

11. Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2020

MR. J.M. SITSEN EN MR. S.A. ECKHARDT

Deze 'kristallen' editie van de Tour – waarin wij wederom de jurisprudentie en ontwikkelingen op het gebied van het fiscale strafrecht de revue laten passeren – beginnen wij met de onvermijdelijke constatering dat indien wordt teruggekeken op het jaar 2020 – naast het feit dat de covid-19-pandemie het nieuws beheerste – ook de Belastingdienst in de schijnwerpers stond in verband met de Toeslagenaffaire. En dat was bepaald niet positief.

De Toeslagenaffaire leidde tot veel terechte ophef alsook tot een aangifte door de twee staatssecretarissen van Financiën ('Fiscaliteit en Belastingdienst' en 'Toeslagen en Douane') van het vermoeden van knevelarij en beroepsmatige discriminatie bij de Belastingdienst.¹ Deze aangifte had betrekking op werkzaamheden van de Belastingdienst, meer in het bijzonder het Managementteam Fraude, het Combiteam Aanpak Facilitators en de Directie Toeslagen (over de periode 2013 tot en met 2017). Mr. Biemond, als onafhankelijk deskundige, onderzocht de openbare stukken rondom de fraudeonderzoeken met de kinderopvangtoeslag en hij adviseerde tot de bedoelde aangifte. Het Openbaar Ministerie liet in de eerste dagen van het jaar 2021 echter weten niet tot een strafrechtelijk onderzoek over te zullen gaan. Hoewel de Toeslagenaffaire tot heel veel ophef en kritiek heeft geleid in 2020, is de Belastingdienst deze lijdensweg bespaard gebleven. De ophef en kritiek rondom de toeslagenaffaire leidde wel tot de val van het kabinet-Rutte III aan het begin van 2021.

Ontwikkelingen in de regelgeving

Ook in 2020 is de relevante regelgeving weer uitgebreid. DAC6, de verplichting om grensoverschrijdende constructies te melden, zou per 1 juli 2020 in werking treden, maar werd in 2020 uitgesteld. Vanwege de gevolgen van de covid-19-pandemie voor het bedrijfsleven, bood de Europese Raad de lidstaten de mogelijkheid om de meldingsplicht per 1 januari 2021 in te laten gaan. Van die uitstelmogelijkheid heeft Nederland gebruikgemaakt.² Dat neemt niet weg dat de meldingsplicht in sommige situaties met terugwerkende kracht per 25 juni 2018 geldt. De Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende construc-

ties werd gepubliceerd.³ Daaruit volgt dat indien een advies of transactie een internationale component heeft, er al snel sprake is van een meldingsplicht, omdat aan de voorwaarden voor een grensoverschrijdende constructie in dat geval veelal voldaan zal zijn. Hoewel DAC6 dus nog daadwerkelijk in werking moest treden, was DAC7 al een feit. Het Richtlijnvoorstel DAC7 werd op 15 juli 2020 gepubliceerd en in december 2020 akkoord bevonden door de lidstaten. Met DAC7 wordt de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn ook van toepassing op digitale platforms. Hierdoor vindt er automatische informatie-uitwisseling plaats van fiscale informatie over de gebruikers van digitale platforms tussen de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten. Na formele goedkeuring door het Europees Parlement en het Europees Economisch Sociaal Comité, dienen lidstaten de regels per 1 januari 2022 te implementeren in nationale wetgeving.

Ook de plannen op het gebied van witwassen kregen in 2020 een vervolg. Het plan van aanpak voor het bestrijden van witwassen en terrorismefinanciering van juni 2019 leidde tot een wetsvoorstel dat voor consultatie werd opengesteld.⁴ Het wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk drie categorieën maatregelen: (i) een verbod op contante betalingen vanaf € 3.000, (ii) maatregelen die het mogelijk maken dat instellingen zoals banken makkelijker gegevens met elkaar kunnen uitwisselen en (iii) maatregelen die ervoor zorgen dat instellingen die moeten voldoen aan de Wwft informatie met elkaar kunnen delen wanneer er bij hun cliënten tekenen zijn van integriteitsrisico's. Het wetsvoorstel is voor advies aan de Raad van State gezonden en eind 2020 bestond het voornemen het wetsvoorstel begin 2021 in te dienen bij de Tweede Kamer.⁵ Ook het afpakken van de

1 Aangifte van 19 mei 2020, te raadplegen via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/19/bijlage-2-aangifte-om>.

2 *Stcrt.* 2020, 35 260.

3 *Stcrt.* 2020, 34 991.

4 <https://www.internetconsultatie.nl/wetplanvanaanpakwitwassen>.

5 Brief ministers van Justitie en Veiligheid en Financiën 2 december 2020, 31 477, 53.

opbrengst van criminaliteit staat in 2020 onverminderd op de agenda. De minister van Justitie en Veiligheid heeft aangekondigd dat een wettelijke regeling voor onder meer 'non conviction based confiscation' wordt voorbereid.⁶ Wij zijn geen voorstander van het idee dat strafrechtelijke confiscatie mogelijk wordt zonder voorafgaande veroordeling.

De Eerste Kamer nam op 23 juni 2020 de Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden aan als gevolg van de vierde Europese anti-witwasrichtlijn.⁷ Het gaat om de registratie van de persoon die de uiteindelijke eigenaar is of die uiteindelijke zeggenschap heeft over een juridische entiteit. Sinds 27 september 2020 is het UBO-register een feit en dienen nieuwe entiteiten opgave te doen van de UBO.⁸ Bestaande entiteiten hebben tot 27 maart 2022 de tijd om aan de registratieplicht te voldoen. Het doel van het register is om financieel-economische criminaliteit tegen te gaan. De administratieve verplichtingen nemen dus alleen maar toe en het niet voldoen aan deze verplichtingen kan leiden tot een bestuurlijke boete en soms zelfs strafrechtelijk ingrijpen.

In de inleiding noemden wij al de aangifte tegen de Belastingdienst naar aanleiding van de Toeslagenaffaire. Het in 2019 gepubliceerde interim-rapport van de commissie-Donner dat daaraan voorafging, kreeg in 2020 een vervolg met het Eindadvies van de Adviescommissie uitvoering toeslagen.⁹ De – meer dan terecht – commotie die naar aanleiding daarvan ontstond, leidde tot een parlementaire onderzaging over de kinderopvangtoeslag. Het verslag van de verhoren die plaatsvonden, met als titel *Ongekend onrecht*, werd halverwege december 2020 uitgebracht. *'De commissie constateert dat bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden. Dit verwijt treft niet alleen de uitvoering – specifiek de Belastingdienst/Toeslagen – maar ook de wetgever en de rechtspraak.'*¹⁰ De kritiek was niet mals en het verslag vormde de aanleiding voor het ontslag van kabinet-Rutte III. Begin 2021 besloot de Tweede Kamer tot een parlementaire enquête naar de Toeslagenaffaire omdat de ondervragingscommissie nog niet alles heeft kunnen onderzoeken. De kous is daarmee derhalve nog (lang) niet af.

Opmerkelijk is dat op dezelfde dag dat de ondervragingscommissie het vernietigende rapport *Ongekend onrecht* aanbood, het Wetsvoorstel gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden door de Tweede Kamer werd aangenomen.¹¹ Hoewel in het rapport nog werd geconstateerd dat de menselijke maat te eenvoudig uit het oog werd

verloren, mede vanwege het gebruik van algoritmes, biedt de Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden een juridische grondslag om persoonsgegevens systematisch te delen en te verwerken, waaronder profilering. Het gaat om de samenwerking tussen private partijen en bestuursorganen. In de motie van 19 januari 2021 is de regering echter verzocht de Wet gegevensverwerking door samenwerkingsverbanden in te trekken. Gelet op de bevindingen over de Toeslagenaffaire is de vraag opgekomen of de wet wel zo een goed idee is.¹² Het is de vraag waar de motie toe zal leiden, maar het komt ons wenselijk voor dat grondig bekeken wordt of invoering van deze wet wel opportuun is.

Détournement de pouvoir

In eerdere Tours kwamen al uitspraken aan de orde waarin sprake was van samenloop van de inzet van het strafrecht met procedures tegen informatiebeschikkingen vanwege een vermeende schending van de informatieverplichtingen.

In navolging van rechtbank Overijssel¹³ verklaarde hof Arnhem-Leeuwarden het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk in de vervolging wegens schending van de fiscale informatieplicht in de situatie dat met betrekking tot dézelfde informatie reeds een informatiebeschikking is afgegeven. De rechtmatigheid van de informatiebeschikking was onderwerp van een fiscale procedure. Het hof oordeelde dat het niet ondenkbaar is dat het in een geval als dit onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd is dat het Openbaar Ministerie, ondanks de lopende fiscaalrechtelijke procedure, een opsporingsonderzoek en een vervolging start wegens het niet voldoen van de informatieplicht, terwijl de rechtmatigheid van de informatiebeschikking wordt aangevochten. *'Daarbij valt te denken aan een geval waarin onredelijk gebruik van fiscaal procesrecht wordt gemaakt – de informatieplichtige die puur handelt uit traineringsoverwegingen – of een geval waarin een reëel gevaar bestaat dat hangende de bezwaar- en beroepsprocedure de opgevraagde informatie wordt weggemaakt.'* Daarvan was in dit geval echter geen sprake zodat het hof tot het oordeel kwam dat: *'het onder deze omstandigheden instellen en voortzetten van de vervolging van verdachte, waardoor zonder rechtvaardiging ernstig is tekortgedaan aan diens recht op een effectieve rechtsbescherming in de fiscale procedure, onverenigbaar is met de beginselen van een goede procesorde en in het bijzonder het beginsel van een redelijke en billijke belangenafweging.'*¹⁴

Deze nuancering is op zich te volgen, maar de redenering zou naar onze overtuiging moeten zijn dat een informatiebeschikkingsprocedure de informatieverplichtingen schorst. In dat geval is er dus geen sprake van schending

6 Zie bijv. de Brief van de minister van Justitie en Veiligheid van 20 november 2020.

7 Kamerstukken I 2019/20, 33, 8.

8 Stb. 2020, 339.

9 Commissie-Donner, *Omzien in verwondering 2*, 2020.

10 *Ongekend onrecht*, Verslag parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag, p. 7.

11 Kamerstukken II 2020/21, 35 447, A.

12 Kamerstukken II 2020/2021, 35 510, 27.

13 Rb. Overijssel 4 maart 2019, ECLI:NL:RBVE:2019:1013.

14 Hof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:7628.

van de informatieverplichtingen en kan strafrechtelijke vervolging niet worden ingezet.

Hoewel de volgende uitspraak van hof 's-Hertogenbosch er één betreft van de belastingrechter, willen wij deze niet onvermeld laten gelet op het een-tweetje tussen het Openbaar Ministerie en de inspecteur, dat door de (belasting) rechter werd afgestraft.¹⁵ Nadat de inspecteur op basis van het belastingverdrag geen informatie had gekregen van de autoriteiten in Hongkong, vroeg het Openbaar Ministerie om dezelfde informatie op basis van het rechtshulpverdrag. De informatie die op basis van dit verdrag wordt verkregen, mag alleen in belastingprocedures worden gebruikt als dit in het rechtshulpverzoek staat vermeld. In casu had het Openbaar Ministerie dat niet vermeld. Toch werd de informatie uit Hongkong op basis van art. 55 AWR met de inspecteur gedeeld en door de inspecteur gebruikt ter onderbouwing van een navorderingsaanslag en een boete. Een dergelijke handelwijze druist in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, aldus hof 's-Hertogenbosch. Het hof liet de stukken buiten beschouwing. Opmerkelijk is dat het hof zich niet alleen uitlaat over het handelen van de inspecteur, maar ook over het Openbaar Ministerie. Het hof merkt het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie en de inspecteur bij de Belastingdienst aan als overheid als geheel:

'Aan dit oordeel doet niet af dat de handelwijze, welke het Hof niet passend acht voor een behoorlijk handelende overheid en die onder alle omstandigheden ontoelaatbaar is, is verricht door het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, terwijl de Inspecteur deze informatie van laatstgenoemde instantie op (nationaalrechtelijk) bevoegde wijze heeft verkregen, namelijk op basis van artikel 55 van de AWR. Bij toepassing van het "zozeer indruist"-criterium dient immers gekeken te worden naar de handelwijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen, hetgeen tot gevolg heeft dat het ene overheidsorgaan nadelige gevolgen (uitsluiting van bewijsstukken) kan ondervinden door de handelwijze van een ander overheidsorgaan.'

Wij juichen het toe dat de belastingrechter in dit geval het onoorbare handelen van een ander bestuursorgaan in de beoordeling omtrent de toelaatbaarheid van stukken betreft.

Vormverzuimen – art. 359a Sv

Rechtbank Rotterdam kwam in de zogeheten Sumo-zaak niet tot het oordeel dat het OM niet-ontvankelijk was, maar deelde wel een ferme tik uit wegens vormverzuimen. De rechtbank vond dat er aanleiding was *'om een forse gevangenisstraf aan de verdachte op te leggen, ware het niet dat het openbaar ministerie de integriteit van het geding in gevaar heeft gebracht door te trachten de verdediging te*

weerhouden van het voeren van verweren omtrent de documentaire'.¹⁶

Van het onderzoek naar de Sumo-restaurants werd een documentaire gemaakt over het werk van de FIOD. De documentairemakers kregen ongeclausuleerd inzage in de opsporingsgegevens – die moeten worden aangemerkt als verstrekkingen in de zin van de Wet politiegegevens – waarvoor een wettelijke grondslag ontbrak. De gang van zaken rondom de documentaire openbaarde zich naar aanleiding van mediaberichten; het OM had de documentaire stil willen houden tot na het vonnis van de rechtbank. Dat rekende de rechtbank het Openbaar Ministerie zwaar aan en liet oplegging van een straf of maatregel (art. 9a Sr) achterwege:

'Erger is evenwel dat de officier van justitie het bestaan van de documentaire en daarmee de verstrekkingen die daaraan ten grondslag hebben gelegen, met opzet buiten de strafzaak heeft willen houden. Dat verzuim is onherstelbaar.'

Niet specifiek voor het fiscale strafrecht, maar in het algemeen, geldt dat vormverzuimen door de strafrechter kunnen worden 'afgestraft'. Art. 359a Sv heeft nadere uitwerking gekregen in de jurisprudentie waarbij – indien niet kan worden volstaan met de enkele constatering dat vormen zijn verzuimd – drie gevolgen aan vormverzuimen kunnen worden verbonden. Eind 2020 vulde de Hoge Raad het beoordelingskader aan, maar achtte terughoudendheid geboden gelet op de modernisering van het Wetboek van Strafvordering. Ingrijpende wijzigingen bevat het arrest van 1 december 2020 daarom niet.¹⁷ Voor niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie hoeft niet meer *'te worden vastgesteld dat de betreffende inbreuk op het recht op een eerlijk proces doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte heeft plaatsgevonden'*. De Hoge Raad nam de focus van het EHRM over, nu het moet gaan om een onherstelbare inbreuk op het recht op een eerlijk proces – die niet op een aan de eisen van een behoorlijke en effectieve verdediging beantwoordende wijze is of kan worden gecompenseerd – waardoor de procedure als geheel niet eerlijk is. Daarnaast maakte de Hoge Raad in het eerdere overzichtsarrest uit 2013 nog een onderscheid in drie categorieën waarin bewijsuitsluiting aan de orde kan komen. Naast de categorie waarin schending van art. 6 EVRM direct aan de orde is (categorie 1), neemt de Hoge Raad de eerder als tweede en derde categorie aangeduide gevallen nu samen. Het gaat dan om de gevallen waarin art. 6 EVRM niet rechtstreeks aan de orde is, maar waarbij het gaat om schending van een ander strafvorderlijk voorschrift of rechtsbeginsel. Wanneer sprake is van een ernstige schending van een ander voorschrift of rechtsbeginsel dan art. 6 EVRM, *'dan kan onder omstandigheden toepassing van bewijsuitsluiting noodzakelijk worden geacht als rechtsstatelijke waarborg en als middel*

15 Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351.

16 Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585.

17 HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889.

om met de opsporing en vervolging belaste ambtenaren te weerhouden van onrechtmatig optreden en daarmee als middel om te voorkomen dat vergelijkbare vormverzuimen in de toekomst zullen plaatsvinden’.

Kwaliteitsdelict

Begin 2020 werd een belangrijk arrest gewezen door de Hoge Raad over de vraag wie als pleger in de zin van art. 69 lid 2 AWR kan worden aangemerkt.¹⁸ Het arrest bespreken wij reeds in de Tour 2019. Kort gezegd oordeelde de Hoge Raad dat alleen de belastingplichtige zelf als pleger kan worden aangemerkt. Wel hintte de Hoge Raad erop dat andere betrokkenen door middel van de deelnemingsvarianten van art. 47 tot en met 51 Sr of valsheid in geschrift kunnen worden vervolgd. De positie van de belastingadviseur werd later in het jaar door de Hoge Raad nog verduidelijkt. In september herhaalde de Hoge Raad zijn eerdere overwegingen ten aanzien van de vraag wie als pleger een verwijt kan worden gemaakt wegens het onjuist of onvolledig doen van een ‘bij belastingwet voorziene aangifte’. Op basis daarvan kwam de Hoge Raad tot de volgende conclusie:

‘Gelet hierop getuigt het oordeel van het hof dat de verdachte – die als belastingadviseur/consulent opzettelijk onjuist aangiftes inkomstenbelasting heeft gedaan “voor de in de bewezenverklaring genoemde belastingplichtige personen” – kan worden aangemerkt als “degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doet” als bedoeld in artikel 69 lid 2 AWR, van een onjuiste rechtsopvatting.’¹⁹

Er kan geen misvatting meer over bestaan: de belastingadviseur die onjuiste aangiften indient voor zijn cliënt(en) kan niet als pleger van het doen van een onjuiste aangifte strafrechtelijk een verwijt worden gemaakt. Het Openbaar Ministerie zal moeten uitwijken naar de deelnemingsvarianten of andere (commune) delicten.

De lijn uit het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 2020 werd door rechtbank Amsterdam doorgetrokken naar het niet voeren van de vereiste administratie als bedoeld in art. 68 lid 1 onder d. jo. 69 AWR. De rechtbank merkte ook dit delict aan als kwaliteitsdelict: ‘Ook deze strafbaarstelling richt zich immers tot degene die op grond van de belastingwet verplicht is tot het voeren van de vereiste administratie en dat is in het onderhavige geval alleen [naam levenspartner], handelend onder de naam Juristenkantoor [verdachte]. Verdachte kan niet als pleger worden aangemerkt, omdat hij niet op grond van de AWR verplicht is tot het voeren van die administratie.’²⁰ Helemaal goed liep het voor de verdachte echter niet af: hij werd veroordeeld voor het doen plegen van het niet voeren van een deugdelijke

administratie. Ook hier kunnen de deelnemingsvarianten mitsdien uiteraard door het Openbaar Ministerie worden ingeroepen.

De tipgeverszaak

De tipgeverszaak, waaraan wij al in zoveel Tours woorden wijdden, werd in 2019 verwezen naar hof Amsterdam. Dit hof behoeft echter geen inhoudelijk oordeel te vellen maar besliste overeenkomstig het door partijen gesloten compromis.²¹ Een eindoordeel over de bruikbaarheid van het van deze tipgever verkregen bewijs zal er dus niet komen.

Una via-beginsel

Een verdachte aan wie in eerste aanleg nog een taakstraf van 72 uur werd opgelegd vanwege het niet of niet tijdig doen van aangiften inkomstenbelasting, tekende met succes hoger beroep aan op grond van het una via-beginsel. De advocaat-generaal vorderde zelf niet-ontvankelijkheidsverklaring van het Openbaar Ministerie, hetgeen hof Den Haag volgde: ‘Het hof heeft vastgesteld dat “terzake van de feiten” die aan de verdachte ten laste zijn gelegd, voor de aanslagjaren 2014 en 2015 aan hem verzuimboeten zijn opgelegd.’²² Kennelijk was in eerste aanleg over het hoofd gezien dat voor dezelfde feiten al verzuimboeten waren opgelegd. Het is opmerkelijk dat het hof er aan te pas moest komen, terwijl het una via-beginsel bij uitstek in dit soort situaties toepassing vindt: als er beboeting heeft plaatsgevonden, is voor datzelfde feit bestraffing door de strafrechter in beginsel niet mogelijk.

In de hiervoor reeds aangehaalde uitspraak over het Sumo-concern werd door de verdediging van de natuurlijke persoon ook een beroep gedaan op het una via-beginsel/ne bis in idem-beginsel. Daartoe werd aangevoerd dat er een vaststellingsovereenkomst (VSO) was gesloten met de Belastingdienst waarin een bestuurlijke boete is begrepen. Rechtbank Rotterdam oordeelde dat de verdachte niet met de rechtspersonen uit het concern kan worden vereenzelvigd, omdat hij in meerdere rechtspersonen slechts een minderheidsbelang had. Daarnaast stelde de rechtbank vast dat, al zou de bestuurlijke boete uit de VSO ook betrekking hebben op de inkomstenbelasting van de natuurlijke persoon, ‘dan nog is sprake van andere juridische personen, namelijk de verdachte als privépersoon die een bestuurlijke boete heeft betaald tegenover de verdachte als feitelijke leidinggever binnen het [naam concern] die strafrechtelijk terecht staat.’²³ Om een geslaagd beroep op het ne bis in idem-beginsel te kunnen doen is het vereist dat het om – naar hun juridische aard – dezelfde feiten ten aanzien van dezelfde (rechts)personen gaat waarvoor reeds bestraffing heeft plaatsgevonden. Dit kan er evenwel toe leiden dat een

18 HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:121.

19 HR 15 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1372.

20 Rb. Amsterdam 8 juli 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:3311.

21 Hof Amsterdam 2 december 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3218.

22 Hof Den Haag 14 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1532.

23 Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585.

(rechts)persoon wel tweemaal wordt geraakt maar de strafbare gedraging is dan net een andere.

Eerder haalden wij jurisprudentie aan waaruit volgt dat aansprakelijkstelling ingevolge de Invorderingswet niet kan leiden tot een geslaagd beroep op het una via-beginsel. Dat de invordering van belastingschulden in die zin niet relevant is, getuige ook het oordeel van rechtbank Rotterdam dat in maart 2020 werd geveld: *‘Het feit dat de Belastingdienst verschuldigde, nog niet betaalde belasting aan het invorderen is bij de verdachte, staat een strafrechtelijke vervolging niet in de weg.’*²⁴ Invordering van belastingschulden kan dus niet op één lijn worden gesteld met een boete en alleen in het geval dat van beboeting sprake is, kan een beroep worden gedaan op het una via-beginsel.

Administratieplicht

Het niet op orde hebben van de administratie kan strafrechtelijke gevolgen hebben. Uit een vonnis van rechtbank Amsterdam blijkt dat ook op de directeur de verplichting rust om ervoor te zorgen dat de administratie op orde is. Zoals hiervoor reeds opgemerkt, zal – nu de administratieplicht rust op de vennootschap zelf – een deelnemingsvariant moeten worden ingeroepen, hetgeen in dit geval ook tot een veroordeling leidde. *‘De stellingen van verdachte die ertoe strekken dat hij niet goed is in het voeren van een administratie en onbekend is met de fiscaliteit brengen geen verandering in bovenstaande oordelen. Als directeur en feitelijke leidinggever van een rechtspersoon behoort dit tot zijn verantwoordelijkheid.’*²⁵

Opzet

In de zaak die voorlag bij hof Amsterdam werd geoordeeld dat het vereiste opzet ontbrak:

*‘(...) wat betreft de omzet van september 2009 [gaat het (JS/SE)] om een incidentele situatie en moet voor mogelijk worden gehouden dat de onjuiste aangifte omzetbelasting over het tijdvak september 2009 bij vergissing niet is gedaan. Er was naar het oordeel van het hof binnen [BV 1] geen beleid, werkproces of feitelijke gang van zaken waarmee een aanmerkelijke kans bestond dat opzettelijk onjuiste aangifte omzetbelasting werd gedaan én die kans willens en wetens is aanvaard.’*²⁶

Het inschakelen van een adviseur maakt niet dat de rechter niet toetst of men zelf tekort is geschoten. Rechtbank Amsterdam toetste aan de hand van de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad of bij de belastingplichtige zelf – eventueel naast opzet of grove schuld van de adviseur – opzet of grove schuld aanwezig is geweest.²⁷ Daarbij kan van

belang zijn of de belastingplichtige de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Nog afgezien van het feit dat de verdachte ook zelf over enkele kwartalen nihilaangiften omzetbelasting voor de bv had gediend, bracht de handelwijze van de verdachte ten opzichte van de adviseur de rechtbank tot de conclusie dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet: hij informeerde de boekhouder niet over welke uitgaven zakelijk dan wel privé waren, hij voerde geen enkele controle uit en hij stuurde aanmaningen van de Belastingdienst ongeopend door naar de boekhouder. Hij werd veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan het niet tijdig en het onjuist doen van aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting en het feitelijk leidinggeven aan het niet voldoen aan de verplichting tot het voeren van een administratie, alsook voor het onjuist doen van zijn eigen aangifte inkomstenbelasting.

Rechtbank Amsterdam sprak een rechtspersoon vrij van het opzettelijk onjuist/onvolledig doen van belastingaangiften en van valsheid in geschrift, omdat er geen sprake is van opzet. De rechtbank betrok daarbij onder meer de adviezen die het bedrijf had ingewonnen van het advocatenkantoor gespecialiseerd in internationale btw-kwesties. Ook was er geen communicatie aangetroffen waaruit naar voren kwam dat op oneigenlijke grond het 0%-tarief zou zijn toegepast. De rechtbank concludeerde: *‘Op basis van de verrichte inspanningen, het ingewonnen advies en het ontbreken van contra-indicaties is niet bewezen dat opzettelijk onjuiste belastingaangiften zijn ingediend of dat de belastingaangiften opzettelijk valselijk zijn opgemaakt.’*²⁸ Indien iemand poogt het goed te doen en daartoe zelfs deskundigen inschakelt, maar het is niet goed, wil dat zeggen dat er niet opzettelijk onjuist wordt gehandeld. Dat is niet meer dan logisch.

AAFD-protocol

De verdediging stelde in een strafzaak dat niet (verifieerbaar) is gebleken dat het Openbaar Ministerie aan het AAFD-protocol had getoetst alvorens tot vervolging over te gaan. Hof Amsterdam overwoog dat het Openbaar Ministerie wat betreft het ten laste gelegde art. 225 Sr niet gehouden was het AAFD-protocol toe te passen, nu dit protocol niet ziet op feiten die in het Wetboek van Strafrecht strafbaar zijn gesteld.²⁹ Het AAFD-protocol ziet op fiscale delicten en niet op commune delicten.

Nagenoeg nooit slaagt een verweer dat gestoeld is op het AAFD-protocol. Ook rechtbank Oost-Brabant ging voorbij aan het verweer dat niet voldaan zou zijn aan de vereisten voor strafrechtelijke vervolging in geval van een lager nadeelbedrag dan € 100.000, namelijk een vermoeden van opzet en het voldoen aan één of meerdere van de aanvullende wegingscriteria. De rechtbank oordeelde: *‘Nu jegens*

24 Rb. Rotterdam 6 maart 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:2233.

25 Rb. Amsterdam 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031.

26 Hof Amsterdam 3 juni 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1453.

27 Rb. Amsterdam 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031.

28 Rb. Amsterdam 10 juni 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2944.

29 Hof Amsterdam 4 november 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2976.

*verdachte niet alleen het vermoeden van overtreding van de Algemene Douanewet was gerezen, maar ook van het begaan van andere delicten, kon gelet op het AAFD-protocol besloten worden om de zaak aan te melden voor strafrechtelijke afhandeling.*³⁰ Er was voldaan aan het extra criterium ‘Combinatie van delicten’. Deze uitspraak bevestigt wat ons betreft dat het AAFD-protocol maar zelden in de weg staat aan strafrechtelijke vervolging, indien de autoriteiten het opportuun vinden om daartoe over te gaan. Of daarmee het kaf van het koren wordt gescheiden voor wat betreft zaken die zich daadwerkelijk lenen voor strafrechtelijke afdoening, is maar de vraag.

Pleitbaar standpunt

Ten tijde van het afronden van de Tour 2019 was de conclusie van A-G Niessen³¹ reeds verschenen, maar moest het arrest van de Hoge Raad in die zaak nog worden gewezen. De A-G concludeerde dat een stellingname ten aanzien van een feitelijke kwestie geen pleitbaar standpunt kan vormen. Het oordeel van de Hoge Raad dienaangaande luidde: ‘*Van een pleitbaar standpunt als hiervoor in 3.1.4 bedoeld kan uitsluitend worden gesproken indien het een standpunt over de interpretatie van het (fiscale) recht betreft, dus om een – geheel of gedeeltelijk – rechtskundig standpunt. Daaronder is mede te begrijpen de rechtskundige duiding van de feiten.*’³² Ook herhaalde de Hoge Raad de – niet onbelangrijke – overweging dat indien de rechtbank de belastingplichtige (geheel of gedeeltelijk) op rechtskundige gronden in het gelijk stelt, de volgende instantie dient uit te gaan van een pleitbaar standpunt. Naar onze overtuiging volgt uit dit arrest dat feitelijkheden nog steeds een rol kunnen spelen bij een pleitbaar standpunt maar dat deze ten minste gepaard dienen te gaan met rechtskundige argumenten.

Het pleitbaar standpunt is bij uitstek een onderwerp waar het strafrecht en fiscaal recht samenkomen. Daarvan geeft ook de volgende casus blijk, waarin zowel een fiscale procedure aanhangig is over de naheffingsaanslag omzetbelasting als een strafzaak tegen de feitelijk leidinggever. In cassatie in de strafzaak loopt het niet goed af voor de feitelijk leidinggever en blijft het oordeel van hof Amsterdam (strafkamer) dat geen sprake is van een pleitbaar standpunt in stand.³³ De op de notariële afrekening door de verkoper verschuldigde btw was niet afgedragen, terwijl de verschuldigdheid van dit btw-bedrag voortvloeit uit art. 37 Wet OB. Uit de hofuitspraak volgt dat de verdediging (slechts) aanvoerde (overigens voor het eerst in hoger beroep) dat sprake zou zijn van een objectief gezien pleitbaar standpunt. Onderkend werd dat er geen sprake was van een subjectief pleitbaar standpunt. Gesteld werd dat een belastbare prestatie zou ontbreken op grond van art. 31 Wet OB en de vrijstelling van art. 11 lid 1 sub a Wet OB van toepassing zou zijn,

hetgeen tot het objectieve pleitbare standpunt zou moeten leiden. Deze argumenten werden afgewezen. De nota van afrekening vervulde de functie van factuur en op grond van art. 37 Wet OB had mitsdien omzetbelasting moeten worden aangegeven. ‘*(...) een andersluidend (objectief gezien) pleitbaar standpunt ontbreekt.*’ Door het niet opnemen van de in rekening gebrachte omzetbelasting in de aangifte, heeft het hof terecht kunnen oordelen dat geen beroep kon worden gedaan op een pleitbaar standpunt, aldus de Hoge Raad.

Ontneming

In een ontnemingsprocedure bij hof ’s-Hertogenbosch werd door de verdediging aangevoerd dat over de inkomsten die zijn aangemerkt als wederrechtelijk verkregen voordeel reeds een bedrag van € 356.085 aan belasting is betaald. Het bedrag aan belasting diende volgens de verdediging in mindering te komen op het te ontnemen voordeelbedrag. Het hof ging daar niet in mee, nu het zich daar niet toe bevoegd achtte en wees op de executiefase voor een oplossing:

*‘(...) alhoewel het hof begrip heeft voor de onder het kopje “Standpunt van de verdediging” weergegeven namens betrokkene beschreven situatie zoals deze zich in onderhavige zaak voordoet, het hof bij de vaststelling van de omvang van de betalingsverplichting geen rekening zal houden met de belastingheffing over het bedrag van het door de betrokkene wederrechtelijk verkregen voordeel. (...) Het hof overweegt hierbij dat, indien in de executiefase (wederom) blijkt dat de eerder door de betrokkene betaalde inkomstenbelasting niet te verrekenen is met het door hem in verband met de ontnemingsmaatregel te betalen bedrag, de betrokkene een verzoek tot matiging van het te betalen bedrag ex artikel 6:6:26 van het Wetboek van Strafvordering kan indienen, zodat via die weg mogelijk alsnog wordt bewerkstelligd dat de betrokkene niet tweemaal dezelfde belasting betaalt en rekening kan worden met alle (financiële) omstandigheden waarin betrokkene alsdan verkeert en naar verwachting in de toekomst zal verkeren.’*³⁴

Niet ter discussie lijkt – terecht – te staan dat de belastingheffing over de te ontnemen inkomsten op enige wijze ongedaan zal worden gemaakt. De betrokkene is daarvoor echter aangewezen op de Belastingdienst dan wel op de executiefase en kan daarvoor niet terecht bij de strafrechter die de ontnemingsmaatregel oplegt, hetgeen voor de betrokkene moeilijk te bevatten zal zijn.

De Hoge Raad oordeelde begin 2021: ‘*Het in deze overweging bedoelde fiscale mechanisme – dat meebrengt dat de rechter bij de bepaling van het als wederrechtelijk verkregen voordeel in aanmerking te nemen bedrag geen rekening houdt met de belastingheffing – berust op de veronderstelling dat het bedrag dat de betrokkene als wederrechtelijk*

30 Rb. Oost-Brabant 10 november 2020, ECLI:NL:RBOBR:2020:5522.

31 Concl. A-G 2 september 2019, ECLI:NL:PHR:2019:859.

32 HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:970.

33 HR 6 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1504.

34 Hof ’s-Hertogenbosch 29 oktober 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3367.

verkregen voordeel kan worden ontnomen ook bij die betrokkene in de belastingheffing is, of kan worden, betrokken. (...), is namens de betrokkene echter aangevoerd dat niet de betrokkene maar [B] B.V. vennootschapsbelasting verschuldigd is geworden. Het op voornoemd fiscaal mechanisme gebaseerde oordeel van het hof dat die bij [B] B.V. ontstane belastingsschuld niet in aanmerking behoeft te worden genomen bij de schatting van het door de betrokkene verkregen wederrechtelijk voordeel is daarom zonder nadere motivering niet begrijpelijk.³⁵ Met de vennootschapsbelasting die een andere vennootschap verschuldigd is, lijkt in dit geval mitsdien wel rekening te moeten worden gehouden.

Rechtbank Noord-Holland koos – in tegenstelling tot hof 's-Hertogenbosch in de voorgaande uitspraak – wel voor een pragmatische insteek bij het opleggen van de ontnemingsmaatregel.³⁶ De rechtbank stelde de omvang van het wederrechtelijk verkregen voordeel vast op € 789.753,82 maar stelde de betalingsverplichting vast op nihil gezien de draagkracht van de veroordeelden. Gelet op de hoge leeftijd viel niet meer te verwachten dat zij in de toekomst economische activiteiten zouden ontplooiën waardoor de draagkracht er wel zou zijn om te voldoen aan een hogere betalingsverplichting. De rechtbank benadrukte dat de draagkracht in beginsel pas aan de orde komt in de executiefase, maar ziet in deze zaak kennelijk aanleiding de uitzondering toe te passen:

'In beginsel moet de draagkracht aan de orde worden gesteld in de executiefase. De draagkracht kan alleen dan met vrucht in de ontnemingsprocedure aan de orde worden gesteld, als aanstonds duidelijk is dat de veroordeelde op dat moment en in de toekomst geen draagkracht heeft of zal hebben. De rechtbank is van oordeel dat een dergelijke uitzonderlijke situatie zich in deze zaak voordoet. Het is aanstonds duidelijk geworden dat de huidige draagkracht van veroordeelde en [medeveroordeelde 1] niet toereikend is en hun redelijkerwijs te verwachten toekomstige draagkracht ook niet toereikend zal zijn om een aan hen op te leggen betalingsverplichting te kunnen voldoen.'

Art. 74 AWR waarborgt dat ontneming in geval van een veroordeling voor fiscale delicten niet mogelijk is. De wetgever heeft daarmee beoogd dat het instrumentarium van de belastingwet wordt gebruikt om het belastingnadeel in te vorderen. De Hoge Raad liet een arrest van hof Amsterdam in stand, waarin een ontnemingsmaatregel was opgelegd aan een verdachte die – bij eendaadse samenloop – was veroordeeld voor valsheid in geschrift en bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. De Hoge Raad oordeelde dat art. 74 AWR in dit geval terecht niet was toegepast met de volgende motivering: *'Het hof heeft geoordeeld dat artikel 74 AWR niet aan ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel in de weg staat, omdat de betrokkene zich*

*niet alleen aan een fiscaal delict, maar ook aan "valsheid in geschrift" heeft schuldig gemaakt. In dat verband heeft het overwogen dat het wederrechtelijk verkregen voordeel van de betrokkene correspondeert met de opbrengst van de door hem voor zijn diensten in rekening gebrachte prijs en niet met het belastingnadeel.'*³⁷ In dit geval was er geen weg via het belastingrecht om het nadeel te herstellen, waardoor de strafrechter die taak op zich nam. Dat is in het licht van de wetgeschiedenis en het doel van de bepaling te begrijpen, maar verhoudt zich minder goed tot een strikte opvatting van de wettekst. De vraag is wat ons betreft of een dusdanige ruime uitleg van art. 74 AWR toekomt aan de rechter of dat deze is voorbehouden aan de wetgever.

Deelnemingsvarianten

Plegen

De arresten van de Hoge Raad in 2020 over het kwaliteitsdelict (hiervoor reeds genoemd), leiden tot de conclusie dat alleen de belastingplichtige zelf het delict van art. 69 lid 2 AWR kan plegen. Voor de strafrechtelijke vervolging van alle andere betrokkenen zullen mitsdien de deelnemingsvarianten of commune delicten moeten worden ingeroepen.

Medeplegen/medeplichtigheid

Hof 's-Hertogenbosch zette het beoordelingskader over medeplegen in 2020 nog eens helder uiteen. De conclusie dat de verdachte in dit geval daadwerkelijk als medepleger kan worden aangemerkt, is echter summierder gemotiveerd: *'Het hof is op basis van bovenstaande feiten en omstandigheden van oordeel dat zowel [verdachte] als [medeverdachte 7] bij onderhavig feit zijn betrokken, en wel in de vorm van medeplegen.'*³⁸ Naar onze overtuiging moet de verdachte hierdoor zelf op zoek waar de nauwe en bewuste samenwerking met anderen en intellectuele en/of materiële bijdrage van de verdachte uit heeft bestaan. Dat kan niet de bedoeling zijn.

Voor de verdachte die tegen vergoeding – vanwege een samenwerking met 'Chinezen' – vennootschappen oprichtte en bankrekeningen opende en aan derden afstond, kreeg het strafrechtelijk onderzoek een goed einde. Hij werd vrijgesproken van het medeplegen en het medeplichtig zijn aan een grootschalige internetoplichting. *'Er zijn evenwel geen aanwijzingen dat de verdachte bij het oprichten van de vennootschappen en het openen van de bankrekeningen van plan was om wie dan ook te gaan oplichten of wetenschap had van het feit dat de vennootschappen en de bankrekeningen gebruikt zouden gaan worden voor (internet)oplichtingen.'*³⁹ De nauwe en bewuste samenwerking ontbrak volgens rechtbank Limburg. Ook kon niet worden vastgesteld dat het oprichten van vennootschappen en openen van bankrekeningen gedaan is met het (voorwaardelijk) opzet om anderen in de gelegenheid te stellen de

35 HR 12 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:1.

36 Rb. Noord-Holland 2 december 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:10112.

37 HR 3 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1716.

38 Hof Den Bosch 10 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3898.

39 Rb. Limburg 9 maart 2020, ECLI:NL:RBLIM:2020:1890.

oplichting te begaan. Voor medeplichtigheid volgde mitsdien ook vrijspraak.

Feitelijk leidinggeven

Dat niet alleen de administratieve vastlegging, maar ook de feitelijke situatie van belang is, vindt bevestiging in het volgende vonnis van rechtbank Rotterdam. De rechtbank kwam tot het oordeel dat de vader van verdachte de feitelijk leidinggevende was van de rechtspersoon. De situatie van de zoon is door de rechtbank als volgt omschreven: *‘Ook overigens zijn in het dossier geen bewijsmiddelen aanwezig waaruit kan worden afgeleid dat de verdachte (mede) feitelijk leiding heeft gegeven aan de ten laste gelegde handelingen van de rechtspersonen. Weliswaar was hij gedurende de periode van bijna een jaar bestuurder en enig aandeelhouder van WW, maar uit bovengenoemde verklaringen komt steeds naar voren dat dit slechts een functie op papier betrof en dat zijn vader die functie in werkelijkheid vervulde.’*⁴⁰ Ook van het medeplegen wordt de zoon vrijgesproken, omdat er geen bewijs is voor een nauwe en bewuste samenwerking tussen vader en zoon.

Hof Amsterdam liet zich uit over het opmaken van valse doelgroepverklaringen die werden verstrekt aan werkgevers. Het hof kwam tot het oordeel dat de gedragingen kunnen worden toegerekend aan de vof en beantwoorde vervolgens de vraag of de verdachte feitelijk leiding heeft gegeven aan die strafbare feiten bevestigend. Bij die beoordeling betreft het hof dat er valse doelgroepverklaringen waren aangetroffen in de laptop en op de computer van de verdachte. Uit het onderzoek aan de computer kon bovendien worden opgemaakt dat een aantal verklaringen voor het laatst was gewijzigd door de verdachte. Ook blijkt uit e-mails dat het verdachte was die de verklaring doorstuurde naar de persoon, die de verklaring kon doorsturen naar de werkgevers. *‘Op grond van deze feiten en omstandigheden komt het hof tot het oordeel dat de verdachte feitelijk bij het valselyk opmaken en het gebruik maken van de valse doelgroepverklaringen betrokken is geweest en dat zijn opzet bovendien op dat opmaken en gebruik maken gericht is geweest.’*⁴¹

In het geval waar hof Amsterdam zich over boog, was de verdachte in kwestie verantwoordelijk voor het opmaken van verkoopfacturen en inzamelen van inkoopfacturen. Met grote vertraging leverde hij deze facturen aan bij de boekhouder, die in opdracht van verdachte btw-aangiften indiende. De boekhouder baseerde deze aangiften op schattingen en stelposten. Als later de benodigde administratie was ontvangen, corrigeerde de boekhouder het verschil met suppletieaangiften. De verdachte werd veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan het onjuist en onvolledig doen van aangiften omzetbelasting. Het feit dat de verdachte enig aandeelhouder is, wordt als enige omstandigheid expliciet benoemd:

*‘De verdachte was enig aandeelhouder van de holding, die op haar beurt enig aandeelhouder was van [onderneming 2]. Gelet hierop en op de hiervoor omschreven feiten en omstandigheden is het hof van oordeel dat de verdachte feitelijk leiding heeft gegeven aan de verboden gedragingen.’*⁴²

Strafrechtelijke vs. fiscaalrechtelijke beoordeling

Over een aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2015 speelde zowel een strafzaak als een fiscale procedure. Strafrechtelijk gaat het om de vraag of de aangifte niet of niet binnen de termijn zou zijn gedaan. Hof Amsterdam sprak de verdachte vrij, omdat in het verweerschrift van de fiscus, dat door de advocaat-generaal is toegezonden aan het hof, andere data worden genoemd voor wat betreft de termijn voor het doen van aangifte dan in de strafzaak aan de orde zijn. Het hof concludeerde: *‘Gelet op de hiervoor genoemde onduidelijkheid (voor zover al een van beide varianten juist is) kan niet genoegzaam worden vastgesteld dat de verdachte zich schuldig heeft gemaakt aan het ten laste gelegde onder feit 2, zodat hij hiervan dient te worden vrijgesproken.’*⁴³ Sprake was van een aanmaning waarin een (laatste) termijn was gegeven voor het doen van aangifte. Het is die termijn die vervolgens geldend is. Deze uitspraak bevestigt dat elementen uit de fiscale procedure van cruciaal belang kunnen zijn in de (aanverwante) strafzaak.

Strekkingseisen

Rechtbank Amsterdam kwam tot het oordeel dat weliswaar was voldaan aan het strekkingsvereiste omdat sprake was van een ondeugdelijke administratie hetgeen ertoe leidde dat deze geen grondslag heeft kunnen vormen voor het bepalen van de omzet en daarmee ook niet als basis heeft kunnen dienen voor het doen van aangiften omzetbelasting, maar dat niet voldaan was aan het strekkingsvereiste met betrekking tot de aangiften omzetbelasting zelf. De ondeugdelijke administratie heeft per definitie tot gevolg dat er ook geen juiste aangiften kunnen worden gedaan, echter als gevolg van die ondeugdelijke administratie kan niet voor iedere afzonderlijke aangifte worden beoordeeld of er een benadelingsbedrag is geweest en hoe hoog dit bedrag dan is geweest. *‘Dit staat aan bewezenverklaring van het strekkingsvereiste van artikel 69 Awr in de weg, zodat ten aanzien van de aangiften niet alle vereiste bestanddelen van het ten laste gelegde bewezen kunnen worden verklaard. Verdachte wordt daarom vrijgesproken van het onder 1 eerste deel ten laste gelegde doen plegen van het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting.’* aldus rechtbank Amsterdam.⁴⁴ Dat is op zich een fraai oordeel maar de rechtbank veroordeelde wel voor het doen plegen van het niet voeren van een deugdelijke administratie en valsheid in geschrift.

40 Rb. Rotterdam 28 januari 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:713.

41 Hof Amsterdam 17 augustus 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2285.

42 Hof Amsterdam 9 september 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2433.

43 Hof Amsterdam 4 november 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2977.

44 Rb. Amsterdam 8 juli 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:3311.

Dit laatste omdat de aangiften vanwege de ondeugdelijke administratie per definitie gebaseerd zijn op onjuiste bedragen en daarmee vals zijn. Hoewel de aangifte wellicht niet overeenstemt met de werkelijkheid en in die zin vals is, is er een tendens waar te nemen waarin commune feiten zoals valsheid in geschrift en witwassen als ‘vangnet’-bepalingen fungeren voor de fiscale delicten. Dat is naar ons idee geen wenselijke ontwikkeling.

Na zestien jaar procederen werd een verdachte uiteindelijk door de Hoge Raad vrijgesproken van het (feitelijk leidinggeven aan het) onjuist of onvolledig doen van aangiften omzetbelasting. Het ging om de verkoop van prepaidtelefoonkaarten die in Nederland (met btw) werden ingekocht en zouden zijn verkocht (zonder btw) in België, terwijl de telefoonkaarten feitelijk in Nederland werden verkocht. Met deze constructie zou zijn beoogd de afdracht van de btw over de verkopen te ontlopen. Fiscaal kwam de bv goed weg en bleven de naheffingsaanslagen in verband met de afgetrokken voorbelasting niet in stand. Volgens de resolutie die toen van kracht was, werden prepaidtelefoonkaarten aangemerkt als vrijgestelde waardepapieren en behoefde er bij de verkoop – ook in Nederland – dus geen omzetbelasting berekend te worden. Die constatering brengt de Hoge Raad tot het volgende oordeel: *‘Daarvan uitgaande kunnen de door het hof vastgestelde feiten het oordeel dat in de in de bewezenverklaring bedoelde aangiften een te laag bedrag aan in aanmerking te nemen belasting is vermeld, niet dragen. De vaststelling dat in de aangiften ter zake van een (ander) deel van de door de verdachte verkochte telefoonkaarten wel een bedrag aan af te dragen omzetbelasting is vermeld volstaat daartoe immers niet, ook niet in samenhang met de omstandigheid dat door de verdachte over de inkoop van telefoonkaarten betaalde omzetbelasting in zijn aangiften in vooraf trek is gebracht.’*⁴⁵ De strafkamer van de Hoge Raad kwam – gelet op het oordeel van de belastingrechter – tot het oordeel dat er in dit geval geen belastingnadeel is, dus dat ook niet bewezen kan worden dat de aangiften ertoe strekten dat te weinig belasting werd geheven. Een mooi arrest waarop de verdachte wel erg lang moest wachten.

Samenloop art. 225 Sr en art. 69 AWR

Een betoog dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk diende te worden verklaard in de vervolging omdat ingevolge het bepaalde in art. 69 lid 4 AWR vervolging ter zake van art. 225 lid 2 Sr is uitgesloten, ging logischerwijs niet op in een zaak waarin een verdachte werd verweten dat hij valse facturen heeft overgelegd in het kader van een door hem ingediend bezwaarschrift tegen een naheffingsaanslag. *‘Deze gedraging valt niet binnen de in artikel 69, eerste en tweede lid, AWR genoemde strafbare handelingen ter zake het niet (binnen de termijn) dan wel onjuist of onvolledig*

*doen van “een bij de belastingwet voorziene aangifte”. Artikel 69, vierde lid, AWR is mitsdien niet van toepassing is.’*⁴⁶

Dat de vervolgingsuitsluiting van art. 69 lid 4 AWR alleen van toepassing is op art. 225 lid 2 Sr (het gebruikmaken van een vals geschrift) en niet ter zake van art. 225 lid 1 Sr (het vervalsen van een geschrift), blijkt ook nog eens uit de conclusie van advocaat-generaal Paridaens.⁴⁷ Het hof was tot de volgende bewezenverklaring gekomen: *dat ‘facturen vals zijn opgemaakt en in de administratie van [A] zijn opgenomen (feit 2), en dat vervolgens twee van de in de bewezenverklaring van feit 2 genoemde facturen aan een medewerker van de belastingdienst ter beschikking zijn gesteld (feit 3). Het onder 2 bewezenverklaarde heeft het hof, conform de bedoeling van de steller van de tenlastelegging, aangemerkt als overtreding van art. 225, eerste lid, Sr en het onder 3 bewezenverklaarde als overtreding van art. 68 jo art. 69 AWR’.* Het valselijk opmaken van de facturen is ten laste gelegd en bewezen verklaard op grond van art. 225 lid 1 Sr. Het gebruik van de valse facturen richting de Belastingdienst is ten laste gelegd en bewezen verklaard op grond van art. 68 jo. 69 AWR. De vervolgingsuitsluitingsgrond is dus niet omzeild volgens de advocaat-generaal en de Hoge Raad deed de zaak af met art. 81 RO.⁴⁸

Tenlastelegging

Een tenlastelegging waarop ‘slechts’ een selectie van aangiften is vermeld, leidt veelal tot de vraag hoe moet worden omgegaan met eventuele overige (vergelijkbare) aangiften. In een arrest uit 2010 schetste de Hoge Raad drie situaties waarin niet ten laste gelegde feiten bij de strafoplegging kunnen worden betrokken, kort gezegd in het geval waarin i) sprake is van een door de verdachte erkend *ad informandum* gevoegd feit waarvoor het Openbaar Ministerie geen strafvervolging zal instellen, ii) het feit kan worden aangemerkt als omstandigheid waaronder het bewezen verklaarde is begaan, dan wel iii) wanneer sprake is van een onherroepelijke veroordeling en het feit dient ter nadere uitwerking van de persoonlijke omstandigheden van de verdachte. Daarbij overwoog de Hoge Raad ook nog dat het grootschalige karakter van het delict, welk karakter op grond van de terechtzitting aannemelijk moest worden, als relevante omstandigheid voor de straftoemeting, kan worden meegenomen. In de literatuur wordt het grootschalige karakter als relevante omstandigheid ook wel aangeduid als de vierde categorie.

Het ‘grootschalige karakter’ stond centraal in een arrest uit 2014, maar daarmee was de onduidelijkheid in de fiscale strafrechtpraktijk nog niet opgelost. Veelvuldig werd dan ook nog steeds het verweer gevoerd dat niet ten laste gelegde aangiften ten onrechte in de straftoemeting waren betrokken. Dat maakte dat de Hoge Raad – tien jaar later –

46 Hof Amsterdam 4 november 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2976.

47 Concl. A-G Paridaens, 23 september 2020, ECLI:NL:PHR:2020:813.

48 HR 10 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1758.

45 HR 17 maart 2020, ECLI:NL:HR:2020:374.

een arrest wees over het betrekken in de straftoemeting van 23 niet ten laste gelegde aangiften, terwijl er slechts voor negen aangiften een bewezenverklaring was uitgesproken. Het nadeel dat verband hield met de negen aangiften die wél op de tenlastelegging vermeld stonden, bedroeg € 150.000. Het hof ging bij de strafoplegging echter uit van een fiscaal nadeel van ruim € 400.000, omdat daarbij ook de andere 23 aangiften waren betrokken. De Hoge Raad liet deze werkwijze in stand:

*'Een en ander in aanmerking genomen, heeft het hof de 23 aangiften waarop de bewezenverklaring geen betrekking had, kennelijk beschouwd als omstandigheden waaronder het bewezenverklaarde feit is begaan. Dat oordeel getuigt in het licht van hetgeen hiervoor onder 2.3 is overwogen niet van een onjuiste rechtsopvatting.'*⁴⁹

Door deze benadering van de Hoge Raad ontstaat er een 'risico' dat het Openbaar Ministerie slechts de aangiften uitkiest voor de tenlastelegging die het meest eenvoudig te bewijzen zijn. Als die lat eenmaal is gehaald, kunnen ook de overige aangiften in het kader van de straftoemeting worden meegenomen. Voor die aangiften gelden de bewijsregels dan niet. Als gevolg van deze rechtspraak dient de verdediging er rekening mee te houden dat er ook ten aanzien van de niet ten laste gelegde aangiften verweer zal moeten worden gevoerd. Daar waar het ten laste leggen van een 'selectie' van de aangifte voortkwam uit de wens van een pragmatisch insteek, komt dit de procesefficiëntie niet ten goede. De verdachte kan er niet meer vanuit gaan dat enkel en alleen de aangiften in de tenlastelegging het onderwerp van de procedure vormen en zal zich ten aanzien van 'alles' dat in het dossier zit – dat overigens wel voorgehouden moet worden – moeten verweren. Dat de betreffende aangiften niet op de tenlastelegging staan, maakt voor de verdachte in kwestie geen verschil: hij ziet deze potentieel allemaal terug in de straf, ten aanzien waarvan het benadelingsbedrag leidend blijft. De overweging 'dat met het betrekken van deze 32 belastingaangiften in de strafmaat ervan mag worden uitgegaan dat geen vervolging meer zal plaatsvinden ten aanzien van de 23 niet in de tenlastelegging genoemde belastingaangiften' is 'the bare minimum': het had er nog eens bij moeten komen dat dat niet het geval zou zijn geweest!

Wij voelen dan ook meer voor de overweging van A-G Knigge: 'De niet tenlastegelegde misdrijven werkten bij de vaststelling van het belastingnadeel ten volle mee, met als gevolg dat de als "omstandigheden waaronder" aangemerkte misdrijven bij de strafoplegging veel zwaarder wogen dan de bewezenverklaarde feiten.'⁵⁰ In het onderhavige geval werd een nadeelbedrag van € 250.000 aan niet ten laste gelegde feiten meegenomen en een bedrag van € 150.000 voor de ten laste gelegde feiten. Door het meenemen van de niet ten laste gelegde feiten schrijven de

LOVS-richtlijnen geen negen tot twaalf maanden gevangenisstraf, maar twaalf tot achttien maanden gevangenisstraf voor. Het hof kwam in dit geval tot een gevangenisstraf van vijftien maanden, waarvan vijf maanden voorwaardelijk, welke straf door de Hoge Raad vanwege schending van de redelijke termijn in cassatie met een maand werd verminderd. De conclusie is dus gerechtvaardigd dat de niet ten laste gelegde feiten tot een significant zwaardere straf hebben geleid.

Een verdachte kan slechts een strafrechtelijk verwijt worden gemaakt van het niet doen van de vereiste aangifte na afloop van de door de inspecteur bij aanmaning gestelde termijn voor het alsnog doen van die aangifte. In de zaak die voorlag aan hof 's-Hertogenbosch was die termijn 12 november 2015. Omdat de ten laste gelegde periode op het tijdsbestek dat daarvoor is gelegen zag, immers op of omstreeks 1 september 2015, althans in de periode van 1 mei 2015 tot en met 11 november 2015, werd de verdachte vrijgesproken.⁵¹ De officier van justitie moet zijn tenlastelegging mitsdien secuur formuleren.

Ook volgde vrijspraak voor het opzettelijk onjuist doen van een aangifte in een arrest van hof Amsterdam. Voor het tijdvak september 2009 was de (maandelijkse) aangifte omzetbelasting niet binnen de termijn gedaan. De inspecteur legde een naheffingsaanslag met verzuimboete op. Daarna deed de bv alsnog digitaal aangifte, waarna de inspecteur bij beschikking de naheffingsaanslag en verzuimboete verminderde. Op de tenlastelegging staat primair (het feitelijk leidinggeven aan) het onjuist doen van de aangifte omzetbelasting voor het tijdvak september 2009 en subsidiair (het feitelijk leidinggeven aan het gebruikmaken van de valse aangifte omzetbelasting september 2009. De officier van justitie ving op beide punten bot. Het primaire feit kan verdachte niet verweten worden, omdat 'de op 21 december 2009 te laat ingediende aangifte omzetbelasting over het tijdvak september 2009 niet [JS/SE: kan] gelden als "een bij de belastingwet voorziene aangifte" als bedoeld in artikel 69, tweede lid (oud), van de AWR. Daarom kan niet worden bewezen hetgeen de verdachte primair is ten laste gelegd, zodat hij hiervan moet worden vrijgesproken.'⁵² Ook voor het subsidiaire feit volgde vrijspraak, vanwege het gebrek aan opzet. In dat kader is relevant dat fiscaal de alsnog ingediende aangifte omzetbelasting werd begrepen als een bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag en de verminderingsbeschikking als uitspraak op bezwaar. De verdediging stelde dat het onderdeel 'aangifte omzetbelasting' in de tenlastelegging niet kan worden bewezen, omdat het een bezwaarschrift is. Die redenering volgde het hof Amsterdam niet: 'Dat de aangifte van 21 december 2009, als gevolg van louter processuele omstandigheden, niet geldt als "een bij de belastingwet voorziene aangifte" betekent dan ook niet dat verdachte moet worden vrijge-

49 HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896.

50 Concl. A-G Knigge, 18 februari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:139.

51 Hof 's-Hertogenbosch 11 februari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:421.

52 Hof Amsterdam 3 juni 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1453.

sproken van het gebruik van “een aangifte omzetbelasting over de periode september 2009”.

Daarnaast voerde de verdediging aan dat een bezwaarschrift volgens de Hoge Raad geen bewijsbestemming heeft, waardoor niet tot een veroordeling voor het subsidiaire feit zou kunnen worden gekomen. Ook die vlieger gaat volgens het hof niet op: *‘Een aangifte omzetbelasting, waarin geen standpunten worden ingenomen maar louter opgave wordt gedaan, heeft in het maatschappelijke verkeer een bewijsbestemming. De aangifte omzetbelasting is door [BV 1] ook als zodanig bedoeld en als zodanig gedaan. (...) Het ingediende geschrift, te weten de “aangifte omzetbelasting september 2009” is – in overeenstemming met de rechtsregels die in het bestuursrecht gelden – opgevat als een bezwaarschrift tegen de door de Inspecteur over september 2009 ambtshalve opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting van 25 november 2009. Die procesrechtelijke omstandigheid ontnemt dat geschrift echter niet zijn bewijsbestemming.’*

Voor het primaire feit is de aangifte dus geen aangifte in de zin van de belastingwet, voor het subsidiaire feit is de aangifte juist wel een aangifte (en geen bezwaarschrift). Dat lijkt een tegenstrijdige redenering van het hof. Wij maken hieruit op dat het hof een veroordeling niet op zijn plaats vond en er niets voor voelde om fiscale fouten/vergingingen strafrechtelijk te corrigeren door middel van het delict valsheid in geschrift. Een benadering die wij van harte toejuichen.

Inkeer

Een persoon in kwestie was door de rechtbank veroordeeld voor gewoontewitwassen in verband met in het buitenland aangehouden banktegoeden. Na (een tweede) melding van deze buitenlandse tegoeden door de betrokkene bij de Belastingdienst, volgden verzoeken om informatie en navorderingsaanslagen. Een toelichting op de opbouw en herkomst van dit vermogen werd aan de inspecteur bij de Belastingdienst noch later bij de FIOD gegeven. In de strafzaak deed de verdediging een beroep op de inkeerregeling uit art. 69 lid 3 AWR en verzocht om analoge toepassing voor wat betreft witwassen. Aan de beoordeling van het verzoek om toepassing bij een witwas-verdenking kwam hof 's-Hertogenbosch niet toe, omdat het eerst toetste of wel voldaan was aan art. 69 lid 3 AWR en het doek toen reeds viel voor de verdachte: *‘Op grond van het voorgaande stelt het hof vast dat de verdachte, ondanks dat zij daartoe meermaals door de fiscus is verzocht, geen enkele toelichting heeft gegeven op de aanvangswaarde van haar verzwegen Zwitserse bankrekening. Om die reden is de verdachte niet overeenkomstig het bepaalde in artikel 69, derde lid, van de AWR op de juiste wijze ingekeerd, aangezien zij niet alsnog volledige inlichtingen heeft verschaft. (...) Reeds om deze reden komt de verdachte geen geslaagd beroep toe op analoge toepassing van de vervolgingsuitsluitingsgrond.’*⁵³ De argumenten dat de verdachte – gelet

op het verbod op zelfincriminatie – niet gehouden zou zijn tot het geven van een verklaring over de herkomst van het vermogen, werden door het hof terzijde geschoven. Deze uitspraak laat wederom zien dat de openheid die wordt verlangd ingeval een geslaagd beroep kan worden gedaan op de inkeerregeling (óók ingeval van een verdenking van witwassen) heel ver gaat. Openheid van zaken bij sameloop van een informatietraject bij de fiscus en een strafrechtelijk onderzoek, is eigenlijk moeilijk denkbaar (zonder dat sprake zal zijn van zelfincriminatie). In dit geval was er ook fiscaal geprocedeerd over de vraag naar de herkomst van het vermogen. De uitspraak van rechtbank Gelderland (ECLI:NL:RBGEL:2018:4168), die wij bespraken in de Tour 2018, raakte volgens het hof de strafzaak niet:

‘Hoewel in het fiscale onderzoek aan de verdachte (achteraf bezien) onterecht een informatiebeschikking is opgelegd met daarin de sommatie om alsnog een verklaring te geven over de herkomst van het buitenlandse vermogen en er dienaangaande door de fiscus vragen zijn gesteld aan [partner verdachte], de partner van verdachte, stelt het hof vast dat er hierdoor geen enkel bewijsmateriaal is verkregen dat door of vanwege de officier van justitie in de onderhavige strafprocedure is ingebracht. De verdachte heeft immers geen enkele verklaring gegeven voor de herkomst van haar vermogen op de Zwitserse bankrekening, zodat van enig nadeel voor de verdachte geen sprake is.’

De vraag is wat de uitkomst zou zijn geweest als de verdachte wel een verklaring zou hebben gegeven ten aanzien van de herkomst van het vermogen. Dan zou door de verdediging bepleit moeten worden dat de verklaring tegenover de fiscus niet in de strafzaak mag worden gebruikt, maar de vraag is of het ‘wissen’ van de verklaring de positie van de verdachte – in de strafzaak – optimaal waarborgt.

Andere delicten - criminele organisatie

Uit een vonnis van rechtbank Overijssel blijkt dat handelingen die onderdeel uitmaken van één en dezelfde ‘fraude’, strafrechtelijk meerdere verwijten kunnen opleveren, ook naast een veroordeling wegens deelname aan een criminele organisatie:

‘Uit de inhoud van de bewijsmiddelen volgt naar het oordeel van de rechtbank dat het feitelijke en gewenste doel van de organisatie in eerste instantie het plegen van btw-fraude was. Om dat algemene doel te kunnen realiseren zijn valse verkoopfacturen/receipts en andere valse documenten opge maakt om de werkelijke kopers buiten beeld te houden. Daarbij is naast het plegen van valsheid in geschrift ook gehandeld in strijd met de Wwft door het verstrekken van onjuiste en/of onvolledige informatie. Voorts is aannemelijk dat de door btw-fraude verkregen gelden telkens weer zijn ingezet voor het aankopen van auto's bij [bedrijfsnaam 1], gelet op onder meer de daarmee verbonden onafgebroken stroom aan contante betalingen in grote coupures, zodat ook sprake is van het witwassen van door misdrijf verkre-

53 Hof 's-Hertogenbosch 11 februari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:404.

gen gelden. Gelet op de omvang van de btw-fraude en de lange periode waarin de btw-fraude is gepleegd, is naar het oordeel van de rechtbank sprake van gewoontewitwassen. Al deze handelingen zijn, mede gelet op hun vergaande onderlinge samenhang, als oogmerk van de organisatie aan te merken.⁵⁴

In het bijzonder voor de straf maakt het verschil of de rechter (ook) veroordeelt voor deelname aan een criminele organisatie. Hierdoor ontstaat wel (ten minste de schijn van) een 'en, en, en'-benadering. In essentie gaat het om dezelfde fraude maar zowel voor de losse onderdelen van de fraude als voor het overkoepelende plaatje in de vorm van deelname aan een criminele organisatie wordt veroordeeld – en gestraft.

Andere delicten – witwassen

Het in de jurisprudentie ontwikkelde '6-stappenplan' bij witwassen is ook in 2020 veelvuldig toegepast. Bij afwezigheid van een specifiek gronddelict dient er sprake te zijn van een vermoeden van witwassen op basis van feiten en omstandigheden. Van een witwasvermoeden is overigens al snel sprake. In geval van een vermoeden van witwassen, mag een concreet, min of meer verifieerbare en op voorhand niet hoogst onwaarschijnlijke verklaring van de verdachte worden verlangd. Alleen als de verdachte daarin slaagt, is het aan het Openbaar Ministerie om nader onderzoek te doen naar de herkomst van het voorwerp. Het antwoord op de vraag wanneer de verklaring van de verdachte de lat haalt, blijft wat ons betreft een subjectief oordeel van de rechter. Rechtbank Limburg oordeelde bijvoorbeeld dat de verklaring van de verdachte over 500-eurobiljetten het vermoeden van witwassen onvoldoende ontzenuwde. De verklaring, dat de biljetten verband hielden met contant betaalde huursommen, werd volgens de rechtbank door het dossier weerlegd. Dat leidde tot het oordeel dat 'het niet anders kan zijn dan dat deze biljetten – middellijk of onmiddellijk – uit enig misdrijf afkomstig zijn.'⁵⁵

Niet zelden dient zich bij witwassen van gelden de vraag aan welke bedragen uit misdrijf afkomstig zijn en is er sprake van vermenging van legaal en illegaal vermogen. De Hoge Raad tikte hof Arnhem-Leeuwarden op de vingers, aangezien in cassatie met succes wordt geklaagd over het oordeel van het hof dat 'alle niet verantwoorde omzet' van het bedrijf was aangemerkt als 'uit misdrijf verkregen'. Het hof had namelijk ook vastgesteld dat het om ongeveer de helft van de omzet zou gaan die niet is verantwoord en niet in de heffing van de vennootschapsbelasting en omzetbelasting is betrokken. Tot cassatie leidde het middel echter niet: 'Het kan echter niet tot cassatie leiden, nu de hiervoor weergegeven omstandigheden, ook los van de door het hof getrokken conclusie, voldoende grond bieden voor de vaststelling dat – overeenkomstig hetgeen is bewezenver-

klaard – "een aanzienlijk geldbedrag" kan worden aangemerkt als uit enig misdrijf afkomstig.'⁵⁶ Het nadeelbedrag vormt een wezenlijk element bij de oplegging van de straf. Door de zaak op deze wijze af te doen, komt dit echter geenszins naar voren. Het is geen uitzondering dat de Hoge Raad een zaak niet terugwijst/verwijst, als de opgelegde straf maar binnen de wettelijke marges is. Dat zal moeilijk te rijmen zijn met de beleving van de verdachte voor wie de straf één van de meest – zo niet de – belangrijk(st)e uitkomst(en) is van de procedure.

Andere delicten – omkoping en schending ambtsgeheim

Twee medewerkers van de Belastingdienst werden strafrechtelijk ter verantwoording geroepen en veroordeeld tot gevangenisstraffen van tien en acht maanden, waarvan twee maanden voorwaardelijk.⁵⁷ Naast werkzaam bij de Belastingdienst waren zij ook verbonden aan een belastingadvieskantoor. Rechtbank Rotterdam vatte de werkwijze als volgt samen: 'De werkwijze van de verdachte en de medeverdachte [naam medeverdachte] houdt in dat zij hun functie bij de belastingdienst onder andere gebruiken om bezwaarschriften van klanten van hun advieskantoor Belasthink af te doen. (...) In dit geval kan het niet anders dan dat het doorsturen van het bezwaarschrift door de verdachte aan [naam medeverdachte] geen toeval was; daaruit vloeit voort dat de verdachte moet hebben geweten dat [naam 7] een klant was van Belasthink en dat de verdachte wetenschap heeft gehad dat hij hielp bij ongeoorloofd gedrag.' De medeverdachte vroeg hier een vergoeding van € 500 voor. Beiden werden veroordeeld voor schending ambtsgeheim en (mede)plichtigheid bij ambtelijke corruptie. De verdachte aan wie tien maanden gevangenisstraf werd opgelegd, werd (ook) nog veroordeeld voor het onjuist doen van zijn eigen aangiften inkomstenbelasting en valsheid in geschrift. In de aangiften had hij donaties in aftrek gebracht, waarvan de kwitanties in strijd met de waarheid waren opgemaakt. De vorderingen tot het opleggen van een beroepsverbod werden in beide zaken afgewezen, met de volgende motivering: 'De verdachte is inmiddels ontslagen bij de Belastingdienst en heeft geen vrijelijke toegang meer tot de systemen van de Belastingdienst om de daaruit voortvloeiende informatie aan te wenden voor zijn huidige werkzaamheden als belastingadviseur. Bovendien zijn de feiten al weer van geruime tijd geleden en ook dat maakt een beroepsverbod niet langer passend.'

Straffen

Hof 's-Hertogenbosch overwoog in 2019 en thans in 2020 in ongeveer gelijklopende overwegingen dat – hoewel in de tenlastelegging een selectie van de onjuiste aangiften omzetbelasting en loonheffingen is gespecificeerd – bij de strafstof-

54 Rb. Overijssel 25 augustus 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:2759.

55 Rb. Limburg 9 maart 2020, ECLI:NL:RBLIM:2020:1889.

56 HR 15 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1377.

57 Rb. Rotterdam 9 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6161 en ECLI:NL:RBROT:2020:6162.

meting rekening kan worden gehouden met het nadeel dat is ontstaan als gevolg van het indienen van alle zich in het dossier bevindende onjuiste aangiften omzetbelasting en loonheffing. *‘De verdachte is immers in het vooronderzoek over alle aangiften, dus meer dan de in de tenlastelegging gespecificeerde aangiften, gehoord en ter terechtzitting in hoger beroep zijn alle aangiften in de tenlastegelegde periode aan de verdachte voorgehouden, waarna hij ter zake van het opzettelijk onjuist indienen van al die aangiften in de gelegenheid is gesteld een verklaring af te leggen. Het hof stelt in dit verband voorts vast dat de modus operandi bij het doen van de onjuiste aangiften telkens dezelfde was.’*⁵⁸ Het benadelingsbedrag op basis van de bewezen verklaarde aangiften bedraagt € 1.605.111 maar het hof houdt rekening met het totale benadelingsbedrag van € 2.225.240.

Deze uitspraak van hof 's-Hertogenbosch is geweest na het arrest van de Hoge Raad, dat wij eerder in deze Tour bespraken, waarin is geoordeeld dat alle aangiften in het dossier, ook als deze niet ten laste zijn gelegd, mee kunnen wegen bij de hoogte van de straf. Dit leidt er ook toe dat alertheid op de vraag welke aangiften zich in het dossier bevinden ten opzichte van hetgeen op de tenlastelegging is vermeld, geboden is. De verdachte zal zich daar ook op moeten voorbereiden; deze dienen immers wel te worden voorgehouden en de verdachte moet de mogelijkheid hebben om daarop te reageren. Maar hoe werkt dit dan uit in geval een verdachte zich beroept op zijn zwijgrecht en überhaupt geen verklaring aflegt? Mogen dan alle aangiften die hem zijn voorgehouden, worden meegenomen bij de straftoemeting? Wij vreezen van wel.

Dat niet alleen de feitelijke handelingen bij de oplegging van een straf of maatregel relevant zijn maar dat ook de (proces)houding door de rechter wordt meegewogen, is op zich geen nieuws. Hof Arnhem-Leeuwarden rekende de verdachte haar houding zwaar aan, hetgeen terugkwam in de overwegingen omtrent de oplegging van de straf:

*‘Uit de bewezenverklaarde feiten blijkt dat verdachte niet of nauwelijks enige boodschap heeft gehad aan regels en wetten en – als zij daarop wordt aangesproken – zich presenteert als iemand die van niets weet en geen enkele verantwoordelijkheid neemt of wil dragen voor haar handelen. (...) De komst van de deurwaarder die beslag kwam leggen overviel haar zo dat zij in de hectiek aan een werknemer opdracht gaf met een Audi A5 weg te rijden. Door zo brutaal te handelen gaf zij aan maling te hebben aan de deurwaarder en het beslag. (...) Dat verdachte wat betreft de hennepkwekerij tegen beter weten in blijft volhouden dat zij daarvan geen weet heeft gehad, past bij haar ontkenkende houding en het niet willen aanvaarden van verantwoordelijkheid voor eigen handelen. Het hof rekent haar dit in hoge mate aan.’*⁵⁹

Het hof legde mede gelet op de proceshouding een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van acht maanden op.

Dat de LOVS-richtlijnen slechts richtlijnen zijn, en dat een rechter daarvan kan en mag afwijken, blijkt uit een vonnis van rechtbank Overijssel. De rechtbank legde een (onvoorwaardelijke) gevangenisstraf van 36 maanden op, terwijl de richtlijnen bij een nadeelbedrag van € 773.864 een gevangenisstraf van 18 tot 24 maanden indiceren. Het ging om een grootschalige belastingfraude, waarbij de verdachte gebruikmaakte van katvangers en zich onder andere namen bekendmaakte richting de Belastingdienst, andere instanties en katvangers. De rechtbank vond de hogere straf nodig, vanwege onder meer *‘de langdurige periode waarin de strafbare feiten zijn begaan, de berekenende rol die de verdachte heeft gespeeld, waarbij verdachte ervoor waakte dat niet hij, maar de katvangers tegen de lamp zouden lopen, het gebrek aan medewerking aan het onderzoek en de – uiterst brutale – recidive. (...) De rechtbank houdt bij de strafoplegging rekening met de proceshouding van verdachte, die kennelijk nog altijd weigert verantwoordelijkheid te nemen voor zijn laakbare handelen.’*⁶⁰

Het gebruik van een stroman *‘met als doel om zelf op de achtergrond te blijven en op die manier zijn eigen handelen te verdoezelen’* alsook de volharding in zijn ontkenkende verklaring, rekende ook rechtbank Zeeland-West-Brabant een verdachte zwaar aan. De accijnsfraude waarmee € 1.559.817 is ontdoken, wordt bestraft met vijftien maanden gevangenisstraf, welke straf drie maanden is verminderd wegens schending van de redelijke termijn.⁶¹

Dat fiscale kennis door de rechters in de overwegingen rondom de straf wordt meegenomen, is sinds jaar en dag een feit. *‘De rechtbank neemt verdachte het plegen van deze misdrijven in het bijzonder kwalijk, omdat van hem als fiscale professional een hoge mate van integriteit en professionaliteit mag worden verwacht.’*⁶² De verdachte had in zijn aangifte inkomstenbelasting over 2012 de waarde van een ligboxenstal als nihil opgegeven en de verkoopopbrengst van de stal in zijn aangifte over 2013 niet opgegeven. *‘Mede gelet op de omstandigheid dat verdachte beroepshalve als adviseur werkzaam is op het gebied van belastingen, bedrijfseconomie en subsidies’*, legde de rechtbank – naast een taakstraf van 160 uren – een voorwaardelijke gevangenisstraf van twee maanden op.

In 2019 – welke uitspraak in 2020 werd gepubliceerd – werd een financieel deskundige door de rechtbank Overijssel veroordeeld tot een gevangenisstraf van tien maanden, waarvan vier maanden voorwaardelijk.⁶³ Ook mocht hij gedurende de proeftijd van twee jaar geen werkzaamheden verrichten op financieel-administratief terrein. Hij had zich

60 Rb. Overijssel 3 december 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:4151.

61 Rb. Zeeland-West-Brabant 16 oktober 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:5162.

62 Rb. Overijssel 19 oktober 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:3433.

63 Rb. Overijssel 9 september 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:5292.

58 Hof 's-Hertogenbosch 15 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3870.

59 Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:5054.

zes jaren schuldig gemaakt aan het plegen van belasting-fraude bij het doen van aangiften omzetbelasting met een nadeel van € 158.670.

Rechtbank Overijssel overwoog dat een onvoorwaardelijke gevangenisstraf op zich gerechtvaardigd zou zijn ten aanzien van de verdachte die met zijn contractingbureau Roemeense werknemers uitleende, maar onvolledige aangiften omzetbelasting indiende en geen loonheffing afdroeg. De rechtbank legde echter een taakstraf van 240 uren op. *'Dit geeft verdachte de mogelijkheid de schulden te kunnen blijven afbetalen. Een onvoorwaardelijke gevangenisstraf zal ook het (jonge) gezin van verdachte zwaar treffen. Aangezien verdachte niet eerder soortgelijke feiten heeft gepleegd houdt de rechtbank daar ook rekening mee.'*⁶⁴ Dat op deze wijze daadwerkelijk rekening wordt gehouden met de feiten en omstandigheden waarin de verdachte verkeert, juichen wij van harte toe.

Art. 12 Sv

Tot slot mag in de Tour 2020 de beschikking van de raadkamer van het hof Den Haag niet onvermeld blijven. De raadkamer verklaarde het beklag tegen de beslissing van het Openbaar Ministerie om de (voormalig) voorzitter van de raad van bestuur van ING niet te vervolgen, gegrond.⁶⁵ Begin 2016 was het strafrechtelijk onderzoek Houston naar ING aangevangen, waarna het Openbaar Ministerie en ING begin september 2018 een transactie sloten. Onder meer Stichting Onderzoek Bedrijfs Informatie (SOBI) diende daarop een klacht in wegens het niet vervolgen van de voormalig ING-topman. Het hof kwam tot het oordeel dat er *'voldoende aanknopingspunten zijn voor een succesvolle strafvervolging van beklaagde als feitelijke leidinggevende van de door ING gepleegde strafbare feiten'* en dat die strafvervolging ook opportuun is. Daarbij neemt het hof het volgende in aanmerking:

'Het hof acht het van belang dat in een openbaar strafproces de norm wordt bevestigd dat ook bestuurders van een bank niet vrijuit gaan als zij feitelijke leiding hebben gegeven aan verboden gedragingen. De burger moet kunnen zien dat ook dergelijk handelen door de overheid niet wordt geaccepteerd.'

Wij maken hier een duidelijk standpunt van het hof uit op, namelijk dat een voorbeeld moet worden gesteld dat natuurlijke personen in topfuncties er niet zonder kleerscheuren van afkomen als het bedrijf over de strafrechtelijke schreef gaat. Of in die situaties vervolging altijd opportuun is, is de vraag. Strafrecht dient het *ultimum remedium* te blijven. De gevoelens van de politiek en maatschappij spelen naar onze overtuiging een wel heel nadrukkelijke rol in de overwegingen van het hof: *'Het hof is bovendien niet blind voor de emoties en discussies die de schikking met ING en het niet vervolgen van de feitelijke leidinggevenden heeft losgemaakt. Er was en is veel media aandacht voor deze zaak. Volgens sommige politici valt niet goed uit te leggen dat, als ernstig strafbaar handelen is vastgesteld, een rechtspersoon er met een schikking vanaf komt zonder dat tegen natuurlijke personen een vervolging wordt ingesteld.'* Bestuurders dienen op hun hoede te zijn: het strafrecht lijkt – ook voor hen – eerder aan de orde te komen.

Tot slot

Deze vijftiende Tour sluiten wij af met de opmerking dat het strafrecht onverminderd wordt ingezet in fiscale fraudezaken. Het AAFD-protocol staat daar zelden tot nooit aan in de weg en ook niet ten laste gelegde aangiften kunnen meewegen in de hoogte van de straf. Anderzijds is het strafbare feit van art. 69 lid 2 AWR alleen aan de orde bij de belastingplichtige zelf, waardoor dit verwijt niet aan een adviseur of andere betrokkene als pleger kan worden gemaakt. Daarmee wordt de verschuiving naar het ten laste leggen van commune delicten in fiscale strafzaken voortgezet.

Met de aangifte tegen de Belastingdienst, de gehele Toeslagenaffaire op zich, de uitspraak over de documentaire in de Sumo-zaak en de veroordeling van medewerkers van de Belastingdienst zal het ook aan de kant van de autoriteiten een bewogen jaar zijn geweest.

Over de auteurs

Mr. J.M. Sitsen en mr. S.A. Eckhardt

Beiden werkzaam bij De Bont Advocaten te Amsterdam.

⁶⁴ Rb. Overijssel 21 december 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:4461.

⁶⁵ Hof Den Haag 9 december 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2347.