sr
- Van belang is ook 225 (1) Sr: het valselyk opmaken of vervalsen van een geschrift met bewijsbestemming
- 225 (2) Sr, opzettelyk gebruik maken van, voorhanden hebben of afleveren van vals geschrift

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- Verschil is van belang omdat 69 (4) AWR alleen ziet op het tweede lid
- 69 (4) AWR gaat over uitsluiting van strafvervolgning: “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”

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- Verschil o.a. Kamerstukken II, 1994/1995, 23 470, nr. 8, p. 23:
- “De gedraging die het fiscale vergrijp oplevert, is immers niet identiek aan hetgeen in artikel 225, eerste lid, Sr is strafbaar gesteld, ook al hangen beide samen. Bij de fiscale vergrijpen vormt het gebruik dat van een stuk wordt gemaakt in de verhouding tot de fiscus de kern van de zaak, terwijl de genoemde strafbepaling bij uitstek ziet op het opmaken van een vals geschrift. De situatie zou kunnen worden vergeleken met de strafvervolgning van iemand die eerst een stuk vervalst en vervolgens zelf van dat valse stuk gebruik maakt ten opzichte van een derde. Ook in die situatie zou zo iemand cumulatief de overtreding van artikel 225, eerste lid, en van artikel 225, tweede lid, Sr ten laste kunnen worden gelegd.”

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- Is nog steeds relevant
- Zie conclusie Paridaens
ECLI:NL:PHR:2020:813 (HR 81. r.o.
ECLI:NL:HR:2020:1758):

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- “(...) Artikel 69, vierde lid, AWR sluit strafvervolgning ter zake van art. 225, tweede lid, Sr uit voor zover het feiten betreft die onder art. 69, eerste of tweede lid, AWR vallen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de vraag of ook samenloop van fiscale beboeting met strafvervolgning op grond van het eerste lid van artikel 225 Sr dient te worden uitgesloten, door de staatssecretaris van Financiën uitdrukkelijk negatief is beantwoord.” Verwijzing naar vorige kamerstuk.

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- “Gelet op hetgeen ik onder randnummer 12 voorop heb gesteld, geeft dit oordeel van het hof – anders dan de stellers van het middel voorstaan – geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het onder 2 bewezenverklarde betreft het valselijk opmaken van een deel van de bedrijfsadministratie van [A] met het oog op het gebruik daarvan in de zin van art. 225, eerste lid, Sr en niet het voorhanden hebben van deze valse administratie of het gebruik daarvan. Voor het gebruik van valse stukken in relatie tot de Belastingdienst heeft het hof bij feit 3 vervolgens de AWR toegepast. Van een omzeiling van de vervolgingsuitsluitingsgrond die is neergelegd in art. 69, vierde lid, AWR is derhalve geen sprake. Daarmee faalt de tweede deklacht.”

Verhouding 69 AWR en 225 Sr

- En verhouding met 326 Sr (bedrog)?
- Kwam aan de orde in
ECLI:NL:HR:2015:3431
- Geld 'gevraagd' en verkregen van de Belastingdienst wat niet aan de verdachte toebehoorde
- Strekkingsvereiste: gedraging moet geschikt zijn om te bereiken dat er onvoldoende belasting wordt geheven.

- 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: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"

idem ECLI:NL:GHAMS:2014:3996 en ECLI:NL:GHAMS:2016:5825

- Ook valse stukken behoren tot de fiscale bewaarplicht (ECLI:NL:HR:2005:AR8030)
- (Zeker) als valse facturen zijn verwerkt in een administratie én in de heffing zijn betrokken, vallen zij onder de bewaarplicht.
- Vervolging vervalsen bedrijfsadministratie door daar valse facturen in op te nemen (art. 225 Sr).

- En nu?

ECLI:NL:GHDHA:2022:1868

t.l.l.:

1. vervalsen bankafschriften art. 225 (1) Sr;
 2. voegen van valse bankafschriften in de administratie (art. 225 (2) Sr
- voegen van valse geschriften in de administratie ≠ 'gebruiken' art. 225 lid 2 Sr.
- 'Gebruik' (lid 2) slechts als het geschrift – als middel tot misleiding – tegenover derden wordt gebruikt
- '*zo nodig* jegens derden' (?)

Maar het blijft moeizaam.....

ECLI:NL:GHSHE:2019:2102

Indienen van een suppletie \neq het onjuist doen van een belastingaangifte \rightarrow vervolging via 225 lid 2 Sr mogelijk

ECLI:NL:GHAMS:2019:275

Elektronische aangiften, ook al is het indienen met 1 druk op de knop te realiseren is er een onderscheid:

- opmaken van een onjuiste aangifte
- het doen van een onjuiste aangifte,

Idem **ECLI:NL:HR:2018:1321** (81 RO)

Vervolging van (BTW-)fraude met fiscale achtergrond en het vals opmaken van geschriften met bewijsbestemming (225 lid 1 Sr).

Strekkingvereiste – 69 AWR

- Indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven.
- Geobjectiveerd bestanddeel.
ECLI:NL:HR:2015:3431:
- “(...) maar dat beslissend is of die gedraging - in dit geval het ten onrechte claimen van belastingteruggaven - naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat (in rekenkundige zin) onvoldoende belasting wordt geheven (vgl. HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493)”

Strekingsvereiste – 69 AWR

- ECLI:NL:HR:2020:374, bijzondere zaak
- AG: Hoe fout de bedoelingen van de verdachte ook waren, het fiscale effect blijkt achteraf bezien vrijwel nihil en het OM heeft na nietigverklaring van de tenlastelegging van valse facturen daarvoor niet opnieuw gedagvaard.

Strekkingvereiste – 69 AWR

- ECLI:NL:HR:2020:374:

“Ingevolge dat verwijzingsarrest diende het hof nader te beoordelen hoe de bewezenverklaring van een in de aangiften vermeld te laag bedrag aan in aanmerking te nemen belasting, zich verhoudt tot het aan het onherroepelijk oordeel van de belastingrechter ontleende verweer dat het in vooraftrek brengen van de door de verdachte betaalde omzetbelasting in overeenstemming was met een destijds geldende Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën en het daarop gebaseerde beleid van de Inspecteur.” Vrijspraak volgt.

GHARL:2013:4671 Verdediging voert aan dat over de gehele looptijd (waarover meerdere aangiftes zijn gedaan) geen nadeel is ontstaan ('inhalen OB')

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

"elke afzonderlijke aangifte dient immers op zichzelf juist te zijn"

Aan suppletieaangifte ligt geen uitnodiging ten grondslag maar via 10a AWR wel de wettelijke verplichting om bij onjuiste/onvolledige aangifte OB uit eigen beweging informatie te verstrekken

→ Valt buiten de reikwijdte van art 69(2) AWR

Deelnemingsvarianten

4^{de} tranch Awb (1 januari 2009) alleen medeplegen

1 januari 2015, uitbreiding AWR, ook medeplichtig

Overzichtsarrest HR medeplegen en andere deelnemingsvormen:

ECLI:NL:HR:2014:3637

Deelnemingsvarianten

Medeplichtigheid

Behulpzaam zijn of het verstrekken van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het plegen van het misdrijf

Medeplegen

nauwe en bewuste samenwerking en dubbel opzet: op gronddelict en op samenwerking

Medeplegen, medeplichtigheid, doen plegen 69 AWR

Adviseur/boekhouder etc. die nauw en bewust samenwerkt bij doen onjuiste aangifte (met 'pleger'/belastingplichtige): *medepleger* 69 AWR

→ 'belastingplichtige' had geen opzet op onjuiste aangifte: deelneming kan (hoewel dan nog nauwe bewuste samenwerking?)

Bij medeplegen: bijdrage van voldoende gewicht om van nauwe en bewuste samenwerking te kunnen spreken?

- de intensiteit van de samenwerking;
- de onderlinge taakverdeling;
- de rol in de voorbereiding, de uitvoering of de afhandeling van het delict;
- het belang van de rol van de derde (verdachte), diens aanwezigheid op belangrijke momenten en het zich niet terugtrekken op een daartoe geëigend tijdstip.

Medeplegen:

Dubbel opzet (van de derde):

1. opzet op het (gevolg van het) delict (onjuist doen van aangifte), en
2. opzet op de samenwerking

→ Opzet 'slechts ondersteunend' + 'behulpzaam': medeplichtigheid.

Adviseur Guus H.:

- plan met grootaandeelhouder besproken;
- actief uitwerking gegeven aan het plan door de benodigde gegevens te verstrekken waardoor de aangifte Vpb tnv de BV door (belastingadviseur) overeenkomstig was opgemaakt → medeplegen

Tussenpersoon Zwitserland

- 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;
- bespreekt daarna enige malen per jaar de resultaten van die rekeningen;

→ medeplichtigheid tot en bij het opzettelijk doen van onjuiste aangifte, door gelegenheid te verschaffen en behulpzaam te zijn

Doen plegen:

Malafide adviseurs die voor onwetende belastingplichtigen onjuiste aangiften IB/OB verzorgen met verzonnen aftrekposten/fictieve in aftrek te nemen voorbelasting

→ Mits 'willoos werktuig' ontspringt belastingplichtige de dans

Deelnemingsvarianten

Gumoptie ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5500

- Zowel medeplichtigheid belastingfraude als medeplegen valsheid in geschrifte ten laste gelegd

Deelnemingsvarianten

Veroordeling medeplichtig belastingfraude

“ (...) maken naar het oordeel van het hof dat verdachte opzettelijk inlichtingen heeft verschaft door het aan [bedrijf 1] kenbaar maken van de mogelijkheid (gumregel) tot het verwijderen van volledige kassabonnen uit het kassasysteem dat gebruikt werd door [bedrijf 1] met als direct gevolg corrumperen van de kassabestanden en manipulatie van de omzetgegevens van [bedrijf 1] en vervolgens het doen van valse aangiften omzetbelasting door [bedrijf 1] waarop, gelet op de achtergrond waartegen de gumregel is verstrekt, verdachtes opzet evenzeer was gericht. Het vorenstaande maakt dat verdachte medeplichtig is geweest aan het opzettelijk doen van valse aangiften omzetbelasting door de onder [bedrijf 1] vallende, onder 1. genoemde rechtspersonen.”

NJ 1956, 652: blind ondertekenen of ondertekening voorafgaand aan invullen biljet: vw opzet

LJN AO6301 'Verschuilen achter boekhouder': álle info verstrekt aan gekwalificeerde boekhouder maar toch onjuiste aangifte: geen vw opzet

BV8538: Boekhouders hebben verdachte gezegd dat zij niet de volledige administratie hadden: vw opzet op doen onjuiste aangifte

ECLI:NL:HR:2022:1919: Bewustheid ondeugdelijke administratie maar toch aangifte doen: vw opzet

LJN AO6301 'Verschuilen achter boekhouder': álle info verstrekt aan gekwalificeerde boekhouder maar toch onjuiste aangifte: geen vw opzet

BV8538: Boekhouders hebben verdachte gezegd dat zij niet de volledige administratie hadden: vw opzet op doen onjuiste aangifte

ECLI:NL:HR:2022:1919: bewustheid ondeugdelijke administratie ten tijde van belanghebbende ten tijde van het doen van de aangiften: vw opzet

→ Onderscheid onwetend/incompetent – moedwillig incompetent?

69a AWR

Strafbaarstelling opzettelijk niet (tijdig) belasting op aangifte voldoen

2. Artikel 69, zesde lid, is van overeenkomstige toepassing ('Garantenstellung').

3. Niet strafbaar ingeval tijdig verzoek uitstel betaling / onverwijld schriftelijk melden betalingsonmacht

- Beperking tot 'kwaadwillende'
- 69a AWR is 'vangnet' voor incassoprobleem Ontvanger?
- Parlementaire geschiedenis: nee
- Bevestigd door Hof
- Echter: ECLI:NL:RBOVE:2020:3450....
 - Feit dat verdachte wist dat belasting moest worden betaald, maar andere keuzes heeft gemaakt wie (eerst) zou worden betaald...
 - N.B. Toezegging dat belasting alsnog wordt voldaan...

Pleitbaar standpunt

Vooropgesteld:

HR:2010:BL7699, r.o. 2.5.: “De klacht miskent dat de strafrechter zich in het kader van een strafrechtelijke vervolging inzake een onjuiste of onvolledige belastingaangifte een zelfstandig oordeel dient te vormen over het antwoord op de vraag of de verdachte een te laag belastbaar inkomen heeft opgegeven en dat daaraan niet afdoet dat de verdachte bezwaar heeft gemaakt tegen de hem opgelegde navorderingsaanslagen en hierop nog niet is beslist. In zoverre faalt het middel.”

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 (...)."

- *aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis;*
- *in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen;*
- *Geen vergelijkbare oordelen HR.*

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.

→ ECLI:NL:HR:2017:638 (gevolgd): objectief

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638 (Credit Suisse)

- Fiscale aangiften moeten worden ingediend (onder dreiging strafvervolgning);
- Fiscale wetgeving is complex/onduidelijkheid over (juiste) interpretatie;

Aangifte onjuist?

→ Geen **boete** (want geen opzet/schuld) *'indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte naar **objectieve** maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.'*

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638 (Credit Suisse)

Aangifte onjuist?

→ Geen **Sr. Vervolging** “indien ten tijde van het doen van die aangifte - naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt (...).”

→ **Want dan niet ‘aanmerkelijk’**

- Bestanddeel 'onjuiste aangifte'
 - Opzet (objectief!)

 - *AVAS (zoals rechtsdwaling)*
 - *Separate strafuitsluitingsgrond?*
- In elk geval bij culpose delicten zoals 68 AWR (?)

Pleitbaar standpunt

- Verschillende standpunten bij verschillende belastingplichtigen?
- **ECLI:NL:RBAMS:2019:2493**
- “Voor zover de realisatievergoeding wel onzakelijk zou zijn, overweegt de rechtbank ten overvloede nog dat zij in dat geval van oordeel is, dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, zodat ook in dat geval niet kan worden bewezen dat KPMG II opzettelijk onjuiste aangiften vennootschapsbelasting heeft gedaan. De omstandigheid, dat in de belastingaangiften van [medeverdachte 1] ten aanzien van de realisatievergoeding een andersluidend standpunt is ingenomen, brengt hierin geen verandering, omdat de vraag, of sprake is van een pleitbaar standpunt, naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld.”

Het recht op strafvervolging op de voet van dit artikel vervalst:

- 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'

Uitsluiting: - inkomen uit aanmerkelijk belang;
- inkomen uit sparen/beleggen

*Beroep op 'inkeerbepaling' is vervolgings-
uitsluitingsgrond (→ OM n.o. verweer dat
preliminair kan worden gevoerd)*

*Fiscale tegenhanger in 67n AWR: niet opleggen
vergrijpboete*

Voorwaarden geslaagd beroep:

- Het moet binnen de Belastingdienst geen zoekplaatje worden (zoals te suppleren OB-schuld opnemen in jaarrekening);
- Dus duidelijk aangeven de intentie tot inkeer waarvan.

Partiele inkeer (kblux 1 rek ipv 5): niet volledig
Gefaseerde inkeer kan wel

Voorwaarden geslaagd beroep: *“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

Voorwaarden geslaagd beroep: *"Onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden"*

→ Ziet op bekendheid of toekomstige bekendheid bij de Belastingdienst

Daarom: altijd na intake direct (gefaseerd) inkeren!

- 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.

Blijkens de door de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer gegeven antwoorden op kamervragen (Ministerie van Financiën op 11 december 2009 kenmerk van het ministerie BCPP 2009-2509) is het de bedoeling om mensen die tot inkeer komen, niet alleen te vrijwaren van een vervolging wegens belastingontduiking, maar tevens te vrijwaren van vervolging van witwassen.

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

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

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.

- HR 7-10-2008: ‘uit enig misdrijf afkomstig’ kan ook zien op fiscale fraude (N.B. uit *eigen* misdrijf verkregen).
- HR 29-03-2011: ontneming van witgewassen voordelen uit fiscale misdrijven. Hoofdregel: voordeel uit (*feitelijk*) fiscale misdrijven kan niet worden ontnomen (art. 74 AWR).
- Het aanvullend ten laste leggen van witwassen vormt dus geen shortcut tot het plukken van opbrengsten uit fiscale misdrijven.

- Btw-(carroussel)fraude kan ook als 140 Sr worden vervolgd
- 140 Sr lijkt evenwel niet (meer) de ‘prosecutors’ darling’ te zijn
- 420 bis Sr is dat wel!

- Administratieve afdoening:
 - Omkering bewijslast
 - (vergrijp)boete is (in beginsel!) % van verschuldigde belasting: BBBB
 - Geen gevangenisstraf
 - Niet openbaar, geen publicatie tot 1 januari 2020

Transactie

- Art 74 Sr
- Geeft het Openbaar Ministerie de bevoegdheid een transactie aan verdachten aan te bieden indien het gaat om een overtreding of een misdrijf waarop maximaal zes jaren gevangenisstraf is gesteld
- Art. 69 (2) AWR, onjuiste aangifte, voldoet daaraan
- Kunnen voorwaarden worden gesteld zoals, betaling van geldsom, afstand van voorwerpen, vergoeding schade, taakstraf tot 120 uur
- Bijzondere regeling voor hoge of bijzondere transacties (was € 50.000, met ingang van 4 september 2020 € 200.000). Erkenning feitelijke gedragingen, geen erkenning van schuld.

Transactie

- Beklag tegen niet-vervolgen is mogelijk ex art. 12 Sv. Ook door ex-verdachte zelf, bv. wanneer oneens is met de (sepot)code
- Geen schuldvaststelling
- Staat niet gelijk aan veroordelend vonnis voor bv. VOG of vergunningen

Transactie

- Tot wanneer kan een transactie worden gesloten? In principe totdat de zaak onder rechter is
- Onderzoek ter zitting begint door het uitroepen van de zaak (270 Sv)
- Transactie terwijl het onderzoek ter terechtzitting is begonnen? Nee maar het komt voor: [ECLI:NL:RBOVE:2016:2279](#)

Strafbeschikking

- Grondslag in 257a Sv
- Taakstraf maximaal 180 uur, geldboete, onttrekking aan verkeer, betaling tot som geld ten behoeve van slachtoffer e.v.
- Rechtsbescherming, verzet. Komt de zaak alsnog onder de rechter
- Voor fiscale delicten 68, 69, 69a AWR ligt bevoegdheid in beginsel in handen van het bestuur van 's Rijks belastingen.
- Staat gelijk aan veroordelend vonnis voor bv. VOG of vergunningen (voor zover het misdrijven betreft)
- Fiscaal geregeld in 76 AWR

Varia

- 80 AWR, bijzondere bepaling in fiscale strafrecht
- Wettelijke rol voor Belastingdienst bij vervolgingsbeslissing: wanneer pv door het bestuur van 's Rijks belastingen niet aan de OvJ doet toekomen is de Belastingdienst bij uitsluiting bevoegd strafbeschikking uit te vaardigen.
- Gaat over 80 (2) AWR, 'kleine delicten'

Varia

- Deal met het OM: ECLI:NL:RBOVE:2019:3103
- De rechtbank Overijssel veroordeelt twee broers tot 6 en 5 jaar cel voor het jarenlang witwassen van in totaal 320 miljoen dollar op Curaçao en het leiding geven aan oplichting en het vervalsen van documenten.
- Hiermee schuift de rechtbank de overeenkomst tussen het Openbaar Ministerie en de verdachten aan de kant. De tussen partijen afgesproken lage strafeis doet op geen enkele wijze recht aan de aard en ernst van de feiten.

- 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 (tot eind '16)

Niet naleving: art. 195 Sr (6 mnd/ boete cat. 3).

De rechtbank overweegt in dat verband dat verdachte jarenlang meermalen onjuiste aangiften heeft ingediend en zelf ter zitting heeft verklaard dat hij op dit moment studeert om als belastingadviseur aan de slag te kunnen gaan

- Bewaring relatief zeldzaam
- In kleinere zaken kan in vroeg stadium 'zaken worden gedaan' vanwege afweging groot onderzoek – relatief beperkt nadeel → ook fiscale afdoening betrekken bij buitengerechtelijke afdoeningen
- Nadeel: afweging risico, kosten, duur en openbaarheid procedure tegen schikkingsvoorstel kan tot 'onrecht' leiden
- Fraudezaken: (eerder) schriftelijk horen?

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

- Straftoemeting: grootschalig karakter fraude?
→ ook niet in t.l.l. benoemde onjuiste aangiften zijn 'omstandigheden waaronder het bewezen verklaarde feit is begaan' kunnen worden meegenomen bij de straftoemeting

HR 11 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1090

t.l.l. aangiften zijn 'selectie', ook andere aangiften in processtukken met zelfde m.o. + gelegenheid reageren → meenemen in straftoemeting kan.

→ Actieve verdediging noodzakelijk!

Casussen

Casus: Expert opinion

- Advocaat maakte deskundigenrapport over vertegenwoordigingsbevoegdheid Directeur Rotterdams Havenbedrijf
- Was zelf de advocaat van bedrijf dat belang had bij dat rapport
- Uit statuten duidelijk af te leiden dat vertegenwoordigingsbevoegdheid niet zo ver ging als in rapport vermeld (toestemming RvC vereist)

Casus: Expert opinion

- Strafrechtelijk vervolgd; in eerste aanleg vrijgesproken omdat Rb opzet op misleiding niet bewezen acht (constateert slechts onachtzaamheid); in appèl gaat Hof (ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ7322) daar niet in mee: document opzettelijk onjuist opgemaakt, doch daarmee nog niet een vals document, omdat verwezen wordt naar een mogelijk andere lezing “lopend dispuut over vraag of toestemming RvC nodig was”).

Casus: Expert opinion

- ECLI:NL:HR:2015:345: gecasseerd, onbegrijpelijk dus onvoldoende gemotiveerd en terugverwezen
- ECLI:NL:GHDHA:2016:2134: vrijspraak, aanvullende motivering: niet buiten twijfel komen vast te staan, dat opzet gericht was om vereiste toestemming RvC te verdoezelen.

Casus 2

- DGA verkoopt alle aandelen in zijn bedrijf aan grootbedrijf. Had vastgoed (meerdere panden) in privé verhuurd aan verkochte vennootschap
- Na verkoop sluit BA een ruling: vastgoed verhuurd aan verkocht bedrijf voortaan box 3. Ex-DGA wil na enige jaren stoppen met werken. Grootbedrijf wil hem nog paar jaar houden. Men komt overeen: blijf en presteer premie.

Casus 2

- Verzoek ex-DGA: bonus ontvangen in vorm van verhoging huur panden: na goedkeuring RvB Grootbedrijf volgen hertaxaties en allonges op bestaande verhuurde panden.

Casus 2

- Ex-DGA vervolgd: valsheid + onjuiste belastingaangifte. Veroordeeld ECLI:NL:GHARL:2019:10164, taakstraf 210 uur en boete 200.000

Casus: Standpunt niet pleitbaar?

- Notaris vermeldt in successieaangifte van overleden cliënte een woningwaarde ad € 90.000, waarvoor het betreffende pand was verkocht aan een tussenpersoon, die te laag kocht, gebruik maakte van de onwetendheid van de Duitse erfgenaam.

Casus: Standpunt niet pleitbaar?

- Evenwel was door deze notaris een transportakte verleden waarbij het betreffende pand werd (door)verkocht aan de uiteindelijk gegadigde voor €339.000.
- Pleitbaar standpunt?

Casus: Standpunt niet pleitbaar?

Geen pleitbaar standpunt dat de eerste gehanteerde verkoopprijs de waarde in het economisch verkeer betref, de notaris zelf wist beter.

ECLI:NL:GHARL:2017:8224