

9. Tour d’horizon fiscaal strafrecht 2021

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

In de Tour d’horizon fiscaal strafrecht behandelen we al zestien jaar achtereenvolgens uitspraken op het snijvlak tussen het fiscale en het strafrecht. Een belangrijke rol bij zaken op dit gebied is weggelegd voor de Belastingdienst.

Inleiding

De Belastingdienst is in de volksmond één organisatie, maar bestaat juridisch gezien uit verschillende onderdelen. Eén onderdeel is de FIOD; de opsporingsdienst in fiscale strafzaken. De inspecteurs zijn werkzaam bij andere organisatieonderdelen van de Belastingdienst dan de FIOD-ambtenaren. Als de inspecteur in het kader van een fiscale controle informatie opdoet, berust die informatie – juridisch gezien en als het goed is feitelijk ook – niet bij de FIOD. In het omgekeerde geval is dat ook zo: als de FIOD informatie verzamelt over een belastingplichtige tijdens een strafrechtelijk onderzoek, betekent dit niet dat die informatie in het bezit is van de inspecteur die bevoegd is belastingaanslagen op te leggen. De informatie dient zo nodig en gewenst tussen de verschillende organisatiedelen via de officiële weg gedeeld te worden en is dus niet per definitie bij alle onderdelen van de Belastingdienst bekend.

Het onderscheid tussen de verschillende onderdelen van de Belastingdienst werd door de belastingkamer van de Hoge Raad benadrukt in een zaak waar de inspecteur informatie had gebruikt die hij voor het eerst van de FIOD in handen kreeg gesteld. In dat kader rees de vraag of wel sprake was van een navordering rechtvaardigend nieuw feit. *‘De klacht faalt voor zover zij berust op de opvatting dat kennis die in het kader van een strafrechtelijk onderzoek omtrent de aangelegenheden van een belastingplichtige aanwezig is bij het onderdeel Belastingdienst/Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst (FIOD), bedoeld in artikel 3, lid 1, (thans) onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, zonder meer moet worden toegerekend aan de inspecteur belast met de heffing van rijksbelastingen.’*¹ Hoewel de Hoge Raad in het kader van het toerekenen van kennis dus een duidelijk onderscheid maakt, blijkt de uitwisseling van informatie tussen de inspecteur (in een fiscale context) en FIOD-ambtenaren (in een strafrechtelijke

context) in de praktijk weinig voeten in aarde te hebben.

Ontwikkelingen

Sinds 1 juni 2021 is het Europese Openbaar Ministerie (EOM) operationeel. Deze organisatie van de Europese Unie (EU) heeft als taak om fraude met middelen van de Europese Unie te bestrijden. Het EOM is bevoegd om strafbare feiten die de financiële belangen van de EU schaden te onderzoeken en te vervolgen. Het gaat om grensoverschrijdende fraude boven de € 10.000 of btw-fraude boven de € 10 miljoen. Na drie maanden zouden er al meer dan driehonderd zaken zijn geopend door het EOM, voornamelijk zaken die zien op btw-fraude. Grote kans dat in de toekomst ook EOM-zaken in de Tour zullen worden besproken.

Ook het wetsvoorstel ter confiscatie van criminele goederen houdt de gemoederen bezig.² Het betreft een wetsvoorstel dat ter consultatie is gegeven en maakt onderdeel uit van de wetgevingsagenda ondermijning. Het doel is verschillende vormen van faciliterende criminaliteit zwaarder te bestraffen en ondermijning te voorkomen. De regering wil het criminele proces verstoren, waardoor crimineel gedrag voor de daders niet loont en de samenleving er geen last van heeft.

Het wetsvoorstel zou confiscatie van goederen – zaken en vermogensrechten – die afkomstig zijn van enig strafbaar feit mogelijk moeten maken zonder dat sprake is van een voorafgaande veroordeling van een persoon voor een strafbaar feit. Een onherroepelijke beslissing tot confiscatie heeft tot gevolg dat het eigendom van het goed vervalt aan de Staat, *‘zodat het corrumpere van het maatschappelijk verkeer door crimineel geld beter kan worden bestreden’*. Voordat iemand veroordeeld is dus al afpakken. Dat zal

¹ HR 8 oktober 2021, ECLI:NL:HR:2021:1339.

² Wetsvoorstel Versterking aanpak ondermijnende criminaliteit II.

nog wel wat vragen oproepen in het kader van de onschuld-presumptie bijvoorbeeld. In de loop van 2022 zal duidelijk worden wat er uiteindelijk daadwerkelijk in de wet wordt opgenomen.

Ook werd in 2021 duidelijk dat er in beginsel geen strafrechtelijk onderzoek naar de Belastingdienst komt in verband met de zogeheten ‘Toeslagenaffaire’. De staatssecretarissen van Financiën deden in 2020 aangifte van het vermoeden van mogelijk strafbare feiten vanwege de wijze waarop de Belastingdienst omging met kinderopvangtoeslag. Het Openbaar Ministerie kwam na onderzoek tot de conclusie dat er geen strafrechtelijke verdenking was en dat (ambtenaren werkzaam bij) de Belastingdienst immunititeit geniet(en) voor strafrechtelijke vervolging. In het politieke domein zal daarom verantwoording moeten worden afgelegd en niet in het strafrecht.³ Dat er inmiddels door vele betrokken autoriteiten en instanties, zelfs tot de Raad van State aan toe, verantwoording is afgelegd is de afgelopen tijd wel duidelijk geworden. Het is een dramatische kwestie met helaas vele gedupeerden. Wij gaan ervan uit dat daaruit lering is getrokken voor de toekomst. In verband met de genoemde beslissing van het Openbaar Ministerie werd door benadeelde ouders een beklagprocedure op grond van art. 12 Sv gestart om alsnog vervolging af te dwingen, in verband waarmee in 2022 getuigen gehoord zullen worden.

Beslag en verschoningsrecht

In de Tour 2019 bespraken wij dat het leggen van civiel bewijsbeslag gedurende een strafzaak één van de in het oog springende onderwerpen in de jurisprudentie van dat jaar was. De uitspraak van het hof die wij in dat kader noemden, kreeg dit jaar een vervolg met het arrest van de Hoge Raad.⁴ Het ging om bewijsbeslag dat door advocaten in het kader van hun bijstand in een strafrechtelijk onderzoek bij het Openbaar Ministerie, de Belastingdienst en de FIOD was gelegd om onderzoek mogelijk te maken naar de wijze waarop met het verschoningsrecht was omgegaan. De Hoge Raad verklaarde nagenoeg alle klachten van de Staat tegen dit beslag ongegrond.

De centrale vraag was hoe gepri- vilegieerd materiaal wordt onder- scheidend en gescheiden van mate- riaal waarvoor de vertrouwelijkheid niet kan worden ingeroepen

De vermeende schending van het verschoningsrecht in deze kwestie houdt verband met de wijze waarop het Openbaar Ministerie pleegt om te gaan met e-mails van geheimhouders (personen die een (afgeleid) verschonings-

recht hebben). Inmiddels is bekend dat een kort geding tegen het Openbaar Ministerie is aangespannen waarbij de praktijk dat geheimhouders functionarissen van het OM of de FIOD worden ingezet om het vertrouwelijke karakter van e-mails te beoordelen ter discussie wordt gesteld. Een werkwijze die volgens de advocaten in kwestie in strijd is met het verschoningsrecht, doordat zij bij die beoordeling – logischerwijs – kennisnemen van de inhoud van verschoningsgerechtigd materiaal. De advocaten voeren aan dat e-mails die met de inzet van bijzondere opsporingsbevoegdheden zijn verkregen, door de rechter-commissaris op hun vertrouwelijke karakter getoetst zouden moeten worden, zoals het geval is bij stukken die tijdens een doorzoeking in beslag zijn genomen. Daarmee bepleiten zij eigenlijk dat er een – destijds niet door de wetgever voorziene – praktijk is ontstaan die niet langer zou moeten worden toegelaten. Thans is in art. 126aa lid 2 Sv en art. 4 Besluit bewaren en vernietigen niet-gevoegde stukken namelijk geregeld dat de opsporingsambtenaar die kennisneemt van mededelingen van een geheimhouder de officier van justitie daarvan in kennis stelt, die vervolgens terstond de vernietiging beveelt. De advocaten menen dat bij de inwerkingtreding van deze bepaling geen rekening is gehouden met de technische ontwikkelingen nadien, zoals de verschuiving van communicatie per post naar e-mails, die met de inzet van bijzondere opsporingsbevoegdheden kunnen worden verkregen. Wij wachten de uitkomsten van deze procedure met bijzondere belangstelling af.

Op 16 november 2021 wees het EHRM ook een arrest (Sargava tegen Estland) dat betrekking had op het ontbreken van procedurele waarborgen ter bescherming van het beroepsgeheim van een advocaat. De advocaat in die zaak was echter zelf verdachte. Ook in dat geval was de centrale vraag hoe gepri-privilegieerd materiaal wordt onderscheiden en gescheiden van materiaal waar de advocaat-cliëntvertrouwelijkheid niet kan worden ingeroepen.

‘Het Hof merkte op dat het nationale recht geen specifieke procedure of waarborgen lijkt te bevatten om het onderzoek van elektronische gegevensdragers aan te pakken en te voorkomen dat communicatie die onder het beroepsgeheim valt, in het gedrang komt. De onderzoeksrechter had geen voorzieningen getroffen om het eventueel door het beroepsgeheim beschermde gepri-privilegieerde materiaal veilig te stellen. Verder zijn de laptop en telefoon van klager op basis van trefwoorden doorzocht, maar hierbij gebruikte men ruim geformuleerde trefwoorden en ook komt deze methode niet voort uit de wet, maar was deze methode een keuze van de opsporingsautoriteit. Het ontbreken van procedurele waarborgen die specifiek betrekking hebben op de bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat, is in strijd met de vereisten die voortvloeien uit het criterium dat de inmenging in overeenstemming moet zijn

3 Openbaar Ministerie, Nieuwsbericht 7 januari 2021, Geen strafrechtelijk onderzoek naar Belastingdienst.

4 HR 19 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:273.

met de wet in de zin van artikel 8, tweede lid. Er is sprake van een schending van artikel 8.⁵

Ook in fiscale strafzaken worden bijzondere opsporingsbevoegdheden veelvuldig ingezet, zoals een vordering tot het uitleveren van gegevens aan bijvoorbeeld een serviceprovider van een (verdachte) belastingadviseur, waarmee alle (digitale) dossiers in het bezit komen van het OM. Het antwoord op de vraag of de werkwijze met geheimhoudersambtenaren nog langer is toegestaan, is bijzonder interessant met name om te bezien of een rechter bereid is de werkwijze van het OM in een groter (wettssystematisch) verband te zien of de kwestie overlaat aan de wetgever, maar vooral omdat de uitkomst grote gevolgen zal hebben voor de praktijk.

Een andere vorm van beslag is conservatoir beslag ex art. 94a Sv, dat strekt tot zekerheid van verhaal voor het geval er een boete of ontnemingsmaatregel wordt opgelegd aan een verdachte. Het vierde lid van dit artikel stelt aanvullende eisen aan het leggen van beslag op vermogensbestanddelen die niet van de verdachte zelf zijn. Dan moeten er 'voldoende aanwijzingen bestaan dat deze voorwerpen geheel of ten dele aan die ander zijn gaan toebehoren met het kennelijke doel de uitwinning van voorwerpen te bemoeilijken of te verhinderen, en die ander dit wist of redelijkerwijze kon vermoeden'. De Hoge Raad zette in een arrest van 14 september 2021 een streep door het oordeel van de rechtbank dat sprake was van zo'n situatie: *'Aan dat oordeel heeft de rechtbank in de kern ten grondslag gelegd dat de verdachte en diens partner [betrokkene 2], ongeacht de vraag wie het geld oorspronkelijk op de rekening van hun zoon [betrokkene 4] had gestort, als ouders "vorderingsgerechtigd op het saldo" van die rekening waren, dit geldbedrag daarom tot hun vermogen moet worden gerekend en er voldoende aanwijzingen zijn dat het geld aan de klager is overgemaakt "met als doel om geld uit het vermogen van de verdachte weg te sluisen." Die oordelen zijn niet zonder meer begrijpelijk, omdat – anders dan de rechtbank kennelijk heeft geoordeeld – de enkele omstandigheid dat de ouders op grond van artikel 1:253i BW bewindvoerder zijn over het vermogen van hun minderjarige kind, niet met zich brengt dat dit vermogen aan de ouders toebehoort.'*⁶ In dit geval ging het om gelden van een zoon van een verdachte ouder en diens partner die naar zijn grootouder waren overgemaakt. Het feit dat een (verdachte) ouder bewind voert over de rekening van een minderjarig kind van welke rekening geld wordt overgeboekt, maakt dus nog niet dat voldaan is aan de vereisten van zogeheten 'anderbeslag'. Het blijft het vermogen van het (minderjarige) kind waar de vervolgende autoriteiten (tenzij voldaan is aan de aanvullende vereisten) van af moeten blijven.

5 EHRM 16 november 2021, ECLI:CE:ECHR:2021:1116JUD000069819, zie <https://www.bijzonderstrafrecht.nl/home/ontbreken-van-procedurele-waarborgen-ter-bescherming-van-beroepsgeheim-advocaat-levert-schending-evrm-op>.

6 HR 14 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1246.

Buitengerechtelijke afdoening?

Rechtbank Den Haag zag zich geconfronteerd met de bijzondere situatie waarin de verdachte en het Openbaar Ministerie lange tijd hadden gecorrespondeerd over de afdoening van een zaak, die al ter terechtzitting aanhangig was gemaakt door middel van een transactie. Op enig moment leek er consensus te zijn over de afdoeningsovereenkomst die aan de rechtbank zou worden voorgelegd, maar slechts twee dagen later liet het Openbaar Ministerie weten toch niet mee te kunnen werken, omdat de afspraken in strijd zouden zijn met de wet en een ongewenst precedent zouden scheppen. Het Openbaar Ministerie stelde zich toen ineens op het standpunt dat de wetgever het niet mogelijk heeft willen maken dat lopende strafzaken buitengerechtig zouden worden afgedaan. Een wat ons betreft vrij laat inzicht. Tijdens de zitting gaf de officier van justitie vervolgens echter aan dat er (toch) geen belang meer was bij vervolging. Het OM dat één en ondeelbaar is was in dezen dus klaarblijkelijk nogal wispelturig. De rechtbank volgde het (primaire) preliminaire verweer van de verdediging niet dat er sprake zou zijn van opgewekt vertrouwen. Het was immers niet zeker of de rechtbank daadwerkelijk tot toetsing van de overeenkomst tussen het OM en de verdachte zou zijn overgegaan en waarin die toetsing zou resulteren. De rechtbank kwam wel op andere gronden tot de niet-ontvankelijkheid van de officier van justitie. De verdachte had namelijk inmiddels het bedrag uit de overeenkomst betaald aan het Openbaar Ministerie en materieel was aan alle voorwaarden uit de afdoeningsovereenkomst voldaan. *'Als de officier van justitie – daarin bijgevallen door de verdachte – gemotiveerd het standpunt inneemt dat er geen belang meer is bij verdere vervolging, brengt die terughoudende toetsing mee dat de rechtbank niet lichtvaardig tot een andersluidend oordeel zou kunnen komen.'*⁷

Rechtbank Den Haag zag geen redenen om tot een ander oordeel te komen. Over de ontneming kan tijdens het onderzoek ter terechtzitting (wel) een schikking worden getroffen (art. 511c Sv), maar voor de hoofdzaak biedt de wet daarvoor geen mogelijkheid. Het lijkt hier voor de verdachte in kwestie met een sisser te zijn afgelopen, omdat hij het bedrag uit de overeenkomst al naar het Openbaar Ministerie had overgemaakt. Als hij dat niet had gedaan, lijkt het geen gegeven te zijn dat de rechtbank ook dan tot dit oordeel zou zijn gekomen.

Vormverzuimen – art. 359a Sv

In 2020 wees de Hoge Raad een aanvullend arrest op het overzichtsarrest over vormverzuimen, dat wij bespraken in de Tour 2020. Dit aanvullende overzichtsarrest komt (onder meer) terug in de uitspraak van gerechtshof Amsterdam van 30 april 2021. Een zaak waarin overigens tot tweemaal toe cassatie werd ingesteld. Onder verwijzing naar getuigenverklaringen van verbalisanten in een andere

7 Rb. Den Haag 6 oktober 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:10955.

zaak van de verdachte, wist de verdediging aan te tonen dat de ongeoorloofde controle van het voertuig van een verdachte deel uitmaakt van een praktijk waarvan de politie zich structureel bedient. De situatie *‘waarin het desbetreffende vormverzuim naar uit objectieve gegevens blijkt zozeer bij herhaling voorkomt dat zijn structureel karakter vaststaat en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getoost overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen’* is door de Hoge Raad in het arrest uit 2020 benoemd als geval waarin bewijsuitsluiting aan de orde kan zijn. Het hof oordeelt dat sprake is van zo een situatie en gaat over tot bewijsuitsluiting: *‘De hiervoor omschreven schending, die op structurele basis plaatsvindt, en de daarmee gepaard gaande inbreuk op de grondrechten van de verdachte(n) vormen voldoende reden tot bewijsuitsluiting over te gaan. Hiermee wordt beoogd een normerende werking op de praktijk van opsporing en vervolging door de verantwoordelijke autoriteiten te hebben ter voorkoming van overtreding van de bewuste voorschriften in de toekomst.’*⁸ Ofschoon dit geen zaak is waar het ging om een fiscaal feitencomplex, bevestigt deze lagere rechtspraak dat de door de Hoge Raad concreet genoemde gevallen in de praktijk daadwerkelijk kunnen leiden tot bewijsuitsluiting. Dit kan uiteraard ook voorkomen in fiscale strafzaken.

Informatieverplichtingen – art. 10a AWR

In de Tour 2018 werd opgemerkt dat hof ’s-Hertogenbosch in een uitspraak richting heeft gegeven aan de suppletieverplichting van art. 10a AWR. Het hof oordeelde dat de suppletieverplichting in strijd is met het *nemo tenetur*-beginsel en verklaarde de (bewezen) gedragingen om die reden niet strafbaar.⁹ Als de belastingplichtige niet aan de suppletieverplichting voldoet, kan een boete volgen, maar als de belastingplichtige wel aan de suppletieplicht voldoet en vervolgens blijkt dat (een) aangifte(n) onjuist of onvolledig is of zijn, zou dat kunnen leiden tot een boete of zelfs strafrechtelijke vervolging. De suppletieverplichting (tot het verstrekken van informatie) staat daardoor op gespannen voet met het recht om te zwijgen en daarmee het recht om jezelf niet te incrimineren. De fiscale rechters hadden weinig moeite met beboeting wegens het niet-voldoen aan de suppletieverplichting. Zo liet rechtbank Gelderland in de uitspraak van 22 maart 2021 vergrijpboetes op grond van art. 10a AWR in stand.¹⁰ Gerechtshof Den Haag was rechtbank Gelderland in een andere zaak in 2019 voorgegaan,¹¹ welke uitspraak dit jaar door de Hoge Raad werd beoordeeld.

Ten overvloede ging de Hoge Raad in op de vraag of de verplichting van art. 10a AWR om inlichtingen en infor-

matie te verstrekken, tot een inbreuk leidt van het in art. 6 EVRM neergelegde recht dat niemand hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling. De Hoge Raad erkende dat door te suppleren het vermoeden kan ontstaan van een beboetbaar of strafbaar feit. Dat brengt volgens de Hoge Raad echter niet mee dat de belastingplichtige zich met een beroep op het *nemo tenetur*-beginsel aan de suppletieverplichting zou kunnen onttrekken. Ook staat het *nemo tenetur*-beginsel volgens de Hoge Raad niet in de weg aan het opleggen van een bestuurlijke boete voor het niet-naleven van de suppletieverplichting.

De Hoge Raad gaat vervolgens in op het *gebruik* van de informatie die op grond van de suppletieverplichting is verstrekt. Daarbij betreft de Hoge Raad dat de suppletie wilsafhankelijk materiaal is: *‘De op grond van artikel 10a AWR gedane mededeling van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen moet naar haar aard worden aangemerkt als materiaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige. Daaraan doet niet af dat die verklaring gebaseerd kan zijn op in de administratie van de belastingplichtige aanwezige facturen en andere documenten. Die in artikel 10a AWR verplicht gestelde mededeling mag dus niet worden gebruikt voor het bewijs dat die belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan.’*¹² De suppletie als zodanig mag dus wel worden gebruikt voor de heffing, maar niet ter onderbouwing van de boete of het strafbare feit. Onduidelijk is of de informatie die wordt vergaard als gevolg van (nader) onderzoek naar aanleiding van de suppletie wel mag worden gebruikt bij de boete. Daar heeft de Hoge Raad zich niet over uitgelaten en zou dat het geval zijn, dan bestaat mitsdien het risico dat de belastingplichtige door te suppleren een strafrechtelijk of boeteonderzoek over zichzelf afroept. Doet hij de suppletie niet, dan riskeert hij echter sowieso een boete voor het niet-voldoen aan de suppletieverplichting.

Kwaliteitsdelict

Het in de Tour 2020 besproken arrest van de Hoge Raad over de vraag wie als pleger kan worden aangemerkt in de zin van art. 69 lid 2 AWR, heeft ook zijn weerslag gehad op de jurisprudentie in 2021. Zo oordeelde hof ’s-Hertogenbosch op dit punt, welke uitspraak hierna nog uitgebreider aan bod zal komen, als volgt: *‘Mede in aanmerking genomen dat de verdachte niet de kwaliteit van aangifteplichtige bezit, omdat niet hij is uitgenodigd tot het doen van aangiften maar [medeverdachte], en evenmin de kwaliteit van belastingplichtige omdat het niet zijn onderneming was maar die van [medeverdachte], levert dit naar het oordeel van het hof niet een nauwe en bewuste samenwerking met medeverdachte [...] ter zake van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting op, zodat het hof de verdachte zal vrijspreken van hetgeen onder feit 2 primair*

8 Hof Amsterdam 30 april 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1262.

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

10 Rb. Gelderland 22 maart 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:1349.

11 Hof Den Haag 15 februari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:3882.

12 HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351.

aan hem ten laste is gelegd.¹³ Ook rechtbank Amsterdam sprak vrij voor het doen van onjuiste of onvolledige aangiften omzetbelasting: *‘Verdachte kan niet als vertegenwoordiger van de betalings-/belastingplichtige [naam 1] worden aangemerkt. Zoals hiervoor al overwogen, was verdachte in de ten laste gelegde periode geen bestuurder van [naam 1]. Verdachte bezit niet de vereiste kwaliteit om het (impliciete) kwaliteitsdelict van artikel 69, tweede lid, AWR te kunnen plegen.’*¹⁴

Een bestuurlijke boete heeft dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging

De Hoge Raad casseerde een oordeel van gerechtshof Amsterdam, waarin de verdachte veroordeeld was voor het onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting voor personen uit zijn vrienden- en kennissenkring door gefingeerde aftrekposten op te geven, onder verwijzing naar het arrest uit 2020: *‘Gelet hierop getuigt het oordeel van het hof dat de verdachte – die onjuiste aangiften inkomstenbelasting heeft gedaan voor de in de bewezenverklaring genoemde belastingplichtige personen – kan worden aangemerkt als “degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doet” als bedoeld in artikel 69 lid 2 AWR, van een onjuiste rechtsopvatting.’*¹⁵ Uiteraard kan in dit soort gevallen wel een bewezenverklaring volgen voor valsheid in geschrifte (indien ten laste gelegd). Dat overkwam een verdachte belastingadviseur die in vele aangiften voor diverse belastingplichtigen een uit de lucht gegrepen bedrag als aftrekpost voor zorgkosten invulde en de door de belastingplichtigen meegenomen papieren niet bekeek en kosten opvoerde die in het geheel niet bleken te zijn gemaakt.¹⁶

Una via-beginsel / ne bis in idem-beginsel

Geen bestuurlijke boete is mogelijk als wegens dezelfde gedraging al strafvervolging is ingesteld (en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd). Als aan de verdachte al een bestuurlijke boete is opgelegd, heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging.¹⁷

In het geval er verzuimboetes op grond van art. 67c AWR zijn opgelegd voor het niet (tijdig) voldoen van belasting, die op aangifte moet worden voldaan, die zonder enige twijfel hetzelfde feit betreffen als het feit waarvoor de betreffende verdachte wordt vervolgd op grond van art. 69a AWR, te weten het opzettelijk niet (tijdig) voldoen van belasting, die op aangifte moet worden voldaan, gaat het mis voor het

OM. *‘Nu sprake is van hetzelfde feit en ter zake daarvan reeds bestuurlijke boetes ex artikel 67c van de AWR zijn opgelegd, hebben die boetes dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging. Door een kennisgeving van niet verdere vervolging eindigt de zaak.’* Het ne bis in idem-beginsel is hiermee dus van doorslaggevend belang. Anders zou het kunnen zijn als er nieuwe bezwaren mochten zijn (art. 255 Sv). Een machtiging van de rechter-commissaris is dan vereist. In de praktijk blijkt dat die machtiging nauwelijks wordt ‘aangevraagd’. In de laatstgenoemde zaak ontbrak die machtiging van de rechter-commissaris ook, hetgeen leidde tot het oordeel dat het OM niet-ontvankelijk diende te worden verklaard.

Een beroep op het una via-beginsel dan wel het ne bis in idem-beginsel gaat niet op voor een verdachte die wordt vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting door een fiscale eenheid, waarbij sprake was van aan die fiscale eenheid opgelegde verzuim- en vergrijpboetes. *‘Het feit dat eerder aan de rechtspersoon een bestuurlijke boete is opgelegd, staat dus niet in de weg aan het strafrechtelijk vervolgen van een natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever voor dezelfde gedraging. Dit is slechts anders indien de natuurlijke persoon en de rechtspersoon zijn te vereenzelvigen. In dat geval zal een vervolgingsuitsluitingsgrond van de rechtspersoon in de weg staan aan de vervolging van de natuurlijke persoon. Dat een dergelijke vereenzelving zich hier voordoet, is gesteld noch gebleken.’*¹⁸

Ook in een geval waarin valsheid in geschrifte één van de verweten gedragingen betreft en er sprake is van een naheffingsaanslag omzetbelasting met een vergrijpboete, kan worden gepoogd een beroep te doen op het una via-beginsel.

Rechtbank Rotterdam oordeelt dat ten aanzien van de aangifte omzetbelasting de feitelijke gedragingen in dat geval dicht bij elkaar liggen: het vals opmaken van deze aangifte zag immers op het vermeende wegsluizen van een deel van de omzet via geldkanalen naar Dubai, hetgeen ook aan het verwijt van het niet-betalen van de omzetbelasting (dat eigenlijk is gebaseerd op het verzwijgen van deze omzet) ten grondslag heeft gelegen.¹⁹ *‘De rechtbank vindt bij de beoordeling echter van groot belang dat in artikel 69 lid 4 AWR al een specifieke una via-regeling is vastgelegd voor de samenloop tussen valsheid in geschrift en het niet, onvolledig of onjuist doen van aangifte (...). In deze una via-regeling is alleen het gebruik van valse geschriften (artikel 225 lid 2 Sr) gelijkgesteld aan het niet, onvolledig of onjuist doen van aangifte.’* Kennelijk is het de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever geweest, zo overweegt de rechtbank, om vervolging wegens het vals opmaken van – in dit geval – een aangifteformulier te laten bestaan naast het vervolgen wegens niet, onjuist of onvolledig aangifte doen. Naar het oordeel van de rechtbank is er dan ook geen

13 Hof 's-Hertogenbosch 26 januari 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:213.

14 Rb. Amsterdam 26 mei 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:2707.

15 HR 2 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:261.

16 Hof Amsterdam 10 juni 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1703.

17 Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1168.

18 Rb. Rotterdam 13 juli 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:6909.

19 Rb. Rotterdam 21 september 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:9086.

schending van het una via-beginsel of het ne bis in idem-beginsel in de vervolging van de verdachte rechtspersoon. Dit oordeel past in de vaste jurisprudentie op dit punt. De rechtbank zag in dit geval overigens wel af van het opleggen van een geldboete omdat – gelet op met name de omvang van de opgelegde vergrijpboete – een strafrechtelijke boete, ook al betreft die niet exact dezelfde feiten als waarvoor de vergrijpboete is opgelegd, de rechtbank niet opportuun voorkwam. Dat is een fraai oordeel.

Het is mogelijk voor dezelfde gedragingen voor een bepaalde periode strafrechtelijk te vervolgen en voor een volgende periode bestuursrechtelijk te beboeten. Aangevoerd werd in zo'n geval dat de boete in strijd was met het una via-beginsel en de gedragingen als een doorlopende gedraging dienden te worden aangemerkt. *'Hoewel het hier gaat om – materieel gezien – steeds dezelfde gedraging, heeft als uitgangspunt te gelden dat iedere aangifte op zichzelf staat. Belanghebbende heeft bij iedere aangifte omzetsbelasting opnieuw de keuze gemaakt om de aangifte onjuist in te dienen, zodat niet kan worden gezegd dat sprake is van één gedraging die belanghebbende heeft voortgezet. Naar het oordeel van de rechtbank is de vergrijpboete, gelet op het voorgaande en gelet op de omstandigheid dat de vergrijpboete is opgelegd over een andere periode dan de periode waarvoor strafrechtelijk is veroordeeld, niet opgelegd in strijd met het una via-beginsel.'*²⁰

Overigens is in 2021 een zeer uitgebreide en lezenswaardige conclusie genomen door A-G Hofstee. De A-G gaat in op verschillende aspecten van het una via-beginsel waaronder i) de vraag of dit beginsel in de weg staat aan de strafvervolging van een natuurlijke persoon nadat aan een rechtspersoon eerder bestuurlijke boeten zijn opgelegd en ii) de kwestie of de aan de rechtspersoon krachtens de art. 67b en 67c AWR opgelegde bestuurlijke (verzuim)boeten zijn opgelegd vanwege 'hetzelfde feit' als waarvoor de verdachte (als natuurlijk persoon) is vervolgd op grond van art. 69 lid 1 AWR.²¹ Hij concludeert onder meer: *'Naar het mij toeschijnt is het nog altijd geen uitgemaakte zaak of en, zo ja, in hoeverre dat beginsel van toepassing is op de situatie dat een strafvervolging wordt ingesteld tegen een natuurlijke persoon als feitelijke leidinggever aan een door een rechtspersoon begane feit, terwijl ten aanzien van dat door de rechtspersoon begane feit reeds een bestuurlijke boete aan de rechtspersoon is opgelegd. (...) Door te volstaan met de overweging dat de verdachte de feitelijke leidinggever was aan hetzelfde feit waarvoor aan de rechtspersoon eerder verzuimboetes zijn opgelegd, heeft het hof geen inzicht gegeven in de redenen waarom – als uitzondering op de hoofdregel dat de natuurlijke persoon en de rechtspersoon juridisch van elkaar te onderscheiden zijn – vereenzelving van deze personen plaatsvindt of kan plaatsvinden.'* En ten aanzien van de tweede kwestie: *'Doorslaggevend is natuurlijk of op basis van het door de Hoge Raad gehan-*

teerde toetsingskader sprake is van strafvervolging vanwege "hetzelfde feit" als waarvoor al een boete is opgelegd. Maar het is het vermelden waard dat de hiervoor besproken wets-geschiedenis geen afbreuk doet aan de eerdere gevolgtrekking dat het beginsel in de onderhavige zaak niet in de weg zou behoeven te staan aan een op grond van art. 69, eerste lid, AWR toegesneden strafvervolging van [A] B.V. nadat deze rechtspersoon op grond van de artikelen 67b en 67c AWR verzuimboetes is opgelegd.'

Als een administratieplichtige zowel een 'zwarte' als 'witte' administratie voert, is volgens gerechtshof 's-Hertogenbosch wel degelijk een administratie gevoerd

Omdat in fiscale strafzaken ook een aantal commune delicten veelal aan de orde is, verdient het arrest van de Hoge Raad van 23 maart 2021 over deelneming aan een criminele organisatie hier ook kort vermelding. In dat arrest ging het om de vraag of sprake was van strijd met het ne bis in idem-beginsel indien een eerste vervolging van de verdachte betrekking had op het door die verdachte begaan zijn van een concreet delict en de tweede vervolging het deelnemen aan een criminele organisatie betreft. Van strijd is in beginsel sprake als die deelneming van de verdachte op niets anders betrekking heeft dan het begaan van het concrete delict waarvoor verdachte al is vervolgd. In het arrest was daarvan echter geen sprake.²²

Administratieplicht

Op elke administratieplichtige als bedoeld in art. 52 AWR rust – zoals het woord al zegt – een fiscale administratieplicht en daaraan gekoppeld een bewaarplicht. Uit eerdere jurisprudentie volgt dat onjuiste of valse stukken daarvan niet zijn uitgezonderd.²³ Wat nu als een administratieplichtige een 'zwarte' administratie voerde alsook een 'witte' administratie? Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde dat er in dat geval wel degelijk een administratie is gevoerd.²⁴

Van het voeren van een dubbele administratie, waarvan beide delen juist waren, doch één (de 'witte' administratie) onvolledig, kan niet worden gezegd dat daarmee geen administratie is gevoerd overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen. Vrijspraak volgde voor dit feit dat verweten werd aan de administrateur binnen de onderneming en ook voor het valselijk opmaken van de administratie. Het afzonderlijk voeren van twee administraties, te weten één die 'wit' werd gebruikt en één die 'zwart' werd gebruikt, maakt naar het oordeel van het hof op zichzelf nog niet dat sprake is van het valselijk opmaken van de bedrijfsadministratie in zijn geheel. De administratie

20 Rb. Zeeland-West-Brabant 8 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:6302.

21 Conclusie A-G Hofstee 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1115.

22 HR 23 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:387.

23 HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

24 Hof 's-Hertogenbosch 26 januari 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:213.

was bovendien overeenkomstig de werkelijkheid opgesteld, maar het strafrechtelijk verwijt dat deze interne administrateur kan worden gemaakt is dat hij slechts de 'witte' administratie aan de externe boekhouder heeft gegeven, op basis waarvan deze de aangiften omzetbelasting en inkomstenbelasting voor de betreffende onderneming opmaakte. Dat is evenwel een ander verwijt.

Het is de administratieplichtige op wie de verplichtingen uit de AWR rusten. In een geval waarin sprake was van een onvolledige administratie (vanwege zoveel omissies) werd geoordeeld dat het op grond van algemene ervaringsregels waarschijnlijk is dat een dergelijke handelwijze ertoe leidt dat te weinig belasting wordt afgedragen. *'Het enkele feit dat een professioneel accountant was ingeschakeld voor het voeren van de boekhouding maakt dit niet anders, nu [naam horecagelegenheid] zelf de normadressaat was.'*²⁵ Verschuilen achter een ander heeft mitsdien (ook hier) geen zin.

Aangifteplicht

In een zaak die voorlag bij rechtbank Amsterdam was het verwijt dat sprake was van onjuiste aangiften omzetbelasting, omdat daarbij valse facturen zouden zijn gebruikt.²⁶ De valsheid van die facturen stond eigenlijk niet ter discussie. In de aangiften die in het dossier zaten, stond steeds hoeveel voorbelasting per tijdvak en per aangifte in totaal is afgetrokken. Hoe het totaalbedrag van de voorbelasting was opgebouwd, was op de aangiften echter niet gespecificeerd. Niet te zien was welke facturen daarvoor waren gebruikt. In alle gevallen was de totale voorbelasting hoger dan de btw op de valse facturen waardoor het dus zou kunnen dat de btw van de valse facturen is afgetrokken als voorbelasting, maar dat was volgens de rechtbank onvoldoende voor de vaststelling dat het ook daadwerkelijk zo is gebeurd. Binnen het bedrijf vonden ook verschillende legale bedrijfsactiviteiten plaats. Daarom was het niet uitgesloten dat de aangegeven voorbelasting zag op btw die is betaald op echte facturen en dat de valse facturen daarin niet of niet steeds zijn opgenomen. Het enkele feit dat de valse facturen wel waren verwerkt in de administratie betekent niet automatisch dat die facturen dus zijn gebruikt voor de aangiften omzetbelasting.

Vrijspraak volgde voor deze verdachte voor het feitelijk leidinggeven/opdracht geven aan het door het bedrijf doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, omdat de rechtbank dus niet kon vaststellen dat de valse facturen daadwerkelijk in de betreffende aangiften omzetbelasting zijn verwerkt. Onduidelijkheid die in het voordeel van de verdachte moet werken. Een terecht oordeel. Rechtbank Overijssel kwam in een andere zaak wel tot een veroordeling: *'De rechtbank heeft zoals hiervoor overwogen vastgesteld dat de facturen die betrekking hebben op de in de hiervoor uitge-*

*werkte goederenstromen, de schijnhandel, vals zijn. De btw, vermeld op dergelijke valse facturen, is volgens artikel 37 van de Wet omzetbelasting weliswaar verschuldigd, maar er bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die dergelijke facturen opneemt in zijn administratie. Wanneer een ondernemer op basis van dergelijke facturen toch btw in aftrek brengt, is sprake van een onjuiste aangifte omzetbelasting. De rechtbank concludeert aldus dat de aangiften (...) onjuist zijn ingediend.'*²⁷ Het verschil lijkt te kunnen worden gevonden in het feit dat in de laatste zaak geen 'echte' facturen aanwezig waren zodat alle in aftrek gebrachte voorbelasting niet juist was. Dan is er geen reden voor onduidelijkheid dat alle facturen zijn gebruikt voor de aangiften omzetbelasting.

Een alternatief scenario, inhoudende dat één of meer derden (de boekhouders) de aangiften omzetbelasting onjuist hebben ingediend en niet de verdachte zelf, dient wel aannemelijk te kunnen worden gemaakt. Lukt dat niet, allereerst omdat een dergelijk scenario onvoldoende steun vindt in het procesdossier en het bovendien niet te verenigen is met de inhoud van de gebezigde bewijsmiddelen, in het bijzonder niet met het feit dat de verdachte (en dus niet de boekhouders) zelf de beschikking heeft gekregen over ontvangen teruggaven omzetbelasting, die bedragen heeft overgemaakt en voor privédoeleinden heeft aangewend, dan is geen andere conclusie mogelijk dan dat het de verdachte zelf was die de aangiften onjuist heeft ingediend. Een veroordeling volgde.²⁸

Bruikbaarheid strafrechtelijk (onrechtmatig) verkregen bewijs in fiscalibus

Een schenkingsakte vormde de aanleiding voor de inspecteur om vragen te stellen over 21 ondernemingen die in de akte staan genoemd. De schenkingsakte is in het bezit gekomen van de inspecteur na een verzoek op grond van art. 55 AWR om gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek. De schenkingsakte was één van de stukken die tijdens de huiszoeking in het strafrechtelijk onderzoek in beslag is genomen. Het strafrechtelijk onderzoek werd geseponeerd, omdat de persoon in kwestie ten onrechte als verdachte was aangemerkt. In de fiscale procedure over de informatiebeschikking werd aangevoerd dat de schenkingsakte onrechtmatig verkregen bewijs is en niet door de inspecteur mocht worden gebruikt, omdat de huiszoeking had plaatsgevonden in een zaak die later is geseponeerd. Rechtbank Zeeland-West-Brabant maakte korte metten met dat verweer en overwoog dat er geen rechtsregel is die belet strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs te gebruiken voor het vaststellen van een belastingschuld. Alleen als het bewijs is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, moet het gebruik van de stukken onder alle omstandigheden ontoelaatbaar worden geacht. Een

25 Rb. Rotterdam 25 januari 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:765 en -766.

26 Rb. Amsterdam 15 oktober 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:5929 en ook -5932.

27 Rb. Overijssel 27 augustus 2021, ECLI:NL:RBOVE:2021:3526.

28 Hof 's-Hertogenbosch 23 november 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:3490.

vast criterium, waaraan volgens de rechtbank in deze zaak niet voldaan is: *‘De rechtbank overweegt dat het enkele feit dat de schenkingsakte is verkregen bij een huiszoeking in het kader van het strafrechtelijk onderzoek, terwijl het strafrechtelijk onderzoek achteraf is geseponneerd omdat belanghebbende ten onrechte als verdachte is aangemerkt (sepotcode 01), nog niet maakt dat sprake is van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs.*

Dat het onderzoek achteraf is geseponneerd sluit bijvoorbeeld niet uit dat de aanvankelijke verdenking op goede gronden gerezen kan zijn.²⁹ De kans is groot dat de inspecteur niet in het bezit van de schenkingsakte was gekomen als de huiszoeking niet had plaatsgevonden. In zoverre is het wrang voor de persoon in kwestie dat daarin de aanleiding werd gevonden voor de fiscale controle, maar ontoelaatbaar is het blijkens vaste jurisprudentie echter niet.

Opzet

Het is niet voor niets dat menigeen ter zake van fiscale aangelegenheden adviseurs inschakelt. Zo ook de persoon die desondanks te maken kreeg met de verdenking dat hij onjuiste aangiften had gedaan, omdat de terbeschikkingstellingsregeling onjuist zou zijn toegepast. Met een beroep op de jurisprudentie van de Hoge Raad, waarin is uitgemerkt dat hij mocht vertrouwen op het advies van zijn adviseurs, liep het toch goed af. De verdachte had zich ook volgens het Openbaar Ministerie niet zelf in de inhoudelijke aspecten van de betreffende belastingregeling hoeven verdiepen, omdat hij ter voorkoming van fouten deskundig adviseurs had ingeschakeld aan wie hij niet hoefde te twijfelen. Rechtbank Oost-Brabant meende niet toe te komen aan de vraag of sprake was van een pleitbaar standpunt, omdat het opzet van de verdachte (hoe dan ook) niet kon worden bewezen; verdachte mocht vertrouwen op de adviezen van zijn adviseurs.³⁰

Een zaak waarin opzet evenmin kon worden bewezen had betrekking op een in- en verkoopcarrousel van mobiele telefoons; een zogeheten btw-carrousel. Een medeverdachte had veel handelingen op slinkse wijze buiten het zicht van deze verdachte laten plaatsvinden. Geoordeeld werd: *‘Alles afwegende komt het hof tot het oordeel dat de verdachte, die zijn bedrijf min of meer door [medeverdachte 1] liet gebruiken voor de handel in mobiele telefoons, een aantal aanwijzingen dat hiermee strafbare feiten werden gepleegd niet adequaat heeft opgemerkt. De verdachte had nader onderzoek moeten doen, maar daar staat tegenover dat hij de belangrijkste misstanden (bijvoorbeeld dat [medeverdachte 1] zelf achter [BV 4] en [BV 5] zat) waarschijnlijk niet eenvoudig had kunnen achterhalen. Aan het uitblijven van verder onderzoek kan in dit geval dan ook niet de conclusie worden verbonden dat de verdachte hiermee bewust de aanmerkelijke kans op de genoemde strafbare feiten heeft aanvaard. De verdachte had dus moeten weten*

dat de handel in telefoons door medeverdachte [medeverdachte 1] gepaard ging met strafbare gedragingen, maar heeft – onterecht, blijkt achteraf – te veel vertrouwd op hetgeen [medeverdachte 1] hem had voorgespiegeld. Zoals hiervoor – in verband met het toetsingskader – is uiteengezet houdt dergelijk “had moeten weten” een (zware) vorm van schuld in, maar is het onvoldoende om te bewijzen dat de verdachte voorwaardelijk opzet had. Om die reden moet de verdachte (...) worden vrijgesproken.³¹ Het moge duidelijk zijn: voor opzet is niet voldoende dat iemand had moeten weten van de misstanden.

Protocol AAFD

Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) bevat de volgende bepaling: *‘Ten behoeve van de uitvoering van het protocol AAFD meldt de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel tenminste € 20.000 bedraagt.’* In een geval waarin het nadeel circa € 8.400 bedroeg werd bepleit dat het in het BBBB genoemde drempelbedrag van € 20.000 bepalend zou zijn voor de vraag of strafrechtelijke afdoening of een bestuurlijke boete de aangewezen afdoeningsmodaliteit is en dat het BBBB voor gaat boven het Protocol AAFD. Gerechtshof Amsterdam besliste echter dat het BBBB slechts beschrijft wanneer de ambtenaar van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit in ieder geval meldt bij de boete-fraudecoördinator, te weten als het nadeel ten minste € 20.000 bedraagt.³² Het drempelbedrag van € 20.000 is dus niet leidend. Als een zaak te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan kan alsnog strafrechtelijk worden vervolgd. De door de verdediging bepleite lezing zou ook overigens tot een onbevredigend resultaat leiden, nu dat de facto zou betekenen dat fiscale delicten met een nadeelbedrag tot € 20.000 in strijd met het Protocol AAFD nimmer strafrechtelijk vervolgd zouden kunnen worden. De aanvullende wegingscriteria (zoals de thematische aanpak) zouden dan illusoir zijn. In dit geval kon dan ook niet worden gezegd dat de officier van justitie, de ernst van de vermeend begane feiten afwegend tegen het belang van de verdachte bij bestuurlijke afdoening, in redelijkheid niet voor vervolging had mogen kiezen.

Pleitbaar standpunt

In vele zaken wordt gepoogd met een beroep op een ‘pleitbaar standpunt’ de zaak alsnog de goede kant op te laten vallen. In een procedure over een medeplegersboete opgelegd aan een adviseur, werd de boete aan de adviseur vanwege een pleitbaar standpunt vernietigd. Het ging om de betrokkenheid van de adviseur bij een zogenoemde Malta-structuur. *‘Het voorgaande brengt de rechtbank tot de conclusie dat beoordeeld naar de omstandigheden in rede-*

29 Rb. Zeeland-West-Brabant 10 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:2950.

30 Rb. Oost-Brabant 27 december 2021, ECLI:NL:RBOBR:2021:6903.

31 Hof Amsterdam 2 augustus 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:5126 (eerst gepubliceerd op 21 oktober 2021).

32 Hof Amsterdam 3 mei 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1338.

lijkheid en naar objectieve maatstaven gemeten, in de periode waarin eiseres nalatig zou zijn geweest te verzoeken om uitreiking van Nederlandse aangiftebiljetten, kon worden verdedigd dat de fiscale vestigingsplaats van de Maltese vennootschappen in Malta lag. Het standpunt dat de Maltese vennootschappen in Malta waren gevestigd is dus pleitbaar.³³ Aan de beoordeling of de vennootschappen in Nederland waren gevestigd, of de adviseur (achteraf gezien) had moeten verzoeken om uitnodigingen tot het doen van aangiften en of er sprake was van medeplegen, kwam de rechtbank daardoor niet toe. Immers, reeds vanwege het pleitbare standpunt kon de adviseur geen opzet of grove schuld worden verweten. Een mooie uitspraak van rechtbank Noord-Holland.

Al eerder is uitgemaakt dat het om een objectief en niet (slechts) een subjectief standpunt dient te gaan. Rechtbank Overijssel verwierp om die reden het verweer dat de verdachte een pleitbaar standpunt had bij het indienen van zijn aangiften inkomstenbelasting. In de aangiften was vermeld dat de verdachte in Andorra woonachtig was. De verdiensten voor zijn werkzaamheden in Nederlandse tandartsenpraktijken gaf hij niet aan. De rechtbank kwam tot het oordeel dat de verdachte deze inkomsten – ongeacht het antwoord op de vraag of hij binnenlands of buitenlands belastingplichtige was – in ieder geval als resultaat uit overige werkzaamheden had moeten aangeven vanwege de vaste inrichting van de tandartsenpraktijken in Nederland. Door dit na te laten, waren de aangiften onjuist. Het beroep op het pleitbaar standpunt ging om die reden niet op: *‘De rechtbank passeert het verweer dat verdachte, omdat hij in de veronderstelling zou hebben verkeerd dat hij niet belastingplichtig was in verband met zijn woonplaats, sprake is van een pleitbaar standpunt. De rechtbank merkt in dit verband op dat het er niet om gaat wat verdachte meende, maar of zijn gedrag, objectief gezien, verdedigbaar was. Dat verdachte dacht een pleitbaar standpunt te hebben is derhalve onvoldoende.’*³⁴ Het gaat er volgens de rechtbank om dat het standpunt dat werd ingenomen in de aangiften gebaseerd was op een objectieve pleitbare uitleg van het fiscale recht. Gelet op het feit dat de verdiensten in Nederland in ieder geval in de aangiften verwerkt hadden moeten zijn, was dit – logischerwijs – niet het geval.

Ontneming

Art. 74 AWR beoogt te voorkomen dat een ontnemingsmaatregel betrekking heeft op de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit. De overheid beschikt over een eigen instrumentarium om uit de belastingwet voortvloeiende schulden in te vorderen, om zo het nadeel dat de overheid lijdt als gevolg van het bij de belastingwet strafbaar gestelde feit ongedaan te maken. In de wetsgeschiedenis en jurisprudentie wordt dit het ‘fiscale mechanisme’ genoemd, wat erop neerkomt dat de belastinghef-

ving over het voordeel ongedaan wordt gemaakt als blijkt dat het voordeel wordt ontnomen. Het gaat daarbij om de belastingheffing die bij de betrokkene zelf plaatsvindt. Als de strafrechter de belastingheffing zou verdisconteren in de vaststelling van het wederrechtelijk verkregen voordeel, zou het fiscaal mechanisme spaak lopen. Het is bijvoorbeeld aan de verdachte om op grond van de belastingwet betaalde belasting over voordeel dat wordt ontnomen, terug te vragen. De vraag is of in alle gevallen het fiscaal mechanisme recht doet aan de situatie, maar die vraag gaat het bestek van deze Tour te buiten.

Het is niet aan de strafrechter om ervoor te zorgen dat het fiscaal ‘glad loopt’. De hoofdregel is dat er geen rekening wordt gehouden met belastingheffing als het de verdachte zelf betreft. In een arrest van begin 2021 heeft de Hoge Raad overwogen dat het niet begrijpelijk was dat er bij de schatting van het wederrechtelijk verkregen voordeel geen rekening was gehouden met de door de maatschap afgedragen vennootschapsbelasting.³⁵ De dga bij wie wederrechtelijk verkregen voordeel werd ontnomen, heeft immers niet hetzelfde bedrag ontvangen als de maatschap die valse facturen had gestuurd. De dga kan een heffing die hem niet zelf betreft, niet in zijn inkomstenbelasting verrekenen. Een terecht oordeel dat het fiscale mechanisme van art. 74 AWR niet voorziet in die categorie belastingen en dat het in die gevallen wel aan de strafrechter is om rekening te houden met de belastingheffing.

Gerechtshof Amsterdam oordeelde dat als er sprake is van een geval waarin rekening zou moeten worden gehouden met de belastingheffing van een ander, het aan de verdediging is om een rekenkundige vertaalslag van die stelling te maken. Het hof overwoog: *‘Met deze enkele stelling kan echter niet worden volstaan, omdat een concrete cijfermatige onderbouwing van deze stelling, die tot aanpassing van het in voornoemd rapport berekende wederrechtelijk verkregen voordeel zou moeten leiden, ontbreekt. Ook dit verweer wordt derhalve verworpen.’*³⁶ Die gevolgtrekking is natuurlijk erg wrang. Het blijft zaak om in een ontnemingsprocedure de vordering inhoudelijk en gemotiveerd te betwisten en aan te geven welke financiële consequenties standpunten hebben. Anders kan volgens gerechtshof Amsterdam een – in beginsel – terecht verweer ertoe leiden dat het bedrag aan wederrechtelijk verkregen voordeel niet lager wordt vastgesteld.

In een andere zaak die voorlag aan gerechtshof Amsterdam werd (ook) een beroep gedaan op het bepaalde in art. 74 AWR. Het hof overwoog dat niet de door de betrokkene ontdoken accijns wordt gevorderd, maar de winst die hij op de sigarettenhandel heeft behaald. *‘Hij heeft deze winst alleen kunnen maken omdat hij ten onrechte geen accijns heeft betaald over de sigaretten. Daarmee hangt die winst zo zeer samen met het niet betalen van accijns, die de fiscus*

33 Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643.

34 Rb. Overijssel 4 februari 2021, ECLI:NL:RBOVE:2021:442.

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

36 Hof Amsterdam 12 mei 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1394.

kan naheffen, dat ontneming op grond van artikel 36e Sr buiten toepassing moet blijven. Daar komt nog bij dat het voordeel uit de winst bovendien bij de naheffing van de accijns in feite tenietgaat omdat daarin juist het wederrechtelijk verkregen voordeel is gelegen.³⁷ Wij zijn het van harte eens met de gedachte dat naar het geheel moet worden gekeken en of daarin fiscale feiten zijn te ontwaren die via de Belastingdienst verhaald kunnen worden. Dit geldt naar onze mening ook indien sprake is van het delict witwassen waarbij het gronddelict fiscale fraude is.

De Hoge Raad casseerde een uitspraak waarin was aangenomen dat het wigwassen contante geldbedrag, reeds omdat het voorwerp was van het bewezen verklaarde witwassen, wederrechtelijk verkregen voordeel was.³⁸ Daarbij verwees de Hoge Raad naar een arrest eerder in het jaar, waarin was overwogen: *‘Het oordeel van het hof dat de betrokkene niettemin door middel van het bewezenverklaarde witwassen daadwerkelijk tot een bedrag van € 216.904,28 wederrechtelijk voordeel heeft verkregen, is echter niet zonder meer begrijpelijk. Het hof heeft dat oordeel in de kern gebaseerd op zijn vaststelling dat de betrokkene dat geld niet alleen voorhanden heeft gehad, maar daarmee vervolgens ook betalingen heeft gedaan en het geld dus heeft besteed. Daaruit volgt echter nog niet dat de contante geldbedragen die de betrokkene voorhanden heeft gehad, in omvang zijn toegenomen en daarmee voordeel voor de betrokkene hebben opgeleverd, terwijl ook anderszins geen omstandigheden zijn genoemd op grond waarvan aannemelijk is dat het bewezenverklaarde witwassen heeft geleid tot voordeel voor de betrokkene, laat staan ter hoogte van genoemd bedrag van € 216.904,28.’*³⁹ De omstandigheid dat iemand wigwassen bedragen voorhanden heeft, betekent nog niet dat het bedrag als door die persoon genoten voordeel kan worden beschouwd. Het bedrag moet daadwerkelijk door die persoon als voordeel zijn genoten en dat dient de rechter volgens de Hoge Raad – begrijpelijkerwijs – ook vast te stellen.

Gerechtshof Amsterdam verklaarde het Openbaar Ministerie in 2019 niet-ontvankelijk in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel omdat – kort gezegd – er geen aanwijzing bestond dat de in de strafzaak bewezen verklaarde (commune) feiten de betrokkene wederrechtelijk voordeel hebben opgeleverd en dat daarom ervan moet worden uitgegaan dat de contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. Het hof heeft in de strafzaak aannemelijk geacht dat de veroordeelde inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking, welke inkomsten zijn vermengd met de legale inkomsten van de veroordeelde en zijn echtgenote. Er is geen aanwijzing dat het witwassen of het wapenbezit waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar

voordeel heeft opgeleverd. Het hiertegen ingediende cassatieberoep werd ongegrond verklaard.⁴⁰ *‘Het cassatiemiddel keert zich tegen de motivering van het oordeel van het hof dat ervan moet worden uitgegaan dat de contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. Dat met feitelijke waarderingen samenhangende oordeel is echter niet onbegrijpelijk. Daarbij is van belang dat, anders dan het cassatiemiddel tot uitgangspunt neemt, het hof niet heeft vastgesteld dat de door de betrokkene ontvangen rentevergoedingen zijn gegenereerd door gebruik te maken van aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddelen. Het cassatiemiddel faalt.’*

Deelnemingsvarianten

Doen plegen

Deelnemersboeten aan bijvoorbeeld belastingadviseurs kwamen tot recent nog niet heel vaak voor. Uit de praktijk blijkt ons echter dat deze toch (wellicht in het kader van de horizonbepaling) regelmatig van stal worden gehaald. In de jurisprudentie over 2021 troffen wij bijvoorbeeld ook een boete voor de ‘doen plegen’-variant die sinds 1 januari 2014 in het (toen) nieuwe art. 67o AWR is opgenomen. Hoewel het om een boetebepaling gaat (en niet om fiscaal strafrecht), vinden wij het toch vermeldenswaardig. De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat een belastingadviseur c.q. executeur-testamentair als doen-pleger zou moeten worden aangemerkt van een onjuiste overlijdensaangifte ten name van de betreffende erven. Oftewel, de erven zouden dan de willoze werktuigen zijn geweest. Deze zaak gaat stuk op de bewijslast waaraan de belastinginspecteur niet kon voldoen. Het betrof inhoudelijk de vraag of voor de waardering van de aandelen in een moedervenootschap in de overlijdensaangifte van de waarde van die aandelen in de aangifte erfbelasting mocht worden uitgegaan. De inspecteur stelde dat deze ‘ervaren belastingadviseur’ had moeten weten dat die aandelen voor de heffing van de inkomstenbelasting op de waarde in het economisch verkeer hadden moeten worden gewaardeerd dan wel dat hij zich deze kennis eigen had moeten maken. Dit was echter niet toereikend om tot het oordeel te komen dat deze adviseur had moeten weten dat bij de overlijdensaangifte een onjuiste waarde werd opgegeven. Niet aannemelijk is geworden dat deze adviseur ten tijde van het indienen van de overlijdensaangifte voor de inkomstenbelasting wist dan wel redelijkerwijs had moeten weten dat naar een te laag bedrag aangifte werd gedaan. Niet aannemelijk werd gemaakt dat het aan opzet dan wel grove schuld van deze eiser in zijn hoedanigheid als belastingadviseur dan wel als executeur-testamentair als doen-pleger is te wijten dat een te lage overlijdensaangifte is gedaan. De vergrijpboete werd daarom, in onze ogen terecht, vernietigd.⁴¹

37 Hof Amsterdam 29 juni 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1866.

38 HR 30 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1752.

39 HR 6 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1077.

40 HR 23 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1703.

41 Rb. Den Haag 22 juni 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:9236.

De Hoge Raad maakte nogmaals duidelijk dat het aanwezig zijn niet voldoende is voor het bewijs van medeplegen

Medeplegen/medeplichtigheid

De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van het hof waarin een verdachte was veroordeeld voor het medeplegen van oplichting. Volgens de Hoge Raad volgde uit de bewijsmiddelen ‘niet op welke manier de verdachte – afgezien van zijn aanwezigheid – aan die bewezenverklarde oplichting heeft bijgedragen’ en was daaruit niet ‘af te leiden wat het gewicht was van de intellectuele of materiële bijdrage van de verdachte aan de bewezenverklarde oplichting.’⁴² Kortom, de Hoge Raad maakte nogmaals duidelijk dat het aanwezig zijn niet voldoende is voor het bewijs van medeplegen en dat daadwerkelijk een materiële dan wel intellectuele bijdrage aan de nauwe en bewuste samenwerking bewezen moet worden.

Strekingsvereiste

In zekere zin op het eerste oog tegenstrijdig is het volgende oordeel van rechtbank Amsterdam: ‘De rechtbank vindt dat het gelet op het geheel ontbreken van de administratie bij [verdachte], niet duidelijk is op welk bedrag het benadelingsbedrag moet worden vastgesteld. Wel vindt de rechtbank dat kan worden vastgesteld dat is voldaan aan het strekkingsvereiste mede omdat te weinig belasting is geheven.’⁴³ De rechtbank meent vast te kunnen stellen dat er te weinig belasting is geheven – en komt tot een veroordeling – maar kan dit bedrag niet kwantificeren. De vraag die opkomt, is of dan wel met zekerheid kan worden gezegd dat aan het strekkingsvereiste is voldaan. Toch is algemeen aanvaard dat omissies in een boekhouding op grond van algemene ervaringsregels ertoe leiden dat te weinig belasting wordt afgedragen.

Tenlastelegging

In de Tour 2020 bespraken wij het arrest van de Hoge Raad waarin werd toegestaan dat bij de strafoplegging – naast de negen ten laste gelegde aangiften – nog met 23 andere aangiften rekening werd gehouden. Daardoor vormde een nadeelbedrag van € 400.000 (32 aangiften) in plaats van € 150.000 (negen aangiften) het uitgangspunt. Daarmee leek richting te zijn gegeven aan het grootschalige karakter in fiscale zaken, waarmee bij de strafoplegging rekening kon worden gehouden. In 2021 wees de Hoge Raad echter een arrest, waarbij het hof rekening had gehouden met nog eens 22 aangiften omzetbelasting naast de vijf in de bewezenverklaring genoemde aangiften. Het hof vond dat het grootschalige karakter was gebleken als omstandigheid waaronder het bewezen verklaarde is begaan, maar de Hoge Raad zette een streep door dat oordeel.

‘Daarbij neemt de Hoge Raad in aanmerking dat uit het proces-verbaal van het verhandelde ter terechtzitting niet blijkt dat aannemelijk is geworden dat die niet tenlastegelegde, door Stichting [A] gedane aangiften omzetbelasting (opzettelijk) onjuist waren gedaan en evenmin dat de verdachte aan het (opzettelijk) doen van die aangiften feitelijk leiding had gegeven. Gelet daarop en in het licht van wat hiervoor onder 2.3 is vooropgesteld, is het oordeel van het hof dat de niet in de tenlastelegging en bewezenverklaring genoemde belastingaangiften een voor de straftoemeting relevante omstandigheid zijn, niet begrijpelijk.’⁴⁴ Daardoor is het (toch) niet zonder meer een gegeven dat ook andere aangiften betrokken mogen worden bij de strafoplegging, waarvoor wij eerder wel vreesden. Op basis van de zitting moet aannemelijk zijn geworden dat de andere aangiften (ook) onjuist zijn gedaan en dat de verdachte daarbij een rol heeft gehad. En daaraan stelt de Hoge Raad blijkens dit arrest terecht eisen.

Verjaring

Het Openbaar Ministerie werd niet-ontvankelijk verklaard in een zaak waarin op 6 juni 2019 een dagvaarding was betekend aan de verdachte wegens verduistering. Gezien de verjaringstermijn van zes jaren en het feit dat de dagvaarding de eerste formele daad van vervolging was, verklaarde de rechtbank Zeeland-West-Brabant de officier van justitie niet-ontvankelijk voor zover de feiten betrekking hadden op de periode 1 januari 2009 tot en met 5 juni 2013.⁴⁵ Voor de periode daarna volgde overigens vrijspraak, omdat in de resterende periode geen opvallende transacties waren verricht. In een andere zaak, bij rechtbank Amsterdam, ging die vlieger niet op. Daarbij ging het om het niet-melden van transacties op grond van de Wwft in 2014 en 2015, waarvoor ook een verjaringstermijn van zes jaren geldt. De dagvaarding dateerde van 15 januari 2021, op basis waarvan de verdediging bepleitte dat de feiten van vóór 15 januari 2015 verjaard waren. De rechtbank merkte de brief van het Openbaar Ministerie aan de rechter-commissaris om regie te voeren echter aan als daad van vervolging. ‘Met de brief betreft de officier van justitie een rechter in het onderzoek, zodat de rechter-commissaris onderzoekswensen kan inventariseren ten behoeve van de vervolging. Met deze brief is de verjaring in 2019 gestuit waardoor het feit nu niet is verjaard.’⁴⁶

Wanneer een bepaalde handeling een daad van vervolging oplevert, is niet altijd zonneklaar. Vaste jurisprudentie is dat het een daad betreft die erop gericht is een voor tenuitvoerlegging vatbare beslissing van een rechter te verkrijgen, maar daarmee is niet altijd duidelijk wat daaronder valt. Zo kwam de vraag aan de Hoge Raad voor te liggen of een rechtshulpverzoek aangemerkt kan worden als daad van vervolging. De Hoge Raad liet het bevestigende antwoord

42 HR 6 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:964.

43 Rb. Amsterdam 5 februari 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:399, -397 en -401.

44 HR 2 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:260.

45 Rb. Zeeland-West-Brabant 31 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1741.

46 Rb. Amsterdam 22 april 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:2599.

van het hof op deze vraag in stand.⁴⁷ Het uitbrengen van het rechtshulpverzoek hoefde de verdachte niet bekend te zijn, welk vereiste sinds 1 januari 2006 geen onderdeel meer uitmaakt van art. 72 Sr. Een machtiging tot het opnemen van telecommunicatie werd door rechtbank Amsterdam ook aangeduid als daad van vervolging.⁴⁸ Voor een deel van de witwasverwijten stelde de rechtbank in die zaak vast dat deze waren verjaard. Het blijft zaak alert te zijn op de verjaringstermijnen die van toepassing zijn.

Samenloop art. 225 Sr en art. 69 AWR

De volgende uitspraak van rechtbank Amsterdam dateert al van 2016, maar is pas in 2021 gepubliceerd en alsnog het bespreken waard. Op de tenlastelegging stond het doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting en het valselijk opmaken van dezelfde aangiften inkomstenbelasting. De rechtbank betrok in haar overwegingen om de officier van justitie niet-ontvankelijk te verklaren in de vervolging van de valsheid in geschrifte de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR. De vervolgingsuitsluitingsgrond heeft naar de tekst van de wet alleen betrekking op het gebruik van een vals geschrift als bedoeld in art. 225 lid 2 Sr, maar volgens de rechtbank zijn er ook gevallen denkbaar waarin de vervolgingsuitsluitingsgrond van toepassing is op het opmaken van een vals geschrift (art. 225 lid 1 Sr). Vergelijkbare zaken bespraken wij bijvoorbeeld in de Tour 2017. Het gaat er om hoe het feit in werkelijkheid is gepleegd. In deze zaak leidde dat tot het volgende oordeel: *‘In de onderhavige zaak wordt verdachte verweten dat hij elektronische aangifteformulieren inkomstenbelasting heeft opgemaakt en vervolgens heeft ingediend en laten indienen. Deze elektronische aangiften zijn opgemaakt met het enige doel om deze bij de Belastingdienst in te dienen. Het valselijk opmaken van deze aangiften ging noodzakelijkerwijs vooraf aan het gebruik maken daarvan door deze onjuiste aangiften, nota bene met één druk op de knop, bij de Belastingdienst in te dienen. De rechtbank is derhalve van oordeel dat het gaat om ten laste gelegde gedragingen die volledig met elkaar samenvallen, zodat er grond bestaat om ten opzichte van het als tweede alternatief cumulatief ten laste gelegde artikel 225, eerste lid, Sr specialiteit van de Awr aan te nemen.’*⁴⁹ Een uitspraak die gelet op de feiten wat ons betreft terecht uitdrukking geeft aan de doelstelling van art. 69 lid 4 AWR dat fiscale feiten op grond van art. 69 AWR worden vervolgd en niet (ook) op grond van art. 225 Sr. Dit is evenwel niet de lijn van de Hoge Raad die een strikte uitleg van art. 69 lid 4 AWR voorstaat. Advocaat-Generaal Hofstee concludeerde dit jaar in dit verband: *‘In cassatie is immers eerder tevergeefs geklaagd over het oordeel van de feitenrechter dat het in art. 69, vierde lid, AWR vervatte wettelijk vervolgingsbeletsel zich niet mede uitstrekt over een op art. 225, eerste lid, Sr toegespitste tenlastelegging. (...) Een restrictieve uitleg sluit ook aan*

*bij de andere rechtspraak van de Hoge Raad waaruit blijkt dat de vervolgingsuitsluitingsgrond geen bredere reikwijdte wordt gegeven dan waartoe de tekst van art. 69, vierde lid, AWR noopt. De desbetreffende klachten deed de Hoge Raad telkens af met de aan art. 81, eerste lid, RO ontleende overweging.’*⁵⁰ Tijd voor de wetgever om de strafbaarstellingen op grond van art. 69 en 225 Sr in een breder verband te bezien en de strafuitsluitingsgrond wellicht te verruimen?

Inkeer

Een persoon die in 2014 was ‘ingekeerd’ ten aanzien van zwart verdiend inkomen en ten aanzien van de renteopbrengsten op dat vermogen op een Zwitserse bankrekening, kon niet meer worden vervolgd op grond van art. 69 AWR. Het recht op strafvervolging op grond van (de oude versie van) dit artikel vervalt immers op grond van het derde lid als tijdig is ingekeerd. Het verval van strafvervolging is volgens de tekst van de wet alleen beperkt tot vervolging op grond van art. 69 AWR maar het Openbaar Ministerie vervolgde in dit geval alsnog voor witwassen.

Daar zette gerechtshof ‘s-Hertogenbosch echter een streep doorheen: *‘Gezien het hiervoor gegeven oordeel dat slechts in rechte kan worden vastgesteld dat het niet of onjuist doen van aangiften inkomstenbelasting als gronddelict voor het witwassen kan worden aangemerkt, kan de conclusie naar ‘s hofs oordeel geen andere zijn dan dat de verdachte feitelijk ter zake van het desbetreffende feitencomplex is vervolgd, maar dan op de voet van artikel 420bis van het Wetboek van Strafrecht. Bij die stand van zaken is de strafvervolging van de verdachte strijdig met de strekking van artikel 69, derde lid, van de AWR, temeer omdat een andersluidend oordeel ertoe zou leiden dat het effect dat van de inkeerregeling pleegt uit te gaan illusoir zal worden.’*⁵¹ In onze ogen een terechte uitspraak. Het zou het Openbaar Ministerie namelijk inderdaad niet toegestaan moeten worden om (fiscale) feiten te vervolgen op grond van de commune witwasbepaling enkel en alleen omdat vervolging op grond van de fiscaal strafrechtelijke bepaling art. 69 AWR niet (meer) mogelijk is.

Andere delicten – criminele organisatie

Rechtbank Amsterdam kwam tot een bewezenverklaring van valsheid in geschrifte en bedrog in de jaarrekening (art. 336 Sr). De kern van de zaak was dat bewust informatie was verzwegen voor de accountant, waardoor de accountant onwaarheden in (de toelichting op) de geconsolideerde jaarrekeningen had opgenomen. Zo was bijvoorbeeld verzwegen dat sprake was van ‘verbonden partijen’ en dat vorderingen aanzienlijk minder waard waren. Als gevolg hiervan hadden de bestuurders onware jaarrekenin-

47 HR 13 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1006.

48 Rb. Amsterdam 19 juli 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:3747.

49 Rb. Amsterdam 27 juli 2016, ECLI:NL:RBAMS:2016:4723.

50 Concl. A-G 2 maart 2021, ECLI:NL:PHR:2021:166. De Hoge Raad deed de zaak inderdaad af met toepassing van art. 81 RO (zie HR 13 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:559).

51 Hof ‘s-Hertogenbosch 16 maart 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:744.

gen openbaar gemaakt. Van een criminele organisatie was echter geen sprake. De rechtbank sprak voor dit feit vrij, omdat het oogmerk tot het plegen van misdrijven ontbrak: *'Het enkele feit dat individuen uit een groep – in dit geval een vennootschapsconcern – al dan niet gezamenlijk met andere groepsleden misdrijven plegen, betekent niet automatisch dat het oogmerk van de groep gericht is op het plegen van die misdrijven. Door de officier van justitie is ook niet concreet verwezen naar een vooropgezet crimineel doel, een vaste organisatievorm of een motief dat de verdachten gehad zouden moeten hebben.'*⁵² Een welkome uitspraak, waarin wordt bevestigd dat de verdenking van deelname aan een criminele organisatie niet zonder meer terecht is als feiten in groepsverband worden begaan.

Ook rechtbank Rotterdam sprak een persoon, die hoofd financiën van een winkel was, vrij van deelname aan een criminele organisatie. Hij had onjuiste aangiften omzetbelasting ingediend, maar de rechtbank achtte het vereiste oogmerk van een criminele organisatie niet aanwezig. Geconstateerd werd dat de wintersportwinkel een sterk seizoensgebonden omzetverloop had waardoor liquiditeitsproblemen ontstonden. *'Met het geld dat in kas kon worden gehouden door het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, werden in die maanden naast de managementfees ook de salarissen van het personeel en leveranciers betaald. De omzetbelastingfraude heeft plaatsgevonden in het kader van de reguliere bedrijfsvoering van [naam medeverdachte rechtspersoon 2] en vormde in die zin niet de kern van de activiteiten van het samenwerkingsverband. De omzetbelastingfraude was een middel om de reguliere activiteiten te kunnen voortzetten en niet een doel.'*⁵³ Om die reden kwam de rechtbank tot het oordeel dat het oogmerk op het plegen van strafbare feiten niet kon worden aangenomen. Een bijzondere redenering van de rechtbank, die erop neerkomt dat van een criminele organisatie geen sprake is zolang de opbrengsten van fraude worden gebruikt om aan financiële verplichtingen te voldoen. Die uitleg lijkt niet eerder aan het bestanddeel 'oogmerk' te zijn gegeven.

Andere delicten – witwassen

In de Tour 2018 kwam de uitspraak van de rechtbank aan de orde waarin een medewerker van de Belastingdienst werd veroordeeld voor het (mede)plegen van verduisteren en witwassen van maar liefst € 19.500.000. Rechtbank Gelderland veroordeelde de andere (mede)verdachte, die niet werkzaam was bij de Belastingdienst, voor het witwassen van het bedrag. Deze persoon had de gelden uiteindelijk op zijn rekening staan en kreeg een straf opgelegd van 54 maanden. Dat is een forsere tik dan de rechtbank tweeënhalve jaar eerder uitdeelde (namelijk 48 maanden). *'De rechtbank neemt het verdachte bijzonder kwalijk dat hij geen verantwoordelijkheid neemt voor zijn handelen. Integendeel, hij probeert te doen voorkomen of hij de recht-*

*hebbende van het geld is. Duidelijk is dat verdachte een cruciale rol had bij het witwassen. Hij heeft gehandeld puur uit financieel gewin, zonder zich er iets van aan te trekken dat het om verduisterd gemeenschapsgeld gaat, waarvan de Nederlandse Staat rechthebbende was en nog steeds is.'*⁵⁴

Als het Openbaar Ministerie wenst te vervolgen voor witwassen met een fiscaal delict als gronddelict moet wel kunnen worden vastgesteld dat de betreffende verdachte zich daadwerkelijk schuldig heeft gemaakt aan witwassen met een voorafgaand fiscaal delict als gronddelict. In een geval waarin het mogelijke fiscale delict erin zou bestaan dat pokerwinsten uit 2009 – die de aanschaf van appartementen mogelijk hebben gemaakt – niet in de belastingaangiften over 2009 zijn opgegeven en dat het bezit van de appartementen eveneens niet in de belastingaangiften is opgenomen, oordeelt de rechtbank dat niet bewezen is dat de verdachte zich schuldig heeft gemaakt aan witwassen onder meer omdat *'de voor de aanschaf van de appartementen gebruikte geldbedragen zijn (...) niet afkomstig uit (eventuele) nog niet gepleegde fiscale misdrijven.'*⁵⁵ Van belang was in deze zaak dat de betreffende appartementen waren aangekocht op 19 februari 2009 en op 13 augustus 2009 en op dat moment in elk geval nog geen sprake was van fiscale misdrijven over niet-opgegeven pokerwinsten in 2009 of niet-opgegeven vermogen in 2009. De verplichting om over 2009 aangifte te doen voor de inkomstenbelasting ontstaat pas na afloop van het belastingjaar 2009. Om die reden kon het veronderstelde fiscale gronddelict niet bewezen worden en mitsdien witwassen evenmin. Een logische uitspraak.

De Hoge Raad⁵⁶ overwoog in 2021 in het algemeen dat voorwerpen in beginsel slechts kunnen worden aangemerkt als 'afkomstig uit enig misdrijf' indien zij afkomstig zijn uit een misdrijf gepleegd *voorafgaand* aan de witwasgedragingen. *'Voorwerpen "met behulp waarvan" een misdrijf is begaan, zijn bovendien niet reeds daardoor "afkomstig" uit enig misdrijf (vgl. HR 21 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:572).'* De Hoge Raad haalt vervolgens aan dat het hof in dit geval heeft geoordeeld dat de betreffende salarisbetalingen die de verdachte heeft ontvangen en waarop de in de bewezenverklaring bedoelde geldbedragen zien 'afkomstig' waren uit valsheid in geschrift (een vals dienstverband). Het hof heeft dat oordeel kennelijk gebaseerd op de omstandigheid dat de betaling van dit salaris samenhang met het beoogde gebruik van valse geschriften, waaronder een valse werkgeversverklaring. Die enkele samenhang – die in wezen erop neerkomt dat die betalingen steun moesten bieden aan de valse opgaven in die geschriften – is – zo oordeelt de Hoge Raad – niet toereikend voor het oordeel dat de door de verdachte ontvangen geldbedragen 'afkomstig' zijn uit die valsheid in geschrifte. Valsheid in geschrifte kan wel als gronddelict van witwassen dienen, maar die valsheid dient

52 Rb. Amsterdam 1 februari 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:262.

53 Rb. Rotterdam 13 juli 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:6912.

54 Rb. Gelderland 30 december 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:7185.

55 Rb. Amsterdam 9 juli 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:3686.

56 HR 12 oktober 2021, ECLI:NL:HR:2021:1491.

dan wel vóór het witwassen te hebben plaatsgevonden. Valsheid in geschrifte kan niet aan de ene kant het gronddelict zijn en aan de andere kant de witwashandeling.

Andere delicten – valsheid in geschrifte

Niet zelden staan in fiscale strafzaken de inhoud van facturen of overeenkomsten ter discussie. Dat blijkt ook duidelijk uit de in deze Tour besproken jurisprudentie. Het gaat er dan vaak om of de omschrijving zoals vermeld op de factuur overeenstemt met de werkelijkheid. Rechtbank Amsterdam kwam in dat verband tot het oordeel: *‘De beschuldiging is dat de factuur vals is omdat de bemiddelingswerkzaamheden niet hebben plaatsgevonden. De rechtbank kan dat niet vaststellen. (...) Dat er, zoals eerder overwogen, in [naam 2] geen bedrijfsactiviteiten waren en gebruik is gemaakt van een niet-bestaande bestuurder, is weliswaar verdacht, maar biedt tegen de achtergrond van deze verklaringen geen bewijs dat [medeverdachte 2] niet heeft bemiddeld. De rechtbank kan de valsheid van de factuur op dat punt dan ook niet vaststellen.’*⁵⁷ Ook voor een niet-ondertekende overeenkomst achtte de rechtbank niet bewezen dat het stuk bestemd was om als bewijs te dienen waardoor ook ten aanzien van dit stuk vrijspraak voor valsheid in geschrifte volgde.

Een oordeel dat haaks staat op het oordeel van rechtbank Den Haag, waarin werd geoordeeld dat er wel (wat) werkzaamheden waren verricht die op de facturen stonden, maar dat de facturen toch ook waren opgemaakt om de werkelijke aard van de onderliggende geldstroom te verhullen en daarmee vals waren. Een oordeel waar wij ons maar moeilijk mee kunnen verenigen: de factuur kan naar onze overtuiging niet zijn opgemaakt om werkzaamheden in rekening te brengen én om een andere geldstroom, veronderstelde steekpenningen, te verhullen.⁵⁸

Straffen

Al in eerdere Tours hebben we opgemerkt dat media-aandacht voor een bepaalde zaak niet altijd tot een lagere straf leidt. Zo oordeelde ook gerechtshof Amsterdam in een zaak van een belastingadviseur die werd veroordeeld voor valsheid in geschrifte, omdat hij vele onjuiste aangiften voor klanten zou hebben ingediend: *‘De verdediging heeft voorts aandacht gevraagd voor de negatieve publiciteit die de zaak in de media heeft gegenereerd en de ontwrichtende gevolgen die deze media-aandacht in de zakelijke- en privésfeer hebben gehad voor de verdachte. Het hof acht aannemelijk dat alle media-aandacht en de daarin reeds verwerkte oordelen een zware wissel hebben getrokken en nog steeds trekken op de verdachte en zijn privéleven. Tegelijkertijd is het niet ongebruikelijk dat dergelijke media-aandacht zich voordoet in zaken met een zekere impact. In het geval van de verdachte zijn veel mensen – die hun financiële zaken aan*

*de verdachte hebben toevertrouwd – benadeeld door het handelen van de verdachte. In dat licht bezien is de media-aandacht niet geheel onbegrijpelijk. Het hof verbindt aan de media-aandacht dan ook geen gevolgen die van invloed zijn op de op te leggen straf.’*⁵⁹ Dat voelt natuurlijk wel wrang voor de betreffende verdachte die eigenlijk wel een soort van dubbele straf krijgt.

Dat de overschrijding van de termijn tot matiging van de straf kan leiden, is alom bekend en in meerdere Tours aan de orde geweest. Rechtbank Rotterdam overwoog in een zaak die ging om hypotheekfraude van bijna vier ton dat een gevangenisstraf van twaalf maanden kon worden opgelegd, maar zag daar vanaf *‘omdat de rechtbank een onvoorwaardelijke gevangenisstraf gezien het tijdsverloop niet langer passend vindt. De bewezen verklaarde feiten zijn gepleegd van 2008 tot en met 2011, de aangifte is gedaan in 2015, het onderzoek is afgerond in 2018 en het eindvonnis in eerste aanleg volgt in 2021.’*⁶⁰ De vraag is inderdaad wat een gevangenisstraf na zo lange tijd nog toevoegt, te meer nu de vordering benadeelde partij werd toegewezen. Ook in een andere zaak, waar het benadelingsbedrag hoger was, legde rechtbank Rotterdam een taakstraf op in combinatie met een voorwaardelijke gevangenisstraf in plaats van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf.⁶¹

Over straffen en met name de hoogte zouden wij wel een aparte Tour kunnen opzetten. Het voert in deze Tour te ver om alle in het oog springende uitspraken te bespreken. Wij besluiten deze Tour met een vonnis van rechtbank Oost-Brabant.⁶² Daaruit volgt – zoals wel vaker bij de strafoplegging wordt overwogen – dat besef van het handelen van belang is of eigenlijk dat het afwezig zijn van enig besef een strafverzwarende omstandigheid is. *‘Bewezen is verklaard dat verdachte opzettelijk onvolledig dan wel onjuiste aangifte van inkomstenbelasting over de jaren 2015 en 2016 heeft gedaan. (...) Van die belangen heeft verdachte zich niets aangetrokken. Zijn handelen is er enkel op gericht geweest geld te genereren om een persoonlijke schuld af te kunnen lossen. Het ontbrekende normbesef [onderstreping SE/JS] bij verdachte – die zichzelf op de website van zijn bedrijf profileert als belastingdeskundige – en de belastingmoraal die hij door zijn handelen ten toon spreidt, maakt zijn handelen extra verwerpelijk. De kans dat verdachte in de toekomst wederom soortgelijke feiten zal plegen, acht de rechtbank dan ook geenszins ondenkbaar. Ook is bewezen verklaard dat verdachte, eerst in zijn hoedanigheid van vertrouwenspersoon en later als executeur testamentair een aantal geldbedragen heeft verduisterd uit het bezit van de persoon van wie verdachte de belangen behartigde. Door deze verduistering heeft verdachte inbreuk gemaakt op het al jaren bestaande vertrouwen dat het slachtoffer in verdachte stelde. Uit de nonchalante, verhullende wijze*

59 Hof Amsterdam 10 juni 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1703.

60 Rb. Rotterdam 8 oktober 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:10357.

61 Rb. Rotterdam 24 november 2021, RBROT:2021:11622.

62 Rb. Oost-Brabant 2 november 2021, ECLI:NL:RBOBR:2021:5668.

57 Rb. Amsterdam 15 oktober 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:5932.

58 Rb. Den Haag 24 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:14428.

waarop verdachte met het geld van een ander is omgegaan, concludeert de rechtbank dat ook bij dit handelen elk verantwoordelijkheidsbesef [onderstreping SE/JJS] bij verdachte heeft ontbroken. Door aldus te handelen heeft de verdachte naast het toebrengen van financiële schade, het in hem gestelde vertrouwen op grove wijze beschaamd.' Moeilijk is het natuurlijk als de verweten gedragingen worden ontkend, om, voor het geval er wel een bewezenverklaring en een straf volgt, het verlangde norm- en verantwoordelijkheidsbesef ten tonele te voeren. Dat voelt voor menig verdachte toch enigszins tegenstrijdig.

Tot slot

Het algemene beeld dat op basis van de rechtspraak uit 2021 ontstaat, is dat zich geen opvallende koerswijzigingen lijken te hebben voorgedaan. Wie weet wat 2022 biedt!

Dit artikel is afgesloten op 8 februari 2022.

Over de auteurs

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

Beiden werkzaam bij De Bont Advocaten te Amsterdam.