

OPENBAAR MINISTERIE

Functioneel Parket Amsterdam

Postbus 779, 1000 AT Amsterdam

5.1.2.e

T.a.v. 5.1.2.e

Per mail: 5.1.2.e

Functioneel Parket Amsterdam

IJdok 163

1013 MM Amsterdam

T +31 88 699 24 00

www.om.nl

Datum 18 september 2023
Onderdeel IB&S
Ons kenmerk 23/097691 / D- 217871
Contactpersoon 5.1.2.e
Doorkiesnummer(s)
E-mail 5.1.2.i
Uw kenmerk
Bijlage(n) bijlage 1: Relevante wetsartikelen; bijlage 2:
Inventarislijst; bijlage 3: Documenten behorend bij
het besluit
Onderwerp Besluit op uw Woo-verzoek van 3 juli 2023 inz. het
pleitbare standpunt in het fiscale recht

Bij beantwoording de datum en
ons kenmerk vermelden.

Geachte 5.1.2.e

In uw verzoek van 3 juli 2023, door mij ontvangen op 5 juli 2023, heeft u op grond van de Wet open overheid (hierna: Woo) aan het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie kortgezegd gevraagd om informatie openbaar te maken aangaande het pleitbare standpunt in fiscale strafzaken.

U verzoekt specifiek om de volgende informatie openbaar te maken:

- draaiboeken, richtlijnen dan wel andere afspraken over de handelwijze van het Openbaar Ministerie met betrekking tot het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht;
- verslagen van vergaderingen van degenen die zijn betrokken bij (het afspreken van) deze werkwijze;
- de (sets van) (werk)instructies en de daarbij behorende documenten die de medewerkers van het Openbaar Ministerie ter beschikking staan ten behoeve van de uitwerking van deze werkwijze;
- persoonlijke beleidsopvattingen zoals voorstellen, standpunten of adviezen een ambtenaar of bewindspersoon omtrent het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht;

- documenten waaruit blijkt welke criteria worden gehanteerd met betrekking tot het pleitbare standpunt in fiscale strafzaken;
- documenten waarin eventuele (beleids)afspraken met andere bestuursorganen zijn opgenomen omtrent het pleitbare standpunt in fiscale strafzaken.
- Andere overige documenten die betrekking hebben op het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht.

Verloop van de procedure

Op 7 juli 2023 is de ontvangst van uw verzoek bevestigd per e-mail.

Bij brief van 25 juli 2023 is de beslistermijn met twee weken verdaagd omdat een zorgvuldige afhandeling van uw verzoek, mede gezien de gecompliceerdheid daarvan, meer tijd in beslag neemt dan in eerste instantie voorzien. De uiterlijke beslisdatum is daarmee 14 augustus 2023 geworden. De behandeling van uw verzoek heeft langer geduurd dan de daarvoor gestelde wettelijke termijn. Ik bied u voor de vertraging mijn excuses aan.

Wettelijk kader

Uw verzoek valt onder de reikwijdte van de Wet open overheid (hierna: Woo). De relevante artikelen uit de Woo kunt u vinden in de bijlage bij deze brief.

Inventarisatie documenten

Naar aanleiding van uw Woo-verzoek heb ik een inventarisatie uitgevoerd naar de door uw verzochte documenten. Ik heb uw verzoek uitgezet binnen het Functioneel Parket. Meer specifiek heb ik uw verzoek uitgezet bij de betrokken zaaksofficieren van justitie. Uw verzoek is tevens uitgezet bij verschillende (andere) collega's van het Functioneel Parket die vaker betrokken zijn bij fiscale strafzaken. Zij zijn bevraagd naar alle documenten die mogelijk binnen de reikwijdte van uw verzoek vallen.

Aangetroffen documenten

Door de bovengenoemde collega's is er gezocht naar de door u opgevraagde informatie.

In uw verzoek geeft u aan dat u informatie wenst te ontvangen aangaande beleid(afspraken) dat/die door het Openbaar Ministerie is/zijn geformuleerd naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad d.d. 3 oktober 2017 (ECLI:NL:HR:2017:2542) en 1 december 2017 (ECLI:NL:HR:2017:3056). Bij het Functioneel Parket zijn geen documenten aangetroffen betreffende beleid ten aanzien van het pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht.

Ik heb het verzoek echter ruim opgevat. Dit heeft geresulteerd in 38 documenten.

U heeft in uw verzoek vermeld over welke aangelegenheid u informatie wilt ontvangen. Van deze 38 documenten, vallen 27 documenten buiten de reikwijdte van uw verzoek. Het gaat daarbij om stukken die reeds openbaar zijn zoals artikelen uit de Staatscourant, jurisprudentie en/of beschikkingen en vonnissen van de rechtbank. De overige 11 documenten hebben wij opgenomen in de inventarislijst. Deze documenten betreffen overwegingen van collega's over de uitspraken van de Hoge Raad en zijn vrijwel volledig opgesteld op basis van visies van collega's. Deze stukken hebben echter niet geleid tot beleid ten aanzien van het pleitbare standpunt.

Beslissing

Ik heb besloten deels aan uw verzoek tegemoet te komen en de informatie waar u om verzoekt gedeeltelijk openbaar te maken. In de bijlage treft u een inventarislijst aan, waarin ik per document aangeef welke uitzonderingsgronden zijn toegepast op de informatie die ik weiger openbaar te maken.

Motivering

1. De eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (5.1.2.e Woo)

Op grond van 5.1, tweede lid, sub e, van de Woo, blijft verstrekking van informatie achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen het belang van openbaarmaking eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer. Om deze uitzonderingsgrond te kunnen invoeren, moet worden vastgesteld dat het belang van de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer in het onderhavige geval aan de orde is en zo ja, dat bij de afweging van dat belang tegen het vooronderstelde belang van openbaarmaking van de gevraagde documenten de weigeringsgrond in redelijkheid kan worden ingeroepen.

Een aantal van de op de inventarislijst genoemde documenten bevatten persoonsgegevens. Ik ben van oordeel dat ten aanzien van die gegevens het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer zwaarder moet wegen dan het belang van openbaarheid. Het betreft namen van ambtenaren en derden die niet wegens hun functie in de openbaarheid treden en contactgegevens van ambtenaren en derden die door openbaarmaking van die contactgegevens herleidbaar zijn tot een specifiek persoon. Namen zijn immers persoonsgegevens en het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer kan zich tegen het openbaar maken daarvan verzetten.¹

Gelet op het bovenstaande, heb ik besloten de desbetreffende informatie niet openbaar te maken. U kunt op de inventarislijst terugvinden in welke documenten

¹ ABRvS 04 juni 2008, ECLI:NL:RVS:2008:BD3114; ABRvS 31 januari 2018, ECLI:NL:RVS:2018:321.

passages onleesbaar zijn gemaakt op deze grond.

2. Persoonlijke beleidsopvatting (5.2.1 Woo)

Voor passages, die zijn geweigerd op grond van artikel 5.2, eerste lid, van de Woo is per zelfstandig onderdeel gezien of dit zelfstandig onderdeel persoonlijke beleidsopvattingen bevat. Het beschermen van persoonlijke beleidsopvatting van ambtenaren vormt een belangrijke uitzonderingsgrond in de openbaarheid van bestuur. Documenten opgesteld ten behoeve van intern beraad zijn openbaar, met uitzondering van daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen. Onder 'persoonlijke beleidsopvatting' wordt verstaan: een opvatting, voorstel, aanbeveling of conclusie van één of meer personen over een bestuurlijke aangelegenheid en de daartoe door hen aangevoerde argumenten. Achtergrond van deze bepaling is dat ambtenaren vrij hun opvatting moeten kunnen geven over beleidskwesties en beleidskeuzes, ten behoeve van het intern beraad. Een zekere mate van intimiteit en veiligheid is noodzakelijk om te kunnen komen tot een effectieve besluitvorming. Ambtenaren en bestuurders moeten vrijelijk met elkaar van gedachten kunnen wisselen over een dossier, beleidsproces, ambtelijk advies of wetsontwerp. Zij moeten hun persoonlijke beleidsopvattingen kunnen articuleren, zonder dat een dergelijk advies de volgende dag in de krant staat, of onderwerp vormt van parlementair debat.

Een conceptversie van een stroomschema ten aanzien van het pleitbaar standpunt wordt geweigerd, omdat deze is opgesteld met het oog op intern beraad voor de totstandkoming van een definitief stroomschema. In de fase waarin het definitieve document nog vorm moet krijgen, moet er ruimte zijn om conceptteksten en gedachten met elkaar uit te wisselen. Een conceptversie bevat, voor zover deze afwijkt van de definitieve versie en derhalve niet reeds openbaar is, persoonlijke beleidsopvattingen. De conceptversie is in dat geval aan te merken als een voorstel hoe in het oordeel van de betrokken functionaris het definitieve document zouden moeten luiden. Ik acht het belangrijk dat in die voorbereidende fase, om tot een definitief document te komen, concepten daarvan in vertrouwen kunnen worden uitgewisseld.² Er is in samenhang met de definitieve versie per zelfstandig onderdeel gezien of dit een persoonlijke beleidsopvatting bevat. Voor zover er feiten in de conceptversies staan, zijn deze - behoudens de passages waarop de Woo weigeringsgronden van toepassing zijn - met de definitieve versie reeds openbaar gemaakt of worden met dit besluit openbaar gemaakt.

Buiten reikwijdte

U treft in de documenten bij dit besluit op sommige plekken bij gelakte passages de vermelding 'buiten reikwijdte'. Deze gelakte passages hebben betrekking op

² ABRvS 27 december 2017, ECLI:NL:RVS:2017:3563.

andere informatie met betrekking tot een andere bestuurlijke aangelegenheid dan die waarom u in uw Woo-verzoek heeft gevraagd en valt aldus buiten de reikwijdte van uw Woo-verzoek. Ook alle correspondentie over dit onderwerp gevoerd vòòr de genoemde arresten vallen niet binnen reikwijdte van het verzoek.

Reeds openbaar

Ik heb geconstateerd dat document met nummer 5 reeds elders openbaar is. Er is een verwijzing in de inventarislijst opgenomen naar waar u dit (deel van het) document kunt vinden. In dit geval zal het betreffende document in dit besluit niet openbaar gemaakt worden nu de Woo niet van toepassing is op reeds openbare informatie.

Zienswijzen

Bij de beoordeling van de documenten is een derde belanghebbende, de Belastingdienst, in de gelegenheid gesteld over de openbaarmaking van de documenten die hen betreffen hun zienswijze te geven. De zienswijze van deze derde belanghebbende heb ik in mijn belangenafweging meegenomen.

Wijze van openbaarmaking en publicatie

Dit besluit wordt per post aan u toegezonden.

Plaatsing op internet

Dit besluit wordt op www.om.nl gepubliceerd.

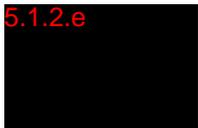
Vragen

Als u vragen heeft over deze brief, dan kunt u contact opnemen met bovengenoemd contactpersoon.

Ik vertrouw erop u hierbij voldoende te hebben geïnformeerd.

Hoogachtend,
De Minister van Justitie en Veiligheid,
namens deze,
het College van procureurs-generaal,
namens deze,

5.1.2.e



Hoofdofficier van Justitie van het Functioneel Parket

Een ieder die door deze beschikking rechtstreeks in zijn belangen is getroffen kan hiertegen, binnen zes weken na de dag waarop de beschikking is bekend gemaakt, een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een duidelijke omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust. Dit bezwaarschrift moet worden gericht aan: de Minister van Justitie en Veiligheid, p.a. het College van procureurs-generaal, t.a.v. de afdeling Bestuurlijke en Juridische Zaken, Postbus 20305, 2500 EH Den Haag.

Bijlage: Relevante wettelijke bepalingen

Wet open overheid (Woo)

Artikel 5.1 Uitzonderingen

1. Het openbaar maken van informatie ingevolge deze wet blijft achterwege voor zover dit:
 - a) de eenheid van de Kroon in gevaar zou kunnen brengen;
 - b) de veiligheid van de Staat zou kunnen schaden;
 - c) bedrijfs- en fabricagegegevens betreft die door natuurlijke personen of rechtspersonen vertrouwelijk aan de overheid zijn meegedeeld;
 - d) persoonsgegevens betreft als bedoeld in paragraaf 3.1 onderscheidenlijk paragraaf 3.2 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de betrokkene uitdrukkelijk toestemming heeft gegeven voor de openbaarmaking van deze persoonsgegevens of deze persoonsgegevens kennelijk door de betrokkene openbaar zijn gemaakt;
 - e) nummers betreft die dienen ter identificatie van personen die bij wet of algemene maatregel van bestuur zijn voorgeschreven als bedoeld in artikel 46 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de verstrekking kennelijk geen inbreuk op de levenssfeer maakt.
2. Het openbaar maken van informatie blijft eveneens achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de volgende belangen:
 - a) de betrekkingen van Nederland met andere landen en staten en met internationale organisaties;
 - b) de economische of financiële belangen van de Staat, andere publiekrechtelijke lichamen of bestuursorganen, in geval van milieu-informatie slechts voor zover de informatie betrekking heeft op handelingen met een vertrouwelijk karakter;
 - c) de opsporing en vervolging van strafbare feiten;
 - d) de inspectie, controle en toezicht door bestuursorganen;
 - e) de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer;
 - f) de bescherming van andere dan in het eerste lid, onderdeel c, genoemde concurrentiegevoelige bedrijfs- en fabricagegegevens;
 - g) de bescherming van het milieu waarop deze informatie betrekking heeft;
 - h) de beveiliging van personen en bedrijven en het voorkomen van sabotage;
 - i) het goed functioneren van de Staat, andere publiekrechtelijke lichamen of bestuursorganen.
3. Indien een verzoek tot openbaarmaking op een van de in het tweede lid genoemde gronden wordt afgewezen, bevat het besluit hiervoor een uitdrukkelijke motivering.
4. Openbaarmaking kan tijdelijk achterwege blijven, indien het belang van de geadresseerde van de informatie om als eerste kennis te nemen van de informatie dit kennelijk vereist. Het bestuursorgaan doet mededeling aan de verzoeker van de termijn waarbinnen de openbaarmaking alsnog zal geschieden.
5. In uitzonderlijke gevallen kan openbaarmaking van andere informatie dan milieuinformatie voorts achterwege blijven indien openbaarmaking onevenredige benadeling toebrengt aan een ander belang dan genoemd in het eerste of tweede lid en het algemeen belang van openbaarheid niet tegen deze benadeling opweegt. Het bestuursorgaan baseert een beslissing tot achterwege laten van de openbaarmaking van enige informatie op deze grond ten aanzien van dezelfde informatie niet tevens op een van de in het eerste of tweede lid genoemde gronden.
6. Het openbaar maken van informatie blijft in afwijking van het eerste lid, onderdeel c, in geval van milieu-informatie eveneens achterwege voor zover daardoor het in het eerste lid, onderdeel c, genoemde belang ernstig geschaad wordt en het algemeen belang van openbaarheid van informatie niet opweegt tegen deze schade.
7. Het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op milieu-informatie die betrekking heeft op emissies in het milieu.

Artikel 5.2 Persoonlijke beleidsopvattingen

1. In geval van een verzoek om informatie uit documenten, opgesteld ten behoeve van intern beraad, wordt geen informatie verstrekt over daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen. Onder persoonlijke beleidsopvattingen worden verstaan ambtelijke adviezen, visies, standpunten en overwegingen ten behoeve van intern beraad, niet zijnde feiten, prognoses, beleidsalternatieven, de gevolgen van een bepaald beleidsalternatief of andere onderdelen met een overwegend objectief karakter.
2. Het bestuursorgaan kan over persoonlijke beleidsopvattingen met het oog op een goede en democratische bestuursvoering informatie verstrekken in niet tot personen herleidbare vorm. Indien degene die deze opvattingen heeft geuit of zich erachter heeft gesteld, daarmee heeft ingestemd, kan de informatie in tot personen herleidbare vorm worden verstrekt.
3. Onverminderd het eerste en tweede lid wordt uit documenten opgesteld ten behoeve van formele bestuurlijke besluitvorming door een minister, een commissaris van de Koning, Gedeputeerde Staten, een gedeputeerde, het college van burgemeester en wethouders, een burgemeester en een wethouder, informatie verstrekt over persoonlijke beleidsopvattingen in niet tot personen herleidbare vorm, tenzij het kunnen voeren van intern beraad onevenredig wordt geschaad.
4. In afwijking van het eerste lid wordt bij milieu-informatie het belang van de bescherming van de persoonlijke beleidsopvattingen afgewogen tegen het belang van openbaarmaking. Informatie over persoonlijke beleidsopvattingen kan worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Indien degene die deze opvattingen heeft geuit of zich erachter heeft gesteld, daarmee heeft ingestemd, kan de informatie in tot personen herleidbare vorm worden verstrekt.

Nummer	Datum	Document	Beoordeling	Weigeringsgronden
1	20180404	Stroomschema	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e, art. 5.2.1 en buiten reikwijdte
2	20190816	Korte overzichtsnotitie over een pleitbaar standpunt in fiscale strafzaken	Openbaren	
3	20190816	Korte overzichtsnotitie over een pleitbaar standpunt	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e
4	20190828	Q&A [xxx] - [xxx] Pleitbaar standpunt	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en art. 5.2.1
5	20210310	Mooie uitleg van arrest pleitbaar	Reeds openbaar	
6	20230101	01(a). Fiscale basiscursus [xxx]	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en buiten reikwijdte
7	20230404	RE Antw Suppletie OB	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en art. 5.2.1
8	20230407	RE Antw Suppletie OB	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en art. 5.2.1
9	20230411	Nav LEFoverlef d.d. heden	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en buiten reikwijdte
10	20230612	memo nav HR 31-03-2023 pleitbaar standpunt bij niet voldoen aan suppletieplicht	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e en art. 5.2.1
11		Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht voor het OM.pdf	Gedeeltelijk openbaren	Art. 5.1.2e

5.1.2e (Functioneel Parket)

Van: 5.1.2e (FP Amsterdam)
Verzonden: dinsdag 3 april 2018 14:33
Aan: FP - Fiscale Cluster (Amsterdam); 5.1.2e (FP Amsterdam); 5.1.2e (FP Amsterdam); 5.1.2e (Ressortsparket, Amsterdam); 5.1.2e (FP Amsterdam); 5.1.2e (FP Amsterdam); 5.1.2e (FP Amsterdam); 5.1.2e (AP Amsterdam); 5.1.2e (FP Zwolle)
Onderwerp: Presentatie 5.1.2e

Beste allen,

Via bijgaande link treffen jullie de presentatie van 5.1.2e aan Buiten reikwijdte

Qua stroomschema denk ik aan het volgende:

5.2.1



5.2.1

Ik hou me aanbevolen voor mooiere/betere stroomschema's!

buiten reikwijdte

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

5.1.2e | Officier van Justitie
Functioneel Parket Amsterdam | Fraude
IJDok 163, 1013 MM Amsterdam
Postbus 779, 1000 AT Amsterdam
T +31 5.1.2e | M +31 5.1.2e
F +31 5.1.2e
E 5.1.2e @om.nl | www.om.nl

Korte overzichtsnotitie over een pleitbaar standpunt in fiscale strafzaken

1 Inleiding

In voorkomende gevallen kan een verdachte van een strafbaar feit als genoemd in artikel 69 AWR zich op een pleitbaar standpunt beroepen om te onderbouwen dat hij geen voorwaardelijk opzet had op het doen van een onjuiste aangifte. Bij een pleitbaar standpunt is geen sprake van voorwaardelijk opzet, aangezien er geen aanmerkelijke kans aanwezig is op een onjuiste aangifte.¹ Recent gewezen kernarresten hieromtrent zijn HR 21 april 2017 (belastingkamer)² en HR 3 oktober 2017 (strafkamer).³ In het arrest van de belastingkamer oordeelt de Hoge Raad over de inhoud en reikwijdte van de term ‘pleitbaar standpunt’ en in het arrest van de strafkamer wordt deze inhoud en reikwijdte – kort gezegd – ook van toepassing verklaard op het fiscale strafrecht.

2. Wat is een pleitbaar standpunt?

Een pleitbaar standpunt is een uitleg van het (fiscale) recht, waarbij de verdachte ten tijde van het doen van aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.⁴

Hieronder worden enkele elementen van deze omschrijving kort toegelicht. Het betreffen cumulatieve vereisten voor toepassing van een pleitbaar standpunt. Voor een uitgebreide bespreking van deze elementen/vereisten wordt verwezen naar de literatuur als hierna opgenomen in bijlage 2.

2.a. Uitleg van het recht, niet van de feiten

Indien wordt gesteld dat sprake is van een pleitbaar standpunt, moet het allereerst gaan om een standpunt ten aanzien van uitleg van het recht. Standpunten over, of interpretaties van feitelijke omstandigheden vormen geen pleitbaar standpunt voor toepassing van het fiscale boete- of strafrecht.

2.b. Standpunt moet zijn verankerd in de feiten/administratie

Het standpunt moet, voordat het in de desbetreffende zaak kan worden aangemerkt als een pleitbaar standpunt, zijn gebaseerd op de in die zaak vastgestelde feiten en zijn verwerkt in de ingediende aangifte(n) of er in elk geval verenigbaar mee zijn.⁵ Een verdachte kan dus weliswaar een verdedigbaar standpunt innemen over de uitleg van een wettelijke bepaling, maar als hij daar niet naar heeft gehandeld of als hij dat niet als zodanig in zijn aangifte heeft verwerkt, is er geen sprake van een pleitbaar standpunt op grond waarvan niet meer wordt toegekomen aan voorwaardelijk opzet.

2.c. Objectieve leer

Het standpunt moet naar objectieve maatstaven verdedigbaar zijn. Subjectieve omstandigheden, zoals het weten en willen van de verdachte, zijn voor de invulling van het pleitbaar standpunt niet van belang.⁶ De objectieve pleitbaarheid kan onder meer worden onderbouwd met een beroep op

¹ G.J.M.E. de Bont, Pleitbaar standpunt als opzetverweer, *MBB* 2018/3, p. 109.

² HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638.

³ HR 3 oktober 2017, nr. 15/03929, ECLI:NL:HR:2017:2542.

⁴ HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, r.o. 3.4.5.

⁵ M.M. Kors, Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht, *NtFR-B* 2017/30, onderdeel 3.

⁶ M.M. Kors, Het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht: twee wegen naar dezelfde uitkomst?, *TFB* 2017/6, voetnoot 13 en de aldaar aangehaald rechtspraak.

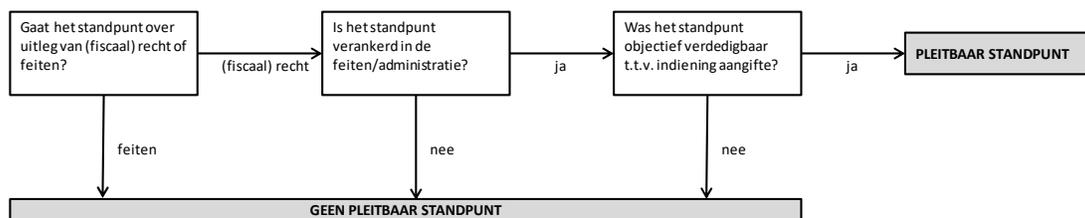
de wettekst, passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen.⁷

2.d. *Moment toetsing*

Het moment waarop het fiscale standpunt objectief verdedigbaar moet zijn is het moment van indiening van de respectievelijke aangifte. Feiten of omstandigheden die zich nadien hebben voorgedaan zijn dus niet van invloed op de beoordeling. Dit ligt anders voor, bijvoorbeeld, voor de verdachte goedgunstige ontwikkelingen in de jurisprudentie die een licht kunnen werpen op de verdedigbaarheid van zijn standpunt. Dergelijke posterieure jurisprudentiële ontwikkelingen, bijvoorbeeld nadien vastgestelde pleitbaarheid, zijn in beginsel wél relevant.

3. **Stroomschema**

Het bovenstaande kan worden samengevat in het volgende stroomschema.



Fiscaal Cluster,
16 augustus 2019

⁷ HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, r.o. 3.4.9.

Bijlage 1 – Jurisprudentie

HR (belastingkamer) 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:639

3.4.4. Vooropgesteld wordt dat de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolging wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe – belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is.

3.4.5. Indien een onjuiste belastingaangifte wordt gedaan, kan ter zake daarvan geen vergrijpboete als bedoeld in de artikelen 67d en 67e AWR worden opgelegd indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. In een dergelijk geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat die aangifte onjuist is dan wel dat daardoor te weinig belasting is geheven, ook al wordt het aan die aangifte ten grondslag liggende standpunt later door de rechter onjuist bevonden. Omdat de pleitbaarheid van dat standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld, en mede gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.4 is vooropgesteld, is in dit verband niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan.

3.4.6. Hetzelfde heeft te gelden voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR, indien aan een ontoereikende voldoening of afdracht van belasting op aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht.

3.4.7. Met betrekking tot een mogelijke strafvervolging geldt het volgende. 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 gezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.

(...)

3.4.9. 's Hofs oordeel dat in dit geval sprake is van een pleitbaar standpunt geeft geen blijk van een miskennis van die maatstaf, gelet op de wettekst, de door belanghebbenden I aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, en in aanmerking genomen dat in de jurisprudentie van de Hoge Raad tot dat moment geen oordelen waren gegeven over een voldoende vergelijkbaar geval. Gelet op het geobjectiveerde karakter van de aan te leggen maatstaf, kon het Hof tot dit oordeel komen zonder kennis te nemen van de hiervoor in 3.4.1.4 bedoelde opinies. Dit oordeel is zelfstandig dragend voor de vernietiging van de boeten door

het Hof, zodat het middel faalt, wat er zij van de andere door het Hof in dit verband gebezigde gronden.

HR (strafkamer) 3 oktober 2017, nr. 15/03929, ECLI:NL:HR:2017:2542

4. Op grond van hetgeen hiervoor onder 3 is overwogen, kan de bestreden uitspraak niet in stand blijven. Het eerste middel – dat zich onder meer richt tegen 's Hof's verwerping van het verweer dat sprake is van een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt – behoeft dus geen behandeling. Opmerking verdient dat het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162 dat is gewezen na de indiening van de cassatieschriftuur in deze zaak, het volgende inhoudt omtrent een fiscaal pleitbaar standpunt dat betrekking heeft op een belastingaangifte als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR):

"3.4.4. Vooropgesteld wordt dat de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe - belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is.

3.4.5. Indien een onjuiste belastingaangifte wordt gedaan, kan ter zake daarvan geen vergrijpboete als bedoeld in de artikelen 67d en 67e AWR worden opgelegd indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. In een dergelijk geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat die aangifte onjuist is dan wel dat daardoor te weinig belasting is geheven, ook al wordt het aan die aangifte ten grondslag liggende standpunt later door de rechter onjuist bevonden. Omdat de pleitbaarheid van dat standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld, en mede gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.4 is vooropgesteld, is in dit verband niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan.

3.4.6. Hetzelfde heeft te gelden voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR, indien aan een ontoereikende voldoening of afdracht van belasting op aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht.

3.4.7. Met betrekking tot een mogelijke strafvervolgning geldt het volgende. 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."

Bijlage 2 – Literatuur

G.J.M.E. de Bont, Pleitbaar standpunt als opzetverweer, *MBB* 2018/3

S.F. van Immerseel en D. Liem, Het pleitbaar standpunt: de objectieve versus de subjectieve benadering, *TFB* 2011/7

M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht* (proefschrift), Wolters-Kluwer, Deventer: 2017.

M.M. Kors, Het pleitbare standpunt, *WFR* 2017/168

M.M. Kors, noot bij HR 3 oktober 2017, *TBS&H* 2018, nr. 1

M.M. Kors, Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht, *NTR-B* 2017/30

M.M. Kors, Het pleitbare standpunt in het fiscale boete- en strafrecht: twee wegen naar dezelfde uitkomst, *TFB* 2017/6

A.D. van Riel, Pleitbaar standpunt. Toepassing in het fiscale strafrecht, *TFB* 2011/6

5.1.2e (Functioneel Parket)

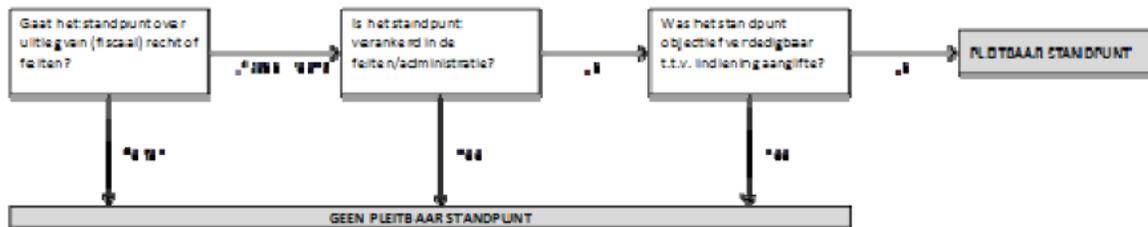
Van: 5.1.2e (FP Amsterdam)
Verzonden: vrijdag 16 augustus 2019 15:11
Aan: FP - Fiscale Cluster (Amsterdam)
Onderwerp: Korte overzichtsnotitie over een pleitbaar standpunt

Beste clusterleden,

In het fiscale cluster is gewerkt aan een korte overzichtsnotitie over 'pleitbaar standpunt', waarin o.a. onderstaand handige stroomschema, relevantie jurisprudentie en literatuur is opgenomen.

3. Stroomschema

Het bovenstaande kan worden samengevat in het volgende stroomschema.



Buiten reikwijdte

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

5.1.2e | Officier van Justitie
Functioneel Parket Amsterdam | Fraude
IJdok 163, 1013 MM Amsterdam
Postbus 779, 1000 AT Amsterdam
T +31 5.1.2e | M +31 5.1.2e
F +31 5.1.2e
E 5.1.2e @om.nl | www.om.nl

5.1.2e

(Functioneel Parket)

Van: 5.1.2e @belastingdienst.nl
Verzonden: woensdag 28 augustus 2019 10:34
Aan: 5.1.2e (FP Amsterdam)
Onderwerp: Betr: Pleitbaar standpunt

goedemorgen 5.1.2e

Vóór het arrest van de strafkamer van de HR zag ik meer ruimte om bij het pleitbare standpunt "deus ex machina" (een pleitbaar standpunt dat in de door jou geschetste situatie als een "geschenk uit de hemel" komt) in het strafrecht tóch tot (volwaardig) opzet te komen dan ná 3 oktober.

In een WFR artikel van vóór 3 oktober heb ik in dit verband geschreven:

Ik kan mij niet goed voorstellen dat de belastingkamer het voorstel voor de behandeling van het pleitbaar standpunt-verweer in fiscale strafzaken heeft uitgewerkt, zonder afstemming met de strafkamer te hebben gezocht. Als we de weg die de belastingkamer ten behoeve van het fiscale strafrecht heeft gekozen vergelijken met die van het fiscale boeterecht, komt er wel een aantal nieuwe vragen op. Geldt de aanvullende motivering over de aanmerkelijke kans alleen voor het fiscale strafrecht, of eigenlijk ook voor het fiscale boeterecht? Geldt de thans gehanteerde drempel voor de aanmerkelijke kans alleen bij pleitbare standpunten, of voor het gehele fiscale straf- en boeterecht? En geldt de overweging dat het niet van belang is of de belastingplichtige het standpunt ten tijde van het doen van de aangifte op het oog had óók voor het fiscale strafrecht? Deze overweging is naar mijn mening namelijk niet eenvoudig te verenigen met de hiervoor besproken arresten van de strafkamer uit 2001 en 2012, waaruit volgt dat het pleitbare standpunt niet zonder meer tot het ontbreken van opzet leidt als de verdachte het standpunt niet op het oog had of ervan uit is gegaan dat zijn standpunt onjuist was. Als deze overweging alleen op het fiscale boeterecht van toepassing zou zijn, zou er in het fiscale strafrecht bij een pleitbaar standpunt weliswaar geen ruimte meer zijn voor voorwaardelijk opzet, maar wellicht nog wel voor volwaardig opzet, omdat voor volwaardig opzet geen aanmerkelijke kans is vereist.

5.2.1



5.2.1



Met vriendelijke groet,



Belastingdienst

5.1.2e
contactambtenaar AWR GO

Belastingen/Grote ondernemingen
Belastingdienst
Groningensingel 21
6835 EA

Arnhem
M 5.1.2e

5.1.2e (FP Amsterdam)" ---13-08-2019 12:51:53---Hoi 5.1.2e Nog een vraag die mij in theoretische zin bezig houdt mbt het PB.

Van: 5.1.2e (FP Amsterdam)" 5.1.2e @om.nl>
Aan: 5.1.2e @belastingdienst.nl 5.1.2e @belastingdienst.nl>
Datum: 13-08-2019 12:51
Onderwerp: Pleitbaar standpunt

Hoi 5.1.2e

Nog een vraag die mij in theoretische zin bezig houdt mbt het PB.

Jij schreef in het TFB van oktober 2017 o.a. (ik denk nog van voor HR 3 oktober 2017):

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft nog nooit expliciet geoordeeld dat een pleitbaar standpunt altijd objectieve werking heeft. Met name heeft zij zich niet uitgelaten over de situatie waarin een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte zeker meende te weten dat hij een onjuiste aangifte deed en die onjuiste aangifte ook wilde doen (zowel het weten en het willen zijn derhalve voorhanden en daarmee is in het strafrecht de vaststelling van opzet onontkoombaar), terwijl hij naar later blijkt per toeval zijn aangifte op een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft gebaseerd. Dit heb ik in het onderzoek het pleitbare standpunt 'deus ex machina' genoemd.⁶²

Zie jij thans nog ruimte om in een situatie dat er achteraf blijkt van een PB, terwijl de verdachte zonder kennis van een PB, bijvoorbeeld omwille van liquiditeitsproblemen, willens en wetens een onjuiste aangifte doet, te vervolgen voor het doen van een onjuiste aangifte?

Het is louter theoretisch; 5.2.1

5.2.1 [REDACTED] Maar ben benieuwd hoe jij dit ziet.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e [REDACTED]

5.1.2e [REDACTED] | Officier van Justitie
Functioneel Parket Amsterdam | Fraude
IJdok 163, 1013 MM Amsterdam
Postbus 779, 1000 AT Amsterdam
T +31 5.1.2e [REDACTED] | M +31 5.1.2e [REDACTED]
F +31 5.1.2e [REDACTED]
E 5.1.2e [REDACTED] @om.nl | www.om.nl

Dit bericht kan informatie bevatten die niet voor u bestemd is. Als u niet de geadresseerde bent of dit bericht abusievelijk aan u is toegezonden, wordt u verzocht dat aan de afzender te melden en het bericht te verwijderen. Het Openbaar Ministerie aanvaardt geen aansprakelijkheid voor schade, van welke aard ook, die verband houdt met risico's verbonden aan het elektronisch verzenden van berichten.

Openbaar Ministerie

This message may contain information that is not intended for you. If you are not the addressee or if this message was sent to you by mistake, you are requested to inform the sender and delete the message. The Netherlands Public Prosecution Service accepts no liability for damage of any kind resulting from the risks inherent in the electronic transmission of messages.

Netherlands Public Prosecution Service

De Belastingdienst stelt e-mail niet open voor aanvragen, aangiften, bezwaarschriften, verzoeken, klachten, ingebrekestellingen en soortgelijke formele berichten.

Dit bericht is uitsluitend bestemd voor de geadresseerde. Het bericht kan vertrouwelijke informatie bevatten waarvoor de fiscale geheimhoudingsplicht geldt. Als u dit bericht per abuis hebt ontvangen, wordt u verzocht het te verwijderen en de afzender te informeren.

The Dutch Tax and Customs Administration does not accept filings, requests, appeals, complaints, notices of default or similar formal notices, sent by email.

This message is solely intended for the addressee. It may contain information that is confidential and legally privileged. If you are not the intended recipient please delete this message and notify the sender.

Fiscale basiscursus

Functioneel Parket

Januari 2023

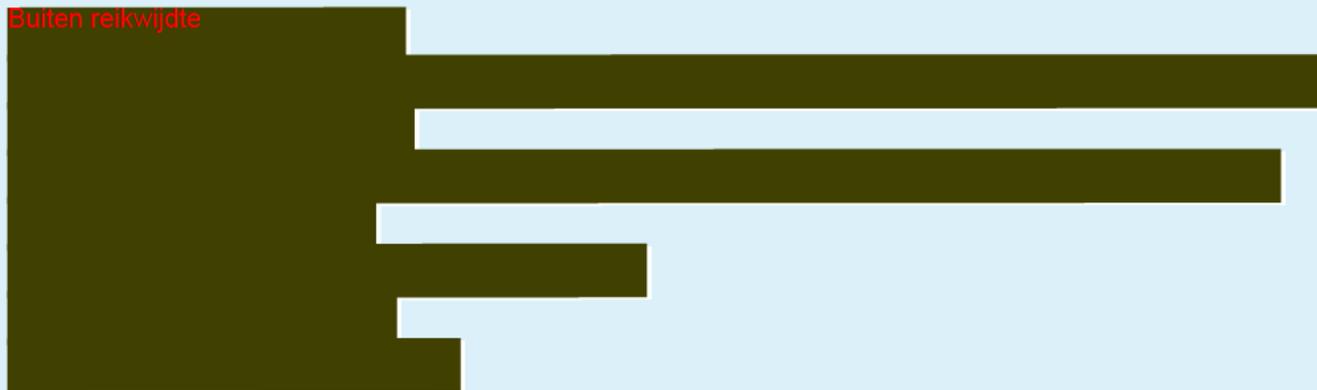
5.1.2e

en

5.1.2e

Programma

Buiten reikwijdte



- Pleitbaar standpunt

Buiten reikwijdte



Pleitbaar standpunt

- Begrip uit het bestuurlijke boeterecht, geïntroduceerd in het fiscale strafrecht.
Kernarresten: HR 21 april 2017 (belastingkamer) en HR 3 oktober 2017 (strafkamer).
- Een pleitbaar standpunt is een uitleg van het (fiscale) recht, waarbij de verdachte ten tijde van het doen van aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was.
 - *Uitleg van het recht, niet van de feiten*
 - *Standpunt moet zijn verankerd in de feiten/administratie*
 - *Objectieve leer*
 - *Moment van toetsing*

Zie ook de overzichtsnotitie Buiten reikwijdte

5.1.2e

(Functioneel Parket)

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket)
Verzonden: dinsdag 4 april 2023 09:49
Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket); 5.1.2e (Functioneel Parket); FP - LEF
Onderwerp: RE: Antw: Suppletie OB
Bijlagen: FutD 2023,0836.pdf

5.2.1

Uit de noot van E.J.M. Bohnen op de conclusie A-G bij dit arrest (die door de HR dus is gevolgd):

Als de belastingplichtige door de rechter (geheel of gedeeltelijk) op rechtskundige gronden in het gelijk is gesteld, zal daarom in de volgende instantie het ervoor moeten worden gehouden dat die belastingplichtige een pleitbaar standpunt innam (HR 29 mei 2020, nr. 18/02266, [NTFR 2020/1645](#) en HR 2 maart 2012, nr. 10/00348, [NTFR 2012/818](#)). Dat laatste lijkt ervoor te zorgen dat belanghebbende toch ontkomt aan een boete op grond van art. 10a AWR.

5.2.1

Overigens is er in deze zaak nog een [arrest door de HR](#) geweest waarin wordt ingegaan op het voorwaardelijk opzet bij art. 67f AWR (het opzettelijk niet (tijdig) betalen, fiscale tegenhanger van art. 69a AWR). 5.2.1

Uit de bijgevoegde noot van Fiscaal up to Date bij dit arrest:

De Hoge Raad besliste met betrekking tot de boete op grond van artikel 67f AWR dat het Hof de vraag of BV X opzet of grove schuld kon worden verweten ten onrechte niet had beoordeeld naar het tijdstip waarop BV X elke maand op aangifte BTW had voldaan. Uit de omschrijving van het beboetbare feit in 67f AWR bleek volgens de Hoge Raad dat opzet of grove schuld moest bestaan op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting uiterlijk had moeten zijn betaald. Uit de uitspraak van het Hof bleek niet dat het Hof dit had gedaan. De Hoge Raad was het ook met BV X eens dat het Hof ten onrechte had beslist dat het aan opzet van BV X te wijten was geweest dat zij de verschuldigde BTW niet had betaald, omdat het Hof onvoldoende duidelijk had gemaakt (1) op grond van welke feiten en omstandigheden het had aangenomen dat aan de voor de aanwezigheid van respectievelijk (voorwaardelijk) opzet en grove schuld geldende vereisten was voldaan, en (2) of die feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel waren komen vast te staan. De Hoge Raad verklaarde het cassatieberoep van BV X gegrond en verwees de zaak naar Hof Amsterdam voor een onderzoek naar de vraag of terecht een boete was opgelegd en gaf dat Hof een uitgebreide verwijzingsopdracht:

- De enkele omstandigheid dat de ten onrechte niet-betaalde BTW zowel absoluut als relatief omvangrijk was, betekende niet dat de belastingplichtige met opzet had gehandeld, ook niet in de vorm van voorwaardelijk opzet.
- De omstandigheid dat stelselmatig en langdurig te weinig BTW op aangifte was voldaan, betekende niet, ook niet in combinatie met de omvang van de daarmee gemoeide bedragen, dat het ging om fouten die met (voorwaardelijk) opzet waren gemaakt.
- De omstandigheid dat de belastingplichtige zich ervan bewust had moeten zijn dat zijn betaling op aangifte onjuist was, betekende niet dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kon worden verweten.
- Aangezien de inspecteur voor het overige geen feiten of omstandigheden had gesteld die konden meebrengen dat BV X met (voorwaardelijk) opzet te weinig BTW op aangifte had voldaan, kon de boete niet worden gebaseerd op het verwijt dat belanghebbende met (voorwaardelijk) opzet had gehandeld.
- Het verwijzingshof moet de subsidiaire stelling van de inspecteur dat bij BV X sprake was van grove schuld beoordelen, en als dat het geval is, moet het Hof ook beoordelen of de boete moet worden verminderd tot een lager bedrag dan het door het Hof vastgestelde bedrag van € 20.000.

Hartelijks,

5.1.2e

Parketsecretaris

Openbaar Ministerie
Functioneel Parket Amsterdam

+31 5.1.2e
5.1.2e [@om.nl](mailto:5.1.2e@om.nl)

Reeds beoordeeld

Reeds beoordeeld



5.1.2e (Functioneel Parket)

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket)
Verzonden: vrijdag 7 april 2023 22:06
Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket); 5.1.2e (Functioneel Parket); 5.1.2e (Functioneel Parket); 5.1.2e (Functioneel Parket); FP - LEF
Onderwerp: RE: Antw: Suppletie OB

Dag 5.1.2e

Nee, niet per definitie.

Een aangifte kan onjuist zijn

- Omdat de volgens de financiële administratie verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig in de aangifte is verwerkt. Dat kan komen door vergissingen, door verwerkingen die na afloop van het laatste tijdvak nog plaatsvinden (privé gebruik auto), maar er kan ook sprake zijn van opzet op het moment van doen van aangifte. Dat laatste is vaak het geval wanneer er liquiditeitsproblemen zijn op het moment van doen van aangifte, of de ondernemer helemaal niet de intentie heeft om te betalen. Verschillende situaties, met als gemeenschappelijk kenmerk dat door het inzenden van de jaarstukken als onderdeel van de aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting mogelijk het (pleitbaar) standpunt kan worden ingenomen dat is ingekeerd van het niet betalen/onjuist doen van aangifte.
- Omdat de volgens de financiële administratie verschuldigde omzetbelasting wel aansluit bij de aangiften omzetbelasting, maar de financiële administratie niet klopt. In deze situatie komen er geen balansschulden omzetbelasting naar voren. Bijvoorbeeld omdat facturen voor prive uitgaven ten onrechte op de zaak zijn geboekt, of ten onrechte het nultarief wordt geclaimd. Of omdat botweg een deel van de omzet is verzwegen. Inzenden van jaarstukken levert dan geen situatie op die door de ondernemer (redelijkerwijs) als suppleren van omzetbelasting –en daarmee als inkeer- kan worden aangemerkt.

De HR uitspraak van 31 maart 2023 kan dus wel degelijk problemen opleveren voor de strafvervolgning van situaties waarin opzettelijk onjuiste aangiften zijn gedaan en waarin correcte jaarcijfers met de aangifte inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting zijn meegestuurd. De gevallen waarin door de grote meerderheid van de ondernemers via de reguliere digitale weg een suppletie wordt ingediend.

Maar er zijn mij veel gevallen bekend waarin geen administratie wordt gevoerd en ook geen aangifte ib/vpb wordt gedaan. Die vallen dan buiten de risico zone. En dat geldt volgens mij ook voor gevallen waarin onjuiste jaarstukken worden ingezonden met de inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting. Mogelijk kan voor de aansluitingsverschillen tussen de ob-schulden volgens de financiële administratie en de aangiften nog volgehouden worden dat is ingekeerd, maar dat zal dan slechts een gedeeltelijke inkeer zijn. En een gedeeltelijke inkeer is geen inkeer, zo heb ik in de zaak 5.1.2e al betoogd.

Als er opzettelijk geen aangifte omzetbelasting gedaan is dan kan het inzenden van jaarstukken bij de aangifte inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting niet als inkeer gelden. Het delict niet doen van aangifte art. 69 lid 1 AWR valt buiten de inkeerregeling.

5.1.2e + 5.2.1

Belastingcontroles die zich richten op balansschulden omzetbelasting kunnen vanaf die datum zonder discussies over suppletie leiden tot bestuurlijke boeten: vanwege het niet betalen van omzetbelasting of vanwege het niet voldoen aan de suppletieplicht. En ook strafvervolgning art. 69 lid 2 AWR als alternatief voor de bestuurlijke boete lijkt geen problemen op te leveren is als duidelijk is dat er niet gesuppleerd is.

met vriendelijke groet,

5.1.2e
Adviseur Fiscaal Strafrecht

Openbaar Ministerie
Functioneel Parket
06-5.1.2e
5.1.2e@om.nl
www.om.nl

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>

Verzonden: woensdag 5 april 2023 12:30

Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>; 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>; 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>; FP - LEF 5.1.2i@om.nl>

Onderwerp: RE: Antw: Suppletie OB

Dit gaat toch allemaal om niet suppleren en niet tijdig betalen. Maar een onjuiste aangifte kan je toch nog wel vervolgen?

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

5.1.2e | Officier van Justitie
Functioneel Parket Amsterdam | Fraude
IJDok 163, 1013 MM Amsterdam
Postbus 779, 1000 AT Amsterdam
T +31 5.1.2e | M +31 5.1.2e
F +31 5.1.2e
E 5.1.2e@om.nl | www.om.nl

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>

Verzonden: woensdag 5 april 2023 11:26

Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>; 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e@om.nl>; FP - LEF 5.1.2i@om.nl>

Onderwerp: RE: Antw: Suppletie OB

5.1.2e + 5.2.1

5.2.1

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e @om.nl>

Datum: 5 april 2023 om 09:58:09 CEST

Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e @om.nl>, FP - LEF 5.1.2i @om.nl>

Onderwerp: RE: Antw: Suppletie OB

Goede morgen 5.1.2e

5.2.1
[Redacted]

5.2.1
[Redacted]

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

Officier van Justitie (i.o.)

Openbaar Ministerie

Functioneel Parket Rotterdam|Fraude

06 5.1.2e

5.1.2e @om.nl

www.om.nl

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e @om.nl>

Verzonden: dinsdag 4 april 2023 08:28

Aan: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e @om.nl>; FP - LEF 5.1.2i @om.nl>

Onderwerp: Antw: Suppletie OB

5.2.1
[Redacted]

5.2.1
[Redacted]

@ 5.1.2 5.2.1

Dank voor de attendering en groet,

5.1.2e

Van: 5.1.2e (Functioneel Parket) 5.1.2e @om.nl>

Datum: 3 april 2023 om 17:04:11 CEST

Aan: FP - LEF 5.1.2e @om.nl>

Onderwerp: Suppletie OB

Recent heeft de belastingkamer van de HR een opmerkelijk arrest gewezen over artikel 10a AWR en de fiscale boete:
<https://uitspraken.rechtspraak.nl/#!/details?id=ECLI:NL:HR:2023:491>

Met name de overwegingen over het pleitbaar standpunt zijn interessant.

5.2.1

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

Officier van Justitie (i.o.)

Openbaar Ministerie

Functioneel Parket Rotterdam | Fraude

06 5.1.2e

5.1.2e @om.nl

www.om.nl

- buiten reikwijdte [redacted]

Volgens mij was dit het wel. Geef aanvullingen e.d. aan mij door.

Buiten reikwijdte [redacted]

[redacted]

Met vriendelijke groet,

5.1.2e [redacted]

5.1.2e [redacted] | Officier van Justitie
Functioneel Parket Amsterdam | Fraude
IJDok 163, 1013 MM Amsterdam
Postbus 779, 1000 AT Amsterdam
T +31 5.1.2e [redacted] | M +31 5.1.2e [redacted]
F +31 5.1.2e [redacted]
E 5.1.2e [redacted] @om.nl | www.om.nl

HR 31-03-2023, ECLI:NL:HR:2023:491

Fiscaal bestuursrecht. Met vermelding omzetbelastingsschuld in aangifte vennootschapsbelasting wordt niet voldaan aan suppletieverplichting. Voor de boete is wel sprake van een pleitbaar standpunt

In geschil is de bestuurlijke boete die is opgelegd vanwege het niet voldoen aan de suppletieverplichting art. 10a AWR. Een ondernemer heeft een schuld omzetbelasting op zijn balans staan. Hij voldoet niet aan het voorschrift van art. 10a AWR, inhoudende dat zo spoedig mogelijk nadat gebleken is dat de aangiften en betalingen omzetbelasting niet kloppen een verbetering (suppletie) wordt ingediend. De ondernemer had dat in ieder geval direct na het gereedkomen van de jaarstukken moeten doen, maar heeft dat niet gedaan. De inspecteur verwijt hem opzet ter zake van deze nalatigheid en legt hem een bestuurlijke boete (vergrijpboete) op.

De Hoge Raad stelt, anders dan het Hof, vast dat niet aan de suppletieverplichting is voldaan, maar stelt ten aanzien van de boete vast:

“Het middel kan echter niet tot cassatie leiden. Het oordeel van het Hof dat de boete moet worden vernietigd, steunt op zijn oordeel dat redelijkerwijs niet kan worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichtingen bedoeld in artikel 10a, leden 1 en 2 AWR, in samenhang gelezen met artikel 15, leden 1 en 3, van het Uitvoeringsbesluit. Dit laatstvermelde oordeel berust blijkens hetgeen het Hof daaraan ten grondslag heeft gelegd, klaarblijkelijk op de rechtsopvatting dat aan die verplichtingen kon worden voldaan door het gespecificeerd vermelden van onbetaalde omzetbelastingsschulden in (een bijlage bij) de aangifte voor de vennootschapsbelasting. Aldus heeft het Hof belanghebbende op rechtskundige gronden in het gelijk gesteld. Het moet daarom ervoor worden gehouden dat belanghebbende een pleitbaar standpunt heeft ingenomen, zodat de boete terecht is vernietigd. Het middel behoeft daarom voor het overige geen behandeling.”

Wat is de impact voor het fiscale strafrecht?

5.2.1 In het fiscale strafrecht wordt in gevallen waarin uit de vermelding van OB-schulden op de balans blijkt dat te weinig omzetbelasting is betaald vooral vervolgd op het delict (opzettelijk) onjuist doen van aangifte, art. 69 lid 2 AWR of opzettelijk niet doen van aangifte, art. 69 lid 1 AWR.

De Hoge Raad heeft nu beslist dat het opnemen van omzetbelastingsschulden op de balans niet inhoudt dat er gesuppleerd (en daarmee vrijwillig verbeterd) is. In zaken waarin onjuist of niet doen van aangifte ten laste wordt gelegd moet de opzet op het niet/onjuist doen van aangifte worden bewezen, niet de opzet op het nalaten van een suppletie. De ondernemer mocht misschien in redelijkheid het standpunt innemen dat hij aan de suppletieverplichting had voldaan, maar dat betekent niet dat hij in redelijkheid het standpunt in kon nemen dat hij eerder een correcte aangifte had gedaan.

Er zijn eerder wel pogingen gedaan om het niet voldoen aan de suppletieverplichting strafrechtelijk aan te pakken, via art. 67 lid 1 letter b juncto 69 lid 1 AWR. Vooral omdat het bewijs voor de opzet op dat delict vaak relatief gemakkelijk geleverd kon worden. Dat heeft echter niet tot het gewenste resultaat geleid (de wetshistorie zou volgens de strafrechter uitsluiten dat het niet voldoen aan de suppletieverplichting strafrechtelijk wordt vervolgd, zie onder meer ECLI:NL:GHSHE:2018:2879). De HR-beslissing van 31 maart 2023 zou de strafrechtelijke vervolging op basis van lopende omissiezaken via de inlichtingenbepaling van art. 68 lid 1 letter b jo. 69 lid 1 AWR in de weg kunnen staan, maar voor zover mij

bekend lopen er op dit moment geen zaken waarin dit delict in relatie tot art. 10a AWR ten laste is gelegd.

Is dit een ramp voor het fiscale bestuursrecht?

5.2.1

[REDACTED]. Maar dat betekent niet dat de Belastingdienst na het constateren bij controle op balansschulden niets meer kan doen. Allereerst kan de Belastingdienst meestal ook een bestuurlijke boete opleggen vanwege het niet-/niet-tijdig betalen van omzetbelasting; art. 67 f AWR. Dan moet wel bewezen worden dat er sprake was van opzet of grove schuld ter zake van het niet/niet-tijdig betalen op het moment dat die betaling gedaan had moeten worden (het moment waarop een onjuiste aangifte is ingestuurd of de termijn is beëindigd waarbinnen niet aan de aangifteplicht is voldaan). Dat is soms lastiger te bewijzen dan het opzettelijk/grofschuldig niet voldoen aan de suppletieplicht. De inspecteur had voor de balansschulden in deze casus wel beboeting via art. 67f AWR ingebouwd. Zie HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:492 (Deze zaak is door de HR verwezen naar Hof Amsterdam).

Verder is ook belangrijk om vast te stellen dat er na HR 31 maart 2023 geen sprake meer kan zijn van een pleitbaar standpunt in soortgelijke gevallen. De Hoge Raad heeft nu immers, als zeer gezaghebbende autoriteit op fiscaal gebied, vastgesteld dat het opnemen van omzetbelasting schulden op de balans geen suppletie ex art. 10a AWR inhoudt. Als een ondernemer na 31 maart 2023 na het opmaken van zijn jaarstukken constateert dat er aangiften omzetbelasting onjuist zijn gedaan en hij geeft aan deze constatering geen vervolg door een suppletie in te dienen dan kan hij zich niet meer in redelijkheid op het standpunt beroepen dat hij door het opnemen van de omzetbelastingsschulden op de balans al gesuppleerd heeft: de Hoge Raad heeft nu immers beslist dat dit een onjuist standpunt is.

Een bijzondere uitspraak

De uitspraak is bijzonder, omdat de Hoge Raad tot nu toe de toepassing van de leer van het pleitbaar standpunt beperkte tot gevallen waarin het onjuist doen van aangifte beboet of bestraft werd. Maar hier gaat het om een omissiedelict, het niet voldoen aan de suppletieverplichting. Ook tot die gevallen strekt de leer van het pleitbaar standpunt zich kennelijk uit. Betekent dit dat de pleitbaar standpunt discussie ook bij andere omissiedelicten, zoals de administratieplicht, een rol kan gaan spelen? De tijd zal het leren. Ook om een andere reden vond ik de uitspraak bijzonder. Een standpunt is pleitbaar als je het op grond van objectieve gegevens die ten tijde van het plegen van het delict aanwezig zijn in kunt nemen. Maar je hoeft je er niet meteen op te beroepen; het standpunt kan later worden "ingevlogen" in de bestuurlijke boete- of strafrechtelijke procedure. In casu werd het pleitbaar standpunt pas in cassatie (en niet door partijen, maar door de Hoge Raad zelf) aan de orde gesteld. 5.2.1

[REDACTED]

5.2.1

5.1.2.e

12 juni 2023

Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht

5.1.2e



Vershil in pleitbaar standpunt jurisprudentie

- Pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht:
geen opzet, geen boete;
- Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht:
niet altijd vrijspraak.

Doel onderzoek:

Vershil opheffen

(una via)

Jurisprudentie geanalyseerd aan de hand van twee vragen:

- Wat is een pleitbaar standpunt?
- Wat is de invloed van een pleitbaar standpunt?
(belastingkamer HR doet wel alsof het zo logisch is dat opzet bij een pleitbaar standpunt ontbreekt, maar is dat ook zo?)

Wat is een pleitbaar standpunt?

- Komt alleen aan de orde nadat is vastgesteld dat *belastingaangifte onjuist* is;
- Pleitbaar standpunt begrip wordt *objectief ingevuld*, weten en willen zijn niet van belang (vergelijk CS, r.o. 3.4.5);
- Pleitbaarheid wordt beoordeeld aan de hand van *het moment van het doen van de belastingaangifte* (vergelijk CS, r.o. 3.4.5).

Pleitbaar standpunt is standpunt over het recht (1)

- Standpunt over interpretatie of toepassing van het recht;
- In het bijzonder het (materiële) belastingrecht (vergelijk CS, r.o. 3.4.4, 3.4.5);
- Dus *niet* over de feiten of het bewijs daarvan.

Het pleitbare standpunt is mbv objectieve argumenten voldoende verdedigbaar (2)

- Argumenten afkomstig uit dezelfde bronnen en rechtsvindingsmethoden die de rechter gebruikt om over het belastinggeskil te oordelen (vergelijk CS, r.o. 3.4.4, 3.4.9);
- Maar er is een ondergrens.

“zodanige argumenten”

Iedereen kent toch wel jurisprudentie dat een standpunt sowieso pleitbaar is als het Hof (belastingkamer) het heeft gevolgd, maar de HR (belastingkamer) uiteindelijk niet

?

Hieruit is af te leiden dat:

- Pleitbaarheid en juistheid *uit dezelfde bronnen en rechtsvindingsmethoden* voortkomen;
- HR (belastingkamer) de veronderstelling hanteert dat een onjuiste beslissing van een lagere rechter over het materiële belastinggeschil *in ieder geval pleitbaar* is.

Mijn 'stoel van de rechter' criterium

- Maar HR (belastingkamer) heeft over ondergrens nog niets gezegd.
- Geldt veronderstelling alleen voor belastingrechter of ook strafrechter?

Voorbeeld:

- De inspecteur heeft gesteld dat de rente op een lening niet aftrekbaar is, omdat er sprake is van een schijnlening. Hij heeft een navorderingsaanslag opgelegd. Daarnaast wordt er een strafrechtelijk onderzoek ingesteld.
- Bij de rechtbank (belastingrechter) heeft de inspecteur geen gelijk gekregen. Hij gaat in beroep.
- Bij het Hof krijgt de inspecteur gelijk. De navorderingsaanslag kan alsnog in stand blijven.

Hoe liggen de kansen in de strafzaak? De rechtbank (belastingrechter) heeft immers het standpunt van de belastingplichtige gevolgd.

Het pleitbare standpunt heeft binding met de casus (3)

- Weten en willen van de belastingplichtige zijn voor de beoordeling van de pleitbaarheid niet van belang maar...
- Het standpunt moet wel ten grondslag liggen aan de aangifte(n) (vergelijk CS, r.o. 3.4.5);
- En het standpunt moet zijn verankerd in de vastgestelde feiten.

Voorbeeld:

- De heer Jansen heeft in 2013 aangifte gedaan als binnenlands belastingplichtige, met woonplaats Nederland. Daarbij heeft hij inkomsten uit een Zwitserse bankrekening niet aangegeven
- Als de inspecteur hem hiermee confronteert, zegt hij dat hij een pleitbaar standpunt heeft. Het is namelijk verdedigbaar dat zijn fiscale woonplaats niet in Nederland, maar in België ligt. Als buitenlands belastingplichtige waren de inkomsten uit de Zwitserse bankrekening niet in Nederland belastbaar geweest.
- Op zich is de rechtskundige stelling van de heer Jansen dat zijn fiscale woonplaats niet in Nederland, maar in België ligt, goed verdedigbaar, wellicht zelfs wel juist.

Heeft de heer Jansen een pleitbaar standpunt?

Voorbeeld:

- De bestuurder van Jansen BV heeft in 2013 inkomsten niet aangegeven die hij in verband met zijn functie in het buitenland heeft ontvangen
- Als de inspecteur hem hiermee confronteert, zegt hij dat hij een pleitbaar standpunt heeft. Die inkomsten waren namelijk in Nederland niet belastbaar geweest als ze onder een salary split waren gevallen.
- Een salary split was inderdaad verdedigbaar geweest als de inkomsten van de bestuurder ten laste van de buitenlandse vaste inrichting van Jansen BV waren geboekt, maar feitelijk is dat niet gebeurd. Niet in 2013, ook niet in andere jaren.

Heeft de bestuurder van Jansen BV een pleitbaar standpunt?

Wat is de invloed van een pleitbaar standpunt?

- Hoezo in het fiscale boeterecht geen opzet, in het fiscale strafrecht wel?
- Hoe ziet het opzet in het fiscale boete- en strafrecht er eigenlijk uit en zijn er verschillen?
 - 'kleur' opzet;
 - invulling voorwaardelijk opzet: aanmerkelijke kans, bewustheid en aanvaarding.

Weinig verschillen in de invulling van opzet in het fiscale boete- en strafrecht

- Beiden '*gekleurd*' opzet;
- In fiscale boeterecht wat minder aandacht voor *aanvaarding*;
- In fiscale boeterecht opzet iets anders ingevuld door jarenlang *ontbreken* geschreven *strafuitsluitingsgronden*.

Wat gebeurt er als je bij bewust ingenomen pleitbaar standpunt 'gewoon' de criteria van opzet afloopt?

- Aanmerkelijke kans: aanwezig;

In strafrecht wordt gesproken van ondergrens van 10%, die grens wordt bij pleitbare standpunten snel bereikt

- Bewustheid: gegeven;
- Aanvaarding: soms wel, soms niet.

(en in het eerste geval – wel aanvaarding - zou je dan moeten werken met strafuitsluitingsgronden)

En hoe zag de pleitbaar standpunt jurisprudentie er uit?

- HR belastingkamer leek de criteria voor (voorwaardelijk) opzet niet af te lopen. Bij pleitbaar standpunt ontbreekt opzet, ongeacht bewustheid en aanvaarding of weten en willen;
- HR strafkamer paste 'gewoon' criteria voorwaardelijk opzet toe.

In arrest vd Boomen wel rol voor het pleitbare standpunt, maar niet duidelijk welke rol

Dus ik concludeerde vóór 21 april 2017

5.2.1

-

-

Voorbeeld:

- Jansen BV ontvangt een dividenduitkering uit een buitenlandse hybride vennootschap
- De bestuurder van Jansen BV doet in de aangifte voor de dividenduitkering een beroep op de deelnemingsvrijstelling. Hij gaat er van uit dat dat standpunt zonder meer onjuist is, maar hij vindt dat Jansen BV al genoeg vennootschapsbelasting betaalt.
- Tijdens de zitting in de strafzaak merkt de net aangestelde advocaat voor het eerst op dat Jansen BV, als het standpunt al onjuist is, in ieder geval een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.
- De rechtbank oordeelt dat het standpunt van Jansen BV inderdaad onjuist, maar wel pleitbaar is.

Hoe liggen de kansen in de strafzaak? Er is immers op zijn minst een bewuste aanvaarding van de onjuiste aangifte, maar er blijkt ook een pleitbaar standpunt te zijn.

HR belastingkamer én strafkamer vorig jaar: de aanmerkelijke kans ontbreekt

- Het goede nieuws: er is *rechtseenheid*
- Het past mooi (in de jurisprudentie van de belastingkamer)
- Deze benadering scheelt de rechters werk
- Maar: geldt bij een pleitbaar standpunt dan een hogere drempel voor de aanmerkelijke kans?
- Ontbreekt opzet ook bij het pleitbare standpunt 'deus ex machina'?