



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2008

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2008/08

Belastingjaar/tijdvak		
Trefwoorden	overzichtsartikel, fiscaal strafrecht, sfeerovergang, medeplegen, medeplichtigheid, nietigheid van de dagvaarding, omissiedelict, una via-beginsel, opzet, pleitbaar standpunt, inkeeregeling, straftoemeting	
Wetsartikelen	AWR-art. 69	
Auteur	Mr. dr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen	

In navolging van onze overzichtsartikelen op het gebied van het fiscale strafrecht aan het einde van 2006 en 2007, is het ook aan het einde van dit jaar 2008 weer interessant gebleken de 'oogst' te rubriceren. Hoewel vele beslissingen een sterk feitelijke inslag hebben, is er echter ook dit jaar weer een aantal uitspraken waarin (de invulling van) een rechtsvraag aan de orde kwam.

1 Inleiding

In deze bijdrage worden uiteraard zaken vermeld die ons zijn opgevallen en waaruit wellicht een wat algemenere les kan worden getrokken of een tendens gesignaleerd. Allereerst komt aan de orde de sfeerovergang van controle naar opsporing (en omgekeerd). Vervolgens wordt de rechtspraak omtrent de nietigheid van de dagvaarding in fiscale strafzaken beschreven. Dan wordt aandacht besteed aan strafzaken waarin een vrijspraak volgt, aangezien aan een delictsbestanddeel niet wordt voldaan. De laatste strafrechtelijke jurisprudentie omtrent de minimumbewijsregel en de KB Lux-procedures kan in deze Tour niet ontbreken. Daarna gaan wij in op een aantal arresten en vonnissen omtrent opzet en een pleitbaar standpunt om te vervolgen met het *una via*-beginsel dat *de facto* niet veel meer blijkt in te houden. Alvorens in te gaan op de cumulatie van delicten en af te ronden met de jurisprudentie over straftoemeting, wordt ingegaan op de inkeeregeling.

2 Sfeerovergang

Al jaren is de overgang van controle naar opsporing een heikel punt. Gaan de controlerend ambtenaren te lang door met hun controle, dan kan dat een schending van de rechten van een verdachte betekenen. Dat kan leiden tot bewijsuitsluiting of een mitigatie van de straf. Anderzijds doet zich ook wel eens de situatie voor dat een zaak te snel voor een strafrechtelijke vervolging wordt aangemeld.^[1] Als zonder verdenking toch wordt besloten tot het opstarten van een strafzaak, kan dat eveneens leiden tot bewijsuitsluiting. Rechtbank Utrecht^[2] heeft moeten oordelen omtrent een verweer dat de controlebevoegdheden van de inspecteur zijn misbruikt voor een strafzaak. Door de verdediging werd aangevoerd dat tijdens een waarneming ter plaatse al was geconstateerd dat het kasboek niet op de juiste wijze werd bijgehouden en dat de onderneming open was tijdens de vakantie van de vennoten, terwijl in die periode geen ontvangsten werden geboekt. De rechtbank oordeelde zonder nadere motivering dat de constateringen tijdens de waarnemingen ter plaatse nog niet direct hebben geleid tot een verdenking ingevolge art. 27 Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv). De verdenking ontstond pas ná het boekenonderzoek.

In verband met de sfeerovergang deed de Rechtbank Breda^[3] onlangs nog een interessante uitspraak. In die zaak werd een juwelier vervolgd op verdenking van belastingfraude. De juwelier had een aantal meldingen gedaan op grond van de Wet melding ongebruikelijke transacties (hierna: Wet MOT), nadat contante betalingen werden ontvangen. Het Meldpunt MOT had – na toestemming van de hoofdofficier van justitie – de Belastingdienst geïnformeerd. Na een 'flitscontrole' werd gesteld dat ten onrechte geen omzetbelasting in rekening was gebracht. De strafzaak werd vervolgens opgestart. Buiten de kwestie dat het Meldpunt MOT al had geschreven dat sprake was van verdachte transacties en expliciet wees op de afdracht van de omzetbelasting, valt met name de volgende passage op:

'Met betrekking tot het boekenonderzoek dat bij verdachte heeft plaatsgevonden, overweegt de rechtbank in dat verband nog ten overvloede dat, als al zou zijn komen vast te staan dat op het moment van het instellen van dat onderzoek er een verdenking jegens verdachte bestond, er blijkens de weergave van het boekenonderzoek geen vragen zijn gesteld die niet gesteld hadden mogen worden wanneer er wel een verdenking bestond.'

Hiermee wekt de rechtbank de indruk dat de aanwezigheid van het zwijgrecht afhangt van de aard van de gestelde vraag. Indien een belastingplichtige verdachte is, komt hem echter ter zake van alle vragen een zwijgrecht toe. Dus zowel met betrekking tot vragen naar zijn humeur, gezondheid, levensloop als ter zake van de concrete verdenking mag hij zwijgen. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 26 april 1988, NJ 1989/390 gesteld dat de Belastingdienst ook na het ontstaan van een verdenking mag controleren, mits de waarborgen in acht worden genomen die een verdachte toekomen. Die waarborgen omvatten het zwijgrecht (dat op alle vragen betrekking heeft). In dat licht lijkt het vonnis van de rechtbank niet goed te passen in de lijnen die eerder door de Hoge Raad werden uitgezet.

De tendens in de jurisprudentie van de afgelopen jaren is dat rechters niet snel geneigd zijn aan te nemen dat feiten en omstandigheden die de Belastingdienst had geconstateerd of vernomen van derden, voldoende waren om een verdenking van art. 27 Sv te constateren.

[4]

Ook een omgekeerde sfeerovergang kan zich voordoen als bevindingen in een strafrechtelijk onderzoek worden gebruikt in een fiscale procedure. Dergelijke situaties kunnen zich bijvoorbeeld voordoen indien de FIOD in een strafzaak bij een belastingadviseur de

correspondentie- en adviesdossiers in beslag neemt en deze vervolgens (in kopie) aan de Belastingdienst ter beschikking stelt. De inspecteur had als gevolg van het *fair play*-beginsel[5] geen mogelijkheid gehad deze dossiers te vorderen. Als gevolg van de omgekeerde sfeerovergang kan hij daarover op deze wijze wel beschikken. Indien de FIOD slechts werd ingeschakeld om het *fair play*-beginsel te omzeilen en er geen daadwerkelijk strafrechtelijk doel werd nagestreefd met de inzet van de FIOD, zal dit materiaal in de fiscale procedure terzijde moeten worden gelegd.[6]

Een concreet voorbeeld van de omgekeerde sfeerovergang deed zich voor toen een persoon werd verhoord als verdachte van overtreding van de Opiumwet en de Wet wapens en munitie. Ondanks de cautie legde hij een verklaring af die vervolgens werd gebruikt als bewijs voor een winstcorrectie en boete. Hof Arnhem[7] ziet geen belemmering voor het gebruik van het proces-verbaal van verhoor als bewijs.

3 Nietigheid van de dagvaarding

Dat aan een tenlastelegging niet bijzonder stringente eisen worden gesteld, blijkt wel uit een arrest van het Hof Arnhem.[8] In die zaak was ten laste gelegd dat in één of meer maanden in de jaren 1996 en/of 1997 en/of 1998 en/of 1999 enzovoort tot 2003 onjuiste aangiften omzetbelasting zouden zijn gedaan, doordat een onjuiste omzet was aangegeven. Ter zitting werd aangevoerd dat de dagvaarding op dit punt nietig was, aangezien niet één aangifte concreet werd beschreven en daarenboven de feitelijke omschrijving van het ten laste gelegde onvoldoende is. Het hof overwoog echter, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 26 januari 1999, *NJ* 1988,792, dat kan worden volstaan met het woord 'onjuist' in de dagvaarding en dat evenmin behoeft te worden aangegeven welke posten in welke aangiften onjuist zijn. Eenzelfde vonnis wees de Rechtbank Den Haag[9] die in dat verband ook advocaat-generaal Wortel aanhaalt:

'In de praktijk zal de verdachte uit de hem in het vooronderzoek afgenomen verhoren hebben kunnen begrijpen van welke verzwijging of onwaarachtige opgave hij wordt verdacht, terwijl in de regel ook het dossier waarover de verdediging voorafgaande aan de behandeling ter terechtzitting moet kunnen beschikken daaromtrent uitsluitend zal geven.'

Hierbij kan echter toch wel een aantal kanttekeningen worden geplaatst. Van het Openbaar Ministerie mag toch worden verwacht dat een heldere, concrete dagvaarding wordt geformuleerd, die ook zonder de uitvoerige bestudering van het vaak omvangrijke proces-verbaal kan worden begrepen. Daarop heeft de verdachte naar onze mening ook gewoon recht. De stelling dat de dagvaarding een sluitstuk zou zijn dat (naadloos) aansluit op hetgeen in het proces-verbaal is geformuleerd, is niet houdbaar. In de praktijk blijkt veelvuldig dat het Openbaar Ministerie slechts een beperkt aantal delicten dagvaardt en niet alle beschuldigingen van de verbaliserende FIOD-ambtenaren verwerkt. Dat is overigens ook het goed recht van het Openbaar Ministerie. Alsdan is dus wel degelijk van belang dat de dagvaarding een op zichzelf staand product is van de officier van justitie.

4 Medeplegen of medeplichtigheid

Het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid is vanaf 1 januari 2009 niet alleen van belang voor het strafrecht. Doordat in art. 5.0.1, lid 2 van de Vierde tranche Awb is vastgelegd dat ook de medepleger, maar niet de medeplichtige, van de inspecteur een boete kan krijgen, krijgt het onderscheid tussen beide begrippen een nadere dimensie.

In het arrest van het Hof Den Haag[10] (zitting houdende te Den Bosch) stond een leverancier van kassasystemen centraal die een verborgen optie had geleverd waarmee bonnen konden worden gewijzigd. Het verweer dat werd gevoerd, is dat van medeplegen of medeplichtigheid bij belastingfraude en valsheid in geschrifte geen sprake kon zijn, vanwege het feit dat de verdachte in een te ver verwijderd verband stond met de administratie en aangiften van zijn afnemers. De advocaat-generaal was het daarmee eens en stelde zich op het standpunt dat vrijspraak diende te volgen. Het hof echter achtte ter zake van de belastingfraude medeplichtigheid (en dus niet het medeplegen) bewezen. Met de 'gumoptie' heeft de verdachte aan de afnemer opzettelijk inlichtingen verschaft. Gelet op de achtergrond waarop de gumregel werd verstrekt – te weten een belastingcontrole – acht het hof opzet op de onjuiste aangiften bewezen. De 'gumoptie' leidde tot het verwijderen van een volledige bon uit de omzetregistratie. Het hof stelt vast dat door de 'gumoptie' de kassa-administratie rechtstreeks wordt gecorrumpert. De handelwijze van de verdachte geeft blijk van een nauwe en bewuste samenwerking ten aanzien van valsheid in geschrifte. Ter zake van dit delict wordt derhalve geen medeplichtigheid maar medeplegen bewezen. De 'gumoptie' staat in een rechtstreekse relatie tot de administratie die strafrechtelijk als een geschrift wordt geduid. De aangiften worden op basis daarvan gemaakt en staan deswege in een iets verder verwijderd verband, als gevolg waarvan wordt vrijgesproken van medeplegen van belastingfraude.

5 Ontbrekende delictsbestanddelen

5.1 Vereisten aan een omisdelict

Aan een automobilist werd het verwijt gemaakt dat hij ten onrechte geen aangifte had gedaan ingevolge de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. Het Openbaar Ministerie betoogde dat die aangifte had moeten worden gedaan, aangezien de automobilist op een Nederlandse weg als bestuurder van een niet in Nederland geregistreerde auto werd aangehouden en hij geen feitelijk adres in het buitenland kon noemen. Het hof[11] sprak de automobilist echter vrij, nu uit het procesdossier niet was gebleken dat de inspecteur aan de automobilist een uitnodiging tot betaling had gedaan. Er was slechts op het politiebureau door de deurwaarder een naheffingsaanslag opgelegd. In principiële bewoordingen overwoog het hof:

'Gelet op het bepaalde in artikel 6, eerste lid, Wet BPM in verbinding met artikel 8, eerste lid, AWR en artikel 10, eerste lid, AWR, ontstaat de verplichting tot het doen van aangifte niet als gevolg van een uit de heffingswet – te dezen: de Wet BPM – voortvloeiende belastingschuld, maar wordt zij eerst in het leven geroepen door de uitreiking op de voet van artikel 6, eerste lid, AWR door de inspecteur van een aangiftebiljet.'

5.1.1 Geen medewerkingsplicht, geen strafbaar feit?

De fiscale wetgeving kent verschillende faciliteiten. Indien een onderneming in een besloten vennootschap wordt ingebracht, kan dat onder omstandigheden plaatsvinden zonder materiële belastingheffing. Een belastingplichtige verzocht om toepassing van de faciliteit van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In dat kader heeft deze belastingplichtige geen melding gemaakt van een contract dat hij eerder had gesloten. Daar was de tenlastelegging op gericht. Het hof (en nadien ook de Hoge Raad) oordeelde echter dat van een schending van art. 68, lid 1, onderdeel b, AWR slechts sprake kan zijn indien sprake is van een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen. Nu de inspecteur niet om de inlichtingen had verzocht, was van een verplichting geen sprake. De Hoge Raad[12] overwoog voorts nog:

'dat, ook al zou uit artikel 18 Wet IB 1964 in verbinding met de standaardvoorwaarden en de daarop gegeven toelichting en met artikel 4:2, tweede lid, Awb voortvloeien dat bij het verzoek om geruisloze omzetting gewag had moeten worden gemaakt van de overeenkomst met [B] B.V., zulks niet kan gelden als een verplichting ingevolge de belastingwet tot het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen als bedoeld in artikel 68 (oud) AWR, nu te dezen toepasselijke belastingwet niet met zoveel woorden een dergelijke verplichting behelst, zelfs niet indien de "belastingwet" in zodanig ruime zin moet worden opgevat dat daaronder de standaardvoorwaarden met toelichting moeten worden begrepen.'

In een aan de Rechtbank Breda voorgelegde situatie werd een verdachte (onder meer) ten laste gelegd dat opzettelijk niet een verplichte administratie voor zijn eenmanszaak werd gevoerd. Rechtbank Breda[13] stelde vast dat de afgelegde verklaring van de verdachte een conclusie was op basis van door de FIOD-verhoorders aangedragen feiten en verwierp dit bewijs. De rechtbank kon op basis van de stukken van het dossier niet vaststellen of er op enig moment een juiste of onjuiste administratie is geweest. De enige constatering was dat de verdachte de administratie desgevraagd niet aan de controlerend ambtenaren van de Belastingdienst had overhandigd. Nu het delict in art. 68, lid 2, sub b, AWR, te weten het niet voor raadpleging beschikbaar stellen van de administratie niet werd ten laste gelegd en evenmin in de tenlastelegging kon worden ingelezen, werd de verdachte van deze beschuldiging vrijgesproken.

6 Bewijs en de KB Lux-procedures

In veel zaken waarin de KB Lux-verdachten zwegen, volgde een vrijspraak vanwege gebrek aan bewijs. Het enige bewijs werd gevormd door de microfiches van 31 januari 1994. Het hof had de verdachte vrijgesproken, omdat uit het dossier niet was gebleken dat na 31 januari 1994 op die KB Lux-rekeningen 'nog gelden aanwezig waren, of rente is bijgeschreven'. De Hoge Raad overwoog echter als volgt:

'In aanmerking genomen dat van algemene bekendheid is dat door een bank rente pleegt te worden uitgekeerd over een (aanzienlijk) tegoed op een bankrekening, is 's Hofs oordeel dat erop neerkomt dat niet kan worden uitgegaan van rente-inkomsten in 1994 die in de aangifte inkomstenbelasting over het jaar 1994 hadden moeten worden betrokken niet zonder meer begrijpelijk.' Hetzelfde geldt naar het oordeel van de Hoge Raad ten aanzien van latere jaren. Of er bewijs is dat de gelden na 31 januari 1994 nog op de rekening staan,

'zal mede ervan afhangen of aannemelijk is dat die geldbedragen reeds onmiddellijk na genoemde datum of op enig ander moment nadien niet langer ter beschikking van de verdachte als rekeninghouder stonden, waaromtrent het Hof evenwel niets concreets heeft vastgesteld.'

Als in alle feitelijke instanties niets is opgemerkt omtrent een feit van algemene bekendheid, maar de Hoge Raad deze vervolgens toch introduceert als een bewijs, dan is veelal sprake van een noodgreep om te kunnen casseren. Ook de rechters en raadsheren zouden immers toch een feit van algemene bekendheid moeten kunnen onderkennen?! Het arrest van de strafkamer verbaast echter met name, omdat de belastingkamer van dezelfde Hoge Raad eerder in een soortgelijke zaak een tegengestelde uitspraak deed. Al op 4 februari 1987, BNB 1987/159 overwoog de belastingkamer dat

'een juiste verdeling van de bewijslast meebrengt dat het bestaan van de in geschil zijnde rente-inkomsten, die door de Inspecteur aan de onderwerpelijke navorderingsaanslag ten grondslag zijn gelegd, door de Inspecteur aannemelijk diende te worden gemaakt. 's Hofs oordeel dat 's Inspecteurs voorstelling van zaken dat belanghebbende gelden opnam om deze op andere rekeningen te plaatsen ten einde rente te verzwijgen nog ongewoner is dan belanghebbendes stelling dat hij gelden opnam om ze in contanten te bewaren, en de kennelijk daaraan verbonden gevolgtrekking dat de Inspecteur onder deze omstandigheden belast moet blijven met het bewijs dat de onderhavige spaargelden rentedragend zijn belegd, zijn niet onbegrijpelijk.'

Uit dit arrest blijkt wel dat de belastingkamer niet zit op de lijn van een feit van algemene bekendheid. De inspecteur dient de interestbata aannemelijk te maken.

7 Opzet en pleitbaar standpunt

Het Hof Den Bosch[14] heeft arrest gewezen in een zaak waarin een directeur van diverse exportmaatschappijen in de Verenigde Staten en importmaatschappijen in Nederland werd verweten goederen tegen een te lage transactiewaarde te hebben ingevoerd. Hij stelde omtrent de wijze van het bepalen van de transactiewaarde advies te hebben gevraagd bij een door hem ingeschakelde expediteur. Deze kon dit echter niet bevestigen. Het hof oordeelde dat de handelwijze van de verdachte zo ver verwijderd was van het wettelijke systeem van invoerrechten, dat het niet anders kon zijn dan dat verdachte hiermee welbewust van de geldende wet- en regelgeving was afgeweken. Vervolgens sloot het hof af met een veroordeling vanwege het opzettelijk aangeven van een te lage transactiewaarde. Hiermee is dit arrest een goed voorbeeld van de normatieve maatstaven die worden aangelegd: 'het kan niet anders' wordt 'is'. De Hoge Raad heeft echter met name voor dit soort situaties van voorwaardelijke opzet in de verschillende HIV-arresten een verdergaande motivering voorgeschreven aan de feitenrechters.

De Noordelijke Fraudekamer[15] heeft een zaak beslecht waarin het Openbaar Ministerie meende dat een belastingplichtige ten onrechte de deelnemingsvrijstelling had toegepast. De rechtbank beoordeelt de vraag of een aangifte opzettelijk onjuist werd gedaan aan de hand van het criterium 'of het door verdachte ingenomen standpunt in die mate verdedigbaar was dat hij redelijkerwijs kon menen juist te handelen'. Frappant in deze zaak was dat tot het procesdossier een memo behoorde van de Belastingdienst waarin werd gesteld dat de belastingadviseurs op basis van een onvolledig feitencomplex is gevraagd een oordeel te geven of de deelnemingsvrijstelling van toepassing was. De betrokken belastingadviseur verklaarde bij de rechter-commissaris dat hij inderdaad ten onrechte niet over alle relevante stukken had beschikt, maar dat hij desalniettemin het toepassen van de deelnemingsvrijstelling verdedigbaar acht. De achtergehouden informatie was derhalve niet van doorslaggevend belang. Op grond daarvan werd de verdachte vrijgesproken van het opzettelijk onjuist indienen van de aangifte.

Ook de Rechtbank Den Haag[16] erkent het pleitbaar standpunt en oordeelt dat daarvan sprake is indien 'de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op zijn situatie van toepassing zou zijn'. Van een dergelijk standpunt kan naar het oordeel van de rechtbank geen sprake zijn indien de verdachte ontkent inkomsten te hebben genoten. Het Hof Den Bosch[17] stelt naar onze overtuiging te hoge eisen aan een pleitbaar standpunt-verweer als het oordeelt dat de verdachte strafbaar blijft nu niet is gebleken 'dat verdachte zich omtrent de al dan niet fiscaal toelaatbare aspecten hiervan ondubbelzinnig en schriftelijk juridisch en fiscaal heeft laten adviseren'.

8 Het una via-beginsel

Het Hof Den Bosch[18] heeft zich op 18 maart 2008 uitgelaten over de reikwijdte van het *una via*-beginsel in art. 69a AWR. In laatstgenoemde bepaling is vastgelegd dat van een strafrechtelijke aanpak geen sprake meer kan zijn indien er een vergrijpboete is opgelegd bij primitieve aanslag (art. 67d AWR) of bij navorderingsaanslag (art. 67e AWR). In art. 69a AWR wordt niet gerefereerd aan de boete die ingevolge art. 67f AWR kan worden opgelegd bij een naheffingsaanslag. Het hof hangt een legistische uitleg van de wet aan:

'Nu het hof hiervoor heeft vastgesteld dat de aan de vennootschappen opgelegde bestuurlijke boete een vergrijpboete ex artikel 67f AWR betref en geen vergrijpboete als bedoeld in artikel 67d of 67e AWR staat artikel 69a AWR (gelet op de duidelijke bewoordingen van dit artikel) aan een latere strafvervolgning niet in de weg.'

Ook de nadere poging van de verdediging het *una via*-beginsel extensief uit te (doen) leggen, strandde. Het hof was niet overtuigd door het pleidooi dat de directeur vereenzelvigd kon en moest worden met de vennootschap. Het hof benadrukte dat de directeur niet de aandeelhouder was van de betrokken vennootschappen en dat hij evenmin werd vervolgd als vertegenwoordiger maar als feitelijk leidinggever, waardoor sprake zou zijn van een andere strafrechtelijke normadressaat.

Het *una via*-beginsel is naar het oordeel van Hof Arnhem[19] van toepassing op gevallen waarin de omschrijvingen van het fiscale

boetefeit en het fiscale delict overlappen. Daarvan was geen sprake nu de strafzaak betrekking had op de Opiumwet en de Wet wapens en munitie.

Nu het de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever is geweest een dubbele vervolging en bestraffing van fiscale delicten te voorkomen, dient na een periode van tien jaren *una via*-beginsel dringend een evaluatie te worden gemaakt van de uitwerking van deze wettelijke regeling. In deze periode is gebleken dat de officier van justitie en de inspecteur in gezamenlijkheid besluiten wie welke feiten aanpakt. Aldus kan het voorkomen dat fiscale boeten worden gecombineerd met een strafrechtelijke vervolging. Met name indien de strafzaak ziet op een onjuiste aangifte omzetbelasting en de fiscale boete op het feit dat op die aangifte een te laag bedrag werd betaald, doet zich – in ieder geval gevoelsmatig – een situatie voor waarin de dezelfde belastingplichtige voor hetzelfde feitencomplex tweemaal wordt vervolgd en bestraft. Het *una via*-beginsel zou hieraan in de weg moeten staan.

9 Inkeerregeling

Na de beurskrach in 2001 zijn veel vennootschappen met hun aandeelhouders/directeuren aandelen gaan verhandelen. De fiscus heeft daarbij veelvuldig vraagtekens geplaatst. In sommige gevallen is de FIOD ingeschakeld, aangezien het vermoeden bestond dat verliezen ten laste van het resultaat van de vennootschap werden gebracht, terwijl de winsten telkenmale als een onbelaste vermogensbater werden aangemerkt. Een van een dergelijk feit verdachte belastingplichtige had aan de inspecteur een onderzoeksrapportage verstrekt, waarvoor hij – naar zijn zeggen – zelf een opdracht had gegeven. Daarmee meende hij de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te hebben verstrekt op een tijdstip voordat hij wist of redelijkerwijze moest vermoeden, dat aan één of meer van de FIOD-ambtenaren de onjuistheid van de eerder verstrekte gegevens bekend was of bekend zou worden. Het Hof Arnhem[20] verwierp dit verweer, aangezien het van oordeel was dat een bank – en dus niet de verdachte belastingplichtige – de opdracht had gegeven tot het onderzoek en het deze bank was die de fiscus heeft geïnformeerd. Het verweer werd daarenboven afgewezen, nu het hof vaststelde dat al voorafgaand aan de toezending van de onderzoeksrapportage duidelijk was dat de fiscus vragen had bij aandelentransacties en zelfs een vermoeden had van antedatering.

10 Cumulatie van delicten

In bepaalde fraudepatronen kunnen de officieren van justitie meer fiscale delicten ten laste leggen of kan in overleg met de inspecteur worden afgesproken bepaalde delicten fiscaal aan te pakken door middel van het opleggen van een vergrijpboete. De vraag die dan rijst, is of geen sprake is van eenzelfde feit dat meermalen wordt bestraft. Het Hof Den Haag[21] oordeelde dat er een onderscheid kan worden gemaakt tussen het niet voeren van een administratie conform de daaraan in art. 52 AWR gestelde eisen enerzijds en het handelen in strijd met de bewaarplicht anderzijds. Het hof besliste dat van eendaadse samenloop geen sprake is, omdat het niet goed voeren van de administratie 'niet (automatisch) betekent dat de primaire gegevensdragers niet worden bewaard en omgedraaid'. Als het zo is dat in een concrete casus de administratie ondeugdelijk is in de zin van art. 52 AWR, omdat de primaire bescheiden niet zijn bewaard en dus niet in de administratie werden verwerkt, lijkt ons echter dat niet van twee afzonderlijke delicten kan worden gesproken. Belastingfraude gaat veelvuldig gepaard met andere delicten. Rechtbank Den Haag[22] moest naar aanleiding van een dagvaarding van 22 pagina's oordelen over een verweer dat een cumulatie van vervolging niet was toegestaan. De officier van justitie legde ten laste dat sprake was van oplichting, doordat de verdachte ingewikkelde en ondoorzichtige constructies had opgezet, waaronder offshore constructies, gebruik had gemaakt van zogenoemde anonieme vennootschappen, in die zin dat de uiteindelijk gerechtigden volledig anoniem zijn en waarbij ook niet in de administratie van die onderneming is opgenomen aan wie de aandelen zijn verstrekt, een toevlucht had genomen tot bankrekeningen in landen waarin een sterk bankgeheim geldt.

'Door dat aldus geconstrueerde beeld in aangiften en informatieverstrekking richting de Belastingdienst te bevestigen, althans geen openheid van zaken te geven daar waar dit wel in de rede ligt hebben verdachten de fiscus wederrechtelijk en ten eigen voordeel op een afstand gehouden en op het verkeerde been gezet.'

Uit de aard en strekking van het oplichtingsverwijf blijkt wel dat deze in de lijn ligt van de ten laste gelegde fiscale delicten. De rechtbank oordeelde dat het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) en de AWR een cumulatie niet uitsluiten. Een onjuiste aangifte kan worden vervolgd vanwege oplichting ingevolge art. 326 Sr, indien aan de vereisten in die bepaling wordt voldaan. Ofschoon het de officier van justitie in beginsel vrijstaat zelf een keuze te maken, is de rechtbank van oordeel dat het voor de hand liggend is strafbare fiscale feiten te vervolgen op basis van de AWR. De rechtbank oordeelde vervolgens wel dat aan de vereisten van art. 326 Sr niet werd voldaan:

'Het doen van een onjuiste aangifte kan op zichzelf niet worden aangemerkt als een listige kunstgreep in de zin als hier bedoeld. (...) Dat een aangever een aangifte onjuist kan doen en in casu ook gedaan heeft, brengt niet met zich mee dat daarmee sprake is van een van de oplichtingsmiddelen in de zin van artikel 326 Sr.'

Waarschijnlijk zal in de toekomst (nog) vaker gegrepen gaan worden naar het witwasdelict. Daarbij is van belang dat er een voorwerp is dat uit misdrijf afkomstig is. De Hoge Raad[23] heeft in zijn arrest van 7 oktober 2008 vastgesteld dat de tekst van de wet geen beperkingen stelt aan de reikwijdte van de witwasbepalingen. Voorts blijkt uit de parlementaire geschiedenis niet dat er andere voorwaarden zijn gesteld dan dat sprake moet zijn van een misdrijf. Daaraan kan dus naar het oordeel van de Hoge Raad ook een belastingontduiking ten grondslag liggen. Daarmee dreigt een permanente cumulatie van delicten, die er tevens toe zou kunnen leiden dat fiscale 'regelingen' als de inkeerfaciliteit en de uitsluiting van het ontnemen van wederrechtelijk verkregen voordeel in art. 74 AWR loze bepalingen worden. Een verdere analyse van dit arrest valt echter buiten het bestek van deze Tour.

11 Straftoemeting

Tijdens de terechtzitting bij de Rechtbank Utrecht[24] beriep de verdachte zich op zijn zwijgrecht, hetgeen aanleiding gaf voor de indruk bij de rechtbank dat de verdachte de ernst van zijn handelwijze niet inziet. Dit lijkt mede te zijn ingegeven door de constatering dat hij – ondanks de getoonde ontredning – zeer wel in staat was tot een verklaring omtrent zijn persoonlijke omstandigheden.

Aan de motivering van de beslissing omtrent de straftoemeting worden niet echt hoge eisen gesteld. Desalniettemin casseerde de Hoge Raad[25] een beslissing van het hof waarbij een verdachte werd veroordeeld tot gevangenisstraf van 24 maanden en een geldboete van € 100.000. Ter zitting was vastgesteld dat de verdachte failliet was verklaard en 'inmiddels niets meer heeft'. De Hoge Raad achtte de strafoplegging niet naar de eisen der wet met redenen omkleed. Het hof had moeten aangeven op welke gronden het van oordeel was dat de verdachte tot de betaling van die boete in staat zou zijn.

De aspecten die in de motivering van een straftoemeting aan de orde komen, wekken in bepaalde uitspraken wel verbazing. Zo blijkt uit de jurisprudentie dat het feit dat een verdachte vader zijn zoon bij de bestaande frauduleuze praktijken heeft betrokken of de verdachte boos is op zijn broer die als veroorzaker van de strafzaak geldt, wordt meegenomen bij de straftoemeting.[26]

Ter zake van de straftoemeting is de volgende overweging in een arrest van Hof Arnhem[27] interessant:

'Vermogende burgers en hun adviseurs zullen ervan doordrongen moeten zijn, dat ernstige schending van het fiscale strafrecht zeer wel kan leiden tot oplegging van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf. Bovendien zou het onbillijk zijn en in strijd met de beginselen van rechtsgelijkheid als voor een dergelijke belastingfraude geen onvoorwaardelijke gevangenisstraf zou worden opgelegd, terwijl dat voor sociale verzekeringsfraude van een dergelijke omvang zeker wel het geval zou zijn. Wie daarvoor vervolgd wordt, zal ter zitting, als het gaat om een benadeling voor meer dan € 50.000, doorgaans met een eis tot oplegging van een gevangenisstraf geconfronteerd worden, en voor een benadeling van meer dan € 100.000 acht het hof in ieder geval een

onvoorwaardelijke gevangenisstraf in zijn algemeenheid onvermijdelijk.'

Rechtbank Dordrecht[28] veroordeelde een verdachte die voor een bedrag van circa € 130.000 opzettelijk te weinig belasting had betaald tot een halfjaar onvoorwaardelijke gevangenisstraf.

12 Conclusie

De conclusie kan geen andere zijn dan dat de straffen in ieder geval hoger worden en met name dat eerder wordt veroordeeld tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf. Voorts lijkt de wet vaak zo te worden uitgelegd dat formele verweren geen kans krijgen. De rechters zoeken in toenemende mate de ruimte om de formaliteit terzijde te kunnen stellen, teneinde de inhoud van de zaak te kunnen beoordelen. Verweren dat de belastingcontroleurs als gevolg van concrete en serieuze feiten en omstandigheden veel eerder hadden moeten constateren dat er sprake was van een strafrechtelijke verdenking, passen niet in de tendens dat verdachten op de inhoud van hun daden worden aangesproken en berecht.

- [1] Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 29 februari 2008, LJN BC5498.
- [2] Rb. Utrecht 11 december 2007, LJN BC0865.
- [3] Rb. Breda 3 november 2008, LJN BG2034.
- [4] Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 29 februari 2008, LJN BC5498.
- [5] HR 23 september 2005, *BNB* 2006/21.
- [6] HR 23 september 1992, *BNB* 1992/387.
- [7] Hof Arnhem 27 maart 2008, nr. 05/289 (Fida 20081321), LJN BC8734.
- [8] Hof Arnhem 6 augustus 2008, LJN BD9342.
- [9] Rb. Den Haag 25 april 2008, LJN BD0611.
- [10] Hof Den Haag 29 februari 2008, LJN BC5500.
- [11] Hof Den Bosch 15 april 2008, LJN BD0910.
- [12] HR 18 maart 2008, nr. 03536/06.
- [13] Rb. Breda 9 juli 2008, *NTFR* 2008/1591, LJN BD7837.
- [14] Hof Den Bosch 27 november 2007, 20-004156-06.
- [15] Rb. Groningen 11 april 2008, 18/996520-05, LJN BC9320.
- [16] Rb. Den Haag 25 april 2008, 09/997179-04, LJN BD0611.
- [17] Hof Den Bosch 18 maart 2008, 20-008914-05, LJN BC7234.
- [18] Hof Den Bosch 18 maart 2008, 20-008914-05, LJN BC7234.
- [19] Hof Arnhem 27 maart 2008, nr. 05/289 (Fida 20081321), LJN BC8734.
- [20] Hof Arnhem 19 december 2007, 21-003234-06, LJN BC0627.
- [21] Hof Den Haag 29 februari 2008, 20-000665-07, LJN 5498.
- [22] Rb. Den Haag 25 april 2008, 09/997179-04, LJN BD0611.
- [23] HR 7 oktober 2008, 03511/06, LJN BD2774.
- [24] Rb. Utrecht 11 december 2007, 16/992069-06, LJN BC0865.
- [25] HR 3 juni 2008, nr. S 00803/07, LJN BC8652.
- [26] Hof Arnhem 6 augustus 2008, 21-002966-07, *Futd* 2008-1719, LJN BD9342.
- [27] Hof Arnhem 19 december 2007, 21-003234-06, LJN BC0627.
- [28] Rb. Dordrecht 26 juni 2008, 11.993007.06, Nb Sr 6 september 2008, afl. 9.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2008-08-01>

Datum: 15-9-2015 11:48:12

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, 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.