

Datum 14-06-2016

Inleiding

In deze aflevering besteden we aandacht aan diverse arresten. Zo heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over de mogelijkheid om na fiscaal te zijn ingekeerd alsnog te worden vervolgd ter zake van witwassen. Ook stellen we een arrest aan de orde waarin de fiscaal-delict exceptie bij rechtshulp in strafzaken centraal staat. Voorts heeft het college zich uitgesproken over de reikwijdte van het strekkingsvereiste wanneer de aangifte ziet op het claimen van teruggaven. Daarnaast heeft de Hoge Raad opnieuw bevestigd dat het onverplicht opnemen van een te laag belastbaar bedrag in de tenlastelegging risicovol kan zijn. Tevens gaan we in op een arrest van de Hoge Raad waarin de invulling van het begrip wilsonafhankelijk materiaal in het licht van het *nemo tenetur*-beginsel ter discussie stond. Tot slot staan we nog stil bij een vonnis van de Rechtbank Overijssel waarin het niet doen van suppletie aangiften voor zover ons bekend voor het eerst is vervolgd op basis van art. 68 lid 1 sub a AWR: het niet verstrekken van inlichtingen.

HR 5 april 2016 ECLI:NLHR:2016:555

De relatie tussen fiscale delicten en witwassen is alle behalve een eenvoudige (zie in dit verband onder meer de instructieve annotatie van J.M. Reijntjes onder HR 25 maart 2014, *NJ* 2014/410).

Nadat de Hoge Raad in 2008 (HR 7 oktober 2008, *NJ* 2009/94) had beslist dat het fiscale delict als gronddelict van witwassen kon worden aangemerkt, leidde dit onder meer tot Kamervragen over de consequenties van deze beslissing voor de inkeerregeling. De staatssecretaris reageerde toen door te stellen dat in gevallen waarin sprake is van belastingontduiking ten aanzien van op zich legaal verworven inkomsten en er sprake is van tijdige en volledige inkeer in de zin van art. 69 lid 3 AWR, de fiscus geen melding zal doen bij het openbaar ministerie. Daarmee bleef echter onduidelijk de situatie dat het openbaar ministerie langs andere weg kennis had genomen van belastingontduiking. Dat speelde in deze zaak.

In deze zaak had de tante van de verdachte een geldbedrag geschonken aan verdachtes moeder. Het betrof zwart geld en verdachte was hier ook van op de hoogte. Verdachte zelf was met zijn moeder naar Luxemburg afgereisd en had het geldbedrag contant opgenomen en aan zijn moeder gegeven. Door de raadsman van verdachte was in hoger beroep bepleit dat het verdachte was geweest die voor zijn moeder contact had gezocht met de fiscus en ervoor had gezorgd dat zijn moeder alsnog haar fiscale verplichtingen was nagekomen. Verdachte werd vervolgd ter zake van witwassen omdat hij het opgenomen niet gefiscaliseerde geldbedrag had overgedragen aan zijn moeder.

In feite spelen in dit arrest twee kwesties. De eerste is of de inkeerregeling ook van toepassing kan zijn wanneer niet wordt vervolgd ter zake van een fiscaal delict, maar – zoals *in casu* – witwassen. De tweede vraag is of ook anderen dan de belastingplichtige van de inkeerregeling kunnen profiteren.

Wat de eerste vraag betreft is HR 18 maart 1997, *NJ* 1998/71 relevant. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad over de toepasselijkheid van de inkeerbepaling wanneer de strafvervolgning is gebaseerd op overtreding van art. 225 Sr. Beginselen van een behoorlijke procesorde kunnen in zo'n geval meebrengen

“dat, indien vervolging van het fiscale misdrijf op grond van art. 68, derde lid, AWR (oud, WV/AF) is uitgesloten, niet alsnog ter zake van het desbetreffende feitencomplex een op overtreding van art. 225 Sr toegespitste strafvervolgning wordt ingesteld. Daarvan is sprake indien die vervolging in het concrete geval er kennelijk toe strekt om aan art. 68, derde lid, AWR (oud, WV/AF) zijn effect te ontnemen en in zoverre in strijd is met de strekking van genoemde bepaling, te weten dat enerzijds zoveel mogelijk dient te worden bevorderd dat de betrokkene vrijwillig corrigerend optreedt, waardoor het fiscale nadeel dat zijn voorafgaande overtreding heeft veroorzaakt of dreigt te veroorzaken kan worden hersteld of voorkomen en dat anderzijds zoveel mogelijk wordt voorkomen dat de betrokkene door de vrees voor strafvervolgning ertoe wordt gebracht ook in volgende aangiften onjuiste opgaven te doen teneinde te voorkomen dat eerdere voor de belastingheffing relevante onregelmatigheden aan het licht komen.”

De Hoge Raad trekt deze benadering nu door. Indien bij onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt vervolgd ter zake van witwassen, terwijl sprake is van tijdige en volledige inkeer, kan dat onder omstandigheden in strijd zijn met beginselen van een behoorlijke procesorde. Advocaat-Generaal Hofstee merkt in diens conclusie hierbij nog op dat zowel art. 225 Sr als de witwasbepalingen (mede) een gelijke doelstelling nastreven, namelijk bescherming van de integriteit van het financiële en het economische verkeer.

Ook over de tweede vraag heeft de Hoge Raad zich eerder uitgelaten. Hoewel een beroep op de inkeerbepaling in beginsel slechts toekomt aan de belastingplichtige zelf heeft de Hoge Raad al in zijn arrest van 22 mei 2001, *NJ* 2001/698 overwogen dat onder omstandigheden een beroep op de inkeerbepaling ook kan toekomen aan een medeplichtige of degene die aan de medeplichtigheid feitelijke leiding heeft gegeven, indien de inkeer door deze personen is *bevorderd*.

Het hof had naar aanleiding van een verweer op dit punt slechts overwogen dat verdachte ten aanzien van de in de tenlastelegging genoemde geldbedragen niet zelf belastingplichtig is, zodat de inkeerregeling op hem niet van toepassing is. In het licht van de twee hiervoor besproken kwesties was deze motivering voor de Hoge Raad daarom onvoldoende en werd gecasseerd en teruggewezen.

Hoge Raad 22 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3688

Dit arrest van de Hoge Raad heeft betrekking op de fiscaal-delict exceptie bij rechtshulp in strafzaken. De verdachte in deze zaak is veroordeeld voor gewoontewitwassen, (onder meer) omdat hij contante stortingen heeft gedaan op een Zwitserse bankrekening terwijl verdachte wist dat die bedragen afkomstig waren uit enig misdrijf. Door de Zwitserse autoriteiten is in het strafrechtelijk onderzoek jegens verdachte uitvoering gegeven aan een rechtshulpverzoek uit Nederland.

In hoger beroep heeft de raadsman van verdachte een verweer gevoerd over de schending van het fiscale specialiteitsvoorbehoud. De Zwitserse autoriteiten hebben weliswaar uitvoering gegeven aan een rechtshulpverzoek van Nederland, maar daarbij is een specialiteitsvoorbehoud gemaakt, kort gezegd dat de door hen verstrekte gegevens niet gebruikt mogen worden voor feiten die naar Zwitsers recht als

fiscale delicten aangemerkt worden. De raadsman stelt dat de huidige vervolging wegens witwassen ziet op handelingen die erop gericht zijn (ook) de fiscale afdracht te beperken. De raadsman bepleit bewijsuitsluiting van de Zwitserse gegevens en omdat deze de basis hebben gevormd voor het vervolgonderzoek dient vrijspraak te volgen.

Het hof oordeelt dat onder een Zwitsers fiscaal delict moet worden verstaan de strafbare handeling die is gericht op het verkleinen van bedragen die aan de Belastingdienst moeten worden afgedragen. Commune delicten kunnen ook als fiscaal delict worden gezien, indien deze uitsluitend gericht zijn op een fiscaal doel. In Zwitserland kan een pleger van een dergelijk commune delict dan niet voor het commune delict worden vervolgd. Ook Zwitsers bewijsmateriaal kan dan niet voor een in Nederland ten laste gelegd feit worden gebruikt. In deze zaak gaat het om witwassen, waarbij het doel was om geldbedragen van criminele herkomst te verbergen of te verhullen. Niet is gebleken dat de verdachte uitsluitend een fiscaal doel had. Het feit dat de verdachte een beroep heeft gedaan op de inkeerregeling maakt dat niet anders.

De Hoge Raad oordeelt dat voor zover het middel klaagt over een onjuiste uitleg van het Zwitserse recht geldt dat de juistheid van dat oordeel niet in cassatie kan worden getoetst, omdat de Hoge Raad niet kan treden in de uitleg van het recht van vreemde staten. De overwegingen van het hof, waaruit voortvloeit dat (gewoonte)witwassen in het onderhavige geval niet een fiscaal delict naar Zwitsers recht is, vindt de Hoge Raad niet onbegrijpelijk. Het cassatieberoep wordt derhalve verworpen.

Deze uitspraak van de Hoge Raad brengt met zich dat het voor een dergelijk verweer ter zake van een specialiteitsvoorbehoud nuttig is om de feitenrechter tot in detail te informeren over de fiscale delicten in de uitvoerende staat.

HR 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3431

Sinds 1998 is de zogenoemde dubbele *potentialis* in art. 69 AWR vervangen door het strekkingsvereiste. Luidde dit geobjectiveerde delictsbestanddeel (het opzet behoefde hierop niet te zijn gericht) voorheen 'dat het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven' sinds 1998 kennen we het strekkingsvereiste: 'indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'. De wetgever beoogde daarmee een nadere beperking van de reikwijdte van de delictsomschrijving te bewerkstelligen.

In de casus die leidde tot dit arrest had de verdachte aangifte omzetbelasting gedaan. Hij had landbouwmachines ingekocht en die tegen het nultarief voor de omzetbelasting uitgevoerd naar een land buiten de Europese Unie. Dit was echter louter fictief want hij had helemaal geen omzet gegenereerd zodat hij geen recht had op teruggaaf van door hem betaalde omzetbelasting. De raadsman betoogde dat de aangifte niet de strekking had dat minder belasting werd geheven en er dus geen sprake kon zijn van overtreding van art. 69 AWR. *De facto* was aldus de raadsman sprake van overtreding van art. 326 Sr: oplichting en dat feit was niet tenlastegelegd. Bij kwalificatie van de verweten gedraging naar art. 69 AWR zou het strekkingsvereiste te ruim worden geïnterpreteerd, aldus de raadsman. Eerder had het Hof Amsterdam al geconcludeerd dat in zo'n situatie inderdaad oplichting aan de orde is omdat het strekkingsvereiste dan niet kan worden bewezen (Hof Amsterdam 24 juni 2009, parketnr. 13-129376-01).

De Hoge Raad ziet dit anders. De strekking dat te weinig belasting wordt geheven is blijkens de wetsgeschiedenis niet beperkt tot de heffing ten laste van degene die zelf de verboden gedraging heeft verricht, maar 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, aldus de Hoge Raad. Dit schept naar ons idee weliswaar duidelijkheid, maar geeft tevens aan dat aan het strekkingsvereiste – evenals aan de oude dubbele *potentialis* – nauwelijks beperkende waarde moet worden toegekend.

HR 1 december 2015, ECLI:NL:HR:3440 (zie ook 3432)

Het is niet ongebruikelijk – en vanuit de strekking van art. 261 Sv dat beoogt dat in de tenlastelegging zo duidelijk mogelijk moet worden omschreven welk verwijt de verdachte wordt gemaakt – begrijpelijk dat het openbaar ministerie in tenlasteleggingen ter zake van fiscale delicten niet alleen opneemt dat onjuist en onvolledig aangifte is gedaan, maar dat tevens wordt vermeld – hoewel dat niet wordt vereist – wat het bedrag is dat als te laag belastbaar inkomen is opgegeven. Dat laatste is risicovol. Dat bleek opnieuw in deze zaak (zie bijv. ook HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, r.o. 6.4)

In feitelijke instantie was betoogd dat sprake was van een pleitbaar standpunt omdat in de parallelle zaak de belastingkamer van het hof de opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting had vernietigd, nu de door de onderneming in vooraf trek gebrachte omzetbelasting in stand kon blijven. De strafkamer achtte zich evenwel niet gebonden aan dit standpunt.

Daarop richtte zich de klacht in cassatie. Het middel klaagde erover dat uit de door het hof gebezigde bewijsvoering niet kon worden afgeleid dat door de verdachte op de aangiftebiljetten omzetbelasting een te laag belastbaar bedrag is opgegeven.

De Hoge Raad overweegt dat de aan het middel ten grondslag liggende opvatting dat in een geval als dit waarin – ook al noopt art. 69 lid 2 AWR daartoe niet – niet alleen ten laste is gelegd dat onjuiste of onvolledige aangiften zijn gedaan, maar ook dat in die aangiften een te laag belastbaar bedrag is opgegeven, dat laatste slechts kan worden bewezen indien vaststaat dat het werkelijk in aanmerking te nemen bedrag hoger is, juist is.

Dat had het hof miskend en het had – mede gelet op het in hoger beroep gevoerde verweer op dit punt – niet in het midden mogen laten hoe de uitspraak van de belastingkamer zich verhoudt tot de vraag of het werkelijk in aanmerking te nemen belastbaar bedrag hoger is dan het door de verdachte opgegeven belastbare bedrag. Derhalve was de bewezenverklaring onvoldoende gemotiveerd zodat cassatie volgde.

Teneinde dit soort ongelukken te voorkomen is het niet ondenkbaar dat het openbaar ministerie er in de toekomst voor zal kiezen om het te laag opgegeven bedrag niet meer in de tenlastelegging op te nemen. Bezien vanuit de strekking van art. 261 Sv zouden wij dit betreuren. Verdachte heeft er immers recht op zo duidelijk mogelijk te weten waartegen hij zich dient te verdedigen.

Hoge Raad 24 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3354

Een terugkerend thema in de fiscaal (strafrechtelijke) jurisprudentie betreft het *nemo tenetur*-beginsel en de definitie van wils(on)afhankelijk materiaal. De verdachte in deze casus werd vervolgd voor witwassen, valsheid in geschrift, oplichting en belastingfraude. Er is verweer gevoerd dat de

Belastingdienst wilsafhankelijk materiaal van de verdachte heeft afgedwongen, omdat op de verdachte enige druk is uitgeoefend om aan te geven waar de computer met de administratie zich bevond. Die bevond zich op een ander adres dan het adres waar het onderzoek plaatsvond. Op het andere adres is vervolgens ook een kast met gesloten deuren door de Belastingdienst geopend, waarin ordners zijn aangetroffen. Het hof verwerpt het verweer omtrent de schending van het *nemo tenetur*-beginsel en bewijsuitsluiting.

De Hoge Raad volgt het oordeel van het hof, waarin is opgenomen dat niet kan worden gesteld dat de inhoud van de ordners niet als bewijsmateriaal kan worden aangemerkt. Het middel betoogde dat de enkele grond dat medewerking van de verdachte nodig is om documenten te verkrijgen, ertoe leidt dat dit bewijsmateriaal als wilsafhankelijk moet worden aangemerkt. Die opvatting is onjuist, waarbij de Hoge Raad verwijst naar HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130. Opmerkelijk is dat Advocaat-Generaal Vellinga in zijn conclusie een andere definitie van wilsafhankelijk materiaal hanteert dan de Hoge Raad (Conclusie AG 23 juni 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1619). De Advocaat-Generaal concludeert dat het niet zozeer gaat 'om de vraag of het materiaal bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte, maar om de vraag of het materiaal als aan de autoriteiten ter beschikking stand bewijsmateriaal onafhankelijk van de wil van de verdachte in handen van de autoriteiten is gekomen'. Niettemin concludeert ook de Advocaat-Generaal dat het middel in deze casus faalt. Dat neemt niet weg dat het laatste woord over de uitleg van de definitie van wils(on)afhankelijk materiaal nog niet is gezegd, zeker nu de Advocaat-Generaal en de Hoge Raad in fiscale en strafrechtelijke geschillen hierover van mening blijven verschillen.

Rb. Overijssel 8 februari 2016, ECLI:NL:RBOVE:2016:420

In het verleden is herhaaldelijk getracht om het (niet) indienen van suppletieaangiften voor de omzetbelasting in het strafrecht te betrekken. Dit was geen succes, omdat een suppletieaangifte niet als een bij de belastingwet voorziene aangifte werd gekwalificeerd. Sinds 1 januari 2012 is een nieuwe fiscale informatieverplichting opgenomen in art. 10a AWR. Deze bepaling houdt in dat een belastingplichtige uit eigen beweging bij de Belastingdienst onjuistheden of onvolledigheden moet mededelen zodra hij daarvan op de hoogte is gekomen. De informatieverplichting geldt thans onder andere voor suppleties omzetbelasting (art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting). Het (opzettelijk) niet voldoen aan de verplichting van art. 10a AWR is strafbaar gesteld in art. 68 lid 1 sub a juncto art. 69 lid 1 AWR.

Recent heeft de strafkamer van de Rechtbank Overijssel geoordeeld over een kwestie, waarin de ondernemer geen suppletieaangiften omzetbelasting heeft ingediend. In de jaren 2009 tot en met 2014 waren onjuiste aangiften omzetbelasting ingediend en voor de jaren 2012 tot en met 2014 was geen suppletieaangifte gedaan. De FIOD had een melding gekregen en naar aanleiding daarvan had de Belastingdienst een boekenonderzoek ingesteld. Het geconstateerde fiscaal-strafrechtelijk nadeel bedroeg circa € 150.000. De belastingplichtige in kwestie moest zich verantwoorden voor de strafrechter. Zijn boekhouder en accountant verklaarden dat zij de verdachte erop hadden gewezen dat hij suppleties omzetbelasting moest indienen. Het verweer van de belastingplichtige – dat hij wilde afwachten of de administratie volledig klopte – wordt door de strafrechter verworpen. Het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting vanwege liquiditeitsproblemen en het niet-indienen van suppletieaangiften over meerdere jaren wordt door de rechter als een ernstig vergrijp opgevat. De

verdachte wordt veroordeeld tot een taakstraf van 120 uur. Daarnaast wordt een voorwaardelijke gevangenisstraf van drie maanden opgelegd als waarschuwing en ter aansporing om fiscale verplichtingen na te komen. In het voordeel van verdachte weegt mee dat hij niet eerder voor een soortgelijk delict met justitie in aanraking is geweest en zijn leeftijd.

Het is vrij uitzonderlijk dat de officier van justitie kiest voor strafrechtelijke vervolging wegens schending van een inlichtingenverplichting naast de vervolging voor het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften. Hoewel het gestelde nadeel volgens het AAFD-protocol tot strafvervolging kan leiden, vragen wij ons af waarom in deze casus is gekozen voor de inzet van het strafrecht nadat de zaak eerst door de FIOD aan de Belastingdienst wordt overgedragen. Er zijn immers voldoende mogelijkheden voor de Belastingdienst door middel van fiscale boetes om tot bestraffing te komen. Het niet (kunnen) betalen van de achterstallige omzetbelasting zou wellicht een reden kunnen zijn. Uit de casus blijkt echter niet of de te weinig afgedragen omzetbelasting is nageheven en/of is (terug)betaald. Daarnaast geeft deze casus ook weer hoe de vertrouwensrelatie tussen belastingplichtige en zijn accountant wordt bemoeilijkt door allerlei fiscale en financiële meldplichten. Deze casus start met een melding bij de FIOD. Het is speculeren, maar niet is uitgesloten dat hier sprake is van een WWFT-melding van de accountant. Daarnaast zijn de boekhouder en accountant welhaast gedwongen te verklaren zoals zij hebben gedaan, omdat ook hen anders vervolging wegens medeplegen aan de tenlastegelegde strafbare feiten boven het hoofd hangt. Financiële en fiscale dienstverleners worden derhalve steeds meer een verlengstuk van de toezichthouder in plaats van een vertrouwenspersoon van de belastingplichtige.