

# 11. Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2018

MR. J.M. SITSEN

Ook in 2018 is (uiteraard) weer de nodige jurisprudentie verschenen op fiscaal strafrechtelijk gebied. In deze Tour d'horizon worden de belangrijkste uitspraken op dit gebied gesignaleerd en van context voorzien.

Rechtbank Overijssel omschrijft in een vonnis waarin de fiscale aangifteplicht zich kenmerkt. Met die overweging beginnen we deze 'Tour'. De Rechtbank stelt voorop dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe – belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is.<sup>1</sup> Dat is precies waarmee menig belastingplichtige te kampen heeft. De vraag rijst al snel: 'Doe ik mijn aangifte wel goed?' En: 'Hoe werkt de fiscale wetgeving nu precies in mijn situatie?'. Dat maakt dat niet elke onjuist gebleken aangifte opzettelijk onjuist is gedaan en de inzet van het strafrecht rechtvaardigt. In deze 'Tour' wordt weer een groot aantal zaken uit het afgelopen jaar besproken die wél tot de inzet van het strafrecht leidde en waarbij het veelal gaat om onjuist ingediende belastingaangiften. Er is in het afgelopen jaar echter ook een aantal zaken voor de politierechter gebracht omdat de belastingplichtigen structureel weigerden belastingaangiften in te dienen. Dit leverde taakstraffen alsook een voorwaardelijke gevangenisstraf op.<sup>2</sup>

## Ontwikkelingen in de regelgeving

Belastingontduiking maar ook -ontwijking wordt met steeds meer regels en wetten aangepakt.<sup>3</sup> Dat is de tendens die heerst.<sup>4</sup> In dat kader zijn in 2018 naar aanleiding van de *Panama Papers* consultaties gestart met betrekking tot aanvullende wetsvoorstellen met maatregelen om belastingontduiking aan te pakken. Het betreft ten eerste een

wetsvoorstel tot openbaarmaking van vergrijpboeten opgelegd aan deelnemers aan een beboetbaar feit (juridische beroepsbeoefenaren/adviseurs).<sup>5</sup> Deze openbaarmaking zou vooral een preventieve werking moeten hebben. In het nieuw voorgestelde art. 67r AWR wordt gerefereerd aan alle vergrijpen die hebben geleid tot een opzettelijk of grofschuldige onjuiste aangifte of het niet voldoen aan de suppletieplicht. Dat is nogal ruim. Er bestaat veel weerstand tegen deze ophanden zijnde openbaarmaking. Het is ook een vergaand middel; eerst wordt de juridische beroepsbeoefenaar/adviseur bestraft met een boete – met alle gevolgen van dien – en nadat deze onherroepelijk is geworden wordt diegene publiekelijk nog eens aan de schandpaal genageld. Openbaarmaking zal de norm worden, tenzij sprake is van uitzonderlijke omstandigheden. Dit is opmerkelijk nu in het 'gewone' strafrecht terughoudend met openbaarmaking van een vonnis wordt omgegaan (art. 36 Sr), terwijl beide procedures – zowel de bestuurlijke boeteprocedure als een strafzaak – openbaar zijn. Dat doet de vraag rijzen waarom dit grote onderscheid wordt gemaakt. Welke de uitzonderlijke omstandigheden zullen zijn die aan openbaarmaking in een bestuurlijke boeteprocedure in de weg zullen staan, zal de praktijk moeten leren. Ten tweede is een conceptwetsvoorstel (dat per 2020 van toepassing zou moeten zijn) ter consultatie uitgegaan ter implementatie van de EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.<sup>6</sup> Intermediairs zoals belastingadviseurs zullen daarmee verplicht worden om bepaalde constructies te melden bij de Belastingdienst. De toelichting op het voorstel vermeldt dat de meldingsplicht wordt beperkt tot mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planingsconstructies met een risico op belastingontwijking en dat constructies die hier niet op zijn gericht, niet onder de rapportageverplichting vallen. Het begrip agressieve taxplanning is natuurlijk aan verschillende uitleg onderhevig, waarbij de Belastingdienst er naar alle waarschijnlijkheid een striktere uitleg op na zal houden dan belastingadviseurs. Over de vraag of een constructie als een agressieve

1 Rb. Overijssel 11 juni 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2061.

2 <https://www.om.nl/actueel/nieuwsberichten/@103566/taakstraffen-geest/>

3 [https://www.europa-nu.nl/id/vklpi75a1zvknieuws/europees\\_parlement\\_wil\\_belastingfraude?ctx=vh6ukzb3nnt0](https://www.europa-nu.nl/id/vklpi75a1zvknieuws/europees_parlement_wil_belastingfraude?ctx=vh6ukzb3nnt0)

4 [https://www.europa-nu.nl/id/vi38jaxg5zqp/aanpak\\_belastingontduiking\\_en\\_ontwijking](https://www.europa-nu.nl/id/vi38jaxg5zqp/aanpak_belastingontduiking_en_ontwijking)

5 <https://www.internetconsultatie.nl/openbaarmaking>

6 <https://www.internetconsultatie.nl/dac6>

grensoverschrijdende fiscale planningsconstructie dient te worden aangemerkt zal daarom nog de nodige discussie (dan wel procedures) gaan volgen (nadat de regelgeving is ingevoerd).

## 'Het begrip agressieve tax planning is natuurlijk aan verschillende uitleg onderhevig'

Ook is in het licht van het tegengaan van belastingontwijking in 2018 het Consultatiedocument implementatie ATAD2 (de op 29 mei 2017 aangenomen tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking tot wijziging van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking wat betreft hybride mismatches met derde staten) gepubliceerd. De maatregelen die in dit kader worden getroffen leiden naar verwachting tot een afname van het gebruik van hybridemismatchstructuren en tot een verhoging van het belastbare bedrag voor de vennootschapsbelasting voor bedrijven die internationaal opereren en gebruik blijven maken van hybridemismatchstructuren. Hybridemismatchstructuren zijn internationale structuren waarmee belasting wordt ontweken door gebruik te maken van verschillen tussen nationale belastingstelsels.<sup>7</sup> Ook is een politiek akkoord tussen de EU-lidstaten bereikt over nieuwe instrumenten om mazen in het btw-stelsel van de EU te dichten. Hiermee wordt btw-fraude tegengegaan, een vorm van fraude waarmee enorme bedragen gemoeid (kunnen) gaan.<sup>8</sup> Ook het Europese Openbaar Ministerie, dat in de loop van 2020 operationeel zal worden, wordt bevoegd ten aanzien van complexe grensoverschrijdende btw-fraude.<sup>9</sup> Oftewel, het tegengaan van belastingontduiking en -ontwijking gaat voort en voort.

### Informatieverplichtingen

#### Art. 10a AWR

Met ingang van 1 januari 2012 is art. 10a AWR van toepassing. In dit artikel is – voor nader te bepalen onderwerpen – de verplichting opgenomen uit eigen beweging onjuistheden of onvolledigheden mee te delen aan de inspecteur zodra de belastingplichtige daarmee bekend is of bekend is geworden. Deze verplichting geldt onder meer voor suppleties omzetbelasting. In de 'Tour 2016' is opgemerkt dat gebleken is dat het Openbaar Ministerie het niet nakomen van deze verplichting ook strafrechtelijk aanpakt. Hoewel dat ook tot veroordelingen heeft geleid, heeft Hof 's-Hertogenbosch in 2018 een andersluidend en principieel arrest gewezen.<sup>10</sup> Het hof overweegt dat in de parlementaire geschiedenis bij de invoering van art. 10a AWR niets

is vermeld omtrent de mogelijkheid tot strafvervolging bij overtreding van dat artikel, dat deze overtreding consequent is aangemerkt als beboetbaar feit en dat is vermeld dat tegen de sanctie bezwaar en beroep openstaat. Daarnaast blijkt volgens het hof ook niet dat de wetgever het toepassingsbereik van art. 68 AWR – en in het verlengde daarvan art. 69 AWR – heeft willen verruimen. De wetgever heeft bovendien kenbaar gemaakt enkel te willen voorzien in de mogelijkheid tot oplegging van een vergrijpboete. Het hof merkt ook op dat overtreding van art. 10a AWR jo. art. 15 Uitv.besl. omzetbelasting 1968 (hierna de suppletieplicht) niet expliciet bij wet is aangemerkt als strafbaar feit. Het hof komt daarom tot de conclusie dat de wetgever niet heeft (willen) voorzien in de mogelijkheid van een strafrechtelijke vervolging van schending van de suppletieplicht. Het hof komt verder tot het oordeel dat – ook al zou de wetgever hebben voorzien in een strafbaar feit en de feiten als zodanig bij wet strafbaar hebben gesteld – ontslag van alle rechtsvervolging dient te volgen. De belastingplichtige is blijkens de genoemde wetsartikelen verplicht de onjuistheden in zijn belastingaangifte bij wijze van suppletie bij de inspecteur te melden. Door dit af te dwingen, terwijl de inspecteur daarmee op het spoor wordt gebracht van een beboetbaar of strafbaar feit en de belastingplichtige zich aldus blootstelt aan een bestuursrechtelijke boete of strafvervolging, verliest het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis. Het hof is van oordeel dat de suppletieplicht in strijd is met het nemo-teneturbeginsel zoals volgt uit art. 6 lid 2 EVRM en art. 48 lid 1 Handvest. Wegens die strijdigheid dienen die genoemde fiscale bepalingen jegens de betreffende verdachte buiten toepassing te blijven en volgt ontslag van alle rechtsvervolging. Een mooi arrest waarover vast nog een beslissing van de Hoge Raad zal volgen. Ten aanzien van het indienen van suppleties zij overigens opgemerkt dat daarover wordt geoordeeld dat het later, door middel van een suppletieaangifte, melden dat de eerder gedane aangiften onjuist waren niet met zich brengt dat die eerdere onjuiste aangiften alsnog juist worden. Dit werd overwogen in een zaak waarin de verdachte stelde dat hij nihilaangiften heeft laten doen uit onmacht om de belastingaangiften te kunnen betalen, maar dat het voornemen bestond om later met zogenoemde suppletieaangiften alsnog de verschuldigde belasting te voldoen.<sup>11</sup>

#### Art. 47-52 AWR

Niet alleen art. 10a AWR is onderwerp geweest van een strafzaak, ook de meer algemene informatieverplichtingen (art. 47-52 AWR) kwamen aan de orde. De Belastingdienst richtte aan een trustkantoor een verzoek om diverse e-mailbestanden te verstrekken. Het trustkantoor voldeed hier niet aan, maar hield een dvd met de e-mailbestanden erop verzegeld onder zich in afwachting van de uitkomsten van een (fiscaal/bestuursrechtelijke) informatiebeschikkingsprocedure. Daarin zou worden vastgesteld of er wel of niet diende te worden voldaan aan het verzoek om de e-mailbestanden te verstrekken. Hoewel de plicht tot het verstrek-

7 <https://www.internetconsultatie.nl/consultatiedocumentatad2>

8 Zie onder meer [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/action\\_plan/vat\\_factsheet\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/action_plan/vat_factsheet_en.pdf)

9 [https://www.europa-nu.nl/id/vkqjg3kc8ixw/nieuws/veelgestelde\\_vragen\\_over\\_het\\_europees?ctx=vjbjje6o0y4im&tab=0](https://www.europa-nu.nl/id/vkqjg3kc8ixw/nieuws/veelgestelde_vragen_over_het_europees?ctx=vjbjje6o0y4im&tab=0)

10 Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

11 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1053.

ken van informatie – de e-mailbestanden – ter beslissing voorlag in de fiscaalrechtelijke bezwaarprocedure en de informatieverplichting dus nog niet onherroepelijk was, is het Openbaar Ministerie overgegaan tot strafvervolgning. Hof 's-Hertogenbosch concludeert op basis van de wetsgeschiedenis bij art. 52a AWR dat de informatieverplichting hangende de bezwaarprocedure feitelijk is opgeschort.<sup>12</sup> Dat maakt de keuze om tot strafvervolgning over te gaan prematuur. De conclusie kan daarom geen andere zijn dan dat een strafrechtelijke procedure is geëntameerd om strafvorderlijk beslag op de dvd met e-mails te kunnen leggen. Het hof komt tot het oordeel dat door het instellen van strafvervolgning en daarbij tot inbeslagname van de dvd met e-mails over te gaan, het Openbaar Ministerie een aan hem toekomende strafrechtelijke bevoegdheid heeft gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze is gegeven. Het Openbaar Ministerie heeft daarmee het beginsel van zuiverheid van oogmerk, oftewel het verbod van détournement de pouvoir, met voeten getreden. Het hof rekent het Openbaar Ministerie het in ernstige mate aan dat hierdoor de rechtsbeschermingsmogelijkheden, die de wetgever met ingang van 1 juli 2011 in de AWR aan de verdachte heeft willen bieden om zijn weigering in bezwaar door de inspecteur en in (hoger) beroep door de belastingrechter te laten toetsen, volstrekt illusoir zijn geworden. De niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de strafvervolgning wordt uitgesproken. Een fraaie uitspraak in het licht van de rechtsbescherming. Het kan natuurlijk niet zo zijn dat het OM een belastingplichtige op deze manier kan dwingen en de bestuursrechtelijke procedure illusoir zou worden. In een fiscale procedure werd geoordeeld dat de Belastingdienst met het nemen van de informatiebeschikking in dat geval de grenzen der redelijkheid heeft overschreden, de informatiebeschikking zou zijn opgelegd als drukmiddel.<sup>13</sup> Ook dat dient voorkomen te worden. Opvallend is overigens dat Hof 's-Hertogenbosch overweegt dat de informatieverplichting hangende de bezwaarprocedure feitelijk is opgeschort. Dat zou betekenen dat de Belastingdienst evenmin de mogelijkheid zou moeten hebben om de verstrekking van informatie via de civiele route af te dwingen zo lang er over een opgelegde informatiebeschikking wordt geprocedeerd. De actie van het OM in de zaak waarover Hof 's-Hertogenbosch besliste lijkt gericht te zijn geweest op het bespoedigen van het verkrijgen van de informatie om deze vervolgens te kunnen delen met de Belastingdienst (ex art. 55 AWR). Natuurlijk wil de Belastingdienst zo snel mogelijk over de opgevraagde informatie beschikken, maar een reden om dat op deze wijze voor elkaar te krijgen lijkt er niet nu de termijnen voor het opleggen van (navorderings- of naheffings-) aanslagen worden verlengd met de periode die gemoeid gaat met de informatiebeschikkingsprocedure.

## Strekingsvereiste

In een andere strafzaak met betrekking tot de administratieplicht van art. 52 AWR werd aangevoerd dat de schending van de administratieplicht niet heeft geleid tot het betalen van te weinig (omzet)belasting zodat niet aan het strekingsvereiste zou zijn voldaan. Blijkens vaste jurisprudentie behoeft dat echter niet vast komen te staan. Voldoende is dat de verboden gedraging naar objectieve maatstaven geëigend is om het heffen van onvoldoende belasting teweeg te brengen. Het niet op ordentelijke wijze inrichten en bijhouden van de bedrijfsadministratie waardoor de controle-mogelijkheid van de fiscus ernstig wordt belemmerd, is een handelwijze die op grond van algemene ervaringsregels in zijn algemeenheid ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Dit leidt tot de conclusie dat aan het strekingsvereiste is voldaan.<sup>14</sup>

Aan een verdachte – vennoot in een vof – was tenlastegelegd dat hij opzettelijk onjuiste of onvolledige aangiften inkomstenbelasting zou hebben gedaan, omdat telkens een te laag bedrag aan belastbare winst uit onderneming zou zijn opgegeven. De zaak draait met name om het niet hebben voldaan aan de administratieplicht door de vof. Hof 's-Hertogenbosch overweegt dat de vennoten van een vof belastingplichtig zijn als ondernemer voor de inkomstenbelasting en uit dien hoofde afzonderlijk administratieplichtig. Een gebrekkige administratie van een vof kan derhalve niet zonder meer de conclusie dragen dat deze heeft geleid tot onvoldoende belastingheffing bij de vennoten. Het Hof overweegt dat het niet ongebruikelijk is dat de administratie van een vennoot afwijkt van de administratie van de vof. Slechts indien de afzonderlijke vennoten hun administratie (ook) niet op orde hebben, wordt daardoor te weinig inkomstenbelasting afgedragen. Omdat de vennoten van de vof echter hebben nagelaten een eigen (juiste en volledige) administratie voor de inkomstenbelasting te voeren, is van afzonderlijke administraties geen sprake en zijn daarom ook voor de belastingheffing van de afzonderlijke vennoten relevante bescheiden niet bewaard. Hof 's-Hertogenbosch haalt de bestendige jurisprudentie ter zake van het strekingsvereiste aan en oordeelt dat vast staat dat het opzettelijk onjuist voeren van een administratie, alsmede het opzettelijk niet bewaren van fiscaal relevante bescheiden ertoe kon leiden of ook heeft geleid dat te weinig belasting werd geheven bij de vennoten zelf.<sup>15</sup>

Rechtbank Gelderland oordeelt andersluidend in een zaak, namelijk dat niet is gebleken dat de onvolledigheid in de aangiftes ertoe strekten dat te weinig belasting zou worden geheven. “Niet is gebleken dat fase 2 is gerealiseerd. Zowel [naam 12] als [verdachte] hebben verklaard dat er (in de jaren 2010 en 2011) geen dividend is uitgekeerd. Ook anderszins is daarvan niet gebleken uit het straf dossier. Naar het oordeel van de rechtbank is zodoende niet gebleken van enig fiscaal nadeel. Dat de constructie zodanig is opgezet dat die in potentie nadeel voor de fiscus kon ople-

12 Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472.

13 Rb. Gelderland 1 oktober 2018, ECLI:NL:RBGELD:2018:4168.

14 Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2877.

15 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1149.

veren, maakt dat niet anders. Niet is gebleken van enig door [verdachte] genoten voordeel, anders dan vermeld op zijn aangiften van 2010 en 2011, zodat op dit punt niet gesproken kan worden van een onjuiste aangifte. Dat betekent dat het standpunt van de officier van justitie dat het strekkingsvereiste is geobjectiveerd in dit geval niet opgaat.”<sup>16</sup> Dit oordeel lijkt mitsdien beperkter dan de bestendige jurisprudentie ter zake van het strekkingsvereiste. Het kan zijn dat de oorzaak van dit beperktere oordeel is gelegen in het feit dat het in dezen ging om het wel of niet hebben gezet van een kruisje in de aangifte. Het strekkingsvereiste zou dan in dat licht moeten worden gezien.

In een zaak die voorlag bij Rechtbank Gelderland was ten laste gelegd het opzettelijk een groot aantal onjuiste of onvolledige factu(u)r(en) of nota('s) te hebben verstrekt, terwijl dat feit er (telkens) toe strekte dat te weinig belasting zou worden geheven.<sup>17</sup> Vast kwam te staan dat de in de tenlastelegging opgenomen facturen onjuist waren en dat deze niet als zodanig hadden mogen worden verstrekt. Dat het verstrekken van onjuiste facturen ertoe strekte dat te weinig belasting zou worden geheven is volgens de rechtbank echter niet gebleken. “De rechtbank overweegt dat verdachte met het verstrekken van de facturen weliswaar zijn klanten de mogelijkheid gaf om de op de facturen vermelde omzetbelasting in aftrek te brengen, maar dat dit niet uitsluit dat degene die de omzetbelasting op factuur feitelijk heeft ontvangen, deze ook afdraagt aan de belastingdienst. Uit het dossier blijkt niet dat het niet afdragen van omzetbelasting door de [naam 21], dan wel door [verdachte], een gevolg is van de onjuiste facturen. [verdachte] en de vennootschappen van de [naam 21] wisten dat de omzet was gemaakt. Het verstrekken van onjuiste facturen staat niet zonder meer in de weg aan het doen van een juiste aangifte.” Ook in dit geval is er mitsdien niet voldaan volgens deze rechtbank aan het ten aanzien van de facturen in de tenlastelegging opgenomen strekkingsvereiste.

### Ne bis in idem<sup>18</sup>

Het feit dat naheffingsaanslagen (omzetbelasting) zijn opgelegd over 2008 en 2009 waarbij tevens een vergrijpboete is opgelegd, staat volgens Hof Amsterdam niet in de weg aan een strafrechtelijke vervolging voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting én inkomstenbelasting betreffende de boekjaren 2007, 2008 en 2009. De opgelegde vergrijpboete had slechts betrekking op de omzetbelasting 2008 en 2009 zodat de verdachte – alleen al daarom – vervolgd mocht worden voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting 2007 en onjuiste aangiften inkomstenbelasting. Daarnaast blijkt in deze zaak dat de strafrechtelijke beschuldiging uitsluitend betrekking had op bepaalde betalingen waarop de vergrijpboete niet zag.

Dat leidt tot de conclusie dat de bestuurlijke boete en de strafvervolging in dit geval geen betrekking hebben op hetzelfde feit als bedoeld in art. 68 Sr. Als gevolg daarvan is de strafrechtelijke vervolging van de verdachte niet in strijd met het bepaalde in art. 243 lid 2 Sv.<sup>19</sup> Als ervan uit zou worden gegaan dat een aangifte één en ondeelbaar is, een vergrijpboete wordt opgelegd voor het opzettelijk onjuist hebben gedaan van de betreffende aangifte en de strafrechtelijke vervolging betrekking heeft op het opzettelijk onjuist hebben gedaan van diezelfde aangifte, zou toch wel sprake moeten zijn van hetzelfde feit. Het maakt dan niet uit of de strafrechtelijke vervolging op een bepaald element van de aangifte ziet en de vergrijpboete op een ander element.

In een zaak (waarin al jarenlang wordt geprocedeerd en ook aangehaald in de ‘Tour 2016’) is de vraag aan de orde of strafrechtelijke vervolging en bestraffing na een reeds ondergane civielrechtelijke lijfswang gedurende een jaar op verzoek van de fiscus teneinde verdachte te dwingen zijn belastingschuld te voldoen, al dan niet in strijd is met het ne bis in idem-beginsel. De verdachte werd verzocht zodanige inlichtingen omtrent zijn inkomens- en vermogenspositie te verschaffen dat de ontvanger kon beoordelen tot welke betalingen hij redelijkerwijs in staat kon worden geacht. Hij is vervolgens voor de duur van een jaar gegijzeld. Nadat deze gijzeling noch tot eerdergenoemde inlichtingen noch tot betaling had geleid, heeft het Openbaar Ministerie een strafvervolging geëntameerd. Hierbij is tenlastegelegd dat de informatieplichting jegens de ontvanger opzettelijk is geschonden. Na een fraai arrest van het Hof Amsterdam<sup>20</sup> (zie ook de ‘Tour 2016’) na het eerste arrest van de Hoge Raad in dezen heeft de Hoge Raad in deze zaak in 2018 voor de tweede keer arrest gewezen.<sup>21</sup> Hij overweegt dat het hof terecht heeft geoordeeld dat art. 68 Sr op het onderhavige geval niet van toepassing is, omdat niet sprake is van – kort gezegd – meerdere onherroepelijke beslissingen van de strafrechter. “Vervolgens heeft het Hof evenwel geoordeeld dat de vervolging ter zake van het tenlastegelegde feit in strijd is met het aan art. 68 Sr ten grondslag liggende ne bis in idem-beginsel en dat het Openbaar Ministerie dientengevolge niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de vervolging. Dat oordeel is onjuist. Zoals de Hoge Raad heeft overwogen in zijn eerdere arrest in deze zaak (HR 20 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP4606, NJ 2012/27) is niet juist de opvatting dat na het starten van een civiele procedure geen ruimte meer bestaat om een strafsancie toe te passen. Voorts is, anders dan het Hof heeft geoordeeld, hier niet sprake van een uitzonderlijke situatie zoals aan de orde was in het arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:434, NJ 2015/256. In dat verband geldt dat zich met betrekking tot de afstemming tussen enerzijds het civielrechtelijke traject en anderzijds het strafrechtelijke traject zoals dat in de onderhavige zaak aan

16 Rb Gelderland 29 maart 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1438.

17 Rb Gelderland 29 maart 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1436.

18 Zie ook C. Hofman, ‘Ontwikkelingen in de sfeer van de repressieve fiscale rechtshandhaving. Is het sanctiearsenaal ten aanzien van fiscale fraude thans nog juridisch houdbaar?’, *WFR* 2018/101.

19 Hof Amsterdam 5 september 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:3240.

20 Hof Amsterdam 28 oktober 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5267.

21 HR 13 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2017 en zie voor de uitgebreide voorliggende conclusie waarin met name wordt ingegaan op de Europese rechtspraak van A-G Machiels van 15 mei 2018, ECLI:NL:PHR:2018:444.

de orde is, geen wezenlijke samenloopproblemen voordoen als in dat arrest bedoeld, mede omdat het in de rede ligt dat de strafrechter de toegepaste lijfswang als relevante omstandigheid bij de strafoplegging betreft.” Hoewel het oordeel van Hof Amsterdam dat het niet mogelijk is naast een civielrechtelijke vrijheidsbeneming voor de duur van een jaar ter zake van hetzelfde feit vervolgens ook een strafvervolgning in te zetten alleszins overtuigend, kan er blijkens de overwegingen van de Hoge Raad na lijfswang nog wel degelijk een strafzaak volgen ten aanzien van dezelfde vermeende schending van de informatieplicht. Natuurlijk kan een en ander worden verdisconteerd in de straftoemeting, maar het komt toch op zijn minst ongepast voor een strafzaak te beginnen na toegepaste lijfswang?

### Inkeerregeling

De inkeerregeling wordt vaak in verband gebracht met het alsnog aan de Belastingdienst opgeven van in het buitenland gestald vermogen. De inkeerregeling wordt inderdaad wellicht vaker ‘gebruikt’ voor de opgave van dergelijk vermogen, doch ook ten aanzien van binnenlands niet eerder opgegeven inkomen of vermogen kan – onder bepaalde voorwaarden – op deze regeling een beroep worden gedaan. Een beroep op de inkeerregeling werd afgewezen in de strafzaak waarin ook de Vinkenslag-regeling (welke níet inhield dat voor de jaren ná de jaren waarop de regeling zag, geen strafrechtelijke vervolging kon worden ingesteld) aan de orde was. Hof ’s-Hertogenbosch overweegt dat 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.<sup>22</sup> Met de mededeling dat de administratie dusdanig gebrekkig was dat de door hem ingediende aangiften omzetbelasting niet juist en volledig konden zijn, meer concreet: “(...) ter zake van de omzetbelasting is gebleken, dat het voor cliënt niet te achterhalen is welke binnenlandse verkopen hij in 2003 heeft verricht en welke ICL en ICV er hebben plaatsgevonden. Graag vraag ik uw advies hoe deze kwestie op te lossen”, zijn, zonder een nadere toelichting, niet alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt. Het beroep op de inkeerregeling wordt afgewezen. Het verdient dus aanbeveling concreet aan de Belastingdienst te laten weten waaraan het schort en daarbij alsnog de informatie te voegen die benodigd is om de fiscale verplichtingen vast te stellen. Dat blijkt ook uit een vonnis van de Rechtbank Rotterdam, waarin de rechtbank overwoog dat, nu geen verbeterde aangiften Vpb zijn gedaan, en evenmin duidelijk kenbaar is gemaakt dat de betreffende verdachte eerdere onjuiste aangiften Vpb of verstrekte informatie rectificeerde. Ook in dat geval faalde het beroep op de inkeerregeling. De stelling van de verdediging dat van deze verdachte niet mocht worden verwacht dat hij verbeterde aangiften Vpb voor het bedrijf zou doen, omdat pas door strafrechtelijk onderzoek

duidelijk zou worden of de betalingen aan de verdachte als giften in de zin van art. 328ter Sr dienden te worden aangemerkt, en daarmee als niet-afrekbare kosten voor de heffing van de Vpb, ging ook niet op, nu de inkeerbepaling, gelet op de ratio daarvan, geen ruimte biedt voor het stellen van een dergelijke voorwaarde. De rechtbank voegt aan dit oordeel nog toe dat in dit geval sprake is van een voortdurend ontsiedelict en overweegt: “Uit de redactie van artikel 69, derde lid, AWR blijkt dat de inkeermogelijkheid niet voor alle misdrijven in artikel 69 AWR opgaat. De inkeerbepaling geldt alleen voor het verbeteren van het opzettelijk onjuist of onvolledig aangifte doen of van het opzettelijk onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens en aanwijzingen. Ontsiedelicten, waaronder het onderhavige opzettelijk nalaten van de verplichting om een administratie te voeren, zijn dus als categorie uitgesloten van de inkeermogelijkheid van artikel 69, derde lid, AWR.”<sup>23</sup> Bepalend zou dan zijn welk delict ten laste is gelegd. Immers, er zou ook in dat geval alsnog een juiste en volledige aangifte kunnen worden gedaan. Overigens is het toch ook mogelijk een administratie te ‘completeren’ zodat alsnog aan de administratieplicht wordt voldaan? Daarmee zou inkeren ook voor die verplichting mogelijk moeten kunnen zijn.

### Pleitbaar standpunt

Hof Amsterdam zag zich voor de vraag gesteld of sprake was van een pleitbaar standpunt in een zaak waarin het draaide om de vraag of er omzetbelasting verschuldigd was in verband met een onroerendgoedtransactie.<sup>24</sup> De Belastingkamer van het Hof Amsterdam had reeds uitspraak ter zake van hetzelfde feitencomplex gedaan, waarbij de verdachte belanghebbende in het ongelijk was gesteld. De Strafkamer van het Hof Amsterdam neemt die uitspraak over en maakt deze tot de zijne. Het hof oordeelt dat, omdat de verdachte in deze zaak ten tijde van het transport wist dat op de transactie omzetbelasting in rekening werd gebracht en dat deze omzetbelasting ook in het ontvangen bedrag was begrepen, het in rekening gebrachte bedrag aan omzetbelasting derhalve – ook in de visie van de verdachte op het moment van aangifte – in de aangifte had moeten worden opgenomen, en vervolgens afgedragen. Van een bij de verdachte op dat moment aanwezig pleitbaar standpunt is (subjectief gezien) derhalve geen sprake. Vervolgens komt de vraag op of sprake is van een objectief gezien pleitbaar standpunt (HR 21 april 2017). Het hof oordeelt dat daarvan geen sprake is en verwijst met name naar het feit dat de stellingen van de verdachte reeds met weinig woorden door de belastingkamer waren verworpen. Daaraan voegt het hof nog toe: “Dat de fiscaal adviseur Nieuwenhuizen (die zowel in hoger beroep als in cassatie als adviseur van [bedrijf 2] optreedt) op dit moment een ander standpunt bepleit, wekt (uit de aard der zaak) geen verwondering en kan bezwaarlijk als onderbouwing voor een pleitbaar

22 Hof ’s-Hertogenbosch 21 december 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:5483 (zie voor gelieerde zaken ECLI:NL:GHSHE:2018:5463, ECLI:NL:GHSHE:2018:5484 en ECLI:NL:GHSHE:2018:5485).

23 Rb. Rotterdam 17 juli 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:5752.

24 Hof Amsterdam 4 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1139.

standpunt worden gezien. De twee door de verdediging overgelegde fiscale commentaren leiden evenmin tot een ander oordeel, aangezien deze niet van zodanig gewicht zijn dat het de onderbouwing kan zijn van een pleitbaar standpunt.” Als er een objectief pleitbaar standpunt aanwezig zou zijn geweest, dan zou dat blijkens dit arrest mitsdien tot een andere uitkomst hebben kunnen leiden, terwijl vaststaat dat er subjectief gezien geen pleitbaar standpunt aanwezig was. Blijkens dit arrest wordt aan fiscale commentaren geen doorslaggevend gewicht toegekend. Er zou wel wat voor te zeggen zijn dat als in de gehéle vakliteratuur een bepaald standpunt wordt ingenomen en een belastingplichtige zijn aangifte volgens dat standpunt invult en indient, hem een beroep op een pleitbaar standpunt zou moeten toekomen. De verdachten in de zaken omtrent de kansspelbelasting (KSB) die voorlagen bij Rechtbank Overijssel brachten het er beter van af.<sup>25</sup> “De rechtbank leidt uit het dossier en het verhandelde ter terechtzitting af dat verdachte een man is die zich meer bezig hield met de praktische gang van zaken binnen zijn bedrijven en zeker niet zodanig onderlegd is dat hij complexe juridische vraagstukken kan overzien en beantwoorden. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat de regelgeving omtrent de KSB, zeker voor een niet-deskundige, complex te noemen is. Verdachte is daardoor afhankelijk van derden die hem daarin ondersteunen en begeleiden. Verdachte heeft in verband met de wijziging van de Wet op de KSB in 2008 advies ingewonnen van onafhankelijke deskundigen, te weten advocaat mr. [advocaat] en accountant [naam 3]. Mr. [advocaat] was specifiek deskundig op het gebied van de KSB en de heer [naam 3] kon een beroep doen op de binnen de accountantsorganisatie BDO aanwezige deskundigheid. Door [advocaat] en [naam 3] is verklaard dat verdachte aan hen heeft gevraagd hoe hij moest handelen inzake de KSB en dat daarover door hen ook advies is gegeven met de strekking dat – ter voorkoming van dubbele belastingheffing (te weten in Nederland en in Duitsland) – geen KSB verschuldigd zou zijn in Nederland. Mede gelet op de verklaringen van de boekhouders [naam 1] en [naam 2], die deze uitleg van het advies ondersteunen, is de rechtbank van oordeel dat verdachte ten tijde van het doen van de aangiften – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat de ingezonden (nihil)aangiften conform deskundig advies en daarmee juist en volledig waren. Opzet op het doen van onjuiste aangiften KSB is derhalve niet bewezen.” Op dit heldere vonnis valt niets aan te merken. Indien een betreffende regeling (inzake de kinderopvangtoeslag) echter geen ruimte laat voor het door verdachte ingenomen standpunt en daar anders dan verdachte meent, geen misverstand over kan bestaan, is geen sprake van een pleitbaar standpunt.<sup>26</sup>

## Ontneming – art. 74 AWR

Rechtbank Amsterdam behandelde een zaak waarin de vraag aan orde was of het Openbaar Ministerie ontvankelijk was in een ontnemingsvordering.<sup>27</sup> Het ging in deze zaak om een veroordeelde belastingadviseur die namens klanten (onjuiste) aangiften inkomstenbelasting heeft gedaan. Die klanten betaalden hem voor het doen van die aangiften. De veroordeling zag op de onjuiste aangiften (art. 69 AWR) maar ook werd overwogen dat die onjuiste aangiften zijn aan te merken als valse geschriften (art. 225 Sr). De vordering tot ontneming gaat uit van een wederrechtelijk voordeel dat veroordeelde heeft behaald doordat de klanten hem betaalden voor het opmaken van de valse geschriften en het doen van de onjuiste aangiften. De rechtbank stelt voorop dat de tekst van art. 74 AWR duidelijk is: er wordt geen ontnemingsmaatregel opgelegd ter zake van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit. Bij een grammaticale uitleg maakt het volgens de rechtbank niet uit of het om ontneming van fiscale voordelen gaat of om ontneming van andere voordelen die zijn behaald door fiscale strafbare feiten te plegen. De rechtbank overweegt vervolgens dat als alleen sprake zou zijn geweest van een veroordeling ter zake van fiscale feiten, er geen wettelijke basis is voor het Openbaar Ministerie om een ontnemingsvordering aanhangig te maken. De rechtbank vervolgt: “In deze zaak is echter sprake van niet alleen fiscale feiten, maar ook van valsheid in geschrift (...). Artikel 74 AWR en de rechtspraak van de Hoge Raad verzetten zich er niet tegen dat wanneer ook sprake is van niet bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, het op grond van die feiten verkregen voordeel wordt ontnomen.” Dit oordeel klemmt te meer nu de valse geschriften de onjuiste belastingaangiften betreffen, waarmee het zo zeer samenhangt met het fiscale delict dat een ontnemingsvordering niet zou moeten mogen worden ingesteld. Het Openbaar Ministerie kan op deze manier met het eveneens ten laste leggen van art. 225 Sr vrij makkelijk aan de beperking van art. 74 AWR ontkomen. Anderzijds: de verdiensten van de belastingadviseur zouden anders niet te ontnemen zijn, hetgeen ook een onwenselijke uitkomst zou kunnen zijn.

## AAFD-protocol

Een beroep op het AAFD-protocol werd ook in 2018 gedaan om te stellen dat de officier van justitie niet-ontvankelijk moest worden verklaard in de vervolging. Het benadelingsbedrag zou lager zijn dan het grensbedrag in het protocol. De reactie van de officier van justitie was kort maar krachtig: “(...) dat de Belastingdienst hem verzocht heeft om strafvervolging in te stellen en dat hij om die reden ontvankelijk is in de vervolging. Daarnaast is in werkelijkheid sprake van een veel hoger benadelingsbedrag, dat echter niet kan worden vastgesteld omdat de administratie grotendeels ontbreekt.” Van een officier van justitie zou op zijn zachtst gezegd een meer onderbouwde

25 Rb. Overijssel 11 juni 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2061, ECLI:NL:RBOVE:2018:2060 en ECLI:NL:RBOVE:2018:2066.

26 Hof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:8833.

27 Rb. Amsterdam 19 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:9380.

stelling mogen worden verwacht dan de stelling dat alleen al omdat de Belastingdienst het verzocht, hij ontvankelijk is in de vervolging. De rechtbank oordeelt dat het in het AAFD-protocol genoemde aanvullende wegingscriterium a. (de mate van impact op de maatschappij en evenwichtige rechtshandhaving) opgeld doet. Daarnaast wordt nog overwogen dat niet alle – van de in deze zaak van belang zijnde – afleverbonnen van de verdachte rechtspersoon aanwezig zijn, waardoor het niet mogelijk is om over de gehele onderzoeksperiode het strafrechtelijk nadeel voor de omzetbelasting vast te stellen. Indien alle afleverbonnen over de gehele onderzoeksperiode wel aanwezig waren zou het strafrechtelijk nadeel een veelvoud zijn geweest van wat thans is berekend. Gelet op deze redenering en gevolgtrekking – die niet al op voorhand als onaannemelijk moeten worden verworpen – is de rechtbank van oordeel dat de officier van justitie reeds op die grond tot vervolging had kunnen overgaan.<sup>28</sup> Er wordt mitsdien van een omvangrijker benadelingsbedrag uitgegaan terwijl daar geen bewijs voor is in het voorliggende dossier, slechts aanwijzingen. Het is vaste jurisprudentie dat de omvang van de te weinig geheven belasting moet worden bepaald aan de hand van de gegevens zoals die beschikbaar waren op het moment van het nemen van de vervolgingsbeslissing, maar het is wellicht tijd voor een principieel oordeel over de vraag aan welke ‘bewijs’-eisen de AAFD-beslissing bij aanvang van het onderzoek dient te voldoen.

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

Rechtbank Amsterdam oordeelde omtrent de vervolgingsuitsluitingsgrond in art. 69 lid 4 AWR dat het eenduidig invullen daarvan in de rechtspraak niet altijd eenvoudig is.<sup>29</sup> De onduidelijkheid over de reikwijdte van de uitsluitingsgrond komt voort uit de beperking tot gedragingen die onder de strafbepaling van art. 225 lid 2 Sr vallen. Deze beperking roept verschillende vragen op, bijvoorbeeld of de in deze zaak onder art. 225 lid 1 Sr tenlastegelegde ook onder het toepassingsbereik van het tweede lid en dus onder de vervolgingsuitsluitingsgrond zou kunnen vallen. Vervolging op basis van art. 225 lid 1 Sr is in beginsel mogelijk. Omdat de gedragingen die kunnen vallen onder deze leden overeen kunnen komen, kan vervolging voor het eerste lid tot een onbevredigend resultaat leiden. Er zijn gevallen denkbaar waarin een vervolging op grond van art. 225 lid 1 Sr in strijd is met de vervolgingsuitsluitingsgrond. De rechtbank kijkt hierbij naar het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd, zoals ook wordt gedaan door andere rechtbanken. Als uitgangspunt neemt de rechtbank dat vervolging moet worden uitgesloten als het gaat om het opmaken van geschriften die uitsluitend een fiscale functie en niet

ook tegen anderen dan de Belastingdienst kunnen worden gebruikt.<sup>30</sup> In deze zaak wordt verdachte verweten dat hij onjuiste en valse elektronische aangifteformulieren inkomstenbelasting heeft opgemaakt en ingediend. Deze elektronische aangiften zijn opgemaakt met het enige doel om deze bij de Belastingdienst in te dienen. Het (valselijk) opmaken van deze aangiften gebeurde door deze (onjuiste) aangiften, nota bene met één druk op de knop, bij de Belastingdienst in te dienen. In dit geval gaat het dus om onder het eerste lid tenlastegelegde gedragingen (het opstellen) die volledig samenvallen met de gedragingen zoals bedoeld onder het tweede lid (het indienen). De rechtbank ziet daarom grond om met betrekking tot het tenlastegelegde art. 225 lid 1 Sr de specialiteit van de AWR aan te nemen. Dit vraagstuk is mede belangwekkend in het licht van de vraag of kan worden ontnomen op basis van art. 74 AWR. Rechtbank Overijssel kwam tot een striktere beoordeling in een zaak waarin de tenlastelegging is toegesneden op art. 225 lid 1 Sr. “Het is een uitdrukkelijke keuze is geweest van de wetgever om de vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69 lid 4 AWR te beperken tot die gevallen waarin de tenlastelegging is toegesneden op artikel 225 lid 2 Sr. Het is niet aan de rechter om het bereik van die vervolgingsuitsluitingsgrond uit te breiden (zo ook Gerechtshof Amsterdam 20 december 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5825). De rechtbank verwerpt het verweer.”<sup>31</sup> Hof Amsterdam overwoog in reactie op het verweer dat art. 69 lid 4 AWR niet slechts voor art. 225 lid 2 Sr geldt, maar ook voor de in die zaak ten laste gelegde valsheid in geschrift zoals bedoeld in art. 225 lid 1 Sr: “Het verweer van de raadsman vindt geen steun in het recht en ook overigens ziet het hof, met de rechtbank, geen aanleiding om in dit geval vervolging inzake het valselijk opmaken van de aangifte omzetbelasting uit te sluiten. Dat voor het standpunt van de raadsman steun zou kunnen worden gevonden in de literatuur en (lagere) rechtspraak doet daar niet aan af. Het verweer wordt verworpen. Het openbaar ministerie is dan ook ontvankelijk ten aanzien van de tenlastelegging in zijn geheel.” Hof Amsterdam komt hier tot een eendaadse samenloop van twee feiten, te weten het opzettelijk doen van onjuiste aangiften en valsheid in geschrifte.<sup>32</sup> De jurisprudentie op dit vlak blijft mitsdien uiteenlopen, waarbij de ruimere oordelen van de rechtbanken nog altijd goed te volgen zijn, maar de hoven een beperktere, meer grammaticale, uitleg blijken te geven, behoudens het oordeel omtrent de eendaadse samenloop. Op grond van dit laatste oordeel zou op basis van art. 74 AWR een ontneming kunnen plaatsvinden terwijl er niet dubbel wordt bestraft (Hoewel, indien het feit in meer dan één strafbepaling valt, slechts één van die bepalingen wordt toegepast, wordt bij verschil wél die waarbij de zwaarste hoofdstraf is gesteld toegepast).

28 Rb. Rotterdam 18 juni 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:4939, ECLI:NL:RBROT:2018:4940, ECLI:NL:RBROT:2018:4941 en ECLI:NL:RBROT:2018:4942.

29 Rb. Amsterdam 26 juni 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5532.

30 Zie voor gelijklopende vonnissen de ‘Tour 2017’.

31 Rb. Overijssel 17 september 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:3374 en ook Rb. Overijssel 30 juli 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2736.

32 Hof Amsterdam 19 februari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:544.

## Tenlastelegging

Dat duidelijk moet zijn hetgeen een verdachte wordt tenlastegelegd staat vast. Dat gaat echter niet altijd goed: “Onder feit 4 primair is ten laste gelegd – zakelijk weergegeven – dat [bedrijf 3] (...) in de periode januari 2007 tot en met 13 oktober 2009 onjuiste aangiften loonbelasting en of omzetbelasting heeft gedaan, terwijl verdachte opdracht heeft gegeven tot deze strafbare feiten dan wel daaraan feitelijk leiding heeft gegeven. Daarbij is niet nader omschreven welke aangiften het betreft. Dat brengt mee dat het onder feit 4 primair onvoldoende bepaald ten laste is gelegd, waardoor onvoldoende duidelijk is waarvan de verdachte wordt beschuldigd.”<sup>33</sup> Vaak wordt echter overwogen dat de tenlastelegging in samenhang bezien met het onderliggende dossier wel duidelijk maakt waartegen een verdachte zich heeft te verweren, zodat verweren met betrekking tot onduidelijkheden in een tenlastelegging veelal worden afgevoerd.<sup>34</sup> In dit geval ging dat kennelijk niet op.

## Valsheid in geschrifte – aangiften c.q. bezwaarschrift

Ook in 2018 kwam de vraag op of de in een bepaalde tenlastelegging genoemde aangiften bestemd zijn om tot bewijs van enig feit te dienen. De rechtbank overwoog in een zaak waarin sprake was van ambtshalve opgelegde aanslagen, dat de nadien ingediende ‘aangiften’ beschouwd moeten worden als bezwaarschriften. “Voor de vraag of deze als bezwaarschriften te beschouwen aangiften een bewijsbestemming hebben, is een arrest van de Hoge Raad uit 2017 van belang. In die zaak waren de gronden van het bezwaarschrift opgenomen in een bijgevoegd aangiftebiljet. Het gerechtshof stelde feitelijk vast dat het aangiftebiljet daarmee als onderdeel van het bezwaarschrift had te gelden. Op basis van die feitelijke vaststelling oordeelde de Hoge Raad vervolgens dat een bezwaarschrift als zodanig geen bewijsbestemming heeft. Naar het oordeel van de rechtbank blijken uit de (...) ingediende ‘aangiften’ de gronden van de bezwaarschriften. Ten aanzien van het bezwaarschrift over 2009 dient de ‘aangifte’ te gelden als aanvulling op en onderbouwing van het reeds ingediende, maar niet-gemotiveerde bezwaarschrift. De ‘aangifte’ over 2010 is op zichzelf aangemerkt als een bezwaarschrift. Het voorgaande maakt dat de in de tenlastelegging genoemde ‘aangiften’ hebben te gelden als (onderdeel van) bezwaarschriften en daarmee geen bewijsbestemming hebben in de zin van artikel 225 Sr.”<sup>35</sup> Het genoemde arrest uit 2017 is ook te vinden in de ‘Tour 2017’; een bezwaarschrift heeft

geen bewijsbestemming zodat geen sprake kan zijn van valsheid in geschrifte.<sup>36</sup>

## Deelnemingsvarianten

### Medeplegen en medeplichtigheid

Voor medeplegen is blijkens vaste jurisprudentie nodig dat sprake is van een bewuste en nauwe samenwerking. Daartoe zijn de feiten en omstandigheden in elke zaak van groot belang, waarbij de vraag is of daarvoor wel of niet voldoende bewijs aanwezig is.<sup>37</sup> Hof 's-Hertogenbosch overwoog in een zaak dat uit het onderzoek ter terechtzitting onvoldoende feiten en omstandigheden naar voren zijn gekomen die erop wijzen dat anderen dan de verdachte zo nauw en bewust met hem samenwerkten dat sprake is geweest van medeplegen. Het hof overweegt hiertoe dat de aangifteplicht voor de inkomstenbelasting bij de vennoten afzonderlijk, onder wie verdachte, ligt. Voorts heeft administratiekantoor [administratiekantoor] de aangiften ingevuld op basis van de door of namens de verdachte en zijn broer aangeleverde gegevens en bescheiden. De verdachte heeft zijn aangifte steeds zelf ondertekend.<sup>38</sup> De verdachte werd mitsdien vrijgesproken van het tenlastegelegde medeplegen. Als er niets blijkt van een nauwe en bewuste samenwerking met anderen op dat vlak, is dat ook een logische uitkomst.

Geen medeplegen noch medeplichtigheid voor een leverancier van kassasystemen aan wie ten laste was gelegd het medeplegen van, dan wel medeplichtigheid aan het doen van valse belastingopgaven door verschillende (rechts)personen (afnemers van kassasystemen) en valsheid in geschrift. Hof Arnhem-Leeuwarden spreekt de verdachte vrij van het ten laste gelegde ‘medeplegen’ nu niet kan worden vastgesteld dat sprake is geweest van de daarvoor vereiste mate van nauwe en bewuste samenwerking. Voor een veroordeling wegens medeplichtigheid is volgens het hof niet voldoende dat door de afnemers voor hun administratie en dus ook ten behoeve van de in de tenlastelegging genoemde fiscale plichten gebruik werd gemaakt van de door het geleverde kassasysteem gegenereerde gegevens. Het enkele gebruik van die gegevens zegt niets over mogelijke strafbare betrokkenheid daarbij. Ten aanzien van een van de afnemers zijn concrete aanwijzingen te vinden voor betrokkenheid van personeel van de leverancier bij het (opnieuw) aanzetten van de verborgen retourboekfunctie en ook voor de omstandigheid dat daarbij informatie is verstrekt over de werking van de retourboekfunctie. Weliswaar staat daarmee vast dat het gaat om een handelen van iemand die werkzaam is bij de leverancier en die handelt uit hoofde van zijn dienstbetrekking, echter kan niet worden vastgesteld of de leverancier deze handelwijze van de werknemer gedoogde, of dat de werknemer hiermee zijn boekje te buiten ging. Het dossier

33 Hof Amsterdam 2 juli 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:2160.

34 Zie bijvoorbeeld Rb. Oost-Brabant 20 december 2018, ECLI:NL:RBOBR:2018:6345.

35 Rb. Amsterdam 20 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:9378. De verdachte is overigens niet vrijgesproken, maar kreeg een gevangenisstraf opgelegd van 24 maanden. Uit dit vonnis blijkt maar weer dat het zinvol is om de tenlastelegging tot de kern te beperken (geen aangifte, onjuiste aangifte, vals geschrift etc.) en niet nodeloos ‘op te leuken’ met onbewijsbare feiten.

36 Zie ook M.M. Kors, ‘Artikel 225 Sr, het onjuiste aangiftebiljet en het pleitbare standpunt in het fiscale Strafrecht’, noot bij HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542, *Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving* 2018, afl. 1.

37 Zie bijvoorbeeld Rb. Rotterdam 26 april 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:3661.

38 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1149.



bevat ook contra-indicaties voor de vraag of dit handelen door de verdachte leverancier (althans in die periode) werd aanvaard. Diverse werknemers hebben verklaard dat nadrukkelijk is uitgedragen dat medewerkers geen informatie over deze functie aan de klanten mochten verstrekken op straffe van ontslag. Tevens blijkt uit een telefoongesprek dat er onomwonden is gezegd dat degene die stelt namens de verdachte leverancier ‘de belastingknoppen bij klanten te installeren’ ontslag riskeert en dat de leverancier zich hier uitdrukkelijk van distantieert. Dit specifieke handelen van de werknemer kan daarom niet aan de leverancier worden toegerekend. Vrijspraak volgt.<sup>39</sup> De bewijslast rust natuurlijk op het Openbaar Ministerie. Als in het dossier voldoende bewijs aanwezig is van het distantieëren van het strafbare handelen van werknemers dan zal een dergelijk verweer kunnen slagen. Overigens is in het verleden in een zaak waarin ook een leverancier van dergelijke afroomsoftware verdachte was, wel eens anders geoordeeld. Een veroordeling in eerste aanleg voor medeplegen zelfs: “Gelet op de bijzondere eigenschappen van de verborgen optie en de aanwezigheid van de andere correctiemogelijkheden in het programma kan de rechtbank zich geen andere bedoeling voorstellen bij de verborgen optie dan het illegaal bewerken van omzetgegevens. Verdachte, als verkoopster, is zich daarvan naar de stellige overtuiging van de rechtbank ook bewust. Indien zij deze software verkoopt aan een horecabedrijf aanvaardt verdachte daarmee willens en wetens de aanmerkelijke kans dat de afnemer met het programma omzet zal wissen en aan de waarneming door de fiscus zal onttrekken, met alle fiscale gevolgen van dien.” In appel werd weliswaar vrijgesproken van medeplegen, maar wel veroordeeld voor medeplichtigheid.<sup>40</sup> Wellicht een kwestie van net andere feiten dan in de aangehaalde zaak uit 2018 óf het overzichtsarrest<sup>41</sup> van de Hoge Raad inzake medeplegen is er goed op nageslagen.

### Doen plegen / functioneel plegen

Op een tenlastelegging werd vermeld dat de verdachte (al dan niet samen met anderen) – kort gezegd – opzettelijk (een) bij de belastingwet voorziene aangifte omzetbelasting, zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen valselijk heeft/hebben te hebben opgemaakt en/of vervalst en/of doen (laten) opmaken en/of doen (laten) vervalsen, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn mededaders) in strijd met de waarheid op het aangiftetiljet(en) omzetbelasting een onjuist, althans te laag bedrag aan (te betalen) omzet(belasting) opgegeven/doen (laten) opgeven, zulks (telkens) met het oogmerk om dat/die geschrift(en) als echt en onvervalst te gebruiken en/of door anderen te doen gebruiken. De vraag rees wat hier nu werd bedoeld met de vermelding van ‘doen’; ‘doen (laten) opmaken’, ‘doen (laten) vervalsen’, ‘doen (laten) opgeven’ en ‘te doen gebrui-

ken’. Werd bedoeld ‘doen plegen’ ten laste te leggen? Het hof overweegt dat deze tenlastelegging niet zo zou moeten worden uitgelegd dat doen plegen zou zijn tenlastegelegd terzake de valsheid in geschrift. “Het hof ziet het in de tenlastelegging opgenomen bestanddeel ‘valselijk laten opmaken’ als een feitelijke omschrijving van de wijze waarop het feit functioneel is gepleegd.” Het hof oordeelt dat dit ook in de rede ligt aangezien een ander de aangifte heeft gedaan. Geoordeeld wordt dat het de verdachte is geweest die aan de betreffende getuige via een e-mailbericht opdracht heeft gegeven tot het doen van de betreffende belastingaangifte en voorts dat de verdachte als ‘functioneel pleger’ de aangifte omzetbelasting valselijk heeft laten opmaken door die getuige.<sup>42</sup> Verwezen wordt naar een arrest van de Hoge Raad uit 2004. Geen doen plegen dus, maar functioneel plegen. En dus valt het woord ‘doen’ ook weg in de bewezenverklaring, zoals ook in de tenlastelegging al had gekund om verwarring te voorkomen.

### Deelneming aan een criminele organisatie

Een bijzondere vorm van deelneming is de criminele organisatie. Ook in het fiscaal strafrecht wordt dit strafbare feit wel op tenlasteleggingen vermeld. Zogenaemde ‘facilitators’ van fiscale fraude worden door de FIOD en het OM hiermee bijvoorbeeld op de korrel genomen. Zo werd in 2018 vonnis gewezen in twee zaken die trustkantoren betroffen. De trustkantoren werd verweten dat zij bijdroegen aan – onder meer – belastingfraude.

De eerste zaak betrof een Haags bedrijf met een vestiging op Cyprus.<sup>43</sup> Twee natuurlijke personen en enkele vennootschappen werd verweten dat zij gedurende ongeveer vier jaar een criminele organisatie hadden gevormd met het oogmerk om misdrijven te plegen, waaronder fiscale misdrijven. Het OM vond dat dit bewezen kon worden omdat gebleken was dat diverse cliënten zich tot het trustkantoor hadden gewend met plannen voor belastingontduiking. Volgens de verdachten wezen zij hun cliënten er juist op dat zij weliswaar belasting zouden kunnen ontwijken maar dat het kantoor niet kon en wilde meewerken aan illegale belastingontduikingsstructuren. De rechtbank vond het scenario van de verdachten niet onaannemelijk en vond dat er onvoldoende overig bewijs in het dossier aanwezig was om tot bewijs van het oogmerk op het plegen van misdrijven te komen, ook omdat geen van de cliënten veroordeeld was voor belastingfraude in relatie tot structuren waar het trustkantoor een rol in had gespeeld.

De tweede zaak, genaamd Trust EU, werd door Rechtbank Amsterdam behandeld.<sup>44</sup> De rechtbank vat het feitencomplex, in een uitvoerig gemotiveerd en goed leesbaar vonnis, als volgt samen: “Uit het dossier is gebleken dat het trust-

39 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 september 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:8160, ECLI:NL:GHARL:2018:8161 en ECLI:NL:GHARL:2018:8163.

40 Rb. Rotterdam 2 juni 2006, ECLI:NL:RBROT:2006:AX6802, Hof Den Haag 29 februari 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5500 en zie ook Rb. Den Haag 15 juli 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:8429.

41 HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.

42 Hof Amsterdam 19 februari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:544, vgl. HR 11 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO5030.

43 Rb. Den Haag 16 november 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:13653 en ECLI:NL:RBDHA:2018:13626.

44 Rb. Amsterdam 10 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8757, ECLI:NL:RBAMS:2018:8764, ECLI:NL:RBAMS:2018:8767, ECLI:NL:RBAMS:2018:8770, ECLI:NL:RBAMS:2018:8778 en ECLI:NL:RBAMS:2018:8786.

kantoor deze handelstak gebruikte om doorstroomstructuren aan te bieden die in wezen schijnconstructies waren waarmee onder meer fiscale fraude en corruptie werden gefaciliteerd. Op grote schaal werden valse overeenkomsten en facturen opgemaakt om gelden 'door te stromen' naar bankrekeningen in Monaco of Zwitserland op naam van offshores in belastingparadijzen met een fiscaal gunstig klimaat, een bankgeheim en afwezigheid van een publicatieplicht. Doel van de opgezette constructies was om winsten van Europese ondernemingen buiten het zicht van de fiscale autoriteiten weg te sluisen naar (in de meeste gevallen) de eigenaren van die ondernemingen. De constructies bestonden eruit dat werd voorgewend dat Nederlandse vennootschappen behorend tot het trustkantoor werkzaamheden verrichtten, zoals de ontwikkeling van software (...), het doen maken van studies voor de herontwikkeling van natuurgebieden in Irak (...) of allerhande technische werkzaamheden aan cruiseschepen (...). Ook werd er voor miljoenen aan commissies in rekening gebracht voor bemiddeling bij transacties met betrekking tot percelen grond (...), schepen (...) of scheepsmotoren (...). In werkelijkheid deden de Nederlandse inhouse vennootschappen echter niets meer dan facturen versturen en de daarop ontvangen betaalde bedragen doorsluizen naar offshores. (...) Met deze handelwijze heeft het trustkantoor jarenlang belastingontduiking (...) gefaciliteerd." De Rechtbank schat dat er op deze manier in totaal ten onrechte tientallen miljoenen kosten in aftrek zijn gebracht op – relatief – hoog belaste winsten. De Rechtbank acht – onder meer – deelneming aan een criminele organisatie bewezen.

Beide zaken laten zien dat het de FIOD en het OM menens is met de bestrijding van facilitators van (belasting)fraude en dat de benodigde lange adem – in beide zaken werd het vonnis pas ongeveer vijf jaar na de aanhouding van verdachten gewezen – daarvoor geen beletsel is.

#### Andere (commune) delicten

Voor het op vele tenlasteleggingen in fiscaal strafrechtelijke zaken voorkomende commune delict 'witwassen' is (onder meer) van belang of sprake is van opbrengsten 'afkomstig uit enig misdrijf'. Een officier van justitie stelde ten aanzien daarvan dat daarvan sprake is door het opstellen van valse facturen die gebruikt zijn om gelden van de bankrekening van een rechtspersoon naar de bankrekening van een andere rechtspersoon over te maken. "In die vervalsing is enig misdrijf gelegen als bedoeld in artikel 420bis van het Wetboek van Strafrecht, aldus de officier van justitie." De rechtbank volgt de officier van justitie niet in dit betoog. De rechtbank kan het opstellen van valse facturen in dezen niet kwalificeren als witwassen nu het valselijk factureren nog niets zegt over de herkomst van het geld dat op basis van die valse facturen wordt overgeheveld naar een andere bankrekening. Gesteld noch gebleken is dat het bedrag van € 336.278,52 afkomstig is uit enig misdrijf. Dit zou anders kunnen zijn voor het bedrag van € 296.983,57 dat volgens het Openbaar Ministerie vervolgens door verdachte en diens medeverdachte weer van de bankrekening van [rechtspersoon 4] is afgehaald op basis van valse factu-

ren en is besteed aan onder andere privé-uitgaven. In deze – kort gezegd – tweede geldstroom is wel sprake van geld dat reeds onder valse vlag is gefactureerd en daarmee is te duiden als 'afkomstig uit enig misdrijf'. De tenlastelegging beperkt zich evenwel tot het bedrag van € 336.278,52 zodat de rechtbank aan een beoordeling daarvan niet toekomt.<sup>45</sup> Bij witwassen is het mitsdien een kwestie van secuur ten laste leggen, alsook een goede kennis van hetgeen onder het delict witwassen valt. Valsheid in geschrift ten aanzien van een factuur of facturen, maakt niet per definitie dat ook de gehele geldstroom uit misdrijf afkomstig is. Opgemerkt zij overigens dat de impact van witwassen enorm is in het maatschappelijk handelsverkeer. Dit, terwijl vanuit het Openbaar Ministerie veeleer sprake is van een verdubbeling van het verwijt uit opsporingsgemak.

De bestrijding van witwassen blijft een speerpunt, op Europees alsook op nationaal niveau. In dat kader is de Wwft in 2018 gewijzigd in verband met de implementatie van de vierde anti-witwasrichtlijn.<sup>46</sup> Een van de wijzigingen betreft een uitbreiding van de reikwijdte van de Wwft met een aantal nieuwe instellingen, de expliciteer dan wel uitbreiding van de risicogebaseerde benadering op verschillende terreinen en het cliëntenonderzoek zal nog meer dan voorheen gebaseerd moeten zijn op een risicoweging op grond van de in de vierde anti-witwasrichtlijn geïdentificeerde risicofactoren. Ook wordt voorzien in 'doeltreffende, evenredige en afschrikwekkende bestuurlijke sancties en maatregelen indien de bepalingen ter implementatie van de richtlijn niet worden nageleefd'. Deze wijziging van de Wwft past in het huidige tijdsgewricht. Hoewel de verplichting om een Ultimate Beneficial Owner-register (UBO-register) in te stellen is opgenomen in de vierde anti-witwasrichtlijn (EU/2015/849), welke in de zomer van 2018 operationeel zou hebben moeten zijn, is de indiening van het definitieve wetsvoorstel op dit punt uitgesteld tot begin 2019. Aanleiding voor deze vertraging is de inwerkingtreding van de vijfde anti-witwasrichtlijn (EU/2018/843). Op de invoering van dit register is de nodige kritiek geuit in de vakliteratuur, met name gezien het feit dat op deze manier voor velen inzichtelijk wordt welke natuurlijke persoon 'achter' een entiteit zit, de eigenaar daarvan is, dan wel de uiteindelijke zeggenschap daarin heeft. De bekendwording van de identiteit van die persoon is niet zelden geenszins de bedoeling (bijvoorbeeld bij zeer vermogende families) hetgeen niets te maken heeft of behoort te hebben met witwassen, fraude of andere dergelijke strafbare feiten.

Ook het commune delict 'oplichting' van bijvoorbeeld de Belastingdienst kwam op bepaalde tenlasteleggingen in fiscaal strafrechtelijke zaken voor (en leidde tot bewezenverklaringen, al dan niet in de vorm van poging).<sup>47</sup> En zelfs verduistering was aan de orde. De betreffende verdachte had

45 Rb. Limburg 3 juli 2018, ECLI:NL:RBLIM:2018:6266 en ECLI:NL:RBLIM:2018:6267.

46 Implementatiewet vierde anti-witwasrichtlijn, *Sfb.* 2018, 239, ([https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20180724/publicatie\\_wet/document3/f/vkqac5dsulzw.pdf](https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20180724/publicatie_wet/document3/f/vkqac5dsulzw.pdf)).

47 Rb. Rotterdam 26 april 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:3660 en bijvoorbeeld Rb. Amsterdam 20 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8252.

een geldbedrag van € 19.500.000, dat hij als ambtenaar van de Belastingdienst onder zich had, en dat toebehoorde aan die Belastingdienst, onttrokken aan de bestemming van dat geld. Gelden die aan de Belastingdienst toebehoren zijn immers bestemd voor de Nederlandse Staat, of voor betaling aan (rechts)personen die op grond van een teruggave of anderszins recht hebben op die gelden. Deze verdachte heeft ervoor gezorgd dat een negatieve aanslag werd opgelegd aan een persoon en dat het bedrag van € 19.500.000 werd gestort op de rekening van die persoon. Dat verdachte het geld niet zelf heeft overgemaakt, maar dat dat door het systeem van de Belastingdienst is gedaan, doet niet af aan het feit dat verdachte zich schuldig heeft gemaakt aan verduistering van het geld. Verdachte had door zijn functie immers toegang tot het systeem en kon ook op grond van zijn functie bewerkstelligen dat een negatieve aanslag zou worden opgelegd, waarna een uitbetaling zou volgen. Daarmee is sprake van het ‘in zijn bediening onder zich hebben’ zoals bedoeld in art. 359 Sr en werd deze verdachte veroordeeld voor verduistering alsook overigens voor witwassen. Vrijgesproken werd hij van het eveneens commune delict-deelname aan een criminele organisatie in de zin van art. 140 Sr. Daaronder wordt immers verstaan een samenwerkingsverband, met een zekere duurzaamheid en structuur, tussen verdachte en ten minste één andere persoon. Een criminele organisatie kan een los verband zijn van reeds lang met elkaar samenwerkende personen die telkens hetzelfde type misdrijven plegen, maar ook een zeer gestructureerde, maar relatief kort geleden gevormde groep van personen die het plegen van uiteenlopende misdrijven tot doel hebben. In deze zaak ontbrak zowel de duurzaamheid als de structuur. Feitelijk was er slechts sprake van één feitencomplex, gepleegd door een gelegenheidsformatie die tamelijk ongestructureerd te werk ging.<sup>48</sup> Ook van belang in dit verband is het vonnis van Rechtbank Den Haag in een emissierechten-fraudezaak.<sup>49</sup> Deze rechtbank zet uiteen wanneer rechtspersonen die door de betreffende hoofdverdachte worden geleid (een grote zeggenschap, bestuurder en deels ook eigenaar) deelnemer is aan een criminele organisatie en wanneer niet (werktuig).

## Verjaring

In de ‘Tour 2015’ is een zaak opgenomen waarin het Hof van Justitie EU vragen van de Italiaanse rechter beantwoordde in verband met het feit dat in Italië in de meeste strafvervolgingen de verjaring in werkelijkheid niet wordt gestuit, hetgeen veelal leidt tot feitelijke straffeloosheid.<sup>50</sup> De rechtszekerheid dient in bepaalde gevallen te wijken, omdat het doel nu eenmaal is en dient te zijn dat fraude wordt bestreden. Blijkens de overwegingen van het hof kan het niet zo zijn dat bepaalde nationale bepalingen het mogelijk maken

dat fraudeurs feitelijk altijd de dans van strafvervolging ontspringen, ook in Italië dus niet. Eind 2017 heeft het Hof van Justitie een en ander nader geconcretiseerd. Het Hof van Justitie overweegt dat de nationale rechter verplicht is om in het kader van een strafrechtelijke procedure wegens strafbare feiten ter zake van de btw, bepalingen over verjaring die deel uitmaken van het nationale materiële recht, buiten toepassing te laten indien deze bepalingen eraan in de weg staan dat doeltreffende en afschrikkende strafrechtelijke sancties worden opgelegd in een groot aantal gevallen van ernstige fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, of indien in die bepalingen voor gevallen van ernstige fraude waardoor die belangen worden geschaad, verjaringstermijnen zijn vastgesteld die korter zijn dan voor gevallen van ernstige fraude waardoor de financiële belangen van de betrokken lidstaat worden geschaad. Dit geldt, tenzij niet-toepassing van de bepalingen in kwestie met zich meebrengt dat het legaliteitsbeginsel inzake delicten en straffen wordt geschonden doordat de toepasselijke wet onvoldoende nauwkeurig is, of doordat met terugwerkende kracht een wettelijke bepaling wordt toegepast waarbij voorwaarden voor vervolgbaarheid worden vastgesteld die strenger zijn dan die welke van kracht waren toen het strafbare feit werd gepleegd.<sup>51</sup> Het belang van deze uitspraken lijkt voor Nederlandse zaken overigens beperkt, nu de Nederlandse verjaringstermijnen veelal lang genoeg (b)lijken om fraudeurs niet vrijuit te laten gaan.

## Straffen

Zoals in diverse ‘Tours’ al is opgemerkt, wordt door de rechter bij de strafoplegging veelal acht geslagen op de oriëntatiepunten Fraude van het Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht (LOVS). De Hoge Raad wees een arrest waarin wordt overwogen: “Hoewel de feitenrechter niet is gebonden aan de LOVS-oriëntatiepunten en de uitleg hiervan aan hem is voorbehouden, kan in gevallen waarin hij die oriëntatiepunten uitlegt en/of toepast in cassatie worden getoetst of die uitleg en toepassing door de rechter begrijpelijk is. Die toetsing heeft echter, de rechterlijke straftoemettingsvrijheid in aanmerking genomen alsmede gelet op de aard van die oriëntatiepunten, een beperkt karakter.” De Hoge Raad haalt hierbij de overwegingen van zijn arrest van 31 januari 2017 aan, welke werd gewezen in een niet-fiscaal-strafrechtelijke zaak.<sup>52</sup> De LOVS-oriëntatiepunten worden overigens ook wel eens ‘de binnen de zittende magistratuur ontwikkelde oriëntatiepunten’ genoemd.<sup>53</sup> De Hoge Raad oordeelt vervolgens: “Het Hof heeft overwogen dat het bij de strafoplegging aansluiting heeft gezocht bij de LOVS-oriëntatiepunten inzake fraude en is daarbij uitgegaan van ‘een benadelingsbedrag’ van ongeveer € 500.000. Voorts heeft het Hof in strafverzwarende zin bij de strafoplegging betrokken dat de verdachte zich gedurende een zeer lange periode heeft schuldig gemaakt aan gewoontewitwassen

48 Rb. Gelderland 5 juli 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:2967 en ECLI:NL:RBGEL:2018:2968.

49 Rb. Den Haag 12 juni 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:6869 en ECLI:NL:RBGEL:2018:6822.

50 Hof van Justitie 8 september 2015, C-10/514.

51 HvJ EU 5 december 2017, ECLI:EU:C:2017:936.

52 HR 31 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:114.

53 Hof ‘s-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1053.

en dat hij bovendien zijn inkomsten niet heeft opgegeven aan de instantie waarvan hij zijn WAO-uitkering ontving. In aanmerking genomen dat het Hof in zijn overwegingen heeft betrokken dat niet het gehele bedrag van € 510.000 afkomstig was van misdrijf en dat het Hof daarnaast enkele strafverzwarende factoren heeft betrokken bij de straftoemeting, is het oordeel van het Hof om aansluiting te zoeken bij een benadelingsbedrag van ongeveer € 500.000 niet onbegrijpelijk. Voor een verdergaande toetsing in cassatie is, gelet op hetgeen hiervoor onder 3.3.1 is vooropgesteld, geen plaats.” In de praktijk blijkt de feitenrechter nagenoeg altijd acht te slaan op de LOVS-oriëntatiepunten.

Niet alleen de hoogte van het benadelingsbedrag is van belang bij de strafoplegging. Rechtbank Amsterdam overwoog in een zaak waarin sprake was van een vrij ‘unieke’ verdachte dat vooral de positie van verdachte in de maatschappij van belang was. Verdachte had namelijk een voorbeeldfunctie, omdat hij voor de Belastingdienst werkte. De samenleving mag in een medewerker van de Belastingdienst het vertrouwen hebben dat juist hij zijn aangiften op een juiste manier indient. Daarnaast vindt de rechtbank het kwalijk dat verdachte, nadat hij is gecontroleerd door de Belastingdienst, zelf stukken heeft gefabriceerd ter onderbouwing van zijn onjuiste aangifte, om dit vervolgens nogmaals te doen in zijn arbeidsrechtelijke procedure.<sup>54</sup> Dat nu juist een medewerker van de Belastingdienst dit strafbare handelen op zijn geweten heeft en dat dat een omstandigheid is – naast het benadelingsbedrag – waarmee rekening dient te worden gehouden, wekt geen verbazing.

Ook *dreigend* nadeel kan blijkens de jurisprudentie een rol spelen. “Om het oriëntatiepunt toe te passen, moet de rechtbank dit bedrag van dreigende benadeling ‘vertalen’ in een benadelingsbedrag. Aan de ene kant is er, ongeacht of er is uitgekeerd, sprake van valse aangiften (zo is het hier ook ten laste gelegd, er is geen sprake van een poging tot een misdrijf) en kwalijke intenties. Aan de andere kant is het vertrekpunt van het oriëntatiepunt wat er voor daadwerkelijke benadeling heeft plaatsgevonden, en acht de rechtbank de kans van slagen dat de belastingdienst zomaar zonder vragen een half miljoen aan voorbelasting zou uitkeren aan een zzp’er in de bouw behoorlijk klein. Dit tegen elkaar afwegende, zal de rechtbank bij een daadwerkelijk benadelingsbedrag van € 16.000 en een dreigende benadeling van € 509.000, doch met een zeer beperkte kans op daadwerkelijke benadeling, als uitgangspunt hanteren een daadwerkelijk benadelingsbedrag van ongeveer € 50.000. Daarbij hoort volgens de oriëntatiepunten een gevangenisstraf van vier maanden.”<sup>55</sup>

### ‘Verdachte had een voorbeeldfunctie omdat hij voor de Belastingdienst werkte’

Dezelfde rechtbank oordeelde in een andere zaak gelijklopend omtrent het ‘vertalen’ van het bedrag van dreigende benadeling. De rechtbank ging, nu sprake is van pogingen, uit van twee derde van het dreigende benadelingsbedrag. Daarnaast was sprake van meerdere strafverzwarende omstandigheden. De verdachte is een onverbetterlijke oplichter. De frequente en heftige recidive van deze verdachte maakt dat het uitgangspunt met 50% moet worden verzwaaard. Deze verdachte heeft niet alleen gepoogd de Belastingdienst op te lichten door een valse aangifte te doen en die met valse stukken te onderbouwen, hij gaat zelfs zo ver dat hij de controlerende ambtenaar ontmoet en zich daarbij voordoet als accountant. Ook wilde de verdachte zich gedurende het strafproces tot tweemaal toe middels valse stukken een alibi verschaffen. In deze strafverzwarende omstandigheden ziet de rechtbank aanleiding de strafoplegging met nog eens een kwart te verhogen. “Ten slotte overweegt de rechtbank dat het, behalve zeer vervelend voor de maatschappij, ook voor verdachte zelf buitengewoon triest is dat hij op deze wijze maar in herhaling blijft vervallen. Het achterliggende probleem en de steeds terugkerende neiging tot oplichting, waarbij behandeling op de voorgrond zou moeten staan, is alleen te verhelpen als verdachte erkent dat hij een probleem heeft en voor behandeling openstaat. Dit is niet het geval nu hij de feiten stellig ontkent. Het Nederlandse strafrecht biedt daardoor op dit moment weinig tot geen aanknopingspunten om dit af te dwingen.”<sup>56</sup> Of deze verdachte zijn gedrag zal afderen in de gevangenis is natuurlijk maar zeer de vraag.

Uiteraard zijn er dus diverse overige omstandigheden waarmee zowel in strafverzwarende dan wel in strafverminderende zin rekening dient te worden gehouden, zoals hiervoor ook al bleek. Ook bijvoorbeeld een verdachte die technisch failliet is, bleek een reden waarom het niet langer opportuun werd geacht dat enige straf of maatregel wordt opgelegd.<sup>57</sup> Maar dat is zeker niet altijd het geval zo blijkt uit het uitgebreide betoog van Rechtbank Rotterdam bij een strafoplegging: “De landelijke oriëntatiepunten voor straftoemeting voor fraudezaken geven bij een benadelingsbedrag van 1 miljoen euro als uitgangspunt een gevangenisstraf van twee jaar. De rechtbank acht een dergelijke straf ook in deze zaak passend. Zij waardeert het handelen van verdachte namelijk anders dan zichzelf. Verdachte heeft ter zitting steeds verklaard dat hij ‘een fout’ heeft gemaakt, dat hij ‘daar niets (meer) aan kan doen’ en ‘ook maar een mens’ is, maar dat de bank hem een kans had moeten gunnen en hem niet failliet had moeten laten verklaren. Dan zou hij de buitenlandse projecten hebben kunnen verkopen en zouden ook de goede doelen hun geld hebben gekregen. Voor zover verdachte in de veronderstelling is dat hem iets is overkomen of hem onrecht is aangedaan, is de rechtbank dat met hem oneens. Verdachtes gedragingen afdoen als ‘een fout’ is te makkelijk. Hij heeft gedurende een lange periode, meerdere keren beslissingen genomen ten behoeve van zijn eigen financiële gewin, terwijl hij anderen daarmee ernstig

54 Rb Amsterdam 7 september 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:7292.

55 Rb. Rotterdam 13 april 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:3662.

56 Rb. Rotterdam 26 april 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:3660.

57 Rb. Rotterdam 18 juni 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:4945.

benadeelde. Dat het geld dat hij zich heeft toegeëigend niet is gebruikt voor consumptieve uitgaven maar voor investeringen in buitenlands vastgoed maakt zijn gedrag niet minder laakbaar. Dat zijn handelen consequenties heeft gehad die hem nu in een zeer ongunstige positie plaatsen, is voor verdachte weliswaar naar, maar (vooral) aan hemzelf zelf te wijten. Meer informatie over zijn persoon had in straf vermeerderende of strafmatigende zin kunnen meewegen, maar nu verdachte ter zitting duidelijk kenbaar heeft gemaakt dat hij de conclusies van een al wat gedateerde reclasseringsrapportage van de hand wijst en zegt geen enkele behoefte aan hulp te hebben, doet de rechtbank het met wat er aan informatie is: weinig. De persoonlijke omstandigheden van verdachte, in het bijzonder de (financiële) achteruitgang die hij heeft doorgemaakt, zijn geen reden om lagere straf aan hem op te leggen.”<sup>58</sup>

Het komt niet zelden voor dat een rechter een hogere straf oplegt dan werd geëist door de officier van justitie. Met een bepaalde strafeis weet je daarom ook (nog) niet zeker waaraan je toe bent. In een zaak bijvoorbeeld waarin een verdachte werd veroordeeld voor het leiding geven aan een criminele organisatie die btw-fraude met emissierechten heeft gepleegd, oordeelde Rechtbank Den Haag dat in de door de officier van justitie gevorderde gevangenisstraf van vijf jaren de ernst van de feiten onvoldoende tot uiting komt.<sup>59</sup> De rechtbank veroordeelde tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van acht jaar (én gevangenneming, hetgeen niet vaak voorkomt in fiscaal-strafrechtelijke zaken). Ook Hof 's-Hertogenbosch week af van de eis van de advocaat-generaal: “(...), niet kan worden volstaan met een andere of lichtere sanctie dan een straf die onvoorwaardelijke vrijheidsbeneming met zich brengt. Hoewel de rechtbank en de advocaat-generaal zulks eveneens hebben onderkend, komt in de opgelegde en gevorderde gevangenisstraf voor de duur van 12 maanden, de ernst van de bewezenverklarde feiten en met name het recidiverende gedrag van de verdachte onvoldoende tot uitdrukking, zodat daarmee naar 's hofs oordeel niet kan worden volstaan. Het hof zal daarom overgaan tot oplegging van een gevangenisstraf van langere duur.”<sup>60</sup>

Vorig jaar bleek dat media-aandacht niet (altijd) een strafverminderende omstandigheid is, hoewel dat wel in de rede zou liggen. Dat werd ook dit jaar bevestigd: “De bestaande media-aandacht voor deze zaak vormt voor de rechtbank geen aanleiding om de op te leggen gevangenisstraf te matigen. Hoewel de rechtbank aannemelijk acht dat alle media-aandacht rondom de persoon van [naam verdachte 2] en de daarin reeds verwerkte oordelen, een zware wissel op hem en zijn privéleven hebben getrokken, ziet zij die media-aandacht voor deze spraakmakende zaak als onvermijdelijk. Bovendien moet niet uit het oog worden verloren dat die aandacht rechtstreeks samenhangt met de eigen gedragingen van [naam verdachte 2].”<sup>61</sup>

Hof Den Haag nam bij de op te leggen straf naast de ouderdom van de bewezenverklarde feiten wél in aanmerking de grote impact die de strafrechtelijke vervolging voor de verdachte heeft gehad, onder andere in de vorm van negatieve publiciteit in de media en op het internet.<sup>62</sup>

Ook werd in 2018 bevestigd dat het niet laten blijken van enig berouw of inzicht in het kwalijke van het strafbare handelen niet in het voordeel van een verdachte werkt.<sup>63</sup> Rechtbank Amsterdam overwoog dat tijdens de zitting is gebleken dat verdachte geen verantwoordelijkheid neemt voor zijn handelen en dat hij blijft ontkennen zich aan enig strafbaar feit schuldig te hebben gemaakt, hetgeen niet meeweegt in zijn voordeel. “Bij iemand die niet laat zien dat hij het kwalijke van zijn handelen inziet, moet immers worden gevreesd voor herhaling.”<sup>64</sup> Indien een verdachte niet of nauwelijks ervan blijk geeft dat hij beseft dat zijn handelwijze – op zijn zachtst gezegd – laakbaar was rijst bij rechters de vraag of de betreffende verdachte wel door drongen is van de ernst van de door hem gepleegde strafbare feiten.<sup>65</sup> De rechters houden mitsdien rekening met de proceshouding van verdachte.<sup>66</sup> Als een verdachte wel verantwoordelijkheid neemt voor zijn handelen, kan dat in zijn voordeel werken: “Het hof weegt in het voordeel van de verdachte mee dat hij ter terechtzitting bij het hof de verantwoordelijkheid van zijn handelen heeft genomen.”<sup>67</sup> Ook nog noemenswaardig is een arrest van de Hoge Raad van oktober 2018 waarin wegens een zeer oud (vuurwerk) feit art. 9a Sr werd toegepast.<sup>68</sup> Hof Amsterdam overwoog in het onderliggende arrest: “Overigens staat deze zaak in dit opzicht niet op zich. Meerdere vergelijkbare zaken die onder (eind)verantwoordelijkheid van het Functioneel Parket zijn uitgevoerd, laten deze weinig voortvarende aanpak zien voordat ze uiteindelijk bij de rechtbank worden aangebracht. Telkens is het tijdsverloop onverklaarbaar, laat staan te rechtvaardigen. Dat is een zorgwekkende constatering ook in onderhavige zaak als één van een reeks vergelijkbare zaken.” Het hof had een gratie-achtige redenering gebruikt (een straf diende geen doel meer). De Hoge Raad lijkt dat niet helemaal juist te vinden, maar is akkoord nu het hof bij zijn beslissing om geen straf of maatregel op te leggen ‘alles afwegende’ kennelijk met meerdere omstandigheden rekening heeft gehouden.

### Beroepsverbod

Op grond van (onder andere) art. 69 lid 6 AWR kan een beroepsverbod worden opgelegd. Een dergelijk verbod werd opgelegd aan een verdachte die als middellijk dan wel onmiddellijk aandeelhouder en bestuurder van diverse BV's omzetbelastingfraude heeft gepleegd door onterecht voorbelasting te claimen. Alleen al de omzetbelastingfraude is reden om aan verdachte een beroepsverbod op te leggen.

58 Rb. Rotterdam 28 mei 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:4126.

59 Rb. Den Haag 12 juni 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:6869.

60 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:105.

61 Rb. Rotterdam 17 juli 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:5752.

62 Hof Den Haag 27 maart 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:561.

63 Hof Amsterdam 2 juli 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:2144.

64 Rb. Amsterdam 15 maart 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:1422.

65 Rb. Rotterdam 17 juli 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:5753.

66 Rb. Overijssel 17 december 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:4874.

67 Hof Amsterdam 30 juli 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:2693.

68 HR 16 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1944.

Daarnaast heeft hij, als onderdeel van het feitencomplex, namens de BV's ook facturen vervalst en aan de Belastingdienst gestuurd. Hij werd ontzet van de uitoefening van het beroep van bestuurder of aandeelhouder van een rechtspersoon voor de periode van drie jaar.<sup>69</sup> Alleen al de omzetsbelastingfraude zou daartoe aanleiding zijn, zo oordeelde deze rechtbank. Ook is in een vonnis te lezen: "Alleen al het gewoontewitwassen, en dus zeker het feitencomplex in het geheel, is reden om aan verdachte een beroepsverbod op te leggen." Deze rechtbank achtte eveneens een beroepsverbod passend (in plaats van als bijzondere voorwaarde zoals de officier van justitie vorderde; gevorderd werd een veroordeling tot een gevangenisstraf waarvan een deel voorwaardelijk, met een proeftijd van drie jaren met als bijzondere voorwaarde een verbod voor verdachte om op te treden als bestuurder of aandeelhouder van rechtspersonen, althans een verbod voor verdachte om gedurende de proeftijd een bedrijf op zijn naam te zetten en een registratie van het vonnis bij de KVK). Het verbod zal gelden voor vijf jaar nadat de gevangenisstraf is uitgezeten.<sup>70</sup> Hoewel het verbod om als aandeelhouder op te treden vaker wordt uitgesproken, lijkt het zijn van aandeelhouder niet per definitie te passen in de toepasselijke wetteksten nu daarin slechts wordt gesproken over 'een beroep' (en het zijn van aandeelhouder ook niet valt onder de overige opsomming in art. 28 Sr). Rechtbank Overijssel achtte het in een zaak, met de officier van justitie, noodzakelijk om aan de verdachte een verbod op te leggen om gedurende de proeftijd nog werkzaam te zijn als statutair directeur, op grond van art. 69 lid 6 AWR.<sup>71</sup> Niet altijd echter wordt een beroepsverbod nodig geacht, zeker niet indien sprake is van een voorwaardelijke straf of een proeftijd. "Met oplegging van deze gedeeltelijk voorwaardelijke gevangenisstraf wordt enerzijds de ernst van het bewezen verklaarde tot uitdrukking gebracht en wordt anderzijds met name de strafoplegging dienstbaar gemaakt aan het voorkomen van nieuwe strafbare feiten. Deze laatstgenoemde omstandigheid maakt dat het hof oplegging van een (...) beroepsverbod onnodig acht."<sup>72</sup> Opmerkelijk is dat de proeftijd niet is verlengd tot drie jaar. In recente vonnissen valt overigens op dat de redenering steeds vaker is dat maatregelen van lange duur (na het vonnis) niet nodig zijn als de verdachte sinds zijn aanhouding geen strafbare feiten heeft gepleegd.

### Overmacht

Ten slotte werd een niet vaak voorkomend verweer gevoerd in een zaak, te weten dat de betreffende verdachte door overmacht (noodtoestand) gedrongen was het feit te begaan. Volgens de verdediging had verdachte drie mogelijkheden, te weten: – een volgens hem (en zijn adviseurs) onjuiste aangifte doen, die in overeenstemming zou zijn met het FIOD-gedachtegoed; – een volgens hem juiste aangifte doen, die in strijd zou zijn met het FIOD-gedachtegoed; – geen aangifte doen, en verdachte heeft ervoor gekozen om geen aangifte te doen. De rechtbank is van oordeel dat geen sprake is van overmacht in de zin van een noodtoestand. Om overmacht in de zin van noodtoestand aan te kunnen nemen, moet aannemelijk zijn geworden dat verdachte, staande voor de noodzaak te kiezen uit onderling strijdige plichten en belangen, de zwaarstwegende heeft laten prevaleren. Verdachte kon ervoor kiezen een volgens de Belastingdienst juiste aangifte te doen en hij had tegelijkertijd zijn bezwaren daartegen kunnen indienen. In elk geval had verdachte in contact kunnen treden met de Belastingdienst in plaats van helemaal niets te doen. Dat verdachte uit onderling strijdige plichten de zwaarstwegende heeft laten prevaleren is daarmee in elk geval niet aannemelijk geworden.<sup>73</sup> Het was het proberen waard.

### Tot slot

Met name is bij nadere lezing van vele vonnissen en arresten opvallend dat in de motiveringen van de strafopleggingen vaak dezelfde overwegingen voorkomen. Het blijkt voorts dat fiscale fraude steeds zwaarder wordt bestraft. De tendens dat belastingontduiking en -ontwijking uitgebannen dient te worden is mitsdien enerzijds zichtbaar door nieuwe regelgeving en wetten, maar anderzijds ook zeker door de vonnissen en arresten van de strafrechters in fiscaal strafrechtelijke zaken.

Over de auteur

Mr. J.M. Sitsen

Werkzaam aan De Bont Advocaten te Amsterdam.

69 Rb. Amsterdam 24 juli 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5259.

70 Rb. Amsterdam 19 juni 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:4722 en ECLI:NL:RBAMS:2018:4721.

71 Rb. Overijssel 17 december 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:48.

72 Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1053.

73 Rb. Amsterdam 20 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:9378.