

# Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2015

Mr. J.M. Sitsen en prof.mr. G.J.M.E. de Bont\*

**Wederom een lustrum voor 'de Tour'! Voor de tiende keer alweer geven wij een uiteenzetting van de stand van zaken in het fiscale strafrecht en de ontwikkelingen op dit (interessante) rechtsgebied in het afgelopen jaar.**

In de 'Tour 2014' haalden wij het op dat moment 'hote' nieuws aan dat de president van het Hof Arnhem-Leeuwarden een strafaangifte indiende tegen het Ministerie van Financiën in de zogeheten tipgeversaffaire. Eind 2015 heeft de Hoge Raad in de hiermee verband houdende procedure geoordeeld dat als een inspecteur bepaalde informatie – in dezen de naam van de tipgever – ondanks een andersluidend rechterlijk oordeel niet wenst prijs te geven, (FIOD)-ambtenaren die tot dezelfde dienst behoren als de inspecteur, en die als getuigen ter zitting verschenen, niet kunnen worden gedwongen de gegevens prijs te geven die de inspecteur in diezelfde procedure niet wil verstrekken.<sup>1</sup> Tot het verstrekken van die informatie kunnen deze getuigen dan ook niet worden gedwongen, aldus de Hoge Raad. In de onderliggende procedure voor het hof was de centrale vraag of deze getuigen een verschoningsrecht toekwam (hetgeen hun van hogerhand zou zijn geïnstrueerd), op welke vraag geen (duidelijk) antwoord is gekomen van de Hoge Raad. Het hof meende dat de getuigen moesten verklaren en zich niet konden verschuilen achter een verschoningsrecht, hetgeen uiteindelijk (naast het oordeel van het hof in die procedure ook) leidde tot de bedoelde aangifte wegens beïnvloeden van getuigen. Deze aangifte is nadat het oordeel van de Hoge Raad bekend werd blijkens een persbericht uit januari 2016 ingetrokken, zodat die zaak alsnog met een sisser is afgelopen (hoewel het Openbaar Ministerie de vervolging uiteraard alsnog zou kunnen inzetten).<sup>2</sup>

Deze Tour heeft mitsdien een ietwat 'anticlimaxachtig' begin, terwijl wij in de vorige Tour een spannend vervolg in deze tipgeversaffaire verwachtten. Het op één lijn stellen

van de FIOD-ambtenaren met de inspecteur frappeert, nu er toch ook recente jurisprudentie is waarin van een dergelijke gelijkstelling geen sprake is. Met name ten aanzien van de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' is geoordeeld dat bescheiden die ten grondslag hebben gelegen aan een proces-verbaal van de FIOD slechts dan tot het procesdossier dienen te behoren als de belastingambtenaar er zelf over beschikt.<sup>3</sup> In dat geval wordt de FIOD dus nadrukkelijk niet gelijkgesteld met de inspecteur.

## 1. Samenloop administratieve controle- en strafrechtelijke opsporingsbevoegdheden

In eerdere 'Tours' kwam dit onderwerp al uitvoerig aan de orde en omdat het ook in 2015 de gemoederen weer bezighield, beginnen wij met een update op dit front. Met name is interessant hoe de samenloop uitwerkt bij het afdwingen van de wettelijke informatieverplichtingen.<sup>4</sup> Enerzijds is een belastingplichtige fiscaalrechtelijk verplicht informatie te verstrekken, doch anderzijds behoeft hij niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Dat dit een spanningsveld oplevert, moge duidelijk zijn.

Het is inmiddels vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie zich niet uitstrekt tot het gebruik in strafzaken van materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte.

In een zaak die was voorgelegd aan de Rechtbank Midden-Nederland was sprake van een vernietigde fiscale informatiebeschikking.<sup>5</sup> Daaruit zou het idee kunnen ontstaan dat

er geen informatieplicht zou zijn, althans dat er geen sprake zou zijn van het schenden van de informatieplicht van art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De rechtbank overweegt dat indien de stukken – administratie en bankafschriften – aan de Belastingdienst waren verstrekt, deze stukken hadden mogen worden gebruikt voor een eventuele strafzaak (omdat het wilsonafhankelijke informatie betreft). De verdediging stelde echter dat het nemo tenetur-beginsel daaraan in de weg zou staan. De rechtbank overweegt dat er geen rechtsregel bestaat die een verdachte in een strafzaak van zijn informatieplicht op grond van art. 47 AWR ontslaat, dat er voor deze verdachte wel een informatieplicht bestond en dat hij zich tegenover de Belastingdienst niet met succes kon beroepen op het nemo tenetur-beginsel. Deze verdachte verstrekte overigens wel een deel van de informatie, echter een groot deel ook niet. Een deel van de in eerste instantie niet verstrekte informatie is vervolgens alsnog aangetroffen tijdens een doorzoeking. De rechtbank oordeelt dat het wel verkregen materiaal in deze strafzaak kan bijdragen tot het bewijs.

De rechtbank komt tot een veroordeling nu bepaalde gevraagde informatie niet aan de Belastingdienst is verstrekt, terwijl daar bij herhaling om is gevraagd. 'Doordat verdachte de Belastingdienst niet zijn Excel sheets met aan- en verkopen, zijn bankafschriften en zijn originele in- en verkoopfacturen heeft verstrekt, heeft de Belastingdienst daarop vermelde transacties niet opgemerkt en over deze transacties ook geen omzetbelasting kunnen berekenen. Het achterhouden van deze informatie kon dan ook meebrengen dat te weinig belasting werd geheven.' Een veroordeling mitsdien, ondanks het feit dat de opgelegde informatiebeschikking is vernietigd. De rechtbank overweegt dat er herhaaldelijk bij brieven om informatie was gevraagd 'zodat op grond daarvan al een informatieplicht bestond'. Een – op het eerste gezicht – opmerkelijk oordeel, nu uit de vernietiging van de informatiebeschikking toch een pleitbaar standpunt zou kunnen worden afgeleid omtrent de (non-existente) informatieplicht, doch uit het vonnis wordt niet duidelijk op welke grond de informatiebeschikking is vernietigd.

### 1.1. Wils (on)afhankelijk?

Doordat meer en meer belastingplichtigen onder bepaalde druk informatie verstrekken (of dienen te verstrekken), is het niet verbazingwekkend dat een beroep op schending van het nemo tenetur-beginsel steeds meer in de rechtspraak is terug te vinden. Ook raken de pennen van auteurs hierover niet uitgeschreven.<sup>6</sup> Ondanks het feit dat twee advocaten-generaal concludeerden dat uit de rechtspraak van het EHRM volgt dat het nemo tenetur-beginsel niet alleen ziet op het afleggen van mondelinge of schriftelijke verklaringen, maar ook op het gebruik van 'methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused' bij het afdwingen van reeds bestaand materiaal, zoals documenten, oordeelde de Hoge Raad anders en verwijst daarbij naar het arrest van het EHRM 'Saunders tegen het Verenigd Koninkrijk'.<sup>7</sup> Wilsonafhankelijke

lijkt materiaal wordt gedefinieerd, als 'materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte'. De kwalificatie van het materiaal is verbonden aan de aard van het materiaal (of het in fysieke zin 'bestaat' onafhankelijk van de wil van de betrokkene).<sup>8</sup> De Hoge Raad oordeelt dat bij bescheiden zoals rekeningafschriften en door de bank opgestelde portfolio-overzichten die betrekking hebben op rekeningen waarvan de belanghebbende reeds als rekeninghouder was geïdentificeerd en van welke stukken de inspecteur derhalve het bestaan mag aannemen, buiten twijfel staat dat het gaat om materiaal dat onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestaat (zie HR 21 maart 2008, nr. 43.050, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159).<sup>9</sup> De Hoge Raad zag mitsdien geen reden terug te komen van het (civiele) arrest van 12 juli 2013. Of afgedwongen wilsafhankelijk materiaal ondanks een verbod daartoe voor punitieve doeleinden wordt gebruikt en welke gevolgen een schending van dat verbod zou moeten hebben, is ter beoordeling aan de rechter die over de beboeting of bestraffing oordeelt. De Hoge Raad wil niet aan een voorafgaand aan de informatieverstrekking af te geven absoluut verbod dat het afgedwongen wilsafhankelijke materiaal voor punitieve doeleinden zal worden gebruikt. De stelling dat de rechtspraak van het EHRM niet toelaat dat de rechter een restrictie geeft die slechts een relatief verbod tot het gebruik inhoudt, volgt de Hoge Raad onder verwijzing naar het arrest van 12 juli 2013 dus (helaas) (nog?) niet.<sup>10</sup>

De casus uit het arrest van 12 juli 2013 is inmiddels (vruchteloos) voorgelegd aan het EHRM, hetgeen op 9 juli 2015 resulteerde in het arrest van het EHRM 'Van Weerelt'.<sup>11</sup> Geklaagd werd daarbij over het feit dat de Nederlandse wetgeving geen waarborgen biedt tegen het gebruik voor punitieve doeleinden van afgedwongen wilsafhankelijk materiaal en dat de Hoge Raad door het gegeven oordeel het nemo tenetur-beginsel schendt.

Geeoordeeld werd door het EHRM dat er nog niet kan worden gesproken van of kan worden geklaagd over een schending van het nemo tenetur-beginsel, ingeval er nog geen (definitieve) *criminal charge* aan de orde is. De vergrijpboeten stonden in deze casus nog niet onherroepelijk vast. Dientengevolge overwoog het EHRM dat er dus nog een rechter is die dient te beoordelen of de te verstrekken informatie (al dan niet) kan worden gebruikt voor punitieve doeleinden en daarmee viel het doek.

Het blijft echter nog steeds de vraag wat nu precies wel en niet dient te worden verstaan onder wils(on)afhankelijk materiaal. Het EHRM overwoog onder verwijzing naar het arrest Funke dat documenten, zoals bankafschriften, onder omstandigheden toch niet onder strafbedreiging kunnen worden gevorderd. Niet toegestaan is 'the bringing of a prosecution with a view to obtaining incriminating documents from the accused himself'. De Hoge Raad lijkt vrij uitgesproken te zijn in zijn oordeel dat documenten die fysiek bestaan wilsonafhankelijk zijn. Vele auteurs meenden dan ook dat de

Hoge Raad met het in het arrest van 12 juli 2013 gegeven oordeel in strijd handelt met de jurisprudentie van het EHRM. De vraag werd echter helaas enigszins gepareerd door het EHRM. Of de jurisprudentie (zoals onder meer in de arresten van 29 mei 2015) de EHRM-toets kan doorstaan, blijft mitsdien nog steeds de vraag. Hopelijk doet zich op korte termijn een concrete en afgebakende casus voor waarin deze vraag alsnog aan het EHRM kan worden voorgelegd (en een bruikbaar antwoord kan worden gegeven).

Hoe de Hoge Raad denkt over wilsonafhankelijk materiaal is dus duidelijk en blijkt ook uit de volgende overweging: 'Het middel steunt op de opvatting dat op de enkele grond dat de medewerking van de verdachte nodig is om documenten te verkrijgen waarin een verklaring van de verdachte is verval, dat bewijsmateriaal als "wilsafhankelijk bewijsmateriaal" moet worden aangemerkt. Die opvatting is onjuist.'<sup>12</sup> De Hoge Raad is mitsdien consequent in zijn overwegingen dat indien materiaal fysiek bestaat, het wilsonafhankelijk is.

## 2. Administratieplicht

Al eerder oordeelde de Hoge Raad dat van de aan de fiscale administratieplicht als bedoeld in art. 52 AWR gekoppelde bewaarplicht onjuiste of valse stukken niet zijn uitgezonderd.<sup>13</sup> Dit oordeel is in 2015 herhaald: 'In het licht van dit arrest getuigt het oordeel van het Hof dat de verdachte door het opnemen en/of verwerken en/of voorhanden hebben in de administratie van in strijd met de waarheid opgemaakte (kopie-) inkoopfacturen en vrachtbrieven niet een administratie overeenkomstig de bij of krachtens de Belastingwet gestelde eisen heeft gevoerd, van een onjuiste rechtsopvatting.'<sup>14</sup> Toch blijft deze jurisprudentie verbazen. De doelstelling van de administratie ingevolge art. 52 AWR is immers inzicht te geven in de rechten en verplichten van de onderneming en voorts gegevens geordend voorhanden te hebben in het licht van een correcte belastingheffing. Als er valse stukken aan de administratie worden toegevoegd, is naar onze overtuiging niet aan art. 52 AWR voldaan, nu de rechten en verplichtingen van de onderneming daaruit niet meer blijken. Deze administratie is ook niet meer bruikbaar voor de belastingheffing.

Een beroep op de inkeerbepalingen zal volgens A-G Vegter niet kunnen leiden tot het vervallen van de administratieverplichtingen van art. 52 AWR.<sup>15</sup> Dat lijkt ons geen onlogische stelling, nu de inkeerbepalingen zijn bedoeld om alsnog juiste aangifte(n) te doen of de juiste inlichtingen te verstrekken waarmee (deels) beboeting en strafrechtelijke vervolging kan worden voorkomen. Dat dit zou moeten leiden tot het geval van de administratieverplichtingen, lijkt ons inderdaad geen juiste stellingname. Toch zou er – in het licht van de inkeerbepalingen – wel een mogelijkheid dienen te zijn om terug te komen op eerdere opzettelijke misslagen in de administratie. In dat kader zou kunnen worden gedacht aan de mogelijkheid de fouten in de administratie te écarteren door deze te markeren en de juiste informatie daaraan te hechten,

opdat voor eenieder duidelijk is welke bescheiden van belang zijn voor de heffing en het vaststellen van de rechten en verplichtingen van de onderneming.

## 3. Aangifteplicht

Tijdens een lopend strafrechtelijk onderzoek kan de vraag rijzen of de belastingaangiften nog wel ingediend kunnen worden (met name als daarin standpunten worden ingenomen waarover, naar is gebleken, anders wordt gedacht door de FIOD/de Belastingdienst). Dat een strafrechtelijk onderzoek gaande is, doet immers niet af aan de verplichting om – ondanks de door de verdachte gedane (verondersteld) onjuiste opgaven in aangiften inkomstenbelasting van voorgaande jaren – de aangifte inkomstenbelasting juist en volledig te doen. 'Het zwijgrecht in het strafproces staat los van de verplichting zijn inkomsten over 2004 juist op te geven. De brief uit 2007 waarbij de fiscus ter aanvulling op de aangifte inkomstenbelasting 2004 wordt verwezen naar de bevindingen van de Fiod doet evenmin af aan de strafbaarheid.'<sup>16</sup> Ingeval er sprake is van een FIOD-onderzoek naar standpunten die in eerdere aangiften zijn ingenomen welke ook in latere, nog in te dienen aangiften aan de orde zijn, zou kunnen worden overwogen de aangiften te doen conform het standpunt van inspecteur/FIOD/Openbaar Ministerie. Na ontvangst van de aanslag kan dan het oude standpunt in een bezwaar worden verwoord. Van het doen van een onjuiste aangifte kan dan naar het oordeel van de autoriteiten niet worden gesproken. Onduidelijk is op welke wijze het bezwaarschrift straf- en fiscaalrechtelijk kan worden geduid. Evenmin is duidelijk welke gevolgen deze handelwijze heeft voor de bewijslastverdeling.

## 4. Bruikbaarheid strafrechtelijk (onrechtmatig) verkregen bewijs in fiscalibus

Zoals voorspeld in de 'Tour 2014' oordeelde de Hoge Raad afgelopen jaar in de zaak omtrent het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale procedures, waarin advocaat-generaal Wattel een zeer lezenswaardige conclusie schreef.<sup>17</sup> De Hoge Raad is in dit arrest niet meegegaan in de door Wattel voorgestelde vernieuwingen.<sup>18-19</sup> Aan de orde was de vraag hoe het in *BNB* 1992/306 gegeven oordeel moet worden gezien in het licht van nadien gewezen arresten van de Hoge Raad, waaronder het door het Hof aangehaalde *NJ* 2004/376.

In *BNB* 1992/306 is in de eerste plaats geoordeeld dat het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen in een belastingzaak in ieder geval toelaatbaar is, indien de verkrijging van die bewijsmiddelen niet onrechtmatig was jegens de belanghebbende in die zaak. De Hoge Raad oordeelt dat de zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin art. 6 EVRM daar niet toe dwingt, op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking komt in het 'zozeer indruist'-criterium uit *BNB* 1992/306. De Hoge Raad ziet dan ook geen aanleiding om terug te komen van dit

criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen. De Hoge Raad overweegt:

*'Uit het voorgaande vloeit voort dat zich de situatie kan voordoen dat voor de onderbouwing van een belastingaanslag en van een daarmee eventueel samenhangende bestuurlijke boete gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten.'*<sup>20</sup>

Oftewel, het is niet zo dat de fiscale rechter is gebonden aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter over de rechtmatigheid van de verkrijging en de bruikbaarheid van bewijsmateriaal dat is ontleend aan het strafrechtelijke onderzoek, en waarop de inspecteur in die kwestie zijn beslissing (mede) heeft gebaseerd. Een eventueel vormverzuim in een strafzaak behoeft mitsdien niet (per se) tot bewijsuitsluiting jegens de belanghebbende in de belastingzaak te leiden.

Ook op het niveau van het Unierecht speelde de vraag hoe om te gaan met strafrechtelijk verkregen bewijs in fiscale procedures. Het hof overweegt dat

*'de Unierechtelijke bepalingen zich niet ertegen verzetten dat de belastingdienst, teneinde het bestaan van misbruik inzake belasting over de toegevoegde waarde aan te tonen, kan gebruikmaken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten het medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen, bijvoorbeeld door middel van af luistering van telefoonsprekken en inbeslagname van e-mails, op voorwaarde dat bij de verkrijging van deze bewijzen in deze strafprocedure en bij het gebruik ervan in de administratieve procedure de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.'*<sup>21</sup>

Het is echter de taak van de nationale rechter om na te gaan of sprake was van bij de wet vastgestelde en in de strafprocedure noodzakelijke onderzoeksmiddelen en of het gebruik door deze dienst van de met deze middelen verkregen bewijzen eveneens bij wet was toegestaan en noodzakelijk was. Bovendien is het zijn taak om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. Indien dat niet zo is, moeten deze bewijzen buiten beschouwing worden gelaten. Deze bewijzen

moeten eveneens buiten beschouwing worden gelaten wanneer deze rechter niet is gemachtigd te controleren of zij in de strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer hij zich niet op zijn minst ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

### 5. *Una via-beginsel*

Een duidelijk oordeel omtrent het una via-beginsel gaf de Hoge Raad ook weer in 2015:

*'De klacht berust op de opvatting dat het "una via-beginsel" zoals neergelegd in art. 243, tweede lid, Sv en art. 5:44, eerste lid, Awb in onderlinge samenhang bezien, zo moet worden uitgelegd dat een opgelegde bestuurlijke boete steeds aan een strafvervolging in de weg staat, ook als op het moment waarop de bestuurlijke boete is opgelegd, de strafvervolging reeds is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen. Die opvatting is onjuist. Nu in cassatie als onbestreden vaststaat dat – voor zover thans van belang – in deze zaak vóór het opleggen van de bestuurlijke boete de strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, faalt de klacht.'*<sup>22</sup>

### 6. *Ne bis in idem*

De vraag die in een casus voorlag, was of de bestuurlijke vergrijpboetes die aan de verdachte wegens het niet, niet volledig of niet tijdig betalen van de omzetbelasting – die op aangifte moet worden voldaan – zijn opgelegd (art. 67f AWR), een beletsel vormen voor de door het Openbaar Ministerie ingestelde strafvervolging voor het doen van een onjuiste aangifte, gelet op het una via-beginsel. Het hof overweegt:

*'(...), volgt dat de aangifte en het bedrag aan omzetbelasting dat moet worden betaald (voldaan) onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden. De aangifte en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd plaats op hetzelfde moment, (...). Het bedrag dat – zoals in casu: ten onrechte – niet is aangegeven behoeft niet te worden betaald. (...) De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling: de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van de omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, onlosmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt.'*

Geeoordeeld wordt dat in dit geval het niet voldoen van de (materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het onjuist of onvolledig invullen van de belastingaangifte zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrek-

king tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit.<sup>23</sup>

Ook op Europees niveau werd beslist omtrent het ne bis in idem-beginsel. Het EHRM oordeelde in een casus waarin twee parallelle procedures liepen.<sup>24</sup> Er werden navorderingsaanslagen mét boeten opgelegd voor de jaren 2002, 2003, 2005 en 2006 en er werd een strafrechtelijk onderzoek opgestart onder andere wegens belastingfraude met betrekking tot de jaren 2000-2003, 2005 en 2006. Een strafrechtelijke veroordeling volgde. Het EHRM hecht waarde aan het feit dat op het moment dat er strafrechtelijk werd beslist, de mogelijkheid om op te komen tegen de fiscale boete voor één jaar (2006) nog mogelijk was. Omdat deze verdachte echter geen actie ondernam, kwam het oordeel omtrent de fiscale boete onherroepelijk vast te staan.

*'The Court therefore considers that the applicant had a real possibility to prevent double jeopardy by first seeking rectification and then appealing within the time-limit which was still open to him and that, by failing to do so, he has failed to exhaust effective domestic remedies.'*

Ten aanzien van de overige jaren waarin de fiscale boeten onherroepelijk waren ten tijde van het strafrechtelijk onderzoek, oordeelt het EHRM dat de strafzaak 'was not discontinued' nadat de fiscale boeten onherroepelijk kwamen vast te staan, zodat 'the applicant was convicted twice for the same matter'. Geconcludeerd wordt dat er sprake is van schending van het ne bis in idem-beginsel. Belangrijk is mitsdien volgens het EHRM of de fiscale boetes reeds onherroepelijk vaststaan op het moment dat de strafrechtelijke vervolging werd opgestart. Ook is vice versa volgens het EHRM van belang of het oordeel van de strafrechter al vaststaat. Indien dat het geval is en daarna de procedures over de fiscale beboeting (voor dezelfde jaren) definitief worden, leidt dat tot dubbele bestraffing voor dezelfde feiten.<sup>25</sup> Oftewel, 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.

In een situatie waarin een verdachte ook reeds een strafzaak tegen zich had lopen in Spanje werd een beroep gedaan op art. 68 Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr). In dezen ging het om omzetbelasting, zodat tevens art. 50 van het Handvest EU van belang is: 'Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.' Hof Den Bosch oordeelde in dit geval dat eerst kan worden gesproken van een dubbele vervolging wanneer er sprake is van een in kracht van gewijsde gegane uitspraak, hetgeen impliceert dat wiens zaak eenmaal definitief is afgedaan, ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechte mag worden betrokken. In dit geval meende het hof dat aan dit vereiste niet is voldaan, nu – indien uit het Spaanse onderzoek al zou kunnen worden vastgesteld dat sprake is van het zelfde feitencom-

plex', in elk geval duidelijk is dat de zaak nog niet is afgedaan met een onherroepelijke einduitspraak. Ook het feit dat het onderzoek in Spanje eerder een aanvang heeft genomen (wat de gevolgen daarvan ook zouden zijn geweest), leidde niet tot het gewenste resultaat van niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in dezen.

## 7. Opzet

Een overweging omtrent opzet luidde: 'Als notaris – en dus op de hoogte van de hiervoor genoemde jurisprudentie – kan het niet anders zijn dan dat verdachte op dat moment ook wist dat de verkoopprijs van €90.000,- niet de waarde van de woning in het economisch verkeer weergaf.'<sup>26</sup> Kennis van de jurisprudentie – waarvan niet vaststaat dat deze notaris die kennis ook daadwerkelijk had – leidde tot het oordeel dat wettig en overtuigend bewezen werd geacht dat verdachte willens en wetens de aangifte voor recht van successie onjuist heeft gedaan door daarin een te laag bedrag omtrent de waarde van de woning te vermelden. Bewustheid zonder wil, zoals zich kan voordoen bij bewuste schuld, is niet voldoende om opzet bewezen te achten. Overigens kwam blijkens dit vonnis de tuchtrechter tot een andersluidend oordeel.

## 8. Pleitbaar standpunt

Voor het Hof Amsterdam werd aangevoerd dat sprake zou zijn van een pleitbaar standpunt ten aanzien van aangiften vennootschapsbelasting. Dit, omdat de verdachte van mening was dat de op factuur ontvangen geldbedragen pas tot de omzet van het betreffende bedrijf behoefden te worden gerekend op het moment dat de prestatie was geleverd. Pas op dat moment was ook winstneming aan de orde. Dit moment was – nu het om een 'no cure no pay'-prestatie ging – niet gelijk aan het moment van facturering en had zich nog niet voorgedaan. Dit ging echter niet op: '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 het ging om waarborgsommen. Voor uitstel van winstneming was geen enkele reden. De aangiften zijn daarmee onjuist en onvolledig opgesteld.'<sup>27</sup> Omdat er verschillende visies op het pleitbare standpunt zijn van enerzijds de straf- en anderzijds de fiscale rechter (subjectief versus objectief gezien), nemen we in deze Tour ook een fiscale uitspraak omtrent dit begrip op. Het Hof Amsterdam besliste (anders dan de rechtbank) dat er in dit geval (een grootschalige taxplanning-structuur aangaande een grote bank) gelet

*'op de wettekst, de door belanghebbenden aangehaalde passages uit de wetgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, (...) naar 's Hofs oordeel niet [kan] worden gezegd dat belanghebbenden met hun structuur en hun aangiften, alsmede met de door hen vóór het opleggen van de aanslagen verstrekte informatie de grens naar strafwaardig handelen in de hiervoor bedoelde zin hebben overtreden; (...). Bij zijn oordeel heeft het Hof in aanmerking genomen dat in het maat-*

schappelijk klimaat ten tijde van het opzetten en implementeren van de structuur en het doen van de aangiften, in de maatschappelijke kringen waarvan belanghebbenden en haar adviseurs deel uitmaakten structuren als de onderhavige als legaal en toelaatbaar werden beschouwd. Hun standpunt dient derhalve, in termen van de jurisprudentie van de Hoge Raad, als objectief pleitbaar te worden aangemerkt.<sup>28</sup>

## 9. AAFD- protocol

In 2015 zag het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toelagen het licht.<sup>29</sup> Dit protocol heeft de eerdere 'richtlijnen' vervangen en een aantal wijzigingen zijn aangebracht. Zo is het aanmeldingscriterium 'nadeelbedrag' aangepast naar € 100.000 en is het overleg tussen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie de naam 'afstemmingsoverleg' gegeven in plaats van selectie- en tripartiteoverleg. Ook is een van de (thans zogenoemde) aanvullende wegingscriteria 'Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur' ietwat aangepast. Dit blijkt in de praktijk een belangrijk criterium om de zaak het (fiscale) strafrecht in te trekken. In het nieuwe Protocol wordt opgemerkt dat het gaat om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt. Een reden temeer om dit misbruik aan te pakken, is dat de Belastingdienst adviseurs vergaande faciliteiten toekent of met hen afspraken maakt over horizontaal toezicht, zo is te lezen. Dient een adviseur die is betrokken bij horizontaal toezicht dus nog meer op zijn hoede te zijn? Ook de opmerking dat (met aanwijzingen onderbouwd) moet worden vastgesteld dat de adviseur op de hoogte was van de fraude én daaraan actief dan wel passief zijn medewerking verleende, geeft aanleiding voor de veronderstelling (en constatering) dat de pijlen nog meer op de zogeheten 'facilitators' zullen worden gericht. Indien sprake is van een betrokken adviseur of een soortgelijke derde, zien we daaromtrent ook expliciet overwegingen terug bij de strafmaat (zie par. 17 hierna).

Op de voorloper van dit AAFD-protocol werd in 2015 nog een (ongegrond) beroep gedaan. Omdat sprake was van een berekend nadeel als bedoeld in categorie II van de ATV-richtlijn én het Openbaar Ministerie had aangegeven dat bij de beslissing tot strafvervolgning in aanmerking is genomen dat tegen verdachte de verdenking bestaat dat hij tezamen en in vereniging deze teruggaaf omzetbelasting zou hebben witgewassen, was sprake van een combinatie van een fiscaal delict met een niet-fiscaal delict, zodat het Openbaar Ministerie in redelijkheid tot strafvervolgning van verdachte kon overgaan en dat geen sprake is van schending van het vervolgingsbeleid voor fiscale zaken.<sup>30</sup> Nu het Openbaar Ministerie nagenoeg in alle fiscaalstrafrechtelijke zaken ook het delict witwassen (al dan niet zekerheidshalve) op de tenlastelegging vermeldt, zal dan ook steeds sprake zijn van deze combinatie.

## 10. Deelnemingsvarianten

### 10.1. Plegen

Wat overwegingen omtrent het 'plegen' betreft, was er in het jaar 2015 weinig nieuws onder de zon:

*'In de lijn met de wetsgeschiedenis volgt uit vaste jurisprudentie, dat de verdachte alleen tot het doen van aangifte was gehouden, indien hij (zelf) was uitgenodigd tot het doen van aangifte (...). Nu niet is gebleken dat verdachte is uitgenodigd tot het doen van aangiften, kan hij niet worden aangemerkt als pleger van het onjuist doen van die aangiften.'*<sup>31</sup>

### 10.2. Medeplegen

Dat de rechters bewezenverklaringen goed dienen te motiveren blijkt wel (weer) uit een oordeel van de Hoge Raad omtrent het bewezenverklaarde 'medeplegen'. Indien die bewezenverklaring ('tezamen en in vereniging met een ander'), niet zonder meer kan worden afgeleid uit de gebezigde bewijsvoering, is de bestreden uitspraak in zoverre niet naar de eis der wet met redenen omkleed.<sup>32</sup> Een meer uitgebreide motivering of in ieder geval voldoende bewijs is onontbeerlijk. Beter voldoet een overweging als deze:

*'De werkwijze waarbij onderling moest worden afgestemd om alle vereiste gegevens voor de aangiften te verkrijgen, kenmerkt zich door een bewuste en nauwe samenwerking. Verdachte heeft daarbij in het samenwerkingsverband als leidinggevende van het bedrijf een essentiële rol gespeeld. Zonder zijn bijdrage zouden de frauduleuze handelingen die hebben plaatsgevonden, immers niet mogelijk zijn geweest. Naar het oordeel van de rechtbank is voorafgaand, tijdens en na afloop van de in de tenlastelegging ingediende aangiften sprake geweest van een zodanig nauwe en bewuste samenwerking tussen verdachte, zijn mededader en de rechtspersoon, gericht op de planning en uitvoering van het feit, dat is voldaan aan de voorwaarden voor de strafbare vorm van samenwerking die als medeplegen kan worden gekwalificeerd. Verdachtes opzet was zowel gericht op het onjuist doen van aangiften omzetbelasting, als op het medeplegen daarvan.'*

De Hoge Raad besliste reeds eerder dat het gaat om het vaststellen van het opzet van de verdachte in zijn strafzaak en niet om dat van zijn mededaders. Uit de bewijsvoering moet kunnen worden afgeleid dat het opzet van de verdachte, al dan niet in voorwaardelijke vorm, gericht is geweest op het – in dat geval – doen van de onjuiste en/of onvolledige belastingaangiften, niet dat zijn mededaders – ook indien één van hen de aangifteplichtige was – dit opzet eveneens hadden.<sup>34</sup> In het licht van dit arrest leek het volgende oordeel van het hof op het eerste gezicht opmerkelijk. Geoordeeld wordt dat, indien sprake is van twee medeverdachten die als feitelijk leidinggevers van de rechtspersoon zijn vrijgesproken ter zake van hetzelfde feit als thans aan verdachte is ten laste gelegd, het déze verdachte ook zal vrijspreken 'nu het hof niet tot een bewezenverklaring kan komen van medeplegen

met de rechtspersoon [de BV] als ten laste gelegd'.<sup>35</sup> Uit het eerdere oordeel van het hof volgt echter dat niet bewezen kan worden dat het bedrijf opzettelijk onjuiste aangifte omzetbelasting heeft gedaan, noch dat verdachte hieraan feitelijk leiding heeft gegeven.<sup>36</sup>

Met de invoering van de 'medeplegersboete' zullen wij meer geconfronteerd gaan worden met jurisprudentie op dit gebied. Tot op heden werd deze boete nog niet vaak – nagenoeg nog nimmer – uit de kast gehaald. De staatssecretaris heeft laten weten dat van de mogelijkheid om deze boetes op te leggen (in ieder geval) bij systeemfraudes bij de inkomstenheffing op dit moment een preventieve werking uitgaat. 'In tenminste 15 gevallen heeft de Belastingdienst gedreigd om een dergelijke boete op te leggen. Daarna zijn de betreffende facilitators gestopt met hun werkzaamheden. De mogelijkheid om een boete op te leggen kan als succesvol worden bestempeld.'<sup>37</sup> De praktijk laat echter een kentering zien, in die zin dat de medeplegersboete recentelijk toch echt daadwerkelijk door de inspecteur wordt opgelegd.

### 10.3. Feitelijk leidinggeven

Al aan het begin van 2015 volgde een oordeel omtrent de vraag of bewezen kon worden of sprake was van feitelijk leidinggeven aan het doen van een onjuiste belastingaangifte. Vastgesteld werd dat de verdachte ten tijde van het tenlastegelegde feit formeel geen functie (meer) bekleedde binnen het bestuur van de vennootschap. 'Hoewel dit onverlet laat dat, (...) de verdachte het nog wel feitelijk voor het zeggen zou kunnen hebben gehad binnen [rechtspersoon], is dit uit de stukken van het dossier onvoldoende gebleken.'<sup>38</sup> In een ander arrest werd overwogen: 'De enkele omstandigheid dat de verdachte als mede-vennoot geregistreerd stond, maakt haar niet zonder meer strafrechtelijk aansprakelijk voor de valsheid in geschrifte en belastingfraude die door haar mede-vennoot in het kader van de vennootschap zouden zijn begaan.' De wetenschap dat de administratie van de vennootschap niet voldeed aan de daaraan te stellen eisen, maakte nog niet dat zij door zich verder niet met die administratie te bemoeien daarmee bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat haar medevennoot vervolgens valse facturen zou laten opstellen en deze aan aangiften ten grondslag zou leggen en aan de Belastingdienst beschikbaar zou stellen. Nu deze verdachte geen wetenschap had van de gedragingen van haar medevennoot, kon van haar ook niet worden gevergd een einde te maken aan die verboden gedragingen.<sup>39</sup>

Soms kan de toerekening bij het feitelijk leidinggeven over een aantal 'schijven' gaan. Zo ook in het arrest van Hof Amsterdam waarin het volgende werd overwogen:

*'De afspraken die door de verdachte met de opdrachtgevers zijn gemaakt, zijn door hem gemaakt namens [bedrijf 3]. Ten aanzien van het opzet geldt dat de gedragingen van de verdachte, die directeur is van [bedrijf 1], welke vennootschap op haar beurt directeur is van [bedrijf 3], aan de rechtspersonen kunnen worden toegere-*

*kend. Door de facturen niet op te nemen in de administratie en de daarop gebaseerde aangiften en de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting vervolgens te ondertekenen, heeft de verdachte zich schuldig gemaakt aan feitelijk leidinggeven aan het doen van onjuiste en onvolledige aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting door [bedrijf 1] en [bedrijf 3].'<sup>40</sup>*

En soms wordt er kort door de bocht gegaan:

*'Gezien zijn positie binnen [bedrijf 1] is de verdachte aan te merken als feitelijke leidinggever aan het retour boeken van omzet bij [bedrijf 1].'<sup>41</sup>*

Een uitgebreider oordeel gaf de rechtbank in Amsterdam, waarbij overigens niet kon worden vastgesteld wie de onjuiste aangifte nu feitelijk heeft opgesteld en ingediend, en waarbij aannemelijk werd geacht dat dit is gedaan door verdachte, al dan niet in samenwerking met een medeverdachte en diens familielid die werkzaam was bij de Belastingdienst. De rechtbank is dan ook van oordeel dat sprake was van een vooropgezet plan en dat de betrokkenheid van verdachte bij de ingediende onjuiste aangifte is aan te merken als feitelijk leidinggeven aan deze verboden gedraging. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verdachte door zijn handelen niet alleen, hoewel daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden, maatregelen ter voorkoming van de verboden gedraging van deze onderneming achterwege gelaten, maar deze gedraging juist bevorderd.<sup>42</sup>

Gelukkig zijn we nog niet zo ver dat een adviseur/accountant (in die rol) 'klakkeloos' als feitelijk leidinggever wordt aangemerkt: 'De rechtbank spreekt verdachte vrij van het primair ten laste gelegde, omdat hij naar het oordeel van de rechtbank in zijn rol als boekhouder/accountant geen feitelijke leidinggever was van [bedrijf].'<sup>43</sup> Medeplegen werd overigens wel bewezenverklaard.

Sommige rechters gaan dan wellicht wat kort door de bocht, er zijn ook rechters die uitgebreid en in diverse overwegingen uiteenzetten op grond waarvan tot feitelijk leidinggeven wordt geconcludeerd. Een mooi voorbeeld zijn de zes gelijktijdig gewezen Promis-vonnissen van de Rechtbank Amsterdam in een fraudezaak waarin gedurende enige jaren in totaal 84 onjuiste aangiften omzetbelasting waren gedaan, waarbij telkens een te hoog bedrag aan terug te vragen omzetbelasting werd opgegeven, hetgeen tot een uitbetaald bedrag van circa € 1 miljoen leidde.<sup>44</sup> Hierbij was de eigenaar van een administratiekantoor betrokken, alsook de bestuurders van de (fake)bedrijven die de belasting terugvroegen. De rechtbank geeft in de 'Algemene overwegingen' het juridisch kader van art. 51 Sr weer. Hoewel dat bekend mag worden verondersteld, is het altijd goed het geheugen hiermee weer even op te frissen, hetgeen deze vonnissen lezenswaardig maakt. Uiteraard spelen de feiten en omstandigheden van het geval bij de beoordeling een grote rol, hetgeen blijkt uit de 'nadere overwegingen' waarin de rechtbank het oordeel uiteenzet.

### 11. Vervolgingsuitsluitingsgrond ex art. 69, lid 4, AWR

Het verweer op grond van art. 69, lid 4, AWR wordt zo nu en dan uit de kast gehaald, maar treft slechts in weinig gevallen doel.<sup>45</sup> Dat bleek ook in 2015. Aan de orde was een tenlastelegging toegesneden op art. 225, lid 1, Sr, in verband met het valselijk opmaken of vervalsen van aangiften voor de omzetbelasting. Gesteld werd door de verdediging dat de verdachte toch ook gebruik heeft gemaakt van de valse aangiften, zodat dit onder het bereik van art. 225, lid 2, Sr zou vallen. Die vlieger ging niet op. Geoordeeld werd dat de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR is beperkt tot die gevallen waarin de tenlastelegging is toegesneden op art. 225, lid 2, Sr.<sup>46</sup>

### 12. Zelfstandige strafrechtelijke vs. zelfstandige fiscaalrechtelijke beoordeling?

Vorig jaar schreven wij nog dat de fiscale rechter in beginsel niet is gebonden aan het oordeel van een strafrechter, zelfs niet als het gaat om hetzelfde feitencomplex.<sup>47</sup> Van doorwerking kan soms echter wel sprake zijn. Een inspecteur die verwees naar de strafrechtelijke uitspraak van het hof teneinde zijn stelling te onderbouwen dat een belanghebbende (die overigens ontkende) een KBL-rekening heeft of heeft gehad, ving bot. In dit geval was het vonnis van de rechtbank vernietigd door de strafkamer van het hof wegens gebrek aan bewijs. De uitspraak van Hof Amsterdam biedt dan naar het oordeel van het hof geen zelfstandig oordeel of belanghebbende rekeninghouder is of is geweest bij de KB-Lux. Met de verwijzing naar de uitspraak van de strafrechter had de inspecteur zijn stellingen over de KB-Lux-rekening mitsdien niet onderbouwd. De inspecteur droeg verder onvoldoende aan tegen de gemotiveerde weerspreking door belanghebbende, zodat de informatiebeschikking in dezen uiteindelijk werd vernietigd.<sup>48</sup>

Uit het reeds aangehaalde arrest van de Hoge Raad<sup>49</sup> omtrent de doorwerking van een oordeel over de rechtmatigheid van de bewijsgaring in een strafzaak naar een belastingzaak wordt herhaald dat de fiscale rechter niet is gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex, zelfs niet als aan hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan als aan de strafrechter, alsook dat de fiscale rechter, voor zover het gaat om de juridische vraag of de bewijsgaring in een strafzaak, gelet op de vaststaande feiten, onrechtmatig is geweest, evenmin is gebonden aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter, ook niet indien de strafrechter daarbij van dezelfde feiten is uitgegaan.

*‘Wel komt in dit opzicht een bijzonder gezag toe aan het ten aanzien van de belanghebbende gegeven oordeel van de strafrechter, die bij uitstek geroepen is tot beantwoording van dit soort rechtsvragen. Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten – afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.’*

Ten slotte werd geoordeeld dat de fiscale rechter evenmin gebonden is aan een (onherroepelijk) oordeel van de strafrechter in de desbetreffende strafzaak, voor zover het gaat om de vraag of onrechtmatige bewijsgaring tijdens een strafrechtelijk onderzoek ertoe dient te leiden dat van het aldus verkregen bewijs geen gebruik mag worden gemaakt, reeds omdat de belastingrechter voor bewijsuitsluiting een ander beoordelingskader dient te hanteren. Zoals onder het kopje ‘Bruikbaarheid strafrechtelijk (onrechtmatig) verkregen bewijs in fiscalibus’ reeds is aangehaald, kan zich mitsdien de situatie voordoen dat in de fiscale procedure gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. Zolang de uitspraak van de belastingrechter geen twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten, ontstaat er geen probleem (in welk kader de Hoge Raad onder meer verwijst naar het arrest van het EHRM ‘Melo Tadeu’). Oftewel, de fiscale rechter dient een ‘eigen’ oordeel te geven (met de mogelijkheid dat dit afwijkend is van het oordeel van de strafrechter).

Uit een arrest van de Hoge Raad blijkt dat het oordeel van de fiscale rechter zeker wel een rol kan spelen in de betreffende strafzaak:

*‘Het Hof had, in aanmerking genomen het in hoger beroep gevoerde verweer dat blijktens de uitspraak van 2 juli 2010 van de belastingkamer van het Hof de aan de verdachte in rekening gebrachte omzetbelasting in de aangiften terecht in vooraf trek is gebracht, niet in het midden mogen laten hoe die uitspraak zich verhoudt tot de vraag of het werkelijk in aanmerking te nemen belastbare bedrag hoger is dan het door de verdachte opgegeven belastbare bedrag.’<sup>50</sup>*

Wat in dit kader ook interessant is, is het feit dat de uitleg van de strafrechter meer en meer wordt geïncorporeerd in het fiscale recht. Het strafrechtelijk kader is in het fiscale boeterecht van groot belang, met name nu ook de deelnemingsvarianten zijn geïntroduceerd in het fiscale boeterecht. Over de invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht hield prof. Feteris eind november 2014 een voordracht op de Fiscale Conferentie in Zeist. Een bewerking daarvan werd in 2015 gepubliceerd.<sup>51</sup> Hij concludeert – hetgeen wij onderschrijven – dat het strafrecht en het strafprocesrecht een steeds grotere invloed zijn gaan uitoefenen op de rechtspraak over bestuurlijke boeten.

### 13. Witwassen en andere verwante delicten

Ook in 2015 is een aantal arresten ten aanzien van het delict witwassen geweest, waarbij met name ten aanzien van ‘het verwerven of voorhanden hebben van onmiddellijk uit eigen misdrijf afkomstige voorwerpen’ nadere motiveringseisen worden uiteengezet. Uit de eerdere jurisprudentie volgde reeds dat er bepaaldelijk eisen worden gesteld aan de motivering. Daarbij ging het slechts om het geval dat de verdachte voorwerpen heeft verworven of voorhanden heeft gehad, ter-



wij aannemelijk is dat die voorwerpen onmiddellijk afkomstig zijn uit een door de verdachte zelf begaan misdrijf.<sup>52</sup> De Hoge Raad gaat nu nog een stap verder en geeft aan dat het oordeel dat geen sprake is van een onmiddellijk uit eigen misdrijf afkomstig voorwerp vooral niet begrijpelijk zal kunnen zijn als (i) er sprake is van een bewezenverklaring voor dezelfde verdachte van het begaan van een ander misdrijf met betrekking tot hetzelfde voorwerp, waardoor verdachte dat voorwerp kennelijk heeft verworven of voorhanden heeft (bijvoorbeeld de buit van een door de verdachte zelf begaan vermogensmisdrijf), dan wel (ii) rechtstreeks uit de bewijsvoering voortvloeit dat sprake is van – kort gezegd – het verwerven of voorhanden hebben van een voorwerp dat onmiddellijk afkomstig is uit een door de verdachte zelf begaan misdrijf, dan wel (iii) de juistheid in het midden is gelaten van hetgeen door of namens de verdachte met voldoende concretisering is aangevoerd met betrekking tot dit verwerven of voorhanden hebben door eigen misdrijf.<sup>53</sup> Het oordeel dat het niet anders kan dan dat bepaalde in de woning aangetroffen geldbedragen uit enig misdrijf afkomstig zijn, is in het licht van deze richtlijnen van de Hoge Raad dan niet (langer) voldoende, nu niet ‘vaststaat’ dat de tenlastegelegde geldbedragen afkomstig zijn uit eigen misdrijf.<sup>54</sup> Ook het oordeel ten aanzien van een in een woning van verdachte aangetroffen geldbedrag dat ‘aannemelijk is dat dat geldbedrag onmiddellijk afkomstig is uit de door de verdachte zelf begane misdrijven’, is niet zonder meer begrijpelijk, omdat niet voldoende is geconcretiseerd welke de door verdachte gepleegde misdrijven zijn en evenmin het verband tussen die misdrijven en het aangetroffen geldbedrag is geconcretiseerd.<sup>55</sup>

Hoe er binnen de rechterlijke macht over het delict witwassen wordt gedacht, blijkt wel uit het vonnis van de Rechtbank Amsterdam, waarin als volgt wordt overwogen:

*‘Witwassen verzielt de menselijke moraal, de economie en de samenleving en ondermijnt de economische en sociale omgeving. Opbrengsten van misdrijven worden hierdoor bovendien aan het zicht van justitie onttrokken, waardoor witwassen ook het plegen van andere misdrijven aantrekkelijk kan maken, zoals mogelijk corruptie en omkoping.’<sup>56</sup>*

Het betreft het vonnis van de verdachte oncoloog (welbekend uit de media), in welk vonnis de feiten en omstandigheden waaruit de witwashandelingen hebben bestaan uitvoerig zijn beschreven.

In vele witwasgevallen zal het echter niet alleen gaan om het verwerven en voorhanden hebben en houden van (bijvoorbeeld) geldbedragen, maar om het verbergen en verhullen. In het geval van diverse onjuiste aangiften omzetbelasting waardoor de Belastingdienst bedragen (ten onrechte) uitbetaalde, wordt geoordeeld:

*‘Bovenstaande geldbedragen zijn naar het oordeel van de rechtbank door verdachte op middellijke wijze uit eigen misdrijf verkre-*

*gen. Het betreft hier immers gelden die ten gevolge van de strafbare gedraging van verdachte op de bankrekening van [bedrijf 2 B.V.] zijn binnengekomen. Voorts kan worden vastgesteld dat de forse illegale geldstromen, te weten de teruggaven van de omzetbelasting, zijn vermengd met de beperkte geldstromen die dit bedrijf ontving uit legale activiteiten, waardoor het gehele vermogen van dit bedrijf te beschouwen is als afkomstig van misdrijf. Verdachte heeft deze gelden verworven, nu blijkt dat hij de beschikking heeft gehad over de bankrekening. Vervolgens is een deel van de geldbedragen contant opgenomen door verdachte. Deze omzetting van giraal naar chartaal geld moet naar het oordeel van de rechtbank worden beschouwd als een handeling die erop is gericht “om zijn criminele opbrengsten veilig te stellen”. Immers, door de omzetting is er sprake van een gedraging die meer omvat dan het enkele verwerven of voorhanden hebben en die een op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter heeft. Inherent aan deze specifieke situatie is dat de kwalificatieuitsluitingsgrond niet van toepassing is (...). Verdachte heeft zich derhalve schuldig gemaakt aan het omzetten en gebruik maken van gelden die afkomstig zijn uit eigen misdrijf.’<sup>57</sup>*

Oftewel, witwassen werd bewezenverklaard, zoals dit in fiscaalstrafrechtelijke zaken meer en meer zal geschieden.

De vraag of witwassen uitsluitend een fiscale achtergrond heeft c.q. slechts een fiscaal onderliggend delict kent, kan een rol spelen bij de vraag of het daarmee een fiscaal delict oplevert, hetgeen in de weg zou staan aan het gebruik van door Zwitserse autoriteiten toegezonden stukken en de zich daarin bevindende gegevens (nu dat niet is toegestaan voor onder meer delicten die naar Zwitsers recht als fiscaal delict worden gekwalificeerd).<sup>58</sup> Niet alleen in dit kader is het van belang, maar ook bijvoorbeeld in het licht van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, hetgeen bij pure fiscale delicten is uitgesloten (art. 74 AWR). De Hoge Raad oordeelde echter al in 2014 (zie ook de Tour 2014) vrij zwart-wit dat witwassen geen fiscaal delict is. Nu fiscale delicten veelal gepaard gaan met een witwasverwijf, zij herhaald dat art. 74 AWR een dode letter dreigt te worden.

Ook andere delicten dan witwassen komen in fiscaalstrafrechtelijke zaken voor. In de zogeheten Rochdale-zaak prijkte op de tenlastelegging ook het aannemen van steekpenningen, verduistering en oplichting. Ten aanzien van de vraag of het niet in de belastingaangiften verwerken het financieel voordeel uit de aangenomen steekpenningen, alsmede het voordeel behaald uit de verduistering en de oplichting, leidt tot het onjuist en onvolledig doen van aangiften, is het antwoord (volgens de Rechtbank Amsterdam) bevestigend.<sup>59</sup> ‘Feit van algemene bekendheid is dat ook illegale inkomsten zoals steekpenningen alsmede financieel voordeel uit verduistering en oplichting als het resultaat van overige werkzaamheden dienen te worden aangegeven.’ Ook het onjuist c.q. onvolledig doen van de belastingaangiften werd mitsdien bewezenverklaard.

Dat het doen van onjuiste belastingaangifte valsheid in geschrifte oplevert, wordt niet altijd ten laste gelegd. In een situatie waarin vele belastingaangiften onjuist werden ingediend door onjuiste en te hoge aftrekposten voor ziektekosten of andere buitengewone uitgaven op te voeren, werd dit (ook) ten laste gelegd, met name omdat er zo creatief te werk was gegaan, dat dit ook een veroordeling voor valsheid in geschrifte moest opleveren. Dit werd gevolgd door de rechtbank.

*'Zij acht aannemelijk dat er, naast de 18 aangiften van de vier met name genoemde personen, wat ook al een substantieel aantal oplevert, nog meer valse aangiften moeten zijn geweest. (...) Het aantal van 1054 valt niet te bewijzen, omdat deze aangiften niet in extenso zijn onderzocht, maar dat staat aan een bewezenverklaring van het bestanddeel "een groot aantal" niet in de weg.'*<sup>60</sup>

Bij andere delicten kan ook worden gedacht aan oplichting. Wordt de Belastingdienst feitelijk niet steeds opgelicht indien er onjuiste aangiften (met te hoge en onjuiste bedragen aan aftrekbare kosten) worden ingediend op basis waarvan er te weinig belasting wordt voldaan, dan wel er onterechte teruggaven volgen? De vraag is dan echter wel waar de oplichtingsmiddelen uit hebben bestaan. Het bewegen van de Belastingdienst tot afgifte van één of meer geldbedragen door via geautomatiseerde weg elektronische aangiftebiljetten in te dienen, levert geen oplichtingsmiddel op, aldus Rechtbank Overijssel.<sup>61</sup>

#### 14. Verjaring

Voordat wordt toegekomen aan 'Straffen' in paragraaf 17 nog een zaak waarin het Hof van Justitie vragen van de Italiaanse rechter beantwoordde in verband met het feit dat in Italië in de meeste strafvervolgingen de verjaring in werkelijkheid niet wordt gestuit, hetgeen veelal leidt tot feitelijke straffeloosheid. De strafvervolging in geval van fiscale fraude vereist doorgaans een zeer complex onderzoek. De gehele procedure zou in dit soort zaken dermate lang duren, dat feitelijke straffeloosheid in Italië geen uitzondering, maar de norm is. Ook is het voor de Italiaanse financiële administratie klaarblijkelijk doorgaans onmogelijk om het bedrag van de 'ontdoken' belastingen te recupereren. Deze situatie leidt mitsdien indirect tot oneerlijke concurrentie van in Italië gevestigde marktdeelnemers in vergelijking tot in andere lidstaten gevestigde ondernemingen. Wij zouden natuurlijk al een enigszins cynische kijk op de gang van zaken in Italië kunnen hebben. De constatering van de Italiaanse rechter voeden deze visie nog meer.

Het Europese Hof van Justitie beantwoordt een en ander aan de hand van art. 325 van het VWEU, inhoudende dat de Unie en de lidstaten fraude bestrijden en alle andere onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad. In dat kader dienen maatregelen te worden genomen die afschrikkend moeten werken en die in de lidstaten, alsmede in de instellingen, organen

en instanties van de Unie, een doeltreffende bescherming moeten bieden. In geval – zoals in Italië – de nationale regelingen feitelijk beletten dat doeltreffende en afschrikkende sancties worden opgelegd in een groot aantal gevallen van ernstige fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, of voor gevallen waarin onderscheid wordt gemaakt tussen nationale verjaringstermijnen en de verjaringstermijnen voor gevallen van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad,

*'dient de nationale rechter een en ander na te gaan en het is de taak van de nationale rechter om volle werking te geven aan artikel 325, leden 1 en 2, VWEU door, indien nodig, de bepalingen van nationaal recht die ertoe leiden dat de betrokken lidstaat wordt verhinderd de krachtens artikel 325, leden 1 en 2, VWEU op hem rustende verplichtingen na te komen, buiten toepassing te laten.'*<sup>62</sup>

De rechtszekerheid dient derhalve in bepaalde gevallen te wijken, omdat het doel nu eenmaal is en dient te zijn dat fraude wordt bestreden. Blijkens de overwegingen van het Hof kan het niet zo zijn dat bepaalde nationale bepalingen het mogelijk maken dat fraudeurs feitelijk altijd de dans van strafvervolging ontspringen, ook in Italië dus niet.

#### 15. Strekkingsvereiste

De Hoge Raad oordeelde in 2015 dat de strekking dat te weinig belasting wordt geheven niet is beperkt tot de heffing ten laste van degene die zelf de verboden gedraging heeft verricht, 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.<sup>63</sup> Aangevoerd was dat een aangifte die is gedaan naar aanleiding van 'fictieve' handel teneinde ten onrechte teruggaven van omzetbelasting te bewerkstelligen, niet heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, lid 2 (oud), AWR, omdat zo een aangifte niet ertoe kan strekken dat te weinig belasting wordt geheven. Die opvatting is blijkens het arrest van de Hoge Raad dus onjuist.

Aan het strekkingsvereiste van art. 69 AWR is reeds voldaan als de gedraging, het onjuist doen van aangifte, naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Daarvan is ook sprake, doordat een verdachte telkens op zijn aangiften omzetbelasting heeft opgegeven dat zijn voorbelasting hoger was dan zijn omzetbelasting, waardoor hij, ten onrechte, dit verschil telkens uitgekeerd heeft gekregen.<sup>64</sup>

#### 16. Tenlastelegging

In een geval waarin – ook al noopt art. 69, lid 2, AWR daartoe niet – niet alleen ten laste is gelegd dat onjuiste of onvoldoende aangiften zijn gedaan, maar ook dat in die aangiften

een te laag belastbaar bedrag is opgegeven, kan dat laatste slechts worden bewezen indien vaststaat dat het werkelijk in aanmerking te nemen bedrag hoger is. In de situatie waarin uit de door het Hof gebezigde bewijsvoering niet kan worden afgeleid dat door de verdachte in de betreffende ten laste gelegde periode telkens op de aangiftebiljetten omzetbelasting een te laag belastbaar bedrag is opgegeven, gaat het dan ook mis.

*'Het Hof had, in aanmerking genomen het in hoger beroep gevoerde verweer dat blijkens de uitspraak van 2 juli 2010 van de belastingkamer van het Hof de aan de verdachte in rekening gebrachte omzetbelasting in de aangiften terecht in vooraf trek is gebracht, niet in het midden mogen laten hoe die uitspraak zich verhoudt tot de vraag of het werkelijk in aanmerking te nemen belastbare bedrag hoger is dan het door de verdachte opgegeven belastbare bedrag.'*<sup>65</sup>

Niet alleen blijkt hieruit dat de strafrechter soms toch ook rekening houdt met het oordeel van de fiscale rechter, ook volgt hieruit dat als het Openbaar Ministerie iets ten laste legt, dat dat dan ook dient te worden bewezen. Lukt dat niet, dan zal het niet tot een veroordeling kunnen leiden. Hoewel dit een tegenvaller zal zijn voor het Openbaar Ministerie, met name gezien de overweging van de Hoge Raad dat het niet noodzakelijk is op te nemen in de tenlastelegging dat een te laag belastbaar bedrag zou zijn voldaan, lijken er nog kansen. De zaak wordt verwezen naar een hof alwaar het Openbaar Ministerie de tenlastelegging kan (trachten te) wijzigen door het onnodige deel weg te laten (en uiteraard bestaat ook de mogelijkheid dat dat hof toch ook het onnodige verwijt dat er te lage belastbare bedragen zijn aangegeven, bewezen acht).

### 17. Straffen

De zaak in 2015 die naar onze inschatting de meest opzienbarende was ten aanzien van de opgelegde straffen en veel media-aandacht trok, zal toch wel de zogeheten Klimop-zaak zijn geweest.<sup>66</sup> Uit die strafoplegging door het hof (zeven jaar gevangenisstraf), die aanzienlijk hoger was dan die door de rechtbank (vier jaren), is af te leiden, zoals wij al eerder hebben opgemerkt, dat er voor fiscale delicten (en aanverwante delicten) bij een bewezenverklaring, in de loop der jaren steeds zwaardere straffen worden opgelegd. In de zogeheten Rochdale-zaak wordt ook naar dat oordeel verwezen.<sup>67</sup> In navolging van Hof Amsterdam sloot de rechtbank in die zaak, als uitgangspunt voor de hoogte van de op te leggen gevangenisstraf, aan bij de door het LOVS in 2012 vastgestelde oriëntatiepunten die van toepassing zijn op fraudezaken, ook waar, zoals in de zaak van verdachte, sprake is van een feitencomplex van voor 2012. Die oriëntatiepunten blijven richtinggevend bij de strafopleggingen.

Bij de strafoplegging kan media-aandacht een rol spelen. In deze Rochdale-zaak werd het tóch niet in strafmatigende zin meegewogen. De rechtbank acht weliswaar aannemelijk dat

alle media-aandacht rondom de persoon van de verdachte en de daarin reeds verwerkte oordelen een zware wissel hebben getrokken op verdachte en zijn privéleven, de rechtbank ziet het tegelijkertijd voor deze zaak evenwel als een kennelijk onvermijdelijk en bovendien van een eigen dynamiek voorzien fenomeen dat zich bij uitstek in zaken met een zekere impact voordoet.

*'In het geval van de verdachte is het niet onbegrijpelijk dat de verantwoordelijke maatschappelijke positie die hij ten tijde van de door hem gepleegde feiten bekleedde en de bekendheid van de instelling waarvoor hij werkzaam was, aandacht trekkende aspecten zijn. Daarbij wordt voorts aangetekend dat verdachte ook – kennelijk – zelf niet afwijzend heeft gestaan ten opzichte van incidentele media belangstelling. Overigens dient te worden opgemerkt dat van de zijde van het Openbaar Ministerie met grote terughoudendheid met die mediabelangstelling is omgegaan.'*

Ook dit past in het beeld van de zwaardere bestraffing.

De houding van een verdachte kan ook een rol spelen bij de strafoplegging, zo blijkt ook dit jaar weer: 'Hij volhardt in zijn criminele gedrag, hij geeft geen openheid van zaken en hij toont geen berouw. In tegendeel, zo kan de rechtbank daar aan toevoegen.' Deze verdachte werd als koppig bestempeld en de rechtbank wijkt aanzienlijk af van de eis van de officier van justitie – die klaarblijkelijk niet hoog genoeg was. De rechtbank is duidelijk:

*'Door de officier van justitie is een gevangenisstraf van 21 maanden gevorderd. De rechtbank is van oordeel dat deze eis geen recht doet aan de ernst van de feiten en de hardnekkigheid waarmee de verdachte er enerzijds voor kiest om (vermogens)delicten te plegen en anderzijds zijn verantwoordelijkheid te ontkennen. Een gevangenisstraf van 48 maanden, waarvan 6 maanden voorwaardelijk, wordt in beginsel als passend en geboden opgelegd.'*<sup>68</sup>

Gevangenisstraffen voor langere duur zijn absoluut geen uitzondering meer. Toch rijst de vraag in hoeverre de opstelling van de verdachte ter zitting een hogere straf kan rechtvaardigen. Moeten verdachten die menen onschuldig te zijn maar een veroordeling zien aankomen, dan maar besluiten vergiffenis te vragen om een hogere straf te ontlopen? Als een verdachte tracht zijn gedrag goed te praten en daarvoor is enige grond in de feiten of het recht te vinden, zou bij een veroordeling deze 'attitude' niet aan de veroordeelde moeten worden tegengeworpen.

Ook 'bijkomende straffen' of 'bijzondere voorwaarden' werden zo nu en dan opgelegd, met name bij de 'facilitators', de adviseurs en overige professioneel betrokkenen. Bijvoorbeeld dat er gedurende de proeftijd niet – direct of indirect – voor derden belastingaangiften mogen worden gedaan en ook geen daarmee verband houdende belasting(advies)werkzaamheden voor derden mogen worden verricht.<sup>69</sup> Ook de ontzetting van de uitoefening van het beroep van financieel dienstverlener voor de duur van vijf jaren werd naast een

gevangenisstraf van drie jaar opgelegd.<sup>70</sup>

Niet onvermeld kan blijven de specifieke aandacht die bij de strafoplegging wordt besteed aan de gevallen waarin adviseurs of andere professioneel betrokkenen een (of dé) rol spelen.

*'De Belastingdienst moet er op kunnen vertrouwen dat aangiften die zij krijgt, in het bijzonder die van notarissen, juist zijn. Verdachte heeft niet alleen het vertrouwen van de Belastingdienst, maar ook dat van de erfgenaam, wiens belangen hij als notaris met de grootst mogelijke zorgvuldigheid moet behartigen, in ernstige mate beschaamd. Een notaris dient zich onkreukbaar op te stellen en ook als zodanig te handelen. Het in het algemeen in een notaris te stellen vertrouwen is door verdachtes handelen ernstig aangetast.'*<sup>71</sup>

Dat overschrijding van de redelijke termijn tot strafvermindering leidt, mag algemeen bekend worden verondersteld. Opvallend vaak is het ook deze omstandigheid die tot strafvermindering leidt. In een van de uitspraken uit 2015 zagen wij een overschrijding met bijna acht jaar, hetgeen aanleiding gaf voor een vermindering van de straf met 75% (36 maanden, te verminderen met 27 maanden), zodat (nog) een gevangenisstraf van negen maanden resteerde.<sup>72</sup> Eenzelfde termijnoverschrijding leidde bij dezelfde rechtbank tot een vermindering op een uitgangspunt van 24 maanden tot een werkstraf van 240 uur.<sup>73</sup>

## 18. Conclusies

Na tien jaar de fiscaalstrafrechtelijke ontwikkelingen op een rij te hebben gezet, kan nog steeds worden geconcludeerd dat het een interessant rechtsgebied is en blijft, waarbij de invloeden van het EHRM en ook van het HvJ EU het nog interessanter maken. Met name op het gebied van het nemo tenetur-beginsel is de invloed aanwezig en wordt reikhalzend uitgekeken naar nieuwe arresten van het EHRM.

\* Mr. J.M. Sitsen en prof.mr. G.J.M.E. de Bont zijn beiden verbonden aan De Bont Advocaten te Amsterdam ([www.debontadvocaten.nl](http://www.debontadvocaten.nl)). De Bont is voorts hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1 HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3600.

2 [www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Gerechtshoven/Gerechtshof-Arnhem-Leeuwarden/Nieuws/Paginas/Hof-stelt-niet-langer-prijis-op- vervolging-in-tipgeverszaak.aspx](http://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Gerechtshoven/Gerechtshof-Arnhem-Leeuwarden/Nieuws/Paginas/Hof-stelt-niet-langer-prijis-op- vervolging-in-tipgeverszaak.aspx).

3 Zie HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874 en HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:29.

4 Zie ook S.F. van Immerseel, 'Informatieverplichtingen bij een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek', *TFB* 2015/5.

5 Rb. Midden-Nederland 8 april 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:2410.

6 Zie bijv. H. Asbreuk, 'Gedwongen informatieverstrekking en art. 6 EVRM', *NTRF-B* 2015/39.

7 Conclusie A-G Niessen 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2728, Conclusie A-G Langemeijer 19 december 2014 ECLI:NL:PHR:2014:2484. Ook een lezenswaardige conclusie van dezelfde datum is van de hand van A-G Wattel 19 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2345.

8 HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1129 (in dit arrest wordt in overweging 3.7.5 een opsomming gegeven van de tot dan toe gewezen jurisprudentie op het gebied van het onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal).

9 HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359 en HR 24 april 2015 ECLI:NL:HR:2015:1112 na Langemeijer.

10 HR 24 april 2015 ECLI:NL:HR:2015:1112 na Langemeijer.

11 EHRM 9 juli 2015, nr.00784/14, *NTRF* 2015/2927.

12 HR 24 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3354.

13 HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030.

14 HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

15 Conclusie A-G Vegter 12 mei 2015, ECLI:NL:PHR:2015:970 (waarna arrest is gewezen onder toepassing van art. 81 Wet RO in HR 30 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1762).

16 Rb. Rotterdam 12 oktober 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:7234.

17 Conclusie A-G Wattel 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

18 HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643.

19 Zie ook R.W.J. Kerckhoffs, 'Onrechtmatig verkregen bewijs: een nieuw geluid', *TFB* 2015/8.

20 Verwezen wordt naar EHRM 12 juli 2013, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 25424/09, par. 124 en 126, en EHRM 23 oktober 2014, Melo Tadeu tegen Portugal, nr. 27785/10, par. 66.

21 HvJ 17 december 2015, C-419/14 (WebMindLicenses Kft.), ECLI:EU:C:2015:832.

22 HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978.

23 Hof Den Bosch 17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481.

24 EHRM 10 februari 2015, nr. 53753/12 (Kiivri vs. Finland).

25 EHRM 27 januari 2015, nr. 17039/13 (Rinas vs. Finland).

26 Rb. Gelderland 1 oktober 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:6135.

27 Hof Amsterdam 23 november 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4880.

28 Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098.

29 BLKB/2015/572M, *Start*. 2015, 17271.

30 Rb. Amsterdam 5 maart 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:1573.

31 Hof Den Bosch 9 juni 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:2096 (vgl. Hof Den Bosch 1 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341).

32 HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2978.

33 Rb. Amsterdam 16 november 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8792.

34 HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

35 Hof Den Bosch 27 oktober 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:4379.

36 Hof Den Bosch 24 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4472.

37 Bericht Ministerie van Financiën d.d. 23 april 2015 DGB/2015/2047U.

38 Hof Amsterdam 28 januari 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:496.

39 Hof Amsterdam 11 maart 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:854.

40 Hof Amsterdam 23 november 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4880.

41 Rb. Rotterdam 10 juni 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:4224.

42 Rb. Amsterdam 5 maart 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:1573.

43 Rb. Midden Nederland 23 februari 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:1265.

44 Rb. Amsterdam 16 november 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8792 tot en met 8798.

45 Zie ook W. de Vries, 'De reikwijdte van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR: drie vragen, drie antwoorden', *Tijdschrift Onderneming & Strafrecht in de praktijk*, nr. 1, februari 2015, p. 21-26.

46 Hof Den Bosch 9 juni 2015, ECLI:NL:HR:GHSHE:2015:2096.

47 HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156.

48 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 december 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:9826.

49 HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

50 HR 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3432.

51 M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 7082, p. 140.

52 Vgl. HR 17 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:2001 en HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:702.

53 vgl. HR 16 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3618.

54 HR 7 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:888. Hierna in gelijke zin HR 16 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1655.

55 HR 13 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3028.

56 Rb. Amsterdam 25 november 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8340.

57 Rb. Amsterdam 16 november 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8792 tot en met 8798.

58 HR 22 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3688.

59 Rb. Amsterdam 10 december 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8799.

60 Limburg 25 maart 2015, ECLI:NL:2015:2639.

61 Rb. Overijssel 13 april 2015, ECLI:NL:RBOVE:2015:1837.

62 Hof van Justitie 8 september 2015 C-10/14.

63 HR (Strafkamer) 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3431 (onder verwijzing naar HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493).

64 Rb. Gelderland 30 april 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:2863.

65 HR (Strafkamer) 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3432.

66 Hof Amsterdam 27 februari 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:631 (jegens de hoofdverdachte).

67 Rb. Amsterdam 10 december 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:8799.

68 Rb. Rotterdam 19 november 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:8487.

69 Rb. Midden-Nederland 28 september 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:7075.

70 Rb. Noord-Nederland 7 juli 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:3277.

71 Rb. Gelderland 1 oktober 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:6135.

72 Rb. Rotterdam 14 oktober 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:7315.

73 Rb. Rotterdam 12 oktober 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:7234.