

Opzet in de AWR: het pleit beslecht?

Over de kleur van opzet in het fiscale (straf)recht

Mr. I. Leenders en mevr. mr. A.C.M. Klaasse, datum 05-06-2018

Datum

05-06-2018

Auteur

Mr. I. Leenders en mevr. mr. A.C.M. Klaasse^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

Vakgebied(en)

Bijzonder strafrecht / Economisch strafrecht

Bijzonder strafrecht / Fiscaal strafrecht

Fiscaal bestuursrecht / Boete

Wetgeving

art. 67a – 67f AWR

De vraag naar de kleur van het opzet in het fiscale (straf)recht blijft onverminderd actueel. Dient het opzet van de verdachte belastingplichtige gericht te zijn op het onjuist doen van de aangifte, zoals bedoeld in artikel 69, tweede lid, AWR? In deze bijdrage gaan de auteurs in op de invulling van het opzetbegrip in het fiscale recht. Daarbij wordt een vergelijking gemaakt met het economische strafrecht. Tevens wordt beschreven hoe het Credit Suisse-arrest licht werpt op deze discussie.

1 Inleiding

In fiscale straf- en boetezaken is opzet één van de centrale thema's. Zo ook in het inmiddels alom bekende Credit Suisse-arrest van de Hoge Raad.^[2] In het arrest wordt het pleitbare standpunt uitdrukkelijk gekoppeld aan opzet. De Hoge Raad overweegt immers dat geen sprake is van (voorwaardelijk) opzet indien de verdachte belastingplichtige kon en mocht menen dat de aangifte juist was. Door de koppeling van beide leerstukken neemt de Hoge Raad impliciet stelling in de discussie omtrent de kleur van het opzet in de AWR: is er sprake van kleurloos opzet of dient de belastingplichtige toch bewust de wet te hebben overtreden (boos opzet)? Deze vraag is al langer onderwerp van discussie in het fiscale boete- en strafrecht. Eenzelfde discussie zien wij in het economisch strafrecht.

Wij zien steeds meer aanknopingspunten om te stellen dat in het fiscale recht boos opzet is vereist. Recente rechtspraak ten aanzien van het pleitbare standpunt geeft ook kleur aan deze discussie. Met dit artikel willen wij een bijdrage leveren aan de discussie omtrent de kleur van opzet in het fiscale strafrecht. Hiertoe wordt allereerst ingegaan op het opzet in de boete- en strafbepalingen in de AWR. Vervolgens wordt een uitstap gemaakt naar het economisch strafrecht door in te gaan op het opzetbegrip in de Wet op de economische delicten (WED). Daarna keren wij terug naar de AWR om te onderzoeken of sommige argumenten voor het opzet in de WED ook opgaan voor de AWR en of er aanknopingspunten voor boos opzet zijn te vinden in de positionering van het pleitbare standpunt. Afgesloten wordt met een conclusie.

2 Opzet in de AWR

In het fiscale recht speelt het opzetbegrip zowel een rol bij het opleggen van vergrijpboeten als bij strafrechtelijke vervolging van fiscale misdrijven. Voor een beter begrip van het opzet in de AWR wordt daarom eerst uiteengezet in welke fiscale bepalingen opzet als bestanddeel is opgenomen. Vervolgens wordt ingegaan op de vraag waarop het opzet van de belastingplichtige gericht dient te zijn.

2.1 Boete- en strafbepalingen

Op grond van het bepaalde in art. 67a t/m 67f AWR kunnen bestuurlijke boeten worden opgelegd. De bestuurlijke boeten zijn te onderscheiden in verzuimboeten en vergrijpboeten. Kenmerk van vergrijpboeten is dat in de delictomschrijving subjectieve bestanddelen zijn opgenomen. Enkel wanneer de gedraging aan opzet of (in sommige gevallen) grove schuld is te wijten, kan een vergrijpboete worden opgelegd. Voor het opleggen van een verzuimboete is geen grof schuldig of opzettelijk handelen vereist. Slechts indien een belastingplichtige geen verwijt kan worden gemaakt kan een boete worden

afgewend, namelijk door een geslaagd beroep op afwezigheid van alle schuld.

De strafbepalingen in de AWR zijn te vinden in art. 68 e.v. In art. 69 AWR is het opzettelijk niet, niet tijdig, onvolledig of onjuist doen van een belastingaangifte strafbaar gesteld, alsook het opzettelijk doen of nalaten van de gedragingen zoals omschreven in art. 68 AWR. De delicten uit art. 69 lid 1 en 2 AWR kwalificeren op grond van art. 72 AWR als misdrijf omdat zij worden bedreigd met een gevangenisstraf.

2.2 Waar moet het opzet op zijn gericht?

Wat betreft de vraag waar het opzet op dient te zijn gericht, is een onderscheid mogelijk tussen vergrijpboeten en de strafbepaling van art. 69 AWR. Als hoofdregel heeft te gelden dat het opzet gericht dient te zijn op alle delictsbestanddelen die ná het bestanddeel “opzet” zijn opgenomen. ^[3] De boetebepalingen zijn zodanig geredigeerd dat het opzet betrekking heeft op alle delictsbestanddelen. Als voorbeeld kan art. 67d AWR worden genomen. Hierin is opgenomen dat het een vergrijp vormt “ *indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven, de aangifte niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan*”. Het uitgangspunt volgend, dient het opzet te zijn gericht op het niet, onjuist of onvolledig doen van de aangifte. Met andere woorden, de belastingplichtige dient willens en wetens te handelen of na te laten. Ook bij de overige vergrijpboeten dient de belastingplichtige zich bewust te zijn van het gevolg van het handelen dan wel nalaten^[4] en dat gevolg ook te hebben gewild, althans de aanmerkelijke kans op dat gevolg (bewust) te hebben aanvaard.

Als we de strafbepaling van art. 69 lid 2 AWR als voorbeeld bekijken dan is de belastingplichtige strafbaar indien hij “ *opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet*” [...] “ *indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting is geheven*”. Het zogenoemde strekkingsvereiste — de gedraging dient ertoe te strekken dat te weinig belasting is geheven — is in grote mate geobjectiveerd. Ook aan het bestanddeel “een bij de belastingwet voorziene aangifte” heeft een ruime strekking. ^[5] Voorts is het doen van aangifte, nadat de belastingplichtige daartoe is uitgenodigd^[6], een handeling die per definitie opzettelijk gebeurt. Het doen van aangifte vereist een bewuste handeling, die men niet “per ongeluk” of “uit onachtzaamheid” doet. De beperking van de strafrechtelijke aansprakelijkheid dienen daarom vooral te worden gevonden in het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte.

Logisch zou zijn om wederom de hoofdregel toe te passen en als voorwaarde voor strafbaarheid te stellen dat het opzet van de belastingplichtige tevens is gericht op de onjuistheid dan wel onvolledigheid van de aangifte. Hiermee raken wij tevens de kern van de discussie: is het opzet boos of kleurloos?

Zoals in de inleiding is aangegeven staat de kleur van het opzet ook in het economisch strafrecht ter discussie. In het volgende onderdeel bespreken wij de kleur van het opzet en de invulling hiervan in de WED.

3 Boos versus kleurloos opzet in het economisch strafrecht

Art. 2 lid 1 WED deelt de economische delicten op in overtredingen en misdrijven. Voor zover deze economische delicten opzettelijk zijn begaan, zijn zij misdrijven. Het onderscheid tussen misdrijven en overtredingen wordt dus gevormd door het bestanddeel opzet. In het navolgende gaan we allereerst in op de betekenis van kleurloos opzet. Vervolgens wordt onderzocht hoe het opzet in de WED wordt ingevuld in de jurisprudentie.

3.1 Kleurloos opzet

Opzet in de WED, zoals in het commune strafrecht, is geen “boos”, maar “kleurloos” opzet. Van boos opzet — ook wel *dolus malus* of strafbaarheidsbewustzijn genoemd — wordt gesproken wanneer de verdachte opzet heeft op het overtreden van de wet. Met andere woorden, de verdachte heeft opzettelijk wederrechtelijk gehandeld. In het geval van kleurloos opzet is niet vereist dat de verdachte weet dat hij door zijn handelen de wet overtreedt.^[7] Wanneer een verdachte bijvoorbeeld wordt verweten opzettelijk zonder vergunning te hebben gehandeld, is voor een bewezenverklaring niet vereist dat de verdachte zich bewust was van het bestaan van deze vergunningsplicht. Voldoende is dat hij wist dat hij geen vergunning had.

De leer van het kleurloos opzet heeft niet altijd gegolden voor economische strafzaken. In de periode tussen 1939 en 1952 was volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad slechts sprake van opzet wanneer de verdachte willens en wetens in strijd met de wet had gehandeld.^[8] In 1952 ging de Hoge Raad “om” in twee arresten. ^[9] Op het kleurloze opzet zijn door de Hoge Raad twee uitzonderingen aangebracht.^[10] De eerste uitzondering betreft de gevallen waarin in de delictomschrijving de zinsnede “opzettelijk ... wederrechtelijk” is opgenomen, zonder het koppelwoord “en”. Twee voorbeelden uit het Wetboek van Strafrecht (Sr) zijn art. 282 Sr (wederrechtelijke vrijheidsberoving) en art. 421 Sr (terrorismedinanciering).

In 2007 en 2009 heeft de Hoge Raad het uitgangspunt van het kleurloze opzet — zoals verwoord in zijn arresten uit 1952 — expliciet bevestigd.^[11] Hoewel A-G Vellinga in zijn conclusie voorafgaand aan het arrest uit 2007 nog een lans had gebroken voor het boos opzet^[12], heeft de Hoge Raad niet veel woorden nodig om opzet van kleur te ontdoen:

“ 3.3. Het middel berust kennelijk op de opvatting dat het opzet ook op het niet naleven van de in de bewezenverklaringen bedoelde wettelijke verplichtingen dient te zijn gericht. Die opvatting is echter onjuist (vgl. HR 18 maart 1952, NJ 1952, 314). De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een verandering van zijn rechtspraak op dit punt.”

De invulling van het kleurloos opzet in de hiervoor genoemde rechtspraak is niet onbesproken gebleven. Verschillende auteurs hebben kritiek geuit op de invulling van het opzetbegrip in het economisch strafrecht. Veel gehoorde bezwaren zijn bijvoorbeeld het culpa-achtige karakter, het gebrek aan onderscheidend vermogen tussen de misdrijf- en overtredingsvariant van het delict en de complexiteit van de economische regelgeving.^[13] Maar is het opzetbegrip in het economisch strafrecht wel zo zwart-wit?

In het navolgende worden enkele arresten besproken waarin de invulling van het kleurloos opzet in de WED wat explicieter tot uitdrukking komt. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen kortweg het handelen zonder vergunning, het overtreden van vergunningsvoorschriften en het overtreden van wettelijke voorschriften.

3.2 Kleurloos opzet in de jurisprudentie

Handelen zonder vergunning of voorgaande kennisgeving

Voor veel gedragingen in het economische verkeer is een vergunning vereist. Een bewezenverklaring van het opzettelijk handelen zonder vergunning vereist niet meer dan het opzet op het feitelijke handelen.^[14] Het enkele feit dat de verdachte de gokspelen heeft georganiseerd respectievelijk geldbedragen in kleinere coupures heeft gewisseld, is voldoende voor de bewezenverklaring van het ten laste gelegde feit.^[15] Voldoende is dat de feitelijke handelingen opzettelijk hebben plaatsgevonden. De verdachte zal hebben geweten dat hij niet beschikt over een vergunning. Voor het aannemen van kleurloos opzet is dan niet vereist dat de verdachte wist dat voor de handelingen een vergunning is vereist.

Wel is voor bijvoorbeeld het opzettelijk overbrengen van *afval* zonder melding wel vereist dat de verdachte op de hoogte is van het feit dat de materie als *afval* kan worden aangemerkt. Deze situatie deed zich voor in het arrest van 20 december 2011.^[16] In deze zaak had de verdachte schroot vervoerd naar China. Aan hem werd tenlastegelegd dat hij een “mengsel van afvallen” had vervoerd en dat hij had nagelaten de autoriteiten daarvan in kennis te stellen. In cassatie is aangevoerd dat de verdachte geen opzet had, aangezien hij op goede gronden meende dat de inhoud van de containers als resten van elektromotoren kon worden aangemerkt en niet als een “mengsel van afvallen”. De Hoge Raad oordeelt dat uit de bewijsmiddelen “ *niet zonder meer (kan) worden afgeleid dat het opzet van de verdachte — al dan niet in voorwaardelijke vorm — was gericht op de overbrengen van een “mengsel van afvallen” (...)*”.

Eenzelfde overweging komt terug in het arrest van het Hof 's-Hertogenbosch van 16 november 2016.^[17] In deze zaak had de verdachte geen vergunning voor het lozen van gierhoudend water, oftewel water vermengd met mest. De verdachte was echter niet op de hoogte van het feit dat het water was vermengd met mest. De mest is in het water terechtgekomen door een scheur in het dakzeil. De verdachte wist niet dat het dakzeil was gescheurd. Opzet op de gedraging kon daarom niet worden bewezen.

Het overtreden van vergunningsvoorschriften

Een categorie van handelen waarbij het opzet op meer moet zijn gericht dan enkel het feitelijke handelen, is het overtreden van vergunningsvoorschriften. De enkele feitelijke constatering dat mest in het water^[18] of afval in de bodem^[19] terecht is gekomen, is onvoldoende voor het opzettelijk overtreden van de vergunningsvoorschriften. Een voorbeeld hiervan betreft het arrest van 7 januari 2014.^[20] In deze zaak hield verdachte een inrichting waar hij verschillende activiteiten uitoefende. Tijdens een milieucontrole is onder meer geconstateerd dat zich in strijd met de vergunning verschillende afvalstoffen, zoals autobanden en een kapotte badkuip, op en in de bodem bevonden. Het hof heeft dit bewezen verklaard als het opzettelijk in strijd met vergunningsvoorschriften handelen. De Hoge Raad casseert, omdat “ *het (voorwaardelijk opzet van de verdachte op het overtreden van die vergunningsvoorschriften gericht moet zijn geweest)*”.

Dat het opzet van de verdachte op het overtreden van de vergunningsvoorschriften is gericht, zegt echt niet meteen iets over de kleur van het opzet. De vergunningsvoorschriften staan namelijk niet in de wet^[21], zodat niet kan worden gesteld dat de verdachte opzet moet hebben gehad op het overtreden van de wet.

Handelen in strijd met wettelijke voorschriften

In gevallen waarin aan de verdachte gedragingen zijn tenlastegelegd die in strijd zijn met de wet — anders dan het handelen zonder vergunning — valt de strafbare gedraging samen met de bepalingen uit de wet. Ter illustratie kan worden gewezen op de arresten van de Hoge Raad van 27 maart 2012 en 8 april 2014. In het arrest van 27 maart 2012 ging het om het opzettelijk voorhanden hebben van illegaal vuurwerk.^[22] In de kofferbak van de auto van verdachte was vuurwerk aangetroffen dat niet voldeed aan de voorschriften. Verdachte stelt dat hij niet wist dat het vuurwerk niet aan de wettelijke eisen voldeed en dat hij daarom niet opzettelijk heeft gehandeld. Het Hof acht wel degelijk (voorwaardelijk) opzet aanwezig, omdat de verdachte het vuurwerk had ingekocht bij een niet erkende handelaar. De Hoge Raad casseert:

“ Uit die omstandigheid — waaromtrent de gebezigde bewijsmiddelen overigens niets inhouden — kan immers niet worden afgeleid dat het opzet van de verdachte al dan niet in voorwaardelijke vorm was gericht op het tenlastegelegde en bewezenverklaarde voorhanden hebben van vuurwerk dat niet was voorzien van de vereiste aanduidingen, een gebruiksaanwijzing en een lading welke niet uitsluitend bestond uit zwart kruit.”

In het arrest van 8 april 2014 was bewezenverklaard dat verdachte opzettelijk bepaalde voorschriften uit het Besluit Landbouw milieubeheer had overtreden, onder andere door tanks met gasolie niet te voorzien van een geïntegreerde lekbak.^[23] De verdachte had verklaard dat hij niet wist dat de tanks met gasolie op zijn terrein aanwezig waren. Het hof heeft dit opzetverweer verworpen door te overwegen dat voor het opzettelijk overtreden van de voorschriften niet is vereist dat de verdachte wist dat de tanks aanwezig waren.

De Hoge Raad kan zich niet verenigen met 's hof's oordeel:

“ 3.2.2. (...) Ook uit de door het Hof gebezigde bewijsmiddelen kan niet worden afgeleid dat het opzet van de verdachte — al dan niet in voorwaardelijke vorm — was gericht op het tenlastegelegde en bewezenverklaarde niet ervoor zorgdragen dat een viertal kunststoffen bovengrondse opslagtanks, zogenoemde IBC's, elk met een inhoud van 1000 liter, welke waren gevuld met gasolie, waren voorzien van een geïntegreerde lekbak.”

De Hoge Raad lijkt in bovenstaande arresten toch te eisen dat het opzet van de verdachte moet zijn gericht op het overtreden van de voorschriften en daarmee de wet. Daarbij is wel opgemerkt dat het overtreden van de wettelijke bepaling hier deel uitmaakte van de ten laste gelegde feiten.

In de arresten van 27 maart 2012 en 8 april 2014 was sprake van passief handelen (voorhanden hebben) dan wel het nalaten (het niet voorzien van een lekbak). In het arrest van 22 september 2009 ging het om actief handelen, namelijk het onbevoegd verkopen van dieetpillen.^[24] Omdat de verdachte een particulier is en “ *niet bevoegd tot uitoefening der artsijbereidkunst*” had zij gehandeld in strijd met de Wet op de geneesmiddelenvoorziening. Ter zitting heeft de verdachte verklaard dat zij zich niet bewust was van de strafbaarheid van haar handelen. Ze had wel enige twijfel, verklaarde ze, maar ze zag dat ze overal te bestellen waren. Het Hof heeft overwogen dat de verdachte ondanks de twijfels toch besloot over te gaan tot de verkoop van de verboden middelen, waardoor sprake was van voorwaardelijk opzet. De Hoge Raad is echter van oordeel dat uit de bewezenverklaring “ *niet zonder meer (kan) worden afgeleid dat het opzet van de verdachte — al niet in voorwaardelijke vorm — was gericht op de aflevering van geneesmiddelen, zoals onder 1 is bewezenverklaard, alsmede op de verkoop en aflevering onderscheidenlijk het ter aflevering in voorraad hebben van ongeregistreerde farmaceutische spécialités, zoals onder 2 is bewezenverklaard*”.

Uit de besproken arresten is af te leiden dat het opzet mede gericht dient te zijn op de omstandigheden die de gedraging strafbaar maken, bijvoorbeeld het voorhanden hebben van vuurwerk *zonder de vereiste aanduidingen* en het verkopen van *ongeregistreerde* geneesmiddelen.^[25] Het enkele — veelal opzettelijke — handelen is voor de bewezenverklaring van opzet niet steeds voldoende. De gerichtheid van het opzet op de strafwaardige omstandigheden zal veelal betekenen dat de verdachte op de hoogte moet zijn van de ongeoorloofde gedraging, zodat dit feitelijk samenvalt met opzet op de wederrechtelijkheid. Maar, om met Hendriks te spreken: “ *Dat er dan in dit geval niet heel veel kleurloos meer overblijft doet daar niets aan af.*”^[26]

4 Kleur van het opzet in de AWR

De discussie over de kleur van het opzet is niet beperkt tot het economisch strafrecht. Ook in het fiscale recht zijn de meningen verdeeld. Wel bestaat enige consensus over het feit dat het opzet zich dient uit te strekken tot de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte.^[27]

De Bont en Sitsen stellen dat art. 69 lid 2 AWR één van de uitzonderingen is op het kleurloze opzet. Een verdachte maakt zich schuldig aan belastingfraude in de zin van art. 69 lid 2 AWR indien hij “ (...) opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet (...)”. De onjuistheid van een aangifte heeft zijn oorsprong in de fiscale wet- en regelgeving. Naar de mening van De Bont en Sitsen brengt dit met zich dat sprake is van boos opzet, omdat de opzet van de belastingplichtige tevens op de wederrechtelijkheid moet zijn gericht. Er is dan sprake van “opzettelijk ... wederrechtelijk” handelen.^[28]

Ook Van Riel is een voorstander van het boos opzet in de AWR. De complexiteit van de fiscale regelgeving maakt dat het niet eenvoudig is een aangifte juist te doen. Voorts wijst hij op het boze opzet zoals dit tot uitdrukking komt bij de fiscale boetebepalingen. Daar dient de belastingplichtige steeds opzet te hebben op het gevolg van zijn handelen, bijvoorbeeld de onjuistheid dan wel onvolledigheid zoals bedoeld in art. 67d AWR.^[29]

Bovendien wordt gesteld dat het opzet in het fiscale recht een eigen karakter heeft. Het doen van aangifte is immers niet vrijwillig, maar verplicht.^[30] Uit het feit dat een belastingplichtige een aangifte indient, kan geen voor het strafrecht vereiste opzet worden afgeleid.

Daarbij speelt ook een rol dat fiscale delicten vaak plaatsvinden nadat de belastingplichtige is geweest op de geldende verplichtingen. Zo kan pas sprake zijn van het niet doen van de bij de belastingwet voorziene aangifte, als de belastingplichtige tot het doen van die aangifte is uitgenodigd (art. 8 AWR). Ook is (veelal) pas sprake van een informatieplicht als door de inspecteur om die informatie is gevraagd (art. 47 jo. art. 49 AWR). Op dat onderscheidende karakter van fiscale delicten komen wij later nog terug.

Naast de complexiteit, de delictomschrijving en de eigen identiteit van fiscale delicten, speelt ook de vorm van het pleitbare standpunt een rol. Hierop komen wij hierna nog terug. Eerst wordt gezien hoe er in de jurisprudentie wordt omgegaan met het opzet in de zin van art. 69 lid 2 AWR.

4.1 Opzet in de jurisprudentie: ook gericht op de onjuistheid dan wel onvolledigheid?

In het in onderdeel 3.1 besproken arrest van de Hoge Raad van 24 april 2007 was aan de verdachte onder meer tenlastegelegd en bewezenverklaard het opzettelijk niet voeren van een administratie krachtens de daaraan gestelde eisen zoals strafbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR. De Hoge Raad overweegt dat het opzet niet op het niet naleven van de wettelijke verplichtingen dient te zijn gericht. In dit arrest was art. 69 lid 2 AWR echter niet tenlastegelegd.

Voor zover ons bekend heeft de Hoge Raad zich nog niet expliciet uitgelaten over het opzet op de onjuistheid dan wel onvolledigheid van een belastingaangifte. Voor de vraag of het opzet tevens op de onjuistheid dient te zijn gericht, is van belang dat de onjuistheid zowel feitelijk als juridisch kan zijn.^[31] In een aangifte worden enerzijds feitelijke vragen gesteld, zoals het saldo van een spaarrekening. Andere vragen vergen juridische interpretatie, zoals tot welk bedrag willekeurig mag worden afgeschreven. Zonder de regels van de willekeurige afschrijving te kennen, is het namelijk niet mogelijk om juist aangifte te doen.

Van opzet op een feitelijke onjuistheid is bijvoorbeeld sprake indien een bankrekening aangehouden in het buitenland niet in de inkomstenbelasting wordt opgenomen.^[32] Ook in het arrest van de Hoge Raad van 14 september 2010 komt een feitelijke onjuistheid aan de orde.^[33] Aan verdachte is tenlastegelegd het opzettelijk doen van onjuiste aangifte door te weinig omzet op te geven. Nadat de aangiften omzetbelasting zijn gedaan, wijst de accountant de verdachte op het feit dat te weinig omzet is opgegeven. De Hoge Raad overweegt dat kennis van de onjuistheid van de aangifte nádat de aangifte reeds is ingediend, niet betekent dat de belastingplichtige opzet had op het doen van onjuiste dan wel onvolledige aangifte:

“ 3.5. (...) De enkele vaststelling van het Hof dat de verdachte als bestuurder van [A] begin 1996 door de accountant erop was geattendeerd dat over de genoemde aangiftestijdvakken te weinig omzet was opgegeven en dat [A], ondanks een daartoe strekkend aanbod, geen suppletieaangifte heeft ingediend, vormt onvoldoende grond om te kunnen aannemen dat [A] ten tijde van de indiening van de aangiften over 1995 het opzet had op het onjuist of onvolledig doen van die aangiften.”

Met bovenstaande overwegingen brengt de Hoge Raad tot uitdrukking dat het opzet op het doen van onjuiste of onvolledige aangifte moet worden vastgesteld op het moment van het doen van aangifte. Hieruit kan naar onze mening worden afgeleid dat opzet tevens op de onjuistheid moet zijn gericht.^[34] Immers is naar het oordeel van de Hoge Raad relevant *wanneer* de belastingplichtige ervan op de hoogte was dat de aangifte onjuist of onvolledig was. Indien niet tevens bewezen moet worden verklaard dat de belastingplichtige de aangifte opzettelijk onjuist heeft gedaan, zou het moment waarop de onjuistheid bekend was bij de belastingplichtige niet van belang zijn.

Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat de opzet van een verdachte niet enkel gericht moet zijn op feitelijke onjuistheden, maar ook op juridische. Een voorbeeld hiervan is het arrest van de Hoge Raad van 8 februari 2005.^[35] In dit arrest ging het om een belastingplichtige die ten onrechte niet de bijtelling met betrekking tot privégebruik van zijn auto heeft opgenomen als inkomsten. De belastingplichtige had met zijn adviseur overlegd over de auto. Op grond van die omstandigheden acht het Hof bewezen dat de aangifte opzettelijk onjuist is gedaan. De Hoge Raad laat het oordeel van het hof in stand:

“ 3.4. Blijkens deze overwegingen heeft het Hof het opzet van de verdachte op het niet vermelden van inkomstenvoortvloeiend uit het privégebruik van de dienstauto afgeleid uit de omstandigheid dat de verdachte op de hoogte was van de fiscale aspecten van het gebruik van de dienstauto en dat hij niettemin heeft nagelaten in zijn aangifte van dat gebruik melding te maken. Dat oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is in het licht van de gebezigde bewijsmiddelen en van hetgeen het Hof voor het overige heeft vastgesteld niet onbegrijpelijk” (onderstreping IL/AK).

Het Hof heeft het opzet van de verdachte afgeleid uit zijn kennis van de bijtellingsregeling. Indien voor de bewezenverklaring van belastingfraude niet zou zijn vereist dat het opzet ziet op de onjuistheid van de aangifte, zou een dergelijke bewijsoverweging van het Hof geheel overbodig zijn.

De bekendheid met de fiscale wetgeving bij de belastingplichtige speelt ook een rol in het arrest van het Gerechtshof Arnhem van 18 april 2012.^[36] In dit arrest had de belastingadviseur van verdachte te kennen gegeven dat de manier waarop de verdachte zijn aangifte deed, niet in overeenstemming was met de wet. Daarnaast was niet gebleken dat de Belastingdienst op de hoogte was van de wijze van invullen van de aangifte of deze werkwijze zou hebben goedgekeurd.

Het hof overweegt:

“ Gelet op deze feiten en omstandigheden is naar het oordeel van het hof vast komen te staan dat verdachte wist dat de in de aangiften genoemde bedragen niet overeenkwamen met de werkelijkheid en dus dat deze bedragen onjuist waren. (...) Gelet hierop kan het niet anders dandat verdachte in de tenlastegelegde periode moet hebben geweten dat hij onjuiste aangiften deed of liet doen.”

Een vergelijkbare overweging over het opzet zien we terug bij het arrest van het Hof Den Haag van 20 februari 2013.^[37] In die zaak was aan verdachte het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting tenlastegelegd. Verdachte had gebruikgemaakt van zogenaamde *futures*, oftewel termijncontracten, die werden gesloten tussen de BV van verdachte en zijn eenmanszaak. Verdachte had wel de voorbelasting teruggevraagd maar niet de omzetbelasting afgedragen. Omdat de beide contractspartijen ondernemingen van verdachte waren, stelde het hof vast dat verdachte wist dat de verzender van de facturen geen omzetbelasting had afgedragen. In casu wordt het opzet van verdachte vastgesteld door middel van een feit van algemene bekendheid, namelijk dat van teruggaaf van btw slechts sprake kan zijn ná afdracht daarvan. Ook deze bewijsoverweging is enkel noodzakelijk wanneer opzet op de onjuistheid enkel kan worden bewezen indien de verdachte weet heeft van de juiste toepassing van de fiscale regelgeving.

Uit de besproken arresten komt naar voren dat voor bewijs van opzet op de onjuistheid kennelijk van belang is of de verdachte wist hoe de desbetreffende fiscale regeling diende te worden toegepast. Dergelijke wetenschap kan bijvoorbeeld worden vastgesteld doordat een adviseur de verdachte hierop heeft gewezen of uit een feit van algemene bekendheid, die krachtens art. 339 lid 2 Wetboek van Strafrecht immers geen bewijs behoeven.

4.2 Vergelijking van het fiscale strafrecht met de WED

Hoewel de WED en de AWR qua inhoud en vormgeving substantieel van elkaar verschillen, kunnen toch enige overeenkomsten worden ontwaard. De WED kenmerkt zich door een gelede normstelling. De strafbaar gestelde gedraging is niet in de WED zelf te vinden, maar in wetgeving waarnaar wordt verwezen in art. 1 en 1a WED. Vaak verwijzen deze bepalingen zelf ook weer naar andere wetgeving, zodat verschillende regelingen moeten worden geraadpleegd voordat men weet welk handelen of nalaten strafbaar is gesteld.

Hetzelfde kan worden gezegd van art. 69 lid 2 AWR. De onjuistheid van de aangifte kan worden gevormd door talloze omissies en incorrecte weergaven. Dat een bepaald onderdeel van een aangifte onjuist is, vindt zijn grondslag in de onderliggende fiscale wetgeving. Enkel door kennisname van de verschillende materiële wet- en regelgeving, zoals de Wet inkomstenbelasting 2001 en de daarop gebaseerde uitvoeringsregelingen en -besluiten, kan een belastingplichtige weten hoe hij zijn aangifte inkomstenbelasting “ *duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*” ^[38] dient in te vullen.

Niet enkel het achterhalen van de materiële normen van de WED is ingewikkeld. Ook de interpretatie van die normen vereist een zekere deskundigheid. Een juiste toepassing van bijvoorbeeld milieuwetgeving is zonder deskundige bijstand geen sinecure.^[39] Ook in fiscalibus is de interpretatie van de wetten niet eenvoudig. Niet zelden strekt het geschil in fiscale strafzaken zich (mede) uit tot een verschil van mening over hoe de wet dient te worden uitgelegd.^[40]

Hoewel het economische en het fiscale strafrecht enige gelijkenissen vertonen, zijn ook verschillen te ontwaren. Een van deze verschillen betreft de verplichting tot het doen van aangifte. Uit art. 8 AWR volgt dat een belastingplichtige, na uitnodiging daartoe, verplicht is aangifte te doen. Die verplichting ziet op de in de uitnodiging gevraagde gegevens, bescheiden of andere gegevensdragers. Het niet doen van een dergelijke aangifte is strafbaar. Een dergelijke verplichting is niet in de WED terug te vinden. Veelal begeeft een ondernemer zich vrijwillig op een sociaaleconomisch geordend terrein. Als belastingplichtige wordt je aldus gewezen op je fiscale verplichtingen. Het niet (tijdig) doen van de vereiste aangifte kan enkel worden aangenomen wanneer de belastingplichtige is uitgenodigd (art. 8 AWR). In de uitnodiging wordt de belastingplichtige gewezen op de verplichting tot het doen van aangifte. Bovendien kan enkel worden aangenomen dat een belastingplichtige de vereiste aangifte niet (tijdig) heeft gedaan, als hij daartoe is aangemaand.^[41] In deze aanmaning wordt een termijn genoemd waarbinnen de aangifte moet zijn ingediend. Ook bij de informatieverplichting ex art. 47 AWR wordt duidelijk gemaakt dat de belastingplichtige tot antwoorden is verplicht. Er ontstaat pas een meewerkplicht voor de belastingplichtige indien de inspecteur duidelijk maakt dat hij informatie vraagt dan wel vordert.^[42] Voorts is vereist dat de inspecteur een termijn stelt waarbinnen de belastingplichtige aan het informatieverzoek moet voldoen.^[43] Tot slot worden ondernemers gewezen op de administratieplicht ex art. 52 AWR. Nadat de ondernemer zich heeft ingeschreven in de Kamer van Koophandel, wordt informatie verstrekt over onder andere de administratieplicht. De inschrijving wordt tevens gedeeld met de Belastingdienst, waarna de fiscus een brief verstuurt met informatie over de btw-aangiften.

De verschillen tussen de twee rechtsgebieden kunnen één op één overeenkomstige toepassing van de invulling van het opzet in de WED daarom niet rechtvaardigen. Maar ook in het systeem van het fiscale recht zelf is een aanknopingspunt te vinden voor boos opzet. In het hiernavolgende wordt ingegaan op de plaats van het pleitbare standpunt.

4.3 Credit Suisse-arrest en pleitbaar standpunt

Een belangrijk opzetverweer in het kader van het fiscale straf- en boeterecht betreft het pleitbare standpunt. Een pleitbaar

standpunt kan worden omschreven als een standpunt dat weliswaar onjuist is, maar desondanks zodanig pleitbaar is dat voor beboeting en bestraffing geen plaats is.^[44] Een standpunt is voldoende verdedigbaar indien op het moment van het doen van aangifte verschillende interpretaties van het recht mogelijk zijn aan de hand van de wet, literatuur of jurisprudentie.^[45]

Van een pleitbaar standpunt kan enkel worden gesproken indien het betrekking heeft op de interpretatie of toepassing van het recht. Met andere woorden, de stelling van de belastingplichtige moet zien op de uitleg van de wet- en regelgeving. Voorbeeld hiervan is de stelling dat een trust niet fiscaal transparant is of dat een herinvesteringsreserve mag worden gevormd ten aanzien van een bepaald bedrijfsmiddel. Het “simpelweg” anders presenteren van de feiten kan geen pleitbaar standpunt opleveren.^[46]

De vraag die lange tijd onbeantwoord bleef was of het pleitbare standpunt subjectief dan wel objectief diende te worden benaderd. Is de intentie ten tijde van het indienen van de aangifte van belang (subjectief) of is het bestaan van voldoende argumenten — eventueel achteraf — afdoende (objectief)? In het arrest van 21 april 2017 heeft de Hoge Raad een langverwacht antwoord gegeven op deze vraag.^[47] Met betrekking tot het fiscale strafrecht overweegt de Hoge Raad als volgt:

“ 3.4.7. (...) Indien een onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt gedaan, maar de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte — naar objectieve maatstaven gemeten — redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt als hiervoor in 3.4.5 bedoeld, kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 69, lid 2, AWR. Daartoe is immers vereist dat de betrokkene opzettelijk heeft gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijk opzet, hetgeen betekent dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen onderscheidenlijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was” (onderstreping IL/AK).

Uit deze overweging komt naar voren dat het pleitbare standpunt objectief moet worden benaderd: indien de belastingplichtige kon en mocht menen dat de aangifte juist was, is geen sprake van opzet. Of de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte ook daadwerkelijk *meende* dat de aangifte juist was, doet dus niet ter zake. Minstens even belangrijk is de koppeling van het pleitbare standpunt aan het voorwaardelijk opzet. Voor voorwaardelijk opzet is vereist dat de belastingplichtige bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte deed. De Hoge Raad overweegt dat een pleitbaar standpunt maakt dat geen sprake meer is van een aanmerkelijke kans. Dit is recentelijk nog eens expliciet overwogen door de strafkamer van de Hoge Raad in het arrest van 3 oktober 2017.^[48] In onze optiek kan nu zonder meer worden gesteld dat ook de strafrechter dient uit te gaan van een objectief pleitbaar standpunt.

De uitdrukkelijke koppeling van het pleitbare standpunt aan het leerstuk van (voorwaardelijk) opzet werpt tevens licht op de discussie over de kleur van opzet. Het hebben van een pleitbaar standpunt houdt in dat de belastingplichtige meent de wet- en regelgeving juist uit te leggen. Met andere woorden, het impliceert dat de belastingplichtige de wet kent en tevens meent te handelen in overeenstemming met de wet. Zoals uit het arrest van 21 april 2017 volgt, tast het pleitbare standpunt de aanmerkelijke kans op onjuistheid aan en daarmee het bestaan van (voorwaardelijk) opzet. Indien de belastingplichtige pleitbaar handelde, had hij geen opzet meer op het doen van onjuiste aangifte. Het pleitbare standpunt is daarmee een opzetverweer. Bij een zuivere benadering van het kleurloze opzetbegrip is opzet op de onjuistheid dan wel onvolledigheid niet vereist. De onjuistheid is namelijk gelegen in de achterliggende fiscale wet- en regelgeving. Het pleitbare standpunt is echter wel een door de Hoge Raad erkend opzetverweer, zodat de conclusie moet zijn dat sprake is van boos opzet in het fiscale strafrecht.^[49]

De uitdrukkelijke koppeling van het pleitbare standpunt aan het opzet is in onze optiek dan ook een bevestiging van het boze opzet in de AWR.

5 Afsluiting

Het leerstuk van het opzet speelt een belangrijke rol in de boete- en strafbepalingen zoals neergelegd in de AWR. In tegenstelling tot de boetebepalingen, blijft de kleur van het opzet in art. 69 lid 2 AWR een punt van discussie. Uit de redactie van het tweede lid van art. 69 AWR zou reeds kunnen worden afgeleid dat het opzet van de verdachte tevens op de onjuistheid moet zijn gericht. In beginsel bestrijkt het opzet immers alle delictsbestanddelen die ná het bestanddeel opzet worden genoemd. Daar tegenover staat het uitgangspunt van het kleurloze opzet: de verdachte hoeft geen opzet te hebben gehad op het overtreden van de wet.

Eenzelfde discussie leeft in het financieel-economisch strafrecht. Gesteld wordt wel dat het handelen in strijd met de WED automatisch een misdrijf oplevert. Gedragingen in het economische verkeer zijn immers veelal opzettelijk. De woorden van Rölöng, annotator van de arresten NJ 1952/314 en 315, zijn hier een goede illustratie van: “ (...) *men blikt nu eenmaal geen*

boontjes uitnonchalance (...). [50] Toch blijkt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad dat het niet zo zwart-wit is. Zo komt uit de arresten over het voorhanden hebben van vuurwerk, het verkopen van geneesmiddelen en het overbrengen van afval naar voren dat het opzet mede gericht dient te zijn op de omstandigheden die de gedraging strafbaar maken. Dit komt ons juist voor: de strafbare gedraging is bijvoorbeeld niet het houden van varkens, maar het houden van varkens *zonder een varkensrecht*. Zegt de invulling van het opzetbegrip in de WED iets over het opzet in de AWR? Niet meteen. Toch zijn er relevante overeenkomsten te ontdekken tussen de twee wetten. Allereerst kan ook in art. 69 lid 2 AWR worden gesproken van een gelede normstelling. De onjuistheid van de aangifte vloeit immers niet rechtstreeks uit de AWR voort. Hiertoe dient de belastingplichtige de verschillende belastingwetten met onderliggende uitvoeringswetgeving te raadplegen. Voorts kenmerkt ook de belastingwetgeving zich door gecompliceerdheid. De interpretatie van fiscale wet- en regelgeving vereist een zekere mate van kunde.

Ook in het fiscale strafrecht zelf zijn argumenten te vinden voor boos opzet in art. 69 lid 2 AWR. In de jurisprudentie wordt geëist dat het opzet van de verdachte zowel op feitelijke als juridische onjuistheden ziet. Voor de bewezenverklaring van opzet wordt bekendheid met de fiscale regelgeving van belang geacht. Dit kan zowel uit de bewijsmiddelen worden afgeleid als uit feiten van algemene bekendheid. Dat het opzet tevens op de onjuistheid moet zijn gericht, is een welkome waarborg tegen het al te snel aannemen van strafrechtelijke aansprakelijkheid. Een andere reden om boos opzet in de AWR aan te nemen is gelegen in het feit dat het doen van aangifte een wettelijke verplichting is. In tegenstelling tot het optreden in het economische verkeer, is het doen van aangifte geen vrijwillige keuze. Tot slot is de plaats van het pleitbaar standpunt, zoals naar voren komt uit het Credit Suisse-arrest en het recente arrest van 3 oktober 2017, van belang. Zowel de belastingkamer als de strafkamer van de Hoge Raad plaatst het leerstuk van het pleitbare standpunt in het kader van voorwaardelijk opzet. Indien sprake is van een (objectief) pleitbaar standpunt, is de kans op de onjuistheid van de aangifte niet aanmerkelijk. Een pleitbaar standpunt kan enkel bestaan indien de belastingplichtige op objectieve gronden kon uitgaan van een bepaalde uitleg van de wet. Doordat een pleitbaar standpunt het opzet aantast, acht de Hoge Raad het voor de bewezenverklaring van opzet van belang dat de belastingplichtige geen opzet had op het overtreden van de wet. Hiermee erkent de Hoge Raad dat het opzet tevens op de wederrechtelijkheid moet zijn gericht. Hiermee is wat ons betreft het pleit beslecht.

Voetnoten

[1]

Ivo Leenders is advocaat bij Hertoghs advocaten in Breda. An Klaasse is professional support lawyer bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.

[2]

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

[3]

J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 221.

[4]

F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 23; J.D. Baron en R.S. Bekker, 'The Usual Suspects: doen geloven dat een aan fraudis gekoppelde boete niet bestaat', *WFR* 2014/1292.

[5]

Zie o.a. HR 12 juli 2011, nr. 09/04763, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673 en HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, ECLI:NL:HR:2011:BP3746.

[6]

Art. 8 AWR.

[7]

A.J. Machielse, 'Materiele verweren', in: J. Boksem e.a., *Handboek Strafzaken*, actueel tot en met 23 december 2013; J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 222-223.

[8]

D.R. Doorenbos, *Schets van het economisch strafrecht*, Deventer: Kluwer 2015, p. 27.

[9]

HR 18 maart 1952, *NJ* 1952/314 en *NJ* 1952/315.

[10]

HR 18 maart 1952, *NJ* 1952/314 en *NJ* 1952/315.

[11]

HR 24 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ8783, *NJ* 2007/544; HR 21 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2684, *NJ* 2009/210.

[12]

Concl. A-G Vellinga 13 februari 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783.

[13]

Zie bijvoorbeeld noot van Röling (B.V.A.R.) bij HR 18 maart 1952, in *NJ* 1952/314 en *NJ* 1952/315; concl. A-G Vellinga 13 februari 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783; A.R. Hartmann & I Kroes, 'Opzet in economische stafzaken in perspectief: een aanzet tot nadere meningsvorming', *TvS&O* 2016/4; I. Kroes, 'De "kleur" van opzet in de Wet op de economische delicten', *Strafblad* 2007/4; R.C.P. Haentens, *De wederrechtelijkheid in het financiële strafrecht: de juridische integratie van nieuwe rechtsnormen in een dynamisch financieel krachtenveld*, Amsterdam: Universiteit van Amsterdam, 2016; F. de Jong & E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma 2011, p. 385-416.

[14]

Vergelijk A.R. Hartmann & I Kroes, 'Opzet in economische strafzaken in perspectief: een aanzet tot nadere meningsvorming', *TvS&O* 2016/4, p. 156-157.

[15]

Hof Amsterdam 6 juni 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2142; Hof Den Haag 1 april 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:911. Zie recent ook Rb. Gelderland 9 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1346.

[16]

HR 20 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT1873, *NJ* 2012/31. Vergelijk ook HR 1 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3121, *NJ* 2003/553.

[17]

Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:5576.

[18]

HR 15 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC9412.

[19]

HR 7 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:24, *NJ* 2014/65.

[20]

HR 7 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:24, *NJ* 2014/65.

[21]

Wel is in de wettelijke voorschriften opgenomen het "handelen in strijd met de vergunningsvoorschriften". Vergelijk A.R. Hartmann & I Kroes, 'Opzet in economische stafzaken in perspectief: een aanzet tot nadere meningsvorming', *TvS&O* 2016/4, p. 156.

[22]

HR 27 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8791, *Men R* 2012/113.

[23]

HR 8 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:851.

[24]

HR 22 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI4738, *NJ* 2009/461.

[25]

Vergelijk L.E.M. Hendriks, 'Kleurloos opzet in het economisch strafrecht: geen kleurloos leerstuk', in: M. Groenhuijsen e.a. (red), *Roosachtig strafrecht. Liber amicorum Theo de Roos*, Deventer: Kluwer 2013, p. 281-297.

[26]

HR 8 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:851, *NBSTRAF* 2014/143, met annotatie van dr. mr. L.E.M. Hendriks.

[27]

A.M.E. Nuyens & A.A. Feenstra, 'Fiscale fraude', in: J. Boksem e.a. (red), *Handboek Strafzaken*, Deventer: Kluwer 2015, p. 109. F. de Jong & E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma 2011, p. 402; S.F. van Immerseel & D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011/7, p. 13.

[28]

G.J.M.E. de Bont & J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007', *TFB* 2007/08.

[29]

A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011/06.

[30]

F. de Jong & E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma 2011, p. 406; G.J.M.E. de Bont & J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007', *TFB* 2007/08. De eigen identiteit van het fiscale strafrecht wordt tevens benadrukt in het vonnis van de Rechtbank Zwolle van 13 september 2005, ECLI:NL:RBZLY:2005:AU2558.

[\[31\]](#)

Zie ook M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, p. 105.

[\[32\]](#)

Zie voor een recent voorbeeld Hof Amsterdam 28 september 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:3948.

[\[33\]](#)

HR 14 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM8062, *NJ* 2010/503. Zie ook HR 4 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA5810.

[\[34\]](#)

Zie ook M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, p. 105; F. de Jong & E. Sikkema, 'Subjectieve bestanddelen', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma 2011, p. 404.

[\[35\]](#)

HR 8 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR3719.

[\[36\]](#)

Hof Arnhem 18 april 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BX1303.

[\[37\]](#)

Hof Den Haag 20 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6585.

[\[38\]](#)

Zie art. 8 lid 1 AWR.

[\[39\]](#)

Concl. A-G Vellinga 13 februari 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ8783; R.C.P. Haentens, *De wederrechtelijkheid in het financiële strafrecht : de juridische integratie van nieuwe rechtsnormen in een dynamisch financieel krachtenveld*, Amsterdam: Universiteit van Amsterdam, 2016.

[\[40\]](#)

Concl. A-G Aben van 6 maart 2012, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596, bij HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

[\[41\]](#)

HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675, *BNB* 2017/138, m.nt. J.A.R. van Eijnsden.

[\[42\]](#)

HR 31 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7254, *BNB* 2008/206, m.nt. M.W.C. Feteris. Zie ook HR 22 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7728, *BNB* 2007/292, m.nt. G.J.M.E. de Bont en P.A. Caljé, 'Artikel 68 Algemene wet inzake rijksbelastingen', *NDFR commentaar fiscaal strafrecht*, actueel tot en met 2 november 2017.

[\[43\]](#)

Een uitzondering hierop is aangenomen door de Hoge Raad in het arrest van 13 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8961, *BNB* 1993/279. In deze zaak had de belastingplichtige duidelijk gemaakt de gevraagde informatie niet te zullen verstrekken.

[\[44\]](#)

Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stct.* 2016, 34921, te raadplegen via wetten.overheid.nl/BWBR0038145/2016-07-01/0; HR 11 juli 1984, ECLI:NL:HR:1984:BH6683, *BNB* 1984/268; HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, *BNB* 1993/193.

[\[45\]](#)

M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, p. 29-31.

[\[46\]](#)

HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN7194, *BNB* 2012/25.

[\[47\]](#)

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

[\[48\]](#)

HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

[\[49\]](#)

Zie S.F. van Immerseel & D. Liem, 'Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering', *TFB* 2011/7, p. 13; G.J.M.E. de Bont & J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007', *TFB* 2007/08; A.D. van Riel, 'Pleitbaar standpunt – toepassing in het fiscale strafrecht', *TFB* 2011/06.

[\[50\]](#)

Noot van Röling (B.V.A.R.) bij HR 18 maart 1952, in *NJ* 1952/314 en *NJ* 1952/315.