

# 13. Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2019

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

**Alweer veertien jaar achtereen volgen wij de jurisprudentie en ontwikkelingen op het gebied van het fiscale strafrecht op de voet. Daarbij zijn er zeker bepaalde tendensen te ontwaren. In deze Tour d'horizon worden die tendensen gesignaleerd en geduid.**

## Inleiding

Met name de ontwikkelingen in de regelgeving waarmee fiscale fraude en witwassen wordt bestreden, springen in het oog. Er wordt paal en perk gesteld aan belastingfraude en alles dat daarmee te maken heeft. Daarbij worden poortwachters nodig geacht die meehelpen. Daarnaast wordt harder opgetreden om de samenleving te beschermen. Ook in de jurisprudentie is deze tendens met zekere regelmaat terug te vinden, met name in de motivering van de (steeds hoger wordende) straffen in dit soort zaken.

Graag bespreken wij in deze Tour 2019 een aantal van de in het oog springende ontwikkelingen en uitspraken van lagere en hogere rechters op dit interessante gebied uit het jaar 2019.

## Ontwikkelingen in de regelgeving

De (Europese) wetgever heeft (ook) dit jaar niet stil gezeten in de strijd tegen fiscale fraude en belastingontwijking. In de Tour 2018 werden DAC6 en ATAD2 genoemd als wetgeving die ter consultatie was bekendgemaakt; de inwerkingtreding van deze regelgeving is in 2019 dichterbij gekomen. De implementatiewet van de EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (Mandatory Disclosure Rules of DAC6) werd op 14 november 2019 aangenomen. Hierdoor wordt – vanaf 1 juli 2020 – de verplichting in het leven geroepen grensoverschrijdende constructies te melden.<sup>1</sup> De meldplicht geldt voor intermediairs, zoals belastingadviseurs, accountants en financiële instellingen. Nét nog in 2019, op 17 december, werd tevens het implementatiewetsvoorstel tegen hybride mismatches (ATAD2) aangenomen. Deze wetgeving is per 1 januari 2020 in werking getreden.<sup>2</sup> Hoewel ATAD1 nog maar net, immers per 1 januari 2019, in werking was getreden, was

deze regelgeving kennelijk alweer aan een uitbreiding c.q. aanvulling toe. De (implementatie)wet beoogt te voorkomen dat internationaal opererende ondernemingen kunnen profiteren van verschillen in de vennootschapsbelastingstelsels van diverse landen.

Ook art. 67r werd in de AWR opgenomen en is per 1 januari 2020 in werking getreden.<sup>3</sup> Dit artikel creëert de mogelijkheid om bestuurlijke boeten in het kader van de beroepsmatige of bedrijfsmatige bijstand openbaar te maken. Dit betreft dus boeten opgelegd aan bijvoorbeeld belastingadviseurs op grond van medeplegen. In de vakliteratuur is deze wettelijke bepaling veel besproken en heeft zij veel kritiek gekregen. De ministeriële regeling die hierover inmiddels is gepubliceerd bevat vooral veel open normen.<sup>4</sup> Afgewacht moet worden op welke wijze deze wet in de praktijk zal uitwerken.

Niet alleen belastingontwijking en -ontduiking staan hoog op de agenda. Dit geldt eveneens voor de aanpak van witwassen. In juni 2019 werd het plan van aanpak voor het bestrijden van witwassen en terrorismefinanciering bekend gemaakt.<sup>5</sup> Hieruit volgt dat het gebruik van contante gelden wordt ontmoedigd, het gebruik van brievenbusfirma's wordt tegengegaan en extra capaciteit en aandacht komt voor het weren van illegaal verkregen inkomsten uit het financiële stelsel. Daarnaast werd – ter implementatie van de gewijzigde vierde Europese anti-witwasrichtlijn – de Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden (UBO) van vennootschappen en andere juridische entiteiten op 10 december 2019 aangenomen. Als gevolg hiervan wordt de Wwft gewijzigd en bestaat de verplichting tot het registreren en bijhouden van de UBO's van juridische entiteiten. De EU-richtlijn bevat de verplichting om deze per 20 januari 2020 in de nationale wetgevingen te implemen-

<sup>1</sup> *Kamerstukken II* 2018/19, 35255, 2.

<sup>2</sup> *Stb.* 2019, 508.

<sup>3</sup> *Stb.* 2019, 512.

<sup>4</sup> *Stcrt.* 2019, 68169.

<sup>5</sup> *Kamerstukken II* 2018/19, 31477, nr. 41.

teren, maar dat heeft Nederland niet gehaald. De verwachting is wel dat de wet later in 2020 door de Eerste Kamer wordt aangenomen. Niets zo aan verandering c.q. verscherping onderhevig als de fiscale (straf)wetgeving blijkt wel uit (al) deze wijzingen.

Ten aanzien van het jaar 2019 kan ten slotte CAF 11 niet ongenoemd blijven. Veel besproken en bekritiseerd is de ‘Toeslagenaffaire’, ten gevolge waarvan de kinderopvangtoeslag van veel ouders, naar nu is gebleken ten onrechte, werd stopgezet. Die affaire staat echter niet op zichzelf. Ook bij de aanpak in andere als fraude bestempelde dossiers door het Combiteam Aanpak Facilitators, is sprake van institutionele vooringenomenheid,<sup>6</sup> welke aan nader onderzoek wordt onderworpen. Dit roept in bredere zin de nodige vragen op over de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtige.

### Bewijsbeslag

In het jaar 2019 is de mogelijkheid van het leggen van civiel bewijsbeslag gedurende een strafzaak één van de in het oog springende onderwerpen geweest in de jurisprudentie. In een lopend strafrechtelijk onderzoek vond eerst bij het verdachte bedrijf zelf een doorzoeking plaats. Daarna werd dit bedrijf (en de bestuurders) bijgestaan door een aantal advocaten. Enkele maanden later werd door het OM een vordering gedaan aan het hostingbedrijf waar het e-mailverkeer van het verdachte bedrijf was ondergebracht. Daarbij zijn heel veel (digitale) bestanden door het hostingbedrijf in kopie verstrekt, waaronder zich ook geprivilegieerde vertrouwelijke bestanden bevonden. Het verdachte bedrijf en haar advocaten raakten hiervan op de hoogte. Op de verstrekte digitale kopie was nog geen selectie toegepast. Die selectie is later door de FIOD gedaan. Eerst na verloop van tijd zijn de mogelijk geprivilegieerde/trouwelijke stukken ‘uitgrijpsd’. Naar aanleiding van de informatie uit de verkregen bestanden heeft vervolgens een doorzoeking plaatsgevonden bij het betrokken accountantskantoor. Om nu precies te weten hoeveel en welke stukken die onder het (afgeleid) verschoningsrecht van de advocaten vallen ter beschikking hebben gestaan van de FIOD/het OM en wat er vervolgens mee is gebeurd, is civiel bewijsbeslag gelegd onder het OM, de FIOD en de Belastingdienst. Dit is een civiele kwestie waarover mitsdien ook de civiele rechter een oordeel dient te geven. De Staat trachtte het beslag opgeheven te krijgen. In kort geding en hoger beroep zijn lezenswaardige uitspraken gedaan, waarbij is geoordeeld dat er voldoende aanleiding was om het gelegde bewijsbeslag te laten liggen en dat dit het strafrechtelijk onderzoek niet doorkruist.<sup>7</sup> Er is een gerechtvaardigd belang, ook tijdens een strafrechtelijk onderzoek, voor civielrechtelijk bewijs-

beslag als middel om bewijs over de omvang van de schendingen van het verschoningsrecht veilig te stellen. Ook was beslag gelegd op het FIOD-journaal. Daarover oordeelden de rechters dat een digitale kopie moet worden verstrekt. Er werden bovendien, anders dan gebruikelijk in procedures tegen de Staat, dwangsommen opgelegd om de Staat te laten meewerken. In de bodemprocedure wordt inzage c.q. de verstrekking van bescheiden verzocht, alsook werd een voorlopig getuigenverhoor verzocht en een voorlopig deskundigenbericht. Het is een middel waar niet veel advocaten snel naar zullen grijpen, maar de gang van zaken en de uitkomsten in dezen zal menigeen (waaronder ook het OM) wel aan het denken zetten. Het vergroot in ieder geval de mogelijkheden van betrokkenen bij een strafrechtelijk onderzoek om op te komen tegen mogelijke onrechtmatigheden; daarvoor behoeft niet altijd eerst het strafrechtelijk onderzoek te worden ‘uitgezeten’.

### Détournement de pouvoir

In een aan de strafrechter in de Rechtbank Overijssel voorliggende zaak was sprake van een lopende (fiscale) procedure tegen informatiebeschikkingen met betrekking tot de vraag of (onder meer) klantdossiers op grond van art. 47 AWR moesten worden verstrekt aan de inspecteur. Uitgangspunt in het fiscale recht is dat gedurende een dergelijke procedure, nu de vraag immers nog voorligt, de verzochte informatie (nog) niet verstrekt behoeft te worden. In deze zaak vorderde het OM vanwege de vermeende schending van art. 47 AWR gedurende de bezwaarprocedure tegen de informatiebeschikkingen, een doorzoeking van het bedrijfspand als gevolg waarvan inbeslagname van de betreffende klantdossiers plaatsvond. Ten tijde van de (strafrechtelijke) uitspraak van Rechtbank Overijssel, was de informatiebeschikkingsprocedure in hoger beroep nog aanhangig bij de belastingrechter. Het OM werd door Rechtbank Overijssel niet-ontvankelijk verklaard:

*‘Gelet op het bovenstaande is de rechtbank van oordeel dat het Openbaar Ministerie de uitkomst van de bezwaar- en daaropvolgende beroepsprocedure had moeten afwachten. Door het, hangende de bezwaar- en beroepsprocedure, instellen van vervolging op de enkele grond van overtreding van artikel 47 Awr, zonder dat duidelijk is waarom die gegevens van belang zijn voor de belastingheffing ten aanzien van betrokkene, en in dat kader over te gaan tot doorzoeking ter inbeslagname van een woning en bedrijfspand, heeft het Openbaar Ministerie een aan hem toekomende strafrechtelijke bevoegdheid gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze is gegeven. Het Openbaar Ministerie heeft daarmee het verbod van détournement de pouvoir overtreden.’<sup>8</sup>*

De strafrechter overweegt zelfs dat *‘op geen enkele wijze aannemelijk [is] geworden dat de klantdossiers van belang waren voor de vaststelling van de fiscale verplichtingen van*

<sup>6</sup> Commissie Donner, ‘Omzien in verwondering’, 2019.

<sup>7</sup> Hof Den Bosch 14 mei 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1808 (na tussenuitspraak 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1545). Eerste aanleg: Rb. Oost-Brabant 26 februari 2019, ECLI:NL:RBOBR:2019:1804 en 29 maart 2019, ECLI:NL:RBOBR:2019:1783.

<sup>8</sup> Rb. Overijssel 4 maart 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:1013.

de BV.' Hoewel de maatstaf in fiscalibus is of de informatie relevant *kan zijn* voor de belastingheffing – en dus ruimer is – ziet Rechtbank Overijssel aanleiding niet alleen het OM, maar ook de inspecteur een veeg uit de spreekwoordelijke pan te geven. De uitspraak vertoont overeenkomsten met een arrest van Hof Den Bosch dat in de Tour 2018 aan de orde kwam en waar de Rechtbank Overijssel naar verwijst.<sup>9</sup> Ook in dit geval was de inzet van het strafrecht prematuur, omdat de informatieverplichting hangende het bezwaar feitelijk was opgeschort. Wij zijn het eens met het oordeel dat de uitkomst in de fiscale procedure over het al dan niet bestaan van een verplichting tot het verstrekken van informatie dient te worden afgewacht, alvorens ter zake van diezelfde (niet-)verstrekking strafrechtelijke bevoegdheden en dwangmiddelen zouden kunnen worden ingezet.

### Kwaliteitsdelict

De vraag die al langer speelt in het fiscale strafrecht, is of het delict van art. 69 AWR – het opzettelijk niet (tijdig) dan wel onjuist of onvolledig doen van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' – een kwaliteitsdelict is of niet.

Hof Den Bosch liet zich uit over de vraag of het onjuist doen van suppletieaangiften tot een strafrechtelijke veroordeling kan leiden en oordeelde dat dat niet het geval is. Een suppletieaangifte is namelijk geen aangifte in juridische zin, maar een verzoek om een naheffingsaanslag dan wel bezwaar tegen de eigen aangifte. Evenmin is een suppletie gebaseerd op een uitnodiging als bedoeld in art. 6 en art. 8 AWR. Om deze redenen kan niet tot het strafbare feit van art. 69 AWR worden gekomen.<sup>10</sup> Dit neemt niet weg dat een veroordeling voor valsheid in geschrift wél zou kunnen volgen (indien tenlastegelegd).

Ditzelfde Hof Den Bosch heeft dit oordeel later in 2019 nog eens herhaald:

'De suppletie is juridisch gezien geen aangifte en ontbeert elke wettelijke grondslag. De Belastingdienst merkt deze suppleties aan als een verzoek om het opleggen van een naheffingsaanslag of als een (meestal te laat) bezwaar tegen de eigen aangifte. Juist omdat een suppletie (een spontane (digitale) informatieverstrekking door een persoon aan de Belastingdienst waaraan geen uitnodiging tot het doen van een aangifte op grond van artikel 6 juncto artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vooraf is gegaan en daar ook niet op berust) geen (bij de belastingwet voorziene) aangifte was en is als bedoeld in artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, moest de wetgever daarvoor een speciale wetsbepaling invoeren.'<sup>11</sup>

Hof Den Bosch sprak ook een verdachte vrij van het opzettelijk onjuist doen van aangifte (maar veroordeelde voor valsheid in geschrift), nu niet de verdachte als natuurlijk persoon maar het bedrijf was uitgenodigd tot het doen van de tenlastegelegde aangiften omzetbelasting. De kwaliteit ontbrak mitsdien.<sup>12</sup>

Het meest noemenswaardige arrest in dit kader is echter net in het nieuwe jaar geweest. De Hoge Raad oordeelt dat alleen degene die gehouden was de aangifte te doen, of diens vertegenwoordiger, aangemerkt kan worden als pleger van het strafbare feit van art. 69 lid 2 AWR. De Hoge Raad overweegt:

'2.4.2. (...) een als aangifte ingediende gegevensdrager [kan] uitsluitend worden aangemerkt als een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' indien die aangifte is gedaan door degene op wiens belasting- of betalingsplicht die aangifte betrekking heeft, of door degene die uit hoofde van de artt. 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kan optreden.

2.4.3. Het middel gaat uit van de opvatting dat ook buiten deze gevallen sprake kan zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid, AWR. Deze opvatting is onjuist, zodat het middel niet tot cassatie kan leiden.<sup>13</sup>

Expliciet wordt ook nog overwogen dat voor andere betrokkenen de mogelijkheid bestaat hen een strafrechtelijk verwijt te maken middels de deelnemingsvarianten van art. 47 tot en met art. 51 Sr of bijvoorbeeld door middel van valsheid in geschrift (art. 225 lid 2 Sr).

Uit het arrest volgt een andere opvatting dan door Hof Amsterdam nog werd gehuldigd. Ten aanzien van de belastingconsulent die onjuiste aangiften inkomstenbelasting had verzorgd, werd door het hof overwogen:

'Het hof is van oordeel dat in artikel 69, tweede lid, AWR slechts sprake is van kwaliteitsdelicten indien en voor zover wordt terugverwezen naar de in artikel 68, eerste lid, AWR omschreven gedragingen. In het onderhavige geval is daarvan geen sprake, nu is bewezen verklaard dat de verdachte opzettelijk onjuiste aangiften inkomstenbelasting heeft gedaan, welke gedraging zelfstandig strafbaar is gesteld in artikel 69, tweede lid, AWR, zonder dat wordt terugverwezen naar de in artikel 68, eerste lid, AWR genoemde verplichtingen voor de bedoelde belastingplichtige.'<sup>14</sup>

Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat, anders dan het Hof Amsterdam nog tot uitgangspunt nam, de belas-

9 Hof Den Bosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472.

10 Hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2102.

11 Hof Den Bosch 17 december 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4532.

12 Hof Den Bosch 19 november 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4232.

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

14 Hof Amsterdam 1 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:275.

tingconsulent niet over de kwaliteit ex art. 69 lid 2 AWR beschikt om als pleger van het feit te worden aangemerkt.

## De tipgeverszaak

De tipgeverszaak kreeg ook dit jaar weer een vervolg. Hof Den Bosch oordeelde dat het van de tipgever verkregen materiaal van gebruik als bewijs moest worden uitgesloten. De Hoge Raad kon zich niet met dit oordeel verenigen. Niet alleen ging het hof uit van een onjuiste opvatting over wanneer over de bruikbaarheid van het bewijs kan worden beslist, maar de Hoge Raad overwoog ook:

‘De overwegingen waarmee het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat naar zijn oordeel de Inspecteur onvoldoende inzicht heeft gegeven in zijn belangenafweging bij het sluiten van de overeenkomst met de tipgever en ten aanzien van de aan de tipgever toegekende beloning, kunnen zijn beslissing evenmin dragen. Voor het aan de tipgever toekennen van een beloning is een rechtvaardiging te vinden in de omstandigheid dat met de daardoor verkregen gegevens een overheidstaak kan worden vervuld. Indien de rechter bovenmatigheid van die beloning zou aannemen, zou ook daarin geen aanleiding zijn te vinden om de van de tipgever ontvangen informatie uit te sluiten van gebruik voor de belastingheffing of voor het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten.’<sup>15</sup>

De zaak is verwezen naar Hof Amsterdam waardoor ook in 2019 nog geen definitief eind is gekomen aan de inmiddels toch wel roemruchte tipgeverszaak.

## Una via-beginsel

Het una via-beginsel is van toepassing indien sprake is van een reeds ingeslagen weg van bestraffing. Een beroep op dit beginsel slaagde niet voor een verdachte in het geval waarin aan de betrokken vennootschap reeds fiscale boetes waren opgelegd (en de boetes dus niet waren opgelegd aan de verdachte zelf). Hof Amsterdam overwoog:

‘Ook het feit dat de verdachte op grond van de Invoeringswet aansprakelijk is gesteld voor de betaling van de onbetaald gebleven naheffingsaanslagen, brengt niet mee dat het openbaar ministerie de verdachte niet strafrechtelijk als natuurlijk persoon /feitelijk leidinggever kon vervolgen.’<sup>16</sup>

Een verdachte die werd gedagvaard ter zake van het feitelijke leidinggeven aan het door ‘[Vennootschap verdachte] B.V.’ niet en/of niet binnen de daarvoor gestelde termijn doen van een aangifte omzetbelasting over een bepaald aangiftetijdvak, terwijl voor datzelfde feit eerder verzuimboetes zijn opgelegd aan ‘[Vennootschap verdachte] B.V.’,

deed volgens Hof Den Bosch wél een geslaagd beroep op dit beginsel.<sup>17</sup> Daarnaast overwoog het hof in dezelfde uitspraak over de onlosmakelijke verbondenheid van de aangifte en betaling bij een aangiftebelasting als de omzetbelasting:

‘De aangifte en de betaling vinden in de regel tegelijkertijd plaats op hetzelfde moment, namelijk in de regel binnen een maand na het einde van het tijdvak. Alleen het bedrag dat is aangegeven moet worden betaald. Het bedrag dat – zoals in casu: ten onrechte – niet is aangegeven hoeft niet te worden betaald. De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling; de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, onlosmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt. Mitsdien is het hof, (...) van oordeel dat in het onderhavige geval het niet voldoen van de (materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het niet indienen van de aangifte omzetbelasting zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrekking tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit.’

In een vonnis van Rechtbank Rotterdam werd bevestigd dat het onjuist doen van aangiften een ander feit is dan het niet (of niet binnen de gestelde termijn) doen van aangifte; de juridische aard van de feiten verschilt. Voor het niet tijdig doen van aangifte waren bestuurlijke boetes opgelegd. Voor één van die aangiftes werd gedagvaard wegens het opzettelijk onjuist doen er van. Het verweer om de officier op grond van schending van het ‘una via-beginsel’ niet-ontvankelijk te verklaren werd verworpen.<sup>18</sup>

Bij strijd met het una via-beginsel zou het OM nog wel ontvankelijk kunnen zijn in de strafrechtelijke vervolging indien sprake is van nieuwe bezwaren en met machtiging van de rechter-commissaris. Indien deze machtiging ontbreekt, is strafrechtelijke vervolging echter uitgesloten.

## Administratieplicht

Het zal geen verbazing wekken dat in een zaak waarin geoordeeld werd dat er bonnen uit een kassasysteem en daarmee uit de administratie zijn verwijderd, waardoor omzet is afgeroomd, opzettelijk niet is voldaan aan de verplichting tot het voeren van een administratie over-

15 HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1715.

16 Hof Amsterdam 6 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4346.

17 Hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2120.

18 Rb. Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997 (zie omtrent de machtiging ook Hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2120).

eenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen:

‘Naar het oordeel van de rechtbank strekten deze feiten er telkens toe dat te weinig belasting werd afgedragen (omzetbelasting) en geheven (vennootschapsbelasting). Daartoe overweegt zij dat, naar de ervaring leert, met een grote mate van zekerheid kan worden gesteld dat het verwijderen van omzet uit het kassasysteem en daarmee uit de administratie, tot gevolg zal hebben dat te weinig omzet- en vennootschapsbelasting wordt geheven.’<sup>19</sup>

### Opzet

In een zaak over de omzetbelasting werd aangevoerd dat de verdachte (een bedrijf) de intentie had om de teruggaaf over de vier voorgaande kwartalen, welke bedragen nog niet waren uitbetaald, te verrekenen met het te betalen bedrag aan omzetbelasting over het vierde kwartaal van 2014. In die aangifte is een bedrag onder de zogeheten rubriek 5E, welke is aangeduid als ‘schatting van deze en vorige aangiften’, in mindering gebracht op de verschuldigde omzetbelasting. Op deze wijze zouden de eerdere aangiften kunnen worden afgedaan en fungeerde het gebruik van rubriek 5E als ‘rode vlag’ richting de Belastingdienst, omdat de Belastingdienst reageerde noch tot teruggaaf overging. De rechtbank oordeelde naar aanleiding van dit verweer dat het opnemen van het totaalbedrag van de eerdere vier kwartalen als aftrekpost weliswaar ongebruikelijk is en wellicht te denken geeft, maar dat niet wettig en overtuigend kan worden bewezen dat de verdachte hiermee opzettelijk een onjuiste en/of onvolledige aangifte heeft gedaan.

De door verdachte gestelde bedoeling om de kennelijk ook achteraf als rechtmatig beoordeelde teruggaaf over het derde kwartaal van 2013 en het eerste, tweede en derde kwartaal van 2014 te verrekenen en zodoende tot een juiste heffing van de omzetbelasting te komen, wordt niet weerlegd en is gelet op de context niet als onbegrijpelijk, verwijtbaar of benadelend aan te merken. Doordat het opzet ontbrak volgde mitsdien vrijspraak.<sup>20</sup> Hoewel deze uitspraak goed uitviel voor de verdachte en de rechter kritisch moet blijven op de vraag of het vereiste opzet aanwezig is, is het geen uitgemaakte zaak dat er meer moet zijn dan kleurloos opzet. De zaak had ook anders kunnen uitpakken.

### Art. 69a AWR

Een strafzaak voor overtreding van art. 69a AWR wordt niet vaak opgetuigd. De bepaling is sinds 1 januari 2014 in de wet opgenomen, maar een eerste strafzaak (waarin een vonnis is geweest) is pas in de jurisprudentie over 2019 terug te vinden. Het ging om ingediende aangiften loonheffing en omzetbelasting, welke vervolgens niet werden voldaan. Werknemers en accountants werden wél betaald

en de inkomsten van de vennootschappen werden gebruikt om een oude belastingschuld te voldoen. De verdachte wilde de Belastingdienst wel betalen, maar het lukte niet. Hoewel werd voldaan aan de delictomschrijving van art. 69a AWR, heeft het hof geoordeeld dat er geen aanleiding is een straf of maatregel op te leggen. Het hof overweegt dat de wetgever bij de invoering van art. 69a AWR het oog heeft gehad op kwaadwillende belastingschuldigen die opzettelijk hun activa uit het zicht van de Belastingdienst brengen om belastingbetaling te vermijden en zich ten koste van de gemeenschap te verrijken. In dit geval werden geen aanwijzingen gezien dat er sprake is van kwaadwillendheid noch dat de verdachte zichzelf heeft verrijkt.

‘Het hof is (...) van oordeel dat de fiscale wetgeving voldoende instrumentarium aanreikt om belastingschuldigen zoals verdachte aan te pakken. Van de Belastingdienst mag daarbij een voortvarend en adequaat optreden verwacht worden. De inzet van het strafrecht is een ultimum remedium en is bedoeld voor andere gevallen waarin het bestaande instrumentarium aanwijsbaar te kort schiet.’<sup>21</sup>

Een uitspraak waarbij wij ons van harte aansluiten; het strafrecht dient niet zomaar te worden ingezet.

### AAFD-protocol

Veelal wordt bij een beroep op het AAFD-protocol ‘gefocus’ op de hoogte van het fiscaal nadeel. Zo ook in een arrest van Hof Den Bosch.<sup>22</sup> Hoewel in die zaak geoordeeld werd dat het drempelbedrag voor aanmelding voor strafrechtelijke afdoening van € 100.000 werd gehaald, zag het hof aanleiding in een overweging ten overvloede daaraan toe te voegen:

‘Het hof overweegt in dit verband ten overvloede nog dat, al zou het drempelbedrag niet worden gehaald, een en ander in dit geval nog niet tot de conclusie zou leiden dat niet is voldaan aan de in het Protocol AAFD opgenomen criteria. Immers, het hof is van oordeel dat het aanvullend wegingscriterium “Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur” van toepassing is. Uit de processtukken is namelijk af te leiden dat [boekhouder] als adviseur van [Vennootschap verdachte] B.V. is ingeschakeld om de boekhouding en belastingaangiften te verzorgen. Voorts is uit de processtukken af te leiden dat uit de systemen van de Belastingdienst blijkt dat [boekhouder] meerdere aangiften had gedaan.’

Indien dit de lijn is bij de afweging voor de aanmelding voor strafrechtelijke vervolging, dan zal daarvan – zoals uit de praktijk overigens ook niet zelden blijkt – snel sprake zijn. Is een adviseur betrokken; aanmelden. Dat kan niet de bedoeling zijn. Het dient immers te gaan om een ‘foute’ betrokken adviseur. Overigens is in deze zaak nu juist

19 Rb. Noord-Nederland 28 maart 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:1235.

20 Rb. Noord-Nederland 3 oktober 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:4164.

21 Hof Arnhem-Leeuwarden 13 februari 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:1244.

22 Hof Den Bosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2120.

(ook) opmerkelijk dat het hof zelfstandig het aspect van medewerking van een adviseur lijkt toe te voegen terwijl dit wellicht tijdens de aanmelding helemaal geen rol heeft gespeeld. De vraag rijst dan, wie er nu eigenlijk aanmeldt? Als voor strafrecht wordt gekozen bij € 90.000, zonder dat een aspect wordt meegenomen, is er dan wel rechtmatig opgespoord, ook als achteraf dat aspect wel gevonden had kunnen worden?

### Pleitbaar standpunt

Daar waar het fiscaal recht en het strafrecht bij uitstek samenkomen is bij het leerstuk van het pleitbare standpunt. Zie bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad waarin door belanghebbende het standpunt was ingenomen dat de BPM in strijd met het Unierecht was geheven en dat derhalve sprake was van een pleitbaar standpunt als gevolg waarvan geen boete had mogen worden opgelegd. Het hof had volgens de Hoge Raad ten onrechte geoordeeld dat belanghebbende meer feiten en omstandigheden had moeten aandragen ter onderbouwing van dit (pleitbare) standpunt. De Hoge Raad overwoog:

‘Naar aanleiding van dit verweer had het Hof zelfstandig moeten onderzoeken of voor de uitleg van het Unierecht die ten grondslag lag aan de in de aangifte toegepaste afschrijving – naar objectieve maatstaven gemeten – zodanige juridische argumenten aanwezig waren dat belanghebbende redelijkerwijs kon en mocht menen dat hij het juiste bedrag op aangifte had voldaan.’ Vervolgens vernietigde de Hoge Raad zelf de boetebeschikking.<sup>23</sup>

Veel besproken in dit verband is ook een conclusie van A-G Niessen, waarin werd overwogen: ‘De waarde in het economische verkeer van de cva [C] is een feitelijke kwestie en een stellingname daarover kan geen pleitbaar standpunt vormen.’<sup>24</sup>

De vraag op welke wijze de waarde van certificaten wordt vastgesteld – en dus in de aangifte dient te worden verwerkt – is naar onze mening echter niet louter feitelijk van aard, maar betreft wel degelijk de toepassing van het (fiscale) recht. In zoverre is de conclusie naar onze overtuiging wat te kort door de bocht. Arrest in de zaak moet ten tijde van het schrijven van deze ‘Tour’ nog volgen.

### Ontneming

Niet ongebruikelijk is de methode van de zogeheten kasopstelling bij de bepaling van het wederrechtelijk verkregen voordeel in een ontnemingsprocedure. Volgens een conclusie van A-G Bleichrodt ging het hof echter te ver, door het gehele bedrag aan voor de Belastingdienst verzwegen verdiensten in aanmerking te nemen. Slechts het niet afgedragen bedrag aan belastingen kon volgens de advocaat-ge-

neraal als illegale ontvangst worden meegenomen.<sup>25</sup> Deze toepassing van de ontnemingsmaatregel kunnen wij alleen maar onderschrijven, gelet op het feit dat de ontnemingsmaatregel beoogt de financiële situatie te ‘herstellen’. Het is niet de bedoeling dat de verdachte door de ontnemingsmaatregel in een financieel slechtere positie komt dan voor het plegen van het strafbare feit.

Ook Hof Den Bosch onderstreepte een belangrijk principe van de ontnemingsmaatregel. In dit geval ging het om een persoon die veroordeeld was voor witwassen wegens het voorhanden hebben van contante geldbedragen. Het hof overwoog:

‘Het enkel voorhanden hebben van geldbedragen als voorwerp van het bewezenverklaarde misdrijf witwassen, staat (nog) niet gelijk aan een (even zo groot) daadwerkelijk wederrechtelijk verkregen voordeel. Anders gezegd: die geldbedragen vormen niet reeds daardoor wederrechtelijk genoten voordeel.’<sup>26</sup>

In dit geval kwam het hof echter wel tot de conclusie dat het voordeelbedrag gelijk was aan het bewezenverklaarde witgewassen bedrag. Er was in dit geval namelijk sprake van een effectieve besteding van de witgewassen gelden en de gelden zijn bijvoorbeeld niet slechts ‘op de bank’ gezet. Het hof is in dat kader nagegaan wat er met de betreffende gelden is gebeurd, hetgeen onzes inziens juist is. Op deze wijze wordt recht gedaan aan de idee welk bedrag daadwerkelijk is witgewassen en niet het bedrag dat gemoeid is met het – eventueel ongedefinieerde – onderliggende misdrijf.

Zo ook het arrest van hetzelfde hof van dezelfde datum. Het betrof een verdachte die was veroordeeld voor het witwassen van een Rolex en een contant geldbedrag van € 3.615. In de ontnemingsprocedure werd echter ook gevorderd dat een bedrag van € 180.000 zou worden ontnomen, terwijl de verdachte niet voor het witwassen van deze contante gelden is veroordeeld. Het hof oordeelde:

‘Hieruit volgt dat, anders dan de verdediging heeft gesteld, niet beoordeeld dient te worden of veroordeelde door middel van of uit de baten van het door hem begane witwassen voordeel heeft verkregen, maar enkel of strafbare feiten hebben geleid tot de verkrijging van voordeel door de veroordeelde.’<sup>27</sup>

Hoewel hierdoor op het eerste gezicht afbreuk lijkt te worden gedaan aan het uitgangspunt dat in de andere uitspraak van dezelfde dag nog werd onderstreept, is deze beslissing gelet op de feiten en omstandigheden van dit geval wel te volgen. Verdachte werd namelijk op Schiphol aangetroffen met een geldbedrag van € 180.000 in plastic

23 HR 11 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1579.

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

25 Concl. A-G 19 november 2019, ECLI:NL:PHR:2019:1167.

26 Hof Den Bosch 10 oktober 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3780.

27 Hof Den Bosch 10 oktober 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3779.

zakjes in zijn broeksband. Na ontdekking van dit geld is verdachte weggerend waarbij hij zijn paspoort en spullen heeft achtergelaten. Bij de Belastingdienst was geen inkomen bekend van deze persoon. Uit de voorgaande twee uitspraken valt op te maken dat mogelijk witgewassen gelden uit ‘andere/soortgelijke strafbare feiten’ eenvoudig meegenomen kunnen worden bij een te ontnemen bedrag. Wellicht wel eenvoudiger dan wanneer sprake is van een ‘gewone’ veroordeling voor witwassen. Dat is een voorzichtige conclusie die wel wringt en de vraag opwerpt of de ontneming van voordeel wegens ‘soortgelijke feiten’ wel met voldoende waarborgen is omkleed.

## Deelnemingsvarianten

### Plegen

Van ‘plegen’ kan gezien de reeds aangehaalde jurisprudentie alleen sprake zijn ingeval de verdachte de kwaliteit bezit van aangifteplichtige in geval van het delict van art. 69 AWR.

In het afgelopen jaar is – onder verwijzing naar een al weer wat ouder arrest van de Hoge Raad van 26 juni 1999 (*NJ* 1999/719) – ook geoordeeld dat niet een fiscale eenheid maar de betreffende verdachte (een privépersoon in dat geval) en de andere (rechts)personen die gezamenlijk de fiscale eenheid vormden, gezamenlijk dienen te worden aangemerkt als belastingplichtige en dader van de ten laste gelegde feiten.<sup>28</sup>

### Medeplegen

Het feit dat de kwaliteit ontbreekt (niet de verdachte als natuurlijk persoon maar het bedrijf was uitgenodigd tot het doen van de tenlastegelegde aangiften omzetbelasting), sluit op zichzelf niet uit dat de verdachte als medepleger van het opzettelijk onjuist doen van een aangifte zou kunnen worden aangesproken, hetgeen eveneens ten laste was gelegd. Gelet op de feitelijke handelingen die de verdachte heeft verricht, zag het hof hier echter geen ruimte voor:

‘De bijdrage van de verdachte in de constellatie van de door [bedrijf] begane belastingfraude bestaat naar het oordeel van het hof echter juist uit het onterecht opgeven van te hoge bedragen aan voorbelasting en terug te vragen omzetbelasting, zoals onder het tweede deel van het subsidiaire feit aan de verdachte ten laste is gelegd. Die gedragingen vonden plaats in de fase voorafgaand aan het door de aangifteplichtige [bedrijf] doen van de aangiften voor de omzetbelasting. Dat de verdachte sommige aangiften omzetbelasting ook zelf bij de Belastingdienst heeft ingediend, maakt dat – in aanmerking genomen dat hij niet de kwaliteit van aangifteplichtige bezit – niet anders. De verdachte was geen werknemer van [bedrijf]. Gelet op het vorenstaande kan de verdachte niet als medepleger van het

opzettelijk onjuist doen van aangiften loonheffing worden aangemerkt.’<sup>29</sup>

Eenzelfde overweging is te vinden in een eerdere uitspraak van hetzelfde hof (voor het merendeel bestaande uit dezelfde raadsheren) van twee maanden eerder:

‘Nu de bewezenverklaarde gedragingen van de verdachte naar ’s hofs oordeel kwalificeren als het medeplegen van het valselyk opmaken van de aangiften loonheffing en zij voorts niet de kwaliteit van aangifteplichtige bezit, zal het hof de verdachte vrijspreken (...).’<sup>30</sup>

Wel werd deze verdachte veroordeeld voor het medeplegen van het valselyk opmaken van een loonadministratie en het valselyk opmaken van aangiften loonheffingen.

Rechtbank Gelderland sprak een verdachte vrij van het medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van aangifte inkomstenbelasting, omdat van een nauwe en bewuste samenwerking, hetgeen vereist is voor medeplegen, geen sprake was. ‘Samen plegen’ met iemand die niet weet dat je het feit (mede)pleegt staat immers aan een veroordeling in de weg. De rechtbank overwoog:

‘Uit de bewijsmiddelen is niet gebleken dat de vrouw van verdachte wist dat verdachte niet alle inkomsten uit het bedrijf opgaf bij de Belastingdienst. Van een nauwe en bewuste samenwerking is daarom naar het oordeel van de rechtbank geen sprake geweest.’<sup>31</sup>

Voor de verdachte die een beroep deed op het vertrouwen dat hij had in zijn boekhouder liep het minder goed af. Rechtbank Rotterdam kwam tot een veroordeling wegens het medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van aangifte omzetbelasting. Nog los van het feit dat de inschakeling van een boekhouder de verdachte niet ontslaat van zijn verplichting om de aangiften op juistheid te controleren, waardoor het verweer niet opging, lag de volgende werkwijze ten grondslag aan het oordeel dat sprake was van medeplegen:

‘Verdachte [wist] dat de maandelijks aangiften die door [naam medeverdachte] waren opgesteld niet waren gebaseerd op omzetgegevens, omdat hijzelf maandelijks aan [naam medeverdachte] doorgaf hoeveel er aan omzetbelasting kon worden betaald. [naam medeverdachte] nam vervolgens een bedrag in die orde van grootte op in de aangifte.’<sup>32</sup>

Dat het nog altijd – of steeds meer – oppassen geblazen is voor de belastingadviseur blijkt tevens uit een zaak bij Rechtbank Den Haag. Daarin was aan de belastingplich-

29 Hof Den Bosch 19 november 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4232.

30 Hof Den Bosch 11 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3314.

31 Rb. Gelderland 17 januari 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:158.

32 Rb. Rotterdam 24 januari 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:2026.

28 Rb. Noord-Nederland 28 maart 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:1235.

tige (eiseres) een vergrijpboete opgelegd van maar liefst € 1.000.000. De boete ging uiteindelijk van tafel, aangezien er geen bevoegdheid bestond tot navordering, als gevolg waarvan de rechtbank concludeerde dat er geen boetegrondslag was. Noemenswaardig zijn de overwegingen van de rechtbank, waarin het standpunt van de inspecteur over de boete wordt samengevat:

‘Verweerder stelt dat eiseres kan worden aangemerkt als medepleger, subsidiair feitelijk leidinggever van de verboden gedragingen. Volgens verweerder blijkt uit het door hem verrichte onderzoek dat de in 2 hiervoor vermelde medewerkers van eiseres, gezien hun grote betrokkenheid, op de hoogte waren van het feit dat op Guernsey enkel de handtekeningen onder de bestuursbesluiten werden gezet en dat zij wisten dat het enkel zetten van handtekeningen niet voldoende is en dat dus de werkelijke leiding van de Guernsey limiteds niet op Guernsey maar door A en B in Nederland werd uitgeoefend. Die medewerkers wisten gelet daarop dat de Guernsey limiteds in Nederland gevestigd waren en dus in Nederland vennootschapsbelasting verschuldigd waren.’<sup>33</sup>

#### Feitelijk leidinggeven

Nadat is vast komen te staan dat een verboden gedraging aan een rechtspersoon kan worden toegerekend, kan de vraag opkomen of een verdachte feitelijk leiding heeft gegeven aan die gedraging. Rechtbank Overijssel veroordeelde in een zaak waarin het ging om een stichting die meerdere malen opzettelijk geen aangifte had gedaan de verdachte als feitelijk leidinggever met de volgende overweging: ‘Zoals hiervoor is overwogen, was verdachte alleen en zelfstandig bevoegd bestuurder van de [stichting 1] en was hij, volgens zijn eigen verklaring, de enige feitelijk leidinggevende. Verdachte heeft de stichting niet als werkgever bij de Belastingdienst aangemeld en hij heeft, zoals uit onderstaande verklaring bij de politie blijkt, bewust geen aangiften loonbelasting gedaan.’<sup>34</sup> Dit leidde tot een gevangenisstraf voor de feitelijk leidinggever voor de duur van achttien maanden.

#### Strafrechtelijke vs. fiscaalrechtelijke beoordeling

Uit eerdere jurisprudentie was al duidelijk, en het hof in Amsterdam herhaalt nog eens kort en bondig:

‘De omstandigheid dat de rechter in het fiscale vonnis inzake de beschreven transactie de feiten anders heeft gewaardeerd, maakt niet dat de strafrechter, op basis van het strafdossier, eensluidend dient te oordelen.’<sup>35</sup>

Rechtbank Amsterdam neemt de stand van zaken in de fiscale procedure tegen opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting toch in een zaak in aanmerking:

‘[verdachte] heeft hier beroep tegen aangetekend bij de belastingkamer van de Rechtbank Noord-Holland. Die procedure loopt nog. [verdachte] heeft in de beroepsprocedure naar voren gebracht waarom in haar ogen is voldaan aan de voorwaarden om het nultarief te mogen toepassen. In het verweerschrift heeft de Belastingdienst met betrekking tot een aantal ICL alsnog het nultarief geaccepteerd. De overige ICL zijn nog altijd onderwerp van de fiscale procedure tussen [verdachte] en de Belastingdienst. De uitkomst van die procedure is op het moment van behandeling van de strafzaak nog onbekend. Daarmee blijft de mogelijkheid open dat de belastingkamer oordeelt dat [verdachte] het nultarief heeft mogen toepassen. Ook is het mogelijk dat de Belastingdienst zelf in de loop van de procedure nog andere leveringen accepteert dan ICL.’<sup>36</sup>

De rechtbank is (mede gezien het feit dat er meerdere scenario’s denkbaar waren die hebben geleid tot de bevindingen in het dossier) van oordeel dat niet met zekerheid kan worden vastgesteld dat sprake is van onjuiste aangiften omzetbelasting over de betreffende perioden en sprak de verdachte daarom vrij. In dit oordeel lijkt de nog bestaande onduidelijkheid in de fiscale procedure mitsdien wel een rol te hebben gespeeld.

In het kader van de strafoplegging nam Hof Den Bosch in een strafprocedure wegens belastingfraude het volgende in overweging:

‘Het hof stelt dienaangaande voorop dat het fiscaalrechtelijk nadeel niet per definitie hetzelfde hoeft te zijn als het strafrechtelijk nadeel. (...) De feiten en omstandigheden die aan de fiscaalrechtelijke procedure ten grondslag liggen kunnen daarvan afwijken, omdat deze betrekking hebben op een andere periode en/of andere transacties.’<sup>37</sup>

Aan deze overweging legt het hof ten grondslag dat de strafbare verwijten betrekking kunnen hebben op een andere omvang en tijdsperiode, hetgeen vrij logisch is. Het hof gaat er kennelijk wel vanuit dat het strafrechtelijke nadeel eerder beperkter dan omvangrijker dan het fiscale nadeel is. Hoewel een dergelijke overweging op zichzelf wel te volgen is, lijkt een strafprocedure over minder aangiften of een beperktere periode niet zo snel voor de hand te liggen.

#### Strekkingvereiste

De vraag of aan het strekkingsvereiste uit art. 69 AWR is voldaan, is er één die in de rechtspraak van 2019 ook met regelmaat aan de orde komt. Rechtbank Amsterdam overwoog dat hieraan voor een aantal aangiften omzetbelasting

33 Rb. Den Haag 20 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9410.

34 Rb. Overijssel 24 oktober 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:3883.

35 Hof Amsterdam 20 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:607.

36 Rb. Amsterdam 4 juni 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:3997.

37 Hof Den Bosch 12 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:482.



niet was voldaan, hoewel de aangiften op zichzelf gezien onjuist waren:

‘In die maanden is de aangifte omzetbelasting (...) weliswaar onjuist, maar had een correcte aangifte niet geleid tot een hogere belastingafdracht dan door de onjuiste aangifte het geval was. In die maanden leidde de aangifte namelijk tot een afdracht van meer omzetbelasting dan wanneer de aangifte wel correct was geweest.’<sup>38</sup>

Rechtbank Rotterdam hanteerde dezelfde uitgangspunten, maar dan in het nadeel van de belastingplichtige, aangezien het invullen van een te laag bedrag aan omzet en af te dragen omzetbelasting op een aangifte omzetbelasting (per definitie) geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven, zodat aan het strekkingsvereiste is voldaan.<sup>39</sup> En Hof Den Bosch:

‘Het verweer miskent een rechtens juiste uitleg van het strekkingsvereiste. Naar bestendige jurisprudentie is aan het strekkingsvereiste voldaan indien de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. De te geringe heffing dient op grond van algemene ervaringsregels naar redelijke verwachting waarschijnlijk te zijn. Het strekkingsvereiste dient dus naar objectieve maatstaven te worden ingevuld, waarbij geen plaats is voor een subjectief oogmerk van de verdachte tot benadeling van de fiscus. Anders dan de verdediging heeft betoogd, is dus niet van belang of het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting uiteindelijk niet heeft geleid tot het betalen van te weinig omzetbelasting, zoals door saldering met niet verleende teruggaven. Voldoende is dat de verboden gedraging naar objectieve maatstaven geëigend is om het heffen van onvoldoende belasting teweeg te brengen. Door te handelen zoals bewezen is verklaard heeft de verdachte geen, dan wel te weinig, verschuldigde omzetbelasting aangegeven. Het is op grond van algemene ervaringsregels waarschijnlijk dat een dergelijke handelwijze, ten tijde van de ten laste gelegde feiten, in zijn algemeenheid ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven.’<sup>40</sup>

### Samenloop art. 225 Sr en art. 69 AWR

In art. 69 lid 4 AWR is bepaald dat indien het feit waarvoor de verdachte kan worden vervolgd, zowel onder één van de bepalingen van het eerste of het tweede lid van art. 69 AWR als onder die van art. 225 lid 2 Sr valt, strafvervolgning op grond van genoemd art. 225 lid 2 Sr is uitgesloten. Hiermee is beoogd dat fiscaal strafrechtelijke waarborgen niet kunnen worden omzeild door fiscaal strafbare feiten ten laste te leggen als commune delicten.

Tegen de wijze waarop de feiten ten laste waren gelegd werd door de verdediging verweer gevoerd waarna Hof Amsterdam tot de volgende conclusie kwam:

‘Op basis van de tekst van artikel 69 lid 4 Awr ziet het hof in hetgeen de verdediging heeft aangevoerd geen reden om het Openbaar Ministerie niet ontvankelijk te verklaren voor het op grond van artikel 225 lid 1 Sr ten laste gelegde cumulatief/alternatief ten laste gelegde feit. Het hof zal de tenlastelegging aldus lezen dat het strafbare feit op grond van artikel 69 Awr primair en het strafbare feit op grond van artikel 225 lid 1 Sr subsidiair zijn ten laste gelegd.’<sup>41</sup>

In een zaak die voorlag bij Hof Den Bosch werd door de verdediging het standpunt ingenomen dat sprake was van een nauwe samenhang tussen de verdenking ten aanzien van het opmaken van de voorlopige aangiften en het indienen daarvan bij de Belastingdienst en dat het OM had moeten dagvaarden voor belastingfraude ex art. 69 lid 2 AWR en niet voor valsheid in geschrift.<sup>42</sup> Het hof oordeelde dat hieraan de premisse ten grondslag ligt dat het indienen van een onjuist ‘verzoek of wijziging voorlopige aanslag’ bij de Belastingdienst gelijk is te stellen aan het doen van een onjuiste bij de belastingwet voorziene aangifte in de zin van art. 69 lid 2 AWR. Geoordeeld wordt dat een verzoek tot het opleggen van een voorlopige aanslag is gebaseerd op een door de Belastingdienst gecreëerde (digitale) praktijk, waarvoor de wettelijke grondslag ontbreekt, en dit verzoek (dus) niet kan worden aangemerkt als een bij de belastingwet voorziene aangifte. Ook een verzoek om wijziging (herziening) van de voorlopige aanslag is geen bij de belastingwet voorziene aangifte. Dit leidt het hof ertoe dat het indienen van een opzettelijk onjuist opgemaakt ‘verzoek of wijziging voorlopige aanslag’ voor de inkomstenbelasting, van welk feit de verdachte in casu wordt verdacht, niet is gelijk te stellen met het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR, nu men tot het indienen daarvan niet wordt uitgenodigd en er mitsdien geen sprake kan zijn van een aangifte die bij de belastingwet is voorzien. Overigens was in dit geval aan de verdachte niet ten laste gelegd het opzettelijk gebruikmaken van een ‘verzoek of wijziging voorlopige aanslag’ (art. 225 lid 2 Sr, waarnaar in de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR wordt verwezen), maar het opzettelijk opmaken daarvan (art. 225 lid 1 Sr).

### Tenlastelegging

Niet zelden kiest de officier van justitie ervoor naast expliciet genoemde tijdvakken ook nog een (groot) aantal andere tijdvakken ten laste te leggen (zonder kenbaar te maken welke andere aangiftetijdvakken het betreft). Hierbij kan het woord ‘waaronder’ worden gebezigd. Hof Den Bosch oordeelde over een dergelijke tenlastelegging: ‘*De steller*

38 Rb. Amsterdam 31 oktober 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:9893.

39 Rb. Rotterdam 27 februari 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:2074 (zie ook -2072).

40 Hof Den Bosch 12 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:482.

41 Hof Amsterdam 25 november 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4241.

42 Hof Den Bosch 17 december 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4532.

van de onderhavige tenlastelegging heeft zich, in afwijking van de door de Hoge Raad aanbevolen werkwijze, niet beperkt tot tenlastelegging van een beperkte selectie, te weten vijf aangiften voor de omzetbelasting, aangezien, zo begrijpt het hof de tenlastelegging, juist is bedoeld om nog meer, en eventueel een groot aantal aangiften ten laste te leggen. Daarbij is vervolgens niet vermeld, zoals vereist in het door de Hoge Raad aangereikte model, door middel van een (specifieke) aanduiding van bijvoorbeeld de documentnummers, welke aangiften voor de omzetbelasting (in de pleegperiode) nog meer onder het ten laste gelegde begrepen dienen te worden.<sup>43</sup> De dagvaarding werd op het punt van het woord 'waaronder' nietig verklaard. Bij de straftoemeting wordt vervolgens toegekomen aan de vraag naar de grootschaligheid van het delict. Als het hof vervolgens oordeelt: 'Hoewel in de tenlastelegging slechts vijf van die veertien aangiften omzetbelasting zijn gespecificeerd, is het hof met de rechtbank van oordeel dat bij de straftoemeting rekening kan worden gehouden met het nadeel dat is ontstaan als gevolg van het indienen van al die aangiften. De verdachte is 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 een bekende verklaring heeft afgelegd', rijst wel de vraag wat deze verdachte is opgeschoten met de principiële overwegingen en het oordeel omtrent de nietigverklaring van de dagvaarding op het genoemde punt.

Dat het opstellen van een tenlastelegging secuur dient te gebeuren, blijkt (ook) wel uit het arrest van Hof Den Bosch waarin wordt geoordeeld dat op de datum zoals vermeld in de tenlastelegging nog geen sprake was van het niet of niet tijdig doen van een aangifte inkomstenbelasting. Deze verdachte moest zijn aangifte weliswaar vóór 1 mei doen, maar van de verweten gedraging kan pas sprake zijn na het verstrijken van de in de aanmaning nader gestelde termijn (vóór 13 augustus). Omdat de verdachte ten laste was gelegd het niet doen van de aangifte vóór 1 mei, werd hij vrijgesproken.<sup>44</sup>

## Inkeer

Voor wat betreft het door de verdediging gedane beroep op de inkeerregeling als bedoeld in art. 69 lid 3 AWR overwoog Hof Den Bosch:

*'Met betrekking tot de wijze van inkeer geldt dat het alsnog vervullen van de fiscale verplichtingen ook als zodanig voor de fiscus kenbaar moet zijn gemaakt.'*

De verdediging had aan haar verweer ten grondslag gelegd dat de verdachte daaraan had voldaan door de inspecteur

te verzoeken hem teruggaaf van omzetbelasting te verlenen wegens creditering van reeds uitgevaardigde facturen en daarmee kenbaar had gemaakt dat de eerder gedane belastingaangiften over die jaren onjuist zijn.

Het hof oordeelt echter dat met het betreffende verzoek tot teruggave niet alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen zijn verstrekt. Met dit verzoek is door de verdachte immers slechts verzocht om teruggave van omzetbelasting in een bepaald aangiftetijdvak. Daarmee is niet alsnog, en in ieder geval onvoldoende expliciet, kenbaar gemaakt dat de aangiften omzetbelasting over de in dat geval aan de orde zijnde aangiftetijdvakken 2006, 2007 en 2008 onjuist en/of onvolledig waren gedaan: *'Aangezien uit het verzoek ook overigens niet in redelijkheid kan worden afgeleid dat de verdachte de intentie had tot vrijwillige verbetering van zijn reeds ingediende onjuiste en onvolledige aangiften omzetbelasting, komt hem geen geslaagd beroep toe op de inkeerregeling.'*<sup>45</sup> Duidelijkheid is mitsdien vereist.

Inkeren kan overigens een vervelend staartje krijgen. Dat volgt uit een vonnis van de Rechtbank Amsterdam waarin de verdachte al enige tijd geleden een beroep had gedaan op de inkeerregeling, waarbij hij had aangegeven dat hij een groot bedrag op een Zwitserse bankrekening had staan. Gemeend werd dat de verklaring van verdachte over de herkomst van het vermogen onvoldoende onderbouwd en niet verifieerbaar was, waarna een FIOD-onderzoek werd gestart. Deze verdachte verklaarde dat het bedrag was verdiend met het uitbaten van een discotheek, maar het OM geloofde dat niet en meende dat sprake was van betrokkenheid bij drugshandel. De vraag was vervolgens of verdachte zich al dan niet had schuldig gemaakt aan witwassen. Een beroep werd primair gedaan op afspraken tussen het OM en de Belastingdienst dat geen strafvervolging wordt ingesteld in situaties van belastingontduiking voor het verzwijgen van legale inkomsten, als sprake is van een tijdige en vrijwillige verbetering. Daarin ging de rechtbank niet mee omdat de vervolging betrekking had op de verdenking van witwassen, waarbij het gronddelict een ander delict is dan puur fiscale feiten. Maar de rechtbank spreekt verdachte wel vrij omdat hij consequent heeft verklaard over de herkomst van de gelden en de officier van justitie slechts met aannames en veronderstellingen komt die niet worden onderbouwd. Niet met voldoende mate van zekerheid kan worden uitgesloten dat het geldbedrag een legale herkomst heeft en dat een criminele herkomst als enige aanvaardbare verklaring overblijft.<sup>46</sup> Witwassen kan bewezen worden verklaard wanneer het niet anders kan zijn dan dat voorwerpen – het geld – uit enig misdrijf afkomstig zijn. Deze zaak liep uiteindelijk goed af bij de rechter, maar nadat was ingekeerd is de betreffende belastingplichtige wel geconfronteerd geweest

43 Hof Den Bosch 2 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1242.

44 Hof Den Bosch 11 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3311.

45 Hof Den Bosch 12 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:482.

46 Rb. Amsterdam 4 april 2018 (datum publicatie 23 augustus 2019), ECLI:NL:RBAMS:2018:10085.

met een strafrechtelijk onderzoek. Dat zou nu juist met een beroep op de inkeerregeling voorkomen moeten worden.

### Andere delicten – criminele organisatie

Hof Den Haag sprak meerdere verdachten vrij van – onder meer – deelname aan een criminele organisatie, terwijl de rechtbank de hoofdverdachte nog een gevangenisstraf van vier jaren had opgelegd. Deze (hoofd)verdachte was fiscaal specialist en had samen met twee anderen een vennootschapsrechtelijke structuur geconstrueerd waarin een groot aantal aan hen verbonden vennootschappen werd opgericht dan wel betrokken waarbij het doel was door het creëren van verliezen aanwezige belastinglatenties binnen speciaal daartoe aangekochte entiteiten te laten vrijvallen. Instrumenteel daarbij waren vooral derivatentransacties tussen de aan verdachte en een medeverdachte gelieerde vennootschappen enerzijds en de aan een andere medeverdachte gelieerde vennootschappen anderzijds. De resultaten van deze transacties werden verwerkt in aangiften vennootschapsbelasting met als gevolg een (beoogde) belastingverijdeling van in totaal ruim 8 miljoen euro. De vraag was aan de orde of sprake was van een criminele organisatie. Met de Belastingdienst was inmiddels een vaststellingsovereenkomst gesloten op basis waarvan een bedrag van in totaal ruim 8 miljoen euro werd betaald. Het beoogde fiscaal voordeel werd daarmee in het geheel ongedaan gemaakt. Het hof oordeelt als volgt: *‘Zelfs indien vast zou komen te staan dat alle aan de orde zijnde ingediende aangiften vennootschapsbelasting onjuist zouden zijn, maakt dat nog niet dat aan het samenwerkingsverband – de organisatie – het tenlastegelegde strafrechtelijk verwijt kan worden gemaakt. Daartoe is namelijk aanvullend vereist dat de organisatie het oogmerk had op het opzettelijk indienen van onjuiste aangiften, zijnde telkens een misdrijf.’* Het hof achtte aannemelijk dat alle inzet en handelen van verdachte erop was gericht enige grensoverschrijding in dezen te voorkomen. Het hof heeft de overtuiging bekomen dat de verdachte – wat er ook zij van (de moraliteit) van zijn handelen – niet het oogmerk heeft gehad om de wet te overtreden.

*‘Het hof acht het handelen van het samenwerkingsverband moreel en ethisch zeer laakbaar. Strafrechtelijke aansprakelijkheid in de vorm van deelname aan een criminele organisatie vereist evenwel dat moet komen vast staan dat deze organisatie waar de verdachte aan heeft deelgenomen het oogmerk had tot het plegen van het misdrijf opzettelijk indienen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting. Dat oogmerk kan gelet op het voorgaande niet worden bewezen zodat vrijspraak moet volgen.’<sup>47</sup>*

Wij kunnen de overwegingen van het hof over het strafrechtelijk vereiste oogmerk onderschrijven. De vraag is wel of het hof zich zo expliciet moest uitlaten over de moraliteit en het laakbare van de gedragingen. Daarmee wordt wel een inkijkje gegeven hoe de rechter daarover denkt,

maar verder voegt het eigenlijk niet veel toe. In een strafzaak blijft toch immers de hamvraag; is het strafrechtelijk verwijtbaar of niet.

### Andere delicten – witwassen

Al in de Tour 2016 haalden wij een opmerkelijke casus aan over inkeren en de samenloop met het delict witwassen, waarbij het ging om een zoon die samen met zijn moeder naar Luxemburg was afgereisd om geldbedragen contant op te nemen van een fiscaal (nog) niet verantwoorde bankrekening welke bedragen hij vervolgens aan zijn moeder overhandigde. Aan de zoon werd tenlastegelegd dat hij zwart geld zou hebben overgedragen en mitsdien witwassen. De zoon deed een beroep op de inkeerbepalingen. Na een eerste arrest van de Hoge Raad overwoog het hof na verwijzing dat de Belastingdienst al op de hoogte was gebracht van de schenking, en dat verdachte pas naar aanleiding van het handelen van de Belastingdienst openheid van zaken heeft gegeven. Omdat de Belastingdienst al op de hoogte was van de schenking voordat er openheid van zaken werd gegeven, oordeelde het hof dat de moeder van verdachte geen beroep op de inkeerregeling toekwam. Dit heeft tot gevolg dat ook aan verdachte (de zoon), als ‘afgeleid spijtoptant’, evenmin een beroep op de werking van de inkeerregeling toekomt. Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat het hof evenmin het ‘bevorderen van inkeer’ aannemelijk acht geworden. Het hof verwierpt het beroep op niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging ten aanzien van het delict witwassen en de verdachte wordt alsnog veroordeeld voor witwassen.<sup>48</sup> Een opmerkelijke uitkomst van deze procedure. Inmiddels deed de Hoge Raad in 2019 deze zaak af onder verwijzing naar art. 81 Wet RO, waarmee het arrest van het hof in stand is gebleven.<sup>49</sup>

### Straffen

In een zaak die voorlag bij de Rechtbank Overijssel was voor de zitting een overeenkomst gesloten tussen het OM en de verdachte over in feite de hoogte van de strafeis.<sup>50</sup> In die overeenkomst werden onder andere afspraken gemaakt over het indienen van de wijzigingen tenlastelegging waardoor de aanvankelijke verwijten gewoontewitwassen en deelneming aan de criminele organisatie werden vervangen door schuldwitwassen (met een lager wettelijk strafmaximum). Het sluiten van een dergelijke overeenkomst – waarbij ook is afgesproken dat de verdachte volledige openheid van zaken zou geven – zou een houvast moeten zijn ten aanzien van de wijze waarop de zaak zou worden afgedaan c.q. welke straf er zou worden opgelegd. Het OM vorderde – kort gezegd – een gevangenisstraf van drie jaren. De rechtbank constateerde weliswaar dat er na wijziging

47 Hof Den Haag 28 juni 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1772.

48 Hof Arnhem-Leeuwarden 21 juli 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:6347.

49 HR 21 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:775 (na concl. A-G Paridaens 26 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:278).

50 Rb. Overijssel 4 september 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:3103.

van de tenlastelegging schuldwitwassen ten laste is gelegd in plaats van gewoontewitwassen, maar is van oordeel dat wettig en overtuigend bewezen *had kunnen worden* dat verdachte opzet had op het witwassen, zeker nu verdachte ook is veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan door de rechtspersonen gepleegde valsheid in geschrift die jarenlang werd gepleegd ter ondersteuning van het witwassen. Ook neemt de rechtbank in aanmerking dat wettig en overtuigend *bewezen had kunnen worden* dat verdachte tezamen en in vereniging met zijn mededaders van witwassen een gewoonte heeft gemaakt. De rechtbank overweegt vervolgens: *'De straf zoals geëist door het Openbaar Ministerie doet in dit geval naar het oordeel van de rechtbank op geen enkele wijze recht aan de aard en de ernst van de feiten en de omstandigheden waaronder deze zijn begaan. (...) De rechtbank overweegt dat met name het doel van algemene preventie in deze strafzaak op gespannen voet staat met de hiervoor genoemde overeenkomst. (...), maar voorkomen moet worden dat zeker bij dit soort georganiseerde vermogensdelicten het beeld ontstaat dat sprake is van klassenjustitie. (...) Indien aan verdachten thans voor het witwassen van honderden miljoenen, valsheid in geschrifte en oplichting een overeengekomen lage straf opgelegd zou worden, dan valt niet uit te sluiten dat wordt bereikt wat haaks staat op het doel van algemene preventie.'* De rechtbank neemt tot uitgangspunt oplegging van een gevangenisstraf van zeven jaren en komt na het in aanmerking nemen van alle feiten en omstandigheden tot een gevangenisstraf van zes jaren (naast een bijkomende straf). Hiermee wordt duidelijk dat deze rechtbank niet gediend is van dergelijke afspraken met het OM, terwijl de verdachte er naar alle waarschijnlijkheid vanuit ging een 'deal' te hebben gesloten waarmee duidelijkheid werd verkregen. Bij het sluiten van dergelijke overeenkomsten zal de verdediging dus in het achterhoofd moeten houden dat een rechter daar om heen kan gaan. Dat de tenlastelegging voor de strafoplegging niet leidend is, is overigens al wel vaste jurisprudentie waarin is geoordeeld dat de strafoplegging mede kan steunen op de uitkomst van het in het voorbereidend onderzoek aangetroffen materiaal (zoals bijvoorbeeld verklaringen), hoewel in verband met de praktische werkbaarheid en doelmatigheid van het strafproces slechts een deel daarvan ten laste is gelegd. Bij de berekening en vaststelling van het benadelingsbedrag kan aldus ook rekening gehouden worden met soortgelijke niet ten laste gelegde feiten (vgl. ECLI:NL:PHR:2019:288).

*'Verdachte heeft ter terechtzitting erkend dat hij in de niet ten laste gelegde, maar wel in het dossier genoemde zaken, dezelfde werkwijze hanteerde als bij de bewezen verklaarde feiten en daar ook overigens geen verweer op gevoerd. Het hof neemt daarom bij de strafoplegging ook de overige soortgelijke feiten mede in aanmerking.'*<sup>51</sup>

Een overweging die direct onze wenkbrauwen deed fronsen was de volgende: *'Anders dan de rechtbank heeft gedaan, houdt het hof niet alleen rekening met het daadwerkelijke*

*fiscale benadelingsbedrag over 2007, te weten € 42.062. De constructie met de SPF en de daaraan gelieerde vennootschappen was zó opgetuigd dat daarmee in potentie een veel hoger benadelingsbedrag kon worden behaald.'*<sup>52</sup> Het zou naar onze mening niet mogelijk moeten zijn rekening te houden met potentiële benadeling. Die benadeling van de schatkist heeft immers niet plaatsgevonden. Dit kan en mag daarom naar onze overtuiging niet de lijn worden bij het opleggen van straffen.

De Hoge Raad casseerde een arrest van het hof waarin voor de hoogte van de op te leggen geldboete aansluiting was gezocht bij de fiscale vergrijpboete die de inspecteur in dit geval zou hebben opgelegd (art. 67d AWR). Het hof ging uit van een bedrag aan verzwegen inkomen van € 400.000. Bij een belastingpercentage van 25% bedraagt de belasting € 100.000. Een geldboete van € 100.000 werd passend geacht. Maar was het wel de bedoeling een boete van 100% op te leggen? De Hoge Raad overwoog:

*'Indien het Hof is uitgegaan van 25% van het verzwegen inkomen, heeft het miskend dat de vaststelling van een fiscale vergrijpboete wordt berekend als percentage van het bedrag van de aanslag over het verzwegen inkomen. Indien het Hof het voorgaande niet heeft miskend en is uitgegaan van een percentage van het bedrag van de aanslag, heeft het verzuimd te motiveren op welke gronden het is uitgegaan van een vergrijpboete van 100%.'*<sup>53</sup>

Dat de fiscale rechter en de strafrechter trachten de rechtspraak, ook voor wat betreft de straftoemeting, op elkaar af te stemmen juichen wij toe. Hoewel er wat ons betreft wel een onderscheid is te onderkennen in een strafzaak en een fiscale procedure waarin het gaat om een fiscale boete. Het kan immers niet worden ontkend dat een strafzaak meer impact en gevolgen heeft (inzet strafrechtelijke maatregelen alsook een openbare zitting). Daarmee dient dan uiteraard wel ook rekening te worden gehouden.

Uit de lagere rechtspraak volgt bovendien dat de overschrijding van de redelijke termijn regelmatig fors is en ook tot gevolgen bij de strafoplegging leidt.<sup>54,55,56</sup>

In hoger beroep kunnen straffen zwaarder c.q. hoger uitvalen dan in eerste aanleg. Dit is bijvoorbeeld te zien in een uitspraak van Hof Amsterdam, waarin wegens belastingfraude en valsheid in geschrifte een gevangenisstraf van 21 maanden – waarvan zeven voorwaardelijk – werd opgelegd naast een beroepsverbod voor drie jaar. De rechtbank achtte een gevangenisstraf van tien maanden naast een beroepsgebod geboden, maar het hof rekende de feitelijk leidinggever van meerdere bv's het financiële gewin dat

51 Hof Arnhem-Leeuwarden 31 juli 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:7312.

52 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:11156.

53 HR 26 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:435.

54 Rb. Amsterdam 10 december 2019, ECLI:RBAMS:2019:9942.

55 Rb. Oost-Brabant 8 oktober 2019, ECLI:NL:RBOBR:2019:5783.

56 Rb. Zeeland-West-Brabant 31 juli 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:3459.

hij nastreefde door het opgeven van fictieve bedragen aan omzet en voorbelasting gedurende twee jaren, zwaarder aan.<sup>57</sup> Ook Hof Den Haag deelde een forsere tik uit dan de rechtbank eerder had gedaan en ‘verhoogde’ de straf in hoger beroep van negen naar twaalf maanden gevangenisstraf, waarbij werd uitgegaan van een belastingnadeel van € 257.848.<sup>58</sup> ‘Appelleren is riskeren’ blijft dus ook anno 2019 onverkort van toepassing.

Opmerkelijk is nog de uitspraak van Rechtbank Amsterdam, waarin werd afgezien van het opleggen van een gevangenisstraf, maar een geldboete – in combinatie met een taakstraf – werd opgelegd. Dit terwijl er werd uitgegaan van een benadelingsbedrag van € 80.425,29, waarbij een gevangenisstraf van vijf tot negen maanden in beginsel het uitgangspunt is. De rechtbank overwoog:

‘Een gevangenisstraf vindt de rechtbank niet passend. De rechtbank ziet in deze zaak aanleiding om een geldboete op te leggen omdat de bewezenverklaarde feiten financieel van aard zijn en het benadelingsbedrag niet wordt teruggevorderd door de fiscus. De rechtbank bepaalt de hoogte van de geldboete op € 5.000.’<sup>59</sup>

Hieruit volgt dat het feit dat de fiscus niet is overgegaan tot navordering/naheffing van de misgelopen inkomstenbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting, kennelijk ook in het voordeel van de verdachte kan uitwerken. Het is in onze ogen uiteraard een mooie uitspraak, maar het zou meer in de rede liggen als strafrechtelijk een ‘extra’ tik wordt uitgedeeld indien de fiscus geen actie onderneemt. Dan heeft de verdachte belastingplichtige immers pas echt financieel voordeel gehad.

## Einde zaak

Het komt zeker niet vaak voor dat een beroep op art. 36 Sv slaagt, maar in 2019 was daarvan toch een keer sprake, en daarom besluiten we deze Tour met het volgende oordeel:

‘De rechtbank overweegt dat er duidelijk vertraging in de strafzaak is ontstaan, die niet te wijten valt aan de verzoekster en de verdediging. De verzoekster weet al bijna tien jaar dat zij verdachte is in de onderhavige strafzaak en wacht als sinds 5 november 2012 op een nieuwe oproep, die tot op heden is uitgebleven. Dit terwijl het Openbaar Ministerie er na de beslissing van het gerechtshof te ’s-Hertogen-

bosch op 5 november 2012 voor had kunnen kiezen om de strafzaak tegen de verzoekster gelijktijdig met de strafzaak tegen de medeverdachten te behandelen. Na deze datum zijn in eerste aanleg immers nog tien zittingsdagen geweest waartegen de verzoekster opgeroepen had kunnen worden. Van deze gelegenheid heeft het Openbaar Ministerie geen gebruik gemaakt. De rechtbank vindt de aldus ontstane vertraging, waarbij ook de verzoekster in het ongewisse is gelaten over de voortgang van haar zaak, van dien aard en zo onredelijk dat aan de strafzaak tegen de verzoekster een einde moet komen. De rechtbank zal de zaak daarom geëindigd verklaren.’<sup>60</sup>

Ook kan er blijkens een uitspraak van Rechtbank Amsterdam – onder omstandigheden – nog steeds een einde aan de zaak komen doordat de redelijke termijn is overschreden. Hoewel volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad overschrijding van de redelijke termijn moet worden gecompenseerd door strafvermindering, was de rechter in deze zaak van oordeel dat niet kan worden volstaan met een andere sanctie op de termijnoverschrijding dan de niet-ontvankelijkheid van de officier van justitie. Van belang was dat de verdachte in 2014 is aangehouden en achttien dagen heeft vastgezeten, het gaat om feiten in de periode van 1 december 2013 tot en met 6 februari 2014 en er sinds de aanhouding inmiddels bijna zes jaar is verstreken. De verdediging heeft geen aandeel gehad in het grote tijdsverloop en de zaak had dan ook op een veel kortere termijn inhoudelijk kunnen worden behandeld. Als tot een bewezenverklaring zou worden gekomen ziet de politierechter nauwelijks nog ruimte voor een eventuele strafoplegging die op dit moment nog enig strafdoel kan dienen. Conclusie was dat het strafvorderlijk belang dat de officier van justitie nog bij vervolging van de verdachte heeft, ontbreekt.<sup>61</sup>

## Tot slot

Op welke wijze kunnen wij deze veertiende Tour anders besluiten dan op te merken dat het fiscale strafrecht een interessant rechtsgebied is en blijft waarin de ontwikkelingen nog lang niet stil blijken te staan.

### Over de auteurs

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

Beiden werkzaam bij De Bont Advocaten te Amsterdam.

<sup>57</sup> Hof Amsterdam 17 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:3804.

<sup>58</sup> Hof Den Bosch 11 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3313.

<sup>59</sup> Rb. Amsterdam 20 februari 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:1192.

<sup>60</sup> Rb. Limburg 23 april 2019, ECLI:NL:RBLIM:2019:5043.

<sup>61</sup> Rb. Amsterdam 18 december 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:10062.