



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2006

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2006/08

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	fiscaal strafrecht, opzetbegrip, una via-beginsel, kwaliteitsdelict, deelnemingsconstructie
Wetsartikelen	AWR-art. 69 AWR-art. 47 AWR-art. 69
Auteur	Mr. dr. G.J.M.E. de Bont mw. mr. J.M. Sitsen

1 Opzet

Nog niet zo heel lang geleden oordeelde de strafkamer van de Hoge Raad (eindelijk) over het in het fiscale boeterecht zo gangbare leerstuk van het pleitbare standpunt. In zijn arrest van 8 februari 2005[1] overwoog de strafkamer als volgt:

'Die overweging moet, in het licht van de gebezigde bewijsmiddelen en van hetgeen het Hof voorts heeft overwogen, aldus worden verstaan dat naar het oordeel van het Hof de verdachte redelijkerwijze niet kon en mocht menen dat de desbetreffende inkomsten niet behoefden te worden opgegeven.'

Deze beslissing heeft inmiddels haar weg gevonden naar de feitenrechtters. De rechtbank in Zwolle[2] heeft bijzonder fraaie overwegingen geformuleerd die in deze bijdrage een letterlijke weergave verdienen:

'De rechtbank is van oordeel dat aan het opzetbegrip in het fiscale strafrecht, meer specifiek in artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, een eigen karakter toekomt.

Het fiscale opzetbegrip ontleent dit eigen karakter allereerst aan de omstandigheid dat in de onderliggende gedraging – het doen van aangifte – niet een keuzevrijheid van het rechtssubject besloten ligt maar een door de overheid afgedwongen activiteit waarbij voor de justitiabele als contribuabele op voorhand een grote kans bestaat om fouten te maken vanwege de complexiteit van de belastingwetgeving.

Ten tweede beperkt het opzetbegrip zich in bovengenoemde strafbaarstelling slechts tot de gedraging als zodanig: het onjuist/onvolledig doen van een aangifte. De strafbaarstelling is geformuleerd als een formeel omschreven delict. Het strekkingsvereiste (de te geringe belastingheffing) is door de wetgever doelbewust geobjectiveerd zodat – om strafbaarheid te kunnen aannemen – het opzet van de belastingplichtige zich niet over dit onderdeel van de delictomschrijving hoeft uit te strekken. De potentiële reikwijdte van de strafbaarstelling en daarmee van een mogelijke strafrechtelijke aansprakelijkheid is naar haar inhoudelijke formulering dan ook omvangrijk.

Ten derde is het een fiscaal beginsel dat het de contribuabele in beginsel is toegestaan het voor hem meest gunstige fiscale beeld te schetsen als hij daarmee maar niet bewust de gerechtvaardigde belangen van de schatkist miskent door de belastingdienst op het verkeerde been te zetten.

Als beperking van deze in potentie ruime aansprakelijkheid is in het fiscale boeterecht de rechtsfiguur van het 'pleitbare standpunt' tot ontwikkeling gekomen. Hieronder moet aldus de Staatssecretaris van Financiën worden verstaan: 'een opvatting over de kwalificatie van de feiten of de toepassing van het recht op de feiten die in redelijkheid verdedigbaar is (Besluit van 9 november 2000, nr. RTB2000/2474M).

Deze materiele strafrechtelijk gezien dicht tegen de dwaling en derhalve de buitenwettelijke schuldsluitingsgrond 'afwezigheid van alle schuld' aanleunende rechtsfiguur functioneert in de op het fiscale boeterecht ontwikkelde rechtspraak als een bewijsuitsluitingsgrond ten aanzien van verweten opzet dan wel grove schuld.

Gezien de grote begripsmatige overeenkomsten tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht ziet de rechtbank aanleiding de rechtsfiguur van het 'pleitbare standpunt' te betrekken bij de bewijsvraag van het in de onderhavige strafzaak ten laste gelegde opzet. De rechtbank neemt dan ook tot uitgangspunt dat indien kan worden geoordeeld dat verdachte bij het doen van een aangifte een redelijkerwijs verdedigbaar standpunt heeft ingenomen in die zin dat de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op hem van toepassing is, een dergelijke vaststelling in de weg staat aan een bevestering van opzet in fiscaal-strafrechtelijke zin.'

De Rechtbank Utrecht heeft in een vonnis[3] van 20 juli 2006 deze laatste overweging van de Rechtbank Zwolle letterlijk herhaald.

Dat het onderscheid tussen *fraus legis* en belastingfraude moeilijk te maken is, kan wel worden opgemaakt uit de beslissing van het Hof Den Bosch van 6 januari 2006.[4] Besprekingen en onderhandelingen tussen verschillende partijen monden naar het oordeel van het hof uit in een constructie tot vermindering van te betalen omzetbelasting. Partijen lijken zich bewust van het feit dat de inspecteur een andere opvatting zou kunnen hebben, die tot een naheffing zou kunnen leiden en leggen vast dat de fiscale risico's gezamenlijk zullen worden gedragen. Het hof concludeert dat een factuurronde plaatsvindt die afgezien van de fiscaliteit geen enkel (zakelijk) doel diende. Daaruit wordt de opzet afgeleid. In dat verband wordt door het hof onder meer aan partijen verweten dat de constructie is doorgezet zonder deze aan de fiscus voor te leggen. Een dergelijke (juridische) verplichting bestaat echter niet. De inspecteur blijkt onder het huidige regime

geen enkele uitlating te doen over 'constructies', zodat het feit dat geen overleg met de fiscus is gezocht geen grond zou mogen zijn om opzet aannemelijk te achten.

2 Reikwijdte art. 69, lid 4, AWR

In het arrest van 12 september 2006 onderzocht Hof Den Bosch[5] ambtshalve of de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR van toepassing was. De verdachte werd beschuldigd van het doen van onjuiste aangiften, maar tevens van het feitelijk leiding geven aan het voorhanden hebben van een valse administratie. Het hof stelde vast dat de tenlastelegging ter zake van dit laatste delict was toegespitst op art. 225, lid 2, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr). Een vervolging op grond van dit laatstgenoemde artikel is echter niet mogelijk indien vervolging tevens mogelijk is op grond van de eerste twee leden van art. 69 AWR. Naar het oordeel van het hof komt het ten laste gelegde 'voorhanden hebben' van de administratie overeen met het 'voeren van een administratie'. Als dat niet correct gebeurt, kan dit feit worden vervolgd op grond van art. 68, lid 2, aanhef en onder d jo. art. 69, lid 1, AWR. Het 'gebruikmaken' van valse geschriften is voorts vervolgbaar op grond van art. 68, lid 2, aanhef en onder c jo. art. 69, lid 2, AWR. Op grond van de *specialis-generalis*-bepaling in art. 69, lid 4, AWR werd het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard met betrekking tot de vervolging op grond van art. 225 Sr. Ondanks dit ambtshalve toegeworpen succes wordt de verdachte (ongenaadig) bestraft boven de eis van de advocaat-generaal. Dit doet echter niet af aan de principiële overwegingen ter zake van art. 69, lid 4, AWR. De consequentie van dit arrest lijkt te zijn dat beschuldigingen in verband met onjuiste administraties slechts vervolgd kunnen worden op grond van art. 69 AWR en dat art. 225, lid 2, Sr als vervolgingsbepaling is uitgesloten.

3 Una via

Op 3 augustus 2006 besliste de rechtbank te Arnhem[6] op een verweer dat werd gebaseerd op het *una via*-beginsel. De verdachte werd beschuldigd van feitelijk leidinggeven aan een vennootschap die zich zou hebben bezondigd aan het doen van onjuiste aangiften vennootschaps- en omzetbelasting. De rechtbank oordeelde ter zake van de omzetbelasting als volgt:

'Naar het oordeel van de rechtbank verzet artikel 69a AWR zich derhalve slechts tegen strafvervolging indien bij aanslagbelastingen reeds een bestuurlijke boete is opgelegd. Voor belastingen op aangifte bestaat derhalve geen wettelijke belemmering terzake vervolging. De rechtbank ziet geen aanleiding om aan te nemen dat de wetgever bij vergissing deze beperking heeft aangebracht. Het beroep op una via wordt derhalve verworpen in zoverre het betrekking heeft op de vergrijpboetes inzake de omzetbelasting.'

Naar onze mening is de *una via*-regeling in deze overweging te restrictief geformuleerd. Ook de aangiftebelastingen zouden in deze bepaling moeten worden opgenomen. De huidige wet lijkt de mogelijkheid open te laten dat een vergrijpboete wordt opgelegd voor het te weinig betalen van belasting, terwijl voor de aangifte waarop het te lage bedrag aan verschuldigde en betaalde belasting werd vermeld, ook nog strafrechtelijke vervolging kan plaatsvinden. Indachtig de samenhang tussen betalen en aangeven, menen wij dat sprake is van één feit. Nu de reikwijdte van art. 69a AWR te beperkt is uitgelegd, zou in de strafzaak nog een beroep kunnen worden gedaan op de beginselen van behoorlijke procesorde (NJ 1998/71).

De volgende vraag waar de rechtbank in Arnhem voor stond, was of een bestuurder van een vennootschap een beroep op de *una via*-bepaling kan doen indien een boete aan de vennootschap was opgelegd (voor de onjuiste aangifte vennootschapsbelasting). De tekst van art. 69a AWR laat daarvoor ruimte. Strafvervolging is immers op grond van deze bepaling niet mogelijk 'indien de inspecteur aan een belastingplichtige ter zake reeds een boete heeft opgelegd'. De rechtbank overwoog hierover:

'De rechtbank is voorts van oordeel dat het feit dat aan (de vennootschap) een vergrijpboete is opgelegd niet in de weg staat aan vervolging van verdachte als opdrachtgever en/of feitelijk leidinggevende. Artikel 51, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht voorziet nadrukkelijk in de mogelijkheid dat vervolging wordt ingesteld tegen de rechtspersoon en degene die opdracht en/of feitelijke leiding heeft gegeven. Uit de wetgeschiedenis van artikel 69a AWR is naar het oordeel van de rechtbank niet af te leiden dat de wetgever met deze bepaling heeft beoogd het recht tot vervolging van degene die opdracht en/of feitelijke leiding heeft gegeven te doen vervallen indien aan de onderneming een vergrijpboete is opgelegd.'

Wederom een (te) restrictieve uitleg, terwijl de letterlijke tekst een ruime toepassing van het *una via*-beginsel mogelijk had gemaakt.

Dat er tóch rek in de *una via*-regeling zit, kan worden geconcludeerd uit het arrest[7] van de civiele kamer (!) van de Hoge Raad van 13 oktober 2006. De Hoge Raad oordeelt dat de vergrijpen waarvoor de inspecteur krachtens art. 67d en 67e AWR boeten kan opleggen en waarop art. 69a AWR betrekking heeft, voor het *una via*-beginsel dienen te worden onderscheiden van de schending van de informatieplicht van art. 47 AWR. Indien echter dit laatste is te wijten aan opzet van de belastingplichtige en aangenomen moet worden dat als direct gevolg van een zodanige schending van die inlichtingenplicht te weinig belasting is geheven, is sprake van een vergrijp als bedoeld in art. 67e AWR en kan zich een samenloop voordoen van laatstgenoemde bepaling en art. 69 AWR. Nadat hij deze rechtsregel heeft uiteengezet, overweegt de Hoge Raad dat deze zaak op zo'n geval evenwel geen betrekking heeft, omdat de vergrijpen waarvoor de inspecteur (op de voet van art. 67d en 67e AWR) boeten heeft opgelegd, niet zijn gelegen in het schenden van verplichtingen op grond van art. 47 AWR. In de onderhavige situatie waren de inlichtingen eerst gevraagd nadat een onderzoek was begonnen naar de juistheid van de ingediende aangiften en de op grond daarvan vastgestelde primitieve aanslagen.

De Hoge Raad[8] heeft in het kader van het *una via*-beginsel onlangs ook nog overwogen dat de opvatting dat art. 69a AWR zo moet worden uitgelegd dat elke bestuurlijke boete, of het nu gaat om een verzuim- of een vergrijpboete, aan latere strafvervolging ter zake in de weg zou staan, niet als juist kan worden aanvaard. Het *una via*-beginsel van art. 69a AWR geldt dus slechts als er vergrijpboeten als bedoeld in art. 67d en 67e AWR zijn opgelegd en niet als slechts verzuimboeten zijn opgelegd. In dat kader tekenen wij aan dat het op zijn minst opmerkelijk is dat een verzuimboete wél in de weg staat aan een vergrijpboete, maar kennelijk geen beletsel vormt voor strafrechtelijke vervolging.

4 Strafrechtelijke vervolging vanwege schending art. 47 AWR

Soms kan een nieuwe lijn in de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad gevolgen hebben voor het fiscale strafrecht. Zo ging de belastingkamer 'om' in de arresten[9] van 3 februari 2006, door te overwegen dat een inspecteur geen belang heeft in de zin van art. 47 AWR, indien vragen worden gesteld aan een belastingplichtige over elementen in de aangifte, zoals aftrekposten, waarvoor de bewijslast aan de zijde van de inspecteur ligt.

In een procedure aanhangig gemaakt bij Hof Den Bosch[10] werd de verdachte beschuldigd van opzettelijke overtreding van art. 47 AWR, doordat hij vragen van de inspecteur omtrent een door de vennootschap in de aangifte vennootschapsbelasting geclaimde buitengewone last niet correct zou hebben beantwoord. Door de raadslieden van verdachte werd als verweer gevoerd dat art. 47 AWR, welk artikel in de tenlastelegging werd genoemd als de grondslag van de verplichting tot het verstrekken van informatie, in dit geval niet van toepassing is, omdat uit de recente jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat verzoeken om informatie van de inspecteur met

betrekking tot een buitengewone last, geen belang betreffen als waarop art. 47 AWR ziet. Het hof verwierp dit verweer als volgt:

'Ingevolge het bepaalde in artikel 47 AWR, eerste lid, onder b – voorzover thans van belang – is ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur bescheiden waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen. Het belang van artikel 47 AWR is gelegen in een correcte vaststelling van de belastingaanslag door de inspecteur. Bij brief (...) heeft de inspecteur aan (de vennootschap) om een aantal gegevens gevraagd. (De vennootschap) was daarom ingevolge artikel 47 AWR verplicht om de gevraagde bescheiden ter beschikking te stellen, dusdoende de inspecteur in staat te stellen tot een juiste aanslag te komen en aldus handelend in het belang waarop artikel 47 AWR ziet. De door de verdediging genoemde arresten van de Belastingkamer van de Hoge Raad doen hier niet aan af, omdat deze arresten zien op de gevolgen van het niet voldoen aan de verplichting ingevolge het bepaalde in artikel 47 AWR, eerste lid, onder b, voor de bewijslast ten aanzien van aftrekposten, hetgeen in deze strafzaak niet aan de orde is.'

Tegen dit arrest is cassatie aangetekend.

5 Kwaliteitsdelict en deelnemingsconstructies

Enige tijd is er gediscussieerd over de vraag of de delicten in het fiscale strafrecht kwaliteitsdelicten zijn. Kan iemand slechts worden veroordeeld voor het doen van een onjuiste aangifte in het geval deze de belastingplichtige is? Of kan bijvoorbeeld ook de echtgenoot of de belastingadviseur van de belastingplichtige als de pleger van een fiscaal delict worden aangemerkt?

In zijn arrest[11] van 17 oktober 2006 oordeelde de Hoge Raad over een situatie waarin het hof de verdachte veroordeelde als pleger van het doen van onjuiste aangifte omzetbelasting van zijn vennootschappen. De Hoge Raad overwoog dat *'de wettelijke aangifteplicht op de vennootschap rust aan wie het aangiftetiljet is uitgereikt en niet op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan'*.

Voor zover er nog twijfel bestond over de vraag of sprake is van een kwaliteitsdelict, dan is dat met het vorenvermelde arrest wel weggelaten.

Het gevolg van een 'kwaliteitsdelict' is, dat een ander dan de belastingplichtige slechts kan worden vervolgd als medeplichtige, medepleger of doen-pleger. In het hiervoor reeds besproken arrest van de Hoge Raad van 17 oktober 2006 werd een discrepantie geconstateerd tussen de kwalificatie van de feiten en de bewezenverklaring. De verdachte werd veroordeeld als pleger (hetgeen 'juridisch' niet mogelijk was nu hij niet de belastingplichtige was), terwijl bewezen was verklaard dat hij die feiten heeft *doen plegen*. Voor het doen plegen is van belang dat de feitelijke handelingen heeft verricht straffeloos is, bijvoorbeeld doordat hij van de onjuistheid van de door de verdachte verstrekte stukken waarop de aangiften waren gebaseerd, niet op de hoogte was. De Hoge Raad overwoog dat het hof zijn arrest ontoereikend motiveerde *'nu het Hof omtrent de straffeloosheid van de desbetreffende douane-expediteurs (degenen die de aangiften feitelijk hebben gedaan, toevoeging GdB en JS) niets heeft vastgesteld'*.

Een geruchtmakende recente zaak betrof een verdachte die kassasystemen leverde voor de horeca. Het Openbaar Ministerie stelde dat de leverancier een speciale applicatie leverde die het mogelijk maakte een gedeelte van de omzet aan het einde van de dag 'zwart' te maken. Aan de verdachte leverancier werd ten laste gelegd het medeplegen van valsheid in geschrifte (te weten de administratie van de afnemers van de speciale afroomsoftware) en schending van de bewaarplicht. De verdachte voerde als verweer aan dat het enkele leveren van de speciale afroomsoftware onvoldoende was voor een beschuldiging van medeplegen. Met het wissen van bonnen was naar de mening van verdachte niets mis, nu de redenen daarvoor legitiem kunnen zijn. Dat daarmee de fiscus om de tuin werd geleid, was verdachte niet bekend. De Rechtbank Rotterdam[12] verwierp dit verweer met de overweging dat bonnen op verschillende manieren konden worden gewist en dat de verborgen optie in dat kader geen toegevoegde waarde had. Deze heimelijke optie was naar het oordeel van de rechtbank een middel bij uitstek om voor de fiscus omzet verborgen te houden en de rechtbank kan zich *'geen andere bedoeling voorstellen bij de verborgen optie dan het illegaal bewerken van omzetgegevens. Verdachte, als verkoopster, is zich daarvan naar de stellige overtuiging van de rechtbank ook bewust. Indien zij deze software verkoopt aan een horecabedrijf aanvaardt verdachte daarmee willens en wetens de aanmerkelijke kans dat de afnemer met het programma omzet zal wissen en aan de waarneming door de fiscus zal onttrekken, met alle fiscale gevolgen van dien.'*

Deze redenering overtuigt niet echt. Nu andere bedoelingen dan fiscale fraude niet konden worden bedacht, had de rechtbank ineens de 'stellige' overtuiging dat sprake was van medeplegen. Uit deze rechtspraak kan naar onze mening wel worden afgeleid dat directe betrokkenheid bij een delict niet altijd nodig is om toch als medepleger te worden aangeklaagd.

Het hof te Amsterdam liet zich in de uitspraak[13] van 14 maart 2006 in de zogeheten Clickfonds-zaak ook uit over de vraag of sprake was van medeplegen van of medeplichtigheid aan opzettelijk onjuiste belastingaangifte. Dit hof is van oordeel dat het verband tussen de activiteiten van de verdachte en de specifieke gevallen van belastingfraude te ver verwijderd is om te oordelen dat de verdachte het door cliënten doen van onjuiste en onvolledige aangiften heeft medegepleegd. De verdachte heeft daarmee geen bemoeienis gehad, noch is van een gezamenlijke uitvoering iets gebleken. Het hof komt echter wel tot medeplichtigheid. Het hof hecht belang aan de betekenisvolle hulpverlening van verdachte.

'Toegegeven zij dat de verdachte in de praktijk niet (altijd) met zekerheid wist of een specifieke cliënt metterdaad overging of zou overgaan tot het opzettelijk doen van een onjuiste en onvolledige belastingaangifte en hij evenmin zekerheid had over het moment waarop zulks plaatsvond of zou plaatsvinden, aangezien hij (...) met hun belastingaangiftes geen directe bemoeienis had. Voor strafbaarheid is deze zekerheid echter niet noodzakelijk. Vastgesteld moet worden dat de verdachte willens en wetens de aanmerkelijke kans op het begaan van het misdrijf op de koop toe heeft genomen, en dat hij zich ervan bewust is geweest dat zijn handelwijze daaraan rechtens relevant heeft bijgedragen. Medeplichtigheid ontstaat niet eerder dan nadat het bewuste misdrijf is voltooid of gepoogd is dit te voltooien.'

De vereisten die gesteld worden aan medeplichtigheid lijken dus niet zo zwaar. In dat verband is vermeldenswaardig dat het hof als volgt overwoog naar aanleiding van de stelling van de verdediging dat iedere buitenlandse bankinstelling met Nederlandse cliënte zich schuldig zou maken aan medeplichtigheid aan belastingfraude:

'Het hof wil voorts beslist niet uitsluiten dat in het buitenland gevestigde filialen van Nederlandse bankinstellingen zich schuldig maken aan medeplichtigheid tot belastingontduiking.'

Het blijft toch opmerkelijk dat een derde die een legale bancaire dienst verricht een strafrechtelijk verwijt kan worden gemaakt ter zake van een aangifte waarmee hij in het geheel niet bekend is.

6 KB Luxbank en bewijs

In een bijdrage als de onderhavige kan vanzelfsprekend de rechtspraak ter zake van de KB Luxbank-affaire niet achterwege blijven. De strafrechter blijkt kritisch te zijn ingeval de verdachte ondanks de hardnekkige beschuldigingen van de inspecteur, blijft ontkennen gerechtigd te zijn tot een rekening bij de Kredietbank te Luxemburg. In het arrest^[14] van 12 oktober 2005 oordeelde Hof Amsterdam omtrent de wijze waarop de FIOD de verdachte meende te kunnen aanmerken als de persoon die stond vermeld als rekeninghouder op het verduisterde microfiche. De rechtbank oordeelde dat wettig en overtuigend was bewezen dat de verdachte haar aangiften opzettelijk foutief heeft ingevuld. Het hof vernietigt dit vonnis. Volgens het hof kan de afdruk van de microfiche niet als beslissend worden aangemerkt, omdat de betrokken bank de authenticiteit ervan niet heeft bevestigd en evenmin uit andere bewijsmiddelen voldoende bevestiging is verkregen. Naast de afdruk van de microfiche zijn geen andere relevante bewijsmiddelen voorhanden. Het hof is van oordeel dat met name niet als bewijs kan gelden de door de rechtbank als leugenachtig aangemerkte ontkenning van rekeninghouderschap door verdachte:

'Dat een verklaring kennelijk leugenachtig is en is afgelegd om de waarheid te bemantelen zal zijn grondslag moeten vinden in een of meer andere bewijsmiddelen. Onaanvaardbaar is de redenering: "Er is een lijst met rekeninghouders; u staat op die lijst; u ontkent dat u zo'n rekening heeft; uwontkenning is in strijd met de waarheid en dus leugenachtig; die leugenachtige verklaring maakt het bewijs sluitend".'

De verdachte wordt vrijgesproken. In deze procedure stond dus centraal de vraag – die het hof ontkennend beantwoordt – of met het aangedragen bewijsmateriaal in de vorm van de afdruk van de microfiche bewezen kan worden dat verdachte de bankrekening heeft (gehad).

7 Inhoud van het fiscale strafdossier

De volledigheid van het procesdossier is in bijna iedere fiscale strafzaak een terugkomend discussiepunt tussen Openbaar Ministerie en de advocaat. Met name de vraag of de stukken van het aanmeldings-, selectie- en vervolgingstraject aan het procesdossier dienen te worden toegevoegd, houdt de gemoederen bezig. Het Openbaar Ministerie meent in ieder geval keer op keer dat deze stukken niet aan het dossier behoeven te worden toegevoegd. In zijn beschikking van 5 september 2006 besliste de Rechtbank Middelburg^[15] als volgt:

'5. In het algemeen heeft de verdediging in fiscale zaken een redelijk belang om kennis te nemen van de stukken van de sfeerovergang. Deze sfeerovergang is immers geregeld in de ATV-richtlijn, welke vervolgingsrichtlijn het OM op grond van beginselen van behoorlijke procesorde bindt. De daaruit voortvloeiende algemeen verbindende voorschriften moeten door het OM naar hun inhoud en strekking als rechtsregels jegens bezwaarde worden toegepast zodat op grond daarvan de verdediging, die zich al rechtstreeks op deze richtlijn kan beroepen, ook behoort te kunnen toetsen of in de verschillende stadia van de in de ATV beschreven procedure wel of niet wordt afgeweken van de richtlijn. Tekortkomingen in de fase van de sfeerovergang kunnen leiden tot niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie of tot minder vergaande sancties en zijn daarom redelijkwijze in voor de verdachte onlastende zin van belang.

6. Reeds het fundamentele rechtsbeginsel van wetmatigheid van bestuur leidt tot een controle of aan de regels van de ATV-richtlijn is voldaan. Niet vereist is dat de verdediging concrete onregelmatigheden moet aanvoeren en onderbouwen, alvorens een controle als vermeld mogelijk moet worden gemaakt.

7. Gelet op het voorgaande moeten niet slechts de stukken van het TPO maar ook die van het selectie-overleg worden gerekend tot de processtukken. Blijkens de ATV-richtlijn vindt in dit selectie-overleg, waaraan ook de FIOD als opsporingsdienst deelneemt, een toetsing plaats of de zaak terecht als aanmeldingswaardig is aangemerkt en aangemeld bij de boetefraudecoördinator van de betreffende eenheid aan de hand van de in de ATV-richtlijn openbaar gemaakte criteria. Daarmee is het verslag van het gezamenlijk selectie-overleg niet aan te merken als slechts een beleidsstuk dan wel als puur intern stuk van de belastingdienst zoals door de officier van justitie aangevoerd.

8. Daarom valt niet in te zien dat de officier van justitie – mocht hij nog niet over een verslag van het selectie-overleg beschikken – dat verslag niet bij de belastingdienst zou kunnen opvragen en aan het procesdossier zou kunnen toevoegen.'

Zowel de (deels geanonimiseerde) stukken van het tripartiteoverleg-verslag als het projectplan en de stukken van het selectieoverleg moeten worden verstrekt. Het zou mooi zijn als het OM dit in de toekomst als leidraad zou gebruiken.

8 Conclusie

In deze bijdrage hebben wij een overzicht gegeven van (met name) rechtspraak uit (dan wel gepubliceerd in) 2006 waarin zowel de Hoge Raad als de feitenrechters zich hebben uitgelaten over het fiscale strafrecht. Opgemerkt zij dat volledigheid daarbij niet is nagestreefd. Desondanks menen wij hiermee voldoende aannemelijk te hebben gemaakt dat het fiscale strafrecht nog (steeds) in ontwikkeling is.

Kort en goed constateren wij naar aanleiding van het besprokene het volgende:

- een pleitbaar standpunt staat in de weg aan het bewijs van opzet;
- art. 69, lid 4, AWR staat aan strafrechtelijke vervolging op grond van art. 225, lid 2, Sr in de weg in geval van het voeren van een onjuiste administratie;
- het *una via*-beginsel wordt te beperkt uitgelegd en laat ruimte voor een dubbele vervolging;
- de vraag of een verdachte belastingplichtige strafrechtelijk kan worden vervolgd vanwege schending van art. 47 AWR indien vragen over een aftrekpost niet of onjuist zijn beantwoord, ligt ter beslissing voor bij de Hoge Raad;
- art. 69 AWR behelst een kwaliteitsdelict;
- aan deelnemingsvormen als het medeplegen of de medeplichtigheid aan een belastingdelict worden door de feitenrechter niet al te zware eisen gesteld;
- één bewijs in de vorm van een (gestolen) microfiche, is geen bewijs;
- stukken uit het aanmeldings-, selectie- en vervolgingstraject behoren tot het fiscale strafdossier.

[1] HR 8 februari 2005, *NTR* 2005-267.

[2] Rb. Zwolle 13 september 2005, nr. 07/794512-02, LJN: AU2558.

[3] Rb. Utrecht 20 juli 2006, nr. 16/022511-02.

- [4] Hof Den Bosch 6 januari 2006, nr. 20/001997-03, LJN: AU9253.
- [5] Hof Den Bosch 12 september 2006, nr. 20/006126-04, LJN: AY8252.
- [6] Rb. Arnhem 3 augustus 2006, nr. 08/905/980013-05.
- [7] HR 13 oktober 2006, *NTR* 2006-1513.
- [8] HR 13 september 2005, *NJ* 2006/49.
- [9] HR 3 februari 2006, *BNB* 2006/204 en 205.
- [10] Hof Den Bosch 29 augustus 2006, nr. 20/009127-05.
- [11] HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, LJN: AU8286.
- [12] Rb. Rotterdam 2 juni 2006, nr. 10/993175-05, Fida20062436.
- [13] Hof Amsterdam 14 maart 2006, nr. 23/001082-03, LJN: AV4924.
- [14] Hof Amsterdam 12 oktober 2005, *NTR* 2006-101.
- [15] Rb. Middelburg 5 september 2006, nr. 12/993023-06 (RK-nummer 06/241).

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2006-08-04>

Datum: 15-9-2015 11:51:09

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.