

NJ 2023/171

Niet onjuist oordeel dat vervolging niet in strijd is met het Protocol AAFD en het BBBB en dat daarom het verweer tot niet-ontvankelijkverklaring OM moet worden verworpen.

HR 21-02-2023, ECLI:NL:HR:2023:237, m.nt. G.J.M.E. de Bont

Instantie	Hoge Raad (Strafkamer)
Datum	21 februari 2023
Magistraten	Mrs. V. van den Brink, Y. Buruma, J. Wortel, M.J. Borgers, T. Kooijmans
Zaaknummer	21/02113
Conclusie	A-G mr. B.F. Keulen
Noot	G.J.M.E. de Bont
JCDI	JCDI:ADS702655:1
Vakgebied(en)	Strafprocesrecht / Terechtzitting en beslissingsmodel Fiscaal strafrecht (V)
Brondocumenten	ECLI:NL:HR:2023:237, Uitspraak, Hoge Raad (Strafkamer), 21-02-2023 ECLI:NL:PHR:2022:1210, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 20-12-2022 Beroepschrift, Hoge Raad, 29-11-2021
Wetingang	Art. 243 lid 2, art. 255 Sv; art. 68 lid 1 sub c, art. 69 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR); paragraaf 2.2 onder j Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD); paragraaf 15 onder 6 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB)

Essentie

Het oordeel dat het OM niet in strijd met het Protocol AAFD en het BBBB heeft gehandeld door tot strafvervolging over te gaan en dat daarom het mede op het vertrouwensbeginsel gestoelde verweer dat strekt tot niet-ontvankelijkverklaring van het OM in de vervolging, moet worden verworpen, is, mede gelet op wat de Hoge Raad heeft overwogen over de regelingen in het Protocol AAFD en het BBBB, niet onjuist en ook niet onbegrijpelijk.

Samenvatting

Feitelijk leidinggeven aan het door een rechtspersoon begaan van het opzettelijk aan de Belastingdienst beschikbaar stellen van valse facturen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven (art. 68 lid 1 sub c jo. art. 69 lid 2 AWR). De Hoge Raad gaat in op het Protocol AAFD en op het BBBB. Het Protocol AAFD regelt de afstemming tussen de Belastingdienst en het OM in gevallen waarin zowel de oplegging van een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke afdoening openstaat. Het BBBB betreft een besluit van de Staatssecretaris van Financiën, waarin het beleid van de Belastingdienst is neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen.

Het hof heeft geoordeeld dat het OM niet in strijd met het Protocol AAFD en het BBBB heeft gehandeld door tot strafvervolgning over te gaan en dat daarom het mede op het vertrouwensbeginsel gestoelde verweer dat strekt tot niet-ontvankelijkverklaring van het OM in de vervolging, moet worden verworpen. Hieraan heeft het hof ten grondslag gelegd dat de zaak zich leent voor een strafrechtelijke afdoening onder de 'thematische aanpak' als bedoeld in paragraaf 2.2 onder j van het Protocol AAFD. Daarnaast heeft het hof overwogen dat het voorschrift van paragraaf 15 onder 6 BBBB niet aan de ontvankelijkheid van het OM in de weg staat, omdat die paragraaf betrekking heeft op het melden door een ambtenaar van de Belastingdienst van een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator en dat het dus gaat om meldingen binnen de Belastingdienst, waarmee geen afbreuk wordt gedaan aan of nadere beperkingen worden aangebracht in de wijze waarop, overeenkomstig het Protocol AAFD, de afstemming tussen de Belastingdienst en het OM plaatsvindt in gevallen waarin zowel de oplegging van een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke afdoening openstaat. Mede gelet op wat is overwogen door de Hoge Raad over de regelingen in het Protocol AAFD en het BBBB geeft dit oordeel niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is het niet onbegrijpelijk.

Partij(en)

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het Gerechtshof Amsterdam van 3 mei 2021, nummer 23-003186-19, in de strafzaak tegen [verdachte], adv.: mr. D.J.M. Dammers, te Amsterdam.

Voorgaande uitspraak

Cassatiemiddel:

Middel zie 2.1; (*red.*).

Conclusie

Conclusie A-G mr. B.F. Keulen:

1.

De verdachte is bij arrest van 3 mei 2021 door het gerechtshof Amsterdam wegens 'feitelijke leiding geven aan het door een rechtspersoon begaan van ingevolge de belastingwet verplicht zijnde tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze opzettelijk in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stellen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven', veroordeeld tot een geldboete van € 2.000 subsidiair 30 dagen hechtenis, waarvan € 1.000 subsidiair 20 dagen hechtenis voorwaardelijk, met een proeftijd van 2 jaren.

2.

Het cassatieberoep is ingesteld namens de verdachte. D.J.M. Dammers, advocaat te Amsterdam, heeft twee middelen van cassatie voorgesteld.

Bespreking van het eerste middel

3.

Het eerste middel bevat de klacht dat het hof het openbaar ministerie ten onrechte ontvankelijk heeft geacht in

de vervolging, althans dat 's hofs oordeel dat de toepasselijke beleidsregels maken dat het openbaar ministerie ontvankelijk is in de vervolging van een onjuiste rechtsopvatting getuigt, althans dat 's hofs oordeel dat het openbaar ministerie ontvankelijk is in de vervolging niet (voldoende) begrijpelijk is gemotiveerd.

4.

Voordat ik het middel bespreek, geef ik eerst de tenlastelegging, het door de verdediging gevoerde niet-ontvankelijkheidsverweer en de verwerping van dit verweer door het hof weer.

5.

Aan de verdachte is tenlastegelegd dat:
“primair

[A] B.V. op of omstreeks 8 juni 2016 te Amsterdam, in elk geval in Nederland, alleen, althans tezamen en in vereniging met een ander of anderen, als degene die ingevolge de Belastingwet verplicht was tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en/of (andere) gegevensdragers en/of de inhoud daarvan, opzettelijk deze in valse en/of vervalste vorm voor dit doel ter beschikking heeft gesteld, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, immers heeft/hebben [A] B.V. en/of haar medeverdachte(n) (een) factu(u)r(en) te weten: 1. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-034 en/of 2. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-035, beschikbaar gesteld en/of beschikbaar doen stellen aan de Belastingdienst, terwijl verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (telkens) wist(en) dat de op de factuur genoemde diensten/goederen niet was/waren geleverd/uitgevoerd en/of de factuur niet afkomstig was van het op de factuur genoemde bedrijf tot welk(e) bovenomschreven strafba(a)r(e) feit(en) hij, verdachte, opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke verboden gedraging hij, verdachte, feitelijke leiding heeft gegeven.

subsidiair

hij op of omstreeks 8 juni 2016 te Amsterdam, in elk geval in Nederland, alleen, althans tezamen en in vereniging met een ander of anderen, als degene die ingevolge de Belastingwet verplicht was tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en/of (andere) gegevensdragers en/of de inhoud daarvan, opzettelijk deze in valse en/of vervalste vorm voor dit doel ter beschikking heeft gesteld, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (een) factu(u)r(en) te weten: 1. een factuur van [B] -bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-034 en/of 2. een factuur van [B] -bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-035, beschikbaar gesteld en/of beschikbaar doen stellen aan de Belastingdienst, terwijl verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (telkens) wist(en) dat de op de factuur genoemde diensten/goederen niet was/waren geleverd/uitgevoerd en/of de factuur niet afkomstig was van het op de factuur genoemde bedrijf.”

6.

Het proces-verbaal van de terechtzitting in hoger beroep gehouden op 19 april 2021 houdt onder meer het volgende in:

“De verdachte, die hoger beroep heeft ingesteld, wordt onmiddellijk na de voordracht van de advocaat-generaal in de gelegenheid gesteld mondeling de bezwaren tegen het vonnis op te geven.

Hij zegt dat hij ten onrechte is veroordeeld en dat hij de straf te zwaar vindt.

De voorzitter zegt te hebben begrepen dat het de stelling van de verdediging is dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk is in de vervolging van de verdachte.

De raadsman antwoordt dat dit juist is, maar dat hij dit verweer niet preliminair wil voeren maar bij zijn pleidooi.

(...)

De advocaat-generaal voert het woord, leest de vordering voor, te weten dat de verdachte voor het tenlastegelegde zal worden veroordeeld tot een geldboete van € 2.000,00, waarvan € 1.000,00 voorwaardelijk, met een proeftijd van twee jaren, en legt deze aan het gerechtshof over, en voert het volgende aan.

Er zijn twee aspecten die besproken moeten worden. De ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de vervolging van de verdachte en of er voldoende wettig en overtuigend bewijs is om de verdachte schuldig te verklaren aan het belastingdelict.

De zaak begint met een controle door de belastingdienst van het bedrijf [A] in juni 2016. Dan komen de valse facturen boven water. Afkomstig van [B] B.V. met daarop het BTW-nummer en Kamer van Koophandel nummer van het bedrijf [C].

Ik begrijp de vraag met betrekking tot de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie omdat er in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (AAFD) heel strakke richtlijnen zijn gegeven wanneer wel of wanneer niet te vervolgen.

In het proces-verbaal ambtshandeling (AMB-100) treft u aan hoe de thematische aanpak in zijn werk gaat. In het Protocol AAFD 2.1 wordt verwezen naar de aanmeldingscriteria. De criteria die gebruikt zijn in deze zaak vallen onder punt 2.2, de thematische aanpak. Omdat er is voldaan aan de criteria van het AAFD verzoek ik het hof het openbaar ministerie ontvankelijk te verklaren in de vervolging.

(...)

De voorzitter merkt het volgende op:

U noemt ten aanzien van de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie de thematische aanpak. In bijlage 1, het memo van 30 juni 2016, gevoegd bij het proces-verbaal ambtshandeling, staat dat in het kader van een negatieve Omzet Belasting (OB) aangifte een naheffingsaanslag wordt opgelegd met een boete die recht doet aan de ernst van het feit. Voor zaken waarin dat niet mogelijk is deze aanpak geschikt. De thematische aanpak wordt omschreven en deze aanpak is bedoeld voor zaken waarin geen boete kan worden opgelegd.

De advocaat-generaal licht zijn standpunt toe:

Ik houd vast aan het proces-verbaal ambtshandeling (AMB-300). cProject paperclip' is een thematische aanpak, bedoeld voor de aanpak van zaken met negatieve omzetbelasting waarbij regelmatig valse facturen wonden aangetroffen. De Belastingdienst kan niet optreden als een zaak niet aan bepaalde criteria voldoet. Binnen dit project kunnen de zaken met een geringere omvang aangepakt worden.

Desgevraagd door de oudste raadsheer antwoordt de advocaat-generaal dat er geen boete is opgelegd.

De raadsman voert het woord tot verdediging en doet dit aan de hand van zijn pleitnotities. Deze pleitnotities worden aan het hof overgelegd en in het dossier gevoegd. (...)

De raadsman antwoordt op vragen van de oudste raadsheer:

Deze zaak zit nog in de fase voor Protocol AAFD 2.1. en had nooit in het tripartite overleg mogen belanden. Het klopt dat zaken met een fiscaal nadeel minder dan € 20.000,00 met een bestuursrechtelijke boete zouden moeten worden afgedaan. Het nadeel voor mijn cliënt van deze strafrechtelijke route is niet zozeer financieel, maar ligt in het feit dat mijn cliënt een aantekening krijgt in de justitiële documentatie. Bij het bestuursrecht was het de vraag geweest of er sprake was van grove schuld of opzet en zou bij grove schuld een vergrijpboete opgelegd zijn van ongeveer € 2.000,00. Indien het oordeel zou zijn dat er sprake was van opzet zou de boete hoger uitvallen.

De raadsman antwoordt op vragen van de voorzitter:

Strikt genomen valt deze zaak onder de thematische aanpak genoemd in paragraaf 2.2, maar de zaak had niet in het tripartite overleg moeten belanden. In deze zaak had al eerder een vergrijpboete moeten worden

opgelegd. Ik deel het oordeel niet dat daar zaken onder vallen die anders niet tot vervolging zouden leiden en de dans zouden ontspringen. Het kan niet zo zijn dat daarmee het bestuursrechtelijke traject wordt uitgesloten. Verhaal frustratie zie ik dan ook niet. Ik vind dat deze zaak niet zou vallen onder de thematische aanpak.

De oudste raadsheer merkt op dat het besluit geldig is van januari tot juni 2016 en vraagt aan de advocaat-generaal wat daarvoor in de plaats is gekomen.

De advocaat-generaal antwoordt dat de tekst nog steeds hetzelfde lijkt te zijn.

De advocaat-generaal wordt in de gelegenheid gesteld het woord te voeren in repliek.

Fiscale zaken leveren altijd veel stof tot discussie op. Ik ga niet mee in de lezing van de verdediging. Het MEMO van 30 juni 2016 staat vervolging niet in de weg. Het OB-domein is niet verplicht. Je verzoekt om teruggave op het moment dat je facturen hebt betaald. Vervolgens is er de vraag of er een mogelijkheid tot vervolging is. De raadsman heeft het over aanmeldingscriteria, maar dat speelt niet omdat thematische aanpak het mogelijk maakt naar aanleiding van een controle te vervolgen. Dan zijn de drempels niet van toepassing. Een andere conclusie is niet aannemelijk omdat dat niet de bedoeling van de wetgever kan zijn geweest. Er is juist een speciale boete gecreëerd om dit soort zaken te kunnen vervolgen en daarvan is hier sprake. Indien het hof zou besluiten tot niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie dan zou dat draconische consequenties hebben voor de thematische aanpak. Het openbaar ministerie is dan ook ontvankelijk in de vervolging van de verdachte.

De oudste raadsheer merkt op dat de officier van justitie bij de rechtbank heeft gezegd dat het vooral ging om omissiedelicten omdat het benadelingsbedrag dan niet kon worden vastgesteld, en dat is hier niet aan de orde.

De raadsman wordt in de gelegenheid gesteld het woord te voeren, in dupliek.

Ik wil opmerken dat de eerste fase de keus is tussen de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke route.”

7.

Uit dit proces-verbaal volgt dat de raadsman van de verdachte het woord tot verdediging heeft gevoerd aan de hand van overgelegde pleitnotities. Deze houden onder meer het volgende in (met weglating van voetnoten): “2. In eerste aanleg is cliënt veroordeeld voor het primair tenlastegelegde tot een geldboete van € 2.000,00, waarvan € 1.000,00 voorwaardelijk met een proeftijd van 2 jaren. Cliënt kan zich met deze veroordeling niet verenigen, als gevolg waarvan ik uw Hof primair ga verzoeken het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk te verklaren nu in strijd met het Protocol AAFD en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna ook: BBBB) is gedagvaard (...)

Primair: niet-ontvankelijkheid Openbaar Ministerie

3. Primair stelt de verdediging zich dus op het standpunt dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk is in de vervolging van mijn cliënt. Al in eerste aanleg is uitgebreid naar voren gebracht dat in strijd met het Protocol AAFD en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna ook: BBBB) is gedagvaard. Dit omdat het in het Besluit genoemde drempelbedrag van € 20.000,00 niet is gehaald en we hier dus te maken hebben met een zaak die te gering is voor strafrechtelijke afdoening en waarvoor de bestuursrechtelijke weg middels een bestuurlijke boete de aangewezen afdoeningsmodaliteit betrof. Het stond het Openbaar Ministerie niet vrij om tot dagvaarden over te gaan. Ik zal dit voor uw Hof uiteenzetten.

Toepasselijke regelgeving

4. Het beleid voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten wordt sinds juli 2015 geregeld in het Protocol AAFD. In paragraaf 1.1 van het protocol staat vermeld dat ‘het protocol beschrijft hoe de *Belastingdienst* de aanmeldingen van mogelijke delicten die voor strafrechtelijke afhandeling in aanmerking komen *selecteert*’. Vervolgens wordt opgemerkt dat ‘de geselecteerde aanmeldingen *worden ingebracht in een afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie*’. Hieruit volgt dus

overduidelijk dat sprake is van een tweetal fases: de aanmeldingsfase en het afstemmingsoverleg.

5. Met betrekking tot de aanmelding, aldus de eerste fase, wordt in de considerans van het protocol onder f opgemerkt dat de daarbij behorende drempelbedragen zijn geregeld in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).

6. Het zesde lid van paragraaf 15 van het destijds geldende Besluit geeft aan dat de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator meldt als het nadeel ten minste € 20.000,00 bedraagt. Indien het fiscaal nadeel lager is dan dit drempelbedrag van € 20.000,00 uit het besluit, dient de zaak dus met een bestuurlijke boete te worden afgedaan. Door oplegging van een bestuurlijke boete is strafvervolgning in beginsel uitgesloten.

7. Pas als dit in het BBBB genoemde drempelbedrag gehaald wordt, komen in de volgende fase - het afstemmingsoverleg - de aanmeldingscriteria voor mogelijke strafrechtelijke afdoening uit paragraaf 2.1 van het Protocol AAFD in beeld. Daarbij is een nadeelbedrag van € 100.000,00 van belang voor het al dan niet moeten voldoen aan een of meerdere aanvullende wegingscriteria uit paragraaf 2.2. Onder j wordt in dat verband de in casu van toepassing zijnde 'thematische aanpak' genoemd.

Fiscaal nadeel in casu

8. Voor wat betreft de afdoening in deze zaak is het dus van belang te kijken naar het *potentiële* fiscale nadeel. Volgens de FIOD is sprake van een *potentieel* fiscaal nadeel van in totaal € 8.400,00 door bedragen van € 3.675,00 en € 4.725,00 te veel in vooraftrek te hebben gebracht. Daarbij merkt de verdediging wel op dat het slechts om *potentieel* fiscaal nadeel gaat nu er geen daadwerkelijk fiscaal nadeel is geleden doordat tot uitkering niet is overgegaan.

9. Los van het feit dat discussies kunnen worden gevoerd over de vraag of *potentieel* fiscaal nadeel als 'fiscaal nadeel' kwalificeert, geldt in beide gevallen (een fiscaal nadeel van € 0,00 of een fiscaal nadeel van € 8.400,00) dat het genoemde drempelbedrag van € 20.000,00 uit het BBBB niet wordt gehaald.

Tussenconclusie: dagvaarden in strijd met het Protocol AAFD en het BBBB vanwege niet behalen drempelbedrag uit BBBB

10. Uit dit alles dient dan ook te worden geconcludeerd dat het drempelbedrag van € 20.000,00 uit het BBBB niet is gehaald. Dit maakt dat op basis van het zesde lid van paragraaf 15 van het besluit, het de desbetreffende ambtenaar van de Belastingdienst in de eerste fase niet vrij stond deze zaak te melden bij de boete-fraudecoördinator (en dus had moeten besluiten de zaak met een bestuurlijke boete af te doen).

Uitleg drempelbedrag in BBBB

11. Door de politierechter in eerste aanleg is dit niet-ontvankelijkheidsverweer verworpen, wat de verdediging betreft op onjuiste gronden. Waar de politierechter terecht verwijst naar het bestaan van twee fases, de aanmeldingsfase en het afstemmingsoverleg, overweegt hij vervolgens dat *'in het BBBB, behorend bij het Protocol AAFD, staat vermeld dat een ambtenaar een vermoeden van een strafbaar feit meldt als het fiscale nadeel meer dan € 10.000,- bedraagt. Dit houdt in dat een ambtenaar sowieso gehouden is om een bedrag boven € 10.000,- te melden, maar dat betekent niet dat niet moet worden gemeld als het bedrag onder de € 10.000,- valt. Zodra een ambtenaar een melding doet, gelden de bepalingen uit het Protocol AAFD'*.

12. Het is deze redenering die, los van het feit dat het in het BBBB gaat om € 20.000,00 in plaats van € 10.000,00, geen hout snijdt. In het zesde lid van paragraaf 15 van het destijds geldende versie van het BBBB, welke paragraaf blijkens de aanhef gaat over de 'keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolgning' is immers het volgende opgenomen:

'Ten behoeve van de uitvoering van het protocol AAFD *meldt* de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator *als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt.*'

13. In deze formulering ziet de verdediging geen beleidsvrijheid voor de belastingambtenaar om te melden bij

de boete-fraudecoördinator bij een nadeel onder de € 20.000,00. Nergens in het besluit wordt een dergelijke discretionaire bevoegdheid gecreëerd. Bovendien staat er wat betreft de verdediging niet voor niets 'meldt' in plaats van 'kan melden'.

14. Wanneer in geval van een benadelingsbedrag onder de € 20.000,00 alsnog zou worden gemeld, wordt dus gehandeld in strijd met de eigen beleidsregels, waardoor de rechtszekerheid van belastingplichtigen aanzienlijk zou worden ondermijnd en strijdigheid met het vertrouwensbeginsel - een van de op het Openbaar Ministerie van toepassing zijnde beginselen van behoorlijk bestuur - ontstaat nu het BBBB recht in de zin van artikel 79 van de Wet RO is.

Niet kunnen passeren drempelbedrag uit BBBB in navolgende fase (afstemmingsoverleg)

15. Daar komt bij dat de redenering van de officier van justitie in eerste aanleg dat niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie niet aan de orde zou zijn omdat ' de drempel van € 20.000,00 uit het [BBBB] [...] eveneens opzij [wordt] gezet door hantering van een thematische aanpak' een systematisch onjuiste uitleg van de toepasselijke regelgeving behelst. In het aanvullend proces-verbaal omtrent de hantering van een thematische aanpak wordt melding gemaakt van een vermelding in paragraaf 2.1 van het Protocol AAFD. In de bijbehorende toelichting staat onder andere opgenomen dat indien sprake is van een thematische aanpak, 'in onderling overleg tussen Belastingdienst, FIOD en Openbaar Ministerie specifieke, aanvullende of afwijkende afspraken [kunnen] worden gemaakt over de inzet van het strafrecht'.

16. In het aanvullend proces-verbaal wordt vervolgens opgemerkt dat bij de thematische aanpak in deze zaak dergelijke afwijkende afspraken tussen de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie zijn vastgelegd in een notitie van de FIOD van 30 juni 2016. Voor zover in dit verband relevant is voor deze thematische aanpak een ondergrens afgesproken van € 1.000,00 bij valse facturen en € 5.000,00 bij het ontbreken van facturen.

17. Hoewel de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie de vrijheid hebben om afspraken te maken over de inzet van het strafrecht, is de verdediging van mening dat de systematiek van de regelgeving zich ertegen verzet dat een dergelijke afspraak zich eveneens uitstrekt tot het aanpassen van het drempelbedrag uit het BBBB.

18. Het is immers niet voor niets dat het traject voor de afdoening van fiscale aangelegenheden nog steeds uit meerdere fases bestaat. Met de inwerkingtreding van het Protocol AAFD in 2015 zijn het selectieoverleg en het tripartite overleg als zodanig afgeschaft en wordt er slechts gesproken over het afstemmingsoverleg tussen de fiscus, de FIOD en het Openbaar Ministerie.

19. Van belang is echter is om te beseffen dat aan dit overleg een stap voorafgaat. Dit was in het oude systeem onder de destijds geldende Richtlijnen AAFD overigens ook het geval en werd daarin ook expliciet vermeld.

20. Deze voorafgaande stap betreft de aanmelding en is geregeld in het eerdergenoemde zesde lid van paragraaf 15 van het BBBB. Hierin is geregeld dat de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator meldt als het nadeel ten minste het drempelbedrag van € 20.000,00 overstijgt.

21. Wetsystematisch zou de zinsnede uit paragraaf 2.1 van het Protocol AAFD, die blijkens het aanvullend proces-verbaal zou moeten rechtvaardigen dat van een lager drempelbedrag mag worden uitgegaan, niet mogen worden benut voor het naar beneden bijstellen van het drempelbedrag. Dit nu dit drempelbedrag relevant is in de fase die aan het afstemmingsoverleg voorafgaat en deze afwijkingmogelijkheid nu juist is geschreven voor de betrokken actoren in dit afstemmingsoverleg en hiermee enkel kan zien op afwijkingen in die fase van het afdoeningstraject.

Conclusie

22. Kort en goed komt het voorgaande er dan ook op neer dat in de zaak van mijn cliënt is gedagvaard in strijd met het Protocol AAFD en het BBBB. Hij mocht erop vertrouwen dat zijn zaak middels de bestuurlijke weg zou

worden afgedaan. Doordat de beslissing om te dagvaarden in strijd met het recht is genomen, verzoek ik u primair het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk te verklaren.”

8.

Het hof heeft het gevoerde verweer als volgt samengevat en verworpen [zie arrest r.o. 2.2.4]:

(...)

9.

Volgens de steller van het middel berust 's hofs oordeel dat het openbaar ministerie ontvankelijk is in de vervolging op een onjuiste interpretatie van paragraaf 15 onder 6 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB), nu hieruit geen discretionaire bevoegdheid voor de belastingambtenaar kan worden afgeleid. Ook zou het hof ten onrechte hebben overwogen dat een dergelijke melding in de aanmeldingsfase het openbaar ministerie niet bindt bij het nemen van de vervolgingsbeslissing.

10.

Het hof heeft het door de verdediging gevoerde niet-ontvankelijkheidsverweer verworpen op de grond dat het voorschrift van paragraaf 15 onder 6 BBBB de 'interne melding' regardeert. Ik begrijp dat het hof daarmee bedoelt dat het gaat om een melding binnen de Belastingdienst. Het hof is van oordeel dat deze interne melding het openbaar ministerie niet bindt. Vervolgens heeft het hof de door de verdediging voorgestane lezing van paragraaf 15 onder 6 BBBB, inhoudend dat het in deze bepaling genoemde drempelbedrag van € 20.000 bepalend is voor de vraag of strafrechtelijke afdoening of een bestuurlijke boete de aangewezen afdoeningsmodaliteit is, expliciet verworpen. Uit een en ander volgt dat het hof van oordeel is dat het openbaar ministerie ook bij een nadeel van minder dan € 20.000 tot vervolging kan overgaan.

11.

Het hof heeft niet geoordeeld dat ambtenaren van de Belastingdienst een discretionaire bevoegdheid hebben om een vermoeden van een strafbaar feit te melden bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel minder dan € 20.000 bedraagt. In zoverre het middel daarvan uitgaat, berust het op een onjuiste lezing van 's hofs arrest. Ik concentreer mij in het navolgende op de vraag of 's hofs oordeel dat het openbaar ministerie ook bij een nadeel van minder dan € 20.000 ontvankelijk is in de vervolging, juist is.

12.

Artikel 5:44 Awb luidt als volgt:

“1. Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd.

2. Indien de gedraging tevens een strafbaar feit is, wordt zij aan de officier van justitie voorgelegd, tenzij bij wettelijk voorschrift is bepaald, dan wel met het openbaar ministerie is overeengekomen, dat daarvan kan worden afgezien.

3. Voor een gedraging die aan de officier van justitie moet worden voorgelegd, legt het bestuursorgaan slechts een bestuurlijke boete op indien:

a. de officier van justitie aan het bestuursorgaan heeft medegedeeld ten aanzien van de overtreder van strafvervolging af te zien, of

b. het bestuursorgaan niet binnen dertien weken een reactie van de officier van justitie heeft ontvangen.”

13.

Artikel 243, tweede lid, Sv luidt als volgt:

“Indien terzake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel een mededeling als bedoeld in artikel 5:50, tweede lid, onderdeel a, van de Algemene wet bestuursrecht is verzonden, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging.”

14.

Het tweede en het derde lid van artikel 5:44 Awb regelen de afstemming tussen het bestuursorgaan en het openbaar ministerie bij de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sanctionering. In de memorie van toelichting behorende bij het wetsvoorstel dat tot de invoering van deze bepaling leidde, werd over de afstemming - voor zover in deze van belang - het volgende vermeldt:^[1.]

“Tweede lid

Een en ander impliceert uiteraard dat het OM en het bestuursorgaan met elkaar in overleg zullen moeten treden over de vraag, of de overtreding strafrechtelijk dan wel bestuursrechtelijk zal worden afgedaan. Daarom bepaalt het tweede lid dat het bestuursorgaan - dat bij overtredingen waarvoor bestuurlijke boeten kunnen worden opgelegd in de praktijk veelal als eerste op de hoogte is van de overtreding - in beginsel gehouden is de overtreding aan de officier van justitie voor te leggen. Bij grotere aantallen overtredingen is het echter niet doelmatig en uit oogpunt van een consistent beleid ook minder gewenst dat dit overleg over iedere individuele overtreding plaatsvindt. De praktijk is dan ook dat OM en bestuur in dergelijke gevallen in onderling overleg criteria formuleren voor de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening. Deze criteria plegen te worden neergelegd in een convenant en/of in vervolgingsrichtlijnen van het OM. Daarom bepaalt het tweede lid dat van het aan het OM voorleggen van de overtreding kan worden afgezien in de gevallen waarvoor zulks tussen bestuur en OM is overeengekomen. Daarnaast is rekening gehouden met de mogelijkheid dat de wetgever zelf criteria voor de keuze tussen bestuursrecht en strafrecht formuleert.

Derde lid

Het derde lid bevat het sluitstuk van de regeling: indien de overtreding aan de officier van justitie is voorgelegd, wordt de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete opgeschort. De officier van justitie heeft vervolgens dertien weken de tijd om te beslissen of strafrechtelijk optreden gewenst is. Als de officier van justitie binnen deze dertien weken mededeelt dat de overtreding strafrechtelijk zal worden afgedaan, kan geen bestuurlijke boete worden opgelegd. Wij gaan er niet van uit, maar het valt niet geheel uit te sluiten dat het bestuursorgaan in kwestie in een dergelijk geval toch overgaat tot de oplegging van een bestuurlijke boete. Het openbaar ministerie heeft in zijn commentaar op het voorontwerp aan de orde gesteld wat hiervan de gevolgen moeten zijn. In het belang van de rechtszekerheid van de betrokken burger menen wij dat het openbaar ministerie hiermee zijn vervolgingsrecht verliest.”

15.

Artikel 80, tweede lid, AWR luidde ten tijde van het tenlastegelegde feit als volgt:^[2.]

“In afwijking van de artikel 156 van het Wetboek van Strafvordering worden alle processen-verbaal betreffende bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten ingezonden bij het bestuur van 's Rijks belastingen. Het bestuur doet de processen-verbaal betreffende strafbare feiten, ter zake waarvan inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast dan wel een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetreden, met de inbeslaggenomen voorwerpen onverwijld toekomen aan de bevoegde officier van justitie. De overige processen-verbaal doet het bestuur, met de inbeslaggenomen voorwerpen, toekomen aan de officier van justitie, indien het een vervolging of verdere vervolging door deze wenselijk acht.”

16.

Artikel 80, tweede lid, AWR brengt mee dat in de gevallen waarin de verplichting om processen-verbaal aan de officier van justitie te doen toekomen niet geldt, het in eerste instantie de Belastingdienst is die de opportuniteit van strafrechtelijke vervolging van het fiscale delict bepaalt, en pas in tweede instantie het openbaar ministerie.^[3.] Deze regel impliceert dat in fiscalibus (in veel gevallen) wordt afgeweken van de regel van artikel 5:44, tweede lid, Awb dat gedragingen die tevens een strafbaar feit zijn, worden voorgelegd aan de officier van justitie. Dat het in deze gevallen in eerste instantie de Belastingdienst is die de wenselijkheid van strafvervolging van fiscale delicten beoordeelt, tast de bevoegdheid van het openbaar ministerie om deze delicten te vervolgen niet aan, zo volgt uit een arrest van Uw Raad van 15 september 1986.^[4.] Het hof had het openbaar ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging omdat zich in de betreffende strafzaak niet één van de in artikel 80, tweede lid, AWR genoemde gevallen had voorgedaan waarin een verplichting bestond om de processen-verbaal in te zenden en het openbaar ministerie desalniettemin was overgegaan tot vervolging zonder dat de Belastingdienst over de (wenselijkheid van) vervolging had beslist. Uw Raad overwoog dat in artikel 80 AWR tot uitdrukking was gebracht ‘enerzijds: dat het bestuur van ’s Rijks belastingen in eerste instantie de wenselijkheid bepaalt van een strafrechtelijke vervolging in fiscale zaken; anderzijds: dat de bevoegdheid tot strafrechtelijke vervolging bij het OM berust; en tenslotte: dat het vereiste van een prealabele beslissing van het bestuur van ’s Rijks belastingen uitzondering lijdt indien justitieel reeds daden van vervolging zijn verricht.’ Die laatste uitzondering, die geen uitdrukking heeft gevonden in artikel 80, tweede lid, AWR, deed zich in casu voor.^[5.]

17.

In het BBBB, zoals dat ten tijde van het tenlastegelegde feit gold, was, blijktens paragraaf 1 onder 1, ‘het beleid neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen waarop Hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing is’. Paragraaf 15 BBBB, getiteld ‘Keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolging’, hield, voor zover hier relevant, het volgende in:^[6.]

“4. Samenloop kan zich tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties voordoen. Artikel 5:44, eerste lid, van de Awb sluit het opleggen van een bestuurlijke boete uit in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit tegen belanghebbende een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 van het WvSr, ingevolge artikel 37 van de WED dan wel ingevolge artikel 76 van de AWR.

5. Voor het maken van een keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctionering bevat het protocol AAFD nadere voorschriften.

6. Ten behoeve van de uitvoering van het protocol AAFD meldt de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt. Onder nadeel wordt verstaan het bedrag aan belasting dat als gevolg van de in of over de onderzoeksperiode gepleegde feiten, te weinig is of zou zijn geheven als de aangifte van belanghebbende was gevolgd. Ook geldt als nadeel de niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn, betaalde belasting welke op aangifte had moeten worden voldaan of afgedragen. De boete-fraudecoördinator beoordeelt of voor tenminste € 20.000 vermoedelijk sprake is van opzet.

7. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolging tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit. Op grond van artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering (hierna: WvSv) blijft het echter mogelijk een zaak te heropenen, indien bij nader inzien blijkt dat zij te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. Er moet dan sprake zijn van nieuwe bezwaren in de zin van artikel 255 van het WvSv.

8. Het voorgaande lid houdt in dat de inspecteur het opleggen van de vergrijpboete aanhoudt zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek dan wel van een strafrechtelijke vervolging. Indien de termijn dreigt te verstrijken waarbinnen de belastingaanslag en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, treedt de inspecteur tijdig in overleg met de contactambtenaar om te bepalen of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.”

18.

In paragraaf 15 onder 5 en 6 BBBB werd verwezen naar het Protocol AAFD, oftewel het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (hierna: Protocol AAFD). Het Protocol AAFD zoals dat ten tijde van het tenlastegelegde feit gold en nog geldt, houdt voor zover hier van belang het volgende in:^[7.]

“Het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst, hierna gezamenlijk: de partijen,

overwegende dat,

a) dit protocol voorschriften bevat voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten en de kennisgeving van het besluit van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014, Stcrt. nr. 11782 (Wijziging van de Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen van fiscale delicten; hierna: de richtlijn), vervangt;

(...)

f) de richtlijn bij de aanmelding van zaken onder meer uitging van de hoogte van het geldelijke (potentiële) nadeel. Zo gold voor particulieren en toeslaggerechtigden een drempelbedrag van € 10.000. Voor ondernemers was dit drempelbedrag gesteld op € 15.000. Ook bepaalde de richtlijn dat zaken in principe worden terugverwezen naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening, als het nadeel dat aan opzet te wijten was minder dan € 125.000 bedroeg. Deze stapeling van drempelbedragen leidde in de praktijk tot administratieve handelingen voor zaken, waarvan eigenlijk bij voorbaat al vaststond dat ze niet strafrechtelijk maar bestuursrechtelijk zouden worden afgedaan. Daarom is besloten de hoogte van de drempelbedragen te regelen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de handboeken van de Douane;

g) dit protocol ziet op de afstemming met het Openbaar Ministerie op grond van het tweede lid van artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht in het kader van samenloop tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke afdoening, waaronder het opleggen van strafbeschikkingen. Daarnaast geeft dit protocol ook invulling aan de afstemming met het Openbaar Ministerie over het samengaan van voordeelsontneming en het heffen en innen van belastingen.

De partijen zijn het volgende overeengekomen.

1. Inleiding

1.1 Context en uitgangspunten

Het protocol beschrijft hoe de Belastingdienst de aanmeldingen van mogelijke delicten die voor strafrechtelijke afhandeling in aanmerking komen selecteert voor de rechtsgebieden belastingen, toeslagen en douane. De geselecteerde aanmeldingen worden ingebracht in een afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie. De uiteindelijke keuze voor strafrechtelijke afhandeling wordt in een afstemmingsoverleg gemaakt door de Belastingdienst samen met het Openbaar Ministerie. Een afstemmingsoverleg kan overigens ook op bestuurlijk niveau plaatsvinden.

Inzet strafrecht

(...)

In dit protocol wordt aangegeven wanneer een zaak in aanmerking komt voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling. Dit is onder meer afhankelijk van de aanwezigheid van vermoedelijk opzettelijk handelen in relatie tot het nadeelbedrag (zie onderdeel 2.1). In onderdeel 2.2 worden enkele aanvullende wegingscriteria behandeld.

(...)

2. Strafrecht of bestuurlijke boete

2.1 Aanmeldingscriteria

- Bij een nadeelbedrag van € 100.000 of meer, wordt de zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling als sprake is van een vermoeden van opzet.

- Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000, dan wordt de zaak voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meerdere van de aanvullende wegingscriteria (zie onderdeel 2.2) daartoe aanleiding geeft.

Toelichting

Aanmelding voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling kan plaatsvinden als sprake is van 'nadeel' van bepaalde omvang. Dat is het bedrag dat door de in of over de onderzoeksperiode gepleegde feiten die daartoe strekten, te weinig is of zou zijn geheven of teveel is of zou zijn toegekend als de aangifte of aanvraag van belanghebbende was gevolgd. Ook geldt als nadeel de niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn, betaling van belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Het begrip nadeel sluit aan bij - en heeft dezelfde inhoud als - het 'strekingsvereiste' in artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor het vaststellen van de omvang van het fiscaal nadeel ook rekening wordt gehouden met een (te hoog) aangegeven verlies dat in het desbetreffende (boek)jaar geleden zou zijn.

Als sprake is van een thematische aanpak, zaken met een groot maatschappelijk uitstralingseffect, zaken die zich lenen voor een snelle interventie of overige zaken die voortkomen uit een actie van de Belastingdienst, gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of gericht op bepaalde delicten (zoals omissiedelicten), dan kunnen in onderling overleg tussen Belastingdienst, FIOD en Openbaar Ministerie specifieke, aanvullende of afwijkende afspraken worden gemaakt over de inzet van het strafrecht.

(...)

2.2 Aanvullende wegingscriteria

(...)

j. Thematische aanpak

Bepalend voor de vraag of een zaak in een gezamenlijke aanpak door partijen in de keten van toezicht kwalificeert voor de toepassing van het strafrecht is de mate waarin een strafzaak bijdraagt aan het realiseren van vooraf benoemde effecten van deze aanpak. Bij deze zaken is sprake van een actie gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of gericht op bepaalde delicten, zoals omissiedelicten.

(...)

5. Bijzondere omstandigheden

Als sprake is van bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld situaties die vragen om een snelle, strafrechtelijke interventie ter voorkoming van groter maatschappelijk leed of grotere maatschappelijke schade, kan van dit protocol worden afgeweken. Dit dient gemotiveerd te geschieden, waarbij in een afstemmingsoverleg moet worden aangegeven waarom snel ingrijpen noodzakelijk is."

19.

Het Protocol AAFD bevat, blijkens de aanhef, afspraken tussen de Belastingdienst en het openbaar ministerie over de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten. Deze afspraken geven

volgens die aanhef invulling aan de afstemming tussen het bestuursorgaan en de officier van justitie die artikel 5:44, tweede lid, Awb voorschrijft. Artikel 80, tweede lid, AWR wordt in de aanhef niet vermeld.

20.

Wat betreft de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sanctionering kunnen de afspraken tussen de Belastingdienst en het openbaar ministerie als volgt worden samengevat. De Belastingdienst meldt een zaak bij het openbaar ministerie aan voor strafrechtelijke afhandeling als het nadeelbedrag € 100.000 of meer is en er sprake is van een vermoeden van opzet. Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000, dan wordt een zaak aangemeld indien sprake is van een vermoeden van opzet en als één of meer aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geven. Deze aanmeldingscriteria laten in zaken met een nadeel van minder dan € 100.000 de nodige beslissingsruimte aan de Belastingdienst en het openbaar ministerie. Daarnaast staat het Protocol AAFD toe om onder bijzondere omstandigheden gemotiveerd af te wijken van de aanmeldingscriteria.^[8.]

21.

Uw Raad oordeelde in een arrest van 19 juni 1990 dat de Richtlijn OM-Belastingdienst van 16 januari 1985 moest worden beschouwd als 'recht' in de zin van het toenmalige artikel 99 RO (thans artikel 79 RO) nu deze richtlijn 'door de procureurs-generaal bij de hoven vastgestelde en behoorlijk bekend gemaakte regels omtrent de uitoefening van het beleid van het OM' bevatten die het OM 'op grond van beginselen van behoorlijke procesorde binden, en die zich naar hun strekking ertoe lenen jegens betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast'.^[9.] In een arrest van 22 februari 2000 werd in gelijke zin geoordeeld over de Richtlijn aanmelding, transactie en vervolging fiscale delicten en douanedelicten van 13 april 1993.^[10.] Uw Raad overwoog dat betrokkenen er bij beleidsregels als deze op mogen vertrouwen 'dat het Openbaar Ministerie zijn vervolgingsbeleid daarop afstemt'. En dat beginselen van een behoorlijke procesorde meebrengen 'dat het Openbaar Ministerie naar aanleiding van een desbetreffend verweer ter terechtzitting gemotiveerd aangeeft dat en waarom het in een individueel geval tot vervolging kon overgaan zonder schending van het bepaalde in de richtlijnen'. Er is geen reden om anders te oordelen ten aanzien van het Protocol AAFD.

22.

Het Protocol AAFD bevat ook afspraken over de door de Belastingdienst en het openbaar ministerie te volgen werkwijze bij het maken van de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sanctionering in individuele zaken. Deze houdt in dat de Belastingdienst zaken inbrengt in een afstemmingsoverleg met het openbaar ministerie en de FIOD. In dit overleg wordt door de Belastingdienst en het openbaar ministerie de keuze gemaakt voor een wijze van afdoening.^[11.]

23.

Het Protocol AAFD bepaalt niet wanneer de Belastingdienst een zaak inbrengt in het afstemmingsoverleg met het openbaar ministerie en de FIOD. Dit wordt geregeld in paragraaf 15 onder 6 BBBB, dat 'ter uitvoering van het Protocol AAFD' aan ambtenaren van de Belastingdienst voorschrijft dat zij een zaak (intern) moeten melden bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt. De boete-fraudecoördinator beoordeelt vervolgens of voor tenminste € 20.000 vermoedelijk sprake is van opzet. Hoewel paragraaf 15 onder 6 BBBB dit niet met zoveel woorden zegt, ligt in de systematiek van het BBBB en het Protocol AAFD besloten dat bij een bevestigend antwoord de zaak wordt ingebracht in het afstemmingsoverleg.^[12.]

24.

De vraag die in de onderhavige zaak centraal staat, is of het in paragraaf 15 onder 6 BBBB genoemde nadeelbedrag van € 20.000 de drempel vormt voor strafrechtelijke vervolging.^[13.] Ik meen dat deze vraag

ontkennend moet worden beantwoord. Paragraaf 15 onder 6 BBBB betreft een beleidsregel van de Belastingdienst. Beleidsregels kunnen slechts het bestuursorgaan binden dat die regels heeft vastgesteld.^[14.] Het openbaar ministerie is derhalve niet gebonden aan het voorschrift van paragraaf 15 onder 6 BBBB.

25.

De status van de onderhavige beleidsregel verschilt daarmee van de beleidsregel die ter discussie stond in een zaak die leidde tot een arrest van Uw Raad van 6 september 2016.^[15.] Ten tijde van het begaan van het feit dat in die zaak ten laste was gelegd waren de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2006 (ATV-richtlijnen 2006) van kracht.^[16.] Deze richtlijnen hielden onder meer het volgende in:

“ 2. *Aanmelding (fase 1)*

De aanmeldingsrichtlijnen geven aan in welke gevallen de ambtenaren de door hen ontdekte strafbare feiten moeten aanmelden.

Aanmeldingscriteria

Aanmeldingen moeten geschieden door een grote groep ambtenaren van de Belastingdienst. Om te voorkomen dat subjectieve gevoelens de bovenhand gaan krijgen, wordt voorgeschreven dat ambtenaren een zaak bij de boete-fraudecoördinator moeten melden indien de omvang van het fiscaal nadeel, in de onderzoeksperiode, het drempelbedrag (voor particulieren € 6.000 en voor ondernemingen € 12.500) overschrijdt. Onder het fiscaal nadeel wordt verstaan het bedrag aan belasting dat in de onderzoeksperiode vermoedelijk te weinig is of zou zijn geheven dan wel is of zou zijn betaald indien de inspecteur de aangifte van belanghebbende had gevolgd (zie voor verdere toelichting hoofdstuk 6).

(...)

Als het drempelbedrag wordt overschreden en de boete-fraudecoördinator van oordeel is dat sprake is van opzet, moet een zaak gemeld worden bij het selectieoverleg.”

26.

In het betreffende arrest overwoog Uw Raad onder meer het volgende:

“2.4. Het Hof heeft vastgesteld dat de verdachte als ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 een onjuiste aangifte omzetbelasting heeft gedaan en dat het fiscaal nadeel dat als gevolg daarvan is geleden, € 12.000 - dus minder dan € 12.500 - bedraagt. Gelet hierop is 's Hofs oordeel dat het Openbaar Ministerie niet in strijd met de ATV-richtlijnen 2006 heeft gehandeld door tot strafvervolgning over te gaan, ontoereikend gemotiveerd, in aanmerking genomen dat het in die richtlijnen gehanteerde drempelbedrag voor ondernemers € 12.500 bedraagt.”

27.

De ‘aanmelding (fase 1)’ onder de toenmalige paragraaf 2 ATV-richtlijn 2006 is vergelijkbaar met de huidige meldingsplicht in paragraaf 15 onder 6 BBBB: beide gaan over de (interne) melding van een verdenking van een strafbaar feit door de ambtenaren van de Belastingdienst aan de boete-fraudecoördinator. Net als het Protocol AAFD dat vandaag de dag doet, bonden de ATV-richtlijnen 2006 zowel de Belastingdienst als het openbaar ministerie. Bij de invoering van het Protocol AAFD is evenwel besloten om de drempelbedragen voor het inbrengen van zaken in het afstemmingsoverleg voortaan te regelen in het BBBB (en voor douanedelicten in de handboeken van de Douane).^[17.] Door deze wijziging is het openbaar ministerie naar mijn mening niet gebonden aan deze drempelbedragen bij de vervolgingsbeslissing. Dat brengt naar het mij voorkomt mee dat in de onderhavige zaak het feit dat het nadeel de drempel voor het melden bij de boete-fraudecoördinator niet haalt, niet in de weg hoeft te staan aan strafrechtelijke vervolging.^[18.]

28.

Ten overvloede merk ik op dat paragraaf 15 onder 6 BBBB slechts voorschrijft dat ambtenaren van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit moeten melden bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt. Deze bepaling sluit niet uit dat ook zaken met een kleiner nadeel dan € 20.000 worden gemeld. De bepaling houdt evenmin in dat de Belastingdienst in deze zaken een bestuurlijke boete moet opleggen. Ik wijs er in dit verband op dat ter zake van douanedelicten, waarop het Protocol AAFD ook van toepassing is (maar niet het BBBB), in het Handboek Douane wordt vermeld: 'NB: Ook de zaken die niet aan het meldingscriterium voldoen (fiscaal nadeel lager dan € 10.000 respectievelijk € 15.000) kunnen worden afgehandeld met een fiscale strafbeschikking of door de BFC/CA ter vervolging worden voorgelegd aan de officier van justitie.' [19.]

29.

Ik wijs er voorts op dat het melden van een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator niet bepalend is voor de keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctionering van dat feit. Deze beslissing wordt immers genomen in het afstemmingsoverleg. Het melden stelt de boete-fraudecoördinator slechts in kennis van de zaak, zodat hij kan beslissen of deze dient te worden ingebracht in het afstemmingsoverleg. Het melden impliceert dus niet dat de zaak daadwerkelijk zal worden ingebracht, laat staan dat de zaak vervolgens zal worden geselecteerd voor strafrechtelijke afhandeling. Dat de boete-fraudecoördinator in kennis moet worden gesteld, moet - meen ik - niet in de sleutel van de beslissing over de wijze van afdoening worden gezet, maar dient te worden gezien in het licht van diens opdracht om de eenheid in het boetebeleid te bewaken.[20.]

30.

Al met al meen ik dat het in paragraaf 15 onder 6 BBBB genoemde nadeelbedrag van € 20.000 geen drempel opwerpt voor strafvervolging. Om deze reden faalt de klacht dat 's hofs oordeel dat het openbaar ministerie ontvankelijk is in de vervolging in het licht van paragraaf 15 onder 6 BBBB op een onjuiste rechtsopvatting berust.

31.

Voor het geval de steller van het middel tevens heeft bedoeld te klagen dat 's hofs oordeel dat het openbaar ministerie ontvankelijk is in de vervolging op grond van de onderdelen 2.1 en 2.2. onder j van het Protocol AAFD van een onjuiste rechtsopvatting getuigt, merk ik het volgende op. Uit onderdeel 2.1 van het Protocol AAFD volgt dat bij een nadeel van minder dan € 100.000 de zaak voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling wordt aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meer van de onderdeel 2.2 vermelde aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geeft. Tot die wegingscriteria behoort de in onderdeel 2.2 onder j vermelde thematische aanpak. Het hof heeft, op basis van hetgeen de advocaat-generaal naar voren heeft gebracht over de vervolgingsbeslissing, vastgesteld dat sprake is van een thematische aanpak. In het licht van 's hofs overwegingen en vaststellingen faalt ook deze rechtsklacht.

32.

De steller van het middel meent voorts dat 's hofs overweging inhoudend dat de verdachte 'uit het wettelijke systeem (had) kunnen en moeten afleiden dat het bestuur inmiddels niet langer gerechtigd was om te beboeten' niet begrijpelijk is. Naar het mij voorkomt heeft het hof daarmee tot uitdrukking gebracht dat het bestuur, nadat het openbaar ministerie strafvervolging had ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting was begonnen, niet langer gerechtigd was om een bestuurlijke boete op te leggen. In het licht van artikel 5:44 Awb, artikel 243 Sv en artikel 80 AWR is deze overweging, zo gelezen, niet onbegrijpelijk. Ook 's hofs daaropvolgende overweging, inhoudend dat niet kan worden gezegd 'dat de officier van justitie, de ernst van de vermeend begane feiten afwegend tegen het belang van de verdachte bij bestuurlijke afdoening, in redelijkheid niet voor vervolging had mogen kiezen' is niet onbegrijpelijk. Al met al meen ik dat ook de

motiveringsklacht faalt.

33.

Daarmee faalt het eerste middel.

Uitspraak

Hoge Raad:

2. Beoordeling van het eerste cassatiemiddel

2.1

Het cassatiemiddel klaagt over de verwerping van het verweer dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk is in de vervolging. Het voert daartoe aan dat het hof heeft miskend dat het openbaar ministerie heeft gehandeld in strijd met het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (hierna: Protocol AAFD) en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) door de verdachte te vervolgen.

2.2.1

Aan de verdachte is tenlastegelegd dat:
“primair

[A] B.V. op of omstreeks 8 juni 2016 te Amsterdam, in elk geval in Nederland, alleen, althans tezamen en in vereniging met een ander of anderen, als degene die ingevolge de Belastingwet verplicht was tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en/of (andere) gegevensdragers en/of de inhoud daarvan, opzettelijk deze in valse en/of vervalste vorm voor dit doel ter beschikking heeft gesteld, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, immers heeft/hebben [A] B.V. en/of haar medeverdachte(n) (een) factu(u)r(en) te weten: 1. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-034 en/of 2. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-035, beschikbaar gesteld en/of beschikbaar doen stellen aan de Belastingdienst, terwijl verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (telkens) wist(en) dat de op de factuur genoemde diensten/goederen niet was/waren geleverd/uitgevoerd en/of de factuur niet afkomstig was van het op de factuur genoemde bedrijf tot welk(e) bovenomschreven strafba(a)r(e) feit(en) hij, verdachte, opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke verboden gedraging hij, verdachte, feitelijke leiding heeft gegeven.

subsidiar

hij op of omstreeks 8 juni 2016 te Amsterdam, in elk geval in Nederland, alleen, althans tezamen en in vereniging met een ander of anderen, als degene die ingevolge de Belastingwet verplicht was tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en/of (andere) gegevensdragers en/of de inhoud daarvan, opzettelijk deze in valse en/of vervalste vorm voor dit doel ter beschikking heeft gesteld, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (een) factu(u)r(en) te weten: 1. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-034 en/of 2. een factuur van [B]-bouw d.d. 30 maart 2016, factuurnummer 2016-035, beschikbaar gesteld en/of beschikbaar doen stellen aan de Belastingdienst, terwijl verdachte en/of zijn medeverdachte(n) (telkens) wist(en) dat de op de factuur genoemde diensten/goederen niet was/waren geleverd/uitgevoerd en/of de factuur niet afkomstig was van het op de factuur genoemde bedrijf.”

2.2.2

Het proces-verbaal van de terechtzitting in hoger beroep houdt onder meer het volgende in:
“De advocaat-generaal (...) voert het volgende aan.

(...)

Ik begrijp de vraag met betrekking tot de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie omdat er in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (AAFD) heel strakke richtlijnen zijn gegeven wanneer wel of wanneer niet te vervolgen. In het proces-verbaal ambtshandeling (AMB-100) treft u aan hoe de thematische aanpak in zijn werk gaat. In het Protocol AAFD 2.1 wordt verwezen naar de aanmeldingscriteria. De criteria die gebruikt zijn in deze zaak vallen onder punt 2.2, de thematische aanpak. Omdat er is voldaan aan de criteria van het AAFD verzoek ik het hof het openbaar ministerie ontvankelijk te verklaren in de vervolging.

(...)

De voorzitter merkt het volgende op:

U noemt ten aanzien van de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie de thematische aanpak. In bijlage I, het memo van 30 juni 2016, gevoegd bij het proces-verbaal ambtshandeling, staat dat in het kader van een negatieve Omzet Belasting (OB) aangifte een naheffingsaanslag wordt opgelegd met een boete die recht doet aan de ernst van het feit. Voor zaken waarin dat niet mogelijk is deze aanpak geschikt. De thematische aanpak wordt omschreven en deze aanpak is bedoeld voor zaken waarin geen boete kan worden opgelegd.

De advocaat-generaal licht zijn standpunt toe:

Ik houd vast aan het proces-verbaal ambtshandeling (AMB-100). ‘Project paperclip’ is een thematische aanpak, bedoeld voor de aanpak van zaken met negatieve omzetbelasting waarbij regelmatig valse facturen worden aangetroffen. De Belastingdienst kan niet optreden als een zaak niet aan bepaalde criteria voldoet. Binnen dit project kunnen de zaken met een geringere omvang aangepakt worden.”

2.2.3

Het betreffende proces-verbaal ambtshandeling houdt onder meer in:

“In de thematische aanpak ‘project paperclip’ zijn de afwijkende afspraken tussen de Belastingdienst, FIOD en Functioneel Parket vastgesteld in de notitie van de FIOD gedateerd 30 juni 2016. Kort gezegd komt deze thematische aanpak neer op de aanpak van zaken, waarbij de Belastingdienst bij de beoordeling van negatieve aangiften omzetbelasting regelmatig valse facturen aantreft en/of geen onderbouwing krijgt door het ontbreken van facturen. Voor deze thematische aanpak is een ondergrens afgesproken van € 1.000 bij valse facturen en een ondergrens van € 5.000 bij het ontbreken van facturen. In de Stuur- en Weegploeg (SWP) van 20 juli 2016 is deze notitie besproken en geaccordeerd.

Voor de selectie van zaken in deze thematisch aanpak paperclip zijn in totaal 54 zaken door de Belastingdienst aangemeld. In de SWP van 18 januari 2017 en 17 mei 2017 zijn in totaal 43 zaken geaccepteerd voor een strafrechtelijke aanpak.

In het kader van deze thematische aanpak is in de SWP van 18 januari 2017 de zaak 60647 [verdachte] geaccepteerd voor een strafrechtelijke aanpak voor de verdenking van artikel 68 lid 1 letter c juncto 69 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen.”

2.2.4

Het hof heeft over de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie het volgende overwogen:

“De verdediging heeft primair de niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie bepleit, omdat - kort gezegd - de hoogte van het fiscaal nadeel het in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna:

BBBB) genoemde drempelbedrag van € 20.000,00 niet haalt. Het openbaar ministerie heeft gehandeld in strijd met zijn eigen beleidsregels, en daarmee in strijd met de beginselen van behoorlijke procesorde, door te vervolgen terwijl het (potentiële) fiscale nadeel slechts (ongeveer) € 8.400,00, doch in ieder geval minder dan € 20.000,00, bedraagt.

Het hof overweegt als volgt.

(...)

Sinds 1 juli 2015 is het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (hierna: AAFD) van kracht. Deze vervangt de Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen van fiscale delicten. Het Protocol beschrijft hoe de Belastingdienst de aanmeldingen die voor strafrechtelijke afhandeling in aanmerking komen selecteert en inbrengt in het afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie. De uiteindelijke keuze voor strafrechtelijke afhandeling wordt in een afstemmingsoverleg gemaakt door de Belastingdienst samen met het Openbaar Ministerie. In het Protocol AAFD wordt aangegeven wanneer een zaak in aanmerking komt voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling. Dit is onder meer afhankelijk van de aanwezigheid van vermoedelijk opzettelijk handelen in relatie tot het nadeelbedrag. In onderdeel 2.2 worden enkele aanvullende wegingscriteria behandeld.

In het AAFD staan in 2.1 de volgende aanmeldingscriteria vermeld:

- Bij een nadeelbedrag van € 100.000 of meer, wordt de zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling als sprake is van een vermoeden van opzet.

- Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000, dan wordt de zaak voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meerdere van de aanvullende wegingscriteria (zie onderdeel 2.2) daartoe aanleiding geeft.

In de Toelichting op dat artikel is aangegeven dat bij een thematische aanpak en in onderling overleg tussen Belastingdienst, FIOD en Openbaar Ministerie specifieke, aanvullende of afwijkende afspraken kunnen worden gemaakt over de inzet van het strafrecht.

Onder de in 2.2 genoemde aanvullende wegingscriteria staat vervolgens genoemd:

j. Thematische aanpak

Bepalend voor de vraag of een zaak in een gezamenlijke aanpak door partijen in de keten van toezicht kwalificeert voor de toepassing van het strafrecht is de mate waarin een strafzaak bijdraagt aan het realiseren van vooraf benoemde effecten van deze aanpak. Bij deze zaken is sprake van een actie gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of gericht op bepaalde delicten, zoals omissiedelicten.

Op grond van het hiervoor onder het tweede liggend streepje in 2.1 weergegeven criterium aangevuld met het in 2.2 onder j weergegeven aanvullend wegingscriterium van het protocol is het hof van oordeel dat de onderhavige feiten zich leenden voor een strafrechtelijke afdoening onder de thematische aanpak. Het BBBB beschrijft in paragraaf 15 onder 6 slechts wanneer de ambtenaar van de belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit in ieder geval meldt bij de boete-fraudecoördinator te weten als het nadeel tenminste € 20.000,00 bedraagt. Het regardeert de interne melding, maar bindt het openbaar ministerie niet. De verdachte had uit het wettelijk systeem kunnen en moeten afleiden dat het bestuur inmiddels niet langer gerechtigd was om te beboeten. Daarom kan niet worden gezegd dat de officier van justitie, de ernst van de vermeend begane feiten afwegend tegen het belang van de verdachte bij bestuurlijke afdoening, in redelijkheid niet voor vervolging had mogen kiezen.

Een andere lezing zoals bepleit namens de verdachte, te weten dat het in het BBBB genoemde drempelbedrag van € 20.000,00 bepalend zou zijn voor de vraag of strafrechtelijke afdoening of een bestuurlijke boete de aangewezen afdoeningsmodaliteit is, en het BBBB voor gaat boven het Protocol AAFD, is niet te verenigen met aard en strekking van het Protocol als hierboven weergegeven, en evenmin met paragraaf 15 onder 7 van het BBBB dat inhoudt dat bij nader inzien alsnog vervolgd kan worden indien een

zaak te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. De door de verdediging bepleite lezing zou ook overigens tot een onbevredigend resultaat leiden, nu dat de facto zou betekenen dat fiscale delicten met een nadeelbedrag tot € 20.000 in strijd met dat Protocol nimmer strafrechtelijk vervolgd zouden kunnen worden. De aanvullende wegingscriteria als bijvoorbeeld onder j weergegeven, zouden dan illusoir zijn.

Het openbaar ministerie is dan ook ontvankelijk in de vervolging.”

2.3

Het Protocol AAFD en het BBBB luiden, voor zover hier van belang, als volgt.

- Het BBBB (*Stcrt.* 2015, 46501):
“De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

(...)

§ 1. Reikwijdte

1. In dit besluit is het beleid neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen waarop Hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing is. Het besluit is ook van toepassing op regelingen die onder het bereik van dit hoofdstuk van de AWR zijn gebracht, zoals de werknemersverzekeringen.

(...)

§ 15. Keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolgning

(...)

4. Samenloop kan zich tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties voordoen. Artikel 5:44, eerste lid, van de Awb sluit het opleggen van een bestuurlijke boete uit in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit tegen belanghebbende een strafvervolgning is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 van het WvSr, ingevolge artikel 37 van de WED dan wel ingevolge artikel 76 van de AWR.

5. Voor het maken van een keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctionering bevat het protocol AAFD nadere voorschriften.

6. Ten behoeve van de uitvoering van het protocol AAFD meldt de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt. Onder nadeel wordt verstaan het bedrag aan belasting dat als gevolg van de in of over de onderzoeksperiode gepleegde feiten, te weinig is of zou zijn geheven als de aangifte van belanghebbende was gevolgd. Ook geldt als nadeel de niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn, betaalde belasting welke op aangifte had moeten worden voldaan of afgedragen. De boete-fraudecoördinator beoordeelt of voor tenminste € 20.000 vermoedelijk sprake is van opzet.

7. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolgning tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit. Op grond van artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering (hierna: WvSv) blijft het echter mogelijk een zaak te heropenen, indien bij nader inzien blijkt dat zij te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. Er moet dan sprake zijn van nieuwe bezwaren in de zin van artikel 255 van het WvSv.

8. Het voorgaande lid houdt in dat de inspecteur het opleggen van de vergrijpboete aanhoudt zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek dan wel van een strafrechtelijke vervolging. Indien de termijn dreigt te verstrijken waarbinnen de belastingaanslag en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, treedt de inspecteur tijdig in overleg met de contactambtenaar

om te bepalen of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.”

- Het Protocol AAFD (*Stcrt.* 2015, 17271):
“Het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst, hierna gezamenlijk: de partijen,

overwegende dat,

a) dit protocol voorschriften bevat voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten en de kennisgeving van het besluit van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014, *Stcrt.* nr. 11782 (Wijziging van de Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen van fiscale delicten; hierna: de richtlijn), vervangt;

(...)

d) vandaag de dag kan worden gesproken van een doorontwikkeling met betrekking tot de veranderde visie op de inzet van het strafrecht. Zo dienen zich steeds meer zaken aan vanuit verschillende vormen van toezichtactiviteiten, zoals thematische aanpakken met ketenpartners waarin het strafrecht wordt ingezet op zaken waarmee een bepaald gewenst (maatschappelijk) effect bereikt wordt;

e) deze handhavingspraktijk om een snel en flexibel besluitvormingstraject vraagt. In de richtlijn waren de beschreven procedures en bedragen echter in hoofdzaak gericht op het volgtijdelijke, gefaseerde proces van aanmelding tot vervolgingsbesluit van ‘losse’ zaken die voortvloeien uit het toezichtproces. Voor themagerichte zaken, zaken waarin snelle interventie gewenst is en bijzondere zaken met een maatschappelijk uitstralingseffect pasten die regels niet goed. Met andere woorden, de richtlijn gaf geen goed beeld meer van de aanmeldings- en afdoeningspraktijk van nu. Daarom is deze richtlijn aan herijking toe;

f) de richtlijn bij de aanmelding van zaken onder meer uitging van de hoogte van het geldelijke (potentiële) nadeel. Zo gold voor particulieren en toeslaggerechtigden een drempelbedrag van € 10.000. Voor ondernemers was dit drempelbedrag gesteld op € 15.000. Ook bepaalde de richtlijn dat zaken in principe worden terugverwezen naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening, als het nadeel dat aan opzet te wijten was minder dan € 125.000 bedroeg. Deze stapeling van drempelbedragen leidde in de praktijk tot administratieve handelingen voor zaken, waarvan eigenlijk bij voorbaat al vaststond dat ze niet strafrechtelijk maar bestuursrechtelijk zouden worden afgedaan. Daarom is besloten de hoogte van de drempelbedragen te regelen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de handboeken van de Douane;

g) dit protocol ziet op de afstemming met het Openbaar Ministerie op grond van het tweede lid van artikel 5:44 van de Algemene wet bestuursrecht in het kader van samenloop tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke afdoening, waaronder het opleggen van strafbeschikkingen. Daarnaast geeft dit protocol ook invulling aan de afstemming met het Openbaar Ministerie over het samengaan van voordeelsontneming en het heffen en innen van belastingen.

1. Inleiding

1.1 Context en uitgangspunten

Het protocol beschrijft hoe de Belastingdienst de aanmeldingen van mogelijke delicten die voor strafrechtelijke afhandeling in aanmerking komen selecteert voor de rechtsgebieden belastingen, toeslagen en douane. De geselecteerde aanmeldingen worden ingebracht in een afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie. De uiteindelijke keuze voor strafrechtelijke afhandeling wordt in een afstemmingsoverleg gemaakt door de Belastingdienst samen met het Openbaar Ministerie. Een afstemmingsoverleg kan overigens ook op bestuurlijk niveau plaatsvinden.

Inzet strafrecht

(...)

In dit protocol wordt aangegeven wanneer een zaak in aanmerking komt voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling. Dit is onder meer afhankelijk van de aanwezigheid van vermoedelijk opzettelijk handelen in relatie tot het nadeelbedrag (zie onderdeel 2.1). In onderdeel 2.2 worden enkele aanvullende wegingscriteria behandeld.

(...)

2. Strafrecht of bestuurlijke boete

2.1 Aanmeldingscriteria

- Bij een nadeelbedrag van € 100.000 of meer, wordt de zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling als sprake is van een vermoeden van opzet.

- Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000, dan wordt de zaak voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meerdere van de aanvullende wegingscriteria (zie onderdeel 2.2) daartoe aanleiding geeft.

Toelichting

Aanmelding voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling kan plaatsvinden als sprake is van 'nadeel' van bepaalde omvang. Dat is het bedrag dat door de in of over de onderzoeksperiode gepleegde feiten die daartoe strekten, te weinig is of zou zijn geheven of teveel is of zou zijn toegekend als de aangifte of aanvraag van belanghebbende was gevolgd. Ook geldt als nadeel de niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn, betaling van belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Het begrip nadeel sluit aan bij - en heeft dezelfde inhoud als - het 'strekingsvereiste' in artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor het vaststellen van de omvang van het fiscaal nadeel ook rekening wordt gehouden met een (te hoog) aangegeven verlies dat in het desbetreffende (boek)jaar geleden zou zijn.

Als sprake is van een thematische aanpak, zaken met een groot maatschappelijk uitstralingseffect, zaken die zich lenen voor een snelle interventie of overige zaken die voortkomen uit een actie van de Belastingdienst, gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of gericht op bepaalde delicten (zoals omissiedelicten), dan kunnen in onderling overleg tussen Belastingdienst, FIOD en Openbaar Ministerie specifieke, aanvullende of afwijkende afspraken worden gemaakt over de inzet van het strafrecht.

(...)

2.2 Aanvullende wegingscriteria

(...)

j. Thematische aanpak

Bepalend voor de vraag of een zaak in een gezamenlijke aanpak door partijen in de keten van toezicht kwalificeert voor de toepassing van het strafrecht is de mate waarin een strafzaak bijdraagt aan het realiseren van vooraf benoemde effecten van deze aanpak. Bij deze zaken is sprake van een actie gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of gericht op bepaalde delicten, zoals omissiedelicten.”

2.4.1

Het Protocol AAFD regelt de afstemming tussen de Belastingdienst en het openbaar ministerie in gevallen waarin zowel de oplegging van een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke afdoening openstaat. Een zaak wordt op grond van het Protocol AAFD voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling aangemeld onder meer als vermoedelijk sprake is van opzet, het nadeelbedrag minder dan € 100.000 bedraagt en als een of meer van de aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geeft. Eén van die aanvullende wegingscriteria betreft een thematische aanpak, waarbij het gaat om de vraag of een zaak in een gezamenlijke aanpak door partijen in de keten van toezicht kwalificeert voor de toepassing van het strafrecht. Daarbij wordt in het Protocol AAFD niet een minimumbedrag genoemd dat dan aan nadeel moet bestaan voor mogelijke strafrechtelijke afdoening. In het Protocol AAFD wordt verder vermeld dat de hoogte van zogenoemde drempelbedragen wordt geregeld in (onder meer) het BBBB.

2.4.2

Het BBBB betreft een besluit van de staatssecretaris van Financiën, waarin het beleid van de Belastingdienst is neergelegd voor, kort gezegd, het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen. In paragraaf 15 van het BBBB zijn beleidsregels opgenomen over de “keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolging”. In paragraaf 15 onder 5 BBBB wordt hierbij verwezen naar de nadere voorschriften van het Protocol AAFD. Verder is in paragraaf 15 onder 6 BBBB bepaald dat ten behoeve van de uitvoering van het Protocol AAFD de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator meldt als het nadeel ten minste € 20.000 bedraagt.

2.5.1

Het hof heeft geoordeeld dat het openbaar ministerie niet in strijd met het Protocol AAFD en het BBBB heeft gehandeld door tot strafvervolging over te gaan en dat daarom het mede op het vertrouwensbeginsel gestoelde verweer dat strekt tot niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging van de verdachte, moet worden verworpen. Hieraan heeft het hof allereerst ten grondslag gelegd dat het tenlastegelegde feit voldoet aan de criteria voor aanmelding voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling als bedoeld in het Protocol AAFD. Daarbij heeft het hof betrokken dat de zaak zich leent voor een strafrechtelijke afdoening onder de ‘thematische aanpak’ als bedoeld in paragraaf 2.2 onder j van het Protocol AAFD. Daarnaast heeft het hof overwogen dat het voorschrift van paragraaf 15 onder 6 BBBB niet aan de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de weg staat, omdat - kort gezegd - die paragraaf betrekking heeft op het melden door een ambtenaar van de Belastingdienst van een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator en dat het dus gaat om meldingen binnen de Belastingdienst, waarmee geen afbreuk wordt gedaan aan of nadere beperkingen worden aangebracht in de wijze waarop, overeenkomstig het Protocol AAFD, de afstemming tussen de Belastingdienst en het openbaar ministerie plaatsvindt in gevallen waarin zowel de oplegging van een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke afdoening openstaat.

2.5.2

Mede gelet op wat onder 2.4 is overwogen over de regelingen in het Protocol AAFD en het BBBB geeft dit oordeel van het hof niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is het niet onbegrijpelijk.

2.6

Het cassatiemiddel faalt.

3. Beoordeling van het tweede cassatiemiddel

De Hoge Raad heeft de klachten over de uitspraak van het hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81 lid 1 van

4. Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Noot

Auteur: G.J.M.E. de Bontl^[*]

1.

De vrijheid die het Openbaar Ministerie kent op grond van artikel 167 Wetboek van Strafvordering om te beslissen omtrent de opportuniteit van vervolging kan door beleidsregels worden beperkt. Daarvan is sprake bij een behoorlijk bekend gemaakte richtlijn van het Openbaar Ministerie omtrent de uitoefening van zijn beleid, 'die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het OM wel op grond van beginselen van behoorlijke procesorde binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast.' (HR 19 juni 1990, *NJ* 1991/119, m.nt. M. Scheltema en Th.W. van Veen.) Van dat laatste is geen sprake indien de richtlijn instructienormen bevat voor de medewerkers (vide HR 30 maart 2004, *NJ* 2004/521 en HR 5 oktober 2010, *NJ* 2010/551). De strafkamer van de Hoge Raad verwijst in voormeld arrest van 19 juni 1990 voor de onderbouwing van deze rechtsregel naar een arrest van de belastingkamer van enkele maanden eerder (HR 28 maart 1990, *NJ* 1991/118). In dit fiscale arrest benadrukt de Hoge Raad dat beleidsregels een steeds gewichtigere rol zijn gaan spelen bij het bepalen van de verhouding tussen overheid en burger. Daarmee hangt samen de behoefte 'aan eenvormige interpretatie en zekerheid omtrent de inhoud en strekking van die regels'. Door deze regels als 'recht' in de zin van de wet RO aan te merken strekt de taak van de cassatierechter zich uit tot de uitlegging van deze regels.

2.

Tegen deze achtergrond, die mijns inziens gevat kan worden onder de noemer van de toetsbare rechtszekerheid, moet worden vastgesteld dat die rechtszekerheid rechtens manipuleerbaar lijkt te zijn. Zoals A-G Keulen vaststelt bevatten de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten, voorloper van het huidige Protocol (Kennisgeving van 12 december 2005, nr. DGB2005/6956M, *Stcrt.* 2005, 247), wel beleidsregels ten aanzien van de aanmelding van zaken. In die richtlijnen werd al op de volgende wijze getracht de binding van het Openbaar Ministerie aan de aanmeldingsrichtlijn te minimaliseren: "De aanmeldingsrichtlijnen (paragraaf 2.2.) zijn vastgesteld door de directeur-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën na overleg met het College van procureursgeneraal van het Openbaar Ministerie." Uit een arrest van 6 september 2016, *RvdW* 2016/943, volgde echter dat de Hoge Raad het Openbaar Ministerie wel gebonden achtte aan het drempelbedrag voor de aanmelding van zaken door ambtenaren van de Belastingdienst. In het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (*Stcrt.* 2015, 17271) (hierna: Protocol AAFD) zijn geen drempelbedragen meer opgenomen. In de overwegingen onder f van het Protocol AAFD kan worden gelezen dat het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst hebben besloten 'de hoogte van de drempelbedragen te regelen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de handboeken van de Douane.' Het genoemde besluit (hierna BBBB) bevat evenzeer beleidsregels, maar die zijn thans afkomstig van de Staatssecretaris van Financiën en niet van het Openbaar Ministerie. Heel veel verschil is er mijns inziens niet tussen de ATV-richtlijnen 2016 en het Protocol AAFD. Ten tijde van de ATV 2016 was de aanmeldingsrichtlijn afkomstig van de Belastingdienst en was er slechts overleg geweest met het Openbaar Ministerie. Onder het regime van het Protocol AAFD hebben de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie besloten de drempelbedragen in het BBBB vast te stellen. Ook nu is er betrokkenheid en medeweten van het Openbaar Ministerie. Instemming met het drempelbedrag door het Openbaar Ministerie mag worden

verondersteld. Toch zijn de juridische consequenties in het arrest van 21 februari 2023 diametraal anders dan in het arrest van 6 september 2016. Was er in het arrest in 2016 over de ATV-richtlijnen gebondenheid van het Openbaar Ministerie aan de bepalingen omtrent de aanmelding van zaken, in het arrest van 2023 is daarvan bij het protocol AAFD geen sprake meer.

3.

In de afgelopen decennia hebben verschillende bestuursorganen bevoegdheden verkregen om (substantiële) punitieve sancties op te leggen. In het kader van het integrale handhavingsbeleid is de strafrechtelijke inzet niet meer het ultimum remedium, maar wordt deze aanpak toegepast vanuit de gedachte van het optimum remedium. Die samenwerking tussen bestuursorganen en het Openbaar Ministerie is verstandig en noodzakelijk bij een beperkte capaciteit die nu eenmaal een gegeven is. Ingeval van 'de totale handhavingsketen' (paragraaf 1.1. Protocol AAFD) zou het integrale beleid ook aan zowel het bestuursorgaan, in casu de Belastingdienst, als aan het Openbaar Ministerie toerekenbaar dienen te zijn. Dat voorkomt niet alleen dat de rechten van de betrokkenen kunnen worden beperkt door bepaalde beleidsregels uitsluitend in een richtlijn van het bestuursorgaan onder te brengen, maar ook in meer algemene termen doet dit recht aan de totale handhavingsketen. Het is een maatschappelijke en juridische realiteit dat de toezichthouders bij de bestuursorganen intensief samenwerken met het Openbaar Ministerie. Daaruit zou dan ook dienen voort te vloeien dat expliciete uitlatingen over punitieve aspecten door de bestuursorganen geacht moeten te zijn gedaan in overleg en met instemming van het Openbaar Ministerie. Als een inspecteur van de Belastingdienst een belastingplichtige mededeelt dat de aangifte onjuist is, maar dat hij daarvoor niet wordt bestraft, zou een belastingplichtige erop dienen te mogen vertrouwen dat deze mededeling tevens wordt gedaan namens de 'ketenpartner' waardoor een strafrechtelijke vervolging evenmin nog mogelijk is. Ook de tekst van artikel 5:44, tweede lid Awb voedt het vertrouwen dat er overleg is omtrent de punitieve afdoening tussen bestuursorgaan en Openbaar Ministerie. Al ziet die bepaling meer concreet op de situatie waarin het bestuursorgaan wel een boete oplegt, ook in situaties waarin het bestuursorgaan expliciet en onvoorwaardelijk stelt dat er geen boete wordt opgelegd zou mogen worden verwacht dat dit - in het kader van het totale handhavingsbeleid - betekent dat ook van de inzet van het strafrecht geen sprake zal zijn. In zijn arrest van 8 mei 2012, *RvdW* 2012/712, overweegt de Hoge Raad dat voor niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging van een verdachte slechts plaats is in uitzonderlijke situaties: "Zo'n uitzonderlijk geval doet zich voor wanneer de vervolging wordt ingesteld of voortgezet nadat door het openbaar ministerie gedane, of aan het openbaar ministerie toe te rekenen, uitlatingen bij de verdachte het gerechtvaardigde vertrouwen hebben gewekt dat hij niet (verder) zal worden vervolgd.

Aan uitlatingen of gedragingen van functionarissen aan wie geen bevoegdheden in verband met de vervolgingsbeslissing zijn toegekend kan zulk gerechtvaardigd vertrouwen dat (verdere) vervolging achterwege zal blijven evenwel in de regel niet worden ontleend." Als het strafrecht wordt ingezet 'als integraal onderdeel van de handhaving' dat 'in verbinding staat met andere vormen van handhaving, toezicht en nalevingsbevordering, waarbij het strafrecht de andere schakels in de (overheids)handhaving ondersteunt en vice versa, waardoor de handhaving als geheel effectiever wordt' (paragraaf 1.1. Protocol AAFD) mag mijns inziens aan een uitlating van een ketenpartner in het integrale handhavingsbeleid het gerechtvaardigde vertrouwen worden ontleend dat vervolging achterwege zal blijven. Enige steun voor die opvatting kan worden gevonden in het arrest van 3 maart 2015, *NJ* 2015/200, m.nt. F.M.J. Verstijlen, waarin de Hoge Raad een arrest van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden casseerde met het oordeel dat aan een uitlating van een hoofdagent van politie geen vertrouwen kan worden ontleend omtrent het niet verder vervolgen van de zaak omdat 'het openbaar ministerie beslist over het al dan niet bij de rechter aanbrengen van strafbare feiten.' Het hof had moeten onderzoeken of een toezegging was gedaan en of deze aan het Openbaar Ministerie kon worden toegerekend. Ingeval van een integraal handhavingsbeleid mag eerder worden aangenomen dat de toezegging aan het Openbaar Ministerie kan worden toegerekend.

4.

De beleidsregels die gelden voor de aanmelding en keuze voor bestuursrechtelijke of strafrechtelijke handhaving binden niet slechts via de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de beginselen van behoorlijke procesorde, maar vormen ook recht waarop artikel 7 EVRM van toepassing is. De voorzienbaarheid van de wet is een vereiste dat uit dit artikel voortvloeit. Die voorzienbaarheid wordt niet slechts bepaald door de wettelijke bepalingen zelf, maar eveneens door ‘the manner of choice of jurisdictions, as this reflected on the penalty that the offence in question carried.’ (EHRM 22 januari 2013, *NJ* 2014/413, m.nt. J.M. Reijntjes (*Camilleri/Malta*), r.o. 40). Dat vereiste van voorzienbaarheid werkt dus door op de beleidsvrijheid die de ketenpartners kennen bij het formuleren van de richtlijnen voor een integraal (fiscaal) handhavingsbeleid. Als de wet geen normen kent die dicteren of er bestuursrechtelijk of strafrechtelijk wordt bestraft, kan aan het vereiste van de voorzienbaarheid worden voldaan door jurisprudentie of richtlijnen. Als de keuze van het Openbaar Ministerie voor de toepassing van het strafrecht ‘was inevitably subjective and left room for arbitrariness’ dan wordt het voorzienbaarheidsvereiste geschonden, in ieder geval als er evenmin procedurele waarborgen zijn. In de zaak van *Camilleri* had de keuze voor het gerechtelijke gremia door het Openbaar Ministerie gevolgen voor de minimumstraf: zes maanden of vier jaar. Dat in dergelijke gevallen hoge eisen worden gesteld aan het vereiste van voorzienbaarheid ligt voor de hand. Ofschoon er in Nederland niet wordt gewerkt met minimumstraffen, leidt de keuze tijdens het afstemmingsoverleg voor het belastingrecht of het strafrecht evenzeer tot in potentie aanzienlijke verschillen. Gedacht kan worden aan de aard van de straffen, de justitiële documentatie, de maatschappelijke reputatieschade en de ontnemingsvorderingen (die als gevolg van *commune delicten* veelal eveneens kunnen worden uitgevaardigd). Uiteraard biedt het Protocol AAFD enige voorzienbaarheid. In dat kader kunnen echter de ogen niet worden gesloten voor (i) het feit dat de uitzonderingen op het ‘harde’ financiële benadelingsbedrag bijzonder vaag zijn en voor vele verschillende interpretaties ruimte bieden en (ii) er een beroep kan worden gedaan op een wegingscriterium in het Protocol AAFD (in dit geval ‘thematische aanpak’), zonder dat dit criterium behoorlijk bekend wordt gemaakt. Uit het arrest volgt dat deze thematische aanpak zag op negatieve aangiften omzetbelasting en dat er onder meer een ondergrens was afgesproken van € 1.000 bij valse facturen. Het beleid was vastgelegd in een notitie van de FIOD en daarna goedgekeurd door de Stuur- en Weegploeg. Het is niet komen vast te staan dat deze thematische aanpak publiekelijk bekend is gemaakt. In het arrest deed het Openbaar Ministerie een beroep op het feit dat er sprake was van een thematische aanpak waardoor binnen de ‘strakke richtlijnen’ toch vervolgd zou mogen worden. Hoewel in het Protocol AAFD is opgenomen dat er afgeweken kan worden van de daarin opgenomen beleidsregels als er sprake is van een thematische aanpak, is niet duidelijk wanneer van een dergelijke aanpak sprake is als deze niet worden bekendgemaakt aan het publiek. Dat raakt vanzelfsprekend de voorzienbaarheid die in artikel 7 EVRM wordt gewaarborgd. Het is maar de vraag of de Nederlandse rechtspraak op dit punt aan de jurisprudentie van het EHRM voldoet.

Voetnoten

[1.] [Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3](#), p. 138-139.

[2.] Art. 80, tweede lid, AWR is nadien gewijzigd door de Wet van 17 maart 2021 tot aanpassing van enkele wetten ter uitvoering van de Verordening (EU) 2017/1939 van de Raad van 12 oktober 2017 betreffende nauwere samenwerking bij de instelling van het Europees Openbaar Ministerie («EOM») (*PbEU* 2017, L 283) (Invoeringswet EOM), *Stb.* 2021, 155. Deze wijziging is voor de onderhavige zaak niet van belang.

[3.] Vgl. [Kamerstukken II 1954/1955, 4080, nr. 3](#), p. 26-27.

[4.] HR 15 september 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC4311, *NJ* 1987/304.

[5.] Valkenburg merkte naar aanleiding van dit arrest op dat ‘het Openbaar Ministerie zich als het ware zelf bevoegd (kan) maken in fiscale zaken door bepaalde vervolgingshandelingen te verrichten’, zie W.E.C.A. Valkenburg, *Inleiding fiscaal strafrecht*, 4e druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 150.

[6.] Zie het besluit van 23 december 2015, nr. BLKB2015/1429M, *Stcrt.* 2015, 46501. Deze versie van het BBBB is vervangen bij het besluit van 28 juni 2016, nr. BLKB2016/695M, *Stcrt.* 2016, 34921, in werking getreden op 1 juli 2016. Paragraaf 15 BBBB luidt daarin hetzelfde als ten tijde van het tenlastegelegde feit.

[7.] Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271.

[8.] Zie onderdeel 5 Protocol AAFD.

[9.] HR 19 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC8556, *NJ* 1991/119 m.nt. Van Veen en Scheltema, rov. 5.1. Uw Raad verwees in dit arrest naar HR 28 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, *NJ* 1991/118, t.a.v. de Leidraad Administratieve Boeten 1984 (*Stcrt.* 1984, 65). De richtlijn betrof de Richtlijn opsporing en vervolging van belastingdelicten (*Stcrt.* 1985, 15).

[10.] HR 22 februari 2000 ECLI:NL:HR:2000:AA4894, *NJ* 2000/557 m.nt. Schalken, rov. 4.2. Zie voor de richtlijn *Stcrt.* 1993, 75.

[11.] Zie onderdeel 1.1 Protocol AAFD. Zie nader W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, 6e herziene druk, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 255-257; C. Hofman, *Het systeem van sanctionering van fiscale fraude* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 132-133.

[12.] Zie nader F.H.H. Sijbers, FBR.9.5.2.B Aanmeldingsfase, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & A.C. Rijkers (red.), *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer (online, laatst bijgewerkt 12 februari 2022); J. de Blicke e.a. (red.), *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, aantekening 6.1 bij par. 15 BBBB.

[13.] Dat het nadeelbedrag deze drempel niet haalde, stond niet ter discussie.

[14.] Vgl. artikelen 4.81 en 4:84 Awb.

[15.] HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2020.

[16.] Kennisgeving van 12 december 2005, nr. DGB2005/6956M, *Stcrt.* 2005, 247.

[17.] Zie de aanhef van het Protocol AAFD, onder f.

[18.] Zie in andere zin Valkenburg & Van der Werff, *a.w.*, p. 275. Deze auteurs besteden evenwel geen aandacht aan de omstandigheid dat het drempelbedrag van € 20.000 is verhuisd naar de BBBB. Hofman, *a.w.*, p. 154, meent dat een belastingplichtige wanneer het nadeelbedrag minder is dan € 20.000 'van bestuursrechtelijke afhandeling (kan) uitgaan'. Vgl. ook Sijbers, *a.w.*, FBR 9.5.2.C Eerste afstemmingsoverleg.

[19.] Handboek Douane, onderdeel 36.1.28.4 (geraadpleegd op 29 november 2022).

[20.] Vgl. [Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3](#), p. 154.

[*] [Prof.mr.](#) G.J.M.E. de Bont is hoogleraar Belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat te Amsterdam.