

Datum 19-11-2013

**Datum**

19-11-2013

**Vakgebied(en)**

Strafrecht algemeen (V)

In deze aflevering wordt een tweetal arresten van de Hoge Raad besproken. In de vorige aflevering van deze rubriek maakten wij reeds melding van de conclusie van advocaat-generaal Wattel over de samenloop van de fiscale inlichtingenverplichting en het nemo tenetur beginsel. De Hoge Raad heeft inmiddels over deze materie uitspraak gedaan. Daarnaast besteden we aandacht aan een uitspraak betreffende de fiscale eenheid. We ronden af met enige opmerkingen naar aanleiding van het voorgestelde artikel 69a AWR.

**Hoge Raad 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640**

Het ging in deze zaak om een belastingplichtige van wie de Nederlandse fiscus van de Duitse fiscus informatie had ontvangen dat belastingplichtige – als *first beneficiary*– betrokken was geweest bij de Conet Stiftung te Liechtenstein. Deze informatie was aanleiding voor de Nederlandse fiscus om gegevens bij de belastingplichtige op te vragen. Belastingplichtige verklaarde naar aanleiding hiervan dat hij slechts een beperkte herinnering had aan enige betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung. Daarop startte de Staat een kort geding op grond van artikel 47 AWR tegen belastingplichtige waarbij – op verbeurte van een dwangsom – zou moeten worden bevolen om alle gevorderde gegevens en inlichtingen te verstrekken over de Stiftung en haar vermogen, en de bestemming van dat vermogen na de opheffing van de Stiftung. Belastingplichtige weigerde hieraan te voldoen en beriep zich op het nemo tenetur beginsel in verband met de mogelijkheid dat hij aldus zou worden gedwongen om mee te werken aan bewijsvergaring ten behoeve van een bestuurlijke boete of strafvervolgning.

De Hoge Raad heeft met bovengenoemd arrest zijn standpunt over de kwestie verder verduidelijkt. In dit soort gevallen moet volgens de Hoge Raad het volgende onderscheid worden gemaakt. In de eerste plaats overweegt hij dat in een civielrechtelijk kort geding de belastingplichtige onder last van een dwangsom kan worden veroordeeld al het materiaal te verschaffen dat van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, ongeacht of het gaat om wilsonafhankelijk of wilsafhankelijk materiaal, dit echter onder het voorbehoud dat wilsafhankelijk materiaal uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing. Ten tweede overweegt de Hoge Raad dat indien de belastingplichtige niet aan dit bevel voldoet, hij dan de daaraan verbonden dwangsom verbeurt. In het geval de partijen van mening verschillen of de belastingplichtige aan het bevel heeft voldaan, rusten in een eventueel executiegeschil op de Staat de stelplicht en bewijslast terzake, hetgeen meebrengt dat de Staat in geval van betwisting zal moeten bewijzen – in de zin van aannemelijk maken – dat de belastingplichtige daadwerkelijk het van hem verlangde, maar niet door hem afgestane, materiaal kon verschaffen. Tot slot overweegt de Hoge Raad dat wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, niet mag worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige. Maar als dat laatste toch zou geschieden, dan dient de belasting- of strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.

Bij dat laatste wringt juist de schoen. Positief lijkt de benadering van de Hoge Raad in zoverre dat er enige bereidheid lijkt te bestaan om genuanceerder te denken over de term ‘voorbereidend onderzoek’ in artikel 359a Sv. In zijn arrest van 26 juni 2012, *LJN BV1642* oordeelde hij immers nog dat deze term beperkt diende te worden geïnterpreteerd, in die zin dat onregelmatigheden die zich niet in *dat* onderzoek hebben voorgedaan, niet binnen het toetsingskader van artikel 359a Sv vallen. Ook positief lijkt deze beslissing omdat doorgaans handelen van de fiscus niet voor rekening komt van het openbaar ministerie, zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 8 mei 2012, *LJN BW5002* nog oordeelde. Maar hiertegenover staat dat artikel 359a Sv de strafrechter niet verplicht om consequenties te verbinden aan dit soort onregelmatigheden: *kan*, zo luidt de formulering.

Toch luidt de opdracht die de Hoge Raad in het hier besproken arrest bij de rechter neerlegt wat dwingender: ‘Zou dat laatste toch gebeuren, dan *dient* (curs. WV/AF) de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden’. Laat dat nog ruimte om geen gevolg te verbinden? Of is de loutere feitelijke constatering *dat* sprake is van een dergelijke onregelmatigheid al een voldoende ‘gevolg’.

Wellicht dat in recente rechtspraak van de strafkamer van de Hoge Raad een aanknopingspunt moet worden gelezen om daadwerkelijk dergelijk gebruik niet ongestraft te laten (HR 19 februari 2013, *NJ 2013*, 308 m.nt. B.F. Keulen). Immers, in

dat arrest overwoog de Hoge Raad onder meer dat toepassing van bewijsuitsluiting noodzakelijk kan zijn ter verzekering van het recht van de verdachte op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM, zoals daaraan mede door het EHRM uitleg is gegeven. En voorts overweegt hij dat de ruimte om dan van bewijsuitsluiting af te zien (zeer) beperkt is. (ro. 2.4.5) En was het niet het EHRM zelf dat in het *Funke*-arrest (EHRM 25 februari 1993, *NJ* 1993, 485) bepaalde dat het *nemo tenetur*-beginsel onderdeel uitmaakte van het *fair trial*-beginsel?

Een geheel andere kwestie – waar dit arrest nog geen duidelijkheid over verschaft – is de vraag wanneer sprake is van wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal. In de literatuur bestaat over dit onderwerp de nodige discussie. Zo is het de vraag of bestaand materiaal, zoals documenten waarover de fiscus niet kan beschikken zonder medewerking van de belastingplichtige, wel als materiaal dat wilsonafhankelijk is kan worden beschouwd nu de belastingplichtige zelf in actie moet komen om betreffende stukken aan te leveren (Bijvoorbeeld F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, Het 'privilege against self-incrimination' nader beschouwd, *TFB* 2013, nr. 1, p. 8-16 en zie verder de door Wattel in diens conclusie onder 9 besproken opvattingen in de literatuur).

Kortom: het bepalen van de exacte reikwijdte van het *nemo tenetur*-beginsel zal de rechtspraak nog wel een tijdje bezig houden.

## Hoge Raad 1 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:817

Deze zaak betreft de fiscale eenheid, een constructie die voor zover het gaat om de heffing van omzetbelasting bedoeld is om juridisch zelfstandige onderdelen die in economisch, financieel en organisatorisch opzicht met elkaar zijn verweven, als een eenheid te beschouwen (artikel 7 lid 4 Wet OB). In dat geval kan worden volstaan met het uitreiken van één aangiftebiljet omzetbelasting. De afzonderlijke onderdelen zijn onderling voor geleverde goederen geen omzetbelasting verschuldigd. Uit HR 29 juni 1999, *NJ* 1999, 719, m.nt. J. de Hullu volgt dat als dader van de feiten die in artikel 68 en 69 AWR zijn strafbaar gesteld niet de fiscale eenheid zelf als dader kan worden beschouwd, maar de onderdelen die de fiscale eenheid vormen. Op enigerlei wijze moet de betrokkenheid der onderdelen in de tenlastelegging tot uitdrukking worden gebracht, aldus De Hullu in diens annotatie.

In deze zaak had het Gerechtshof te Arnhem verdachte – voor zover hier van belang – veroordeeld wegens het feitelijke leiding geven aan het door een rechtspersoon begaan van opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, terwijl het feit er toe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd. De bewezen verklaarde periode loopt van 16 februari 2005 tot en met 25 januari 2006. De tijdvakken waarop de onjuiste aangiften betrekking hebben betreffen januari 2005, maart 2005, april 2005, mei 2005, juni 2005 en juli 2005.

Een van de middelen van cassatie klaagde over de bewezenverklaring ter zake van genoemd feit. Die bewezenverklaring steunt onder meer op het in de wettelijke vorm opgemaakte proces-verbaal als ambtsverklaring van een verbalisant van de Belastingdienst: Aan A BV en de Fiscale eenheid C BV en A BV, de hierna te noemen aangiften omzetbelasting zijn uitgereikt en op of omstreeks de daarbij genoemde data zijn terugontvangen. Hierna volgen de tijdvakken en data van uitreiking en binnenkomst, te beginnen november 2003 en doorlopend tot 29 augustus 2005 (datum binnenkomst), opgenomen als bewijsmiddel 38. In verband met een daartoe strekkend verweer omtrent het bestaan van een fiscale eenheid van C BV en A BV had het hof in een bewijsoverweging het volgende overwogen:

'Zoals de raadsman heeft betoogd is de fiscale eenheid C BV en A BV per 3 oktober 2005 verbroken. Derhalve acht het hof bewezen dat A BV en B BV vóór die datum het onder 3B tenlastegelegde feit hebben begaan als fiscale eenheid en na die datum zonder dat er sprake was van een fiscale eenheid'.

De raadsman had verder nog bepleit dat de in de tenlastelegging genoemde fiscale eenheid C BV nooit had bestaan. Er bestond wel een fiscale eenheid met de naam 'C BV en A BV', hetgeen volgens de raadsman betekende dat de bewezenverklaring door de rechtbank voor feit 3B onjuist is. Het hof is van oordeel dat het voldoende duidelijk is dat de steller van de tenlastelegging doelt op de fiscale eenheid 'C BV en A BV', nu het niet ongebruikelijk is een fiscale eenheid aan te duiden met enkel de naam van de moedermaatschappij en alle vennootschappen die tot de fiscale eenheid behoorden, in de tenlastelegging zijn genoemd.

De Hoge Raad interpreteert deze bewijsoverweging als volgt. De Hoge Raad leest de bewijsoverweging in samenhang met bewijsmiddel 38 (zie hierboven) aldus, dat het hof heeft vastgesteld dat de fiscale eenheid, bestaande uit A BV en B BV, per 3 oktober 2005 is verbroken. Op grond hiervan en de overige door het hof gebezigde bewijsmiddelen kan worden afgeleid dat het hof heeft bedoeld bewezen te verklaren dat de twee in de bewezenverklaring sub 3B genoemde rechtspersonen tot en met 29 augustus 2005 als fiscale eenheid hebben gehandeld.

Na deze vaststelling leest de Hoge Raad de bewezenverklaring *verbeterd* in die zin dat de daarin vermelde aangiften omzetbelasting zijn gedaan door de rechtspersonen A BV en B BV die samen als fiscale eenheid tot en met 29 augustus 2005 hebben gehandeld.

Deze lezing brengt mee dat de kwalificatie van het bewezen verklaarde, volgens het hof: 'feitelijke leiding geven aan het door een rechtspersoon begaan van opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, terwijl het feit er toe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd' moet worden verstaan als 'medeplegen van opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, begaan door een rechtspersoon, terwijl hij feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden

gedraging, meermalen gepleegd'. In zoverre is het middel tevergeefs voorgesteld.

Wij begrijpen deze lezing aldus dat de twee onderdelen die de fiscale eenheid vormden de belastingdelicten hebben medegepleegd en dat dit medeplegen voldoende uit de gebezigde bewijsmiddelen kan worden afgeleid (zie in dit verband de conclusie van advocaat-generaal Machielse onder 3.5). Aan de gedragingen heeft de verdachte meermalen feitelijk leiding gegeven. Het gegeven dat men opereert als fiscale eenheid impliceert dat er sprake is van medeplegen. Dat de term 'tezamen en in vereniging' in de bewezenverklaring is weggestreept – waarop de verdediging nog had gewezen - doet daar niet aan af.

### **Wijziging van enkele wetten met het oog op de bestrijding van fraude in de toeslagen en fiscaliteit (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit), nr. 33 754**

Het huidige kabinet heeft fraudebestrijding hoog in het vaandel staan en stelt in dit wetsvoorstel diverse maatregelen voor om fraude in de sfeer van de fiscaliteit en van de toeslagen te bestrijden. Dit wetsvoorstel is mede ingegeven door de recente commotie over toeslagenfraude, maar zoals wel vaker in wetgevingsprocessen gebeurt zitten in dit wetsvoorstel ook enkele wezenlijke sanctiewijzigingen voor de gehele fiscaliteit. Eén daarvan is een nieuwe strafbepaling, artikel 69a van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, waarin ten aanzien van aangiftebelastingen het opzettelijk niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de gestelde termijn betalen op aangifte strafbaar wordt gesteld. Indien een belastingplichtige de belasting wel juist aangeeft, maar niet betaalt, kan hij op dit moment niet strafrechtelijk vervolgd worden. In de kamerstukken wordt in dit verband verwezen naar carrouselfraudes, waarbij de Belastingdienst uitsluitend een bestuurlijke boete kan opleggen aan degenen die wel aangiften doen, maar niet betalen, terwijl deze belastingplichtigen veelal geen verhaal bieden. Of deze nieuwe strafbepaling daadwerkelijk nodig is voor de aanpak van belastingfraude en in het bijzonder carrouselfraude vragen wij ons af. Uit het wetsvoorstel blijkt ook niet dat de Belastingdienst of het openbaar ministerie heeft aangegeven het ontbreken van een dergelijke strafbepaling als een gemis te ervaren. Daarnaast kan de vraag worden gesteld hoe deze nieuwe strafbepaling zich verhoudt tot de melding betalingsonmacht. De melding om aansprakelijkheid voor belastingschulden te voorkomen hoeft immers pas twee weken na het verstrijken van de betalingstermijn te worden gedaan, terwijl de strafbepaling in die twee weken al wel van toepassing is.

*W.E.C.A. Valkenburg & A.A. Feenstra*